



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. M. 2018-08-02 SKUNDO**

2018 m. spalio 3 d. Nr. S-165 (7-147/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovei

Stanislavai Altuchovai

2018 m. rugsėjo 18 d. išnagrinėjusi L. M. (toliau – Pareiškėjas) 2018-08-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-07-11 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-231,
n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo pirma dalimi atnaujino Pareiškėjo skundo nagrinėjimą.

Antra sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalimi patvirtino Inspekcijos 2018-04-11 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32)FR0680-145 papildomai apskaičiuotą 17200 Eur pridėtinės vertės mokesčių (toliau – PVM).

Trečia sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalimi Inspekcija Pareiškėjui apskaičiavo 4069,02 Eur PVM delspinigius.

Ketvirta sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalimi Inspekcija skyrė 1720 Eur PVM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Penkta sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalimi patvirtino Inspekcijos 2018-04-11 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32)FR0680-145 sumažintą 1335 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM) – 685 Eur už 2015 metus ir 650 Eur už 2016 metus.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo 2012-01-01–2016-12-31 laikotarpio mokestinių patikrinimą, išanalizavusi ir įvertinusi Pareiškėjo pateiktus dokumentus ir duomenis, įvertinus

surinktą papildomą informaciją, Inspekcijos informacinėse bazėse esančius duomenis, trečiųjų asmenų pateiktus duomenis, konstatavo, jog Pareiškėjas vykdė ekonominę veiklą – nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, 2012–2016 m. laikotarpiu penkiais nekilnojamojo turto pardavimo ir dvejais mainų sandoriais perleido 8 žemės sklypus. Pareiškėjo per metus (paskutinius 12 mėnesių) gautas bendras atlygis už parduotą nekilnojamąjį turtą šalies teritorijoje nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2015 m. rugpjūčio mėn. viršijo 45000 Eur ribą, todėl jam nuo 2015 m. rugpjūčio mėn. yra prievolė skaičiuoti ir į biudžetą mokėti PVM. Mokestinio tyrimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas neaugina vaiko, todėl negali naudotis teise į metinį papildomą neapmokestinamąjį pajamų dydį (toliau – MPNPD), Pareiškėjas 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje nedeklaravo nekilnojamojo turto pajamų, vertybinių popierių pardavimo pajamų ir įsigijimo išlaidų.

Inspekcija patikrinimo akte, atsižvelgusi į tai, kad nuo 2015-01-01 tuo atveju, kai nurodytoji riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta, Pareiškėjui mokestinę prievolę apskaičiavo vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 2 straipsnio 8 dalies, 3 straipsnio 1 dalies, 32 straipsnio 1–2 dalių, 71 ir 92 straipsnių nuostatomis. Pareiškėjo per metus (paskutinius 12 mėnesių) gautas bendras atlygis už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį turtą šalies teritorijoje nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2015 m. rugpjūčio mėn. sudarė 45209,36 Eur ir 2015 m. rugpjūčio mėn. viršijo 45000 Eur ribą. Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas mokėti 17200 Eur PVM, iš jų: 6439 Eur PVM už 2015 m., 10761 Eur PVM už 2016 m.

Inspekcija, atsižvelgusi į apskaičiuotą PVM (*pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 dalies 4 punktą PVM nėra laikomas pajamomis ir GPM objektu*), peržiūrėjo 2012–2016 m. Pareiškėjo pateiktas metines pajamų mokesčio deklaracijas ir konstatavo, kad GPM mažinamas 1335 Eur suma, iš jų: 2015 m. mažinamas 685 Eur, 2016 m. mažinamas 650 Eur.

Pareiškėjas 2018-04-11 pateikė pastabas, taip pat Pareiškėjas 2018-05-18 pateikė pasiūlymą Inspekcijai, vadovaujantis MAĮ 71 straipsnio 1 dalimi, pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Tačiau Inspekcija nurodė, kad mokesčių administratorius turi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, todėl nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su Pareiškėju dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio.

Inspekcija, vadovaudamasi VĮ Registrų centro duomenimis, nustatė, kad Pareiškėjo vardu nuo 2003 m. iki patikrinimo akto surašymo dienos (2018-04-11) buvo / yra registruoti 25 nekilnojamojo turto objektai, iš kurių Pareiškėjas 4 žemės sklypus padalijo, 2 žemės sklypus mainų sutarčių pagrindu išmainė, 9 žemės sklypus pirkimo–pardavimo sutarčių pagrindu pardavė.

Pareiškėjui 2017-08-11 įteiktas Inspekcijos 2017-08-10 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.68-32) FR0687-919, kuriame pasiūlyta pateikti metinę pajamų deklaraciją už 2012 m., patikslinti metines pajamų mokesčio deklaracijas už 2013–2016 m. ir jose deklaruoti gautas vertybinių popierių, nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, teisingai nurodyti MPNPD (*išsiskyres, turi vieną vaiką, tačiau neaugina vaiko, todėl negali naudotis teise į MPNPD*) bei pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas FR0608 už 2015 m. gegužės mėn., 2016 m. kovo mėn. ir balandžio mėn. bei jose deklaruoti nekilnojamojo turto pardavimo PVM.

Pareiškėjas 2017-08-28 pateikė 2012 m. bei patikslintas 2015–2016 m. metines pajamų deklaracijas (duomenys neskelbtini) 2017-08-30 pateikė patikslintas 2013–2014 m. metines pajamų deklaracijas (duomenys neskelbtini) kuriose patikslino MPNPD, deklaravo vertybinių popierių, nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas ir su šio turto įsigijimu susijusias išlaidas, tačiau iš nekilnojamojo turto pardavimo nuosavybėn sumų neatėmė pardavimo PVM, kurio neapskaičiavo ir nedeklaravo PVM apyskaitose FR0608.

Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu (2012-01-01–2016-12-31) sudarė šiuos nekilnojamojo turto perleidimo sandorius:

- pagal 2013-12-19 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypą už 96000 Lt (ūkinis pastatas – 5000 Lt, žemės sklypas – 91000 Lt);
- pagal 2014-04-25 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypo dalį už 15500 Lt;
- pagal 2014-10-22 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypo dalį už 3000 Lt;
- pagal 2015-02-09 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypo dalį už 7240,50 Eur;
- pagal 2015-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė du žemės sklypus už 37100 Eur.
- pagal 2016-03-30 mainų sutartį perleido žemės sklypą, įvertintą 50000 Eur;
- pagal 2016-04-12 mainų sutartį perleido žemės sklypą, įvertintą 12000 Eur.

Dėl 2013 m. sudaryto sandorio. Pareiškėjas pagal 2013-12-19 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 0,1654 ha kitos paskirties (naudojimo būdas – kiti žemės ūkio paskirties žemės sklypai) žemės sklypą ir ūkinį pastatą (baigtumas 14 proc.), esančius (duomenys neskelbtini), L. V. už 96000 Lt (ūkinis pastatas – 5000 Lt, žemės sklypas – 91000 Lt). L. V. atsiskaitė banko pavedimu. Pareiškėjas šį nekilnojamąjį turtą įsigijo pagal 2009-02-06 pirkimo–pardavimo sutartį iš B. P. ir F. D..

L. V. paaiškinime nurodė, kad žemės sklypą su statiniais įsigijo gyvenamojo namo statyboms, apie minėtą nekilnojamąjį turtą sužinojo 2013-10-05 iš prie žemės sklypo buvusio reklaminių stendo, žemės sklypo kaina nustatyta derybų būdu. Pirkėjos teigimu, detalusis planas nebuvo rengtas, nes vadovaujantis 2013-06-27 Teritorijų planavimo įstatymo Nr. XII-407 28 straipsnio 7 punkto nuostatomis, urbanizuotose ir urbanizuojamose teritorijose pagrindinė žemės naudojimo paskirtis keičiama pagal savivaldybės bendrąjį planą ar savivaldybės dalies bendrąjį ir detalusį planus, o šis žemės sklypas yra urbanizuojamoje teritorijoje – vienbučių ir dvibučių pastatų gyvenamoji teritorija, t. y. nuo 2014-01-01 be detaliojo plano rengimo žemės sklypas automatiškai galėjo būti registruojamas kaip kitos paskirties gyvenamųjų pastatų teritorijos.

Dėl 2014 m. sudarytų sandorių. Pareiškėjas pagal 2014-04-25 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 152/1779 dalį 0,1779 ha ploto kitos paskirties (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), L. A. ir K. E. už 15500 Lt. Pirkėjai 2014-05-14 banko pavedimu pervedė 11500 Lt, pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta, kad kitą dalį – 4000 Lt pirkėjai sumokėjo grynaisiais pinigais lygiomis dalimis prieš sutarties pasirašymą.

Pagal 2014-10-22 pirkimo–pardavimo sutartį E. P. ir T. I. pardavė 59/1779 dalį 0,1779 ha ploto kitos paskirties (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), už 3000 Lt. Pirkėjai atsiskaitė banko pavedimu.

V. U. paaiškinime nurodė, kad kartu su sutuoktiniu T. I. 2014-10-22 įsigijo žemės sklypą su statiniais adresu: (duomenys neskelbtini), kuriam priklausė 59/1779 dalis 0,1779 ha ploto (duomenys neskelbtini). Perkant šį sklypą, bendravo su L. M. (Pareiškėjo) įgaliotu asmeniu I. O. bei UAB "B1" atstovu. Perkant žemės sklypą, statiniai buvo Rudens g. 22 žemės sklypui priklausančioje dalyje, o 59/1779 dalis 0,1779 ha ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), yra jų kiemo dalis. Pirkėja paaiškinime nurodė, kad pirkimo momentu žemės sklype buvo įvestos dujos, elektra, įrengtas grėžinys, aplink žemės sklypą buvo tvora, išlyginta žemė.

Parduotas aukščiau minėto žemės sklypo dalis bei 2015-02-09 parduotą 241/1779 dalį 0,1779 ha ploto žemės sklypo, t. y. iš viso 452/1779 dalį 0,1779 ha ploto žemės sklypo Pareiškėjas įsigijo iš H. M. pagal 2007-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį už 28000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad pardavėja iš pirkėjo gavo pinigines lėšas prieš pasirašant sutartį. Prieš parduodant minėto žemės sklypo dalis (241/1779, 152/1779, 59/1779), Pareiškėjas su H. M. 2014-04-23 (pirma žemės sklypo dalis parduota 2014-04-25) sudarė Susitarimą dėl naudojimosi

nekilnojamu daiktu tvarkos nustatymo Nr. 662, pagal kurį susitarė, kad bet kuris iš žemės sklypo bendraturčių turi teisę, bet kokiomis sąlygomis ir už bet kokią kainą, be atskiro kito bendraturčio sutikimo tvarkyti, valdyti bei disponuoti (atiduoti, įkeisti, mainyti, parduoti, dovanoti, nuomoti ar kitaip perleisti kitų asmenų nuosavybėn) jam priklausančia žemės sklypo dalimi.

Inspekcija nurodo, kad pagal GPMĮ 17 str. 28 punktą (2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) gyventojų neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn GPMĮ 17 str. 1 dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą esantį EEE valstybėje, jeigu toks daiktas įgytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn iki 2011 m. sausio 1 d. įsigytas nekilnojamas individualios veiklos turtui nepriskirtas daiktas. Pareiškėjas 452/1779 dalį 0,1779 ha ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijo 2007-09-12, dalį žemės sklypo pardavė 2014-04-25, dalį – 2014-10-22 ir dalį – 2015-02-09, t. y. pardavė ne anksčiau negu prieš 3 metus įsigytą turtą, todėl šios pajamos priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Dėl 2015 m. sudarytų sandorių. Pareiškėjas pagal 2015-02-09 pirkimo–pardavimo ir naudojimo tvarkos nustatymo sutartį Nr. 119 pardavė 241/1779 dalį 0,1779 ha ploto kitos paskirties (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), H. R. už 7240,50 Eur, kuriuos pirkėjas pervedė banko pavedimu.

H. R. 2018-02-02 paaiškinime nurodė, kad domėdamasis šiuo žemės sklypu su statiniais, iš nekilnojamojo turto pardavimo konsultanto sužinojo, kad šiam žemės sklypui priklauso 241/1779 dalis 0,1779 ha ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), t. y. parduodamas kaip vienas objektas. Perkant šį žemės sklypą, bendravo su Pareiškėjo įgaliotu asmeniu I. O.. Įsigytame žemės sklype statiniai buvo (duomenys neskelbtini), žemės sklypui priklausančioje dalyje, o 241/1779 dalis 0,1779 ha ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini) buvo kiemo dalis. Pirkėjas nurodė, kad pirkimo metu žemės sklypas buvo sutvarkytas, išlygintas, pasėta veja, įvesta elektra.

Minėto žemės sklypo dalį Pareiškėjas įsigijo iš H. M. pagal 2007-09-12 pirkimo–pardavimo sutartį.

Pagal 2015-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 1397 Pareiškėjas pardavė kitos paskirties, vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų namų pastatų teritorijos 0,1454 ha žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini) ir 0,1022 ha žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), V. Y. už 37100 Eur. Sutartyje nurodyta, kad V. Y. visą sumą sumokėjo Pareiškėjui prieš pasirašant sutartį grynaisiais pinigais. V. Y. 2017-04-26 pateiktame paaiškinime patvirtino, kad su pardavėju buvo atsiskaityta kaip nurodyta sutartyje.

Minėti žemės sklypai įsigyti pagal 2013-12-04 pirkimo–pardavimo sutartį. Pagal šią sutartį Pareiškėjas kartu su S. V. iš I. U. įsigijo po ½ dalį 0,8761 ha ploto žemės sklypo, esančio adresu (duomenys neskelbtini), už 435000 Lt (125984 Eur). Sutartyje nurodyta, kad pirkėjai už įsigytą turtą sumoka lygiomis dalimis po 217500 Lt (62992,35 Eur).

Nustatyta, kad Pareiškėjas su žemės sklypo bendrasavininku S. V. 2014-10-31 Vilniaus raj. savivaldybės administracijai pateikė prašymą „Dėl pagrindinės žemės naudojimo paskirties ir (ar) būdo nustatymo/pakeitimo“. 2014-11-21 įsakymo „Dėl žemės sklypo (kadastro Nr. (duomenys neskelbtini)), esančio (duomenys neskelbtini), pagrindinės žemės naudojimo paskirties keitimo“ Nr. KADI-626 pagrindu žemės sklypo paskirtis iš kiti žemės ūkio paskirties sklypai buvo pakeista į kitą – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos.

Pareiškėjas su S. V. 2015-02-23 Vilniaus raj. savivaldybės administracijai pateikė prašymą „Dėl žemės sklypo (kadastro Nr. (duomenys neskelbtini)) formavimo ir pertvarkymo projekto derinimo“.

Nustatyta, kad nekilnojamas daiktas buvo padalintas į 8 žemės sklypus ir pakeistas naudojimo būdas į vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijas.

Pagal pateiktą 2015-08-04 Turto atidalijimo sutartį Pareiškėjas ir S. V. susitarė dėl žemės sklypo padalijimo į 8 žemės sklypus, iš kurių Pareiškėjui atiteko 4 žemės sklypai, kurių bendras plotas 0,4506 ha:

- 0,1017 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), (Pareiškėjo nuosavybė).
- 0,1454 ha žemės sklypas: adresu (duomenys neskelbtini), (parduotas pagal 2015-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį).
- 0,1022 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), (parduotas pagal 2015-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį).
- 0,1013 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), (perduotas pagal 2016-04-12 mainų sutartį).

Pareiškėjas paaiškino nurodė, kad kartu su S. V. įsigijo žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini), investuodamas pinigus, kartu su juo iniciavo žemės sklypo padalijimą bei paskirties pakeitimą į vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijas. Pareiškėjas, nusprendęs parduoti naujai suformuotus žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini), pirkėjų ieškojo pats, kaina nustatyta derybų būdu, atsižvelgiant į tuometines žemės sklypų rinkos kainas.

Pareiškėjo turto bendrasavininkas S. V. paaiškino nurodė, kad žemės sklypas, esantis (duomenys neskelbtini), įsigytas bendra iniciatyva su Pareiškėju dėl palankios kainos, įvertinant galimybę pakeisti minėto žemės sklypo paskirtį į gyvenamąsias teritorijas bei padalinti jį į mažesnius žemės sklypus, taip nuosavybės teise valdyti vertingą turtą, todėl, įsigijus žemės sklypą, buvo atlikti atitinkami veiksmai – kreiptasi į Vilniaus raj. savivaldybės administraciją su 2014-10-31 prašymu pakeisti paskirtį bei 2015-02-23 prašymu suderinti formavimo ir pertvarkymo projektą.

Nekilnojamojo turto pirkėjas V. Y. paaiškino nurodė, kad žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini), įsigijo 2015-08-27 asmeniniams poreikiams tenkinti, minėti žemės sklypai buvo skirti statybai, įsigijimo momentu jų paskirtis Nekilnojamojo turto registre nurodyta – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos, buvo parengtas detalusis planas.

Vertinta, kad Pareiškėjas patyrė 70555,26 Lt, t. y. 20434,22 Eur žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), ir 49703,06 Lt, t. y. 14395 Eur žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjas su minėto žemės sklypo bendrasavininku ėmėsi aktyvių veiksmų, siekdamas padalinti žemės sklypą į 8 žemės sklypus bei pakeisti žemės sklypo paskirtį iš žemės ūkio į vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos, todėl Pareiškėjo teiginiai, kad nebuvo imtasi jokių aktyvių veiksmų pakeitus žemės sklypo paskirtį ir padalinus į atskirus sklypus, vertintini kritiškai, kadangi šių veiksmų iniciavimas bei atlikimas jau patys savaime traktuotini, kaip aktyvūs veiksmai. LVAT 2012-07-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-200/2012 pažymėjo, kad fizinis asmuo, vykdomas 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 2 pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu. Akcentuotina, kad Pareiškėjas ėmėsi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, siekdamas padidinti žemės sklypų vertę, padalindavo įsigytus žemės sklypus į mažesnius žemės sklypus ir pakeisdavo šių žemės sklypų paskirtį iš žemės ūkio į kitą, kurių naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos bei atliko kitus aktyvius veiksmus: teikė paraiškas AB "A1" dėl elektros įvedimo, ieškojo pirkėjų.

Dėl 2016 m. sudarytų sandorių. Pagal 2016-03-30 nekilnojamojo turto mainų sutartį Pareiškėjas perdavė 0,51 ha ploto žemės sklypą, sandorio sudarymo metu Nekilnojamojo turto registre nurodyta paskirtis – žemės ūkio, esantį (duomenys neskelbtini), V. Y. mainais į 3 žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini), kurių paskirtis – „kita“, naudojimo būdas – „vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos“. Sutartyje nurodyta, kad minėti žemės sklypai mainomi be priemokų,

Nustatyta, kad pagal 2004-09-21 Paveldėjimo teisės liudijimą Pareiškėjas kartu su broliu iš tėvo H. L. paveldėjo po 3/64 dalį 7,0600 ha žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini).

Pagal 2005-10-19 Pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas kartu su R. G., I. O., V. Y., G. H., F. D. iš motinos R. Y. įsigijo 9/64 dalis, t. y. po 3/128 dalis 7,0600 ha žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini). Sutartyje nurodyta, jog turtas parduodamas už 690000 Lt, t. y. kiekvienas pirkėjas turėjo sumokėti po 115000 Lt. Pareiškėjas 2017-05-29 paaiškinime nurodė, kad už įsigytą žemės sklypą motinai piniginių lėšų nemokėjo, ką ir patvirtino Pareiškėjo motina 2017-06-14 paaiškinime.

Nustatyta, kad žemės sklypas buvo padalintas į 5 žemės sklypus. Pareiškėjui atiteko 4964/64533 dalis 6,4533 ha ploto žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini).

Pagal 2011-10-20 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas iš I. U. įsigijo 136/64533 dalis 6,4533 ha ploto žemės sklypo. Pagal Notarų pateiktą informaciją Pareiškėjas žemės sklypą įsigijo už 20000 Lt. Po šios sutarties mokesčių mokėtojas turėjo 5100/64533 dalį 6,4533 ha ploto žemės sklypą.

Nustatyta, kad šis žemės sklypas padalintas į 14 žemės sklypų, Pareiškėjui atiteko 0,5100 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – žemės ūkio, naudojimo būdas – „kiti žemės ūkio paskirties žemės sklypai“.

Pareiškėjas 2016-02-23 kreipėsi į Vilniaus rajono savivaldybę dėl šio žemės sklypo detaliojo plano patvirtinimo. Pagal Vilniaus rajono savivaldybės administracijos direktoriaus 2016-03-04 įsakymą Nr. KADI-88 buvo patvirtintas minėto žemės sklypo detalusis planas, kuriame numatyti trys kitos paskirties (vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos) žemės sklypai po 0,15 ha bei 0,0583 ha dydžio kitos paskirties (atskirųjų želdynų teritorijos) žemės sklypas, 0,0017 ha dydžio kitos paskirties (susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos) žemės sklypas, t. y. numatyti 5 žemės sklypai.

Pagal Pareiškėjo 2018-02-12 paaiškinimą ir 2017-11-27 AB "A1" dokumentus nustatyta, kad 2013-03-28 Pareiškėjas pateikė paraišką dėl elektros įvedimo minėtame sklype.

Nustatyta, kad ne praėjus mėnesiui po minėto žemės sklypo detaliojo plano patvirtinimo, Pareiškėjas 2016-03-30 Mainų sutartimi Nr. 508 jį perleido V. Y., kurio iniciatyva žemės sklypas padalintas į 5 žemės sklypus bei pakeista paskirtis į vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos.

Žemės sklypo pirkėjas V. Y. 2018-02-08 paaiškinime nurodė, kad minėtą žemės sklypą įsigijo siekdamas ateityje pastatyti gyvenamąjį namą. Prieš įsigydamas šį žemės sklypą, domėjosi, ar jame bus galimos statybos – statybos buvo galimos. Įsigijimo momentu buvo parengtas žemės sklypo detalusis planas, tai patvirtina ir 2017-12-12 iš Vilniaus raj. savivaldybės administracijos gautas atsakymas į paklausimą, kuriame pateikiamas 2016-03-04 Vilniaus raj. savivaldybės administracijos direktoriaus 2016-03-04 įsakymas Dėl žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), detaliojo plano patvirtinimo Nr. KADI-88.

Nustatyta, kad Pareiškėjas gavo 1194,08 Eur pajamas už 136/5100 dalies 0,5100 ha ploto žemės sklypo žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), perleidimą bei 2011-10-20 patyrė šio žemės sklypo dalies 20000 Lt įsigijimo išlaidas, t. y. patyrė 5792,40 Eur įsigijimo kainos ir kitas su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas.

Vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 dalies 28 punktu (2015-12-10 įstatymo Nr. XII-2162 redakcija) gyventojų neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos per mokestinį laikotarpį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės <<...>> nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, <<...>>, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu 10 metų iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės. Pareiškėjas dalį 2016-03-30 perleisto žemės sklypo mainų sutartimi įsigijo vėliau negu prieš 10 metų, t. y. 136/5100 dalį 0,5100 ha ploto žemės sklypo Pareiškėjas įsigijo 2011-10-20 ir neišlaikęs 10 metų 2016-03-30 visą žemės sklypą perleido, todėl konstatuota, kad iš šio perleidimo Pareiškėjas gavo apmokestinamųjų turto pardavimo pajamų.

Pagal 2016-04-12 mainų sutartį Pareiškėjas perdavė I. O. ir H. J. 0,1013 ha ploto kitos paskirties, vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų namų pastatų teritorijos žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), kuris įvertintas 12000 Eur mainais į 1/10 dalį 0,8700 ha ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), kuris įvertintas 12500 Eur.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas patyrė 49405,35 Lt, t. y. 14308,78 Eur šio žemės sklypo įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės susijusių išlaidų sumą.

Dėl ekonominės veiklos. 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, be to, turi būti pripažinta, jog tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją. Vadovaujantis Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 dalimi (Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 1 ir 2 dalys) „apmokestinamasis asmuo – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą. Pagal minėtos direktyvos 12 straipsnio 1 dalį, valstybės narės apmokestintuoju asmeniu gali laikyti bet kokį asmenį, ypač vykdančią 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. Pagal PVMĮ 2 straipsnio 15 dalį Lietuvos Respublikos 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. Aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, jog siekiant nustatyti, ar nagrinėjamu atveju atliktas žemės sklypo pardavimas turėjo būti apmokestinamas PVM, taip pat turi būti nustatyta, ar „žemės statyboms“ tiekimą atliko apmokestinamasis asmuo, vykdančias ekonominę veiklą.

Vadovaujantis PVMĮ 2 straipsnio 8 dalies nuostatomis, ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą ir kt.), kurią vykdančias siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančias siekiama gauti pelno). Kitaip tariant, ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkio subjektas veikdamas kaip toks, t. y. siekdamas gauti bet kokių pajamų.

Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją (veiklą) atlikęs subjektas, tačiau norint nustatyti, jog atitinkama veikla vykdoma siekiant nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno (žiūrėti, pavyzdžiui, 2013-06-20 ESTT sprendimo byloje *J. T. Außenstelle Linz, C-219/12, 25 p.*), t. y. nuolatinių pajamų siekimas, kaip jis suprantamas pagal minėtas direktyvas, nėra tapatinamas su pelno siekimu. Ekonominės veiklos sąvoka pirmiausia apima materialiojo ir nematerialiojo turto naudojimą siekiant gauti nuolatinių pajamų (PVM direktyvos 9 str. 2 dalies antra pastraipa; Šeštosios direktyvos 4 str. 2 dalis). Turto naudojimo atvejais norint atitinkamą asmenį laikyti apmokestinamuoju, reikia nustatyti, ar jis naudojo turtą taip, kad jo veiklą reikia pripažinti „ekonominė veikla“, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Šiuo aspektu svarbu pažymėti, kad, kalbant apie ekonominės veiklos sąvoką, „naudojimo“ sąvoka pagal bendros PVM sistemos neutralumo principo reikalavimus yra susijusi su visais sandoriais, kad ir kokia būtų

jų teisinė forma, kuriais siekiama iš aptariamo turto gauti nuolatinių pajamų (ESTT 2004-04-29 sprendimo byloje BBL, C-8/03, 36 p.) (ESTT praktikos, aiškinant ir taikant su PVM ataskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalgos 10–11 punktai; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2014-12-24, Administracinė jurisprudencija. 2014, 27).

Ekonominė veikla yra vienas iš pagrindinių požymių nustatant, ar konkreti veikla yra PVM objektas. Ekonominė veikla yra būdingas savarankiškumas, versliškumas, ekonominės naudos siekimas bei pasikartojimas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2012–2016 m. sudarė 5 pirkimo–pardavimo bei 2 mainų sandorius, veikė tęstinį laikotarpį, savo vardu ir savo sąskaita.

Vykdomos veiklos **savarankiškumas** apibūdinamas, kaip toks gyventojų santykis su kita sandorių, sudaromų vykdant veiklą, šalimi, kuris iš esmės skiriasi nuo darbdavio ir darbuotojo santykių. Gyventojų veikla yra savarankiška, kai jo santykiuose su kita sandorio puse nėra būdingų darbo santykiams požymių (susitarimo dėl darbo apmokėjimo, darbo vietos ir funkcijų, darbo drausmės, atostogų ir pan.), gyventojas pats nusprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats investuoja (savo nuosavomis ar skolintomis lėšomis (turtu), pats dengia savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, paskirsto ir naudoja gautas pajamas ir kt. (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A¹⁴-916/2006, 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁸-693/2007).

Pareiškėjas veiklą vykdė savarankiškai, t. y. savarankiškai sprendė su šia veikla susijusius klausimus, pats ieškojo pirkėjų, nustatinėjo žemės sklypų kainas, savarankiškai sprendė, ar pirkti, parduoti, dalinti ar mainyti žemės sklypus, pats dengė savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu.

Tęstinumas suprantamas, kaip gyventojų sudaromiems sandoriams būdingas atsikartojimas. Nevienkartinis, nuolatinis nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis leidžia konstatuoti tęstinumo, pasikartojimo požymio buvimą Pareiškėjo veikloje.

Ekonominės naudos siekimas. Ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkio subjektas veikdamas kaip toks, t. y. siekdamas gauti bet kokių pajamų. Siekis gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos reiškia, kad gyventojas tam tikrą laikotarpį pasikartojančiais sandoriais savo pajamas investuoja į veiklą, iš kurios nuolat uždirba pajamas, tikėdamasis gauti pelno. Gyventojas nuo veiklos pradžios turi turėti veiklos planą, nuosekliai patirti išlaidas šiai veiklai. Paminėtina, kad nustatant, ar atitinkama veikla vykdoma siekiant nuolatinių pajamų, nėra svarbu, ar šia veikla siekiama gauti pelno.

Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo sudaryti nekilnojamojo turto perleidimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo buvo vienas iš pagrindinių pajamų šaltinių ir sudarė 2013 m. – 85,55 proc., 2014 m. – 79,31 proc., 2015 m. – 80,69 proc., 2016 m. – 80,81 proc. visų gautų pajamų (paskolos nevertinamos). O tai atitinka ir dar vieną ekonominės veiklos požymį – **versliškumą**. Tai reiškia, kad visa veikla nuo pat jos vykdymo pradžios turėjo tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos.

Mokesčių administratorius, atsižvelgiant į nustatytą sandorių, kuriuose dalyvavo Pareiškėjas skaičių, jų sudarymo intensyvumą ir pasikartojimą, konstatavo, kad Pareiškėjo veikla nebuvo atsitiktinė, ji buvo tęstinė. Pareiškėjas iš sudarytų sandorių siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos pastoviai gauti pajamų, šia veikla buvo siekiama ekonominės naudos ir ji turėjo versliškumo, savarankiškumo, tęstinumo požymių, todėl konstatuotina, kad Pareiškėjo vykdyta veikla atitinka PVMĮ 2 str. 8 dalyje ir Direktyvos 9 str. 1 dalyje apibrėžiamą ekonominės veiklos sąvoką.

LVAT 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 straipsnio 1 dalies 2 pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu

„ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu“ (2012-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-200/2012).

Pareiškėjas 2013–2016 m. laikotarpiu vykdė aktyvius prekybos turtu veiksmus, kurių metu perleido 6 žemės sklypus (2 iš šių žemės sklypų perleido mainų sutartimis) septyniais sandoriais. Pareiškėjas ėmėsi priemonių siekdamas padidinti žemės sklypų vertę, padalindavo įsigytus žemės sklypus į mažesnius žemės sklypus ir pakeisdavo šių žemės sklypų paskirtį iš žemės ūkio į kitą, kurių naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos bei atliko kitus aktyvius veiksmus: teikė paraiškas AB "A1" dėl elektros įvedimo, ieškojo pirkėjų. Taigi Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto prekybos ekonominę veiklą ir iš šios veiklos gavo pajamas, kurios yra PVM objektas.

Dėl PVM objekto. Pagal PVMĮ 3 straipsnį PVM objektas yra prekių tiekimas ir paslaugų teikimas, tenkinantis visas šias sąlygas:

- 1) prekės tiekiamos ir (arba) paslaugos teikiamos už atlygį;
- 2) prekių tiekimas ir (arba) paslaugų teikimas pagal šio įstatymo nuostatas vyksta šalies teritorijoje;
- 3) prekes tiekia ir (arba) paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo vykdydamas savo ekonominę veiklą.

Pagal PVMĮ 14 str. 2 dalį prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda įvykus tam iš nurodytų įvykių, kuris įvyksta anksčiau:

- kai prekė parduodama ar paslauga suteikiama arba
- kai gaunamas atlygis už patiektą prekę ar paslaugą.

Vadovaujantis PVMĮ 10 straipsniu, jeigu už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas atlyginama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis, laikoma, kad kiekviena tokio sandorio šalis tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas. Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.432 straipsnyje nustatyta, kad pagal mainų sutartį viena šalis įsipareigoja perduoti kitai šaliai nuosavybės teise vieną daiktą mainais už kitą daiktą. Taip pat nustatyta, kad mainų sutarčiai taikomos pirkimo–pardavimo sutartis reglamentuojančios normos (CK šeštosios knygos XXIII skyrius), jeigu tai neprieštarauja šio skyriaus normoms ir mainų esmei. Mainų sutarties atveju abi mainų sutarties šalys laikomos ir perduodamos prekės (teikiamos paslaugos) pardavėju, ir gaunamos prekės (paslaugos) pirkėju.

Todėl, jeigu ūkio subjektui, vykdančiam ekonominę veiklą, už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas kitas ūkio subjektas atlygina (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis, laikoma, kad kiekviena tokio sandorio šalis tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas. Pagal PVMĮ 3 straipsnio nuostatas prekių tiekimas ir (arba) paslaugų tiekimas už atlygį šalies teritorijoje yra PVM objektas. Todėl sandorio šalis, PVM mokėtoja, už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas atlygindama (visiškai ar iš dalies) prekėmis ir (arba) paslaugomis, nuo savo kitam ūkio subjektui perduodamų (mainomų), PVM apmokestinamų prekių ir (arba) teikiamų paslaugų apmokestinamosios vertės turi skaičiuoti PVM. Šioms mainomoms prekėms ir (arba) paslaugoms sandorio šalis turi išrašyti PVM sąskaitą faktūrą ar kitą prekių tiekimą (paslaugų teikimą) įforminantį apskaitos dokumentą.

Vadovaujantis PVMĮ 32 str. 2 dalimi, 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.

Pareiškėjas pagal 2016-03-30 nekilnojamojo turto mainų sutartį perleido 0,51 ha ploto žemės sklypą, įvertintą 50000 Eur. Sandorio sudarymo metu Nekilnojamojo turto registre nurodyta paskirtis – žemės ūkio. Tačiau LVAT 2012-07-05 nutartyje Nr. A602-200/2012 yra nurodęs, kad tuomet, kai pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus nustatoma tokia žemės pagrindinė tikslinė naudojimo paskirtis, jos naudojimo būdas bei pobūdis, kurie leidžia joje vykdyti statybą, atsiranda

objektyvi teise paremta galimybė žemės sklypą skirti statybai. Konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai *inter alia* „žemei statyboms“ PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo prasme, kai teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Sprendžiant klausimą, ar pagal PVMĮ 32 str. 2 dalį žemė turėtų būti laikoma apmokestinamu PVM objektu, reikėtų vadovautis šiais kriterijais: teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimo dėl paskirties pakeitimo priėmimu; detaliojo plano patvirtinimu; detaliajam planui prilyginto teritorijų planavimo dokumento, kuriame nustatyta galimybė užstatyti sklypą bei sklypo užstatymo sąlygos, patvirtinimu; duomenų dėl žemės paskirties, naudojimo būdo ar pobūdžio, įrašymu į Nekilnojamojo turto kadastrą ir registrą; bendrojo ar specialiojo teritorijų planavimo dokumento patvirtinimu. Visi minėti kriterijai gali būti reikšmingi sprendžiant, ar žemės tiekimas turėtų būti apmokestintas PVM, ar šio tiekimo dalykas yra statybos sklypas, ar žemė yra skirta statyboms. Teisėjų kolegija daro išvadą, kad lemiamą reikšmę turi kriterijai dėl žemės paskirties nustatymo bei patvirtintų teritorijų planavimo dokumentų, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos, buvimo.

LVAT padarė išvadą, kad vienu iš esminių ir dažniausiai lemiamu kriterijumi, nustatant, ar konkretaus žemės sklypo pardavimas arba perdavimas disponuoti juo tretiesiems asmenims kaip savininkams yra apmokestinamas PVM, yra konkretaus žemės sklypo priskyrimas statybos sklypo kategorijai, priklausantis nuo fakto, ar yra patvirtintas sklypo detalusis ar jam prilygintas planas, specialusis planas, pagal kuriuos yra nustatytos konkrečių sklypų ar jų grupių užstatymo sąlygos ar yra teisės aktų nustatyta tvarka išspręsti klausimai, susiję su galimybe ruošti šiuos žemės sklypus statybai, t. y. priimti kompetentingų institucijų sprendimai dėl minėtų teritorijų planavimo dokumentų patvirtinimo.

Vadinasi, jei sandorio sudarymo metu Nekilnojamojo turto registre žemės sklypo naudojimo paskirtis yra nurodyta ne „kita“, o „žemės ūkio“, tai, nustatant ar žemės sklypas nelaikomas žeme statybai, papildomai reikia išsiaiškinti ar priimti kompetentingų institucijų sprendimai dėl minėtų teritorijų planavimo dokumentų patvirtinimo.

Jei sandorio sudarymo metu minėti sprendimai buvo priimti, tai nors pagal Nekilnojamojo turto kadastrą ir registrą žemės sklypo naudojimo paskirtis yra ne „kita“, toks sklypas PVM tikslais bus laikomas žeme statyboms.

Atsižvelgiant į tai, kad iki sandorio sudarymo (2016-03-30) pagal Vilniaus rajono savivaldybės tarybos 2011-05-27 sprendimą Nr. T3-239 „Dėl Vilniaus rajono savivaldybės teritorijos dalies urbanizuotos zonos (pagal Vilniaus rajono bendrąjį planą U zonos Avižienių, Juodšilių, Nemėžio, Pagirių, Riešės, Rudaminos ir Zujūnų seniūnijose) bendrojo plano rengimo“, pagal Vilniaus rajono savivaldybės administracijos direktoriaus 2016-03-04 įsakymą Nr. KADI-88 buvo patvirtintas žemės sklypo detalusis planas, kuriame numatyti trys kitos paskirties (vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos) žemės sklypai po 0,15 ha bei 0,0583 ha dydžio kitos paskirties (atskirųjų želdynų teritorijos) žemės sklypas, 0,0017 ha dydžio kitos paskirties (susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos) žemės sklypas, Inspekcija nurodo, jog žemės sklypas PVM tikslais laikomas žeme statyboms.

Pareiškėjo PVM apmokestinamomis pajamomis laikomos sumos gautos už:

- pagal 2013-12-19 pirkimo–pardavimo sutartį parduotą žemės sklypą už 96000 Lt (ūkinis pastatas – 5000 Lt, žemės sklypas - 91000 Lt);

- pagal 2014-04-25 pirkimo–pardavimo sutartį parduotą žemės sklypo dalį už 15500 Lt;

- pagal 2014-10-22 pirkimo–pardavimo sutartį parduotą žemės sklypo dalį už 3000 Lt;

- pagal 2015-02-09 pirkimo–pardavimo sutartį parduotą žemės sklypo dalį už 7240,50

Eur;

- pagal 2015-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį parduotus du žemės sklypus už 37100

Eur.

- pagal 2016-03-30 nekilnojamojo turto mainų sutartį perleistą žemės sklypą, įvertintą 50000 Eur;

- pagal 2016-04-12 mainų sutartį perleistą žemės sklypą, įvertintą 12000 Eur.

Pagal PVMĮ 71 str. 1 dalį prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas, išskyrus atvejus, kai šalies teritorijoje tiekiamos tik tokios prekės ir (arba) tiekiamos tik tokios paslaugos, už kurias prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą PVM pagal šio Įstatymo 95 straipsnį tenka šalies teritorijoje įsikūrusiam pirkėjui. Privalantis registruotis PVM mokėtoju asmuo privalo pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju. Įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemonės) ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 45000 Eur. PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta.

Vadovaujantis PVMĮ 92 straipsniu, apmokestinamasis asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal šio įstatymo nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju. Nuo 2015-01-01 tuo atveju, kai nurodytoji riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta.

Vadovaujantis PVMĮ 57 str. 1 dalimi teisę į PVM atskaitą taip pat turi PVM mokėtojai neįregistruoti Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojai pagal šio Įstatymo 71 arba 71¹ straipsnį.

Vadovaujantis PVMĮ 58 str. 1 dalimi PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui.

Vadovaujantis PVMĮ 64 straipsniu pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio Įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti šio Įstatymo 80 straipsnio 1 dalyje nurodyti rekvizitai).

PVMĮ 95 str. 7 dalyje numatyta, kad jeigu pirkėjas nėra PVM mokėtojas, šiame straipsnyje nustatyta tvarka apskaičiuotą pardavimo PVM sumą jis privalo sumokėti į biudžetą iki kito mėnesio, einančio po mėnesio, kurį šis mokeskis turėjo būti apskaičiuotas, 25 dienas. Kartu turi būti pateikiama centrinio mokesčio administratoriaus nustatytos formos PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaita FR0608.

Patikrinimo akte konstatuota, kad Pareiškėjas vykdė ekonominę veiklą ir tikrinamuoju laikotarpiu už nekilnojamojo turto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn gavo: 2013 m. – 96000 Lt (t. y. 27803,52 Eur), 2014 m. – 18500 Lt (t. y. 5357,97 Eur), 2015 m. – 44340,50 Eur, 2016 m. – 62000 Eur pajamas.

Pareiškėjas per metus (paskutinius 12 mėnesių) gautas bendras atlygis už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nekilnojamojį turtą šalies teritorijoje nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2015 m. rugpjūčio mėn. sudarė 45209,36 Eur ir 2015 m. rugpjūčio mėn. viršijo 45000 Eur ribą.

Pareiškėjas nuo 2015 m. rugpjūčio mėn. neįsiregistravo PVM mokėtoju bei neteikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų, todėl Pareiškėjui nuo 2015 m. rugpjūčio mėn. gautų pajamų apskaičiuotas PVM: nuo 37100 Eur (2015 m. rugpjūčio mėn.

mėn.), 50000 Eur (2016 m. kovo mėn.) ir 12000 Eur (2016 m. balandžio mėn.) gautų pajamų apskaičiuojamas mokėtinas 17200 Eur PVM (2015 m. rugpjūčio mėn. – 6439 Eur, 2016 m. kovo mėn. – 8678 Eur, 2016 m. balandžio mėn. – 2083 Eur).

Vadovaujantis PVMĮ įstatymo 123 str. 3 dalimi, nuo Pareiškėjo gautų ekonominės veiklos pajamų apskaičiuojama 17200 Lt mokėtina į biudžetą PVM suma (2015 m. rugpjūčio mėn. – 6439 Eur, 2016 m. kovo mėn. – 8678 Eur, 2016 m. balandžio mėn. – 2083 Eur).

Dėl delspinigių. Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos.

Remiantis minėtomis nuostatomis Pareiškėjui paskaičiuotina 4069,02 Eur PVM delspinigių suma, nes nėra teisinio pagrindo neskaičiuoti delspinigių.

Dėl baudos skyrimo. Mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą (MAĮ 139 str. 1 d.). Mokesčių administratoriui, skiriant mokesčių mokėtojui baudą ir nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, turi būti skiriama 30 proc. priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Šiuo atveju nebuvo nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, nustatytos švelninančios aplinkybės (Pareiškėjas patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė turimus dokumentus bei paaiškinimus), todėl nuo papildomai apskaičiuotos sumos yra pagrindas skirti 10 proc. dydžio baudą: nuo 17200 Eur PVM – 1720 Eur PVM baudą.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamo sprendimo nepatvirtinti.

LVAT yra akcentavęs mokesčių administratoriaus pareigą priimti mokesčių mokėtojui realiai suvokiamą sprendimą (2010-02-17 *nutartis adm. byloje Nr. A556-302/2010*; 2010-09-20 *nutartis adm. byloje Nr. A575-934/2010*). Inspekcijos aktas yra neteisėtas, nes netinkamai pritaikytos teisės aktų normos bei surinkta nepakankamai įrodymų.

Remdamasis LVAT praktika, Pareiškėjas nurodo, kad tam, jog asmens veikla būtų apmokestinama PVM, turi būti nustatyta, kad tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, taip pat turi būti pripažinta, jog tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją. Pareiškėjo teigimu, nėra jokio pagrindo pripažinti, kad jis vykde ekonominę veiklą.

Visų pirma, ta aplinkybė, kad 2005 ir 2007 metais įsigytus žemės ūkio paskirties sklypus padalino į mažesnius bei pakeitė jų paskirtį nėra pakankamas pagrindas pripažinti, kad Pareiškėjas vykde ekonominę veiklą.

Antra, tai, kad siekdamas gauti didesnę kainą, Pareiškėjas pakeitė žemės sklypų paskirtį, nėra esminė aplinkybė, nustatanti, kad tai yra ekonominė veikla, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų pardavimo gautų pajamų dydis. Visos šios aplinkybės susijusios su Pareiškėjo asmeninio turto valdymu.

Trečia, parduotų žemės sklypų kiekis (8 sklypai) negali būti pagrindu darant išvadą dėl ekonominės veiklos vykdymo fakto.

Ketvirta, Pareiškėjas 2014-04-25, 2014-10-22 ir 2015-02-09 pardavė žemės sklypų dalis bendroje žemėje, kur buvo pakeista žemės paskirtis. Pati žemė įsigyta 2007 metais kaip vienas sklypas.

Penkta, pakeitus žemės paskirtį ir kartu padalinus į atskirus sklypus, nebuvo daromi jokie aktyvūs veiksmai. Inspekcija nurodo, kad 8 sklypų pardavimas yra ekonominė veikla, tačiau nėra jokių įrodymų, kad šiuose sklypuose būtų vykdyti „aktyvūs veiksmai“.

Šešta, du žemės sklypai buvo ne parduoti, o išmainyti į kitus sklypus ir šis faktas taip pat rodo, kad nėra ekonominės veiklos požymių.

Dėl žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), mainų sandorio. 2016-03-30 mainų sutartimi išmainytas žemės sklypas (unik. Nr. 4400-2332-3840), kuris buvo įvertintas 50000 Eur suma. Nekilnojamojo turto registre žemės sklypo paskirtis buvo – žemės ūkio. Kadangi parduotas žemės ūkio paskirties žemės sklypas, PVMĮ 32 str. 2 dalies nuostata netaikytina.

Pareiškėjas nurodo, kad šio žemės sklypo dalį paveldėjo iš tėvų 2004 m. ir dalį sklypo pirko 2005 m. Žemė nebuvo dirbama, dirvonavo, sklype nebuvo atlikti jokie darbai, tik Pareiškėjo buvo pateikta paraiška dėl elektros įvado (*rekomendavo pažįstamas ir tai nieko nekainavo*), tačiau iki mainų sandorio elektra į sklypą nebuvo atvesta. Šiame sklype Pareiškėjas nieko neplanavo daryti (statyboms neturi lėšų), bet palikti dukrai. Tačiau draugas pasiūlė šį sklypą išmainyti į tris jo turimus tapataus ploto sklypus. R. B. nebuvo jokio skirtumo, jis sutiko. Pažymi, kad jokių priemonių negavo ir akcentuoja, jog mainydamas žemę, tik realizavo nuosavybės teisę į jam priklausančius sklypus. Nėra jokių požymių, kad paveldėtus sklypus Pareiškėjas ketino parduoti. Pareiškėjo teigimu, paveldėtų žemės sklypų sandorį nėra jokio pagrindo priskirti ekonominei veiklai ir apmokestinti PVM.

Dėl bendrųjų įrodinėjimo taisyklių pažeidimų. Teisinių santykių, susiklosčiusių tarp privačių asmenų ir valdžios institucijų, ypatumai lemia, kad privatus asmuo yra silpnesnioji pusė. Kilus neaiškumams santykyje su viešąją administracija, teisė aiškintina jo naudai. Vadinasi valdžios institucijos privalo bet kurioje situacijoje vadovautis fundamentaliais protingumo, teisingumo, sąžiningumo principais, sprendimų priėmimo metu atsižvelgti į susiklosčiusių aplinkybių visumą. Pareiškėjas, akcentuodamas mokesčių administratoriaus MAĮ 32 straipsnyje nustatytas pareigas, įrodinėjimo naštos pasiskirstymą (MAĮ 67 str. 1 ir 2 d.), Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje įtvirtintus principus, nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo akte apskaičiuotos mokesstinės nepriemokos nepagrindė nustatyta tvarka surinktais įrodymais.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 17200 Eur PVM, 4069,02 Eur PVM delspinigius ir 1720 Eur PVM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto pardavimo ekonominę veiklą.

Tikrinamuoju laikotarpiu (2012-01-01–2016-12-31) Pareiškėjas penkiais nekilnojamojo turto pardavimo ir dvejais mainų sandoriais perleido 8 žemės sklypus. Mokesčių administratorius įvertinęs aplinkybes, jog Pareiškėjas iš sudarytų sandorių siekė uždirbti pelną ir iš vykdomos veiklos 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. Pareiškėjo per metus (paskutinius 12 mėnesių) gautas bendras atlygis už parduotą nekilnojamojį turtą šalies teritorijoje nuo 2014 m. spalio mėn. iki 2015 m. rugpjūčio mėn. sudarė 45209,36 Eur ir 2015 m. rugpjūčio mėn. viršijo 45000 Eur ribą, tačiau nuo 2015 m. rugpjūčio mėn. Pareiškėjas prievolės skaičiuoti ir į biudžetą mokėti PVM nevykdė. Vadovaudamasis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 dalies, 32 straipsnio 1–2

dalių, 71 ir 92 straipsnių nuostatomis, mokesčių administratorius Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 17200 Eur PVM, iš jų: 6439 Eur PVM už 2015 m. ir 10761 Eur PVM už 2016 m.

Pareiškėjas nurodo, jog nėra jokio pagrindo pripažinti jį vykdžius ekonominę veiklą. Pareiškėjo nuomone, nustatytos aplinkybės dėl sandorių skaičiaus, žemės sklypų padalinimo į mažesnius sklypus, žemės sklypų paskirties keitimo, mainų sandorių nesudaro pagrindo pripažinti Pareiškėją atlikus „aktyvius veiksmus“ su žemės sklypais. Paaiškina, kad visos šios nustatytos aplinkybės susijusios su asmeninio nekilnojamojo turto valdymu. Pareiškėjas pabrėžia, kad 2016-03-30 mainų sandoriu išmainė žemės sklypą, kurio paskirtis – žemės ūkio, todėl PVMĮ 32 str. 2 dalies nuostata netaikytina. Be to, išmainytas sklypas buvo paveldėtas, o paveldėto žemės sklypo sandorio nėra jokio pagrindo priskirti ekonominei veiklai ir apmokestinti PVM. Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius neįvykdė jam MAĮ 67 str. 1 dalyje numatytos pareigos, t. y. apskaičiuotos mokesstinės nepriemokos nepagrindė nustatyta tvarka surinktais įrodymais.

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnaginėjusi Pareiškėjo skundo argumentus ir Komisijos posėdžio metu Inspekcijos atstovės pateiktus argumentus, nenustatė ir neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos nustatytomis aplinkybėmis bei jų vertinimu. Inspekcija, priešingai, nei tvirtina Pareiškėjas, išsamiai ir visapusiškai išnaginėjo bylą, tinkamai įvertino byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas, remdamasi mokesčių teisės aktų nuostatomis. Tiek Inspekcijos patikrinimo akte, tiek skundžiamame sprendime detalai nurodytas Pareiškėjo iš vykdytos ekonominės veiklos gautų pajamų apmokestinimo PVM teisinis pagrindas. Komisija, sutikdama su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, jame išdėstytų motyvų nekartoja, o šiame sprendime plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjo akcentuojamų ginčo aspektų, kurie ir apsprendžia nagrinėjamo mokesstinio ginčo ribas. Pagrindiniai Pareiškėjo akcentai nukreipti į netinkamą faktinių duomenų įvertinimą, mokesčių administratoriui pripažįstant Pareiškėją vykdžius nekilnojamojo turto pardavimo ekonominę veiklą. Pareiškėjas, be abstrakčių teiginių, jog mokesčių administratorius neįvykdė jam MAĮ 67 str. 1 dalyje numatytos pareigos, jokių pagrįstų nesutikimo argumentų nepateikė ir nenurodė.

Dėl ekonominės veiklos ir gautų pajamų apmokestinimo PVM. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės yra susijusios ne su ekonominės veiklos vykdymu, o su asmeninio nekilnojamojo turto valdymu.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjo vardu nuo 2003 m. iki patikrinimo akto surašymo (2018-04-11) buvo / yra registruoti 25 nekilnojamojo turto objektai, iš kurių Pareiškėjas 4 žemės sklypus padalijo, 2 žemės sklypus mainų sutarčių pagrindu išmainė, 9 žemės sklypus pirkimo–pardavimo sutarčių pagrindu pardavė. Tikrinamuoju laikotarpiu (2012-01-01–2016-12-31) Pareiškėjas sudarė šiuos nekilnojamojo turto perleidimo sandorius:

- pagal 2013-12-19 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypą už 96000 Lt (ūkinis pastatas – 5000 Lt, žemės sklypas – 91000 Lt), esantį (duomenys neskelbtini).
- pagal 2014-04-25 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypo dalį už 15500 Lt, esančią (duomenys neskelbtini).
- pagal 2014-10-22 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypo dalį už 3000 Lt, esančią (duomenys neskelbtini).
- pagal 2015-02-09 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypo dalį už 7240,50 Eur, esančią 9duomenys neskelbtini).
- pagal 2015-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė du žemės sklypus už 37100 Eur, esančius (duomenys neskelbtini).
- pagal 2016-03-30 mainų sutartį perleido žemės sklypą, įvertintą 50000 Eur, esantį (duomenys neskelbtini) (*mainais Pareiškėjui teko 3 žemės sklypai, esantys (duomenys neskelbtini).*
- pagal 2016-04-12 mainų sutartį perleido žemės sklypą, įvertintą 12000 Eur, esantį (duomenys neskelbtini) (*mainais Pareiškėjui teko 1/10 dalis 0,8700 ha ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini).*

Taigi, kaip minėta, Pareiškėjas penkiais nekilnojamojo turto pardavimo ir dvejais mainų sandoriais perleido 8 žemės sklypus.

Vadovaujantis PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatomis, ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno). Kitaip sakant, ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo apmokestinamasis asmuo veikdamas kaip toks, t. y. siekdamas gauti bet kokių pajamų. Ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų.

Komisija, įvertinusi bylos duomenis, konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veiklą PVMĮ nuostatų prasme, yra pagrįstos byloje nustatytų faktinių aplinkybių, jas pagrindžiančių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize, norminių aktų nuostatomis.

Mokesčių administratorius Pareiškėjo pajamomis, gautomis vykdant ekonominę veiklą, pripažino Pareiškėjo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas pagal aukščiau nurodytas pirkimo–pardavimo ir mainų sutartis. Iš byloje nustatytų aplinkybių ir surinktų įrodymų matyti, kad Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu (penkeri metai) vykdyta minėto nekilnojamojo turto pardavimo veikla atitinka PVMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžtai ekonominei veiklai būdingus požymius, t. y. savarankiškumo, tęstinumo ir ekonominės naudos siekimo požymius. Pareiškėjas 2003 m. įsigijo – du, 2004 m. – šešis, 2005 m. – du, 2006 m. – vieną, 2007 m. – tris ir pardavė – vieną, 2009 m. – vieną, 2011 m. – tris ir pardavė – tris, tikrinamuoju laikotarpiu, t. y. 2012 m. – vieną, 2013 m. – vieną ir pardavė – vieną, 2014 m. pardavė – du, 2015 m. pardavė – du, 2016 m. išmainė du į keturis nekilnojamojo turto objektus bei tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2016-12-31) nuosavybės teise valdė 10 nekilnojamojo turto objektų. Pareiškėjo už parduotą nekilnojamąjį turtą gautos piniginės lėšos tikrinamuoju laikotarpiu sudarė pagrindinę Pareiškėjo gautų pajamų dalį, kas suponuoja išvadą dėl ginčo sandorių tikslo gauti nuolatinių pajamų. Pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo buvo vienas iš pagrindinių pajamų šaltinių ir sudarė 2013 m. – 85,55 proc., 2014 m. – 79,31 proc., 2015 m. – 80,69 proc., 2016 m. – 80,81 proc. visų gautų pajamų (paskolų mokesčių administratorius nevertino). Pareiškėjas ėmėsi priemonių siekdamas padidinti žemės sklypų vertę, padalindavo įsigytus žemės sklypus į mažesnius žemės sklypus ir pakeisdavo šių žemės sklypų paskirtį iš žemės ūkio į kitą, kurių naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos bei atliko kitus aktyvius veiksmus: teikė paraiškas AB "A1" dėl elektros įvedimo, ieškojo pirkėjų. Taigi Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto prekybos ekonominę veiklą ir iš šios veiklos gavo pajamas, kurios yra PVM objektas.

Mokesčių administratorius nenustatė, kad pagal minėtas ginčo sutartis (*tiek pirkimo–pardavimo, tiek mainų*) perleisti žemės sklypai būtų naudojami Pareiškėjo asmeniniams poreikiams tenkinti. Pareiškėjas, be abstrakčių teiginių dėl žemės sklypų naudojimo asmeniniams poreikiams, jokių argumentų ir / ar objektyvių įrodymų nepateikė.

Pareiškėjas tik nurodė, kad 2016-03-30 mainų sutartimi išmainyto žemės sklypo (unikalus Nr. 4400-2332-3840) paskirtis Nekilnojamojo turto registre buvo – žemės ūkio, todėl šis sandoris nėra PVM objektas (PVMĮ 32 str. 2 d.), be to, šio žemės sklypo dalį paveldėjo iš tėvų 2004 m. ir šiame sklype neplanavo nieko daryti, o palikti dukrai. Mainydamas sklypą į tris tapataus ploto sklypus, jokių priemokų negavo, tokiu būdu tik realizavo savo teisę į jam priklausančius sklypus.

Bylos medžiaga nustatyta, kad mainomą nekilnojamąjį turtą Pareiškėjas įsigijo dalimis. 2004-09-21 Pareiškėjas kartu su broliu iš tėvo paveldėjo po 3/64 dalį 7,0600 ha žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal 2005-10-19 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas kartu su kitais 5 fiziniais asmenimis iš motinos R. Y. papildomai įsigijo 9/64 dalis, t. y. po 3/128 dalis 7,0600 ha žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini). Pareiškėjui po šios pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo priklausė 8/128 dalys 7,0600 ha žemės sklypo. Pagal 2007-10-

11 apskrities viršininko įsakymą Nr. 2.3-11045-(41) žemės sklypas buvo padalintas į 5 žemės sklypus. Pareiškėjui atiteko 4964/64533 dalis 6,4533 ha ploto žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal 2011-10-20 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjas iš I. U. papildomai įsigijo 136/64533 dalis 6,4533 ha ploto žemės sklypo (duomenys neskelbtini) ir po šios sutarties turėjo 5100/64533 dalį 6,4533 ha ploto žemės sklypo. Nustatyta, kad 2012-03-30 šis žemės sklypas padalintas į 14 žemės sklypų, Pareiškėjui atiteko 0,5100 ha žemės sklypas adresu: (duomenys neskelbtini), paskirtis – žemės ūkio, naudojimo būdas – „kiti žemės ūkio paskirties žemės sklypai“ (duomenys neskelbtini). Taip pat nustatyta, kad 2013-03-28 Pareiškėjas pateikė paraišką dėl elektros įvedimo minėtame sklype. 2016-02-23 Pareiškėjas kreipėsi į Vilniaus rajono savivaldybę dėl šio žemės sklypo “ (duomenys neskelbtini) detaliojo plano patvirtinimo, minėto žemės sklypo detalūs planas patvirtintas 2016-03-04. Praėjus tik 26 dienoms po minėto žemės sklypo detaliojo plano patvirtinimo, Pareiškėjas 2016-03-30 mainų sutartimi jį perleido V. Y., kuris 2018-02-08 paaiškinime nurodė, kad minėtą žemės sklypą įsigijo siekdamas ateityje pastatyti gyvenamąjį namą.

Komisija nesutinka su Pareiškėjo tvirtinimu, kad ginčo žemės sklypo 2016-03-30 mainų sandoris yra asmeninio pobūdžio, priskirtinas atsitiktiniam sandoriui. 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 (pvz., išvykimu nuolat gyventi į užsienį ir pan.). Tokiems sandoriams priskiriama asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės pardavimas ir jie nereikia individualios veiklos vykdymo (*LVAT 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A-5-902/2006*). Pareiškėjo argumentai, jog ginčo sandoriu tik realizavo savo teisę į jam priklausančius sklypus, t. y. sandoris yra atsitiktinis, prieštarauja byloje nustatytoms aplinkybėms. Visų pirma, ginčo medžiagoje nepateikta jokių neginčytinų įrodymų, patvirtinančių, jog paveldėtą iš tėvo sklypą Pareiškėjas naudojo / ketino naudoti savo poreikiams tenkinti ir / ar tam tikrai veiklai vykdyti (pavyzdžiui, ūkininkauti). Antra, priešingai, nei teigia Pareiškėjas, iš ginčo medžiagos matyti, kad nustatytos aplinkybės nuo 2004-09-21 (sklypo dalis paveldėta iš tėvo) iki 2016-03-30 (sklypas perleistas V. Y.) rodo Pareiškėjo aktyvius veiksmus, t. y. siekį padidinti sklypo vertę ir gauti pajamų už žemės sklypo perleidimą. Pareiškėjas prie paveldėtos sklypo dalies įsigijo papildomą žemės sklypo dalį, kartu su kitais fiziniiais asmenimis žemės sklypą padalino, kreipėsi į Vilniaus rajono savivaldybę dėl šio žemės sklypo detaliojo plano patvirtinimo, taip pat pateikė paraišką dėl elektros įvedimo. Nurodytų Pareiškėjo aktyvių veiksmų pasekoje įvykdyto 2016-03-30 mainų sandorio nėra jokio pagrindo pripažinti atsitiktinio pobūdžio ar pripažinti Pareiškėją paveldėtą žemės sklypą naudojus asmeniniams poreikiams tenkinti.

Pareiškėjas nesutinka su 2016-03-30 mainų sandoriu perleisto žemės sklypo apmokestinimu PVM.

Kaip minėta šio sprendimo nustatomojoje dalyje, 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 (PVMĮ 32 str. 2 d.). Nors 2016-03-30 mainų sandorio metu Nekilnojamojo turto registre ginčo žemės sklypo nurodyta paskirtis – žemės ūkio, tačiau, kaip teisingai pažymėta skundžiamame sprendime, LVAT 2012-07-05 nutartyje Nr. A602-200/2012 yra nurodęs, kad konkretus žemės sklypas gali būti priskirtas statybos sklypų kategorijai *inter alia* „žemei statyboms“ PVMĮ 32 str. 2 dalies taikymo prasme, kai teisės aktuose nustatyto subjekto sprendimu pagal parengtus ir patvirtintus specialiuosius teritorinio planavimo dokumentus ir (ar) detaliuosius planus šiame sklype esančiai žemei nustatoma tokia pagrindinė tikslinė žemės naudojimo paskirtis, kurios naudojimo būdas bei pobūdis leidžia šioje žemėje vykdyti statybą. Vadinasi turi būti priimti kompetentingų institucijų sprendimai dėl minėtų teritorijų planavimo dokumentų patvirtinimo (detaliau Komisijos sprendimo 10 psl.). Byloje nustatyta, kad iki ginčo mainų sandorio sudarymo (2016-03-30) pagal Vilniaus rajono savivaldybės tarybos 2011-05-27 sprendimą

Nr. T3-239 „Dėl Vilniaus rajono savivaldybės teritorijos dalies urbanizuotos zonos (pagal Vilniaus rajono bendrąjį planą U zonos Avižienių, Juodšilių, Nemėžio, Pagirių, Riešės, Rudaminos ir Zujūnų seniūnijose) bendrojo plano rengimo“, pagal Vilniaus rajono savivaldybės administracijos direktoriaus 2016-03-04 įsakymą buvo patvirtintas žemės sklypo detalusis planas, kuriame numatyti trys kitos paskirties (vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos) žemės sklypai po 0,15 ha bei 0,0583 ha dydžio kitos paskirties (atskirųjų želdynų teritorijos) žemės sklypas, 0,0017 ha dydžio kitos paskirties (susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos) žemės sklypas. Vadinasi mokesčių administratorius visiškai pagrįstai Pareiškėjo 2016-03-30 mainų sandoriu perleistą žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), PVM tikslais laikė žeme statyboms ir apmokestino PVM.

Pastebėtina, kad Pareiškėjas objektyvių duomenų, kurie sudarytų prielaidas tvirtinti, jog ir kitų ginčo žemės sklypų pardavimas yra atsitiktinis ir šis nekilnojamasis turtas būtų naudojamas Pareiškėjo asmeniniams poreikiams tenkinti, nepateikė, tokių aplinkybių nenustatė nei mokesčių administratorius, nei Komisija. Pareiškėjas savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktaus pobūdžio teiginiais / paaiškinimais bei skundo samprotavimais, kurie, nesant jų tikrumą patvirtinančių įrodymų, nepaneigia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų dėl ekonominės veiklos vykdymo. LVAT yra akcentavęs, jog apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011 ir kt.).

Kadangi Pareiškėjas vykdydamas ekonominę veiklą 2013–2016 m. laikotarpiu gavo pajamas iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių (*žemės statyboms pardavimas apmokestinamas PVM (PVMĮ 32 str. 2 d.)*) ir Pareiškėjo gautos pajamos nuo 2015 m. rugpjūčio mėn. viršijo 45000 Eur (*PVMĮ 71 str. 2 d.*), o Pareiškėjas PVMĮ nustatyta tvarka PVM neskaičiavo (*PVMĮ 92 str. 1 d.*), mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo gautas pajamas pagal aukščiau minėtas ginčo pirkimo–pardavimo ir mainų sutartis apmokestino PVM. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju pagrįstai konstatavo ekonominės veiklos vykdymą ir pagrindė Pareiškėjui apskaičiuotą PVM ir su juo susijusias sumas, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis. Pareiškėjas iš esmės nepateikė jokių minėtus duomenis ir jų pagrindu nustatytas faktines aplinkybes bei padarytas išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų (MAĮ 67 str. 2 d.). Vien tai, kad Inspekcija skundžiamame sprendime padarė išvadas, kurios nepalankios Pareiškėjui, negali būti pagrindu teigti, kaip nurodo Pareiškėjas, jog mokesčių administratorius patikrinimo akte apskaičiuotos mokestinės nepriemokos nepagrindė nustatyta tvarka surinktais įrodymais.

Atsižvelgdama į visas aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl jį naikinti nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-07-11 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-231.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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

Vilma Vildžiūnaitė