



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL T. R. SKUNDO**

2020 m. balandžio 24 d. Nr. S-74 (7-47/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistenskiio (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrino T. R. (toliau – Pareiškėjas) 2020-02-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-01-24 sprendimo Nr. 68-6 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjas T. R. bei jo atstovas advokatas M. A. ir Atsakovo atstovas Y. A. 2020-04-09 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Prašydamas panaikinti skundžiamą sprendimą, Pareiškėjas pateikia nesutikimo motyvus.
Dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo mokestiniuose ginčiuose

Remdamasis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, Pareiškėjas pažymi, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčių administratorius negali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneigti mokesčių mokėtojas. Inspekcija pirminiame 2019-05-28 sprendime Nr. 68-72 nurodė, jog sprendžiant, ar Pareiškėjo sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai turėjo būti apmokestinti pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM), visų pirma, turėjo būti įvertinta, ar žemės sklypai buvo priskirti statybai, o pastatai patenka į naujo pastato sąvoką, kuriuos parduodant atsiranda prievolė mokėti PVM. Šie centrinio mokesčių administratoriaus nurodymai pakartotinio patikrinimo metu (nagrinėjamas ginčas) nebuvo įvykdyti. Žemės sklypų įsigijimas ir priskyrimas statybai nevertintas, o Pareiškėjo apsirūpinimas gyvenamuoju būstu nepagrįstai laikomas Pareiškėjo ekonomine veikla.

Dėl ekonominės veiklos vykdymo ir Pareiškėjo apsirūpinimu būstu atirbojimo

Pareiškėjas akcentuoja, jog siekė įsigyti būstą, kuriame galėtų gyventi, todėl tokie sandoriai labiau atitinka apsirūpinimo būstu veiklą nei ekonominę veiklą.

Dėl Pareiškėjo gyvenamosios vietos

Pareiškėjas nurodo, kad kito būsto Lietuvoje neturėjo, gyveno Lietuvoje tik įsigytose gyvenamosiose patalpose, jas prireikus prisitaikydavo pagal savo poreikius. Aplinkybė, kad Pareiškėjas įsigytose patalpose nedeklaravo gyvenamosios vietos, dar nereiškia, kad tame būste faktiškai negyveno. Mokesčių administratorius nesurinko įrodymų, patvirtinančių kitą Pareiškėjo gyvenamąją vietą. Būsto įsigijimo sandorius Inspekcija siekė atvaizduoti kaip eilinę prekybą prekėmis, ignoruodama faktą, kad Pareiškėjas 2013–2017 m. laikotarpiu kažkur turėjo gyventi, o didžiosios dalies gyvenamųjų patalpų baigtumas įsigijimo metu buvo 100 proc. Net ir tas būstas, kurio įregistruotas baigtumas sandorių sudarymo metu buvo mažesnis nei 100 proc., buvo tinkamas gyventi, nes iki tol patalpose žmonės gyveno.

Pareiškėjas teigia, kad adresą: (duomenys neskelbtini), Klaipėda, deklaruodavo dėl korespondencijos gavimo, nes ten gyvena tėvai, siekdamas, kad korespondencija nebūtų siunčiama senais adresais.

Pareiškėjas skunde išsamiai nurodo 2013–2017 metais įsigytus ir perleistus nekilnojamojo turto objektus, šio nekilnojamojo turto perleidimo priežastis (bloga statybos kokybė; atsirandantis pelėsis; per mažas sklypas; gyventi arčiau tėvų ir ligoninės, nes onkologine liga sirgo vaiko motina; per didelis namo plotas, be to, buvę savininkai daug ką suniokojo; šalia namo ne parkas, o kapinės; bijojo, kad Inspekcija neatimtų namo, nes Inspekcija 2017-08-22 raštu informavo, jog Pareiškėjas gavo 478 602 Eur ekonominės veiklos pajamas). Nurodo, kad gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM) nuo už nekilnojamojo turto pardavimą gautų pajamų sumokėjo. Paaiškina, kad nekilnojamojo turto objektai įsigijimo ir pardavimo metu nebuvo PVM objektas.

Dėl ekonominės veiklos turinio ir jos apmokestinimo PVM

Pareiškėjas supranta, kad fizinio asmens sudaryti 17 sandorių per 5 metų laikotarpį gali kelti abejonių, ar nėra vykdoma ekonominė veikla, tačiau sandorių skaičius nėra viską nusverianti aplinkybė, todėl turi būti nustatomi sandorių sudarymo tikslai, motyvai. Pareiškėjo teigimu, jis mokesčių administratoriui, kaip motyvus keisti būstą, nurodė pasikeitusius poreikius, įsigyto būsto trūkumus, t. y. pagrindė konkrečių patalpų trūkumus. Nurodo, kad būsto pardavimo pasekmės, neišlaikius šio būsto savo nuosavybėje 10 metų, reglamentuoja Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 28 punktą. Būsto įsigijimas ir vėlesnis jo pardavimas nepatenka į Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) reguliuojamą sritį.

Pareiškėjas paaiškina, kad gyvenamųjų patalpų įsigijimo sandoriai buvo susiję su apsirūpinimu būstu, todėl laikytini atsitiktiniais sandoriais. Pareiškėjas individualios veiklos ar kitokios ekonominės veiklos įregistravęs nebuvo, be to, nenustatyta, kad Pareiškėjas turėjo kitą būstą nei perkamos gyvenamosios patalpos. PVMĮ ir kitais teisės aktais nenustatyti kriterijai ar minimalūs intervalai, kuriais vadovaujantis periodiškai keičiamas būstas gali būti laikomas ne apsirūpinimu būstu, bet ekonomine veikla. Pareiškėjo nuomone, net ir periodiškai pasikartojantis būsto įsigijimas negali būti prilyginamas ekonominei veiklai, o daugiau kaip prieš 2 metus sukurti nekilnojamieji daiktai (gyvenamosios patalpos) ir sandoriai su jais nelaikytini PVM objektu net ir vykdant ekonominę veiklą (PVMĮ 32 straipsnis). Pareiškėjo teigimu, jis pirko gyvenamąsias patalpas, kurios nebuvo PVM objektu, todėl neteisinga šias patalpas paversti PVM objektu, nesuteikiant galimybės įtraukti į atskaitą įsigijimo PVM. Pažymi, kad visos įsigytos gyvenamosios patalpos buvo senos statybos ir nebuvo iš esmės pagerintos, todėl jos negali būti apmokestintos pagal PVMĮ 32 straipsnio 1 dalį.

Dėl PVMĮ 71 straipsnio „Prievolė skaičiuoti ir (arba) mokėti į biudžetą PVM ir privalomas registravimas PVM mokėtoju“ taikymo

Pareiškėjui nekilo prievolė registruotis PVM mokėtoju, nes nenustatyta, kad jis būtų tiekęs prekes / paslaugas, o veiksmų, siekiant apsirūpinti būstu, negalima laikyti vertimusi turto perpardavimo veikla, t. y. prekių tiekimu.

Dėl Pareiškėjo pragyvenimo pajamų

Patikrinimo objektas nebuvo Pareiškėjo pragyvenimo pajamos, todėl jis neprivalėjo pagrįsti jų dydžio ir kilmės. Inspekcijai paaiškino, kad iki grįžimo į Lietuvą dirbo su aukštomis technologijomis gamybos srityje Jungtinėse Amerikos Valstijose (toliau – JAV), todėl gautų pajamų pakako ne tik pragyventi, susitaupyti, bet įsigyti ir nekilnojamąjį turtą JAV, investuoti.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas per 2013–2017 metų laikotarpį įsigijo nekilnojamojo turto už 1 380 976,89 Eur, o gavo pardavimo pajamų – 1 711 757,73 Eur, t. y. gavo 330 700,84 Eur daugiau pajamų nei patyrė išlaidų. Pareiškėjo nuomone, iš pardavimo pajamų neužtenka atimti turto įsigijimo išlaidas, būtina atimti papildomas išlaidas remontui, kurios deklaruotos pajamų deklaracijose už 2013–2017 metus. Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjo patirtas būsto remonto išlaidas priskiria prie Pareiškėjo pragyvenimo pajamų.

Dėl neteisingų Inspekcijos išvadų, kurios grindžiamos prielaidomis

Pareiškėjui neaišku, kokiais įrodymais jis gali pagrįsti, jog gyveno savo bute, jeigu šių faktų normalioje visuomenėje niekas nefilmuoja ar protokolais nekonstatuoja. Inspekcija ignoruoja faktą, kad tikrintinu laikotarpiu Pareiškėjas turėjo kažkur gyventi ir kito būsto neturėjo.

Pareiškėjas nurodo, kad perkant iš varžytinių būstą negalima tiksliai įvertinti, kokią patalpų būklę paliks prieš tai gyvenęs asmuo. Turto vertintojas negali įvertinti statinio konstrukcijų, inžinerinių tinklų būklės, ar pastatas neturi paslėptų defektų. Šie defektai išryškėja tik pradėjus būstą eksploatuoti. Inspekcija nepagrįstai ignoravo Pareiškėjo nurodytus pasikeitusius poreikius, pavyzdžiui, dėl nekilnojamojo turto adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda, (duomenys neskelbtini), Aukštkiemių k., Klaipėdos r. sav.

Dėl savarankiškumo Pareiškėjas nurodo, jog akivaizdu, kad sutartys sudaromos laisva valia ir Pareiškėjas dėl 14 sandorių sprendimus priėmė savo valia. Dėl 3 sandorių sprendimus priėmė tėvai (*Ketvergių k., Klaipėdos r.*), draugų šeima (T. N.) ((duomenys neskelbtini), *Trušelių k., Klaipėdos r.*), būsto paskolų draudimas ((duomenys neskelbtini), *Klaipėda*).

Dėl Inspekcijos nuomonės keitimo vertinant tuos pačius faktus

Inspekcija pirminio patikrinimo metu nekilnojamąjį turtą apmokestino 297 082,02 Eur PVM, pakartotinio patikrinimo metu PVM sumažina iki 201 748,79 Eur, dalį nekilnojamųjų daiktų pripažindama ne PVM objektu. Pareiškėjas pažymi, kad apie visus sudaromus būsto įsigijimo sandorius informavo Inspekciją pildydamas pajamų deklaracijas ir nė karto nebuvo įspėtas dėl būsto pardavimo sandorių panašumo į ekonominę veiklą ar dėl prievolės registruotis PVM mokėtoju. Inspekcija 2017-08-22 raštu Nr. (17.5-40)R-4848 jau buvo kėlusį klausimą dėl būsto įsigijimo sandorių apmokestinimo PVM, tačiau po Pareiškėjo pateiktų paaiškinimų nebuvo nustatyta pareiga mokėti PVM. Tačiau po metų, t. y. 2018-08-21 pradėtas mokesstinis tyrimas iš esmės yra pakartotinis prieš tai Inspekcijos priimtų sprendimų peržiūrėjimas, todėl yra neteisėtas, neatitinka teisinio stabilumo kriterijaus.

Sprendime Inspekcija nurodo, kad Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI), atlikusi Pareiškėjo pakartotinį PVM patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2017-12-31, nustatė, jog Pareiškėjas įsigijo ir pardavė 17 nekilnojamojo turto objektų, gautas pajamas deklaravo metinėse pajamų deklaracijose ir sumokėjo GPM. Nustatyta, kad Pareiškėjo minėtu laikotarpiu vykdyti nekilnojamojo turto objektų pirkimo–pardavimo sandoriai atitinka ekonominės veiklos kriterijus, todėl konstatuota, kad Pareiškėjui pagal PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies ir 92 straipsnio 1 dalies nuostatas atsirado prievolė registruotis PVM mokėtoju ir mokėti PVM. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi PVMĮ 2 straipsnio 8 dalies, 3 straipsnio 1 dalies, 71 straipsnio 1, 2 ir 4 dalių, 63¹ straipsnio, 92 straipsnio 1, 2, 3 dalių nuostatomis, 2019-10-25 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.19)FR0682-242 (toliau – Klaipėdos AVMI 2019-10-25 sprendimas Nr. (28.19)FR0682-242) patvirtino ir nurodė sumokėti 201 748,79 Eur PVM, apskaičiavo 71 854,34 Eur PVM delspinigius ir skyrė 20 174 Eur PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio). Klaipėdos AVMI sprendimu taip pat atleido Pareiškėją nuo 50 proc., t. y. nuo 35 927,17 Eur PVM delspinigių mokėjimo. Inspekcija skundžiamu sprendimu Klaipėdos AVMI 2019-10-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.19)FR0682-242 patvirtino.

Pareiškėjas 2013–2017 m. laikotarpiu sudarė 17 nekilnojamojo turto įsigijimo–perleidimo sandorių, iš kurių pardavė 10 turto objektų, kurie nekilnojamojo turto registre (toliau – NTR) įregistruoti kaip nebaigta statyba, nėra pasirašyti nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą arba nuo esminio pagerinimo nėra praėję 24 mėnesiai:

1. 2017-10-03 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė 270.11 kv. m nebaigtos statybos gyvenamą namą ir 0.1238 ha mažaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą (toliau – nebaigtas gyvenamasis namas ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Slengių k., Sendvario sen., Klaipėdos r. sav., už 150000 Eur. NTR įregistruotas kaip nebaigta statyba, iki pardavimo sandorio nebuvo pasirašyti nei statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą;

2. 2017-06-02 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė nebaigtą statyti gyvenamą namą (tūris 982 kub. m) ir 0.1279 ha mažaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės

sklypą (toliau – nebaigtas gyvenamasis namas ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Radailių k., Sendvario sen., Klaipėdos r. sav., už 100 000 Eur. NTR įregistruotas kaip nebaigta statyba, nepasirašyti nei statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą;

3. 2017-04-10 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas už 150 000 Eur pardavė 452.15 kv. m (įsigijo 265.21 kv. m) gyvenamą namą, du šiltnamius, sandėlį, vasarnamį, garažą, kitus kiemo statinius ir 0.2099 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą (toliau – nebaigtas gyvenamasis namas bei kiti statiniai ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėdos m., Klaipėdos m. sav. 2012–2017 m. buvo atliktas gyvenamojo namo kapitalinis remontas. NTR duomenimis 2017-02-27 užregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą. Nuo esminio pagerinimo nėra praėję 24 mėnesiai;

4. 2017-04-05 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė 265.09 kv. m nebaigtą statyti gyvenamą namą, nebaigtus statyti pirtelę, ūkinius pastatus ir 1.0000 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą (kitos žemės ūkio paskirties) (toliau – nebaigtas gyvenamasis namas bei kiti statiniai ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Ketvergių k., Dovilų sen., Klaipėdos r. sav., už 107 000 Eur. NTR įregistruotas kaip nebaigta statyba, nepasirašyti nei statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą;

5. 2016-12-08 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė 560 kub. m nebaigtos statybos gyvenamą namą su 0.0930 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypu (toliau – nebaigtas gyvenamasis namas ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Mazūriškių k., Sendvario sen., Klaipėdos r. sav., už 90000 Eur. NTR įregistruota gyvenamojo namo būklė – nebaigtas statyti, nepasirašyti nei statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą;

6. 2016-03-17 pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė 156.62 kv. m nebaigtą statyti butą ir 348/1132 dalį mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypo (toliau – nebaigtas statyti butas ir dalis žemės sklypo) adresu: (duomenys neskelbtini), Kalotės k., Kretingalės sen., Klaipėdos r., už 122 500 Eur. NTR duomenimis įregistruota gyvenamojo namo būklė – nebaigtas statyti. Iki pardavimo sandorio nepasirašyti nei statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą;

7. 2016-01-08 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė 137.18 kv. m (įsigijimo metu gyvenamojo namo plotas buvo 166 kv. m) blokuotą gyvenamąjį namą ir 0.0249 ha vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statybos žemės sklypą (toliau – blokuotas gyvenamasis namas ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Aukštkiemių k., Sendvario sen., Klaipėdos r. sav., už

129 500 Eur. Name buvo atlikti atnaujinimo (modernizavimo) darbai. NTR duomenimis 2015-11-26 įregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą Nr. 1. Nuo atnaujinimo / modernizavimo darbų užbaigimo nėra praėję 24 mėnesiai;

8. 2015-01-27 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė 152.26 kv. m nebaigtos statybos butą ir 545/1162 dalį mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypo (toliau – nebaigtas statyti butas ir dalis žemės sklypo) adresu: (duomenys neskelbtini), Kalotės k., Kretingalės sen., Klaipėdos r. sav., už 104 263,21 Eur. NTR duomenimis įregistruota gyvenamojo namo būklė – nebaigtas statyti;

9. 2014-05-30 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėjas pardavė blokuotą 116.58 kv. m gyvenamąjį namą (buvo įsigytas 168 kv. m) ir 0.0232 ha vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų statybos žemės sklypą (toliau – blokuotas namas ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Aukštkiemių k., Sendvario sen., Klaipėdos r., už 395 000 Lt. 2014-04-25 Pareiškėjui išduotas leidimas statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (-ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą (-us) Nr. LNS-34-140425-00235. Buvo atlikti rekonstrukcijos darbai. NTR duomenimis 2014-05-08 įregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą Nr. 1. Po rekonstrukcijos darbų užbaigimo nėra praėję 24 mėnesiai;

10. 2013-12-09 pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė 142.78 kv. m (įsigytas nebaigtos statybos gyvenamas namas buvo 94.87 kv. m) nebaigtos statybos gyvenamą namą ir 0.1500 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą (toliau – nebaigtas gyvenamasis namas ir žemės sklypas) adresu: (duomenys neskelbtini), Kunkių k., Kretingalės sen., Klaipėdos r., už 350 000 Lt. NTR duomenimis įregistruota gyvenamojo namo būklė – nebaigtas statyti. Pagal NTR duomenis 2013-11-12 išduotas leidimas statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (-ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą (-us) Nr. LNS-34-131112-00764. Pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad Pareiškėjas atliko pastato atnaujinimo darbus. Deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą NTR užregistruota 2014-04-10, t. y. jau po Pareiškėjo sudaryto nekilnojamojo turto 2013-12-09 pardavimo sandorio.

Dėl PVMĮ 32 straipsnio

Inspekcija, remdamasi PVMĮ 32 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatomis dėl naujų pastatų, statinių ar jų dalių bei žemės kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemės statyboms pardavimo apmokestinimo PVM, nurodo, kad 2013–2017 m. Pareiškėjas pardavė 10 nekilnojamojo turto objektų, kurie NTR įregistruoti kaip nebaigta statyba, nėra pasirašyti nei statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas, nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą arba nuo esminio pagerinimo nėra praėję 24 mėnesiai. Inspekcijos teigimu, šių aplinkybių Pareiškėjas neginčija, tačiau ginčas yra kilęs dėl to, ar pagrįstai Pareiškėjas pripažintas apmokestinamuoju asmeniu, kuris vykde nekilnojamojo turto prekybos ekonominę veiklą.

Inspekcija nurodo, kad siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu tvarka buvo harmonizuota Europos Sąjungos teise, įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu yra 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusi 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva). Todėl, kaip nurodo Inspekcija, aiškinant PVMĮ normas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, būtina atsižvelgti į minėtų direktyvų nuostatas bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) jurisprudenciją. Remdamasi PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, minėtose direktyvose nustatytomis apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokomis (Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys, PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalis ir 1 dalies antra pastraipa), ESTT jurisprudencija dėl apmokestinamosios veiklos ir ekonominio pobūdžio veiklos sąvokų išaiškinimo, Inspekcija nurodo, kad tam, jog ekonominę veiklą vykdančiam asmuo būtų pripažintas apmokestinamuoju PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies (Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies) prasme, pirmiausia jis šią veiklą turi vykdyti savarankiškai. Įvertinusi tai, kad Pareiškėjas veiklą (prekybą nekilnojamoju turtu) vykde savarankiškai, tęstinį laikotarpį atliko aktyvius veiksmus su nekilnojamoju turtu, sandoriai buvo atlygintino pobūdžio ir nebuvo atsitiktiniai, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas pagrįstai pripažintas apmokestinamuoju asmeniu, t. y. asmeniu, tiekiančiu prekes vykdančiam savo ekonominę veiklą.

Dėl nekilnojamojo turto įsigijimo savo reikmėms

Ginčo atveju nebuvo nustatyti faktai, patvirtinantys, kad nors viename iš objektų Pareiškėjas būtų apsigyvenęs, deklaravęs gyvenamąją vietą (išskyrus nekilnojamąjį turtą adresu: (duomenys neskelbtini), Sendvario sen., Klaipėdos r., kur gyvenamąją vietą deklaravo trumpiau nei 2 metus) ar ilgesnį laikotarpį būtų faktiškai naudojęs asmeniniams poreikiams.

Kaip nurodo Inspekcija, Pareiškėjo argumentai dėl nuolatinio nekilnojamojo turto objektų keitimo atrodo neįtikinamai. Pareiškėjas tiek pastabose, tiek skunde, tiek paaiškinimuose nurodė, kad visi varžytinėse pirkti daiktai buvo apžiūrėti ir įvertinti nepriklausomo turto vertintojo (kvalifikuoto asmens), būstai buvo pasirenkami pagal vietovę, atsižvelgiant į šeimos poreikius, juos apžiūrint ir iš to susidarant tam tikrus lūkesčius. Pareiškėjas taip pat atkreipė dėmesį, kad būstas buvo perkamas pasikartojančiuose mikrorajonuose (Dragūnai, Tauralaukis, Žalioji slėnis, kvartalas už Liepojos plento, Kalotė, t. y. šiaurinė miesto dalis). Taigi, paties Pareiškėjo nurodytos

aplinkybės rodo, kad, pasirinkdamas pirkti konkrečius turto objektus, jis jau būdavo susipažinęs su jais ir jau tada galėdavo žinoti, kad šie objektai tenkins ar netenkins jo poreikius.

Dėl Pareiškėjo pragyvenimo pajamų

Dėl Pareiškėjo teiginių, kad nekilnojamojo turto sandoriai nebuvo pragyvenimo šaltinis, kad 12 metų dirbo JAV, Inspekcija nurodo, kad nors patikrinimo akte ir nėra išskirta pelno ar nuostolių suma, tačiau iš akto 2 lentelės (p. 2–4) matyti, kad Pareiškėjas per 2013–2017 metų tikrinamąjį laikotarpį įsigijo nekilnojamojo turto už 1 380 976,89 Eur, o gavo pardavimo pajamų – 1 711 757,73 Eur, t. y. Pareiškėjas per minėtą laikotarpį gavo 330 700,84 Eur daugiau pajamų nei patyrė išlaidų. Taip pat nenustatyta, kad per tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėjas būtų gavęs su darbo santykiais susijusių pajamų ar gavęs pajamų kaip asmuo vykdamas individualią veiklą.

Dėl PVM atskaitos

Pareiškėjas kartu su pateiktomis metinėmis pajamų deklaracijomis už 2013–2017 m. pateikė keletą 2013 m., 2014 m. ir 2017 m. PVM sąskaitų faktūrų, kuriose išskirta ir nurodyta pirkimo PVM suma, pagal kurias nustatyta, kad Pareiškėjas įsigijo nekilnojamojo turto remonto darbų, teisinių paslaugų, statybinių medžiagų, kurių pirkimo PVM sudarė 2013 m. – 923,19 Lt, 2014 m. – 1 202,73 Lt, 2017 m. – 525 Eur. Visomis paminėtomis sumomis, kaip nurodo Inspekcija, PVM atskaita buvo pripažinta.

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

Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 201 748,79 Eur PVM, 35 927,17 Eur PVM delspinigius ir 20 174 Eur PVM baudą, mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjas 2013-01-01–2017-12-31 tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto pirkimo pardavimo veiklą, t. y. ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžta PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje.

Mokesčių administratorius įvertinęs aplinkybes, jog Pareiškėjas iš sudarytų nekilnojamojo turto sandorių siekė pastoviai gauti pajamų, šia veikla siekė ekonominės naudos ir ji (veikla) turėjo versliškumo, savarankiškumo, tęstinumo požymių, konstatavo, kad Pareiškėjo vykdyta veikla atitinka apibrėžiamą ekonominės veiklos sąvoką. Kadangi iš nekilnojamojo turto prekybos ekonominės veiklos gautos pajamos yra PVM objektas, mokesčių administratorius Pareiškėjo 2013–2017 metais gautas pajamas (2013–2014 m. – 745 000 Lt, 2015–2017 m. – 953 263 Eur) už parduotą nekilnojamąjį turtą priskyrė ekonominės veiklos pajamoms ir, įvertinęs pagal Pareiškėjo pateiktas PVM sąskaitas faktūras atskaitomas pirkimo PVM sumas, apskaičiavo Pareiškėjui 201 748,79 Eur PVM. Pareiškėjas su Inspekcijos pozicija nesutinka ir teigia, jog nėra pagrindo pripažinti jį vykdytą ekonominę veiklą, jis tik siekė įsigyti gyvenamąjį būstą, todėl sandoriai laikytini atsitiktiniais ir iš tokių sandorių gautos pardavimo pajamos nepatenka į PVMĮ reguliuojamąją sritį, be to, ginčo nekilnojamojo turto objektai įsigijimo ir pardavimo nebuvo PVM objektas.

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundo argumentus ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo ir jo atstovo bei Inspekcijos atstovo pateiktus argumentus, nenustatė ir neturi pagrindo nesutikti su mokesčių administratoriaus nustatytomis aplinkybėmis bei jų vertinimu. Inspekcija, priešingai, nei tvirtina Pareiškėjas, išsamiai ir visapusiškai išnagrinėjo bylą, tinkamai įvertino byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas neginčija aritmetinio mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo. Pagrindiniai Pareiškėjo akcentai nukreipti į netinkamą surinktų faktinių duomenų dėl vykdytų nekilnojamojo turto sandorių teisinį įvertinimą, mokesčių administratoriui pripažįstant Pareiškėją vykdytą nekilnojamojo turto pardavimo ekonominę veiklą. Komisija, sutikdama su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, jame išdėstytų motyvų nekartoja, o šiame sprendime plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjo bei jo atstovo akcentuojamų ginčo aspektų, kurie ir apsprendžia nagrinėjamo mokestinio ginčo ribas. Komisija atkreipia dėmesį, kad nagrinėjamo

ginčo dalykas – skundžiamas Inspekcijos 2020-01-24 sprendimas Nr. 68-6, todėl Pareiškėjo teiginių, susijusių su Pareiškėjo pirminiu patikrinimu ir jo išdavoje priimtu Inspekcijos sprendimu, Komisija nepasisakys ir jų nevertins. Nevertins ir Pareiškėjo argumentų dėl Pareiškėjo turėtų pajamų dydžio ir / ar šaltinių, nes dėl šių aplinkybių taip pat nėra ginčo, tai posėdžio metu patvirtino Inspekcijos atstovas, pažymėdamas, kad ginčo objektas yra PVM, o ne GPM.

Dėl nekilnojamojo turto įsigijimo ir perleidimo kaip ekonominės veiklos ir dėl nekilnojamojo turto įsigijimo savo reikmėms

Šeštosios direktyvos bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios PVM direktyvos 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 priimtoje nutartyje administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012 pažymėjo, kad fizinis asmuo, vykdamas 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 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu“. Pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies 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“. Pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 1 dalį valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį. Taigi veikla, kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas. Vadinasi pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdančys asmenys, pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Atitinkamai PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka – tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdančiam siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančiam siekiama gauti pelno), o pagal minėto straipsnio 15 dalies nuostatas apmokestinamasis asmuo – bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdančias Lietuvos Respublikos juridinis arba fizinis asmuo, taip pat juridinio asmens statuso neturintis Lietuvos Respublikoje įsteigtas kolektyvinio investavimo subjektas, kurio veiklos forma yra investicinis fondas.

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 nekilnojamąjį turtą, 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.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratoriaus sprendimo išvados, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu (2013–2017 m.) vykdė nekilnojamojo turto prekybos ekonominę veiklą ir iš vykdytos ekonominės veiklos – nekilnojamojo turto prekybos gavo PVM apmokestinamąjį atlygį (2013–2014 m. – 745 000 Lt, 2015–2017 m. – 953 263 Eur) yra pagrįstos byloje nustatytų faktinių aplinkybių, jas pagrindžiančių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize, norminių aktų nuostatomis (detalūs duomenys pateikti patikrinimo akto p. 17 esančioje 3 lentelėje).

Pareiškėjo sudaryti sandoriai yra nevienkartiniai, tokia jo veikla vykdyta tęstinį laikotarpį, t. y. nuo 2013 iki 2017 metų Pareiškėjas atliko aktyvius veiksmus su nekilnojamoju turtu – įsigijo ir pardavė iš viso 17 nekilnojamojo turto objektų. Visi Pareiškėjo sudaryti nekilnojamojo turto perleidimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio ir gautos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos ginčo laikotarpiu buvo pagrindinis (vienintelis) Pareiškėjo pajamų šaltinis, t. y. nenustatyta, kad šiuo laikotarpiu Pareiškėjas būtų gavęs su darbo santykiais susijusių pajamų ar gavęs pajamų kaip

asmuo vykdančio individualią veiklą. Šią išvadą mokesčių administratorius padarė remdamasis trečiųjų asmenų jam pateiktais duomenimis ir Pareiškėjo pateiktomis metinėmis pajamų deklaracijomis, kuriose Pareiškėjas deklaravo tik nekilnojamojo turto pardavimo pajamas (Klaipėdos AVMI 2019-10-25 sprendimo Nr. (28.19) FR0682-242 p. 14). Pats Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu pripažino, kad turėjo pakankamai piniginių lėšų laisvai gyventi ir Lietuvoje jokios veiklos nevykdė, užsiėmė tik įsigytų objektų remontu / rekonstrukcija, o nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriais siekė sau įsigyti gyvenamąjį būstą. Pažymėtina, kad sistemingi Pareiškėjo veiksmai, įsigyjant nekilnojamąjį turtą ir vėliau jį parduodant, nors savaime negali pagrįsti ekonominės veiklos vykdymo, tačiau nesant ginčo byloje jokių objektyvių duomenų apie šio nekilnojamojo turto naudojimą asmeniniams poreikiams tenkinti, priskirtini prie veiklos komerciškumo arba versliškumo požymių, nes rodo veiklos atlygintinumą ir sistemingumą.

Ginčo atveju Pareiškėjas veiklą (prekybą nekilnojamuoju turtu) vykdė savarankiškai ir nepateikė įrodymų, paneigiančių vykdytos veiklos savarankiškumą. Pareiškėjas be teiginių, jog dėl trijų nekilnojamojo turto objektų sprendimus priėmė ne savo valia, jokių objektyvių įrodymų nei mokesčių administratoriui, nei Komisijai nepateikė. Nustatyta, kad Pareiškėjas tikslingai domėjosi, kaip turtą įsigyti kuo pigiau, kad jį pardavus gautų kuo didesnę pelną. Pareiškėjas pastoviai dalyvavo turto varžytinėse ir didžiąją dalį ginčo nekilnojamojo turto objektų įsigijo iš varžytinių (iš 17 objektų 14 įsigijo varžytinių būdu), 2 nekilnojamojo turto objektus įsigijo iš bankrutuojančių fizinių asmenų ir tik 1 butas įsigytas iš fizinio asmens. Pareiškėjas būstus remontavo ar vykdė baigiamąsias statybas, parduodavo ir įsigydavo naują būstą po labai trumpo laikotarpio, t. y. ginčo nekilnojamasis turtas Pareiškėjo nuosavybėje išbūdavo tik nuo keliolikos dienų iki maždaug pusės metų. Pavyzdžiui, Pareiškėjo 2017-10-03 parduotas nebaigtas gyvenamasis namas ir žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), Slengių k., Sendvario sen., Klaipėdos r. sav., buvo įsigytas 2017-09-12, t. y. Pareiškėjo nuosavybėje išbuvo 21 dieną, Pareiškėjo 2016-03-17 parduotas nebaigtas statyti butas ir dalis žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), Kalotės k., Kretingalės sen., Klaipėdos r., buvo įsigytas 2016-01-28, t. y. Pareiškėjo nuosavybėje išbuvo pusantro mėnesio, Pareiškėjo 2014-05-30 parduotas blokuotas namas ir žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), Aukštkiemių k., Sendvario sen., Klaipėdos r., buvo įsigytas 2013-10-28, t. y. Pareiškėjo nuosavybėje išbuvo 7 mėnesius (patikrinimo akto p. 2–4 esanti 2 lentelė, Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje atitinkamai nurodyti nekilnojamojo turto objektai Nr. 1, 6, 9). Pažymėtina, kad nors iš varžytinių Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu įsigijo 14 nekilnojamojo turto objektų, tačiau varžytinėse dalyvavo daugiau kartų, tik ne visada laimėjo. Pareiškėjas ginčui aktualiu laikotarpiu dalyvavo varžytinėse dar 26 atvejais, tačiau nelaimėjo (2013 m. dalyvavo, bet nelaimėjo 6 atvejais, 2014 m. – 9 atvejais, 2015 m. – 2 atvejais, 2016 m. – 4 atvejais, 2017 m. – 5 atvejais), o tai parodo Pareiškėjo veiksmų su nekilnojamuoju turtu intensyvumą, sistemingumą bei versliškumą. Toks sandorių sudarymo (ketinimo sudaryti) intensyvumas ir pasikartojamumas parodo, jog Pareiškėjo vykdyta veikla nebuvo atsitiktinė.

Pareiškėjas nepagrįstai kvestionuoja ekonominės veiklos identifikavimą. Iš aptartų Pareiškėjo vykdytos veiklos požymių yra pakankamas pagrindas išvadai, kad Pareiškėjo vykdyta veikla atitinka PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje ir Direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje apibrėžiamą ekonominės veiklos sąvoką. Pastebėtina, kad Pareiškėjas objektyvių duomenų, kurie sudarytų prielaidas tvirtinti, jog ginčo nekilnojamojo turto objektų pardavimas yra atsitiktinis ir šis nekilnojamasis turtas būtų naudojamas Pareiškėjo asmeniniams poreikiams tenkinti, nepateikė, tokių aplinkybių nenustatė nei mokesčių administratorius, nei Komisija. Komisija pažymi, kad PVM apskaičiuotas nuo 10 (iš 17) nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, nes šie parduoti objektai PVMĮ 32 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatų prasme yra PVM objektas, t. y. žemės sklypai skirti statyboms, o pastatai laikytini naujais (dėl PVM objekto bus pasisakyta vėliau). Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje (p. 3–5) išsamiai aprašytos 10 nekilnojamojo turto objektų pardavimo aplinkybės (toliau tekste dėl aiškumo bus nurodomas minėtų objektų numeris).

Pareiškėjas tiek skunde, tiek posėdžio Komisijoje metu akcentavo, kad siekė įsigyti gyvenamąjį būstą sau, kuris dėl įvairių priežasčių netiko gyvenimui, ir nurodė ginčo nekilnojamojo turto perleidimo priežastis – bloga statybos kokybė (Nr. 6, Nr. 8, Nr. 9), atsirandantis pelėsis (Nr. 10), per mažas sklypas (Nr. 7), būtinybė gyventi arčiau tėvų ir ligoninės, nes onkologine liga sirgo vaiko motina (Nr. 3, Nr. 5), pirkto būstą tėvams, tačiau, tėvams nepavykus parduoti savo turimo būsto, įsigytą nekilnojamąjį turtą pardavė (Nr. 4), per didelis namo plotas, be to, buvę savininkai daug ką suniokojo (Nr. 3), šalia namo ne parkas, o kapinės (Nr. 2), baimė dėl finansinių sankcijų už dažnai perkamą–parduodamą nekilnojamąjį turtą, nes Inspekcija 2017-08-22 raštu informavo, jog Pareiškėjas gavo 478 602 Eur ekonominės veiklos pajamas (Nr. 1). Komisijos nuomone, Pareiškėjo nurodytos priežastys vertintinos kritiškai. Nagrinėjamu atveju pritartina Inspekcijos pozicijai, jog Pareiškėjo argumentai dėl nuolatinio ir sistemingo nekilnojamojo turto objektų keitimo atrodo neįtikinamai, ypač įvertinus aplinkybes, jog visus objektus, kaip teigė Pareiškėjas, buvo būtina remontuoti ar užbaigti statybas, o, atlikus remonto / statybos darbus, objektai praktiškai iš karto buvo parduoti. Komisijos vertinimu, būsto įsigijimas yra labai svarbus ir atsakingas kiekvieno asmens (šeimos) sprendimas. Aplinkybes, susijusias su gyvenamojo būsto įsigijimu, faktiškai galima priskirti neįrodinėtinų aplinkybių kategorijai – nekilnojamojo turto sandoriai laikomi vienais rimčiausių fizinių asmenų gyvenime, juos įsigyjant naudojamos didelės pinigų sumos, todėl žinant savo (šeimos) poreikius, prieš perkant būstus, yra atidžiai įvertinamos sąlygos, dislokacijos vieta, su turtu susipažįstama ir tada sprendžiama, ar objektas tenkina ar netenkina žmogaus poreikius, ypač atidžiai turtas renkamas, jei šeimoje yra ligonis. Ginčo atveju Pareiškėjo nurodytų turto perleidimo priežasčių, atsižvelgiant į protingumo ir ekonomiškumo principus bei asmens atidumą, negalima pripažinti normalia (įprasta) šeimos būsto paieškos praktika ar siekiu padėti tėvams įsigyti nekilnojamąjį turtą (dėl nekilnojamojo turto Nr. 4 nurodyta aplinkybė – tėvams nepavyko parduoti turimo būsto – vertintina kritiškai, nes Pareiškėjas, turėdamas didelę patirtį perkant ir parduodant turtą, tikrai galėjo padėti savo tėvams parduoti jų turimą būstą ir kraustyti į būstą Nr. 4, jei šis nekilnojamas turtas iš tikrųjų būtų skirtas Pareiškėjo tėvams).

Taigi įvertinus tai, kad ginčo būstuose nebuvo deklaruojama Pareiškėjo gyvenamoji vieta (išskyrus nekilnojamąjį turtą adresu: (duomenys neskelbtini), Sendvario sen., Klaipėdos r., dėl kurio bus pasisakyta vėliau), Pareiškėjas nepateikė įrodymų, patvirtinančių, kad būstą ilgesnį laikotarpį būtų faktiškai naudojęs asmeniniams poreikiams (pavyzdžiui, turtu naudojosi jo vaiko motina ir pan.), ar patvirtinančių ketinimą įsigytame būste apsigyventi (pavyzdžiui, savo vardu su komunalinių, elektros, dujų, ryšio, vandens tiekėjais sudarytų sutarčių ar ketinimą sudaryti tokias sutartis, pavyzdžiui, kreipimaisi į komunalines ar kitas paslaugas teikiančias įmones), nekilnojamas turtas būdavo įsigyjamas iš varžytinių, remontuojamas (baigiamos statybos) ir greitai laiku parduodamas, darytina išvada, kad Pareiškėjas tokiais veiksmais siekė padidinti įsigyto nekilnojamojo turto vertę ir jį pardavus užsidirbti pajamų, o ne realiai jame apsigyventi. Komisija neginčija, kad asmuo turi teisę įsigyti šeimos gyvenamąjį būstą iš varžytinių, tačiau nagrinėjamu atveju aukščiau nurodytas Pareiškėjo veiksmų intensyvumas ir sistemingumas dalyvaujant varžytinėse leidžia visiškai pagrįstai abejoti Pareiškėjo teiginių dėl siekio įsigyti gyvenamąjį būstą pagrįstumu.

Dėl Pareiškėjo deklaruotos gyvenamosios vietos adresu: (duomenys neskelbtini), Sendvario sen., Klaipėdos r., nurodytina, kad šį nekilnojamąjį turtą Pareiškėjas įsigijo pagal 2013-10-28 varžytinių aktą Nr. 1 (buvę turto savininkai C. Y. ir D. N.). Po pastato remonto / rekonstrukcijos nekilnojamas turtas 2014-05-30 pirkimo-pardavimo sutartimi buvo parduotas. Nustatyta, kad iki 2014-03-07 Klaipėdos rajono apylinkės teisme vyko teisminiai ginčai su buvusia namo savininke D. N., pateiktas 2014-03-07 prašymas dėl taikos sutarties patvirtinimo. Pagal Pareiškėjo pateiktus išlaidų dokumentus 2014 m. gegužės mėnesį (tai yra iki turto pardavimo) tebevyko remonto / rekonstrukcijos darbai (Pareiškėjui 2014-04-25 buvo išduotas leidimas statyti naują (-us) statinį (-ius), rekonstruoti statinį (-ius), atnaujinti (modernizuoti) pastatą (-us) Nr. LNS-34-140425-00235). NTR deklaraciją apie statybos užbaigimą Nr. 1 Pareiškėjas įregistravo tik prieš turtą parduodant, t. y. 2014-05-08. Atsižvelgiant į tai, darytina

išvada, kad laikotarpiu nuo 2013-10-28 (turtas įsigytas) iki 2014-05-30 (turtas parduotas), t. y. trumpiau negu 2 metai adresu: (duomenys neskelbtini), Sendvario sen., Klaipėdos r., Pareiškėjas buvo tik deklaravęs gyvenamąją vietą, tačiau ten negyveno (patikrinimo akto p. 8–9).

Pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusią GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28, 53 ir 54 punktų redakciją neapmokestinamosioms pajamoms buvo priskiriamos: ne individualios veiklos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos, jeigu šis turtas buvo įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus; gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo pajamos, jeigu tame būste pastaruosius 2 metus iki pardavimo teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaruota asmens gyvenamoji vieta; gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo pajamos, jeigu gyvenamoji vieta teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaruota trumpiau nei 2 metai, tačiau gautos pajamos per vienerius metus nuo būsto pardavimo yra panaudojamos kito gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

Iš aukščiau aptartų aplinkybių matyti, kad nekilnojamas turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Sendvario sen., Klaipėdos r., Pareiškėjo išlaikytas mažiau nei 5 metai, deklaruota gyvenamoji vieta buvo trumpiau nei du metai ir, nors Pareiškėjas per vienerius metus nuo šio turto pardavimo, t. y. 2014-08-05 nusipirko kitą butą adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda, tačiau savo gyvenamosios vietos kitame būste nedeklaravo, todėl darytina išvada, kad turtas ((duomenys neskelbtini), Sendvario sen., Klaipėdos r.) nebuvo skirtas Pareiškėjo gyvenamajai vietai kurti. Pareiškėjas minėto turto pardavimo pajamas deklaravo pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje kaip apmokestinamas.

Komisija Pareiškėjo teiginius, kad jis visgi turėjo kažkur gyventi ir vienu metu turėjo įsigijęs tik vieną nekilnojamąjį turtą, kuriame ir gyveno, taip pat vertina kritiškai. Visų pirma, visus įsigytus nekilnojamojo turto objektus, kaip nurodė Pareiškėjas, buvo būtina remontuoti (juose nebuvo galimybės apsigyventi). Antra, po atliktų remonto / rekonstrukcijos darbų, turtas praktiškai iš karto buvo parduotas. Trečia, iš patikrinimo akto 2 lentelės (p. 2–4) matyti, jog tam tikrais laikotarpiais nuosavybės teise Pareiškėjas neturėjo jokio nekilnojamojo turto arba nuosavybės teise turėjo kelis nekilnojamojo turto objektus, t. y. neturėjo turto, pavyzdžiui, nuo 2013-08-16 (parduotas butas adresu: (duomenys neskelbtini)) iki 2013-09-23 (įsigytas turtas Nr. 10 adresu: (duomenys neskelbtini), Kunkių k., Kretingalės sen., Klaipėdos r.), nuo 2014-05-30 (parduotas turtas Nr. 9 adresu: (duomenys neskelbtini), Aukštikiemių k., Sendvario sen., Klaipėdos r.) iki 2014-08-05 (įsigytas turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda), nuo 2015-02-26 (parduotas turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda) iki 2015-03-24 (įsigytas turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda), turėjo kelis nekilnojamojo turto objektus, pavyzdžiui, nuo 2014-10-07 iki 2015-01-27 Pareiškėjui priklausė turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Kalotės k., Kretingalės sen., Klaipėdos r. sav., ir turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda, nuo 2016-02-04 iki 2016-03-17 priklausė ir turtas adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda, ir turtas Nr. 6 adresu: (duomenys neskelbtini), Kalotės k., Kretingalės sen., Klaipėdos r. Komisijos nuomone, tokie prieštaringi Pareiškėjo teiginiai dėl gyvenamosios vietos, įvertinus ir aukščiau jau aptartas aplinkybes dėl Pareiškėjo nurodytų nekilnojamojo turto pardavimo priežasčių pagrįstumo, užkerta kelią tikėti Pareiškėjo sąžiningumu ir sustiprina Inspekcijos pateiktas išvadas dėl Pareiškėjo vykdytų nekilnojamojo turto sandorių pripažinimo ekonomine veikla.

Dėl Pareiškėjo teiginių, kad savo gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), Klaipėda, deklaruodavo tik dėl korespondencijos gavimo, nes ten gyvena tėvai (šiuo adresu gyvenamoji vieta deklaruota nuo 2014-04-23 iki 2019-04-23), Komisija plačiau nepasisako, nes nagrinėjama atveju buvo sprendžiama, ar ginčo nekilnojamas turtas buvo naudojamas Pareiškėjo asmeniniams poreikiams tenkinti. Komisija sutinka, kad asmens faktinė ir deklaruota gyvenamoji vieta gali nesutapti, tačiau įrodymus dėl faktinės gyvenamosios vietos turi pateikti šias aplinkybes nurodantis asmuo (Pareiškėjas), o ne mokesčių administratorius. Tokių duomenų, kaip minėta, Pareiškėjas nepateikė.

Remdamasi aukščiau nurodytomis PVMĮ 2 straipsnio 8 ir 15 dalies nuostatomis, nustatyty faktų ir aplinkybių visumos pagrindu Komisija daro išvadą, jog Inspekcija, priešingai, nei teigia

Pareiškėjas, pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu buvo apmokestinamasis asmuo vykdamas ekonominę veiklą, jo veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją ir gautos pajamos yra susijusios su Pareiškėjo vykdoma ekonomine veikla bei naudos siekimui. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjo vykdyti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai tenkina PVMĮ 3 straipsnio „Lietuvos Respublikos PVM objektas“ 1 dalyje nurodytas sąlygas: Pareiškėjas vykdė ekonominę veiklą (sandoriai nėra atsitiktiniai, jiems būdingas tęstinumas ir atsikartojamumas), parduodamas nekilnojamas turtas yra šalies teritorijoje ir parduodamas už atlygį, todėl nekilnojamojo turto pardavimas PVMĮ požiūriu tampa PVM objektu.

Dėl PVMĮ 32 straipsnio nuostatų taikymo

Pagal PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies nuostatas 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 (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) 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. Pastato, statinio sąvokos, taip pat atvejai, kada pastatas ar statinys laikomas užbaigtu yra apibrėžti ir Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 28 straipsnyje, kuriame nurodyta, kad statybos užbaigimą patvirtina statybos užbaigimo aktas arba deklaracija apie statybos užbaigimą. PVMĮ 32 straipsnio 2 dalis nustato, kad PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Žemė statyboms šiame straipsnyje laikomas žemės sklypas, kuris yra skirtas statybai, neatsižvelgiant į tai, ar tame sklype atlikti kokie nors tvarkymo darbai, ar ne.

Pareiškėjo teigimu, jis pirkė gyvenamąsias patalpas, kurios nebuvo PVM objektu, todėl neteisinga šias patalpas paversti PVM objektu, nesuteikiant galimybės įtraukti į atskaitą įsigijimo PVM. Pažymi, kad visos įsigytos gyvenamosios patalpos buvo senos statybos ir nebuvo iš esmės pagerintos, todėl jos negali būti apmokestintos pagal PVMĮ 32 straipsnio 1 dalį.

Visų pirma, nurodytina, kad nagrinėjamu atveju buvo atsižvelgta į Pareiškėjo mokesčiui administratoriui pateiktus dokumentus dėl Pareiškėjo įsigytų nekilnojamojo turto remonto darbų, teisiųjų paslaugų, statybinių medžiagų, kuriuose išskirtas pirkimo PVM įvertintas apskaičiuojant Pareiškėjui mokėtiną PVM (patikrinimo akto p. 16–17). Šias aplinkybes posėdžio Komisijoje metu patvirtino ir Inspekcijos atstovas. Antra, be savo teiginių, Pareiškėjas nenurodė, kokie su ginčo nekilnojamojo turto pirkimu–pardavimu susiję išlaidas pagrindžiantys dokumentai, atitinkantys teisės aktų reikalavimus, buvo pateikti mokesčių administratoriui, o mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną PVM, į juos neatsižvelgė. Trečia, kriterijai, pagal kuriuos nustatoma perleidžiamo nekilnojamojo turto (pastato, statinio ar jų dalių) naujumas PVM apmokestinimo tikslais, apibrėžti PVMĮ 32 straipsnio 1 dalyje, iš kurios matyti, kad ne statybos metai lemia pastato, statinio ar jų dalių naujumą.

Pareiškėjas 2013–2017 m. laikotarpiu pardavė 10 ginčo nekilnojamojo turto objektų, kurie NTR įregistruoti kaip nebaigta statyba, nėra pasirašyti nei statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta deklaracija apie statybos užbaigimą arba nuo esminio pagerinimo nėra praėję 24 mėnesiai. Taigi šie objektai atitiko PVM objekto sąlygas, nes žemės statyboms tiekimą bei naujų pastatų tiekimą pagal PVMĮ nuostatas atliko, kaip minėta, apmokestinamasis asmuo, vykdamas ekonominę veiklą. Pareiškėjo perleisti žemės sklypai buvo skirti statyboms (išskyrus 1.0000 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą (kitos žemės ūkio paskirties) adresu: (duomenys neskelbtini), Ketvergių k., Dovilų sen., Klaipėdos r. sav., kuris buvo parduotas kartu su naujais pastatais ir apmokestinamas PVM, t. y. ginčo turtas Nr. 4), o parduoti pastatai patenka į naujo pastato sąvoką, kuriuos parduodant trečiajai šaliai jais disponuoti kaip savininkui, Pareiškėjui atsirado prievolė mokėti PVM.

Kadangi Pareiškėjas vykdydamas ekonominę veiklą 2013–2017 m. laikotarpiu gavo pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių) ir Pareiškėjo 2013-12-09 sudaryto sandorio PVM apmokestinamųjų pajamų suma iš vykdytos ekonominės nekilnojamojo turto pardavimo veiklos viršijo PVMĮ 71 straipsnio 2 dalyje nurodytą 155000 Lt ribą (nuo 2015 m. – 45000 Eur), t. y. Pareiškėjas nurodytą ribą viršijo 195 000 Lt suma (350 000 Lt – 155 000 Lt), o Pareiškėjas PVMĮ nustatyta tvarka PVM neskaičiavo (PVMĮ 92 straipsnio 1 dalis), mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo gautas pajamas pagal 10 nekilnojamojo turto pardavimo sutarčių apmokestino PVM (detaliau patikrinimo akto p. 15–17 ir p. 17 esanti 3 lentelė). Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju pagrįstai konstatavo ekonominės veiklos vykdymą ir pagrindė Pareiškėjui apskaičiuotą PVM ir su juo susijusias sumas, kaip tai numato MAĮ 67 straipsnio 1 dalis. Pareiškėjas iš esmės nepateikė jokių minėtus duomenis ir jų pagrindu nustatytas faktines aplinkybes bei padarytas išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-01-24 sprendimą Nr. 68-6.

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

Komisijos pirmininkė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė