



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL A. C. 2019-04-29 SKUNDO**

2019 m. birželio 27 d. Nr. S-80 (7-54/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Evaldo Raistensio  
Rasos Stravinskaitės  
Vilmos Vildžiūnaitės– pranešėja

sekretoriaujant  
dalyvaujant  
mokesčių mokėtojo atstovams

Ramutei Matkevičienei

Y. E.

A. C.

M. H.

mokesčių administratoriaus atstovui

Miglei Mainionytei

2019 m. gegužės 22 d. posėdyje išnagrinėjusi A. C. (toliau – Pareiškėjas) 2019-04-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-03-29 sprendimo Nr.68-35, n u s t a t ė:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) atliko Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD) įmokų ir privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2016-12-31. Patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės M. H. (toliau – sutuoktinė) vykdytus nekilnojamojo turto įsigijimo ir perleidimo sandorius, nustatyta, kad jie atitinka ekonominės veiklos kriterijus, todėl pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 71 str. 1 ir 2 dalies ir 92 str. 1 dalies nuostatas, nuo iš ekonominės veiklos gautų pajamų už 2015 m. sausio mėn. apskaičiuota papildomai mokėtina 5163 Eur PVM suma.

Nustatyta, kad nuo 2015 m. sausio mėn. Pareiškėjo pajamos viršijo 45000 Eur ribą, todėl vadovaujantis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 dalies, 71 str. 1, 2 dalių ir 92 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui atsirado prievolė nuo gautų individualios veiklos pajamų skaičiuoti bei mokėti į valstybės biudžetą PVM. Atsižvelgiant į tai, patikrinimo metu už 2015 m. balandžio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo mėn. apskaičiuota papildomai mokėtina 6206 Eur PVM suma.

Dėl atsiradusios prievolės registruotis PVM mokėtoju, konstatuota, kad, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6 str. 5 dalies nuostatomis, Pareiškėjo 2015 m. balandžio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo–gruodžio mėn. pajamos, deklaruotos kaip gautos iš veiklos pagal verslo liudijimą, priskirtinos pajamoms iš vykdytos individualios veiklos pagal pažymą. Atsižvelgiant į tai, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 3 dalies, 16 str. 1 dalies, 18 str. 2 dalies, 20 str. 6 dalies, 22 str. 3 dalies, 27 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota mokėtina 1352 Eur GPM suma, vadovaujantis Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 str. 4 ir 11 dalių nuostatomis, papildomai apskaičiuota mokėtina 1055,93 Eur PSD įmokų suma, pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 7 str. 2 d. 2 punkto nuostatas, papildomai apskaičiuota papildomai mokėtina 4921,57 Eur VSD įmokų suma.

Klaipėdos AVMI 2018-11-29 sprendimu Nr. (6.5)FR0682-382 iš dalies patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 11369 Eur PVM, 1352 Eur GPM, 1055,93 Eur PSD įmokų, 4921,57 Eur VSD įmokų, 3873,83 Eur PVM delspinigius, 308,05 Eur GPM delspinigius, 1136 Eur PVM baudą, 135 Eur GPM baudą, 527 Eur PSD įmokų baudą ir 2460 Eur VSD įmokų baudą. Inspekcija 2019-03-29 sprendimu Nr. 68-35 minėtą Klaipėdos AVMI sprendimo dalį patvirtino.

*Dėl ekonominės veiklos vykdymo.*

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo vertinti šie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nuo 2006 m. sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai:

1) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 150000 Lt iš N. L. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė įsigijo 0,1500 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal Klaipėdos rajono savivaldybės administracijos 2006-09-18 išduotą leidimą statybai Nr. GN06-570 pastatytas 262,64 kv. m. gyvenamasis namas. Pagal 2007-05-03 Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos pažymą Nr. NS-160-(12.4) įregistruotas gyvenamojo namo 60 proc. baigtumas. Pagal 2007-06-21 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 500000 Lt pardavė A. ir R. I..

2) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 60000 Lt iš A. C. (Pareiškėjo tėvas) įsigijo žemės ūkio (mėgėjų sodų) paskirties žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal 2007-01-16 pirkimo–pardavimo sutartį už 165000 Lt iš G. E. įsigijo 0,1500 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal Klaipėdos rajono savivaldybės administracijos 2007-06-15 išduotą statybos leidimą Nr. GN 07-462 pastatytas 224,50 kv. m. gyvenamasis namas. Pagal 2007-09-24 Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos pažymą Nr. NS-564-(12.4) įregistruotas gyvenamojo namo 63 proc. baigtumas. Pagal 2014-02-03 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 600 000 Lt pardavė D. ir S. F..

4) Pagal 2010-04-20 pirkimo–pardavimo sutartį už 85000 Lt iš H. T. įsigijo 0,1055 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal Klaipėdos rajono savivaldybės administracijos 2010-07-15 išduotą statybos leidimą Nr. LSN-34-100715-00261 pastatytas 228,98 kv. m. gyvenamasis namas. Pagal 2010-11-12 Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos pažymą Nr. 30-101112-00259 įregistruotas gyvenamojo namo 82 proc. baigtumas. Pagal 2010-12-02 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 400000 Lt pardavė V. ir I. D..

5) Pagal 2012-04-12 pirkimo–pardavimo sutartį už 171 000 Lt iš R. ir D. O. L. šeima ir B. B. (Pareiškėjo sesers sutuoktinis) įsigijo po 1/2 dalį (bendras plotas 0,892 ha) gyvenamosios teritorijos žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjas ir jo sutuoktinė bei B. B. 2012-07-03 pasirašė Bendraturčių susitarimą Nr. 5560 dėl naudojimosi nekilnojamoju daiktu. Pagal Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos 2012-09-27 išduotą statybos leidimą Nr. LNS31-

120927-00148 pastatytas dviejų butų gyvenamasis pastatas (kotedžas). Pagal 2015-07-20 Deklaraciją apie statybos užbaigimą Nr.1 įregistruotas dviejų butų, t. y. 206,66 kv. m., esančio (duomenys neskelbtini) ir 205,99 kv. m., esančio (duomenys neskelbtini) gyvenamojo pastato (kotedžo) 100 proc. baigtumas.

6) Pagal 2012-12-17 pirkimo–pardavimo sutartį už 50000 Lt iš I. I. įsigijo 0,1071 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos) ir 1/6 dalį (bendras plotas 0,2926 ha) kitos (inžinerinės infrastruktūros teritorijos žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini). Minėtame žemės sklype pagal Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos 2014-09-22 pažymą apie pastato statybą be esminių nukrypimų nuo projekto Nr. PASS-30-140922-00441 įregistruotas 180,10 kv. m. 70 proc. baigtumo gyvenamasis namas. Pagal 2015-01-08 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 130330 Eur pardavė I. ir L. D..

7) Pagal 2016-02-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 25000 Eur iš C. M. Pareiškėjo šeima ir E. P. įsigijo kitos paskirties žemės sklypą ir ūkinį pastatą, esančius (duomenys neskelbtini).

8) Pagal 2016-08-24 pirkimo–pardavimo sutartį už 600 Eur iš C. M. įsigijo 0,0252 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą (duomenys neskelbtini).

9) Pagal 2016-10-28 skolos padengimo sutartį, pasirašytą su UAB "A1" už 6500 Eur iš UAB "A1" Pareiškėjas ir jo sutuoktinė įsigijo 340/4969 dalį (bendras plotas 2,4845 ha) žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini). Pagal 2016-11-03 Turto atsidalijimo iš bendrosios nuosavybės sutartį Nr. DR-5349 žemės sklypo paskirtis iš žemės ūkio paskirties buvo pakeista į kitos – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos – paskirties žemės sklypą ir suformuoti du atskiri žemės sklypai (0,0847 ha žemės sklypas ir 0,0853 ha žemės sklypas), kurie 2016-11-15 įregistruoti nekilnojamojo turto registre VĮ „Registru centras“.

10) Pagal 2018-05-29 pirkimo–pardavimo sutartį už 42500 Eur iš F. A. įsigijo 0,09 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini).

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, sudarydami su nekilnojamoju turto susijusius pirkimo-pardavimo sandorius, vykdė ekonominę veiklą, iš kurios gautos pajamos, viršijančios 155000 Lt ribą, apmokestintos PVM.

Inspekcija nurodė, kad ekonominė veikla – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų (2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 9 str. 1 d. antra pastraipa, 1977-05-17 Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (toliau – Šeštoji direktyva) 4 str. 2 d.). Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdančias asmenys pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis, be kita ko, turinčiais teisę į pirkimo (importo) PVM atskaitą. Nors PVM direktyva (taip pat Šeštoji direktyva) nustato labai plačią PVM taikymo sritį, apmokestinamosios veiklos sąvoka apima tik ekonominio pobūdžio veiklą (*Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2004-04-29 sprendimo byloje EDM, C-77/01, 47 p., 2005-05-26 sprendimo byloje Kretztechnik, C-465/03, 18 p.*). Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (*ESTT 2007-12-13 sprendimo byloje Gbtz, C-408/06, 18 p.*). Inspekcija nurodė, kad ekonomine veikla minėtų Europos Sąjungos teisės aktų nuostatų prasme laikoma savarankiška asmens veikla, kuria siekiama gauti nuolatinių pajamų (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2014-12-24 Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio atskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalga. Administracinė jurisprudencija. 2014, 27, p. 416-505*).

Inspekcija nurodė, kad iš esmės analogiška ekonominės veiklos sąvoka įtvirtinta PVMĮ 2 str. 8 dalyje, nustatančioje, kad 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), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

Inspekcija pažymėjo, kad ekonominė veikla yra vienas iš pagrindinių požymių nustatant, ar konkreti veikla yra PVM objektas. Ekonominė veikla apima bet kokią veiklą, kurią vykdo ūkio subjektas veikdamas kaip toks, t. y., siekdamas gauti bet kokių pajamų.

Inspekcija, siekdama minėtus nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius priskirti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdytai ekonominei veiklai, analizavo ar jų vykdytai veiklai būdingas savarankiškumas, versliškumas ir ekonominės naudos siekimas bei tęstinumas.

Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamu atveju neginčytinai nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės iki tikrinamojo laikotarpio, tikrinamuoju laikotarpiu ir po to vykdyta nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veikla buvo savarankiška. Sutuoktiniai savarankiškai sprendė su šia veikla susijusius klausimus, įsigijo žemės sklypus, teikė prašymus išduoti statybos leidimus, pakeisti paskirtį bei atliko kitus su nekilnojamojo turto įsigijimu, vykdytomis statybomis ir pardavimu savo pačių rastiems pirkėjams susijusius veiksmus.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė laikotarpiu nuo 2006 m. iki 2018 m. įsigijo 10 žemės sklypų, pastatė 5 gyvenamuosius namus (4 iš jų pardavė), pakeitė vieno žemės sklypo paskirtį iš žemės ūkio paskirties į vienbučių, dvibučių gyvenamųjų namų teritorijos. Be to, gavo leidimus 4 namų statybai. Inspekcijos vertinimu, toks nevienkartinis Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nekilnojamojo turto objektų pirkimo–pardavimo sandorių per tęstinį laikotarpį sudarymas suponuoja išvadą, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdyta veikla nebuvo atsitiktinė.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, vykdydami nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, siekė gauti ekonominės naudos, kadangi visi Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudaryti nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, pajamos gautos iš nekilnojamojo turto pardavimo sudarė didžiąją Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautų pajamų dalį. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės darbo užmokestis ir išmokos 2007–2016 m. (9 metai) laikotarpiu sudarė 27888 Eur, pajamos, gautos iš statybos paslaugų veiklos su verslo liudijimu, tuo pačiu laikotarpiu – 353636 Eur, o turto pardavimo pajamos sudarė net 564730 Eur. Be to, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, įsigiję žemės sklypus, atliko aktyvius veiksmus – toliau tvarkė dokumentus, susijusius su žemės sklypų paskirties pakeitimu, su naujų statinių statyba, nekilnojamojo turto pirkėjų paieška ir kitus veiksmus, savo lėšomis apmokėdamas visas išlaidas. Taigi žemės sklypų įsigijimas, papildomų lėšų investavimas į gyvenamuosius namus su tikslu gauti pajamų ir yra pagrindinis versliškumo požymis, kurio tikslas – ekonominės naudos siekimas.

Inspekcija, atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, padarė išvadą, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės atlikti veiksmai bei sudaryti sandoriai atitinka tęstinumo, pasikartojamumo ir ekonominės naudos siekimo požymius, todėl konstatavo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė vykdė ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ekonominei veiklai priskyrė 0,1071 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypo, jame esančio 180,10 kv. m. nebaigto statyti gyvenamojo namo bei 0,2926 ha inžinerinės infrastruktūros teritorijos žemės sklypo (duomenys neskelbtini) pardavimo sandorį (2015-01-08), iš kurio gautas 130330 Eur atlygis.

#### *Dėl PVM apskaičiavimo.*

Inspekcija sprendime išdėstė PVMĮ 71 str. 1 ir 2 dalių nuostatas, 71 str. 7 dalies nuostatas, susijusias su prievole registruotis PVM mokėtoju ir mokėti PVM ir PVMĮ 2 str. 3 dalies nuostatas, susijusias su kontroliuojančio asmens vertinimu.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas 2008–2016 m. laikotarpiu valdė 100 proc. UAB "C1" (nuo 2008-08-12 yra direktorius) akcijų, laikotarpiu nuo 2016-03-18 iki 2016-12-31 valdė 100 proc. UAB "A1" (nuo 2016-04-12 yra direktorius) akcijų, M. H. nuo 2016-04-12 iki 2016-12-31 100 proc. valdė UAB "B1" (nuo 2016-04-12 yra direktorė) akcijų, todėl, vadovaujantis PVMĮ 2 str. 3 d. 1 ir 3 punktais, Pareiškėjas laikytinas UAB "C1" UAB "A1" kontroliuojančiu asmeniu, kadangi valdo 100 proc. šių bendrovių akcijų bei yra šių bendrovių direktorius, Pareiškėjo sutuoktinė M. H. yra UAB "B1" kontroliuojantis asmuo, kadangi valdo 100 proc. šios bendrovės akcijų bei yra šios bendrovės direktorė.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 2 str. 19 d. 1, ir 4 punktais, 2 str. 32 d. 1 punktu ir PVMĮ 2 str. 31 d. 1, 4, 6 punktais, konstatavo, kad A. C., jo valdomos UAB "C1" UAB "A1" ir jo sutuoktinė M. H. ir jos valdoma UAB "B1" yra susiję bei asocijuoti asmenys.

Inspekcija nurodė, kad nekilnojamasis turtas, esantis (duomenys neskelbtini), perleistas pagal 2015-01-08 pirkimo–pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. 234. Pakvitavimas, patvirtinantis, jog nekilnojamojo turto pirkėjas su Pareiškėju ir jo sutuoktine atsiskaitė, surašytas 2015-02-05. Atsižvelgdama į tai bei vadovaudamasi PVMĮ 14 str. 2 d. 1 punktu, apmokestinimo momentu pripažino momentą, kai Pareiškėjas ir jo sutuoktinė perleido nekilnojamąjį turtą.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė iš nekilnojamojo turto pardavimo ekonominės veiklos 2015 m. 01 mėn. gavo po 65165 Eur pajamų, už parduotą pagal 2015-01-08 pirkimo–pardavimo sutartį 0,1071 ha mažaukščių gyvenamųjų namų statybos ir 0,2926 ha inžinierinės infrastruktūros teritorijos žemės sklypus bei 180,10 kv. m. nebaigtą statyti gyvenamąjį namą (baigtumas – 70 proc.), esantį adresu: (duomenys neskelbtini). Inspekcija, vadovaudamasi CK 3.87 str. 1 dalies, 3.88 str. 1 dalies nuostatomis, sutuoktiniams pajamas padalino lygiomis dalimis.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas 2015–2016 m. iš vykdytos individualios specialiųjų statybos darbų veiklos 2015 m. gavo 34750 Eur pajamų, 2016 m. – 26650 Eur pajamų.

Nustatyta, kad UAB „Armaris“ 2016 m. 03–12 mėn. gavo 69242 Eur pajamų, iš jų: 2016 m. 03 mėn. – 46339 Eur, 04 mėn. – 8653 Eur, 05 mėn. – 83 Eur, 06 mėn. – 638 Eur, 10 mėn. – 13529 Eur, UAB „Armario būstas“ 2016 m. 03–12 mėn. gavo 6500 Eur (10 mėn.) pajamų, UAB „Armario prekyba“ 2016 m. 03–12 mėn. pajamų negavo.

Inspekcija nurodė, kad nuo 2015 m. sausio mėn. Pareiškėjo pajamos viršijo 45000 Eur ribą, todėl, vadovaujantis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 dalies, 71 str. 1, 2 dalių nuostatomis, Pareiškėjas privalėjo registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti į valstybės biudžetą PVM. Mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjas pažeidė aukščiau nurodytas PVMĮ nuostatas, kadangi 2015 m. 01 mėn. nepateikė prašymo registruotis PVM mokėtoju, 2015 m. 01 ir 04–12 mėn. neskaičiavo, nedeklaravo ir nemokėjo į biudžetą PVM.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjo 2015 m. 01 mėn. suteiktų PVM apmokestinamų nekilnojamojo turto objektų pardavimo PVM sudaro 11310 Eur (65165 Eur x 21 proc./100 proc. + 21 proc.), apmokestinamoji vertė be PVM sudarė 53855 Eur (65165 Eur – 11310 Eur). Nustatyta, kad Pareiškėjo įsigytų su PVM statybinių medžiagų bei paslaugų, kurias sunaudojo savo ekonominei veiklai vykdyti, pirkimo PVM suma sudarė 6147 Eur (12294 Eur abiem sutuoktiniams tenkanti pirkimo PVM, kiekvienam po 6147 Eur). Inspekcija įvertino, kad Pareiškėjo atskaitoma PVM suma tenkanti PVM apmokestinamoms nekilnojamojo turto objektų pardavimo pajamoms sudaro 6147 Eur. Pareiškėjui ir jo sutuoktinei 2015 m. 01 mėn. nuo gautų PVM apmokestinamų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų papildomai apskaičiuota sumokėti į biudžetą 5163 Eur (11310 Eur – 6147 Eur) PVM suma.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas 2018-01-17 pateikė mokesčių administratoriui 2016 m. 03-12 mėn. mokestinių laikotarpių PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (forma FR0608), kuriose deklaravo 23950 Eur individualios veiklos paslaugų tiekimo apmokestinamąją vertę, todėl, vadovaujantis PVMĮ 92 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjui mokestiniais 2015 m. 01 ir 04-12 mėn. ir 2016 m. 03 mėn. laikotarpiais nuo gautų PVM

apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų papildomai apskaičiuota sumokėti į biudžetą 6206 Eur PVM suma. Taigi patikrinimo metu Pareiškėjui iš viso papildomai apskaičiuota sumokėti į biudžetą 11369 Eur PVM suma.

Inspekcija nurodė, kad dėl Pareiškėjui ir jo sutuoktinei atsiradusios prievolės registruotis PVM mokėtoju, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 5 dalies nuostatomis, 2015 m. balandžio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo–gruodžio mėn. Pareiškėjo pajamos, gautos iš veiklos pagal verslo liudijimą, priskirtos pajamoms, gautoms iš vykdytos individualios veiklos pagal pažymą. Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 6 str. dalies, 16 str. 1 dalies, 18 str. 2 dalies, 20 str. 6 dalies, 22 str. 3 dalies, 27 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 1352 Eur GPM, vadovaudamasi SDĮ 17 str. 4 ir 11 dalių nuostatomis, papildomai apskaičiavo 1055,93 Eur PSD įmokų, pagal VSDĮ 7 str. 2 d. 2 punkto nuostatas, papildomai apskaičiavo 4921,57 Eur VSD įmokų.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo prašymą atleisti nuo paskirtų PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų baudų sumokėjimo, nurodė kad mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumos nėra sumokėjęs (mokestis nebuvo įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas teisės aktų nustatyta tvarka nebuvo atidėtas arba išdėstytas, todėl baudų mokėjimo negali būti atleistas.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir išdėsto GPMĮ 2 str. 7 dalies 1 punkto nuostatas. Nurodo, kad Teisės doktrinoje bei teismų praktikoje pasisakoma, jog individualiai veiklai būdingas tęstinumas ir savarankiškumas.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veiksmai bei sudaryti sandoriai vertinti atitinkančiais tęstinumo, pasikartojamumo ir ekonominės naudos siekimo požymius, Pareiškėjo veikla vertintina kaip vykdyta individuali veikla, todėl taikytinas GPMĮ 2 str. 7 dalies 1 punktas.

Pareiškėjas nurodo, kad buvo svarbių aplinkybių, dėl kurių kartu su sutuoktine statė ir vėliau pardavė minėtą nebaigtą statyti namą, esantį Liepų g. 83, Gindulių k., Sendvario sen., Klaipėdos r. sav. Nurodyto turto atžvilgiu Pareiškėjo veiklai nebuvo būdingas savarankiškumas, taip pat tęstinumas, versliškumas ir ekonominės naudos siekimas.

Nurodoma, kad 2012-12-17 Pareiškėjas su sutuoktine M. H. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įgijo žemės sklypą, esantį Liepų g. 83, Ginduliuose, tačiau šį sklypą realiai pirko Pareiškėjo brolis A. C., sklypas buvo perkamas jo šeimos interesais bei lėšomis. 2013 metais Pareiškėjo brolis A. C. su šeima nusprendė minėtame žemės sklype pasistatyti namą, tačiau vėliau A. C. ir S. U. nutarė nebaigtą statyti namą su žemės sklypais parduoti. Pareiškėjas nurodo, kad šių nekilnojamojo turto objektų pardavimo sandoris buvo gyvenimiškas ir atsitiktinis, neturintis jokių versliškumo elementų.

Nurodoma, kad Pareiškėjo brolio A. C. ir S. U. pateiktas 2018-10-21 rašytinis paaiškinimas, kuriame buvo teigta, kad pastarasis su Pareiškėju žodžiu susitarė, kad Pareiškėjas pastatys namą, o A. C. paskolins pinigų jo verslo plėtrai be palūkanų ir tokiam terminui, kokio reikės, kad pinigų grąžintų.

Pareiškėjas pažymi, kad tam, kad pagrįsti duomenis apie Pareiškėjo brolio A. C. dideles pajamas, prie 2018-10-21 rašytinių paaiškinimų buvo pridėti Pareiškėjo brolio A. C. pardavimų kvitai, kurie patvirtina, kada ir kiek komisinių JAE, kur A. C. užsiima nekilnojamojo turto brokerio veikla, A. C. buvo išmokėta nuo parduotų nekilnojamojo turto objektų kiekvienais metais. Pareiškėjo nuomone, šie įrodymai kartu su kitais byloje esančiais įrodymais, įskaitant su duomenimis apie deklaruotas Pareiškėjo gautas paskolas, kurių pagrindinis ir vienintelis šaltinis buvo Pareiškėjo brolio A. C. pajamos, patvirtina Pareiškėjo teiginius, kad nekilnojamas turtas buvo įgytas Pareiškėjo brolio ir jo šeimos interesais bei lėšomis. Todėl Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjas nepateikė objektyvių įrodymų šiuo klausimu, nepagrįsta.

Pareiškėjas nurodo, kad savarankiškai veikdamas fizinis asmuo pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats investuoja (savo nuosavomis ar skolintomis lėšomis (turtu), dengia su

veiklos vykdymu susijusias išlaidas, paskirsto ir naudoja gautas pajamas. Byloje esantis A. C. ir S. U. pateiktas 2018-10-21 rašytinis paaiškinimas patvirtina, kad, tiek įgyjant nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbtini), tiek perleidžiant žemės sklypus su nebaigtu statyti namu, Pareiškėjas su sutuoktine savarankiškai nesprenė jokių strateginių su šiuo turtu susijusių klausimų (nes realiai tai buvo Pareiškėjo brolio šeimos turtas, įgytas už jo šeimos pinigines lėšas). Visus sprendimus dėl šio turto priiminėjo Pareiškėjo brolis su šeima, o Pareiškėjas su sutuoktine M. H. tik veikė Pareiškėjo brolio (ir jo šeimos) interesais, pavedimu ir lėšomis. Tokia Pareiškėjo šeimos veikla nesudaro pagrindo pripažinti ją savarankiška ekonomine nekilnojamojo turto pardavimo veikla, priskiriant šią veiklą konkrečiai Pareiškėjui. Nurodoma, kad mokėjimo pavedimu Pareiškėjas grąžino savo broliui iš jo pasiskolintus 10000 Eur, ką patvirtina mokėjimo pavedime nurodyta tokia mokėjimo paskirtis „pinigų grąžinimas“.

Pareiškėjas akcentuoja, kad byloje pakanka įrodymų, patvirtinančių, kad 2015-01-08 įvykdytas nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) pardavimo už 130330 Eur sandoris buvo sudarytas turint kitokį tikslą, nei gauti pajamų.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija turėjo sistemiškai vertinti individualią veiklą kitų sandorių sudarymo pasėkoje, atsižvelgiant į visas aplinkybes, kuriomis buvo sudaryti šie sandoriai. Pareiškėjas pažymi, kad ilgalaikio turto įsigijimai vyko ir vyksta nuolat, bet siekiant ne pirkti–parduoti ir iš to gauti vienkartinės tiesioginės ekonominės naudos, o siekiant investuoti uždirbtas lėšas, išvengti piniginių lėšų nuvertėjimo bei infliacijos poveikio, t. y. tokia Pareiškėjo šeimos veikla turi ilgalaikių finansinio stabilumo siekimo tikslų (Pareiškėjo šeimoje auga du vaikai, kurių išlaikymui ir mokslui ateityje reikės finansinių resursų).

Pareiškėjas teigia, kad nenurodė, kad vienintelis investavimas yra įgyto turto pardavimas. Investavimo būdų yra keliolika, pvz., vienas jų yra turto nuoma. Todėl sprendime pateikiama išvada, kad toks tikslas neva patvirtina mokesčių administratoriaus vertinimą, jog Pareiškėjo veiksmai įsigijus ginčo nekilnojamąjį turtą buvo nukreipti formuoti komerciškai patrauklius nekilnojamojo turto objektus, turint tikslą ateityje juos parduoti, bei nebuvo susiję su Pareiškėjo asmeninių poreikių tenkinimu, nepagrįsta, remiasi prielaida.

Pareiškėjas teigia, kad kitų sandorių sudarymas buvo susijęs su uždirbtų lėšų išsaugojimu, jų investavimu, t. y. uždirbtos piniginių lėšos tokiu būdu buvo investuojamos į nekilnojamąjį turtą šeimos interesams tenkinti. Mokestinė nauda, akcentuojama patikrinimo akte bei sprendime, atsirado tik kaip pasekmė, t. y. kitais poreikiais pagrįstos veiklos rezultatas. Dėl tos priežasties tokiu būdu traktuoti kitus nekilnojamojo turto sandorius ir veiklą pagal verslo liudijimus kaip individualią veiklą (nekilnojamojo turto prekybos ekonominę veiklą) ir tuo pagrindu apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčius, nėra pagrindo.

Pareiškėjas pažymi, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė, įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto įsigijimo/perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmą mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį laikomasi ir ESTT praktikoje (žr. *pvz. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą O. L. Ltd. byloje (Nr. C 103/09, par. 27)*).

Pareiškėjas akcentuoja, kad vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą.

Nepriklausomai nuo sandorių skaičiaus, jų vertės, turi būti tiriami ir tikrieji sandorių tikslai, kas nagrinėjamu atveju nebuvo daroma.

Pareiškėjo nuomone, be sandorių, skirtų asmeninių poreikių tenkinimui, taip pat sandorių, kurie priskirtini individualios veiklos objektams, yra ir atsitiktiniai sandoriai. Nėra taip, kad, jei turtas įsigyjamas ne asmeninių poreikių tenkinimui, tai besąlygiškai reiškia, kad turtas yra individualios veiklos objektu. Tai liudija ir teismų praktika, suformuota nagrinėjamu klausimu (žr. pvz. *LVAT 2011 m. sausio 31 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A-438-239/2011*).

Pareiškėjo teigimu, įvertinus patikrinimo akte bei pastabose, paaiškinimuose ir 2018-12-20 skunde pateiktas aplinkybes (namas, esantis adresu: (duomenys neskelbtini), buvo statomas Pareiškėjo brolio šeimos interesais už suteiktas paskolas kaip palūkanos), yra pagrindas pakartotinai įvertinti pateiktas namo ir žemės sklypų (duomenys neskelbtini) pardavimo aplinkybes dėl tariamai vykdytos ekonominės nekilnojamojo turto pardavimo veiklos bei panaikinti sprendimą dalyje dėl šio turto pardavimo sandorių pripažinimo ekonomine veikla.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą ir priimti naują sprendimą – pakartotinai įvertinti nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) įgijimo bei pardavimo aplinkybes ir panaikinti išvadą apie šių žemės sklypų ir namo 2015-01-08 pardavimo sandoriu vykdytos ekonominės nekilnojamojo turto pardavimo veiklos bei perskaičiuoti mokesčio bazę, taip pat visus papildomai priskaičiuotus mokesčius.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, šalių pozicijas ginčo klausimu, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas ne tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl papildomai apskaičiuoto PVM bei su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas, Pareiškėjo pajamos tikrinamuoju laikotarpiu viršijo PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatytą ribą, dėl ko atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti ir mokėti PVM, o taip pat dėl iš šios veiklos gautų pajamų priskyrimo prie individualios veiklos pajamų bei jų apmokestinimo GPM, VSD ir PSD įmokomis bei susijusiomis sumomis pagrįstumo.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu. Nesutikimą su skundžiamais sprendimais grindžia tuo, kad Pareiškėjas ekonominės veiklos nevykdė ir jam nepagrįstai apskaičiuotas PVM. Skunde nurodoma, kad Pareiškėjo veiklai nebūdingas savarankiškumas, versliškumas ir ekonominės naudos siekimas, sandoriai sudaryti turint kitokį tikslą, nei gauti pajamų, buvo siekiama investuoti uždirbtas lėšas, išvengti piniginių lėšų nuvertėjimo, mokestinė nauda atsirado tik kaip pasekmė.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Klaipėdos AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo vykdyta ekonomine veikla. Todėl Komisija sprendime, nekartodama bylos faktinių aplinkybių, kurios išsamiai išdėstytos mokesčių administratoriaus patikrinimo akte ir sprendimuose, taip pat Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, ginčo atveju pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į skunde ir posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo ir jo atstovės nurodytas aplinkybes bei motyvus.

Komisija, vertindama papildomai apskaičiuoto PVM pagrįstumą, pažymi, kad Pareiškėjo veiklos, dėl kurios buvo apskaičiuotas PVM, pobūdis turi būti vertinamas tik pagal PVMĮ (LVAT 2019-04-03 nutartis adm. byloje Nr. A-627-442/2019, 2019-06-12 nutartis adm. byloje Nr. eA-1227-442/2019), atsižvelgiant ir į ESTT praktikoje išdėstytas principines nuostatas dėl ekonominės veiklos pripažinimo.

Komisija pažymi, kad 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos



(toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatomis reglamentuojama plati PVM taikymo sritis, apimanti bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą. Tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, t. y. turi būti nustatyta, jog tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, o tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją (LVAT 2012-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A602-200/2012). Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“ Taigi, veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (ESTT 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje Götz, C-408/06, 18 p.). Atitinkamai PVMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka. PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje nustatyta, kad ekonominė veikla – 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), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.

Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdančias asmenys, pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 1 pastraipą „apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“ Pagal minėtos Direktyvos 12 str. 1 dalį, valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį 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. Taigi, Direktyvos 9 straipsnio 1 dalies nuostatos nedraudžia valstybėms narėms apmokestinamuoju asmeniu laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, taip pat ir nurodytus Direktyvos 12 str. 1 dalyje.

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, ir tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją. Fizinis asmuo, vykdančias 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 (žr., pvz., LVAT 2012-07-05 nutartį adm. byloje Nr. A602-200/2012 ir ESTT 2011-09-15 sprendimą byloje Nr. C-181/10 K. R. prieš I. K. ir Emilian Kue ir P. F.-Kuč prieš A. A. w Warszawie).“

Pagal PVMĮ 2 str. 15 dalį apmokestinamasis asmuo laikomas 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. Nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir kitokio perdavimo sąlygos reglamentuojamos PVMĮ 32 straipsnyje.

Minėto straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad 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 (redakcija aktuali nuo 2012-12-29); 2) nauja pastato ar statinio dalis – tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios

dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaudojamo pastato ar statinio dalis – 24 mėnesius po jos užbaigimo.

Pagal PVMĮ 32 straipsnio 2 dalį 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.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo ir jo sutuoktinės mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo patikrinimą už laikotarpį 2015-01-01 iki 2016-12-31.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinės nuo 2006 m. sudarė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius: 1) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 150000 Lt iš N. L. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė įsigijo 0,1500 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – I objektas). Pagal Klaipėdos rajono savivaldybės administracijos 2006-09-18 išduotą leidimą statybai Nr. GN06-570 pastatytas 262,64 kv. m. gyvenamasis namas. Pagal 2007-05-03 Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos pažymą Nr. NS-160-(12.4) įregistruotas gyvenamojo namo 60 proc. baigtumas. Pagal 2007-06-21 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 500000 Lt pardavė A. ir R. I.; 2) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 60000 Lt iš A. C. (Pareiškėjo tėvas) įsigijo žemės ūkio (mėgėjų sodų) paskirties žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – II objektas); 3) Pagal 2007-01-16 pirkimo–pardavimo sutartį už 165000 Lt iš G. E. įsigijo 0,1500 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – III objektas). Pagal Klaipėdos rajono savivaldybės administracijos 2007-06-15 išduotą statybos leidimą Nr. GN 07-462 pastatytas 224,50 kv. m. gyvenamasis namas. Pagal 2007-09-24 Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos pažymą Nr. NS-564-(12.4) įregistruotas gyvenamojo namo 63 proc. baigtumas. Pagal 2014-02-03 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 600 000 Lt pardavė D. ir S. F.; 4) Pagal 2010-04-20 pirkimo–pardavimo sutartį už 85000 Lt iš H. T. įsigijo 0,1055 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – IV objektas). Pagal Klaipėdos rajono savivaldybės administracijos 2010-07-15 išduotą statybos leidimą Nr. LSN-34-100715-00261 pastatytas 228,98 kv. m. gyvenamasis namas. Pagal 2010-11-12 Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos pažymą Nr. 30-101112-00259 įregistruotas gyvenamojo namo 82 proc. baigtumas. Pagal 2010-12-02 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 400000 Lt pardavė V. ir I. D.; 5) Pagal 2012-04-12 pirkimo–pardavimo sutartį už 171 000 Lt iš R. ir D. O. L. šeima ir B. B. (Pareiškėjo sesers sutuoktinis) įsigijo po 1/2 dalį (bendras plotas 0,892 ha) gyvenamosios teritorijos žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – V objektas). Pareiškėjas ir jo sutuoktinė bei B. B. 2012-07-03 pasirašė Bendraturčių susitarimą Nr. 5560 dėl naudojimosi nekilnojamoju daiktu. Pagal Klaipėdos miesto savivaldybės administracijos 2012-09-27 išduotą statybos leidimą Nr. LNS31-120927-00148 pastatytas dviejų butų gyvenamasis pastatas (kotedžas). Pagal 2015-07-20 Deklaraciją apie statybos užbaigimą Nr.1 įregistruotas dviejų butų, t. y. 206,66 kv. m., esančio (duomenys neskelbtini) ir 205,99 kv. m., esančio (duomenys neskelbtini) gyvenamojo pastato (kotedžo) 100 proc. baigtumas; 6) Pagal 2012-12-17 pirkimo–pardavimo sutartį už 50000 Lt iš I. I. įsigijo 0,1071 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos) ir 1/6 dalį (bendras plotas 0,2926 ha) kitos (inžinerinės infrastruktūros teritorijos žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – VI objektas). Minėtame žemės sklype pagal Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos 2014-09-22 pažymą apie pastato statybą be esminių nukrypimų nuo projekto Nr. PASS-30-140922-

00441 įregistruotas 180,10 kv. m. 70 proc. baigtumo gyvenamasis namas. Pagal 2015-01-08 pirkimo–pardavimo sutartį minėtą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą už 130330 Eur pardavė I. ir L. D.; 7) Pagal 2016-02-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 25000 Eur iš C. M. Pareiškėjo šeima ir E. P. įsigijo kitos paskirties žemės sklypą ir ūkinį pastatą, esančius (duomenys neskelbtini) (toliau – VII objektas); 8) Pagal 2016-08-24 pirkimo–pardavimo sutartį už 600 Eur iš C. M. įsigijo 0,0252 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą (duomenys neskelbtini) (toliau – VIII objektas); 9) Pagal 2016-10-28 skolos padengimo sutartį, pasirašytą su UAB "A1" už 6500 Eur iš UAB "A1" Pareiškėjas ir jo sutuoktinė įsigijo 340/4969 dalį (bendras plotas 2,4845 ha) žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – IX objektas). Pagal 2016-11-03 Turto atsidalijimo iš bendrosios nuosavybės sutartį Nr. DR-5349 žemės sklypo paskirtis iš žemės ūkio paskirties buvo pakeista į kitos – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos – paskirties žemės sklypą ir suformuoti du atskiri žemės sklypai (0,0847 ha žemės sklypas ir 0,0853 ha žemės sklypas), kurie 2016-11-15 įregistruoti nekilnojamojo turto registre VĮ „Registru centras“; 10) Pagal 2018-05-29 pirkimo–pardavimo sutartį už 42500 Eur iš F. A. įsigijo 0,09 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu: (duomenys neskelbtini) (toliau – X objektas).

Komisija pažymi, kad sprendžiant Pareiškėjo veiklos apmokestinimo PVM klausimą, yra reikšmingi tik tie Pareiškėjo sudaryti nekilnojamojo turto įsigijimo, vystymo ir perleidimo sandoriai, kurie atitinka ekonominės veiklos, kaip ji apibrėžiama PVMĮ, požymius. Nagrinėjamoje situacijoje Pareiškėjo veikla neapsiribojo tik nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veikla, Pareiškėjas kartu su sutuoktiniu vykdė nekilnojamojo turto (gyvenamųjų namų) statybos veiklą, apimančią visą eilę aktyvių veiksmų, pradedant statybos parengiamaisiais darbais, vėliau – statybos darbais, įskaitant statybinių prekių, paslaugų įsigijimą ir baigiant dalinio baigtumo gyvenamųjų namų pardavimo veiksmais.

ESTT savo praktikoje yra nurodęs, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas pats savaime taip pat negali būti laikomas ekonomine veikla (*žr. ESTT 1996 m. birželio 20 d. sprendimo byloje N. Y., C-155/94, 32 p.*). Aplinkybės, kad atitinkamas (asmens veikloje naudojamas) turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir verslo (ekonominiais), ir asmeniniais tikslais, reikėtų iširti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudingas, siekiant gauti pajamų, kurios yra nuolatinio pobūdžio (*ESTT 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje Rėdlihs, C-263/11, 34 p.*). Klausimas, ar atitinkama veikla siekiama nuolatinių pajamų, norint ją pripažinti „ekonominė veikla“, yra fakto klausimas, kurį reikia įvertinti atsižvelgiant į visus bylos duomenis (*ESTT 2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje Rėdlihs, C-263/11, 33 p.*).

Komisija pažymi, kad atsitiktiniai sandoriai yra nesusiję su ekonominės veiklos pripažinimu, t. y. asmeninio pobūdžio sandoriai, kuriais nors ir per trumpą laiko tarpą parduodami keli tapatūs daiktai, tačiau turto pardavimas susijęs su tik su savininko nuosavybės teisės įgyvendinimu. Tokiems sandoriams priskiriama asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės pardavimas ir jie nereiškia veiklos vykdymo (*žr., pvz., LVAT 2006-06-16 sprendimą adm. byloje Nr. A5-902/2006*).

Komisija pastebi, kad Inspekcija, vertindama Pareiškėjo veiklos priskyrimą ekonominei veiklai anksčiau nurodytų 10 objektų pagrindu, neišskyrė aplinkybių, susijusių su Pareiškėjo ir jo šeimos nekilnojamojo turto įsigijimu savo asmeniniams poreikiams tenkinti. Byloje esanti medžiaga patvirtina, kad dalis Inspekcijos išvardintų nekilnojamojo turto objektų (pvz., III ir V objektai) buvo / yra faktiškai naudojami asmeniniams tikslams, šiuo atveju – kaip Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gyvenamasis būstas. Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti savo teiginius, jog 2011–2014 m. su šeima gyveno (duomenys neskelbtini) (III objektas), pateikė savo vardu sudarytas sutartis dėl paslaugų teikimo šiuo adresu (AB „Lesto“ 2008-12-15 Elektros energijos pirkimo – pardavimo sutartis Nr. 38437021; UAB „G4S Lietuva“ 2012-

02-02 Elektroninės saugos sutartį Nr. SNM12860; UAB „Specialusis transportas“ 2011-02-22 Atliekų išvežimo sutartį Nr. 2011-02/07BA dėl konteinerio įsigijimo ir buitinių atliekų išvežimo bei apmokėjimo už paslaugas dokumentus, įrodančius, kad už elektros energijos tiekimo, saugos, buitinių atliekų išvežimo paslaugas bei UAB „Bitė Lietuva“ ryšių paslaugas minėtu adresu buvo apmokama. Klaipėdos AVMI, įvertinusi nurodytas aplinkybes, nurodė, kad nors Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gyvenamosios vietos nebaigtame statyti gyvenamajame name adresu: (duomenys neskelbtini) (III objektas), nebuvo deklaravę (nuo 2006-05-23 iki 2015-05-04 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), tačiau jie varėtojo elektros energiją, naudojosi elektroninės saugos sistema, komunalinėmis ir ryšių paslaugomis, todėl tikėtina, kad sutuoktiniai 2011–2014 m. (iki namo pardavimo datos 2014-02-03) šiame gyvenamajame name gyveno (patikrinimo akto 6, 9 psl.). Klaipėdos AVMI taip pat nurodė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nuo 2015-05-04 deklaruoja gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini) t. y. faktiškai gyvena (patikrinimo akto 9 psl.). Pareiškėjas posėdžio Komisijoje metu patvirtino, kad šiame objekte gyvena ir dabartiniu metu.

Todėl Komisija išvardintus sandorius (dėl III ir V objektų) vertina kaip turto perleidimo ir naudojimo atsitiktinius sandorius ir sprendžia, kad III objektas nebuvo naudojamas verslo (ekonominiais) tikslais, t. y. buvo perleistas kaip asmeniniai tikslais naudotas turtas, o V objektas iki šiol naudojamas šeimos poreikiams.

Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjas ir jo sutuoktinė teigė, kad kiti gyvenamieji namai (I objektas ir IV objektas) taip pat buvo statomi savo asmeniniams poreikiams / tikslams, tačiau šis tikslas nepilnai įgyvendintas / neįgyvendintas dėl besikeičiančių aplinkybių (ketino apsigyventi, bet pasikeitė aplinkybės, ieškojo geresnės gyvenamosios vietos, per didelis gyvenamasis plotas, nepatogi vieta vaikams nuvykti į mokyklą ir pan.). Įrodymų, kad I ir IV objektai buvo naudojami asmeniniams poreikiams, Pareiškėjas nepateikė nei patikrinimo metu (patikrinimo akto 9 psl.), nei mokestinio ginčo metu.

Komisija šiuo klausimu pažymi, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nuo 2006-05-23 iki 2015-05-04 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini). Įrodymų, kad pastatytuose gyvenamuosiuose namuose (išskyrus III ir V objektus) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gyveno, nei patikrinimo metu nei mokestinio ginčo metu pateikta nebuvo. Be to, Komisija pažymi, kad pagal teismų praktiką (pvz., *LVAT 2008 m. gruodžio 12 d. nutartis adm. byloje Nr. A575-1613/2008, išplėstinės teisėjų kolegijos 2009 m. vasario 19 nutartis adm. byloje Nr. A442-66/2009 ir kt.*) pripažįstama, kad veiklą, susijusią su nekilnojamojo turto objektų pardavimu, galima pradėti vykdyti ir su tokiu turto, kurį įsigyjant asmuo dar neturėjo konkretaus tikslo jo naudoti būtent šio pobūdžio komercinėje veikloje. Atsižvelgdamas į besikeičiančią ekonominę situaciją, asmenines ar kitas aplinkybes, sprendimą dėl turto pardavimo asmuo gali priimti ir vėliau, praėjus net ir keleriems metams po nekilnojamojo turto įsigijimo, tačiau nepaneigiamas yra pats faktas, kad įsigijus nekilnojamąjį turtą, o vėliau jį nusprendus parduoti, gautos pajamos pagal teisės aktų reikalavimus tam tikrais atvejais yra apmokestinamos.

Komisija pažymi, kad Inspekcija, vertindama Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veiklos tęstinumą, o tuo pačiu ir priskyrimą ekonominei veiklai, nagrinėjo tiek tikrinamojo laikotarpio (2015-01-01–2016-12-31) pirkimo–pardavimo sandorius (VI–IX objektai), tiek pirkimo–pardavimo sandorius, neįeinančius į patikrinimo laikotarpį (I–V ir X objektai) ir akcentavo, kad laikotarpiu nuo 2006 m. iki 2018 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė įsigijo 10 žemės sklypų, pastatė 5 gyvenamuosius namus (4 iš jų pardavė), pakeitė vieno žemės sklypo paskirtį iš žemės ūkio paskirties į vienbučių, dvibučių gyvenamųjų namų teritorijas, gavo leidimus 4 namų statybai. Inspekcija nurodė, kad toks Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nekilnojamojo turto objektų pirkimo – pardavimo sandorių skaičius per tęstinį laikotarpį sudarymas suponuoja išvadą, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdyta veikla nebuvo atsitiktinė.

Komisija pažymi, kad taikant ekonominės veiklos objektyvumo kriterijų, įvykdytų pardavimo sandorių skaičius ir apimtis patys savaime nėra esminiai, siekiant atitinkamą veiklą pripažinti

ekonomine PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) nuostatų prasme. Tačiau šiuo atveju net nevertinant jau minėtų pirkimo–pardavimo sandorių, kurių pasekoje įgyti nekilnojamojo turto objektai buvo naudojami asmeninėms reikmėms ir laikytini atsitiktiniais sandoriais (III ir V objektai), Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veikla nuo 2006 m. iki 2018 m. nėra atsitiktinė, yra pagrįsta.

ESTT yra nurodęs, kad jeigu suinteresuotasis asmuo pradeda aktyvius tam tikros komercinės veiklos veiksmus ir imasi priemonių, kurios panašios į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie apibrėžti PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje (Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.), naudojamas priemonės, atitinkamą veiklą reikia pripažinti „ekonomine veikla“, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (žr. *ESTT2012 m. liepos 19 d. sprendimo byloje Rėdlihs, C-263/11, 36 p.*). ESTT 2011 m. rugsėjo 15 d. sprendime sujungtose bylose Slaby, C-180/10 ir C-181/10 pažymėjo, kad tokie aktyvūs veiksmai visų pirma gali būti žemės sklypų parengimo darbų atlikimas ir rinkodaros priemonių įgyvendinimas. Šie veiksmai paprastai nepatenka į asmeninio turto valdymą ir tokiu atveju statybai skirtos žemės tiekimas negali būti laikomas tik savininko nuosavybės teisių įgyvendinimu. ESTT savo praktikoje, vertinant, ar subjektas vykdyt savarankišką ekonominę veiklą ir ar gali būti laikomas savarankišku būtent ta prasme, svarbu išsiaiškinti, ar jis patiria su savo veikla susijusią ekonominę riziką (2006 m. kovo 23 d. sprendimas byloje *FCE Bank (C-210/04)*).

Vertinant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veiksmus aktyvios komercinės veiklos požiūriu, pažymėtina, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės aktyvūs komercinio pobūdžio veiksmai sietini su I objekto sandoriais (2006 m. įsigytas mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos paskirties žemės sklypas, gautas leidimas statybai, pastatytas ir įregistruotas 262,64 kv. m. 60 proc. baigtumo gyvenamasis namas, parduotas 2007 m.), IV objekto sandoriais (2010 m. įsigytas mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos paskirties žemės sklypas, gautas leidimas statybai, pastatytas ir įregistruotas 228,98 kv. m. 82 proc. baigtumo gyvenamasis namas, parduotas 2010 m.), VI objekto sandoriais (2012 m. įsigytas mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos paskirties žemės sklypas ir 1/6 kitos inžinierinės infrastruktūros teritorijos žemės sklypas, pastatytas ir įregistruotas 180,10 kv. m. 70 proc. baigtumo gyvenamasis namas, parduotas 2015 m.), IX objekto sandoriais (2016 m. įsigyto žemės ūkio paskirties žemės sklypo paskirtis iš žemės ūkio paskirties pakeista į kitos – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos – žemės sklypą ir suformuoti du žemės sklypai (0,0847 ha ir 0,0853 ha), kurie įregistruoti nekilnojamojo turto registre VĮ „Registru centras“).

Iš byloje esančių dokumentų matyti, kad Pareiškėjas su sutuoktine, sudarydami minėtus žemės sklypų pirkimo–pardavimo sandorius, veikė savo vardu. Įsigiję žemės sklypus, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė atliko aktyvius veiksmus – ėmė paskolas žemės sklypams įsigyti, įkeitinėjo turtą, tvarkė dokumentus, susijusius su naujų statinių statyba (leidimų statyboms, žemės paskirties keitimo, statybos baigtumo įregistravimu, suformuotų atskirų žemės sklypų įregistravimu VĮ „Registru centras“ ir kt.), planavo ir vykdyt gyvenamųjų namų statybos darbus, dengė šių statybų išlaidas, pardavė pastatytus namus savo pačių rastiems pirkėjams (2008–2016 m. banko pavedimais 341 Eur (1177 Lt) pervesta UAB „EVP Internacional“, UAB „Diena Media News“, UAB „Diginet LT“ už skelbimus apie nekilnojamojo turto pardavimą nekilnojamojo turto portaluose, dienraščiuose) (patikrinimo akto 9 psl.). Todėl minėtos aplinkybės leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė veikė savarankiškai, atliko aktyvius ūkinės – komercinės veiklos veiksmus ir patyrė su savo veikla susijusią ekonominę riziką, t. y. veikė taip, kaip veiktų konkuruojantys ūkio subjektai, užsiimantys nekilnojamojo turto statyba ir realizavimu.

ESTT yra pažymėjęs, kad laikotarpis tarp prekių įsigijimo ir jų panaudojimo ekonominėje apmokestinamojo asmens veikloje taip pat yra vienas iš objektyvių įrodymų, kuriais galima remtis vertinant, ar konkrečiu atveju apmokestinamasis asmuo įsigijo prekių savo ekonominės veiklos poreikiams (*ESTT 1991 m. liepos 11 d. sprendimas byloje Lennartz, C-97/90*). Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad įsigytuose žemės sklypuose buvo statomi ir nuo 60 iki 82 proc. baigtumo gyvenamieji namai parduodami per pakankamai trumpą laiko tarpą, lyginant su žemės

sklypų įsigijimu (pvz., I objekte – per 13 mėn., IV objekte – per 7 mėn., VI objekte – nepilnai 25 mėn.). Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2016-10-28 įsigyto IX objekto žemės ūkio paskirties pakeitimas į vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos žemės sklypą ir dviejų atskirų žemės sklypų suformavimas ir įregistravimas 2016-11-15, t. y. nepraėjus mėnesiui po įsigijimo, taip pat parodo, kad nagrinėjama Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ekonominė veikla bus vykdoma ir ateityje.

Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jei ji yra vykdoma už atlygį, kurį gauna ją (veiklą) atlikęs subjektas. Iš ESTT praktikos matyti, kad PVM apmokestinamos ūkinės operacijos reiškia, kad egzistuoja sandoris tarp šalių, kuriame numatyta kaina ar atlygis. Prekė tiekama (paslauga teikiama) „už atlygį“ PVM direktyvos (Šeštosios direktyvos) prasme, tik jei tarp prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuris įgyvendinamas abipusiai, o prekės tiekėjo (paslaugos teikėjo) gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (*ESTT 2009 m. spalio 29 sprendimo byloje C-246/08 43 ir 44 p.*).

Komisija pažymi, kad visi žemės ir pastatytų gyvenamųjų namų pirkimo–pardavimo sandoriai buvo atlygintiniai, t. y. I objekto pardavimo pajamos sudarė 500000 Lt, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apmokestinamosios pajamos – po 41039,83 Lt; IV objekto pardavimo pajamos sudarė 400000 Lt (parduota nepelningai), VI objekto pardavimo pajamos sudarė 130330 Eur, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apmokestinamosios pajamos sudarė po 9238,60 Eur (patikrinimo akto 8 psl.).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės darbo užmokestis ir išmokos 2007–2016 m. laikotarpiu sudarė 27888 Eur, pajamos, gautos iš statybos paslaugų veiklos su verslo liudijimu, tuo pačiu laikotarpiu – 353636 Eur, o turto pardavimo pajamos sudarė 564730 Eur, t. y. reikšmingą pajamų dalį. Todėl Inspekcija, įvertinusi šį faktą kartu su aplinkybėmis, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, įsigiję žemės sklypus, tvarkė dokumentus, susijusius su žemės sklypų paskirties pakeitimu, naujų statinių statyba, nekilnojamojo turto pirkėjų paieška, savo lėšomis apmokėdami patirtas išlaidas, pagrįstai konstatavo, kad žemės sklypų įsigijimas, papildomų lėšų investavimas į gyvenamuosius namus su tikslu gauti pajamų ir yra pagrindinis versliškumo požymis, kurio tikslas – ekonominės naudos siekimas.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė posėdžio Komisijoje metu nurodė, kad sandoriai buvo mažai pelningi / nepelningi, vien tik iš šios veiklos gautų pajamų nebūtų galima pragyventi.

Pagal Teisingumo Teismo 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 (*žr., pvz., 2013 m. birželio 20 d. ESTT sprendimo byloje Unabhängiger Finanzsenat 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 d. antra pastraipa; Šeštosios direktyvos 4 str. 2 d.). 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 (*žr. ESTT 2004 m. balandžio 29 d. sprendimo byloje EDM, C-77/01, 48 p.; 2004 m. spalio 21 d. sprendimo byloje BBL, C-8/03, 36 p.*) (*Europos Sąjungos Teisingumo Teismo praktikos, aiškinant ir taikant su pridėtinės vertės mokesčio ataskaita susijusias teisės aktų nuostatas, apžvalgos 10–11 punktai; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2014 m. gruodžio 24 d. Administracinė jurisprudencija. 2014, 27*).

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju PVM buvo apmokestintas tik vienas, patenkantis į mokesčio patikrinimo laikotarpį ir atitinkantis apmokestinimo sąlygas, sandoris (VI objektas). Mokesčių administratorius į mokesčio patikrinimo laikotarpį nepatenkančių Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytų sandorių apmokestinimo klausimo nespėdė, o vertino šių sandorių

pobūdį pripažinimo ekonominei veiklai aspektu. Teismų praktikoje pripažįstama, kad tokių faktinių aplinkybių vertinimas galimas ir teisiniam reguliavimui neprieštarauja (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2009 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-206/2009).

Komisija, vertindama Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veiksmus, susijusius su VI objektu, pažymi, kad šie veiksmai neiškrenta iš bendrojo nustatytų aplinkybių konteksto, t. y. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė VI objekto atžvilgiu veikė savarankiškai (visi dokumentai, susiję su VI objekto įsigijimu, statyba ir pardavimu, sudaromi Pareiškėjo vardu), Pareiškėjas ir jo sutuoktinė atliko kryptingus aktyvius ūkinio – komercinio pobūdžio veiksmus, būdingus statybinę veiklą vykdančiams ūkio subjektams, t. y. pirkė žemės sklypą, vykdė statybas ir dengė statybos išlaidas, prisiėmė ekonominę riziką, gavo atlygį ir kt. Todėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės veikla, susijusi su VI objekto pirkimu ir pardavimu, negali būti laikoma Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nuosavybės teisės įgyvendinimu net ir tuo požiūriu, kad tikrinamuoju laikotarpiu buvo sudarytas tik vienas, t. y. VI objekto 2015-01-08 pardavimo sandoris (*ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje Slaby ir kt., C-180/10 ir C-181/10*).

Pareiškėjas skunde nurodo, kad VI objektą pirkė Pareiškėjo brolio A. C. ir jo šeimos interesais ir lėšomis, savarankiškai nesprenė su šiuo turtu susijusių klausimų, visus sprendimus dėl šio turto priiminėjo Pareiškėjo brolio šeima, o Pareiškėjas ir jo sutuoktinė veikė tik Pareiškėjo brolio (ir jo šeimos) interesais bei lėšomis. Pareiškėjo nuomone, šias aplinkybes patvirtina byloje esantis A. C. ir S. U. 2018-10-21 rašytinis paaiškinimas.

Komisija, šiuo klausimu įvertinusi byloje esančią medžiagą, pažymi, kad tuo atveju, jei Pareiškėjo brolis A. C. ir S. U. realiai siekė įsigyti žemės sklypą (VI objektą) ir jame statyti namą, turėjo tai išreikšti konkrečiais veiksmais, t. y. siekti realiai dalyvauti sudarant žemės sklypo pirkimo–pardavimo sandorį (būti vienai iš sandorio šalių) ar sandorį sudaryti per atstovus (Pareiškėją ir jo sutuoktinę) įgaliojimo pagrindu. Nors Pareiškėjo brolis A. C. ir S. U. 2018-10-21 paaiškinime nurodo, jog siuntė (perdavinėjo) pinigus Pareiškėjui, tačiau net nustačius, kad lėšos Pareiškėjui faktiškai buvo perduotos, toks lėšų perdavimas neįrodo sąsajos su 2012–2015 m. VI objekto pirkimo–pardavimo sandoriais ir VI objekto nuosavybės teisės priskyrimu Pareiškėjo broliui. Bylos medžiaga neginčijamai patvirtina, kad, kaip jau minėta, visi dokumentai, susiję su nekilnojamojo turto (VI objektas) įsigijimu, vystymu ir pardavimu, buvo sudarinėjami išskirtinai Pareiškėjo vardu, o Pareiškėjo brolio A. C. ir S. U. duomenų nėra 2012-12-17 žemės sklypų įsigijimo dokumentuose, nei šių sklypų ir gyvenamojo namo 2015-01-08 pardavimo dokumentuose, nei 2015-02-05 pakvitavime dėl visiško atsiskaitymo pagal 2015-01-08 pirkimo–pardavimo sutartį, nei kituose susijusiuose dokumentuose (notarinių veiksmų, statybos darbų ir medžiagų pirkimo ir kt.).

Komisija, vertindama Pareiškėjo ir jo sutuoktinės argumentus, jog Pareiškėjas savarankiškai nesprenė su šiuo turtu susijusių klausimų ir šį turtą valdė Pareiškėjo brolio lėšomis, atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pateiktose Metinėse pajamų deklaracijose ((duomenys neskelbtini) už 2015 m. deklaravo gautas ne individualios veiklos būtent šio nekilnojamojo turto pardavimo pajamas (po 65165 Eur) ir nekilnojamojo turto įsigijimo / statybos išlaidas (po 55926,94 Eur) (patikrinimo akto 8 psl.). Be to, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė savo 2017-05-09 paaiškinime, nurodydami 2014–2016 m. pajamų šaltinius, kaip vieną iš pajamas pagrindžiančių šaltinių nurodė 2015-01-06 gautą 130330 Eur sumą už parduotą žemės sklypą ir gyvenamąjį namą Gindulių k., Klaipėdos raj. (VI objektas) (Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2017-05-09 paaiškinimo 2.4 p.).

Komisija pažymi, kad mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo, bet ir pateikti tokias abejones pagrindžiančius įrodymus (*LVAT 2016 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. eA-606-442/2016*). Taigi šiuo atveju būtent mokesčių mokėtojui – Pareiškėjui – tenka pareiga paneigti mokesčių administratoriaus nurodytus argumentus bei įrodymus. Tačiau šiuo atveju Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių duomenų bei įrodymų,

patvirtinančių, kad nekilnojamas turtas (VI objektas) buvo įsigytas Pareiškėjo brolio ir jo šeimos interesais ir lėšomis. Pareiškėjas savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktus pobūdžio paaiškinimais, kurie, įskaitant ir Pareiškėjo brolio paaiškinimus, laikytini gynybine pozicija, nepaneigiančia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų dėl ekonominės veiklos vykdymo.

Įvertinus aptartų sandorių pobūdį, Pareiškėjo veiklos savarankiškumą, aktyvius ūkinio – komercinio pobūdžio veiksmus (nuo sklypų įsigijimo, parengimo statybai iki statybų užbaigimo ir pardavimo) ir ekonominę riziką, aplinkybę, jog statybinė veikla vykdoma tęstinį laikotarpį, sudaryti pirkimo–pardavimo sandoriai siekiant ekonominės naudos, konstatuotina, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė veikė taip, kaip analogišką veiklą rinkoje vykdančios ūkio subjektai. Atsižvelgus į išvardintas aplinkybes, darytina išvada, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vykdyta veikla atitinka PVMĮ 2 straipsnio 8 dalyje ir Direktyvos 9 str. 1 dalyje apibrėžiamą ekonominės veiklos sąvoką. Esant nurodytų požymių visumai, nėra pagrindo šios veiklos laikyti tik savininko nuosavybės teisės įgyvendinimu. Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, galinčių patvirtinti skundo argumentus, kuriais grindžiamas sandorių atsitiktinumas dėl asmeninių tikslų, šių aplinkybių nenustatė ir Komisija.

Taigi Pareiškėjas 2015 m. sausio mėn. vykdė nekilnojamojo turto pardavimo ekonominę veiklą ir iš šios veiklos gavo 65165 Eur (130330 / 2) pajamų. Klaipėdos AVMI nurodė, kad Pareiškėjas 2015 m. balandžio–gruodžio mėn. ir 2016 m. vasario–gruodžio mėn. vykdė individualią veiklą pagal verslo liudijimą, suteikiantį teisę teikti statybos paslaugas, ir gavo 61400 Eur pajamų. Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės kontroliuojamų įmonių (duomenys neskelbtini) bendras pajamas (2016 m. kovo–spalio mėn. 75742 Eur), nustatė, kad nuo 2015 m. sausio mėn. Pareiškėjo pajamos viršijo 45000 Eur ribą, todėl, vadovaujantis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 d., 71 str. 1, 2 dalių nuostatomis, Pareiškėjas privalėjo registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti į valstybės biudžetą PVM.

Dėl Pareiškėjui atsiradusios prievolės registruotis PVM mokėtoju, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 5 dalies nuostatomis, 2015 m. balandžio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo–gruodžio mėn. Pareiškėjo pajamos, gautos iš veiklos pagal verslo liudijimą, priskirtos pajamoms, gautoms iš vykdytos individualios veiklos pagal pažymą. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 6 str. dalies, 16 str. 1 dalies, 18 str. 2 dalies, 20 str. 6 dalies, 22 str. 3 dalies, 27 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 1352 Eur GPM, vadovaudamasis SDĮ 17 str. 4 ir 11 dalių nuostatomis, papildomai apskaičiavo 1055,93 Eur PSD įmokų, pagal VSDĮ 7 str. 2 d. 2 punkto nuostatas, papildomai apskaičiavo 4921,57 Eur VSD įmokų ir susijusias sumas.

Pretenzijų dėl aritmetinio PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų apskaičiavimo teisingumo Pareiškėjas nepateikė.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Inspekcijos sprendimas pagrįstas ir teisėtas.

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 2019-03-29 sprendimą Nr. 68-35.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 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

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Vilma Vildžiūnaitė