



MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS

SPRENDIMAS B. O. K. SKUNDO

2019 m. spalio 30 d. Nr. S-136 (7-40/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – ir Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensnio (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo B. C. (toliau – Pareiškėja) 2016-02-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-02-02 sprendimo Nr. 68-21 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovė D. T. ir Inspekcijos atstovas V. E. dalyvavo 2019-10-08 Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija 2016-02-02 sprendimu Nr. 68-21 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-10-23 sprendimą Nr. (4.65)FR0682-674, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 21 915,55 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 5 034 Eur PVM delspinigius, 2 192 Eur PVM baudą, 2 658,99 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 480 Eur GPM delspinigius, 266 Eur GPM baudą, 74,72 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 45 Eur PSD įmokų delspinigius, 7 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos 2012–2013 m. PVM, 2009–2013 m. GPM ir 2009 m. PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. Patikrinimo metu nustatyta (Vilniaus AVMI 2015-08-13 patikrinimo aktas Nr. (4.65)-FR0680-581), kad Pareiškėja kartu su E. S. pagal 2011-02-10 pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo 0,3558 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą, esantį Sakiškių g. 4, Sakiškių k., Bezdonių sen., Vilniaus r., už 1 200 000 Lt. Pareiškėja 2011-07-04 gavo Vilniaus rajono savivaldybės administracijos leidimą statyboms Nr. 311, 2011-08-09 įsigytame žemės sklype įregistravo gyvenamąjį namą bei du kaimo turizmo pastatus. Pareiškėja kartu su E. S. 2012-12-28 pardavė gyvenamąjį namą kartu su dalimi žemės sklypo, adresu Pušų al. 10, Sakiškių k., Vilniaus r. sav., už 450 000 Lt ir 2013-08-08 pardavė naujai pastatytą kaimo turizmo pastatą, adresu: Pušų al. 8, Sakiškių k., Vilniaus r. sav., su dalimi žemės sklypo už 725 000 Lt. Kadangi minėti nekilnojamojo turto sandoriai nebuvo vienkartiniai ar atsitiktiniai, o vykdyti savarankiškai per tęstinį laikotarpį, Vilniaus AVMI konstatavo, jog Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą. Vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – ir PVMĮ) 71 straipsnio 1 dalies ir 92 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Vilniaus AVMI Pareiškėjai už 2012–2013 m. papildomai apskaičiavo 21 915,55 Eur PVM. Vilniaus AVMI taip pat nustatė, kad nuo minėto turto įsigijimo iki jo pardavimo nepraėjo penkeri metai, todėl vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – ir GPMĮ) 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis, už juos gautos pajamos yra priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms. Patikrinimo metu taip pat buvo nustatyta, kad Pareiškėja 2009 m. gavo 4 300 Lt buto, adresu: Švyturio g. 21-34, Vilniaus m., nuomos pajamų, kurios pagal GPMĮ 6 straipsnio 1 dalį apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu. Vilniaus AVMI patikrinimo aktu Pareiškėjai už 2009–2013 m. papildomai apskaičiavo 2 658,99 Eur GPM. Vilniaus AVMI, nustatčiusi, kad Pareiškėja 2009 m. gavo 4 300 Lt buto nuomos pajamų, pagal Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 8 dalį

nuo buto nuomos pajamų papildomai apskaičiavo 74,72 Eur PSD įmokų. Išnagrinėjusi Pareiškėjos pateiktas pastabas, Vilniaus AVMI 2015-10-23 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-674 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. apskaičiuotus 21 915,55 Eur PVM, 2 658,99 Eur GPM ir 74,72 Eur PSD įmokų, už ne laiku atliktą mokesčio ir įmokų sumokėjimą apskaičiavo 5 034 Eur PVM delspinigius, 480 Eur GPM delspinigius ir 45 Eur PSD įmokų delspinigius. Atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, Pareiškėjai skyrė minimalią 10 proc. dydžio 2 192 Eur PVM, 266 Eur GPM ir 7 Eur PSD įmokų baudą. Pareiškėja dėl Vilniaus AVMI 2015-10-23 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-674 apskaičiuotų mokestinių prievolių pateikė skundą Inspekcijai, kuri 2016-02-02 sprendimu Nr. 68-21 patvirtino Vilniaus AVMI apskaičiuotas mokesčines sumas.

Pareiškėja 2016-02-29 pateikė skundą Komisijai, kuriame nurodė nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvus ir prašė ginčijamą Sprendimą panaikinti. Komisija pažymi, jog Pareiškėjos 2016-02-29 skundo dėl Inspekcijos 2016-02-02 sprendimo Nr. 68-21 motyvai yra išsamiai išdėstyti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016-05-09 sprendime Nr. S-96 (7-40/2016), todėl iš naujo detalai neatkartojami. Pažymėtina, kad Pareiškėja skunde teigė, jog ji ekonominės veiklos nevykdė, be to, mokesčių administratorius taikė ydingą šio mokesčio apskaičiavimo metodiką. PVMĮ 2 straipsnio 22 dalis nustato, kad prekė – bet koks daiktas (įskaitant numizmatinės paskirties pinigus), taip pat elektros energija, dujos, šilumos, vėsumos ir kitų rūšių energija. PVMĮ 71 straipsnyje įtvirtinta, kad Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas, šio įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155 000 Lt. Mokėtina už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas PVM suma apskaičiuojama pagal šioje nuostatoje pateiktą formulę taikant šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalį, – už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nurodytos 155 000 litų sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodytoji riba viršijama PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta). Tokiu būdu, kalbant apie 2012-12-28 nekilnojamojo turto sandorį, PVM turėjo būti apskaičiuotas tik nuo pastato pardavimo vertės (150 000 Lt), nes dėl šių pajamų jau buvo viršyta 155 000 Lt riba, o ne nuo bendros 2012-12-28 nekilnojamojo turto pardavimo sandorio vertės, lyg šis sandoris būtų sutapatinamas su „preke“ mokesčine prasme.

Pareiškėja skunde pažymėjo, kad Inspekcija nepagrįstai jos gautus grynuosius pinigus sutapatino su grynosiomis pajamomis. GPMĮ 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Vilniaus AVMI, skaičiuodama mokėtiną GPM sumą, išskyrė pajamas nuo pastato ir žemės sklypo pardavimo kaip du atskirus GPM objektus, nors pastatai ir žemės sklypas buvo parduodami kartu ir buvo gautos bendros pajamos nuo parduoto viso objekto. Tokiu būdu nustatyta, kad 2012-12-28 nekilnojamojo turto sandoriu žemės sklypas parduotas už 112 500 Lt (savikaina – 243 282 Lt). Toks pardavimas laikomas nuostolingų (-130 782 Lt), dėl to GPM neapmokestinamas. 2012-12-28 nekilnojamojo turto sandoriu parduotas pastatas už 150 000 Lt (savikaina – 121 000 Lt) yra laikomas pelningu (29 000 Lt) ir apmokestinamas GPM. Pareiškėja pabrėžia, kad iš minėto 2012-12-28 nekilnojamojo turto sandorio jokių grynujų pajamų negavo, nes galutinis viso šio sandorio rezultatas yra neigiamas. Tokiu pat būdu Pareiškėja vertina ir 2013-08-08 sandorį, kuriuo perleista žemės sklypo dalis už 248 000 Lt (savikaina – 248 454 Lt), pardavimas laikomas nuostolingų (- 454 Lt). 2013-08-08 sandoriu parduotas pastatas už 176 500 Lt (savikaina – 130 000 Lt), ir šis pardavimas laikomas pelningu (46 500 Lt). Grynosios pajamos iš šio sandorio sudarė 46 046 Lt (- 454 Lt + 46 500 Lt). Pareiškėja 2016-02-29 skundu prašė prijungti prie mokesčio ginčo bylos E. S. mokesčio patikrinimo medžiagą bei panaikinti VMI 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21.

Komisija 2016-05-09 sprendimu Nr. S-96 (7-40/2016) iš dalies tenkino Pareiškėjos skundą, panaikino Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21 ir perdavė Pareiškėjos 2016-02-29 skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Komisija sutiko su Inspekcijos išvada, jog mokesčių administratoriaus

pagrįstai konstatavo, jog PVMĮ nuostatų taikymo prasme Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą, susijusią su nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimu, kuri pagal PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies nuostatas yra PVM apmokestinama, tačiau pripažino, jog Pareiškėjos skundas dalyje dėl teisingos PVM prievolės nustatymo yra pagrįstas. PVMĮ 92 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog mokesčių mokėtojas, turintis prievolę įsiregistruoti PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs, privalo laikydamasis šiame straipsnyje nustatytos tvarkos skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes ir paslaugas, už kurias jis pagal PVMĮ nuostatas privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM būdamas PVM mokėtoju. Mokėtina už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas PVM suma apskaičiuojama pagal šioje nuostatoje nurodytą formulę (kai taikoma šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalis – už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo šio Įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje nurodytos 155 000 Lt sumos, PVM neskaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodytoji riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta). Komisija konstatavo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius abu nekilnojamojo turto objektus vertino kaip vieną sandorį, viršijantį 155 000 Lt ribą, nurodytą PVMĮ 92 straipsnio 1 dalyje, ir abiejų objektų pardavimo sumą ($112\,000 + 150\,000 = 262\,000$ Lt) priskyrė apmokestinamajai vertei, nuo kurios apskaičiavo PVM. Komisija, įvertinusi minėtą PVMĮ nuostatą, pažymėjo, jog įstatymo leidėjas, priešingai, nei vertino mokesčių administratorius, apmokestinimą sieja su tiekiamomis prekėmis, kurių kaina viršija 155 000 Lt ribą. Pareiškėja 2012-12-28 žemės sklypo dalies su pastatu pirkimo–pardavimo ir naudojimosi žemės sklypo tvarkos nustatymo sutartimi pardavė dvi prekes (sutarties 2.1. p.) – žemės sklypo dalį už 112 000 Lt ir gyvenamojo namo dalį už 150 000 Lt (sutarties 3.4. p.), t. y. sklypas ir namas yra išskirti kaip atskiri nekilnojamojo turto objektai, perleidžiami viena turto pirkimo–pardavimo sutartimi, pažymėjo, kad Pareiškėja minėtus objektus įsigijo kaip atskirus nekilnojamojo turto objektus. Taigi, tokiu atveju minėta PVMĮ nustatyta 155 000 Lt riba buvo viršyta tik vieno iš šių objektų pardavimu. Komisija, įvertinusi aptartas faktines aplinkybes bei teisės aktų nuostatas konstatavo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos 2012 m. parduotus nekilnojamojo turto objektus vertino kaip vieną prekę pagal PVMĮ 92 straipsnio 1 dalį, todėl Pareiškėjai tikrinamuoju laikotarpiu papildomai apskaičiuotas mokėtino PVM dydis koreguotinas jį apskaičiuojant nuo parduotos prekės atlygio, kuris viršijo PVMĮ nustatytą 155 000 Lt ribą. Atsižvelgiant į tai, jog PVM apmokestinamas atlygis už vykdant ekonominę veiklą patiektas prekes turi būti perskaičiuotas, Pareiškėjos PVM prievolė turi būti nustatyta iš naujo. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimą dalyje dėl apskaičiuoto PVM panaikino ir Pareiškėjos skundą perdavė Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Atsižvelgiant į tai, kad PVM prievolės perskaičiavimas turi įtakos nustatant Pareiškėjos GPM, VSD įmokų bei PSD įmokų bazę ir į tai, kad mokesčių apskaičiavimas (perskaičiavimas) pagal MAĮ 66 straipsnio 2 dalį yra mokesčių administratoriaus prerogatyva, ginčijamą Inspekcijos sprendimą Komisija panaikino visa apimtimi ir Pareiškėjos skundą perdavė Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Inspekcija nesutiko su Komisijos 2016-05-09 sprendimu Nr. S-96 (7-40/2016) ir jį apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – ir VAAT). Inspekcijos nuomone, Komisija nepagrįstai padarė išvadą, jog Pareiškėja 2012-12-28 žemės sklypo dalies su pastatu pirkimo–pardavimo ir naudojimosi žemės sklypo tvarkos nustatymo sutartimi pardavė dvi prekes – žemės sklypo dalį už 112 000 Lt ir gyvenamojo namo dalį už 150 000 Lt. Pasak Inspekcijos, tokia Komisijos išvada yra nepagrįsta, iškreipia materialinių teisės normų taikymą, prieštarauja susiformavusiai Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – Teisingumo Teismas) praktikai, nes PVMĮ 92 straipsnio 1 dalies vertinimo prasme Pareiškėja atliko vieną tiekimą. PVMĮ 71 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes arba teikia paslaugas. Pareiškėja 2012-12-28 žemės sklypo dalies su pastatu pirkimo–pardavimo ir naudojimosi žemės sklypo tvarkos nustatymo sutartimi pardavė žemės sklypo dalį už 112 000 Lt ir ant to sklypo esančio gyvenamojo namo dalį už 150 000 Lt, t. y. atliko vieną tiekimą prekių, kurios šiuo atveju negali būti tiekiamos atskirai viena nuo kitos, kadangi yra tarpusavyje susijusios. Šiuo atveju prekių tiekimo sandorį sudarė keletas sudėtinių dalių (žemės sklypas ir ant jo esančio gyvenamojo namo dalis), kurie yra glaudžiai susiję ir objektyviai ekonominiu požiūriu sudaro visumą.

Pareiškėja atsiliepime prašė Inspekcijos skundą atmesti kaip nepagrįstą, bet pati Komisijos sprendimo neskundė. Pareiškėja nurodė, kad nei ji, nei Komisija neginčija, kad kiekine išraiška Pareiškėja minėtu nekilnojamojo turto sandoriu atliko vieną valinį veiksmą, t. y. sudarė vieną nekilnojamojo turto – pastato ir žemės sklypo dalies pirkimo–pardavimo sandorį. Ginčo atveju tiek pastatas, tiek žemės sklypo dalis, ant kurios šis pastatas pastatytas, yra atskiri nekilnojamojo turto objektai, galintys būti įvairių sandorių dalykais tiek kartu, tiek skyriam (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 1.98 straipsnis). Priešingas aiškinimas prieštarautų tiek sutarčių laisvės, tiek ir protingumo principams. Pasak Pareiškėjos, tiek pastatas, tiek žemės sklypo dalis 2012-12-28 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartimi buvo perleisti kaip du atskiri nekilnojamojo turto objektai, t. y. dvi savarankiškos prekės pagal PVMĮ 71 straipsnio 2 dalį.

Vilniaus apygardos administracinis teismas 2016-09-30 sprendimu Inspekcijos skundą atmetė. Teismas konstatavo, jog Komisija skundžiamame sprendime tinkamai taikė nacionalinės teisės aktų nuostatas, pagrįstai panaikino Inspekcijos sprendimą ir grąžino Pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Teismas nurodė, kad Inspekcija, skirtingai nei Komisija, teisės aktų taikymo požiūriu skirtingai interpretuoja tą pačią faktinę aplinkybę, t. y. ar 2012-12-28 sutartimi Pareiškėja atliko vieną prekių tiekimą, ar pardavė dvi prekes, atitinkamai, ar atsirado prievolė apskaičiuoti pardavimo PVM nuo bendro atlygio už parduotą žemės sklypo dalį ir gyvenamojo namo dalį, ar tik nuo atlygio už vieną iš šių objektų, kuris viršijo PVMĮ nustatytą ribą. Teismas, aptaręs ginčo teisiniams santykiams aktualias PVMĮ nuostatas, nurodė, kad šio įstatymo 71 straipsnio 2 dalies ir 92 straipsnio 1 dalies matyti, kad už pateiktas prekes, už kurias atlygis neviršijo 155 000 Lt sumos, PVM neturėjo būti skaičiuojamas, tačiau tuo atveju, kai nurodytoji suma viršijama, PVM privalėjo būti apskaičiuojamas už visas pateiktas prekes, dėl kurių tiekimo nurodytoji riba buvo viršyta. Taigi įstatymų leidėjas įtvirtino pareigą apskaičiuoti PVM ne už prekių tiekimą, kurio atlygio suma viršijo 155 000 Lt ribą, bet už prekes, dėl kurių tiekimo viršyta 155 000 Lt riba, t. y. turėjo būti apmokestinama ne visa sandorio (tiekimo) vertė, jeigu ji (bendra sandorio vertė) viršija 155 000 Lt sumą, bet tik tos prekės, kurių tiekimu viršijama 155 000 Lt riba (jeigu jas galima vertinti kaip atskiras prekes PVMĮ taikymo prasme). Teismas konstatavo, kad Komisija skundžiamame sprendime tinkamai taikė PVMĮ 71 straipsnio 2 dalies ir 92 straipsnio 1 dalies nuostatas ir teisingai nurodė, kad mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos 2012 m. parduotus nekilnojamojo turto objektus vertino kaip vieną prekę, todėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas mokėtino PVM dydis koreguotinas, atitinkamai koreguotinas ir kitų mokesčių apskaičiavimas. Komisija, nustačiusi netinkamą PVMĮ taikymą, pagrįstai ir teisėtai panaikino skundžiamą Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21 ir Pareiškėjos skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Atsakovas – Inspekcija padavė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (toliau – ir LVAT), kuriame prašė panaikinti pirmosios instancijos teismo sprendimą ir priimti naują sprendimą – panaikinti Komisijos 2016-05-09 sprendimą Nr. S-96 (7-40/2016) ir palikti galioti Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21.

Nagrinėdamas šią administracinę bylą LVAT 2018-04-11 nutartimi nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą klausimu, ar 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 282–292 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, kai tuo pačiu sandoriu tiekiamos dvi prekės, tačiau tik dėl vienos iš šių prekių tiekimo yra viršijama PVM direktyvos 287 straipsnyje (atitinkamoje nacionalinės teisės akto nuostatoje) numatyta metinės apyvartos riba (veiklos apimtis), apmokestinamajam asmeniui (tiekėjui) tenka pareiga *inter alia* skaičiuoti ir mokėti PVM nuo (1) visos sandorio vertės (abiejų prekių tiekimo vertės) ar (2) tik nuo minėtą ribą (veiklos apimtį) viršijančios sandorio dalies (vienos iš prekių tiekimo vertės)?

Atsakydamas į pateiktą prejudicinį klausimą Teisingumo Teismas 2019-05-02 sprendime byloje *Jarmuškienė* (C-265/18, EU:C:2019:348) nusprendė, kad: PVM direktyvos 282–292 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad kai tiekimą tam pačiam pirkėjui sudaro du nekilnojamojo turto objektai, kurie yra susiję savo pobūdžiu ir dėl kurių sudaryta viena pirkimo–

pardavimo sutartis, ir kai viršijama šioje direktyvoje įtvirtintai specialiai smulkaus verslo įmonėms skirtai schemai taikyti numatyta metinės apyvartos riba, apmokestinamasis asmuo turi sumokėti mokestį nuo viso ginčo tiekimo vertės, t. y. atsižvelgdamas į šį tiekimą sudarančių dviejų objektų vertę, net ir tuo atveju, jei atsižvelgus į vieno iš šių objektų vertę, minėta riba nebūtų viršyta.

Nagrinėjamoje administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019-08-28 priėmė sprendimą, kuriame pažymėjo, jog pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją kaip PVM direktyvoje įtvirtintos bendros sistemos išimtis speciali smulkaus verslo įmonėms skirta schema turi būti taikoma tik tiek, kiek tai reikalinga jos tikslui pasiekti, o ir pati schema turi būti aiškinama siaurai (šiuo klausimu žr. 2006-09-28 sprendimo byloje *Komisija prieš Austriją*, C-128/05, EU:C:612, 22 p.). Šiame kontekste Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, vertindamas Ginčo sandorį, pažymėjo, jog: 1) abiejų ginčo prekių (žemės sklypo dalies ir ant jos stovinčio gyvenamojo namo dalies) tiekimo momentas ir vieta sutapo; 2) šias prekes įsigijo tas pats pirkėjas; 3) šių prekių tiekimas įformintas viena (notaro patvirtinta) pirkimo–pardavimo sutartimi, t. y. jau sudarant šį sandorį Pareiškėja žinojo apie bendrą už šiuos tiekimus gautiną atlygį. Todėl, kaip iš esmės vertino Teisingumo Teismas 2019-05-02 sprendimo byloje (duomenys neskelbtini) (C-265/18; EU:C:2019:348) 33–35 punktuose, apmokestinimo PVM tikslais teisės disponuoti visu ginčo materialiuoju turtu perdavimas buvo įvykdytas tuo pačiu teisiniu aktu, t. y. nagrinėjamu atveju egzistavo tik vienas tiekimas, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 14 straipsnio 1 dalį ir atitinkamas PVMĮ nuostatas, nors jis atliktas dėl dviejų prekių; šios vieno tiekimo dalys negali būti atskirtos, nes tai būtų nenatūralu atsižvelgiant į PVM sistemą. Atitinkamai, įvertinus tai, jog Ginčo sandoriu Pareiškėja viršijo aptariamą apyvartos ribą, nagrinėjamu atveju darytina išvada, kad PVM mokėtinas nuo visos šio sandorio sumos (šiuo klausimu žr. minėto Teisingumo Teismo sprendimo byloje *Jarmuškienė* 36–38 p.). Teismas pažymėjo, kad taikydami nacionalinę teisę, nacionaliniai teismai turi ją aiškinti kuo labiau atsižvelgdami į direktyvos tekstą ir jos tikslą, kad būtų pasiektas joje numatytas rezultatas ir taip būtų laikomasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio trečios pastraipos <...>. Reikalavimas aiškinti nacionalinę teisę Sąjungos teise atitinkančia prasme išplaukia iš pačios Sutarties sistemos, kadangi toks aiškinimas leidžia bylą nagrinėjančiam teismui pagal savo kompetenciją užtikrinti visišką Sąjungos teisės veiksmingumą <...>. Šiomis aplinkybėmis bei atsižvelgdama į aptarimo Teisingumo Teismo sprendimo byloje (duomenys neskelbtini) rezoliucinėje dalyje pateiktą išaiškinimą, teisėjų kolegija sprendžia, jog PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalis (2011-12-20 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija), skaitoma kartu su to paties įstatymo 92 straipsnio 1 dalimi (2011-12-20 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija), turi būti aiškinama taip, kad kai vieno tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktą (2006-11-28 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija) nurodytos apyvartos riba, apmokestinamasis asmuo turi sumokėti mokestį nuo viso šio tiekimo vertės, t. y. pagal visų šį tiekimą sudarančių prekių vertę, net jei atsižvelgus į vienos ar kelių iš šių prekių vertę minėta metinė riba nebūtų viršyta. Todėl Teismas konstatavo, kad Komisija ir pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino ir taikė ginčo teisiniais santykiams aktualias materialinės teisės aktų normas vertindami, kad apmokestinamojo asmens prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM atsirado tik dėl vieno Ginčo sandorį sudarančio nekilnojamojo turto objekto pardavimo.

Nagrinėjamoje administracinėje byloje teisėjų kolegija pastebėjo ir tai, kad panaikindama centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą ir grąžindama jam mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo, Komisija iš esmės nevertino ir nepasisakė dėl kitų jai pateiktame Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų dėl vietos mokesčių administratoriaus ir Inspekcijos sprendimų teisėtumo. Todėl, atsižvelgiant į 2019-08-28 sprendimo administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 28–30 punktus, taip pat siekiant užtikrinti Pareiškėjos teisę į visapusišką mokestinio ginčo nagrinėjimą, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, pirmosios instancijos teismo ir Komisijos sprendimai naikintini ir mokestinis ginčas grąžinamas Komisijai nagrinėti iš naujo.

Tokiu būdu Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019-08-28 sprendimu administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 nusprendė Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-09-30 sprendimą panaikinti ir priimti naują sprendimą – Atsakovo Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos apeliacinį skundą tenkinti iš dalies – panaikinti Mokestinių

ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016-05-09 sprendimą Nr. S-96 (7-40/2016) „B. O. K. 2016-02-29 skundo“ ir grąžinti mokestinį ginčą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nagrinėti iš naujo. Sprendimas neskundžiamas.

Pareiškėjos įgaliotas asmuo 2019-10-17 pateikė Komisijai „Papildomus paaiškinimus raštu dėl E. S. 2013-10-03 Vilniaus apskrities VMI operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. (4.65)-46-KD-6163“, kuriuose nurodė, jog Pareiškėjos įgaliotai atstovei pateikus prašymą ir gavus E. S. sutikimą, teikia 2013-10-03 Vilniaus apskrities VMI operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. (4.65)-46-KD-6163, kurią prašo prijungti prie bylos. Pareiškėjos atstovė pateiktuose raštu Papildomuose paaiškinimuose akcentuoja, jog E. S., kuri kartu su Pareiškėja stačiusi gyvenamuosius namus, o vėliau (2012-12-28 ir 2013-08-08) savo dalį pardavusi nebuvo apmokestinta PVM. Pasak Pareiškėjos atstovės, priešingai, analogiškoje situacijoje Pareiškėjai nuo atitinkamos dalies pastato ir dalies žemės sklypo pardavimo buvo apskaičiuotas PVM, todėl, nors E. S. apmokestinimas nėra Pareiškėjos skundo dalykas, tačiau pabrėžiama, kad mokesčių administratorius tas pačias faktines aplinkybes traktuoja visiškai skirtingai, dėl ko ir jo išvados dėl Pareiškėjos ekonominės veiklos požymio buvimo yra visiškai nepagrįstos. Atsižvelgiant į išdėstytą, Pareiškėjos atstovė mano, kad Komisijai būtų tikslinga užklausti Vilniaus AVMI: 1) Ar E. S. pagal 2012-12-28 pardavimo dalies (1/2) pastato – gyvenamojo namo ir 2013-08-08 pardavimo dalies (1/2) pastato ir atitinkamos dalies žemės sklypo pardavimo sandorius buvo apmokestinta PVM ir, jei ne, tai kodėl?

Komisija pažymi, jog mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, ginčo šalių reikalavimai nepakito – Pareiškėja prašė panaikinti Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21, atkreipė dėmesį į ilgą mokestinio ginčo nagrinėjimo trukmę ir Pareiškėjos atžvilgiu skaičiuojamas su papildomai apskaičiuotais mokesčiais ir įmokomis susijusias sumas (delspinigius), Inspekcija prašė minėtą centrinio mokesčio administratoriaus sprendimą patvirtinti.

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

Pareiškėjos skundas dalyje dėl PVM, GPM ir PSD įmokų delspinigių yra iš dalies tenkintinas, likusioje dalyje atmestinas,

Nagrinėjamoje byloje mokestinis ginčas kilo dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriuo Pareiškėjai naujai apskaičiuota ir nurodyta už ginčo mokestinius laikotarpius sumokėti 21 915,55 Eur PVM, 2 658,99 Eur GPM ir 74,72 Eur PSD įmokas bei su jais susijusias sumas (apskaičiuotus delspinigius ir skirtas mokesčių baudas).

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja kartu su kitu fiziniu asmeniu (bendrasavininke) pagal 2011-02-10 pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo 0,3558 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypą, 2011-07-04 Pareiškėja gavo leidimą statyboms, o 2011-08-09 įsigytame sklype įregistravo gyvenamąjį namą bei du kaimo turizmo pastatus. Pareiškėja kartu su bendrasavininke 2012-12-28 pardavė gyvenamąjį namą su žemės sklypo dalimi už 450 000 Lt (130 329 Eur). Konkrečiai Pareiškėja 2012-12-28 žemės sklypo dalies su pastatu pirkimo–pardavimo ir naudojimosi žemės sklypo tvarkos nustatymo sutartimi (toliau – ir Ginčo sandoris) pardavė žemės sklypo dalį už 112 000 Lt (32 437 Eur) ir ant to sklypo esančio gyvenamojo namo dalį už 150 000 Lt (43 443 Eur). Pareiškėja su bendrasavininke (E. S.) 2013-08-08 pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė kaimo turizmo pastatą, esantį Pušų al. 8, Sakiškių k., Vilniaus r. sav., ir 1105/3558 dalį žemės sklypo už 725 000 Lt (už pastatą 353 000 Lt ir už žemės sklypą – 372 000 Lt). Konkrečiai Pareiškėja pagal 2013-08-08 pirkimo–pardavimo sutarties sąlygas pardavė 1/2 dalį gyvenamojo namo už 176 500 Lt 737/3558 dalį žemės sklypo už 248 000 Lt (iš viso 424 500 Lt, t. y. už 122 943,70 Eur). Vilniaus AVMI, be kita ko, atliko Pareiškėjos 2012–2013 m. PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą. 2015-08-13 patikrinimo aktu Nr. (4.65)-FR0682-674 ir 2015-10-23 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-674 mokesčių administratorius, nustatęs, kad minėti nekilnojamojo turto sandoriai nebuvo vienkartiniai ar atsitiktiniai, o vykdyti savarankiškai per tęstinį laikotarpį, konstatavo, jog Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą, kaip ji apibrėžiama PVM įstatyme. Todėl Vilniaus AVMI nurodė, kad Pareiškėja, vadovaudamasi atitinkamomis PVM įstatymo nuostatomis, nuo gautų Ginčo sandorio 262 500 Lt (76 025 Eur) pajamų privalėjo deklaruoti ir apskaičiuoti

45 558 Lt (13 195 Eur) pardavimo PVM $((150\,000\text{ Lt} + 112\,500\text{ Lt}) \times 21\text{ proc. PVM} / 121)$, atskaityti gyvenamojo namo statybos darbų 21 000 Lt (6 082 Eur) pirkimo PVM ir apskaičiuoti mokėtiną 24 558 Lt (7 112 Eur) PVM. Atitinkamai, už antrąjį sandorį (2013-08-08 1/2 dalies parduoto kaimo turizmo pastato ir 2/3 dalies parduoto žemės sklypo) iki 2013-09-25 privalėjo pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608) ir deklaruoti 73 674 Lt (21 337,46 Eur) pardavimo PVM, 22 562 Lt (6 534,41 Eur) PVM atskaitą ir apskaičiuoti 51 112 Lt (14 803,06 Eur) mokėtiną PVM, t. y. 8070 Lt PVM (2337,23 Eur) už kaimo turizmo pastatą ir 43 042 Lt (12 465,83 Eur) už dalį žemės sklypo. Atitinkamai Pareiškėjai už 2012–2013 metus Vilniaus AVMI papildomai apskaičiavo ir nurodė sumokėti 21 915,55 Eur PVM ir 5 034 Eur PVM delspinigių bei skyrė 2 192 Eur šio mokesčio baudą.

Pareiškėja dėl tokio Vilniaus AVMI sprendimo pateikė skundą Inspekcijai, kuri 2016-02-02 sprendimu Nr. 68-21 patvirtino Vilniaus AVMI apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas. Nesutikdama su Inspekcijos sprendimu Pareiškėja su skundu kreipėsi į Komisiją, kuri 2016-05-09 sprendimu Nr. S-96 (7-40/2016) panaikino Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21 ir grąžino Pareiškėjos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Komisija vertino, kad Pareiškėja Ginčo sandoriu pardavė dvi prekes – (1) žemės sklypo dalį ir (2) gyvenamojo namo dalį, atitinkamai konstatuodama, jog mokesčių administratorius nepagrįstai šiuo sandoriu parduotus nekilnojamojo turto objektus vertino kaip vieną prekę. Komisijos nuomone, nacionalinė teisė apmokestinimą PVM siejo su teikiamomis prekėmis, kurių kaina viršijo 155 000 Lt ribą, o Ginčo sandoriu Pareiškėja pardavė dvi prekes (žemės sklypo dalį ir gyvenamojo namo dalį), todėl minėta (155 000 Lt) riba buvo viršyta tik vieno iš objektų pardavimu. Atitinkamai papildomai apskaičiuotas mokėtino PVM dydis koreguotinas jį apskaičiuojant nuo parduotos prekės atlygio, kuris viršijo PVM įstatyme nustatytą 155 000 Lt ribą.

Inspekcija dėl Komisijos sprendimo skundu kreipėsi į VAAT, be kita ko, teigdamas, kad Ginčo sandoriu Pareiškėja atliko vieną prekių tiekimą, nes prekės šiuo atveju negali būti tiekiamos atskirai viena nuo kitos, jos yra tarpusavyje susijusios ir ekonominiu požiūriu sudaro visumą. Pažymėtina, kad su skundu į pirmosios instancijos teismą dėl Komisijos sprendimo kreipėsi tik Inspekcija, Pareiškėja minėto Komisijos sprendimo neskundė. Pirmosios instancijos teismas (VAAT) Inspekcijos skundą atmetė ir Komisijos sprendimą paliko nepakeistą, Inspekcija apeliaciniu skundu kreipėsi į Lietuvos vyriausiąjį administracinį teismą.

Pažymėtina, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019-08-28 sprendimo administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 29 ir 30 punktais apibrėžė mokesčio ginčo ribas. Teisėjų kolegija pirmiausia priminė, kad, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – ir MAĮ) 159 straipsnio 2 dalimi, teisę apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokesčio ginčo centrinis mokesčių administratorius turi tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Tokiu atveju administraciniame teisme nagrinėjamo mokesčio ginčo (administracinės bylos) ribas apibrėžia būtent šioje nuostatoje minimas skirtingas ginčo teisinių santykių kvalifikavimui aktualių teisės normų interpretavimas (sprendžiamas tik ginčas dėl teisės). Pagal šias, be kita ko, administracinės bylos nagrinėjimo ribas apibrėžiančias taisykles vertindama Inspekcijos skundą pirmosios instancijos teismui, teisėjų kolegija konstatavo, jog šioje byloje nagrinėjamas tik klausimas dėl minėtos metinės apyvartos skaičiavimo sprendžiant Ginčo sandorio (jo dalies) apmokestinimo PVM. Teisėjų kolegija pastebėjo ir tai, kad Pareiškėja Mokestinių ginčų komisijos 2016-05-09 sprendimo Nr. S-96 (7-40/2016) teismui *neskundė*; Inspekcija tikriname Mokestinių ginčų komisijos sprendime pateikto vertinimo dėl Pareiškėjos *ekonominės veiklos (veiklos pripažinimo ekonomine apmokestinimo PVM tikslais, šios veiklos apimties)* nekvestionavo, todėl šis klausimas nepateko į šios administracinės bylos nagrinėjimo ribas, todėl nėra reikšmingi ir nevertinami Pareiškėjos 2019-06-06 rašytiniuose paaiškinimuose išdėstyti argumentai, susiję su jos veiklos kvalifikavimu, šios veiklos apimtimi santykiuose su E. S. bei, atitinkamai, administracine byla Nr. eA-3539-602/2019.

Komisija, atsižvelgdama į minėtas Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nuostatas, pažymi, jog 2016-05-09 sprendimu Nr. S-96 (7-40/2016), kurio Pareiškėja neskundė, pripažino, jog

Vilniaus AVMI išvada, jog Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą apmokestinimo PVM prasme, yra teisinga ir pagrįsta įrodymais. Todėl Pareiškėjos atstovės prašymas užklausti Vilniaus AVMI, ar minėtų nekilnojamojų daiktų bendrasavininkės pardavimo sandoriai buvo apmokestinami PVM ar ne, ir jei ne, tai kodėl, yra atmestinas. Komisija dar kartą pabrėžia, jog Pareiškėja nekvėstionavo (neskundė pirmosios instancijos teismui) Komisijos sprendimo, įskaitant Komisijos patvirtinimo, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu vykdė ekonominę veiklą kaip ji suprantama pagal PVM įstatymo nuostatas. Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjos prašymas išsiaiškinti mokesčių administratoriaus veiksmus dėl trečiojo asmens apmokestinimo PVM nėra šio mokesčio ginčo dalykas ir pagal MAĮ 151 straipsnio nuostatas nėra priskirtinas Komisijos kompetencijai.

Kaip jau minėta šio sprendimo aprašomojoje dalyje, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2019-08-28 sprendime administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 (žr. minėto sprendimo 31–37 punktus), atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendimo byloje Duomenys neskelbtini) rezoliucinėje dalyje pateiktą išaiškinimą, nusprendė, jog PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalis (2011-12-20 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija), skaitoma kartu su to paties įstatymo 92 straipsnio 1 dalimi (2011-12-20 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija), turi būti aiškinama taip, kad kai vieno tiekimo, kaip jis suprantamas pagal PVM įstatymo 4 straipsnio 1 dalies 1 punktą, t. y. (cit): „Prekių tiekimu laikomas prekių perdavimas kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas, <...>“ (2006-11-28 įstatymo Nr. X-932 redakcija), metu tam pačiam pirkėjui tiekiamos kelios prekės, ir kai šiuo tiekimu yra viršijama PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalyje (2011-12-20 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija) nurodytos apyvartos riba (155 000 Lt), apmokestinamasis asmuo turi sumokėti mokesť nuo visos šio tiekimo vertės, t. y. pagal visų šių tiekimų sudarančių prekių vertę, net jei atsižvelgus į vienos ar kelių iš šių prekių vertę minėta metinė riba nebūtų viršyta. Teisėjų kolegija konstatavo, kad Mokestinių ginčų komisija ir pirmosios instancijos teismas netinkamai aiškino ir taikė ginčo teisiniais santykiams aktualias materialinės teisės aktų normas vertindami, kad apmokestinamojo asmens prievolė skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM atsirado tik dėl vieno Ginčo sandorį sudarančio nekilnojamojo turto objekto pardavimo.

Atsižvelgdama į minėtą LVAT sprendimu teiktą išaiškinimą nagrinėjamoje byloje dėl PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalies, skaitomo kartu su to paties įstatymo 92 straipsnio 1 dalimi, taikymo, Komisija konstatuoja, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimas dalyje dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto mokėtino 21 915,55 Eur PVM ir su juo susijusių sumų yra tvirtintinas.

Nagrinėjamoje administracinėje byloje teisėjų kolegija pastebėjo ir tai, kad panaikindama centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą ir grąžindama jam mokesčinių ginčą nagrinėti iš naujo, Komisija iš esmės nevertino ir nepasisakė dėl kitų jai pateiktame Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų dėl vietos mokesčių administratoriaus ir Inspekcijos sprendimų teisėtumo. Todėl, atsižvelgdama į 2019-08-28 sprendimo administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 28–30 punktus, taip pat siekiant užtikrinti Pareiškėjos teisę į visapusišką mokesčio ginčo nagrinėjimą, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė nagrinėjamoje byloje, teisėjų kolegija nusprendė panaikinti pirmosios instancijos teismo ir Komisijos sprendimus ir mokesčinių ginčą grąžinti Komisijai nagrinėti iš naujo.

Komisija, vykdydama LVAT 2019-08-28 sprendimo administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019 įpareigojimą pasisakyti dėl kitų Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų, kurie buvo nevertinti Komisijos 2016-05-09 sprendime Nr. S-96, pažymi, jog Pareiškėja nepateikė jokių nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu dėl už 2009 m. priskaičiuoto 186,80 Eur GPM ir 74,72 Eur PSD įmokų, kurie buvo apskaičiuoti nuo Pareiškėjos 2009 m. gautų ir įstatymo nustatyta tvarka nedeklaruotų 4 300 Lt nuomos pajamų.

Pareiškėja 2016-02-29 skunde Komisijai nurodė, jog ji nesutinka su mokesčių administratoriaus GPM prievolės nustatymu apmokestinant turto vertės padidėjimo pajamas, gautas 2012 ir 2013 metais už nekilnojamojo turto objektų pardavimą. Pareiškėja nurodė, kad GPMĮ 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Vilniaus AVMI, skaičiuodama mokėtiną GPM sumą, išskyrė pajamas nuo pastato ir žemės sklypo pardavimo kaip du atskirus GPM objektus, nors pastatai ir žemės sklypas buvo parduodami kartu ir buvo gautos bendros pajamos nuo parduoto viso objekto. Tokiu būdu nustatyta, kad 2012-12-28 nekilnojamojo

turto sandoriu žemės sklypas parduotas už 112 500 Lt (savikaina – 243 282 Lt). Toks pardavimas laikomas nuostolingiu (-130 782 Lt), dėl to GPM neapmokestinamas. 2012-12-28 nekilnojamojo turto sandoriu parduotas pastatas už 150 000 Lt (savikaina – 121 000 Lt) yra laikomas pelningu (29 000 Lt) ir apmokestinamas GPM. Pareiškėja pabrėžia, kad iš minėto 2012-12-28 nekilnojamojo turto sandorio jokių grynujų pajamų (o ne grynujų pinigų) negavo, nes galutinis viso šio sandorio rezultatas yra nuostolis (-101 782 Lt). Tokiu pat būdu Pareiškėja vertina ir 2013-08-08 sandorį, kuriuo perleista žemės sklypo dalis už 248 000 Lt (savikaina – 248 454 Lt), pardavimas laikomas nuostolingiu (-454 Lt). 2013-08-08 sandoriu parduotas pastatas už 176 500 Lt (savikaina – 130 000 Lt) ir šis pardavimas laikomas pelningu (46 500 Lt), tuo tarpu Pareiškėja gavo tik 46 046 Lt grynujų pajamų (-454 Lt + 46500 Lt).

Iš bylos medžiagos bylos matyti, jog Vilniaus AVMI Pareiškėjos 2012 m. GPM mokesstinę prievolę nustatė dėl nekilnojamojo turto, esančio Sakiškių k., Bezdonių sen., Vilniaus r., 2012 ir 2013 metais atliktų pardavimo sandorių. Nustatyta, kad pagal 2012-12-28 pirkimo–pardavimo sutartį įsigyto nekilnojamojo turto dalį Pareiškėja su E. S. pardavė už 450 000 Lt, Pareiškėjos dalis pagal pirkimo–pardavimo sutartį sudarė 262 500 Lt (721/3558 dalis žemės sklypo – 112 500 Lt; 1/2 gyvenamojo namo – 150 000 Lt), t. y. Pareiškėjos gauto atlygio dalis sudarė 58,33 proc. pardavimo kainos. Pirkėjas už įsigytą nekilnojamąjį turtą 50 000 Lt sumokėjo 2012 m. ir 400 000 Lt – 2013 m. Nustatyta, kad Pareiškėjos pajamų suma 2012 m. sudarė 29 165 Lt (50 000 Lt x 58,33 proc.), iš jų 12 499 Lt (29 165 Lt x 112 500 Lt/262 500 Lt) už dalį žemės sklypo ir 16 666 Lt (29 165 Lt x 150 000 Lt/262 500 Lt) už namą, atitinkamai dalies žemės sklypo įsigijimo išlaidos sudarė 27 029 Lt (12 499 Lt x 243 282 Lt/112 500 Lt), 138 Lt notarui už paslaugas ir gyvenamojo namo 11 111 Lt (16 666 Lt x 100 000 Lt/150 000 Lt) ir 138 Lt notarui už paslaugas. Vilniaus AVMI konstatavo, jog Pareiškėja 2012 m. gavo 29 165 Lt pajamas. Kadangi nuo turto įsigijimo (2011-02-10 įsigytas žemės sklypas ir 2012-12-27 pastatytas gyvenamasis namas) iki turto pardavimo (2012-12-28) nepraėjo penkeri metai, todėl vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto ir 22 straipsnio 3 dalies nustatyta tvarka, už juos gautos pajamos pagrįstai priskirtos B klasės apmokestinamoms pajamoms, kurios pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 4 punkto nuostatomis mažinamos apskaičiuotu 2 728 Lt pardavimo PVM (29 165 Lt – 2 728 Lt). Konstatuota, jog Pareiškėja gautas pajamas bei su jų įsigijimu susijusias išlaidas privalėjo deklaruoti 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje kaip gautas neišlaikyto 5 metus nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, todėl Pareiškėjai apskaičiuota 729 Lt (211,13 Eur) GPM. Pareiškėjos 2013 m. gautos pajamos, pagal 2012-12-28 pirkimo–pardavimo sutartį sudarė 233 335 Lt (262 500 Lt – 29 165 Lt), t. y. 100 001 Lt už žemės sklypo dalies pardavimą (112 500 Lt – 12 499 Lt) ir 133 334 Lt (150 000 Lt – 16 666 Lt) už gyvenamąjį namą. Nuo turto įsigijimo iki jo pardavimo nepraėjo penkeri metai, todėl už juos gautos pajamos priskiriamos B klasės apmokestinamoms pajamoms, iš kurių atėmus mokėtiną 17 356 Lt PVM už dalį žemės sklypo ir 4 474 Lt PVM už gyvenamąjį namą bei 217 218,24 Lt (1 200 000 Lt x 10,82 a/35,58 a) x 2/3 – 27 167 Lt + 1 102,50 Lt notarinių sutarčių sudarymo išlaidos) išlaidas susijusias su žemės sklypo įsigijimu ir 89 853,50 Lt (200 000 Lt /2 – 11 249 Lt + 1 102,50 notarinių sutarčių sudarymo išlaidos) išlaidas susijusias su gyvenamojo namo įsigijimu, Vilniaus AVMI apskaičiavo 39 006,50 Lt apmokestinamųjų pajamų sumą (133 334 Lt – 4 474 Lt PVM – 89 853,50 Lt) už parduotą gyvenamąjį namą. Pareiškėja su bendrasavininke 2013-08-08 pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė kaimo turizmo pastatą, esantį Pušų al. 8, Sakiškių k., Vilniaus r. sav., ir 1105/3558 dalį žemės sklypo už 725 000 Lt (už pastatą 353 000 Lt ir už žemės sklypą – 372 000 Lt). Pagal 2013-08-08 pirkimo–pardavimo sutarties sąlygas Pareiškėja pardavė 1/2 dalį gyvenamojo namo už 176 500 Lt, 737/3558 dalį žemės sklypo už 248 000 Lt (iš viso 424 500 Lt). Kadangi nuo turto įsigijimo (žemės sklypas įsigytas 2011-02-10, pastatas pripažintas pastatytu pagal 2013-08-07 UAB "A1" pateiktą PVM sąskaitą faktūrą) iki jo pardavimo (2013-08-08) nepraėjo penkeri metai, todėl, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto ir 22 straipsnio 3 dalies nustatyta tvarka, už juos gautos pajamos pagrįstai priskirtos B klasės apmokestinamoms pajamoms. Pagal GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies 4 punkto nuostatas Pareiškėja privalėjo deklaruoti 2013 m. metinėje pajamų deklaracijoje kaip gautas neišlaikyto 5 metus 168 430 Lt (176 500 Lt – 8 070 Lt PVM) pajamas už kaimo turizmo pastato pardavimą ir 204 958 Lt (248 000 Lt – 43 042 Lt PVM) pajamas už dalies žemės sklypo pardavimą bei 108 918,02 Lt kaimo

turizmo pastato įsigijimo išlaidas ir 249 934,19 Lt dalies žemės sklypo įsigijimo išlaidas, dėl ko Vilniaus AVMI apskaičiavo 59 511,98 Lt kaimo turizmo pastato pardavimo apmokestinamųjų GPM pajamų sumą. Tokiu būdu, Vilniaus AVMI už 2013 m. suformavo Pareiškėjos GPM mokestinę prievolę – 7 803 Lt (2 259,91 Eur).

Komisijos vertinimu mokestinis ginčas šioje mokestinio ginčo dalyje yra dėl GPM įstatymo nuostatų taikymo, t. y. ar turto vertės padidėjimo pajamos nuolatiniam Lietuvos gyventojui, nesiverčiančiam individualia veikla, turi būti apskaičiuojamos už kiekvieną parduotą nekilnojamojo turto objektą (nekilnojamąjį daiktą), ar už du ir daugiau nekilnojamųjų daiktų, parduotų tam pačiam pirkėjui pagal vieną pirkimo–pardavimo sutartį.

GPM įstatymo 2 straipsnio 7 dalimi nustatyta, kad individuali veikla – savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, *išskyrus nekilnojamųjų pagal prigimtį daiktų pardavimo ir (ar) nuomos veiklą*; <...>. Vadinas, pagal šias GPM įstatymo nuostatas Pareiškėjos 2012 ir 2013 metais vykdyti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai nepriskirtini individualiai veiklai ir Pareiškėjos atžvilgiu GPM įstatymo 18 straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, t. y. leidžiamais atskaitymais nėra laikomos su per mokestinį laikotarpį faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios nuolatinio Lietuvos gyventojų patirtos įprastinės šiai veiklai išlaidos <...>.

GPM įstatymo 2 straipsnio 16 dalis apibrėžia pajamas, kurių šaltinis yra Lietuvoje, į jas įskaitomos (3 punktas) pajamos, gautos už parduotą ar kitokiu būdu perleistą nuosavybėn <...> *nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje*. To paties įstatymo 5 straipsnio 1 dalis nustato, jog pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, to paties straipsnio 2 dalis – nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, <...>. Pagal GPM įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktą, pajamų, išskyrus pozityvias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu yra laikomas momentas, kai pajamos bet kokia forma yra gaunamos. GPM įstatymo 16 straipsnis nustato apmokestinamųjų pajamų, išskyrus pajamas iš paskirstytojo pelno, apmokestinimą taikant šio Įstatymo 16 straipsnio 2 dalyje nustatytą pajamų mokesčio tarifą, t. y. iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimama: <...> 4) per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto *ne individualios veiklos turto* ir individualios veiklos turtui priskirto *nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos* – šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. Pagal GPM įstatymo 19 straipsnio 1 dalį, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto įsigijimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai.

Apibendrinant matyti, jog Įstatymo leidėjas nustatė, kad turto vertės padidėjimo pajamos pardavus ar kitaip perleidus ne individualios veiklos nekilnojamojo pagal prigimtį daiktą (jo dalį) apskaičiuojamos kiekvienam parduoto ar kitaip perleisto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto (jo dalies) vienetui atskirai, t. y. perleistų dviejų ar daugiau nekilnojamųjų daiktų (jų dalių) gauti teigiami ir neigiami rezultatai (iš nekilnojamojo daikto ar jo dalies pardavimo pajamų atėmus su to turto vieneto ar jos dalies įsigijimo išlaidas ir privalomuosius mokėjimus) nesumuojami.

Komisija konstatuoja, kad šioje mokestinio ginčo dalyje Pareiškėjos skundas atmestinas ir Inspekcijos sprendimas dėl Pareiškėjai nustatytos mokėti į biudžetą 2 658, 99 Eur GPM ir 74,72 Eur PSD įmokų prievolės tvirtintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog kontrolės veiksmus Pareiškėjos atžvilgiu Vilniaus AVMI pradėjo 2013-04-16 (užduotis atlikti mokestinį tyrimą Nr. (4.65)-90-383), mokestinio tyrimo rezultatai įforminti 2014-12-02 mokestinių tyrimo rezultatų ataskaita Nr. FR0686-2225, kurioje nustatyta, jog Pareiškėja, kaip PVM apmokestinamasis asmuo, galimai vykdė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo ekonominę veiklą, 2014-12-23 Vilniaus AVMI išrašytas pavedimas (tikrinami PVM, GPM ir PSD įmokos), 2015-08-13 patikrinimo rezultatai įforminti Vilniaus AVMI patikrinimo aktu Nr. (4.65)-FR0680-581, kuris patvirtintas Vilniaus AVMI 2015-10-23 sprendimu dėl

patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-674. Pareiškėja, apskūsdama minėtą Vilniaus AVMI sprendimą centriniam mokesčių administratoriui, inicijavo mokestinį ginčą. Pažymėtina ir aplinkybė, jog Inspekcijai apskundus Komisijos 2016-05-09 sprendimą Nr. S-96 (7-40/2016) VAAT ir 2016-09-30 VAAT sprendimą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui, pastarasis 2018-04-11 nutartimi sustabdė bylos nagrinėjimą ir kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą klausimu, susijusiu su 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB 282–292 straipsnių taikymu tokiomis aplinkybėmis, kurios susiklostė nagrinėjamoje byloje. Kaip jau minėta, šis Komisijos sprendimas yra priimtas vykdant 2019-08-28 LVAT sprendimą administracinėje byloje Nr. eA-1739-556/2019. Iš pirmiau nurodytų aplinkybių matyti, kad mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje vyksta jau daugiau kaip ketverius metus.

Pareiškėjos atstovė mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu atkreipė dėmesį į ilgą mokesčio ginčo nagrinėjimo laikotarpį ir išdėstė prašymą atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo arba juos sumažinti vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius kriterijais. Pasisakydama nurodytuose ginčo aspektu Komisija atkreipia dėmesį, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokesčiuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į KT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011). KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas) (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10 ir 2008-01-21 sprendimai).

Taigi, Komisija, įvertinusi Pareiškėjos atstovės argumentus dėl ilgo GPM delspinigių skaičiavimo laikotarpio, atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 2 517 Eur PVM delspinigių (5 034 Eur x 50/100), 240 Eur GPM delspinigių (480 Eur x 50/100), 22,50 Eur PSD įmokų delspinigių (45 Eur x 50/100) ir 50 procentų PVM, GPM ir PSD įmokų delspinigių, kurie Pareiškėjos atžvilgiu bus apskaičiuoti nuo šiuo sprendimu patvirtintų mokėtinų PVM, GPM ir PSD įmokų sumų taikant MAĮ 98 straipsnio 2 dalies nuostatas.

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

1. Patvirtinti Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21 dalyje dėl nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 21 915,55 Eur PVM, 2 658,99 Eur GPM ir 74,72 PSD įmokų bei 2 192 Eur PVM baudą, 266 Eur GPM baudą ir 7 Eur PSD įmokų baudą;

2. Inspekcijos 2016-02-02 sprendimą Nr. 68-21 dėl nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 5 034 Eur PVM delspinigius, 480 Eur GPM delspinigius ir 45 Eur PSD įmokų delspinigius pakeisti į nurodymą sumokėti 2 517 Eur PVM delspinigius, 240 Eur GPM delspinigius ir 22,50 Eur PSD įmokų delspinigius;

3. Atleisti Pareiškėją nuo 50 procentų PVM, GPM ir PSD įmokų delspinigių, kurie bus apskaičiuoti nuo šiuo sprendimu patvirtintų PVM, GPM ir PSD įmokų sumų vadovaujantis MAĮ 98 straipsnio 2 dalies nuostatomis;

4. Pareiškėjos prašymą užklausti / prašyti paaiškinimų iš Vilniaus AVMI dėl E. S. PVM prievolių buvimo/nebuvimo atmesti.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius