



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. B. 2017-03-03 SKUNDO**

2018 m. vasario 2 d. Nr. S-22 (7-49/2017)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,

susidedanti iš:

komisijos pirmininkės

komisijos narių

sekretoriaujant

mokestinio ginčo šalims nedalyvaujant

Editos Galiauskaitės

Rasos Stravinskaitės – pranešėja

Andriaus Veniaus

Ramutei Matkevičienei

2018 m. vasario 2 d. posėdyje išnagrinėjusi V. B. (toliau – Pareiškėja) 2017-03-03 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-02-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 nagrinėjimo atnaujinimo klausimą, n u s t a t è:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-03-08 gavo Pareiškėjos 2017-03-03 skundą dėl Inspekcijos 2017-02-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63, 2017-03-31 gavo Pareiškėjos pranešimą, kad ji pateikė Inspekcijai 2017-03-31 pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Inspekcijai 2017-04-04 raštu Nr. (24.10-31-5) R-2001 patvirtinus Pareiškėjos pasiūlymo gavimą, Komisija, remdamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71, 156 str. nuostatomis, 2017-04-04 protokoliniu sprendimu Nr. PP-82 (7p-20/2017) sustabdė Pareiškėjos 2017-03-03 skundo dėl Inspekcijos 2017-02-13 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 nagrinėjimą iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija 2017-08-21 gavo iš Inspekcijos 2017-08-21 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-4788, kuriame nurodyta, jog Pareiškėja Inspekcijos 2017-05-02 raštu Nr. (24.12-31-5)-R-2564 yra informuota apie tai, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimo. Taigi, išnykus Pareiškėjos 2017-03-03 skundo dėl Inspekcijos 2017-02-13 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 nagrinėjimo sustabdymo pagrindui, Komisija 2017-10-10 posėdyje, dalyvaujant Pareiškėjos atstovei R. B. bei mokesčių administratoriaus atstovui A. A. , atnaujino Pareiškėjos 2017-03-03 skundo dėl Inspekcijos 2017-02-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 nagrinėjimą ir išnagrinėjo 2017-03-03 skundą iš esmės.

Komisija 2017-10-31 gavo Inspekcijos 2017-10-25 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-6330, kuriuo buvo informuota, kad Pareiškėja yra pateikusi Inspekcijai pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčių dydžio. Komisija 2017-11-02 protokoliniu sprendimu Nr. PP-323 (7-49/2017) sustabdė Pareiškėjos 2017-03-03 skundo dėl Inspekcijos 2017-02-13 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 nagrinėjimą iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą. Komisija 2017-11-20 gavo Inspekcijos 2017-11-15 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-6754, kuriame nurodyta, jog Inspekcija informavo Pareiškėją apie tai, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimo.

Atsižvelgusi į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, taip pat į aplinkybę, jog Pareiškėjos skundas iš esmės buvo išnagrinėtas Komisijos

2017-10-10 posėdyje, Komisija 2018-02-02 posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija 2017-02-13 sprendimu Nr. (21.131-31-5)-FR0682-63 atnaujino Pareiškėjos 2016-12-15 pastabų nagrinėjimą ir patvirtino 2016-11-15 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-691, kuriame Pareiškėjai buvo papildomai apskaičiuota 4225,85 Eur (14591 Lt) gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) suma (3183 Lt (921,86 Eur) už 2011 m. + 11408 Lt (3303,99 Eur) už 2012 m.), 8670,64 Eur (29938 Lt) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) suma (17355 Lt (5026,35 Eur) už 2012 m. sausio mėn., 8244 Lt (2387,63 Eur) už 2012 m. kovo mėn., 4339 Lt (1256,66 Eur) už 2012 m. spalio mėn.), apskaičiuo 4342,19 Eur PVM delspinigių ir 1739,98 Eur GPM delspinigių sumas bei skyrė 867 Eur PVM baudą ir 423 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Inspekcija patikrino Pareiškėjos GPM ir PVM už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą ir 2016-11-15 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-691 Pareiškėjai papildomai apskaičiuo 12896,49 Eur mokesčius, iš jų: 4225,85 Eur GPM už 2011 ir 2012 m., 8670,64 Eur PVM už 2012 m. sausio, kovo, spalio mėn.

Pažymėta, jog mokestinio patikrinimo metu pagal VĮ Registrų centro duomenis Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis W. B. (toliau – sutuoktinis) turi / turėjo 39 nekilnojamojo turto objektus, t. y. 2000–2012 m. įsigijo gyvenamųjų namų (butų) statybos paskirties žemės sklypus ar jų dalis, gavo leidimus statyti gyvenamuosius namus (butus), rūpinosi gyvenamųjų namų (butų) projektais bei kitais su statybomis susijusiais dokumentais bei dalyje žemės sklypų statė gyvenamuosius namus ar butus, kuriuos pardavė kaip nebaigtą statybą (daugeliu atveju apie 78 proc. baigtumas) arba pardavė žemės sklypus (ar jų dalis), skirtus gyvenamųjų namų (butų) statybai su jų gautais leidimais statyti gyvenamuosius namus (butus), tai yra sudarė 18 pirkimo–pardavimo sandorių, t. y.: (1) 2000-04-20 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 3688, (2) 2000-05-09 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P1-6279, (3) 2000-05-10 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P1-6338, (4) 2000-05-24 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P1-7173, (5) 2002-12-23 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P1-2181, (6) 2002-12-23 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P1-21809, (7) 2004-10-28 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-444, (8) 2005-01-03 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-07, (9) 2007-03-19 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. P1-2548, (10) 2007-08-01 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-4308, (11) 2007-12-17 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-7749, (12) 2008-05-12 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 2960, (13) 2011-02-10 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-340, (14) 2011-12-02 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-3034, (15) 2012-01-02 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 14, (16) 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 3-247, (17) 2012-03-01 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-563, (18) 2012-10-12 pirkimo–pardavimo sutartis Nr. DP-2140) bei Pareiškėjos sutuoktinis sudarė 1 pirkimo–pardavimo sandorį, t. y. 2011-01-06 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 109. Pareiškėja ir jos sutuoktinis iš viso pardavė 12 žemės sklypų ar jų dalių, 8 butus ir dvibutį gyvenamąjį namą. VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) duomenimis, Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu (2011–2012 m.) nekilnojamojo turto nepirko, tik pardavė asmenine ir bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą:

1. Pagal 2011-02-10 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. DP-340 pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančią gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo ½ dalį (žemės sklypas įsigytas 2005-08-31, registro Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjui F. I. už 25000 Lt (toliau – nekilnojamas turtas (2)).

2. Pagal 2011-12-02 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. DP-3034 pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančią gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo ⁶⁰/₂₃₃ dalį (žemės sklypas įsigytas 2007-12-18, registro Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjui E. R. už 50000 Lt (toliau – nekilnojamas turtas (3)).

3. Pagal 2012-01-02 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 14 pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausantį 2007 m. statybos 78 proc. baigtumo butą (butas registruotas pagal 2007-08-10 statybos inspekcijos pažymą Nr. (101)-11.10-936, registro Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjams D. K. ir R. K. už 260000 Lt (toliau – nekilnojamas turtas (4)).

4. Pagal 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 3-247 pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausantį gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypą (žemės sklypas įsigytas 2005-02-18, registro Nr. 41/1204, adresas: (duomenys neskelbtini) pirkėjui UAB „V1“ už 200000 Lt (toliau – nekilnojamas turtas (5)).

5. Pagal 2011-05-26 preliminarią sutartį ir 2012-03-01 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. DP-563 pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančią gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo ²⁹⁶/₁₁₆₄ dalį (žemės sklypas įsigytas 2007-12-18, registro Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjams B. M. ir S. M. už 95000 Lt (45000 Lt + 50000 Lt) (toliau – nekilnojamas turtas (6)).

6. Pagal 2012-10-12 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. DP-2140 pardavė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančią gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo ²⁸⁷/₁₅₅₂ dalį (žemės sklypas įsigytas 2007-12-18, registro Nr. (duomenys neskelbtini) pirkėjai J. B. už 50000 Lt (toliau – nekilnojamas turtas (7)).

Nurodyta, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio santuoka registruota nuo 1996-10-12, todėl, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.117, 3.87, 3.88 bei 3.92 str. nuostatomis, Inspekcija turto pardavimo pajamas mokestinio patikrinimo metu pripažino kiekvienam sutuoktiniui lygiomis dalimis. Patikrinimo metu įvertinusi tai, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio sudaryti sandoriai yra nevienkartiniai ir nėra atsitiktiniai, o pasikartojantys (juos vykdė nuo 2000 m. iki 2012 m., o tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2011 iki 2012 m.), sandoriai sudaryti per tęstinį laikotarpį, per laikotarpį nuo 2000 iki 2012 m. parduoti įvairūs 22 nekilnojamojo turto objektai (žemės sklypai ar jų dalys, butai, namas), Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2000–2012 m. savarankiškai veikdami siekė gauti pajamų, t. y. ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį, ši veikla turėjo versliškumo požymių, Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (2004-01-15 redakcija, toliau – PVMĮ) 89 str. 1 d. nuostatomis, patikrinimo akte Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 8670,64 Eur arba 29938 Lt mokėtina į biudžetą PVM suma, iš to skaičiaus 17355 Lt (5026,35 Eur) už 2012 m. sausio mėn., 8244 Lt (2387,63 Eur) už 2012 m. kovo mėn., 4339 Lt (1256,66 Eur) už 2012 m. spalio mėn.

Taip pat patikrinimo metu apskaičiuota ir 4225,85 Eur (14591 Lt) GPM (3183 Lt (921,86 Eur) už 2011 m. + 11408 Lt (3303,99 Eur) už 2012 m.) nuo Pareiškėjos pajamų, gautų vykdant 2011–2012 m. sudarytus nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 d. 4 p., 17 str. 28 d., 19 str. 1 ir 3 d.). Patikrinimo metu nustatyta, kad parduotas nekilnojamas turtas (3), (4), (6), (7) buvo įsigytas ne anksčiau negu prieš 5 metus, todėl Pareiškėjos gautos pajamos, atėmus Pareiškėjai apskaičiuotą pardavimo PVM ir su šio turto pardavimu susijusių išlaidų sumą, apmokestintos vadovaujantis GPMĮ 17 str. 28 d. nuostatomis. Nekilnojamas turtas (2) ir (5) buvo įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus, todėl, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, nuo Pareiškėjos gautų pardavimo pajamų GPM neapskaičiuotas.

Pareiškėja, nesutikdama su 2016-11-15 patikrinimo akto Nr. (21.60) FR0680-691 išvadomis, papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, 2016-12-15 Inspekcijai pateikė pastabas dėl patikrinimo akto, taip pat pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Tačiau Inspekcija, apsvarsčiusi Pareiškėjos 2016-12-15 pasiūlymą ir, vadovaudamasi MAĮ 71 str. 1 d., nusprendė nepradėti derybų dėl susitarimo su Pareiškėja dėl PVM, GPM bei su šiais mokesčiais susijusių sumų dydžio pasirašymo.

Dėl vykdytos individualios bei ekonominės veiklos

Sprendime akcentuota, jog konstatavimui, kad asmuo užsiima individualia veikla, turi būti nustatyti GPMĮ 10 straipsnyje įtvirtinti šios veiklos požymiai: savarankiškumas, siekimas gauti ekonominės naudos, tęstinis laikotarpis, veiklos priskirtinumas vienai kuriai nors iš GPMĮ 2 str. 7 d. 1–4 punktuose numatytų veiklos rūšių. Pastebėta, jog LVAT ne kartą yra pažymėjęs, kad vertinant, ar asmens vykdoma veikla laikytina tęstine, atsižvelgtina ir iki GPMĮ, apibrėžiančio individualios veiklos sąvoką, įsigaliojimo vykdytą asmens veiklą (adm. byla Nr. A-8-693/2007). Individualios veiklos turtas yra turtas (ar jo dalis), kurį (kurią) gyventojas naudoja tik savo individualiai veiklai (GPMĮ 2 str. 29 d.).

Pasak Inspekcijos, Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2000–2012 m. įsigijo gyvenamiesiems namams (butams) statyti skirtus žemės sklypus ar jų dalis, gavo leidimus statyti gyvenamuosius namus (butus), rūpinosi gyvenamųjų namų (butų) projektais bei kitais su statybomis susijusiais dokumentais bei dalyje žemės sklypų statė gyvenamuosius namus (butus), kuriuos pardavė kaip nebaigtą statybą (daugeliu atveju apie 78 proc. baigtumas) arba pardavė žemės sklypus ar jų dalį, skirtus gyvenamųjų namų (butų) statybai su jų gautais leidimais statyti gyvenamuosius namus (butus).

Pažymėta, jog Pareiškėja 2015-03-06 paaiškinime (reg. Nr. 42-4498) ir sutuoktinis 2015-03-13 paaiškinime (reg. Nr. 42-4583) nurodė, kad „parduoto turto, t. y. žemės sklypo ir buto, esančių (duomenys neskelbtini) (2004-10-28 pirkimo–pardavimo sutartis), žemės sklypo ir buto, esančių (duomenys neskelbtini) (2005-01-03 pirkimo–pardavimo sutartis), žemės sklypo (duomenys

neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) (2007-03-19 pirkimo–pardavimo sutartis), žemės sklypo (duomenys neskelbtini), ir buto (duomenys neskelbtini), (nekilnojamas turtas (1), pastatytas 2007 m. ir NTR įregistruotas butas 2007-09-18) dėl statybos leidimų išdavimo kreipėsi patys, visi statybos leidimai, išduoti Statybos inspekcijos, yra įrašyti kiekvienoje pardavimo ir pirkimo sutartyje. Statybinėmis medžiagomis rūpinosi patys, atsiskaitydavo banko kortele ir grynaisiais pinigais. Nekilnojamas turtas buvo perkamas ir statomas savo šeimai – sau ir savo dviem vaikams. Bet nupirkus išaiškėdavo įvairios aplinkybės, kad bus brangu įsirengti komunikacijas, kai kurie kaimynai – sodininkai buvo nedraugiški ir pareiškė, kad neleis pasistatyti namo, nes saulę jiems sklype užstos, iškildavo finansinių ir kitų sunkumų, todėl įsigyti nebetinkantys nekilnojantieji turtai buvo parduodami“.

Nurodyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis nepateikė dokumentų, patvirtinančių minėtuose paaiškinimuose nurodytas nekilnojamojo turto pirkimo, statybos ir pardavimo aplinkybes. Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), nuo 1998-11-23 iki 2010-07-15 motinai V. K. I. nuosavybės teise priklausančiame bute, paveldėtame pagal 1998-10-12 paveldėjimo teisės liudijimą Nr. 3-5040. Sutuoktinis deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), nuo 1989-01-19 iki 2010-07-15 broliui G. B. nuosavybės teise priklausančiame bute, paveldėtame iš motinos A. B. (gim. data (duomenys neskelbtini) pagal 2000-05-18 paveldėjimo teisės liudijimą Nr. 2-5464. Nuo 2010-07-15 Pareiškėja ir sutuoktinis deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), jiems nuosavybės teise priklausančiame name, kurį pradėjo statyti 2007 m., statybos pabaigos metai – 2008 m.

Pažymėta, kad, VĮ Registrų centro duomenimis, Pareiškėjos ir sutuoktinio artimi giminaičiai, t. y. Pareiškėjos motina V. K. I. ir sutuoktinio brolis G. B. buvo / yra įsigiję žemės sklypų ar jų dalių ir statėsi butus adresu: (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini) – adresas pakeistas į (duomenys neskelbtini), bei juos ar dalį jų pardavė, todėl Inspekcija patikrinimo akte kritiškai vertino sutuoktinių teiginius, kad „jie statė visai šeimai ir artimiems giminaičiams šalia vieni kitų turėti namus“.

Atsakydama į Pareiškėjos pastabas dėl MAĮ 68 str. 1 d. nuostatų pažeidimo mokesčių administratoriui akcentuojant 2000–2008 m. sudarytus sandorius, Inspekcija pažymėjo, jog pagal LVAT praktiką (2013-08-21 nutartis adm. byloje Nr. AS-602-458/2013) mokestiniuose ginčiuose senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms, t. y. ankstesniais nei MAĮ 68 str. 1 d. leidžiamais laikotarpiais užfiksuotos atsiradusios faktinės aplinkybės gali būti panaudojamos kaip papildoma įrodomoji medžiaga. Be to, LVAT nutartyse ne kartą yra pažymėta, kad vertinant, ar asmens vykdoma veikla laikytina tęstine, atsižvelgtina ir iki GPMĮ, apibrėžiančio individualios veiklos sąvoką, įsigaliojimo vykdytą asmens veiklą (adm. byla Nr. A-8-693/2007). Nurodyta, kad Pareiškėjos atveju buvo vertinami Pareiškėjos ir sutuoktinio nuo 2000 m. sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai, siekiant nustatyti, ar nekilnojamojo turto prekybos veikla buvo tęstinė. Nustačius, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2003–2009 m. vykdė nekilnojamojo turto prekybos veiklą, pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio individualioje veikloje naudotas turtas priskirtinas individualios veiklos turtui. Šių aplinkybių nustatymas turėjo lemiamą reikšmę sprendžiant klausimą dėl individualios veiklos turtui priskirtino nekilnojamojo daikto pardavimo pajamų tikrinamuoju 2011–2012 m. laikotarpiu apmokestinimo / neapmokestinimo pagal GPMĮ 17 str. 28 d. nuostatas, nustatančias, kad neapmokestinamos pajamos, gautos už individualios veiklos turtui priskirto turto pardavimą, kuris buvo įsigytas anksčiau negu prieš 5 m. iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Šis 5 m. išlaikymo laikotarpis taikomas tik tais atvejais, kai parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn 2011-01-01 ar vėliau įsigytas nekilnojamas turtas arba anksčiau įsigytas ir iki 2010-01-01 individualios veiklos turtui priskirtas nekilnojamas daiktas. Inspekcija pažymėjo, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjai mokesčius, nepažeidė MAĮ 68 str. įtvirtintų mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminų, t. y. GPM ir PVM Pareiškėjai apskaičiuoti už 2011 ir 2012 m.

Atsakydama į pastabas, kad apsisprendimą parduoti nekilnojamąjį turtą (4) paskatino ir konfliktiški santykiai, nuolatiniai nesutarimai su kaimynais, kurie nuolat kėlė įvairias problemas, rašė skundus, trukdė naudotis privažiuoju, neleido apsitverti, reikalavo įvairių kompensacijų už tariamus jų teisių pažeidimus; nekilnojamojo turto (2) pardavimą paskatino aplinkybės, kad šiuo žemės sklypu sutuoktiniai negalėjo naudotis, nes ilgą laiką nebuvo nustatyta naudojimosi žemės sklypo dalimi tvarka, jiems priklausančioje dalyje nieko daryti negalėjo dėl nesutarimo su kitais bendraturčiais, Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja apsiribojo tik bendro pobūdžio paaiškinimais, Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei pastabose nenurodė asmenų, su kuriais galimai turėjo konfliktiškus santykius, vardų,

pavardžių ir kitų kontaktinių duomenų, nenurodė konkretaus laikotarpio bei nepateikė jokių faktinių įrodymų, patvirtinančių pastabose minimus faktus. Pareiškėjai pastabų nepagrindus jokiais dokumentais ir faktiniais įrodymais, Inspekcija į jas neatsižvelgė.

Dėl pastabų, jog ilgas laikotarpis tarp nekilnojamojo turto (2), (3), (4), (5), (6), (7) įsigijimo ir jo pardavimo patvirtina aplinkybę, kad minėto nekilnojamojo turto pardavimo sandorių atveju nebuvo versliškumo pažymio, Pareiškėja nesiekė vykdyti komercinių nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, parduotas asmeninėms reikmėms įsigytas nekilnojamas turtas, nevykdyta tęstinė prekybos nekilnojamoju turtu veikla, sprendime vadovautasi LVAT praktika, jog individualią nekilnojamojo turto pardavimo veiklą galima pradėti vykdyti ir su tokiu turtu, kurį įsigyjantis asmuo dar neturėjo konkretaus tikslo jo naudoti būtent šios rūšies individualioje veikloje. Individualios veiklos tęstinumui ir versliškumui konstatuoti gali pakakti ir kelių analogiškų sandorių sudarymo per tam tikrą laikotarpį, nepriklausomai nuo to, kada ir, ar būtent tai konkrečiai veiklai, kuria asmuo, sudarydamas sandorius, pradėjo verstis, atitinkamas turtas buvo įgytas (2008-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A0-575-1613/2008, išplėstinės teisių kolegijos 2009-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-442-66/2009).

Pastabose nurodoma, kad nekilnojamojo turto (2), (3), (4), (5), (6), (7) pardavimo sandoriai negali būti priskiriami individualios nekilnojamojo turto prekybos veiklai, nes gautos lėšos už šio turto pardavimą nebuvo naudojamos kitiems nekilnojamojo turto objektams įsigyti. Tačiau iš patikrinimo medžiagos Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2000–2012 m. įsigijo 39 nekilnojamojo turto objektus – žemės sklypus ar jų dalis, gavo leidimus statyboms, statė bei pardavė nebaigtus statyti gyvenamuosius namus ar butus ir žemės sklypus ar jų dalis, gautos pinigines lėšas už nekilnojamojo turto pardavimą sudarė didžiąją dalį pajamų.

Pažymėta, jog pagal GPMĮ 2 str. 7 d. 1 p. (2010, Nr. 145-7410 redakcija) nuo 2010-01-01 nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veikla nebelaikoma individualia veikla, todėl parduotas nekilnojamas turtas (2) žemės sklypas, įsigytas 2005-08-31, parduotas 2011-02-10; (3) žemės sklypas, įsigytas 2007-12-18, parduotas 2011-12-02; (4) butas, įsigytas–statytas 2007 m. (registruotas 2007-08-10), parduotas 2012-01-02; (5) žemės sklypas, įsigytas 2005-02-18, parduotas 2012-01-11; (6) žemės sklypas, įsigytas 2007-12-18, parduotas 2012-03-01; (7) žemės sklypas, įsigytas 2007-12-18, parduotas 2012-10-12) ir gautos jo pardavimo pajamos nepriskirtinos individualios nekilnojamojo turto prekybos veiklai. Nekilnojamas turtas (2), (3), (4), (5), (6), (7) buvo įsigytas iki 2011-01-01 ir iki GPMĮ Nr. XI-1152 1 str. įsigaliojimo laikomas individualios veiklos turtu, nes Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2003–2009 m. nekilnojamojo turto pardavimo veikla atitinka individualios veiklos požymius (savarankiškumas, siekimas gauti ekonominės naudos, tęstinis laikotarpis, veiklos priskirtinumas vienai kuriai nors iš GPMĮ 2 str. 7 d. 1–4 p. numatytų veiklos rūšių), Pareiškėja ir sutuoktinis 2003–2009 m. vykdė nekilnojamojo turto pardavimo individualią veiklą, todėl, vadovaudamasi GPMĮ 2 str. 29 d. nuostatomis, Pareiškėjos ir sutuoktinio individualioje veikloje naudotą turtą Inspekcija priskyrė individualios veiklos turtui.

Pažymėta, kad vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. nuostatomis neapmokestinamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos per mokesstinį laikotarpį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn šios dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Be to, 28 p. nuostatos taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo įsigytas 2011-01-01 ar vėliau, taip pat nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris įsigytas iki 2011-01-01 ir iki įstatymo (Nr. XI-1152) įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas. Inspekcija, nustačiusi, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2000–2012 m. savarankiškai veikdami siekė gauti pajamų, t. y. ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį bei vykdė nekilnojamojo turto statybos ir žemės sklypų ar jų dalių, skirtų statybai, pardavimo individualią veiklą (2003–2009 m.), nekilnojamąjį turtą (2), (3), (4), (5), (6), (7) laikė individualios veiklos turtu, kurio pardavimo pajamos apmokestinamos / neapmokestinamos, atsižvelgiant į tai, ar individualios veiklos turtas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo. Individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos ir apmokestinamos vadovaujantis GPMĮ 19 str., iš gautų pajamų atėmus turto įsigijimo kainą bei su šio turto įsigijimu ar jo perleidimu nuosavybėn susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus.

Kadangi Pareiškėjos ir sutuoktinio sudaryti sandoriai yra nevienkartiniai ir nebuvo atsitiktiniai, o pasikartojantys (juos vykdė nuo 2000 iki 2012 m., o tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2011 iki 2012 m.), sandoriai sudaryti per tęstinį laikotarpį, per laikotarpį nuo 2000 iki 2012 m. parduoti įvairūs 22

nekilnojamojo turto objektai (žemės sklypai ar jų dalys, butai, namas), Inspekcija sutiko su patikrinimo akto išvada, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2000–2012 m. savarankiškai veikdami siekė gauti pajamų, t. y. ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį. Pareiškėja ir sutuoktinis sudarytų sandorių sistema siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos pastoviai gauti pajamų, t. y. šia veikla neabejotinai siekta ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo požymių. Pareiškėjos ir sutuoktinio gautos pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo sudarė didžiąją dalį visų gautų pajamų: 2004 m. nekilnojamojo turto pardavimo pajamos sudarė 60000 Lt arba 68,52 proc. visų gautų pajamų 87565 Lt; 2005 m. – 260000 Lt arba 89,82 proc. visų gautų pajamų 289466 Lt; 2006 m. – 0 Lt arba 0 proc. visų gautų pajamų 179128 Lt; 2007 m. – 1424767 Lt arba 81,18 proc. visų gautų pajamų 1754966 Lt; 2008 m. – 0 Lt arba 0 proc. visų gautų pajamų 798506 Lt; 2009 m. – 0 Lt arba 0 proc. visų gautų pajamų 206430 Lt; 2010 m. – 158000 Lt arba 89,47 proc. visų gautų pajamų 176605 Lt; 2011 m. – 705000 Lt arba 97,70 proc. visų gautų pajamų 721631 Lt; 2012 m. – 560000 Lt arba 86,57 proc. visų gautų pajamų 646847 Lt.

Inspekcija, atsižvelgusi į nurodytas teisės aktų nuostatas ir patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2003–2009 m. nekilnojamojo turto pardavimo veikla atitinka individualios veiklos požymius, t. y. Pareiškėja ir sutuoktinis 2003–2009 m. vykdė nekilnojamojo turto pardavimo individualią veiklą, vadovaujantis GPMĮ 2 str. 29 d. nuostatomis, Pareiškėjos ir sutuoktinio individualioje veikloje naudotas turtas priskirtinas individualios veiklos turtui.

Pastebėta, jog pagal GPMĮ savarankiška laikytina tokia veikla, kurią vykdydamas asmuo veikia savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų ir iš kurios tiesiogiai gauna pajamas. Kadangi Pareiškėja ir sutuoktinis, vykdydami nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, savarankiškai sprendė su pardavimu susijusius klausimus, nepriklausomai nuo kokių nors kitų asmenų, patys dengė savo veiklos išlaidas, siekė ekonominės naudos ir tą patvirtino Pareiškėja 2015-03-06 paaiškinime ir sutuoktinis 2015-03-13 paaiškinime, todėl Inspekcija vertino, jog patikrinimo akte pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėja ir sutuoktinis, vykdydami šią veiklą, buvo nepriklausomi.

Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjos pastabas, kad nekilnojamojo turto (2), (3), (4), (5), (6), (7) pardavimo sandoriai buvo atsitiktiniai. Įvertinusi nustatytą sandorių, kuriuose dalyvavo Pareiškėja ir sutuoktinis, skaičių, jų sudarymo intensyvumą ir pasikartojamumą, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio veikla nebuvo atsitiktinė, ji buvo tęstinė. Pareiškėja ir sutuoktinis sudarytų sandorių sistema siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos pastoviai gauti pajamų, šia veikla buvo siekiama ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo požymių.

Dėl ekonominės veiklos ir PVM

Pažymėta, jog, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (2004-01-15 Nr. IX-1960 redakcija, toliau – PVMĮ) 2 str. 8 d. nuostatomis, ekonominei veiklai yra būdingas atlygintinumas, pasikartojamumas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir iš jos gauti pajamų. Tai, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis vykdė ekonominę veiklą, pasak Inspekcijos, patvirtina mokesstinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės:

- mokesstinio patikrinimo metu pagal VĮ Registrų centro duomenis nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis turi / turėjo 39 nekilnojamojo turto objektus, t. y. 2000–2012 m. sutuoktiniai įsigijo gyvenamųjų (butų) statybos paskirties žemės sklypus ar jų dalis. Iš viso minėtu laikotarpiu sutuoktiniai pardavė 12 žemės sklypų ar jų dalių, 8 butus ir dvibutį gyvenamąjį namą;

- gavo leidimus statyti gyvenamuosius namus (butus), rūpinosi gyvenamųjų namų (butų) projektais bei kitais su statybomis susijusiais dokumentais, jų forminimu;

- dalyje žemės sklypų statė gyvenamuosius namus ar butus, kuriuos pardavė kaip nebaigtą statybą (daugeliu atveju apie 78 proc. baigtumo) arba pardavė žemės sklypus ar jų dalis, skirtus gyvenamųjų namų (butų) statybai su jų gautais leidimais statyti gyvenamuosius namus (butus);

- tiek įsigyti žemės sklypai, tiek juose pastatyti nekilnojamojo turto objektai buvo skirti ne asmeniniams poreikiams tenkinti (pavyzdžiui, gyventi), bet perduoti tretiesiems asmenims ir iš jų gauti pajamų (Pareiškėja ir sutuoktinis nuo 2010-07-15 deklaravo savo gyvenamąją vietą (duomenys neskelbtini);

- didžiąją dalį pajamų kaip pragyvenimo šaltinį sutuoktiniai gavo būtent iš nekilnojamojo turto pardavimo vykdytos veiklos, o ne iš darbo užmokesčio.

Inspekcija sprendė, jog toks nuolatinis sandorių, susijusių su nekilnojamojo turto įsigijimu, butų statyba bei pardavimu, sudarymas, sandorių skaičius, tęstinis sandorių sudarymo laikotarpis, mokesčių mokėtojų savarankiškas veikimas, gaunant atlygį pagal sudarytus nekilnojamojo turto perleidimo sandorius, leidžia teigti, jog sutuoktiniai vykdė ekonominę veiklą.

Pažymėta, jog, atsižvelgus į 2011–2012 m. sudarytus nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis vykdė ekonominę veiklą ir nuo pagal nekilnojamojo turto pardavimo sandorius gautų apmokestinamųjų pajamų, nuo 100000 Lt (iki 2012-01-01), o nuo 2012-01-01 – 155000 Lt ribą viršijančios sumos privalėjo deklaruoti ir apskaičiuoti pardavimo PVM, taikant standartinį PVM tarifą už parduotą nekilnojamąjį turtą (PVMĮ 3 str. 1 d., 32 str. 1 ir 2 d., 71 str. 1 ir 2 d., 92 str., 95 str. 7 d.).

Kadangi Pareiškėja ir sutuoktinis iš bendrosios sutuoktinių nuosavybės teise priklausančio nekilnojamojo turto pardavimo veiklos 2011 m. gavo iš viso 75000 Lt (25000 Lt (iš nekilnojamojo turto (2) + 50000 Lt (iš nekilnojamojo turto (3)), 2012 m. gavo iš viso 605000 Lt (260000 Lt (iš nekilnojamojo turto (4) + 200000 Lt (iš nekilnojamojo turto (5) + 95000 Lt (iš nekilnojamojo turto (6) + 50000 Lt (iš nekilnojamojo turto (7)), vadovaujantis CK 3.87, 3.88 ir 3.117 str. nuostatomis, nurodyta, jog pajamos pripažintos kiekvienam sutuoktiniui lygiomis dalimis, t. y. 2011 m. po 37500 Lt (75000 Lt / 2), 2012 m. po 302500 Lt (605000 Lt / 2). Pareiškėjos ir sutuoktinio 2011–2012 m. gautas atlygis pardavus nekilnojamąjį turtą (2), (3), (4), (5), (6), (7) yra PVM objektas ir apmokestinamas 21 proc. PVM tarifu.

Pabrėžta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos per 12 paskutiniųjų mėnesių gautas atlygis už vykdytą ekonominę veiklą šalies teritorijoje 2011 m. vasario mėn. – 2012 m. sausio mėn. viršijo 155000 Lt ribą ir nuo 302500 Lt pajamų, gautų per 2012 m., atėmus 155000 Lt PVM neapmokestinamą ribą, t. y. nuo 147500 Lt yra prievolė 29938 Lt (8670,64,05 Eur) PVM (patikrinimo akto 7 priedas). Akcentuota, kad Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu nepateikė statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų, t. y. statybinių medžiagų, paslaugų, atliktų darbų įsigijimo ir kitų statybos dokumentų. Todėl, vadovaujantis PVMĮ 89 str. 1 d. nuostatomis, patikrinimo akte apskaičiuota iš viso 29938 Lt (8670,64 Eur) mokėtina į biudžetą PVM suma: 17355 Lt (5026,35 Eur) už 2012 m. sausio mėn., 8244 Lt (2387,63 Eur) už 2012 m. kovo mėn., 4339 Lt (1256,66 Eur) už 2012 m. spalio mėn.

Atsakydama į pastabas, kad atlygis už buto (nekilnojamasis turtas (4) pardavimą negalėjo būti apmokestintas PVM, nes daugiabučio namo, kuriame yra minėtas butas, statybos buvo baigtos daugiau kaip prieš 24 mėn. iki buto pardavimo (butas, kaip ir daugiabutis namas, kuriame šis butas yra, buvo tinkami naudoti ir gyventi jau 2007 m. pabaigoje), Inspekcija nurodė, jog Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei kartu su pastabomis nepateikė elektros ir dujų tiekimo sutarčių bei piniginių lėšų mokėjimus už elektrą ir dujas patvirtinančių dokumentų, dujinės viryklės ir dujinio katilo įrengimą patvirtinančių dokumentų ir dokumentų, patvirtinančių užbaigus daugiabučio namo ir buto bei bendrojo naudojimo patalpų apdailą, įrengus funkcionuojančių bei atitinkančių nustatytus reikalavimus inžinierines sistemas bei kitų dokumentų, patvirtinančių faktinį daugiabučio namo ir buto naudojimą.

Sprendime pasisakyta dėl nebaigto statinio (Lietuvos Respublikos statybos įstatymo (2001-11-08 įstatymo Nr. IX-583 redakcija, toliau – SĮ) 2 str. 5 d.), pastatyto, rekonstruoto ar kapitališkai suremontuoto statinio (jo dalies, kuri gali būti naudojama neatsižvelgiant į tai, ar likusių dalių statyba užbaigta) pripažinimo tinkamu naudoti (SĮ 24 str. 1 d., 2002-05-14 Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu Nr. 242 patvirtinta „Dėl statybos techninio reglamento STR 1.11.01:2002 „Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarka“) sąvokų ir statybos užbaigimo įrodymų (2010-09-28 Lietuvos Respublikos aplinkos ministro įsakymu Nr. D1-828 patvirtinto „Statybos techninis reglamentas STR 1.11.01:2010 „Statybos užbaigimas“ 12 p.). Pažymėta, kad nekilnojamojo turto (4) įregistravimo VĮ Registrų centre pagrindas – Statybos inspekcijos tarnybos 2007-08-10 pažyma Nr. (101)-11.10-936 apie nebaigtą statyti statinį, kurio baigtumas 78 proc., bei kad nėra duomenų apie kitus su minėto buto statyba ir jo įregistravimu susijusius dokumentus. Todėl Inspekcija pripažino, jog parduotas nekilnojamasis turtas (4), vadovaujantis PVMĮ 32 str. 1 d. nuostatomis, laikomas nauju statiniu, kurio pardavimas apmokestinamas PVM.

Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjos pastabas dėl parduoto nekilnojamojo turto (5) (žemės sklypo), o būtent, jog šio sklypo perleidimo pagal 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartį momentu remiantis PVMĮ sklypas negalėjo būti automatiškai laikomas žeme statyboms ir apmokestinamas PVM, akcentuodama teisės aktų nuostatas ir patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes. Pirmiausia tai, kad, VĮ Registrų centro NTR duomenimis, Pareiškėjos ir sutuoktinio vardu registruotas žemės sklypas – nekilnojamasis turtas (5) pirktas pagal 2005-02-18 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JS-802 už 50000 Lt iš A. J. . Minėtos sutarties 2.2 punkte nurodyta, kad „pagrindinė tikslinė žemės sklypo naudojimo paskirtis: kita (individualiems namams bei statiniams statyti ir eksploatuoti)“. Minėtas žemės sklypas parduotas UAB „V1“ už 200000 Lt pagal 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 3-247, kurios 2.2 punkte nurodyta žemės sklypo paskirtis „kita“. 2013-05-02, t. y. po nekilnojamojo turto (5) pardavimo išduotas statybos leidimas vykdyti statybos darbus Nr. LNS-08-130502-00217. Minėtame žemės sklype

registruotas gyvenamasis namas. Pagal VI Registrų centro NTR duomenis nurodyta minėto sklypo pagrindinė naudojimo paskirtis – kita, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos, naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos. Mokestinio patikrinimo metu nenustatyta, kad būtų keista minėto žemės sklypo naudojimo paskirtis, naudojimo būdas ir pobūdis.

Atsakydama į Pareiškėjos pastabas, jog šiam sklypui laikotarpiu, kai jis buvo valdomas Pareiškėjos ir sutuoktinio, nebuvo išduotas statybos leidimas ir nebuvo imtasi kitų aktyvių veiksmų dėl statybų vykdymo šiame žemės sklype, Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis pagal 2005-02-18 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JS-802 įsigijo sklypą – nekilnojamąjį turtą (5), kurio įsigijimo metu pagrindinė tikslinė žemės sklypo naudojimo paskirtis buvo – „kita (individualiems namams bei statiniams statyti ir eksploatuoti)“, PVM lengvata netaikoma žemei, parduodamai statyboms (PVMĮ 3 str. ir 32 str. 2 d.), žemė statyboms – tai žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne. Todėl Inspekcija sprendė, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio gautas 200000 Lt atlygis už nekilnojamojo turto (5) pardavimą yra PVM objektas ir apmokestinamas 21 proc. PVM tarifu.

GPM apskaičiavimas

Sprendime nurodytos GPM reglamentuojančios teisės normos: GPMĮ 3 str., 2 str. 14 p., 2 str. 14 d. 4 p. (2008-04-10 Nr. X-1485 redakcija), 17 str. 28 d., 22 str. 1 d. Pažymėta, jog parduotas nekilnojamas turtas (2) ir (5, žemės sklypai) buvo įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus, todėl nuo Pareiškėjos gautų pardavimo pajamų GPM neapskaičiuotas. Parduotas nekilnojamas turtas (3), (4), (6), (7) buvo įsigytas ne anksčiau negu prieš 5 metus, todėl Pareiškėjos gautos pajamos, atėmus Pareiškėjai apskaičiuotą pardavimo PVM ir su šio turto pardavimu susijusių išlaidų sumą, apmokestintos, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 28 d.

Nurodyta, jog vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1, 3, 6 d., Lietuvos Respublikos Vyriausybė 2003-01-29 nutarimu Nr. 133 patvirtintų „Gyventojų turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklės“ (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja ir sutuoktinis nepateikė buto (nekilnojamojo turto (4) statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų, mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis UAB „Sistela“ parengtu nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu bei Lietuvos Respublikos statistikos departamento statistine informacija apie pagrindinius ekonominės ir socialinės raidos rodiklius 2005–2007 m., apskaičiuota naujai pastatytame daugiabučiame name ūkio būdu pastatyto 78 proc. baigtumo buto (nekilnojamojo turto (4) statybinė vertė – 205980,75 Lt.

Pastebėta, jog mokestinio patikrinimo metu įvertintos Pareiškėjos 2011 m. apmokestinamosios pajamos 17681,18 Lt (25000 – 7318,82) ir neapmokestinamosios pajamos 12500 Lt. Įvertinus Pareiškėjos 2011 m. gautas su darbo santykiais susijusias pajamas 14100 Lt, apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo veiklos 17681,18 Lt pajamas, papildomai buvo apskaičiuota 3183 Lt (921,86 Eur) mokėtina į biudžetą GPM suma.

Taip pat pažymėta, mokestinio patikrinimo metu nustatytos Pareiškėjos 2012 m. gautos GPM apmokestinamosios 202500 Lt (130000 Lt (nekilnojamojo turto (4) + 47500 Lt (nekilnojamojo turto (6) + 25000 Lt (nekilnojamojo turto (7) ir 100000 Lt (nekilnojamojo turto (5) neapmokestinamų pajamų už parduotą individualiai veiklai priskirtą turtą. Nustatytos Pareiškėjos 2012 m. 71311,51 Lt apmokestinamosios pajamos (130000 Lt + 47500 Lt + 25000 Lt – 103246,29 Lt – 8244 Lt – 8893,09 Lt – 4339 Lt – 6466,11 Lt) ir neapmokestinamosios pajamos 82645 Lt (100000 – 17355). Įvertinus Pareiškėjos 2012 m. gautas 4925 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo veiklos 71311,51 Lt pajamas, apmokestinamas 15 proc. tarifu, papildomai apskaičiuota 11408 Lt (3303,99 Eur) mokėtina į biudžetą GPM suma.

Iš viso už 2011–2012 m. patikrinimo metu Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 4225,85 Eur (14591 Lt) GPM.

Inspekcija konstatavo, jog patikrinimo metu, vertinant, ar Pareiškėja su sutuoktiniu vykdė ekonominę veiklą, buvo atsižvelgta į mokestinio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visumą bei pagrįstai padaryta išvada, jog sutuoktinių sudaryti sandoriai yra nevienkartiniai, o pasikartojantys (juos vykdė nuo 2000 m. iki 2012 m.), sudaryti tęstinį laikotarpį, per kurį (nuo 2000 m. iki 2012 m.) parduoti įvairūs 22 nekilnojamojo turto objektai, t. y. veikla nebuvo atsitiktinė, o kryptinga ir iš šios veiklos siekta gauti pajamų, o ne tenkinti savo asmeninius poreikius, todėl sutuoktiniai privalėjo deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti GPM ir PVM už parduotą nekilnojamąjį turtą.

Dėl baudų skyrimo

Sprendime dėl baudų skyrimo vadovautasi MAĮ 139 ir 140 str., GPMĮ 36 str. 2 d., PVMĮ 123 str. 2 d. Atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja su mokesčių administratoriumi bendravo geranoriškai, teikė paaiškinimus, taip pat į tai, kad baudos tikslai bus pasiekti skiriant minimalias 10 proc. baudas, atitinkančias teisės aktų nustatytus kriterijus, Inspekcija nuo papildomai apskaičiuotos mokėtinos 8670,64 Eur PVM sumos skyrė 10 proc. dydžio 867 Eur (8670,64 Eur x 10 proc.) PVM baudą bei nuo 4225,85 Eur GPM sumos – 10 proc. dydžio 423 Eur (4225,85 Eur x 10 proc.) GPM baudą. Už pažeidimus, kuriuos padarė Pareiškėja, įstatymai nenumato galimybės neskirti baudos.

Dėl delspinigių apskaičiavimo

Sprendime, vadovaujantis PVMĮ 123 str. 1 d., GPMĮ 36 str. 2 d., MAĮ 96 str. 1 d. 2 p., 97 str. 2 d., 98 ir 99 str., 66 str. 4 d. nuostatomis, nuo nedeklaruotų ir nesumokėtų mokėtinų 8670,64 Eur (29938 Lt) PVM ir 4225,85 Eur (14591 Lt) GPM apskaičiuota 4342,19 Eur PVM delspinigių ir 1739,88 Eur GPM delspinigių suma.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2017-02-13 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-63, nesutikimą grįsdama tuo, kad mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą dėl Pareiškėjos mokestinės prievolės, objektyviai neįvertino faktinių aplinkybių ir Pareiškėjos argumentų, neatsižvelgė į administracinių teismų praktiką, todėl nepagrįstai Pareiškėjos atžvilgiu apskaičiavo GPM, PVM ir su šiais mokesčiais susijusias sumas.

Teigiama, kad mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, nepagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėja vykdė individualią nekilnojamojo turto pardavimo veiklą bei visus nekilnojamojo turto objektus priskyrė individualios veiklos turtui. Pareiškėja prašo Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Dėl asmeninio turto pardavimo

Akcentuojamos GPMĮ 19 ir 17 str. nuostatos bei teigiama, kad mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą, nepagrįstai 2011-01-06 pirkimo–pardavimo sutartimi parduotą Pareiškėjos sutuoktiniui asmeninės nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą (1) – žemės sklypo dalį, adresu: (duomenys neskelbtini), ir statytą butą, adresu: (duomenys neskelbtini), priskyrė individualios veiklos turto pardavimui. Pasak Pareiškėjos, net nustačius keletą sandorių, kuriais galimai parduotas individualiai veiklai priskirtinas nekilnojamas turtas, kiekvienas sandoris turi būti vertinamas atskirai ir *a priori* nelaikomas individualios veiklos turto pardavimo sandoriu.

Nekilnojamojo turto įsigijimo aplinkybės ir nuosavybės teisės pobūdis. Mokesčių mokėtojai V. B. ir W. B. bendrosios jungtinės nuosavybės teise įsigijo minėtą žemės sklypą iš Lietuvos Respublikos valstybės, atstovaujamos Vilniaus apskrities viršininko administracijos, 2005-12-07 valstybinės žemės pirkimo–pardavimo sutartimi už 8862,31 Lt. Ant įsigytos žemės dalies mokesčių mokėtojai pradėjo statyti butą (statybos baigtos 2007 m.). 2009-08-19 dovanojimo sutartimi Pareiškėja jai priklausančią žemės sklypo ir buto dalį padovanojo sutuoktiniui. Dovanojimo sutartyje nustatyta dovanos vertė 250000 Lt yra reali rinkos vertė. Tai rodo, jog ši nekilnojamąjį turtą, skirtingai nei kitus nekilnojamojo turto objektus, kurie buvo parduoti vėliau ir valdomi bendrosios jungtinės nuosavybės teise, Pareiškėjos sutuoktinis pardavė kaip valdomą asmeninės nuosavybės teise.

Žemės sklypo įsigijimo tikslai ir pardavimo motyvai. Minėtas žemės sklypas, pasak Pareiškėjos, buvo įsigytas siekiant pasistatyti asmeninėms reikmėms skirtą būstą, šeimai gyventi. Tai patvirtina ir ta aplinkybė, kad sutuoktiniai nuo 1998 m., taip pat ir statybų laikotarpiu buvo deklaravę savo gyvenamąsias vietas atskirai: (duomenys neskelbtini) (W. B.) ir (duomenys neskelbtini) (Pareiškėja ir vaikai). Gyvenamąją vietą – (duomenys neskelbtini), visa šeima deklaravo nuo 2010-07-15, tik po sprendimo parduoti butą, jau pasirašius 2010-06-04 preliminarį sutartį. Šeimai skirtą butą mokesčių mokėtojai statė ūkio būdu, savo ir šeimos narių pastangomis bei nuosavomis lėšomis (nebuvo investuota skolintų lėšų), todėl statybų darbai užtruko gan ilgą laiką. Mokesčių mokėtojai savo vardu išsiėmė statybos leidimus, užsakė buto pastatymo planą.

Tikrus ketinimus pasistatytame bute gyventi, Pareiškėjos teigimu, patvirtina tai, kad Pareiškėja su sutuoktiniu mokėjo komunalinius mokėjimus: mokėjimai už minėtame bute suvartotą elektrą, tiekiamą pagal 2007-12-07 su AB „Energijos skirstymo operatorius“ sudarytą sutartį, kuri nutraukta 2011-02-02 (už elektros tiekimą sumokėta 534,76 Lt). Taip pat buvo sudaryta sutartis dėl dujų tiekimo nuo 2010-08-06 iki 2011-02-21 (už dujų tiekimą sumokėta 2223,21 Lt). Šie duomenys patvirtina, kad butas šeimos buvo faktiškai naudojamas nuo 2007 m. Vadovaudamasi 2016-11-15 patikrinimo akte nurodyta informacija apie AB „Energijos skirstymo operatorius“ pateiktus duomenis dėl elektros

energijos tiekimo adresu: (duomenys neskelbtini), per laikotarpį nuo 2007-12-07 iki 2011-02-02, Pareiškėja tvirtina, jog Inspekcija nepagrįstai 2017-02-13 sprendime nurodė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nei patikrinimo metu, nei kartu su pastabomis nepateikė piniginių lėšų mokėjimus už šeimai gyventi naudotą elektrą patvirtinančių dokumentų ir kitų dokumentų, patvirtinančių faktinį buto naudojimą šeimai gyventi. Oficialią informaciją dėl atliktų komunalinių mokėjimų mokesčių administratorius yra gavęs iš AB „Energijos skirstymo operatorius“ ir šią informaciją dėl sudarytų sutarčių ir atliktų mokėjimų ir suvartotos elektros bei dujų yra aiškiai konstatavęs patikrinimo akte.

Teigiama, kad mokesčių mokėtojams trūko lėšų užbaigti buto statybos darbus, taip pat vidaus apdailai ir apstatymui, todėl buvo nuspręsta minėtą nekilnojamąjį turtą parduoti. Apsispręsti parduoti statomą butą paskatino ir konfliktiški santykiai, nuolatiniai nesutarimai su kaimynais (tą gali patvirtinti kaimynai bei įsigyto nekilnojamojo turto savininkai), t. y. kaimyninių žemės sklypų savininkai nuolat kėlė įvairias problemas, rašė skundus, trukdė naudotis privažiuoju, neleido apsitverti (žemės sklypas nebuvo atidalintas), reikalavo įvairių kompensacijų už tariamus jų teisių pažeidimus.

Ilgas laiko tarpas tarp nekilnojamojo turto įsigijimo / pastatymo ir jo pardavimo. Tai, kad minėto žemės sklypo ir buto pardavimo sandoris yra asmeninio turto pardavimas ir vertintinas kaip atsitiktinis sandoris, Pareiškėjos nuomone, patvirtina aplinkybė, kad minėtas žemės sklypas įsigytas dar 2005 m., butas šeimos pastangomis pastatytas ir faktiškai buvo naudojamas 2007 m., o šis nekilnojamasis turtas parduotas tik 2011 m. Ilgas laiko tarpas patvirtina, kad šio nekilnojamojo turto pardavimo sandorio atveju nebuvo versliškumo požymio. Pareiškėjos sutuoktinio parduotas asmeninis nekilnojamasis turtas vertintinas atskirai nuo kitų nekilnojamojo turto objektų ir pardavimo sandorių. Pareiškėja mano, jog ta aplinkybė, kad po šio nekilnojamojo turto pardavimo sandorio 2011 m. mokestiniu laikotarpiu buvo parduoti du žemės sklypai, nepatvirtina, kad 2011-01-06 pirkimo–pardavimo sutartimi parduotas nekilnojamasis turtas nebuvo atsitiktinio pobūdžio. Vadovaudamasi administracinių teismų praktika (adm. bylos Nr. A-469-916/2006 ir A-5-902/2006), Pareiškėja nurodo, kad kiekvienu konkrečiu atveju yra būtina vertinti atskiro sandorio sudarymo aplinkybes ir šio sandorio tikslus, nepriklausomai nuo to, kad kiti sandoriai gali būti priskirti individualiai mokesčių mokėtojo veiklai.

Lėšų panaudojimas. Gautos lėšos už minėto nekilnojamojo turto pardavimą nebuvo naudojamos kitiems nekilnojamojo turto objektams įsigyti, Pareiškėja ir W. B. nesiėmė jokių veiksmų, sąlygojančių tęstinės veiklos atsiradimą, t. y. gautų lėšų neinvestavo į statyboms tinkamą žemę ir neįsigijo jokio nekilnojamojo turto, tinkamo veiklai vykdyti po šio sandorio sudarymo, taip pat nepanaudojo lėšų kitiems tikslams, kurie būtų skirti veiklos tęstinumui užtikrinti (pavyzdžiui, LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1358/2012). Nurodoma, kad dalis lėšų, gautų už šio nekilnojamojo turto pardavimą, buvo paskolintos (2011-05-03 buvo suteikta 45000 Lt paskola UAB „D1“), kita dalis lėšų buvo panaudota asmeninėms reikmėms (pavyzdžiui, atostogoms į Dominikos Respubliką, namų ūkio reikmėms, pervesta Pareiškėjai). Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius nesiaiškinio ir netyrė gautų lėšų panaudojimo aplinkybių, o nepagrįstas išvadas padarė remdamasis prielaidomis.

GPMĮ nuostatų taikymas ir teisėtų lūkesčių principas. Pažymima, kad preliminarioji sutartis Nr. DP-1807 dėl minėto nekilnojamojo turto pardavimo buvo sudaryta 2010-06-04, 158000 Lt pirkėjas J. D. sumokėjo 2010-06-07. Vadovaujantis sandorio sudarymo metu galiojusio GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. redakcija ir teisėtų lūkesčių principu, teigiama, kad susitarimo su pirkėju ir sandorio sudarymo bei dalies lėšų mokėjimo momentu taikytina lengvata pajamoms, gautoms už nekilnojamojo turto pardavimą, kai nekilnojamasis turtas gyventojui nuosavybėje yra išlaikytas 3 m. (5 m. išlaikymo terminas šiuo atveju netaikytinas, nes šis turtas nepriskirtinas individualios veiklos turtui).

Pažymima, jog 2010-11-23 priimtais GPMĮ pakeitimais nustatyta, kad nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perleidimo ir nuomos veikla nebelaikoma individualia veikla. Šios nuostatos taikomos apskaičiuojant 2010 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas. Tai, Pareiškėjos nuomone, reiškia, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, leidžiama atimti to turto įsigijimo kainą (keičiasi mokesčio bazė), ir taikomas ne 5, o 15 proc. GPM tarifas (keičiasi mokesčio tarifas), t. y. nuo 2010 m. gautos pajamos už nekilnojamojo turto pardavimą apmokestinamos ne kaip individualios veiklos pajamos.

Tvirtinama, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťines prievoles Pareiškėjai ir sutuoktiniui, nepagrįstai rėmėsi ir savo išvadas grindė vien tik senesnių nei praėjusių penkerių metų duomenimis, todėl pažeidė MAĮ 68 str. 1 d. nuostatas. Mokesčių administratorius akcentavo Pareiškėjos ir sutuoktinio sandorius, sudarytus 2000–2008 m. laikotarpiu (remdamasis išrašais iš VĮ Registrų centro), vertindamas aplinkybes apie sandorius tikrinamuoju laikotarpiu 2011–2012 m.

Išdėstytos faktinės aplinkybės ir argumentai, Pareiškėjos nuomone, patvirtina, kad minėtas nekilnojamojo turto pardavimo sandoris traktuotinas kaip asmeninio turto pardavimo sandoris, PVM prievolių dėl šio sandorio nekyla.

Dėl kitų bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausančio turto pardavimo sandorių

Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius nepagrįstai visus mokesčių mokėtojų nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, sudarytus 2011–2012 m., priskyrė individualios veiklos turto pardavimui, nes kiekvienu konkrečiu atveju yra būtina vertinti atskiro sandorio sudarymo aplinkybes ir šio sandorio tikslus. Vadovaudamasi GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p., Pareiškėja atskirai išdėsto parduotų nekilnojamojo turto objektų, kurie priklausė bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise, įsigijimo ir pardavimo faktines aplinkybes ir argumentus:

1. 2011-02-10 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. DP-340 parduota gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo dalis už 25000 Lt. Kadangi žemės sklypas įsigytas 2005-08-31, todėl nuosavybės teise išlaikytas daugiau nei 5 m. Papildomai paaiškinama, kad šiuo žemės sklypu mokesčių mokėtojai negalėjo naudotis, nes ilgą laiką nebuvo nustatyta naudojimosi žemės sklypo dalimi tvarka, jiems priklausančioje dalyje nieko daryti negalėjo dėl nesutarimo su kitais bendraturčiais, t. y. parduota dėl šių priežasčių, ne dėl ekonominės naudos siekimo.

2. 2011-12-02 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. DP-3034 parduota gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo dalis už 50000 Lt. Kadangi žemės sklypas įsigytas 2007-12-18, todėl nuosavybės teise išlaikytas daugiau nei 3 m. Papildomai nurodoma, kad žemės sklypas įsigytas asmeninėms reikmėms, tačiau įvertinus asmeninius finansus, buvo nuspręsta parduoti.

3. 2012-01-02 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 14 parduotas pastatytas butas už 260000 Lt, kuris pastatytas 2007-09-18, todėl nuosavybės teise išlaikytas daugiau nei 4 m. Nurodomos kitos aplinkybės, kad statė ūkio būdu asmeninėms reikmėms, savo ir šeimos narių pastangomis, ilgas laiko tarpas tarp pasistatymo ir pardavimo, faktiškai naudojosi (elektros tiekimas, gamtinių dujų tiekimas).

4. 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3-247 parduota gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo dalis už 200000 Lt. Žemės sklypas įsigytas 2005-02-18, todėl nuosavybės teise išlaikytas daugiau nei 5 m.

5. 2012-03-01 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. DP-563 parduota gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo dalis už 95000 Lt. Žemės sklypas įsigytas 2007-12-18, todėl nuosavybės teise išlaikytas daugiau nei 4 m. Be to, žemės sklypas įsigytas asmeninėms reikmėms, tačiau įvertinus asmeninius finansus, buvo nuspręsta parduoti.

6. 2012-10-12 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. DP-2140 parduota gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo dalis už 50000 Lt. Žemės sklypas įsigytas 2007-12-18, todėl nuosavybės teise išlaikytas daugiau nei 4 m. Žemės sklypas įsigytas asmeninėms reikmėms, tačiau įvertinus asmeninius finansus, buvo nuspręsta parduoti.

Teigiama, kad šiais sandoriais mokesčių mokėtojai nesiekė vykdyti komercinių nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, o pardavė ilgą laiką nuosavybėje turimus nekilnojamojo turto objektus, kurie buvo įsigyti asmeninėms reikmėms. Mokesčių mokėtojai nesiskolino lėšų šiems nekilnojamojo turto objektams įsigyti, įsigijo juos iš nuosavų lėšų, butą statė ūkio būdu, savo ir šeimos narių pastangomis. Mokesčių mokėtojai nesiėmė jokių veiksmų, sąlygojančių tęstinės veiklos atsiradimą, t. y. gautų lėšų neinvestavo į statyboms tinkamą žemę ir neįsigijo nekilnojamojo turto, tinkamo veiklai vykdyti po šių sandorio sudarymo, taip pat nepanaudojo lėšų kitiems tikslams, kurie būtų skirti veiklos tęstinumui užtikrinti (nėra versliškumo požymių). Dėl veiklos tęstinumo nebuvimo nurodoma, kad aukščiau išvardinti nekilnojamojo turto objektai buvo išlaikyti šeimos dispozicijoje ilgą laikotarpį, nesant tikslo iš jų pardavimo uždirbti pelno. Vien tai, kad per atitinkamą laikotarpį buvo sudaryta keletas nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, neįvertinant kitų aplinkybių, Pareiškėjos nuomone, negali būti pagrindas pripažinti individualios veiklos vykdymą ir visus W. B. ir Pareiškėjos nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, sudarytus tikrinamuoju laikotarpiu, priskirti individualios veiklos turto pardavimui.

Dėl PVM prievolių

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai, sudaryti 2011–2012 m. mokestiniu laikotarpiu, pripažintini ekonomine veikla bei apskaičiuotinas PVM už Pareiškėjos sutuoktinio gautą atlygį už jam asmeninės nuosavybės teise priklausančią butą adresu: (duomenys neskelbtini), ir šiam butui priskirtiną žemės sklypo dalį, kurie buvo parduoti pagal 2011-01-06 pirkimo–pardavimo sutartį fiziniam asmeniui S. D.

Vadovaudamasis PVMĮ 2 str. 8 d., Pareiškėja nurodo, jog negalima daryti prielaidos, kad fiziniai asmenys užsiima ekonomine veikla, remiantis tik tuo, kad per tam tikrą laikotarpį buvo sudaryti keli nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai. Siekiant teisingai įvertinti šiuos sandorius, turėjo būti atsižvelgta į esmines sandorių sudarymo aplinkybes.

Dėl atlygio už Pareiškėjos sutuoktinio W. B. asmenine nuosavybės teise valdytą turtą apmokestinimo PVM. Nurodoma, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2011-01-06 pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė kitam fiziniam asmeniui jam asmeninės nuosavybės teise priklausantį butą, adresu: (duomenys neskelbtini), ir šiam butui priskirtiną žemės sklypo dalį. Pirkėjas už šį nekilnojamąjį turtą W. B. avansu ir vėlesniais bankiniais pavedimais sumokėjo 748200 Lt (158000 Lt sumokėti avansu bankiniu pavedimu pagal 2010-06-04 preliminariąją pirkimo–pardavimo sutartį, 155000 Lt ir 430000 Lt bankiniais pavedimais po galutinės sutarties sudarymo ir 5200 Lt kompensacija už šildymo katilą). Žemės sklypas, kuriame yra daugiabutis namas su jame parduotu butu, buvo įsigytas dar 2005-12-07 valstybinės žemės pirkimo–pardavimo sutartimi, siekiant ten pasistatyti nuosavą gyvenamąjį būstą, skirtą šeimai gyventi. 2007 m. žemės sklype pradėtos namo statybos. 2007 m. butas, esantis šiame name, buvo įregistruotas NTR, taip įteisinant nuosavybės teisę į šį būstą. Daugiabutis namas buvo statomas ūkio būdu. Nuo 2007 m. bute statybos darbai toliau nebuvo vykdomi, pritrūkus finansinių lėšų statybos darbams. Kadangi buto statybomis daugiausia rūpinosi Pareiškėjos sutuoktinis (pirko medžiagas, pats atliko statybos darbus), todėl ketinant sudaryti vedybinę sutartį siekiant pasidalinti / atskirti tuo metu turėtą šeimos turtą realia rinkos kaina, Pareiškėja 2009-08-19 dovanojimo sutartimi savo buto dalį ir žemės sklypo dalį padovanojo savo sutuoktiniui. Tik praėjus 3 m. nuo statybų pradžios Pareiškėjos sutuoktinis nusprendė butą ir jam priskirtiną žemės sklypą parduoti, tam įtakos turėjo ir nesutarimai su gretimų sklypų savininkais bei kitų butų daugiabučiame name savininkais: sklypas buvo neatidailintas, kaimynai grasino neleisiantys apsitverti daugiabučių namų, trukdė privažiuoti prie turimo turto, rašė skundus. Akcentuojama, kad Pareiškėjos sutuoktinis ilgą laikotarpį (nuo 2005 iki 2010 m.) dėjo visas pastangas, siekdamas pasistatyti būstą savo šeimai ir artimiausiems giminaičiams įsigytame sklype. Todėl jo gautas atlygis už šio buto ir žemės sklypo pardavimą negali būti priskirtas ekonominei veiklai, o laikytinas atsitiktiniu. Gautas atlygis už šį sandorį neapmokestinamas PVM (PVMĮ 32 str. 1 d.), nes daugiabučio namo, kuriame yra minėtas butas, statybos buvo baigtos daugiau kaip prieš 24 mėn. iki buto pardavimo. Pažymima, kad toks sandoris, kai buvo parduotas Pareiškėjos sutuoktiniui asmenine nuosavybės teise priklausantis turtas, buvo vienintelis per 5 m. laikotarpį.

Skunde remiamasi Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2006-06-12 įsakymu Nr. D1-290 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2002-05-14 įsakymo Nr. 242 „Dėl Statybos techninio reglamento STR. 1.11.01:2002 „Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarka“ patvirtinimo“ pakeitimo“ (toliau – Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarka) 6 p., nustatančiu, kad daugiabučiai namai pripažįstami tinkamais naudoti užbaigus butų ir bendrojo naudojimo patalpų apdailą ir įrengus funkcionuojančias bei atitinkančias nustatytus reikalavimus inžinerines sistemas. Ši nuostata galiojo buto įregistravimo NTR metu, t. y. 2007-09-18. Pareiškėja mano, kad vien ta aplinkybė, kad nebuvo išduotas formalus statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas nepaneigia fakto, kad daugiabutis namas buvo faktiškai užbaigtas ir jame galėjo gyventi gyventojai. Pareiškėjos sutuoktinio parduotame bute buvo įvesta elektra, sutartis su elektros energijos tiekėju buvo pasirašyta dar 2007-12-07, o elektra buvo pradėta tiekti nuo tų pačių metų gruodžio 3 d. Panašiu laikotarpiu elektra buvo pradėta tiekti ir kitiems šiame daugiabučiame name esantiems butams. Taip pat paslaugų teikimo sutartys panašiu laikotarpiu buvo sudarytos ir su dujų bei vandens tiekėjais. Tai reiškia, kad butas adresu: (duomenys neskelbtini), buvo tinkamas naudoti ir gyventi jau 2007 m. pabaigoje. Atsižvelgiant į tai, teigiama, kad butas jo pardavimo sandorio sudarymo metu 2011-01-06 nelaikytinas naujos statybos pastatu, o gautas atlygis neapmokestinamas PVM.

Dėl atlygio už Pareiškėjos ir W. B. bendrąją jungtinės nuosavybės teise valdyto turto apmokestinimo PVM. Pareiškėja pažymi, kad PVM taip pat nepagrįstai buvo apskaičiuotas už atlygį, gautą pagal 2012-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį pardavus butą, adresu: (duomenys neskelbtini), bei šiam butui priskirtiną žemės sklypo dalį, nurodydama, kad šeima turėjo tikslą pasistatyti būstą sau ir artimiausiems giminaičiams. Priežastys, dėl kurių Pareiškėja ir sutuoktinis pardavė butą – finansinių lėšų trūkumas, kad būtų galima visiškai įrengti butus ir nuolatiniai konfliktai su kaimynais. Teigiama, kad ne ekonominės naudos siekimas, o disponavimo savo turimu turtu sąlygų suprastėjimas, privertė mokesčių mokėtojus parduoti minėtą butą ir jam priskirtiną žemės sklypą, todėl toks sandoris turėtų būti laikomas atsitiktiniu sandoriu, o gautas atlygis neapmokestinamas PVM. Taip pat pažymima tai, kad, remiantis PVMĮ 32 str. 1 d., atlygis už minėto buto pardavimą negalėjo būti apmokestintas PVM, nes

daugiabučio namo, kuriame yra minėtas butas, statybos buvo baigtos daugiau kaip prieš 24 mėn. iki buto pardavimo. Butas (duomenys neskelbtini), buvo užbaigtas ir jame jau buvo galima gyventi 2007 m., tai patvirtina aukščiau minėta Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarkos 6 p. nuostata, kuri galiojo buto įregistravimo NTR metu, t. y. 2007-09-18. Vien ta aplinkybė, kad nebuvo išduotas formalus statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas, Pareiškėjos nuomone, nepaneigia fakto, kad daugiabutis namas buvo užbaigtas ir jame galėjo gyventi gyventojai. Parduotame bute jau buvo įvesta elektra, sutartis su elektros energijos tiekėju buvo pasirašyta 2007-12-07, o elektra buvo pradėta tiekti nuo tų pačių metų gruodžio 3 d., su AB „Lietuvos dujos“ sudaryta gamtinių dujų pirkimo–pardavimo sutartis, bute buvo įrengta dujinė viryklė ir dujinis šildymo katilas. Todėl daugiabutis namas sandorio sudarymo metu 2012-01-12 nelaikytinas naujos statybos pastatu, o gautas atlygis neapmokestinamas PVM.

Dėl sutuoktinių bendrosios jungtinės nuosavybės teise valdomo žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), pardavimo pagal 2011-02-10 sudarytą pirkimo–pardavimo sutartį, pažymima, kad žemės sklypo dalis buvo įsigyta pagal 2005-08-31 pirkimo–pardavimo sutartį vien tik sutuoktinių ir jų giminaičių asmeninėms reikmėms. Žemės sklypas buvo įsigytas kartu su Pareiškėjos sutuoktinio broliu G. B. bei Pareiškėjos mama V. K. I. Tačiau dėl asmeninių nesutarimų su bendraturčiais dėl sklypo panaudojimo, dėl ko net nebuvo nustatyta naudojimosi sklypu tvarka, negalėdami laisvai disponuoti savo turima sklypo dalimi, Pareiškėja ir W. B. nusprendė parduoti savo turimą sklypo dalį. Būsimas pirkėjas sugebėjo savo iniciatyva susitarti su kitais žemės sklypo savininkais dėl sklypo naudojimosi tvarkos, kuri buvo apibrėžta 2011-01-06 susitarimu. Pareiškėja ir W. B. nusprendė šį nekilnojamąjį turtą parduoti ne siekdami ekonominės naudos, o dėl apsunkinto naudojimosi šiuo turtu (atsitiktinis sandoris). Todėl tokio sandorio sudarymas nelaikytinas ekonomine veikla, o gautas atlygis už šį sandorį neapmokestinamas PVM.

Taip pat teigiama, kad mokesčių administratorius neatsižvelgė į aplinkybes sandorių, kuriais buvo parduotos žemės sklypų dalys adresu: (duomenys neskelbtini), pagal 2011-12-02 pirkimo–pardavimo sutartį ir adresu: (duomenys neskelbtini), pagal 2012-03-01 ir 2012-10-12 pirkimo–pardavimo sutartis. Žemės sklypai pagal minėtas sutartis buvo parduoti siekiant nepatirti didesnių šio turto, įsigyto būtent asmeniniams poreikiams, išlaikymo išlaidų.

Dėl žemės sklypų priskyrimo žemei statyboms. Pareiškėja aiškina, kad PVMĮ 32 str. 2 d. prasme žemės sklypo pardavimo pripažinimas žemės statyboms tiekimu turi būti paremtas aplinkybėmis, egzistavusiomis prievolės apskaičiuoti PVM atsiradimo momentu, t. y. žemės sklypo perleidimo momentu. Pareiškėjos atveju mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą ir apskaičiuodamas PVM už atlygį, gautą 2011–2012 m. sudarius sandorius, neatsižvelgė į reikšmingas aplinkybes dėl žemės sklypų, nes nepagrįstai Pareiškėjai ir W. B. apskaičiavo PVM už 200000 Lt atlygį, gautą pardavus žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), pagal 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartį. Šio žemės sklypo perleidimo momentu NTR sklypo paskirtis buvo nustatyta „Kita“. Nors PVMĮ prasme žeme statyboms laikomi ir sklypai, kurių tikslinė paskirtis NTR yra nurodyta – „Kita“, o pagal žemės naudojimo būdą šiame sklype gali būti vykdoma statyba, tačiau tokia nuostata yra taikoma tik nuo 2014-01-01, kai įsigaliojo 2013-06-27 Teritorijų planavimo įstatymo pakeitimo įstatymas. Žemės sklypo perleidimo pirkėjui momentu, t. y. 2012-01-11, sklypas negalėjo būti automatiškai laikomas žeme statyboms ir apmokestinamas PVM. Šiam sklypui, kai jis buvo valdomas Pareiškėjos ir W. B., nebuvo išduotas statybos leidimas ir nebuvo imtasi kitų aktyvių veiksmų dėl statybų vykdymo šiame žemės sklype. Todėl nurodoma, jog negali būti traktuojama, kad perleistas žemės sklypas skirtas statyboms.

Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius 2017-02-13 sprendime rėmėsi prielaidomis, neobjektyviai įvertino informaciją, savo išvadas grindė senesnių nei praėjusių penkerių metų duomenimis (2000–2008 m.), kas pažeidžia MAĮ nuostatas.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-02-13 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo (21.131-31-5)-FR0682-63.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos 2017-03-03 skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos 2017-02-13 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63, kuriuo buvo patvirtinti 2016-11-15 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-691 rezultatai ir Pareiškėjai nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 4225,85 Eur GPM, 8670,64 Eur PVM, 1739,98 Eur GPM delspinigius, 4342,19 Eur PVM delspinigius, 423 Eur GPM ir 867 Eur PVM

baudas, keistinas į sprendimą pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą aukščiau nurodytas mokesčių, delspinigių ir baudų sumas mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju 2011–2012 m. laikotarpiu vykdė ekonominę nekilnojamojo turto pardavimo veiklą PVMĮ prasme ir todėl sutuoktinių atlygiui už vykdytą ekonominę veiklą viršijus 100000 Lt ribą (nuo 2012-01-01 – 155000 Lt ribą), jiems atsirado prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM pagal PVMĮ 92 str., jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu pardavė individualios veiklos nekilnojamojo turto, įsigytą ne anksčiau negu prieš 5 metus ir todėl jų gautos turto pardavimo pajamos nepriskirtinos GPM neapmokestinamosioms pajamoms pagal GPMĮ 17 str. 28 d. ir apmokestinamos GPM.

Pažymėtina, kad Pareiškėja iš esmės neginčija Inspekcijos sprendimo, Vilniaus AVMI patikrinimo akto aprašomose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje) detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, nepateikia argumentų, jog mokesčių administratorius neteisingai taikė jo įformintuose procesiniuose dokumentuose išsamiai nurodytas ginčo teisinius santykius reglamentuojančias GPMĮ ar PVMĮ nuostatas, neišdėsto argumentų dėl aritmetinio mokesčių, baudų ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Atsižvelgdama į tai, kad mokesčio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjama atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei Pareiškėjos atstovės mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Komisija pažymi, jog 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl PVM bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatomis reglamentuojama plati PVM taikymo sritis, apimanti bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą. Tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, t. y. turi būti nustatyta, jog tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, o tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją (LVAT 2012-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-200/2012). Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų“. Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007-12-13 sprendimo byloje *Götz, C-408/06*, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojamą turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno).

Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdantys asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 1 pastraipą „apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Pagal 12 str. 1 dalį valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, ypač vykdantį kurį nors iš šių sandorių: a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo; b) žemės statybai tiekimą. LVAT 2012-07-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-200/2012 pažymėjo, kad fizinis asmuo, vykdantis žemės statyboms pardavimo sandorius, imasi „aktyvių prekybos žeme veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 9 str. 1 d. antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu (ir ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje Nr. C-181/10 *Jarosknv Slaby prieš Minister Finansow ir Emilian Kue ir Halina Jeziorska-Kuč prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*).“

PVM neapmokestinamas pastatų, statinių ar jų dalių (išskyrus naujus pastatus ir statinius, naujas pastatų ir statinių dalis) pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam toks daiktas perduodamas, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti juo kaip jo savininkas. Laikoma, kad:

1) naujas pastatas ar statinys – tai nebaigtas pastatas ar statinys, taip pat baigtas pastatas ar statinys – 24 mėnesius po jo užbaigimo (pripažinimo tinkamu naudoti) arba esminio pagerinimo; 2) nauja pastato ar statinio dalis – tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis – 24 mėnesius po jos užbaigimo (PVMĮ 32 str. 1 d.). PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Žeme statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne (PVMĮ 32 str. 2 d.).

Aptartų teisinio reglamentavimo ir teisminės praktikos nuostatų kontekste darytina išvada, jog gyventojų nekilnojamojo turto (įskaitant žemę) pardavimas yra laikomas ekonomine veikla, jeigu jis, parduodamas žemę ir kitą nekilnojamojo turto, siekia gauti nuolatinių pajamų, t. y. gyventojų vykdomiems žemės ir kito nekilnojamojo turto sandoriams yra būdingas tam tikras tęstinumas ir atsikartojimas, taip pat gyventojas imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens ir tokiu būdu pripažįstamas PVM apmokestinamuoju asmeniu. Tuo tarpu atsitiktiniai nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai, kuriais siekiama asmeninių interesų tenkinimo, nelaikomi ekonominės veiklos vykdymu, nors objektyviai tokie veiksmai gali būti būdingi ir ekonominei veiklai.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą ir iš vykdytos ekonominės veiklos – nekilnojamojo turto prekybos gavo PVM apmokestinamąjį atlygį, yra pagrįstos byloje nustatytų faktinių aplinkybių, jas pagrindžiančių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize, norminių aktų nuostatomis.

Pareiškėja skunde, nesutikdama su mokesčių administratoriaus išvadomis ginčo klausimu, bei jos atstovė skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog net nustačius keletą sandorių, kuriais galimai buvo parduotas individualiai veiklai priskirtinas nekilnojamas turtas, arba pripažinus, kad dalis sandorių buvo sudaryti vykdant PVM apmokestinamą ekonominę veiklą, kiekvienas sandoris turi būti vertinamas atskirai, vertinant atskiro sandorio sudarymo aplinkybes, šio sandorio tikslus. Pareiškėjos atstovė tvirtino, jog negalima prilyginti 2011-01-06 sudaryto pardavimo sandorio, kada buvo parduotas Pareiškėjos sutuoktiniui asmeninės nuosavybės teise priklausęs nekilnojamas turtas – gyvenamosios teritorijos paskirties žemės sklypo ^{113/4000} dalis (duomenys neskelbtini) ir jame pastatytas butas, kurio adresas: (duomenys neskelbtini) (Inspekcijos sprendime įvardintas nekilnojamas turtas (1), kitiems sandoriams, nes tai buvo atsitiktinis sandoris – buvo parduotas asmeninėms reikmėms įsigytas ir statytas turtas. Pažymėtina, kad 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 šis turto pardavimas susijęs su jo negalėjimu tuo turtu naudotis, bet ne su pelno gavimu (pavyzdžiui, išvykimu nuolat gyventi į užsienį ir pan.). Tokiems sandoriams priskiriama asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės pardavimas ir jie nereiškia individualios veiklos vykdymo (žr., pavyzdžiui, LVAT 2006-06-16 sprendimą adm. byloje Nr. A-5-902/2006). Pareiškėja skunde dėl nekilnojamojo turto (1) priskyrimo asmeninės paskirties turtui nurodo, jog Pareiškėja ir sutuoktinis šį žemės sklypą iš Lietuvos Respublikos valstybės įsigijo seniai, 2005-12-07 valstybinės žemės pirkimo–pardavimo sutartimi už 8862,31 Lt. Ant įsigytos žemės dalies mokesčių mokėtojai pradėjo statyti butą (statybos baigtos 2007 m.). 2009-08-19 dovanojimo sutartimi Pareiškėja jai priklausančią žemės sklypo ir buto dalį padovanojo sutuoktiniui W. B. . Dovanojimo sutartyje nustatyta dovanos vertė 250000 Lt yra reali rinkos vertė. Minėtas žemės sklypas, pasak Pareiškėjos, buvo įsigytas siekiant pasistatyti asmeninėms reikmėms skirtą būstą, šeimai gyventi. Tai patvirtina aplinkybė, kad sutuoktiniai nuo 1998 m., taip pat ir statybų laikotarpiu buvo deklaravę savo gyvenamąsias vietas atskirai: (duomenys neskelbtini) (Pareiškėjos sutuoktinis) ir (duomenys neskelbtini) (Pareiškėja ir vaikai). Gyvenamąją vietą – (duomenys neskelbtini), visa šeima deklaravo nuo 2010-07-15, t. y. po sprendimo parduoti butą, jau pasirašius 2010-06-04 preliminarįjį sutartį. Šeimai skirtą butą mokesčių mokėtojai statė ūkio būdu, savo ir šeimos narių pastangomis bei nuosavomis lėšomis (nebuvo investuota skolintų lėšų), todėl statybų darbai užtruko ilgą laiką. Mokesčių mokėtojai savo vardu išsiėmė statybos leidimus, užsakė buto pastatymo planą. Ketinimus pasistatytame bute gyventi, Pareiškėjos teigimu, patvirtina tai, kad ji su sutuoktiniu mokėjo komunalinius mokėjimus: mokėjo už minėtame bute suvartotą elektrą, tiekiamą pagal 2007-12-07 su AB „Energijos skirstymo operatorius“ sudarytą sutartį, kuri nutraukta 2011-02-02 (už elektros tiekimą sumokėta 534,76 Lt). Taip pat buvo sudaryta sutartis dėl dujų tiekimo nuo 2010-08-06 iki 2011-02-21 (už dujų tiekimą sumokėta 2223,21 Lt). Šie duomenys

patvirtina, kad butą šeima 2007 m. faktiškai naudojo. Mokesčių mokėtojams trūko lėšų užbaigti buto statybos darbus, taip pat vidaus apdailai ir apstatymui, todėl buvo nuspręsta minėtą nekilnojamąjį turtą parduoti. Apsispręsti parduoti statomą butą paskatino ir konfliktiški santykiai, nuolatiniai nesutarimai su kaimynais. Pasisakydama dėl nurodytųjų Pareiškėjos bei jos atstovės skundo nagrinėjimo metu akcentuotų argumentų tvirtinant, jog nekilnojamasis turtas (1) priskirtinas asmeninės paskirties turtui, Komisija pažymi, jog jie prieštarauja byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumai. Visų pirma, aplinkybė, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis deklaravo savo nuolatinę gyvenamąją vietą skirtingais adresais, ypač, atsižvelgiant į gyvenamosios vietos nurodytais adresais deklaravimo metus – 1998 m. (prieš 7 m. iki ginčo žemės sklypo 5 įsigijimo arba prieš 9 m. iki faktiško buto naudojimo (nuo 2007 m.), jog visa šeima deklaravo gyvenamąją vietą (duomenys neskelbtini) nuo 2010-07-15 ir tai, pasak Pareiškėjos, sietina su sprendimu parduoti butą (2010-06-04 pasirašyta preliminarioji sutartis), niekaip nepatvirtina šiais argumentais Pareiškėjos įrodinėjamos aplinkybės, jog nekilnojamojo turto (1) pardavimas buvo asmeninio turto padavimo sandoris. Iš bylos medžiagos matyti, jog VĮ Registrų centro NTR duomenimis, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu yra registruotas vienbutis vieno aukšto 241,57 kv. m gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini), statybos pradžios metai – 2007, statybos pabaigos metai – 2008 m., baigtumo procentas – 100, Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2015-06-30 pateiktame bendrame paaiškinime (reg. Nr. 42-14182) nurodė, kad namas buvo statomas sau ir savo šeimai. Šiuo adresu buvo deklaruota Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gyvenamoji vieta ir mokestinio patikrinimo metu (2016 m.). Taigi, neįtikinama yra Pareiškėjos versija, jog šeima tuo pačiu metu (2007 m.) statė net du būstus (Pareiškėjos tvirtinimu, nekilnojamojo turto (1) statybos baigtos 2007 m., tačiau nenurodė, kada tiksliai), skirtus asmeninėms reikmėms, o būtent šeimai gyventi. Be to, kaip nustatė mokesčių administratorius, nekilnojamasis turtas (1) 2011-01-06 buvo parduotas S. D. , su kuriuo 2010-06-04 buvo sudaryta preliminarioji sutartis. Pagal šios sutarties 2.7 punktą Pareiškėjos sutuoktinis įsipareigojo iki 2010-08-01 minėtame bute savo sąskaita atlikti buto dalies apdailos darbus, kurių sąrašas nurodytas sutarties priede Nr. 3 (sutvarkyti stogo dangą, kad neleistų vanduo, įrengti bute radiatorius ir įvesti šildymą, išvedžioti vandentiekio ir kanalizacijos vamzdžius bei įrengti šildomas grindis vonios patalpoje, bei vandentiekio ir kanalizacijos vamzdžius virtuvės patalpoje, pakeisti sudaužytus langus, sutvarkyti (pritvirtinti) laiptų pakopas, įrengti šildymo katilą už 3000 Lt, įrengti visas komunikacijas), taip pat sutiko, kad pirkėjai deklaruotą savo gyvenamąją vietą bute (duomenys neskelbtini) (sutarties 2.9 punktas). Iš 2011-01-06 pirkimo–pardavimo ir naudojimosi tvarkos nustatymo sutarties turinio matyti, jog Pareiškėjos sutuoktinis šia sutartimi pardavė nebaigtą statyti (78 proc. baigtumo) butą (duomenys neskelbtini), pareiškdamas (sutarties 4.1 punktas), kad šeimos turtas yra gyvenamasis namas, esantis (duomenys neskelbtini). Nekilnojamojo turto (1) pirkėjas S. D. mokesčių administratoriui pateiktame 2016-05-10 paaiškinime patvirtino, kad 2011-01-06 sutarties sudarymo metu butas nebuvo faktiškai baigtas ir jame nebuvo galima gyventi. Išdėstytų ginčo byloje nustatytų aplinkybių visuma, Komisijos vertinimu, paneigia Pareiškėjos tvirtinimus apie ginčo nekilnojamojo turto (1) įsigijimo, šio turto naudojimo kaip faktinės šeimos gyvenamosios vietos, taip pat ir šio turto pardavimo aplinkybes, dėl ko šio turto pardavimo sandoris turėtų būti priskirtas atsitiktiniam asmeninio turto pardavimo sandoriui. Tokios išvados, Komisijos nuomone, nepaneigia ir Pareiškėjos skunde dėstomos aplinkybės apie jos ir sutuoktinio mokėtus komunalinius mokėjimus už šiame bute suvartotą elektros energiją ir dujas. Juolab, kad iš mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių (akto 12 psl.) matyti, jog nors sutartį dėl elektros energijos tiekimo Pareiškėjos sutuoktinis sudarė 2007-12-07, faktiškai už sunaudotą elektros energiją mokėjo nuo 2009 m. vieną kartą per metus, o už suvartotas dujas faktiškai sumokėjo jau po 2011-01-06, kada buvo sudaryta buto ir žemės sklypo pardavimo sutartis. Taigi, Pareiškėjos skunde akcentuojama aplinkybė, jog šis ginčo butas 2007 m. šeimos buvo faktiškai naudojamas, yra nepagrįsta jokiais objektyviais byloje esančiais įrodymais.

Pareiškėja skunde pažymi, kad PVM nepagrįstai buvo apskaičiuotas už atlygį, gautą pagal 2012-01-02 pirkimo–pardavimo sutartį pardavus butą, adresu: (duomenys neskelbtini), bei šiam butui priskirtiną žemės sklypo dalį (Inspekcijos sprendime įvardintas nekilnojamasis turtas (4)). Nurodo, kad ir šio nekilnojamojo turto atveju Pareiškėja ir sutuoktinis turėjo tikslą pasistatyti būstą savo šeimai ir artimiausiems giminaičiams. Priežastys, dėl kurių Pareiškėja ir W. B. pardavė butą – finansinių lėšų trūkumas, kad būtų galima visiškai įrengti butus ir nuolatiniai konfliktai su kaimynais. Pasak Pareiškėjos, ne ekonominės naudos siekimas, o disponavimo savo turimu turtu sąlygų supaprastėjimas, privertė mokesčių mokėtojus parduoti minėtą butą ir jam priskirtiną žemės sklypą, todėl toks sandoris turėtų būti laikomas atsitiktiniu sandoriu, o gautas atlygis neapmokestinamas PVM. Dėl jau aukščiau šiame sprendime išdėstytų argumentų Komisija Pareiškėjos poziciją, jog nekilnojamasis turtas (4) taip

pat buvo įsigytas turint tikslą pasistatyti būstą savo šeimai, vertina kritiškai. Papildomai pažymi, jog Pareiškėja nepateikė jokių objektyvių savo nurodomas aplinkybes patvirtinančių įrodymų, o savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktaus pobūdžio teiginiais / paaiškinimais bei skundo samprotavimais, kurie, nesant jų tikrumo patvirtinančių įrodymų, nepaneigia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų. LVAT yra akcentavęs, jog apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (pavyzdžiui, LVAT 2010-11-08 8 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010).

Pareiškėja skunde, pasisakydama dėl atlygio, gauto už parduotą nekilnojamąjį turtą (4) apmokestinimo PVM pagrįstumo, tvirtina, jog daugiabučio namo, kuriame yra butas (duomenys neskelbtini), statybos buvo baigtos daugiau kaip prieš 24 mėn. iki buto pardavimo. Butai buvo užbaigti ir juose jau buvo galima gyventi 2007 m., tai, pasak Pareiškėjos, patvirtina Statinių pripažinimo tinkamais naudoti tvarkos 6 p. nuostata, nustatanti, kad daugiabučiai namai pripažįstami tinkamais naudoti užbaigus butų ir bendrojo naudojimo patalpų apdailą ir įrengus funkcionuojančias bei atitinkančias nustatytus reikalavimus inžinerines sistemas. Pareiškėja mano, kad vien ta aplinkybė, jog nebuvo išduoti formalūs statinių pripažinimo tinkamais naudoti aktai, nepaneigia fakto, kad daugiabutis namas buvo faktiškai užbaigtas ir jame galėjo gyventi gyventojai. Atsižvelgdama į tai, Pareiškėja tvirtina, jog butas jo pardavimo sandorio metu (2012-01-02) nelaikytinas naujos statybos pastatu ir todėl jį pardavus gautas atlygis neapmokestinamas PVM. Dėl šių Pareiškėjos argumentų Komisija pažymi, jog Inspekcija, priimdama sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, jame (sprendimo 9–11 psl.) išdėstė išsamius nesutikimo su Pareiškėjos pozicija šioje ginčo dalyje motyvus. Mokesčių administratoriaus pozicija, Komisijos vertinimu, yra pagrįsta tinkamu patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių viseto vertinimu, statybų užbaigimą reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, todėl Komisija, sutikdama su mokesčių administratoriaus ginčijamame sprendime išdėstyta argumentacija, plačiau šiame sprendime dėl to nebepasisako, nes tai nėra tikslinga.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo PVM nuo 200000 Lt atlygio, gauto pardavus žemės sklypą, adresu: (duomenys neskelbtini), pagal 2012-01-11 pirkimo–pardavimo sutartį. Šio žemės sklypo perleidimo momentu NTR sklypo paskirtis buvo nustatyta „Kita“. Nors PVMĮ prasme žeme statyboms laikomi ir sklypai, kurių tikslinė paskirtis NTR yra nurodyta – „Kita“, o pagal žemės naudojimo būdą šiame sklype gali būti vykdoma statyba, tačiau tokia nuostata yra taikoma tik nuo 2014-01-01, kai įsigaliojo 2013-06-27 Teritorijų planavimo įstatymo pakeitimo įstatymas. Žemės sklypo perleidimo pirkėjui momentu, t. y. 2012-01-11, sklypas negalėjo būti automatiškai laikomas žeme statyboms ir apmokestinamas PVM. Šiam sklypui, kai jis buvo valdomas Pareiškėjos ir W. B. , nebuvo išduotas statybos leidimas ir nebuvo imtasi kitų aktyvių veiksmų dėl statybų vykdymo šiame žemės sklype. Todėl, Pareiškėjos įsitikinimu, negali būti traktuojama, kad perleistas žemės sklypas buvo skirtas statyboms. Pasisakant dėl nurodytųjų Pareiškėjos argumentų, pažymėtina, jog dar 2005-02-18 šio žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartyje Nr. JS-802, pagal kurią Pareiškėja ir jos sutuoktinis įsigijo nekilnojamąjį turtą (5), buvo nurodyta pagrindinė tikslinė žemės sklypo naudojimo paskirtis – „kita (individualiems namams bei statiniams statyti ir eksploatuoti)“ (sutarties 2.2 punktas). Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nenustatė, kad būtų keista minėto žemės sklypo naudojimo paskirtis, naudojimo būdas ir pobūdis. Taigi, vien tos aplinkybės, kad šiam sklypui, kai jis buvo valdomas Pareiškėjos ir W. B. , nebuvo išduotas statybos leidimas ir nebuvo imtasi kitų aktyvių veiksmų dėl statybų vykdymo jame, nepakeičia šio žemės sklypo pagrindinės tikslinės naudojimo paskirties. Juolab, kad, VĮ Registrų centro NTR duomenimis, nurodyta minėto sklypo pagrindinė naudojimo paskirtis – kita, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos, naudojimo pobūdis – mažaukščių gyvenamųjų namų statybos. Pagal PVMĮ 32 str. 2 d. žemė statyboms – tai žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sutiktina su Inspekcija, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautas 200000 Lt atlygis už nekilnojamojo turto (5) pardavimą yra PVM objektas ir todėl apmokestinamas PVM.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdytų veiksmų visuma: nekilnojamojo turto objektų (gyvenamųjų namų statybos paskirties žemės sklypų, jų dalių) įsigijimas per tęstinį laikotarpį, jų perleidimas, statybos leidimų gavimas, gyvenamųjų namų (butų) statyba, infrastruktūros ir komunikacijų įrengimas, nuolatinis pajamų iš nekilnojamojo turto pardavimo gavimas, įrodo, kad Pareiškėja ir sutuoktinis veikė kaip apmokestinamieji asmenys, vykdydantys ekonominę veiklą. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos skunde akcentuotų ginčo nekilnojamojo turto objektų pardavimai nebuvo atsitiktiniai ir todėl priskirtini ekonominio pobūdžio sandoriams.

Juolab, kad, kaip jau buvo minėta, Pareiškėja objektyvių duomenų, kurie sudarytų prielaidas tvirtinti, jog ginčo nekilnojamojo turto pardavimai buvo atsitiktiniai, nepateikė, tokių aplinkybių nenustatė nei mokesčių administratorius, nei Komisija.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija išvadas dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tiek iki tikrinamojo laikotarpio, tiek ir tikrintuoju laikotarpiu vykdytos veiklos apimties, pobūdžio, dėl šios veiklos (iki 2010 m.) priskyrimo prie vykdytos individualios nekilnojamojo turto pardavimo veiklos padarė įvertinusi mokesstinio ginčo byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą: aplinkybę, jog Pareiškėja ir sutuoktinis, VĮ Registrų centro duomenimis, turi / turėjo 39 nekilnojamojo turto objektus (patikrinimo akto 1 priedas); jog Pareiškėja ir sutuoktinis nuo 2000 m. nuosekliai vykdė nekilnojamojo turto (gyvenamųjų namų (butų) statybos paskirties žemės sklypų, jų dalių, butų ir kt.) įsigijimo ir pardavimo sandorius; nurodytuoju laikotarpiu įsigijo gyvenamųjų namų (butų) statybos paskirties žemės sklypus ar jų dalis, gavo leidimus statyti gyvenamuosius namus (butus), rūpinosi gyvenamųjų namų (butų) projektais bei kitais su statybomis susijusiais dokumentais; dalyje žemės sklypų statė gyvenamuosius namus ar butus, kuriuos pardavė kaip nebaigtą statybą (daugeliu atveju apie 78 proc. baigtumas) arba pardavė žemės sklypus (ar jų dalis), skirtus gyvenamųjų namų (butų) statybai su jų gautais leidimais statyti gyvenamuosius namus (butus); Pareiškėjos ir jos sutuoktinio iš nekilnojamojo turto pardavimo gautos pajamos sudarė didžiąją dalį jų pajamų. Įvertinęs šių faktinių aplinkybių visumą, mokesčių administratorius, Komisijos vertinimu, padarė pagrįstą išvadą, jog Pareiškėja ir sutuoktinis iki 2010 m. vykdė nekilnojamojo turto statybos bei pirkimo ir pardavimo individualią veiklą, pagrįstai ir teisingai nurodė, jog ši Pareiškėjos ir sutuoktinio veikla atitiko visus GPMĮ 2 str. 7 dalyje (2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007 redakcija, galiojusi iki 2010-12-10 ir pakeista 2010-11-23 įstatymu Nr. XI-1152) įtvirtintus individualios veiklos požymius (veikla buvo tęstinė, vykdyta nuo 2003 (GPMĮ, reglamentuojančio individualios veiklos požymius, iš šios veiklos gautų pajamų apmokestinimą, įsigaliojimo) iki 2010 m., Pareiškėja ir sutuoktinis savarankiškai sprendė visus su vykdyta veikla susijusius klausimus, dengė su šia veikla susijusias išlaidas, veikla siekė gauti ir gavo pajamų, ekonominės naudos, iš individualios veiklos gautos pajamos sudarė didžiąją visų Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų pajamų dalį) ir, vadovaudamasis GPMĮ 2 str. 29 d. nuostatomis, pagrįstai Pareiškėjos ir jos sutuoktinio individualioje veikloje naudotą turtą priskyrė individualios veiklos turtui. Inspekcijos išvados nagrinėjamu mokesstinio ginčo aspektu yra tinkamai ir išsamiai motyvuotos.

Pareiškėja, nesutikdama su nurodytomis mokesčių administratorių išvadomis, skunde Komisijai tvirtina, jog jie su sutuoktiniu pardavė ilgą laiką jų nuosavybėje turėtus nekilnojamojo turto objektus, kurie buvo įsigyti asmeninėms reikmėms, neturėdami tikslo iš jų pardavimo uždirbti pelno. Mokesčių mokėtojai nesiskolino lėšų šiems nekilnojamojo turto objektams įsigyti, įsigijo juos iš nuosavų lėšų, butą statė ūkio būdu, savo ir šeimos narių pastangomis. Mokesčių mokėtojai nesiėmė jokių veiksmų, sąlygojančių tęstinės veiklos atsiradimą, t. y. gautų lėšų neinvestavo į statyboms tinkamą žemę ir neįsigijo nekilnojamojo turto, tinkamo veiklai vykdyti po šių sandorio sudarymo, taip pat nepanaudojo lėšų kitiems tikslams, kurie būtų skirti veiklos tęstinumui užtikrinti (nėra versliškumo požymių). Vien tai, kad per atitinkamą laikotarpį buvo sudaryta keletas nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, neįvertinant kitų aplinkybių, Pareiškėjos nuomone, negali būti pagrindas pripažinti individualios veiklos vykdymą ir visus Pareiškėjos ir W. B. nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, sudarytus tikrinamuoju laikotarpiu, priskirti individualios veiklos turto pardavimui.

Komisija pažymi, jog jau anksčiau šiame sprendime išdėstė savo vertinimą dėl Pareiškėjos argumentų tvirtinant, jog nekilnojamojo turto objektai buvo įsigyti asmeninėms reikmėms. Aplinkybės, jog mokėtojai nesiskolino lėšų nekilnojamojo turto objektams įsigyti, butus statė ūkio būdu, savo ir šeimos narių pastangomis, neeliminuoja individualios veiklos požymių buvimo jų veikloje. Tvirtinimas, jog mokėtojai nesiėmė jokių veiksmų, sąlygojančių tęstinės veiklos atsiradimą, t. y. gautų lėšų neinvestavo į statyboms tinkamą žemę, neįsigijo nekilnojamojo turto, tinkamo veiklai vykdyti, taip pat nepanaudojo lėšų kitiems tikslams, kurie būtų skirti veiklos tęstinumui užtikrinti, neatitinka byloje nustatytų faktinių aplinkybių. Iš bylos medžiagos matyti, jog didžiąją Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų dalį sudarė būtent pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo, vadinasi, įsigyti turtą, vykdyti nekilnojamojo turto statybas iš kitų jų gautų pajamų mokėtojai neturėjo galimybių, be to, gautų pajamų naudojimas yra išimtinai sutuoktinių pasirinkimas.

Dėl Pareiškėjos tvirtinimo, jog jie su sutuoktiniu pardavė ilgą laiką jų nuosavybėje turėtus nekilnojamojo turto objektus, Komisija pažymi, jog iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu vertino nekilnojamojo turto įsigijimo momentą, laikotarpį, kurį Pareiškėja su sutuoktiniu nekilnojamojo turtą turėjo savo nuosavybėje ir nustatęs, kad parduoti žemės

sklypai (nekilnojamasis turtas (2) ir (5) buvo įsigyti anksčiau negu prieš 5 metus, nuo Pareiškėjos gautų šių objektų pardavimo pajamų GPM neapskaičiavo. Parduotas nekilnojamasis turtas (3), (4), (6), (7) buvo įsigytas ne anksčiau negu prieš 5 metus, todėl Pareiškėjos gautos pajamos, atėmus Pareiškėjai apskaičiuotą pardavimo PVM ir su šio turto pardavimu susijusių išlaidų sumą, pagrįstai buvo apmokestintos GPM (nes nepatenka į GPMĮ 17 str. 28 d. apibrėžtą neapmokestinamų pajamų kategoriją).

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skundo argumentų, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťines prievoles Pareiškėjai ir W. B., nepagrįstai rėmėsi ir savo išvadas grindė vien tik senesnių nei praėjusių penkerių metų duomenimis ir todėl pažeidė MAĮ 68 str. 1 d. nuostatas, Komisija pažymi, jog LVAT yra akcentavęs, jog „nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesťinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesťio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 str. 1 d. nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose (Administracinių bylų teisenos įstatymo 56 straipsnis) įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumai, sąsajumas ir pan. aplinkybės)“ (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja ir sutuoktinis jų mokesťinių patikrinimų metu nepateikė mokesčių administratoriui statyto nekilnojamojo turto statybos išlaidas (statybinių medžiagų, paslaugų įsigijimo, atliktų darbų ir kt.) patvirtinančių dokumentų. Mokesčių administratoriui teiktuose paaiškinimuose ne kartą nurodė, jog statybos vyko seniai, todėl statybinių medžiagų įsigijimo dokumentai nebuvo išsaugoti, juolab, kad statybų metu nebuvo reikalavimo juos saugoti tam tikrą laikotarpį. Tačiau 2017-10-10 Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovė informavo apie tai, kad Pareiškėja ir sutuoktinis vis tik turi išsaugoję papildomus dokumentus, patvirtinančius patirtas statybos išlaidas ir pagrindžiančius atskaitytinai PVM sumas. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2017-12-05 pateikė Komisijai papildomus dokumentus (PVM sąskaitų faktūrų registrą, PVM sąskaitų faktūrų kopijas) 2017-12-04 rašte nurodydami, jog pateiktos PVM sąskaitos faktūros pagrindžia, kokios Pareiškėjos sutuoktinio įsigytos paslaugos / darbai ir medžiagos buvo panaudotos gyvenamojo būsto statybai ir tai, jog šie dokumentai turi įtakos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio PVM prievolių perskaičiavimui (mokėtojams pasinaudojant teise į PVM atskaitą). Pažymėtina, jog Pareiškėjų atstovė skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu tvirtino, jog patirtos statybų išlaidos, kurių dokumentus Pareiškėja ir sutuoktinis teigia atradę, turi būti priskirtos nekilnojajam turtui (1), t. y. statytam butui (duomenys neskelbtini)

Pažymėtina, jog MAĮ įtvirtina tam tikras sąlygas mokėtojui dėl papildomų įrodymų teikimo mokesťinio ginčo proceso metu, taip pat dėl Komisijos galimybių tokius dokumentus priimti ir vertinti (pagal MAĮ 155 str. 6 d. Komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui). Ginčo atveju Pareiškėjos mokesťinį patikrinimą atliko ir sprendimą dėl akto tvirtinimo priėmė ne vietos mokesčių administratorius, o Inspekcija, todėl Komisija yra I-oji ikiteisminio ginčo dėl Inspekcijos sprendimo instancija. MAĮ IX skyriuje nustatyta mokesťinių ginčų nagrinėjimo tvarka numato, jog visi galimi ir ginčo byloje teiktini įrodymai arba dokumentai turi būti teikiami centriniam mokesčių administratoriui kaip mokesťinį ginčą nagrinėjančiai institucijai, teikiant skundą dėl sprendimo dėl akto tvirtinimo, ar kito sprendimo, kuriuo naujai apskaičiuojamas mokesťis (MAĮ 153 str. 3 d.). MAĮ 155 str. 6 d. nuostatos taikytinos tais atvejais, kai Komisijoje ginčas nagrinėtinas II-ąja instancija. Šiuo atveju Inspekcija nebuvo mokesťinį ginčą nagrinėjančia institucija (ginčas yra inicijuotas dėl Inspekcijos sprendimo), teiktini nauji įrodymai, kuriais grindžiamas nesutikimas su mokesčių administratoriaus sprendimu, negalėjo būti teikiami Inspekcijai (kaip ginčą nagrinėjančiai institucijai) apskritai, todėl konstatuotina, jog papildomi dokumentai yra pateikti nepažeidžiant MAĮ nuostatų, ribojančių papildomų įrodymų teikimą.

Atsižvelgiant į pateiktų dokumentų pobūdį ir turinį, darytina išvada, jog jie gali turėti įtakos akte nustatytų mokesťinių prievolių dydžiui, todėl jie turi būti vertinami ginčo byloje. Todėl, Komisijos vertinimu, galutinio sprendimo dėl Pareiškėjos apmokestinimo priėmimui yra būtina įvertinti byloje papildomai pateiktus dokumentus, juose nurodytos informacijos turinį, jos įtaką ir santykį su kita ginčo byloje surinkta informacija. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesťinio ginčo grąžinimas

pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Atsižvelgiant į tai ir, remiantis LVAT praktikos nuostatomis, kad siekiant išvengti skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, dėl ko mokesčių administratorius neturėtų teisės dėl šių aplinkybių inicijuoti teisminį ginčą, remiantis MAĮ 159 str. 2 d. nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (įrodymus), kurių nevertino mokesčių administratorius, mokesčių administratoriui turi būti suteikiama galimybė savomis priemonėmis patikrinti šiuos dokumentus ir jų įtaką kilusiam ginčui (2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-180/2005), Inspekcijos sprendimas keistinas į sprendimą atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Komisijos 2017-11-02 protokoliniu sprendimu Nr. PP-323 (7-49/2017) sustabdyto Pareiškėjos 2017-03-03 skundo dėl Inspekcijos 2017-02-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 nagrinėjimą.
2. Pakeisti Inspekcijos 2017-02-13 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-63 į sprendimą atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius