



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. H. 2019-04-29 SKUNDO**

2019 m. birželio 27 d. Nr. S-81 (7-55/2019)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensko
Rasos Stravinskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovams

Ramutei Matkevičienei

K. U.
A. N.
V. H.

mokesčių administratoriaus atstovui

Miglei Mainionytei

2019 m. gegužės 22 d. posėdyje išnagrinėjusi V. H. (toliau – Pareiškėja) 2019-04-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-03-29 sprendimo Nr. 68-36, n u s t a t ė:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) atliko Pareiškėjos 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio A. N. (toliau – sutuoktinis) 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. Pareiškėjos 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, Pareiškėjai 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 8539 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, Pareiškėjos 2015 m. birželio – 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, Pareiškėjai papildomai apskaičiuota mokėtina 1167 Eur GPM suma, vadovaujantis Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 str. 4 ir 11 dalių nuostatomis, papildomai apskaičiuota mokėtina 836,82 Eur PSD įmokų suma, pagal Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 7 str. 2 d. 2 punkto nuostatas, papildomai apskaičiuota papildomai mokėtina 4056,13 Eur VSD įmokų suma.

Klaipėdos AVMI 2018-11-29 sprendimu Nr. (6.5)FR0682-381 iš dalies patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 13702 Eur PVM, 1167 Eur GPM, 836,82 Eur PSD įmokų, 4056,13 Eur VSD įmokų, 4164,30 Eur PVM delspinigius, 240,80 Eur GPM delspinigius, 1370 Eur PVM baudą, 116 Eur GPM baudą, 418 Eur PSD įmokų baudą ir 2028 Eur VSD įmokų baudą. Inspekcija 2019-03-29 sprendimu Nr. 68-36 minėtą Klaipėdos AVMI sprendimo dalį patvirtino.

Dėl ekonominės veiklos vykdymo.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu buvo vertinti šie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nuo 2006 m. sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai:

1) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 150000 Lt iš F. H. Pareiškėja ir jos sutuoktinis įsigijo 0,1500 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaukščių 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 T. R..

2) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 60000 Lt iš A. N. (Pareiškėjos sutuoktinio tėvas) įsigijo žemės ūkio (mėgėjų sodų) paskirties žemės sklypą, esantį adresu (duomenys neskelbtini).

3) Pagal 2007-01-16 pirkimo–pardavimo sutartį už 165000 Lt iš D. S. įsigijo 0,1500 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaukščių 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 U. S..

4) Pagal 2010-04-20 pirkimo–pardavimo sutartį už 85000 Lt iš U. S. įsigijo 0,1055 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaukščių 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 K. H..

5) Pagal 2012-04-12 pirkimo–pardavimo sutartį už 171000 Lt iš R. ir D. M. L. šeima ir C. F. (Pareiškėjos sutuoktinio sesers sutuoktinis) įsigijo po 1/2 dalį (bendras plotas 0,892 ha) gyvenamosios teritorijos žemės sklypo, esančio adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėja ir jos sutuoktinis bei C. F. 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 P. O. 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 H. A..

7) Pagal 2016-02-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 25000 Eur iš R. G. Pareiškėjos šeima ir L. H. įsigijo kitos paskirties žemės sklypą ir ūkinį pastatą, esančius (duomenys neskelbtini).

8) Pagal 2016-08-24 pirkimo–pardavimo sutartį už 600 Eur iš R. G. 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" Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 G. J. įsigijo 0,09 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu (duomenys neskelbtini).

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, sudarydami su nekilnojamoju turtu susijusius 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, vykdantys 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nekilnojamojo turto objektų pirkimo–pardavimo sandorių per tęstinį laikotarpį sudarymas suponuoja išvadą, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdyta veikla nebuvo atsitiktinė.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, vykdydami nekilnojamojo turto pardavimo veiklą, siekė gauti ekonominės naudos, kadangi visi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudaryti nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, pajamos gautos iš nekilnojamojo turto pardavimo sudarė didžiąją Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų pajamų dalį. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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, Pareiškėja ir jos sutuoktinis, 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio atlikti veiksmai bei sudaryti sandoriai atitinka tęstinumo, pasikartojamumo ir ekonominės naudos siekimo požymius, todėl konstatavo, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis vykdė ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja nuo 2016-04-12 iki 2016-12-31 100 proc. valdė (duomenys neskelbtini) (nuo 2016-04-12 yra direktorė) akcijų. Pareiškėjos sutuoktinis 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. Todėl vadovaujantis PVMĮ 2 str. 3 d. 1 ir 3 punktais, Pareiškėja laikytina UAB "B1" kontroliuojančiu asmeniu, kadangi valdo 100 proc. bendrovės akcijų bei yra šios bendrovės direktorė, Pareiškėjos sutuoktinis yra UAB "C1" (duomenys neskelbtini) kontroliuojantis asmuo, kadangi valdo 100 proc. šių bendrovių akcijų bei yra šių bendrovių direktorius.

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 Pareiškėjos sutuoktinis, jo valdomos UAB "C1" UAB "A1" Pareiškėja ir jos valdoma UAB "B1" yra susiję bei asocijuoti asmenys.

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

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėja 2015–2016 m. iš vykdytos individualios specialiujų statybos darbų veiklos 2015 m. gavo 25747 Eur pajamų, 2016 m. – 23455 Eur pajamų.

Nustatyta, kad UAB "C1" 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 "A1" 2016 m. 03–12 mėn. gavo 6500 Eur (10 mėn.) pajamų, UAB "B1" 2016 m. 03-12 mėn. pajamų negavo.

Inspekcija nurodė, kad nuo 2015 m. sausio mėn. Pareiškėjos pajamos viršijo 45000 Eur ribą, todėl, vadovaujantis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 dalies, 71 str. 1, 2 dalių nuostatomis, Pareiškėja privalėjo registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti į valstybės biudžetą PVM. Mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė aukščiau nurodytas PVMĮ nuostatas, kadangi 2015 m. 01 mėn. nepateikė prašymo registruotis PVM mokėtoju, 2015 m. 01 ir 06-12 mėn., 2016 m. 03-12 mėn. neskaičiavo, nedeklaravo ir nemokėjo į biudžetą PVM.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos atskaitoma PVM suma tenkanti PVM apmokestinamoms nekilnojamojo turto objektų pardavimo pajamoms sudaro 6147 Eur. Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 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 konstatavo, kad Pareiškėjai, vadovaujantis PVMĮ 92 str. nuostatomis, mokestiniais 2015 m. 06-12 mėn. ir 2016 m. 03-12 mėn. laikotarpiais nuo gautų PVM apmokestinamųjų

individualios veiklos pajamų papildomai apskaičiuota sumokėti į biudžetą 8539 Eur PVM. Taigi Pareiškėjai iš viso papildomai apskaičiuota 13702 Eur PVM suma.

Inspekcija nurodė, kad dėl Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui atsiradusios prievolės registruotis PVM mokėtoju, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 5 dalies nuostatomis, 2015 m. balandžio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo–gruodžio mėn. Pareiškėjos 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, Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 1167 Eur GPM, vadovaudamasi SDĮ 17 str. 4 ir 11 dalių nuostatomis, papildomai apskaičiavo 836,82 Eur PSD įmokų, pagal VSDĮ 7 str. 2 d. 2 punkto nuostatas, papildomai apskaičiavo 4056 Eur VSD įmokų;

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos prašymą atleisti nuo paskirtų PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų baudų sumokėjimo nurodė, kad mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumos nėra sumokėjusi (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 atleista.

Pareiškėja 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.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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.

Pareiškėja nurodo, kad buvo svarbių aplinkybių, dėl kurių kartu su sutuoktine statė ir vėliau pardavė minėtą nebaigtą statyti namą, esantį (duomenys neskelbtini). Nurodyto turto atžvilgiu Pareiškėjos veiklai nebuvo būdingas savarankiškumas, taip pat tęstinumas, versliškumas ir ekonominės naudos siekimas.

Nurodoma, kad 2012-12-17 Pareiškėja su sutuoktiniu bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įgijo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), tačiau šį sklypą realiai pirko Pareiškėjos sutuoktinio brolis A. N., sklypas buvo perkamas jo šeimos interesais bei lėšomis. 2013 metais Pareiškėjos sutuoktinio brolis A. N. su šeima nusprendė minėtame žemės sklype pasistatyti namą, tačiau vėliau A. N. ir S. I. nutarė nebaigtą statyti namą su žemės sklypais parduoti. Pareiškėja nurodo, kad šių nekilnojamojo turto objektų pardavimo sandoris buvo gyvenimiškas ir atsitiktinis, neturintis jokių versliškumo elementų.

Nurodoma, kad Pareiškėjos sutuoktinio brolio A. N. ir S. I. pateiktas 2018-10-21 rašytinis paaiškinimas, kuriame buvo teigta, kad pastarasis su Pareiškėjos sutuoktiniu žodžiu susitarė, kad Pareiškėjos sutuoktinis pastatys namą, o A. N. paskolins pinigų jo verslo plėtrai be palūkanų ir tokiam terminui, kokio reikės, kad pinigus gražintų.

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

Pareiškėja 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. N. ir S.

I. pateiktas 2018-10-21 rašytinis paaiškinimas patvirtina, kad, tiek įgyjant nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbtini), tiek perleidžiant žemės sklypus su nebaigtu statyti namu, Pareiškėja su sutuoktiniu savarankiškai nesprenė jokių strateginių su šiuo turtu susijusių klausimų (nes realiai tai buvo Pareiškėjos sutuoktinio brolio šeimos turtas, įgytas už jo šeimos pinigines lėšas). Visus sprendimus dėl šio turto priiminėjo Pareiškėjos sutuoktinio brolis su šeima, o Pareiškėja su sutuoktiniu tik veikė Pareiškėjos sutuoktinio brolio (ir jo šeimos) interesais, pavedimu ir lėšomis. Tokia Pareiškėjos ir jos sutuoktinio šeimos veikla nesudaro pagrindo pripažinti ją savarankiška ekonomine nekilnojamojo turto pardavimo veikla, priskiriant šią veiklą konkrečiai Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui. Nurodoma, kad mokėjimo pavedimu Pareiškėjos sutuoktinis grąžino broliui iš jo pasiskolintus 10000 Eur, ką patvirtina mokėjimo pavedime nurodyta tokia mokėjimo paskirtis „pinigų grąžinimas“.

Pareiškėja 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.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija turėjo sistemiškai vertinti individualią veiklą kitų sandorių sudarymo pasėkoje, atsižvelgiant į visas aplinkybes, kuriomis buvo sudaryti šie sandoriai. Pareiškėja 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 Pareiškėjos šeimos veikla turi ilgalaikių finansinio stabilumo siekimo tikslą (Pareiškėjos šeimoje auga du vaikai, kurių išlaikymui ir mokslui ateityje reikės finansinių resursų).

Pareiškėja 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiksmai įsigijus ginčo nekilnojamąjį turtą buvo nukreipti formuoti komerciškai patrauklius nekilnojamojo turto objektus, turint tikslą ateityje juos parduoti, bei nebuvo susiję su Pareiškėjos ir jos sutuoktinio asmeninių poreikių tenkinimu, nepagrįsta, remiasi prielaida.

Pareiškėja teigia, kad kitų sandorių sudarymas buvo susijęs su uždirbtų lėšų išsaugojimu, jų investavimu, t. y. uždirbtos piniginės 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.

Pareiškėja 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 veiksma 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 F. G. Ltd. byloje (Nr. C 103/09, par. 27)*).

Pareiškėja 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.

Pareiškėjos 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*).

Pareiškėjos 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.

Pareiškėja 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 vykdytą ekonominę nekilnojamojo turto pardavimo veiklą 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 Pareiškėjos skundas ne tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl papildomai apskaičiuoto PVM bei su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja kartu su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu vykdė su nekilnojamoju turtu susijusią ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas, Pareiškėjos pajamos tikrinamuoju laikotarpiu viršijo PVMĮ 71 str. 2 dalyje nustatytą ribą, dėl ko atsirado pareiga registruotis PVM mokėtoju, skaičiuoti ir mokėti PVM, taip pat dėl papildomai apskaičiuotų GPM, VSD ir PSD įmokų bei susijusių sumų pagrįstumo.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu. Nesutikimą su skundžiamais sprendimais grindžia tuo, kad Pareiškėja ekonominės veiklos nevykdė ir jai nepagrįstai apskaičiuotas PVM. Skunde nurodoma, kad Pareiškėjos 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 Pareiškėjos vykdyta 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 Pareiškėjos ir jos atstovės nurodytas aplinkybes bei motyvus.

Komisija, vertindama papildomai apskaičiuoto PVM pagrįstumą, pažymi, kad Pareiškėjos 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 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.

Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdantys asmenys, pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 1 pastraipą „apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“ Pagal minėtos Direktyvos 12 str. 1 dalį, valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, ypač vykdantį kurį nors iš šių sandorių: a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo; b) žemės statybai tiekimą. 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, 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 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 G. G. prieš S. G. ir Emilian Kue ir J. J.-Kuč prieš H. S. w Warszawie).“

Pagal PVMĮ 2 str. 15 dalį apmokestinamasis asmuo laikomas bet kokio pobūdžio ekonominę veiklą vykdantis 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 nenauro 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokesčių apskaičiavimo ir deklaravimo patikrinimą už laikotarpį 2015-01-01 iki 2016-12-31.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nuo 2006 m. sudarė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius: 1) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 150000 Lt iš F. H. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 T. R.; 2) Pagal 2006-05-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 60000 Lt iš A. N. (Pareiškėjos sutuoktinio 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 D. S. 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 U. S.; 4) Pagal 2010-04-20 pirkimo–pardavimo sutartį už 85000 Lt iš U. S. 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 K. H.; 5) Pagal 2012-04-12 pirkimo–pardavimo sutartį už 171000 Lt iš R. ir D. M. L. šeima ir C. F. (Pareiškėjos sutuoktinio sesers sutuoktinis) įsigijo po 1/2 dalį (bendras plotas 0,892 ha) gyvenamosios teritorijos žemės sklypo, esančio adresu (duomenys neskelbtini) (toliau – V objektas). Pareiškėja ir jos sutuoktinis bei C. F. 2012-07-03 pasirašė Bendraturčių susitarimą Nr. 5560 dėl naudojimosi nekilnojamuoju 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 P. O. 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

H. A.; 7) Pagal 2016-02-25 pirkimo–pardavimo sutartį už 25000 Eur iš R. G. Pareiškėjos šeima ir L. H. 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 R. G. 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" Pareiškėja ir jo sutuoktinis 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 G. J. įsigijo 0,09 ha žemės sklypą (naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos; naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos), esantį adresu (duomenys neskelbtini) (toliau – X objektas).

Komisija pažymi, kad sprendžiant Pareiškėjos veiklos apmokestinimo PVM klausimą, yra reikšmingi tik tie Pareiškėjos sudaryti nekilnojamojo turto įsigijimo, vystymo ir perleidimo sandoriai, kurie atitinka ekonominės veiklos, kaip ji yra apibrėžiama PVMĮ, požymius. Nagrinėjamoje situacijoje Pareiškėjos veikla neapsiriboja tik nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veikla, Pareiškėja 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 veiksmis.

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 D. I., 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 nuolatinį pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir verslo (ekonominiams), ir asmeniniams 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 Rėdlišs, C-263/11, 34 p.*). Klausimas, ar atitinkama veikla siekiama nuolatinį 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 Rėdlišs, 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 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 Pareiškėjos veiklos priskyrimą ekonominei veiklai anksčiau nurodytų 10 objektų pagrindu, neišskyrė aplinkybių, susijusių su Pareiškėjos ir jos 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gyvenamasis būstas. Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Pareiškėjos sutuoktinis, 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis gyvenamosios vietos nebaigtaime 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 vartojo elektros energiją, naudojos 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis nuo 2015-05-04 deklaruoja gyvenamąją vietą adresu (duomenys neskelbtini), t. y. faktiškai gyvena (patikrinimo akto 9 psl.). Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 asmeniniais tikslais naudotas turtas, o V objektas iki šiol naudojamas šeimos poreikiams.

Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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, Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepateikė nei patikrinimo metu (patikrinimo akto 9 psl.), nei mokestinio ginčo metu.

Komisija šiuo klausimu pažymi, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nuo 2006-05-23 iki 2015-05-04 deklaravo gyvenamąją vietą adresu (duomenys neskelbtini). Įrodymų, kad pastatytuose gyvenamuosiuose namuose (išskyrus III ir V objektus) Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nekilnojamojo turto objektų pirkimo – pardavimo sandorių skaičius per tęstinį laikotarpį sudarymas suponuoja išvadą, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 vykde 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiksmus aktyvios komercinės veiklos požiūriu, pažymėtina, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 atskiri žemės sklypai (0,0847 ha ir 0,0853 ha), kurie įregistruoti nekilnojamojo turto registre VĮ „Registru centras“).

Iš byloje esančių dokumentų matyti, kad Pareiškėja su sutuoktiniu, sudarydami minėtų (I, IV ir VI objektų) žemės sklypų pirkimo–pardavimo sandorius, veikė savo vardu. Įsigiję žemės sklypus, Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 vykde 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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.). Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 nagrinėjami Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinamosios pajamos – po 41039,83 Lt; IV objekto pardavimo pajamos sudarė 400000 Lt (parduota nepelningai), VI objekto pardavimo pajamos sudarė 130330 Eur, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinamosios pajamos sudarė po 9238,60 Eur (patikrinimo akto 8 psl.).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis, 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.

Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudarytų sandorių apmokestinimo klausimo nesprendė, 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veiksmus, susijusius su VI objektu, pažymi, kad šie veiksmai neiškrenta iš bendrojo nustatytų aplinkybių konteksto, t. y. Pareiškėja ir jos sutuoktinis VI objekto atžvilgiu veikė savarankiškai (visi dokumentai, susiję su VI objekto įsigijimu, statyba ir pardavimu, sudaromi Pareiškėjo vardu), Pareiškėja ir jos sutuoktinis atliko kryptingus aktyvius ūkinio – komercinio pobūdžio veiksmus, būdingus statybinę veiklą vykdančioms ūkio subjektams, t. y. pirkto žemės sklypą, vykdė statybas ir dengė statybos išlaidas, prisiėmė ekonominę riziką, gavo atlygį ir kt. Todėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veikla, susijusi su VI objekto pirkimu ir pardavimu, negali būti laikoma Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 m. rugsėjo 15 d. sprendimas sujungtose bylose Slaby ir kt., C-180/10 ir C-181/10*).

Pareiškėja skunde nurodo, kad VI objektą pirkto Pareiškėjos sutuoktinio brolio A. N. ir jo šeimos interesais ir lėšomis, visus sprendimus dėl šio turto priiminėjo Pareiškėjos sutuoktinio brolio šeima, o Pareiškėja ir jos sutuoktinis veikė tik Pareiškėjos sutuoktinio brolio (ir jo šeimos) interesais bei lėšomis. Pareiškėjos nuomone, šias aplinkybes patvirtina byloje esantis A. N. ir S. I. 2018-10-21 rašytinis paaiškinimas.

Komisija, šiuo klausimu įvertinusi byloje esančią medžiagą, pažymi, kad tuo atveju, jei Pareiškėjos sutuoktinio brolis A. N. ir S. I. 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 jos sutuoktinį) įgaliojimo pagrindu. Nors Pareiškėjos sutuoktinio brolis A. N. ir S. I. 2018-10-21 paaiškiniame nurodo, jog siuntė (perdavinėjo) pinigų Pareiškėjos sutuoktiniui, tačiau net nustačius, kad lėšos Pareiškėjos sutuoktiniui faktiškai buvo perduotos, toks lėšų perdavimas neįrodo sąsajos su 2012–2015 m. VI objekto pirkimo–pardavimo sandoriais ir VI objekto nuosavybės teisės priskyrimu Pareiškėjos sutuoktinio broliui. Bylos medžiaga neginčijamai patvirtina, kad, kaip jau minėta, visi dokumentai, susiję su nekilnojamojo turto (VI objektas) įsigijimu, vystymu ir pardavimu, buvo sudarinėjami išskirtinai Pareiškėjos sutuoktinio vardu, o Pareiškėjos sutuoktinio brolio A. N. ir S. I. duomenų nėra nei 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 su šiuo objektu susijusiuose dokumentuose (notarinių veiksmų, statybos darbų, statybos medžiagų ir kt.).

Komisija, vertindama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio argumentus, jog Pareiškėja savarankiškai nespėdė su šiuo turtu susijusių klausimų ir šį turtą valdė Pareiškėjos sutuoktinio brolio lėšomis, atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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, Pareiškėja ir jos sutuoktinis savo 2017-05-09 paaiškiniame, 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) (Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2017-05-09 paaiškiniame 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 Pareiškėjai tenka pareiga

paneigti mokesčių administratoriaus nurodytus argumentus bei įrodymus. Tačiau šiuo atveju Pareiškėja nepateikė jokių objektyvių duomenų bei įrodymų, patvirtinančių, kad nekilnojamasis turtas (VI objektas) buvo įsigytas Pareiškėjos sutuoktinio brolio ir jo šeimos interesais ir lėšomis. Pareiškėja savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktaus pobūdžio paaiškinimais, kurie, įskaitant ir Pareiškėjos sutuoktinio brolio paaiškinimus, laikytini gynybine pozicija, nepaneigiančia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų dėl ekonominės veiklos vykdymo.

Įvertinus aptartų sandorių pobūdį, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis veikė taip, kaip analogišką veiklą rinkoje vykdytys ūkio subjektai. Atsižvelgus į išvardintas aplinkybes, darytina išvada, kad Pareiškėjos ir jo sutuoktinio 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. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, galinčių patvirtinti skundo argumentus, kuriais grindžiamas sandorių atsitiktinumas dėl asmeninių tikslų, tokių aplinkybių bylos nagrinėjimo metu nenustatė ir Komisija.

Taigi Pareiškėja 2015 m. sausio mėn. vykdė nekilnojamojo turto pardavimo ekonominę veiklą ir iš šios veiklos gavo 65165 Eur (130330 / 2) pajamų. Klaipėdos AVMI nurodė, kad Pareiškėja 2015 m. birželio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo–gruodžio mėn. iš veiklos pagal verslo liudijimą gavo pajamų: 2015 m. – 25747 Eur, 2016 m. – 23455 Eur. Mokesčių administratorius, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio kontroliuojamų įmonių (duomenys neskelbtini) bendras pajamas (2016 m. kovo–spalio mėn. 75742 Eur), nustatė, kad nuo 2015 m. sausio mėn. Pareiškėjos pajamos viršijo 45000 Eur ribą, todėl, vadovaujantis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 3 str. 1 d., 71 str. 1, 2 dalių nuostatomis, Pareiškėja privalėjo registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti bei mokėti į valstybės biudžetą PVM.

Dėl Pareiškėjai atsiradusios prievolės registruotis PVM mokėtoju, vadovaujantis GPMĮ 6 str. 5 dalies nuostatomis, 2015 m. birželio–gruodžio mėn. ir 2016 m. kovo–gruodžio mėn. Pareiškėjos 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, Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 1167 Eur GPM, vadovaudamasis SDĮ 17 str. 4 ir 11 dalių nuostatomis, papildomai apskaičiavo 836,82 Eur PSD įmokų, pagal VSDĮ 7 str. 2 d. 2 punkto nuostatą, papildomai apskaičiavo 4056,13 Eur VSD įmokų ir susijusias sumas.

Pretenzijų dėl aritmetinio PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų apskaičiavimo teisingumo Pareiškėja 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. 68-36.

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, sprendami 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