

**Vilniaus universiteto Teisės fakulteto  
Viešosios teisės katedra**

Kamilės Jogminaitės  
V kurso, mokesčių ir finansų teisės  
studijų šakos studentės

**Magistro darbas**

**Naujų pastatų, statinių bei jų dalių apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu  
teisinis reguliavimas ir problematika**

**VAT treatment of new immovable property**

Vadovas: prof. dr. Vitas Vasiliauskas  
Recenzentas: lekt. dr. Povilas Gruodis

Vilnius  
2022

## ANOTACIJA IR PAGRINDINIAI ŽODŽIAI

Šiame darbe analizuojama, ar Lietuvos įstatymų leidėjas tinkamai perkėlė 2006 m. lapkričio 28 d. Europos Tarybos direktyvos 2006/112/EB „Dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos” nuostatas, susijusias su naujo nekilnojamojo turto apmokestinimu, į nacionalinę teisę bei, ar Lietuvos mokesčių administratoriaus naujo nekilnojamojo turto apmokestinimo pridėtinės vertės mokesčiu aiškinimai atitinka PVM direktyvos tikslus.

**Pagrindiniai žodžiai:** pridėtinės vertės mokestis, naujo nekilnojamojo turto apmokestinimas.

This work analyzes whether the Lithuanian legislator has properly transposed to the national legislation the provisions of the VAT Directive relating to the taxation of new immovable property and whether the Lithuanian tax authority interprets the taxation of new immovable property in the light of the objectives of the VAT Directive.

**Keywords:** value added tax, VAT treatment of new buildings.

## TURINYS

IŽANGA .....	2
<b>1. PVM SAMPRATA, PAGRINDINIAI TAIKYMO PRINCIPAI.....</b>	<b>5</b>
1.1. PVM raida.....	5
1.2. Pagrindiniai PVM taikymo principai .....	6
1.3. PVM objektas.....	7
1.3.1. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo už atlygį sąvokos .....	8
1.3.2. Sandorio vieta .....	12
1.3.3. Ekonominė veikla ir apmokestinamasis asmuo .....	13
<b>2. NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PVM REGLAMENTAVIMAS ES IR LIETUVOS TEISĖS AKTUOSE.....</b>	<b>16</b>
2.1. Nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM direktyvoje 2006/112/EB .....	16
2.2. Nekilnojamojo turto apmokestinimas LR PVM įstatyme.....	18
<b>3. NAUJO NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU TEISINIO REGULIAVIMO PROBLEMATIKA .....</b>	<b>22</b>
3.1. 24 mėnesių kriterijaus ir apmokestinamojo asmens sąvokos taikymo problematika .	22
3.1.1. Atsitiktiniai sandoriai versus ekonominė veikla .....	23
3.1.2. 24 mėnesių problematika .....	25
3.1.3. Pirmoji alternatyva – atsitiktinių sandorių instituto panaikinimas naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriuose.....	29
3.1.4. Antroji alternatyva – maržos schemas taikymas pagal PVM Direktyvos 392 straipsnį naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriuose .....	31
3.1.5. Dabartiniame PVM reguliavime egzistuojantys pavyzdžiai .....	34
3.2. Esminio pagerinimo sąvokos problematika .....	36
3.3. „Rent to buy“ sandoriai.....	40
IŠVADOS .....	45
ŠALTINIŲ SĄRAŠAS .....	47
SANTRAUKA .....	51
SUMMARY .....	51

## IŽANGA

**Nagrinėjamos temos aktualumas.** Nekilnojamojo turto sektorius yra reikšminga kiekvienos valstybės ekonomikos dalis, nes nekilnojamojo turto sandoriai (tiek pirkimai – pardavimai, tiek nuoma ar kiti būdai realizuoti nekilnojamąjį turtą) yra sudaromi reikšmingomis sumomis. To pasekoje, tampa svarbus mokesčių klausimas, o ypačingai pridėtinės vertės mokesčio (toliau – **PVM**) apmokestinimo režimas, nes nuo jo gali priklausyti tiek galutinė sandorio kaina, tiek asmenų, kurie tokius sandorius vykdo, apmokestinimas PVM, tiek tokių asmenų uždarbio suma. Pasirinktos darbo temos aktualumas pasireiškia tuo, kad kasdieninėje praktikoje pasitaiko atvejų, kai Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – **PVM įstatymas**) nuostatos arba 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos Nr. 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – **PVM direktyva**) nuostatos yra interpretuojamos nevienodai. Tai įrodo faktas, kad tiek Lietuvos, tiek Europos Sąjungos (toliau – **ES**) teismai kasmet nagrinėja bylas susijusias su nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM reglamentavimu. Pavyzdžiui, nuo 2021 m. iki 2022 m. balandžio mėnesio Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – **LVAT**) išnagrinėjo 3 bylas, susijusias su nekilnojamojo turto pardavimo (ne)apmokestinimo PVM sandoriais, o Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – **VAAT**) 2021 m. priėmė dvi nutartis<sup>1</sup>. Be kita ko, darbo aktualumą taip pat pagrindžia ir kitų valstybės institucijų, tokių kaip, Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – **MGK**) veikla. 2021 m. balandžio mėnesio viešame pranešime MGK atskleidė, kad mokestinių ginčų praktikoje pasitaiko atvejų, kai gyventojams, pastačius ir pardavus nekilnojamąjį turtą atsiranda pridėtinės vertės mokesčio PVM prievolės, nes laikoma, kad jie vykdo ekonominę veiklą (Mokestiniai ginčai atskleidė, ko nežino gyventojai...2021). 2020 m. MGK savo veiklos ataskaitoje pažymėjo, kad Komisijai teko nagrinėti klausimą dėl asmens vykdomų nekilnojamojo turto pardavimų sandorių ir spręsti, ar tokia asmens vykdoma veikla turėjo versliškumo, savarankiškumo, tęstinumo požymių ir atitinkamai galėtų būti laikoma ekonomine, o ne atsitiktine veikla (Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės..., 2020). 2021 m. MGK kreipėsi į Europos Sąjungos Teisingumo teismą (toliau – **ESTT**) su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl PVM apskaičiavimo

---

<sup>1</sup> 2021 m. vasario 10 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. Nr. A-384-438/2021  
2022 m. sausio 26 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-25-602/2022.  
2022 m. kovo 9 d. LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-165-520/2022.  
2021 m. vasario 1 d. VAAT sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-636-872/202.  
2021 m. balandžio 20 d. VAAT sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-2154-484/2022.

nuostatų nekilnojamojo turto pirkimo sandorio kontekste (Mokestinių ginčų komisija kreipėsi...2021). Pastebėtina, kad pastaraisiais metais ESTT kasmet išleidžia sprendimus nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM reglamentavimo srityje. Lietuvos mokesčių teisės akademinėje plotmėje nekilnojamojo turto apmokestinimas būtent iš PVM perspektyvos nebuvo detaliai nagrinėtas. Pasirinkta darbo tema yra aktuali, nes būtent naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai PVM prasme ir su jais susiję probleminiai aspektai išviso nebuvo nagrinėti akademinėje literatūroje, nors, kaip buvo pažymėta, mokestiniai ginčai dėl normų taikymo kyla.

PVM reglamentuojantys ES ir Lietuvos teisės aktai numato skirtingą naujo ir seno nekilnojamojo turto apmokestinimą. Tokio turto apmokestinimui ir (arba) neapmokestinimui taip pat įtakos turi ir aplinkybė, ar nekilnojamojo turto pardavimas vykdomas kaip tam tikra ekonominė veikla, ar tai yra asmeninio turto pardavimas. Tai lemia, kad ne visose situacijose asmenys pakankamai aiškiai geba suprasti savo sudaromų sandorių turinį bei taikomas taisyklės. Tam tikrais atvejais suprasdami, kad mokestinė našta jiems būtų gana ženkli - ne visai sąžiningais būdais siekia pasinaudoti ir, ar kitaip interpretuoti vieną ar kitą PVM taikymą reglamentuojančius teisės normą siekdami išvengti PVM sumokėjimo. Darbe nagrinėjamas PVM reglamentavimas taip pat yra aktualus ir naujiems nekilnojamojo turto sektoriuje atsiradusiems produktams, naujoms nekilnojamojo turto pardavimo formoms tokioms kaip *Rent to buy* sandoriai, nes šiuo metu galiojantys teisės aktai neapibrėžia aiškaus jų traktavimo, o konkreti teisinė praktika būtent šia tema dar nėra susiformavusi, todėl nėra pakankamai aišku kaip kvalifikuoti *Rent to buy* sandorius PVM tikslais.

**Darbo uždaviniai.** Darbo tikslui pasiekti yra esminga išspręsti šiuos uždavinius:

1. Nekilnojamojo turto, kaip objekto, (ne)apmokestinimo priežastis PVM direktyvos kontekste.
2. Išnagrinėti kaip PVM direktyvos nuostatos, reglamentuojančios nekilnojamojo turto (ne)apmokestinimą PVM, buvo perkeltos į PVM įstatymą).
3. Išanalizuoti, ar PVM direktyvos nuostatų perkėlimas į nacionalinės teisės aktus atitinka PVM direktyvos tikslus bei ESTT formuojamą praktiką.
4. Apžvelgti, ar praktikoje kyla daug ginčų susijusių su naujo nekilnojamojo turto apmokestinimu PVM.
5. Atskleisti kaip naujo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM galėtų būti tobulinamas, atsižvelgiant į identifikuotas problemas.

**Darbo objektas.** Magistro darbe nagrinėjamas naujo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM.

**Tyrimo metodai.** Darbo tikslui pasiekti naudojami istorinis, lingvistinis, lyginamasis, sisteminis, teologinis metodai.

1. Naudojant *istorinį* metodą siekiama atskleisti nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM ištakas bei ryšį kaip nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM samprata kinta atsižvelgiant į praktikoje naujai atsirandančius sandorius, susijusius su nekilnojamojo turto pardavimu.
2. Remiantis *lingvistiniu* metodu yra analizuojama PVM direktyvos bei PVM įstatymo teisės normų formuluočių kalbiniai skirtumai.
3. Naudojant *lyginamąjį* metodą darbe yra nagrinėjami nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM reguliavimo skirtumai PVM direktyvos, ESTT jurisprudencijos, PVM įstatymo bei Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – **Lietuvos mokesčių administratorius / VMI**) PVM įstatymo komentaro kontekste.
4. Pasitelkiant *sisteminį* metodą yra siekiama struktūruotai atskleisti nekilnojamojo turto apmokestinimą PVM, atskleisti teisės aktų turinio bei nagrinėjamos teismų praktikos prasmę logiškai siejant juos tarpusavyje.
5. Remiantis *teologiniu* metodu yra analizuojamas naujo nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM teisinio reguliavimo įgyvendinimas praktinėse situacijose.

**Svarbiausieji šaltiniai.** Magistro darbe yra pasitelkiami įvairaus pobūdžio šaltiniai. Siekiant išnagrinėti PVM direktyvos nuostatų, kurios buvo perkeltos į PVM įstatymą, ištakas bei esmę, didelę svarbių šaltinių dalį sudaro ESTT bei Lietuvos teismų praktika. Reikšmingiausi šaltiniai nagrinėjant nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM ištakas yra pirmosios PVM direktyvos išleistos 1967 m., taip pat 1973 m. Pasiūlymas dėl Šeštosios PVM direktyvos bei 1977 m. Šeštoji PVM direktyva. Dabartinių galiojančių normų turinio atskleidimui bei aiškinimui esminiai šaltiniai yra PVM direktyva, profesoriaus Ben Terra ir advokatės Julie Kajus naujausios, 2022 m. išleistos, PVM direktyvos gairės. Siekiant įgyvendinti magistro darbo išsikeltus tikslus bei uždavinius svarbus yra PVM įstatymas bei šio įstatymo oficialus apibendrintas komentaras.

**Temos originalumas.** Nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM Lietuvos teisės mokslo akademinėje veikloje nebuvo plečiamai nagrinėtas. Pasirinktos darbo temos originalumas pasireiškia ir tuo, kad darbe yra analizuojamos naujausios su naujo nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM reguliavimu susijusios problemos, kurios nėra paaiškinamos net Lietuvos mokesčių administratoriaus parengtame PVM įstatymo komentare. Taip pat, darbe yra pavaizduojamos praktinės galimos probleminės situacijos ir galimi tokių situacijų sprendimo būdai.

# 1. PVM SAMPRATA, PAGRINDINIAI TAIKYMO PRINCIPAI

## 1.1. PVM raida

Prieš pradėdant nagrinėti specifinius PVM sandorius susijusius su nekilnojamojo turto apmokestinimu, svarbu trumpai apžvelgti ES kompetenciją netiesioginių mokesčių srityje bei iš to kilusį PVM harmonizavimo procesą ES. Atkreiptinas dėmesys, kad Europos Bendrijos steigimo sutartis (Konsoliduota ES steigimo sutartis) numato išimtinę ES prerogatyvą veikti netiesioginio apmokestinimo reguliavimą valstybėse narėse (93 straipsnis) (Medelienė, Sudavičius, 2011, p. 66). ES kompetencija netiesioginių mokesčių srityje bei PVM reglamentavimo teisinis pagrindas yra numatytas sutarties dėl ES veikimo (toliau – SESV) 110 – 113 straipsniuose (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo...2012). Ypatingai svarbus yra SESV 113 straipsnis nurodantis, kad „Taryba, sprendama pagal specialią teisėkūros procedūrą ir pasikonsultavusi su Europos Parlamentu bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetu, vieningai priima nuostatas dėl apyvartos mokesčių, akcizų ir kitas netiesioginio apmokestinimo formas reglamentuojančių teisės aktų suderinimo, būtino užtikrinanti, kad bus sukurta ir ims veikti vidaus rinka bei bus išvengta konkurencijos iškraipymo“. Taigi, svarbus akcentas, kad visos PVM ir akcizų direktyvos yra priimamos vadovaujantis vieningumo principu, siekiant rinkos stabilumo, o valstybių narių kompetencija netiesioginių mokesčių srityje yra ganėtinai apribota.

Pagrindinės priežastys lėmusios PVM harmonizavimą ES buvo vieningos rinkos idėja bei sąžininga mokesčių konkurencija. 1967 m. buvo priimtos pirmosios PVM direktyvos, kurios iš esmės galėtų būti laikomos kaip pirmasis aktyvus įrankis, siekęs panaikinti iki tol galiojusius daugiapakopius komuliatyvinius mokesčius bei įgalinęs valstybes nares iki 1970 m. įsivesti PVM savo mokesčių sistemose bei taip pradėti kurti bendrąją PVM sistemą.

Pirmojoje 1967 m. balandžio 11 d. Tarybos direktyvoje dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo (toliau – **Pirmoji direktyva**) buvo numatyta, kad iki 1970 m. sausio 1 d. turi būti įgyvendinta bendroji PVM sistema. Tačiau realiai bendras harmonizavimo procesas nebuvo įgyvendintas iki 1973 m., kadangi, kaip ir minėta Pirmosios direktyvos preambulėje, tokį pakeitimą ES „reikia įgyvendinti etapais, nes apyvartos mokesčių suderinimas sukels valstybėse narėse esminius mokesčių

struktūros pokyčius ir turės didelės įtakos biudžeto, ekonominėms ir socialinėms sferoms” (First Council Directive...1967). Svarbu paminėti, kad po pirmųjų PVM direktyvų priėmimo PVM harmonizavimo proceso spartinimui turėjo įtakos 1970 m. priimtas Europos tarybos sprendimas dėl valstybių narių finansinių įmokų pakeitimo Bendrijų nuosavais ištekliais, kadangi vienas iš bendrųjų išteklių elementų buvo atskaitymai nuo PVM, o tai reiškė, kad PVM buvo priskirtas ES kompetencijai ir ES biudžetui (ES biudžeto istorija, Biudžeto reikalai, 2019). 1977 m. gegužės 17 d. Europos taryba priėmė Šeštąją PVM direktyvą „Dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas“ (toliau – Šeštoji PVM direktyva) (Sixth Council Directive 77/388/EEC...1977). Būtent Šeštojoje PVM direktyvoje pirmą kartą buvo pamėginta išdėstyti visą bendrąją PVM sistemą, t.y. apibrėžti kas yra apmokestinamasis asmuo, apmokestinamieji sandoriai, apmokestinamųjų sandorių vieta bei nustatyti mokesčio apskaičiavimo tvarką. Iš esmės Šeštoji PVM direktyva buvo esminis bendros PVM sistemos kūrimo pagrindas (The Evolution of the Process...2020).

Šeštoji PVM direktyva 2006 m. lapkričio 28 d. Europos tarybos buvo išdėstyta nauja redakcija ir dabar galiojanti PVM direktyva yra pagrindinis ES teisės aktas reglamentuojantis bendrąją PVM sistemą (Council Directive 2006/112/EC...,2006).

## **1.2. Pagrindiniai PVM taikymo principai**

Europos Sąjungos PHARE programos atstovas Lietuvoje Antonis Varmingtonas (Anthony Warmington) teigia, kad šalys, kuriose imamas PVM, linkusios manyti, jog, norint turėti efektyvesnę ekonomiką, reikia teikti pirmenybę vartojimo mokesčiams, o ne pajamų mokesčiams (Pridėtinės vertės mokestis ir jo vaidmuo...2012). Tokie svarstymai yra paremti tuo, jog vartojimo mokesčiai skatina šalies ekonomikos augimą (Pridėtinės vertės mokesčio analizė, 2013). Taigi, pirmasis ir esminis PVM charakteristikos bruožas yra tai, jog šis mokestis yra nukreiptas būtent į vartojimą. Antra – PVM tai netiesioginis mokestis, kuriuo yra apmokestinamos prekės ir paslaugos, išreikštas procentiniu dydžiu nuo pridėtinės vertės bei kuris yra sistemiškai atskaitomas, t.y. iš pardavimo PVM atimant pirkimo PVM. Netiesioginis mokestis reiškia, kad nors šio mokesčio našta pirmiausia gula ant prekių ar paslaugų vartotojo, tačiau į valstybės narės biudžetą PVM moka ne vartotojas, o prekių/paslaugų pardavėjas. Dar vienas kriterijus, specifiskai apibūdinantis PVM – daugiakopiškumo požymis, kuris reiškia, kad šis mokestis yra orientuotas į visą gamybos ir tiekimo grandinę. Taigi, esminė PVM charakteristika susideda iš šių požymių: vartojimo mokestis, netiesioginis mokestis bei daugiapakopis mokestis.



Ypatingai svarbią reikšmę aiškinant PVM bendrąją sistemą turi iš PVM direktyvos išplaukiantys principai. Vienas esminių tai fiskalinio neutralumo principas, kurio esmė PVM atžvilgiu asmenį, kuris vykdo ekonominę veiklą, išlaikyti neutraliu, o galutinę mokesstinę naštą perkelti galutiniam vartotojui. Fiskalinio neutralumo principas yra realizuojamas per PVM atskaitos institutą. Savo praktikoje ESTT yra pažymėjęs, kad PVM direktyva nustatyta atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Taigi bendraja PVM sistema siekiama užtikrinti visišką neutralumą apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad ši veikla iš esmės pati apmokestinama PVM (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2012 m. kovo 22 d. sprendimas byloje). Asmuo, vykdamas ekonominę veiklą ir PVM apmokestinamus sandorius ir turintis teisę į PVM atskaitą, šio mokesčio atžvilgiu lieka neutralus, kadangi gali iš mokėtinios PVM sumos atimti mokesčio sumą, tenkančią prekėms ir paslaugoms, kurios buvo tiesiogiai naudojamos jo vykdomos veiklos metu prekių bei paslaugų pridėtinei vertei kurti (Fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas PVM sistemoje, 2018). Fiskalinio neutralumo principas apsaugo apmokestinamųjų asmenų teises, užtikrina gamybos ir tiekimo grandinėje dalyvaujančių subjektų lygybę ir sąžiningą konkurenciją (Fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas PVM sistemoje, 2018).

Taigi, PVM yra netiesioginis vartojimo mokestis, kuriuo iš esmės yra apmokestinamos prekės bei paslaugos, ir kuris nesukuria mokesstinės šio mokesčio naštos apmokestinamiesiems asmenims, vykdančioms PVM apmokestinamą veiklą.

### **1.3. PVM objektas**

Bet kuriame Lietuvos Respublikos įstatyme, reglamentuojančiame tam tikrą mokestį, turi būti nustatyti pagrindiniai mokesčio turinio elementai: apibrėžtas konkretaus mokesčio mokėtojas, mokesčio objektas, įvardinta mokesčio bazė bei mokesčio dydis arba tarifas. Lietuvos Respublikos Konstitucinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, kad „tai, kas yra apmokestinama, apmokestinamasis objektas, ir mokesčio dydis (tarifas) pagal Konstituciją turi būti nustatomi tik įstatymu. Apmokestinamasis objektas ir mokesčio dydis (tarifas) negali būti nustatomi žemesnės galios teisės aktu.“ (Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas).

PVM objektą apibrėžia PVM direktyvos 2 str. ir jį įgyvendinantis PVM įstatymo 3 str.. Atsižvelgiant į minėtas teisės aktų nuostatas iš esmės PVM objektu yra laikomas apmokestinamojo asmens, kuris veikia kaip toks, t.y. kuris vykdo ekonominę veiklą, prekių

ir paslaugų teikimas už atlygį atitinkamoje teritorijoje/valstybėje, taip pat prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės ir prekių importas. Taigi, kaip matyti, yra išskiriami trys pagrindiniai subjektyvūs kriterijai, kurie lemia, kad prekių tiekimas ir/ar paslaugų teikimas būtų laikomi PVM objektu – atlygintinumas, sandorių vieta ir tai, kad sandorius turi vykdyti apmokestinamasis asmuo veikdamas kaip toks.

Pažymėtina, kad PVM reglamentuojančių teisės aktų nuostatos numato prekių ir paslaugų sąvokų apibrėžimus, apibrėžia, kas yra laikoma ekonomine veikla, reglamentuoja atskiras prekių ir paslaugų teikimo vietos taisykles bei numato PVM tarifus atskiroms prekių ir/ar paslaugų rūšims ir/ar situacijoms (pavyzdžiui, eksportas ir pan.).

### **1.3.1. Prekių tiekimo ir paslaugų teikimo už atlygį sąvokos**

Prieš pradėdant nagrinėti pirmąjį išskirtą PVM objektą (prekių tiekimą), būtina išsiaiškinti, kas yra prekė PVM prasme. Lietuvos mokesčių administratorius PVM požiūriu prekę aiškina taip: „preke PVM įstatymo tikslais vadinamas bet koks daiktas, taip pat bet kokių rūšių energija, dujos“. Daikto sąvoka yra nurodyta PVM įstatymo 2 str. 13 ir 18 dalyse. Taigi, daiktai PVM prasme yra suvokiami remiantis Lietuvos civiline teise ir yra skirstomi į kilnojamuosius ir nekilnojamuosius. Svarbu pastebėti, kad praktikoje gana dažnai kyla sandorių kvalifikavimo klausimas, kuris gali turėti įtakos tiek skirtingų PVM tarifų taikymui, tiek skirtingų PVM apmokestinimo momentų bei tiekimo vietos nustatymo taisyklių nustatymui bei apskritai PVM apmokestinimo režimui, todėl kiekvienu individualiu atveju svarbu suvokti, ar sandoris yra prekių tiekimas, ar paslaugų teikimas, o galbūt sandoris yra mišraus pobūdžio. Puikus iliustruojantis mišraus sandorio pavyzdys yra pateikiamas VMI PVM įstatymo komentare: „tarkime, kad rangos sutarties vykdymo metu, įmonė X įsigijo iš įmonės Y (langų gamintojos) langus, skirtus statomam statiniui už 50 000 eur ir 10 500 eur PVM (pagal sudarytą langų pardavimo-pirkimo sutartį langų gamintoja įmonė Y įsipareigojo sumontuoti parduotus langus įmonės X statomame statinyje). Prekių – langų – pardavimui taikomas atvirkštinis apmokestinimo PVM mechanizmas, nes įmonė X pagal **vieną sutartį** įsigijo iš įmonės Y (langų gamintojos) ir langus, ir jų montavimo darbus, o po montavimo langai tampa neatsiejama statinio dalimi.“<sup>2</sup> (Lietuvos Respublikos PVM įstatymo komentaras...2022).

---

<sup>2</sup> Iš pateikto pavyzdžio matyti, kad iš esmės įmonė X iš įmonės Y įsigijo tiek prekes (langus), tiek paslaugas (langų montavimas), tačiau PVM tikslais buvo pripažinta, kad visas sandoris vertintinas kaip vienas – langų tiekimas. Šis pavyzdys skirtas suvokti, kad praktikoje neretai yra sudėtinių sandorių atvejų, kuomet prekė ir paslauga yra taip glaudžiai susijusios, jog sudaro vieną sudėtinį sandorį PVM prasme.

Pagal PVM direktyvą (14 str. 1 d.) bendroji prekių tiekimo sąvoka yra apibrėžiama kaip teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas. Antroji straipsnio dalis nurodo, kad prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių: a) nuosavybės teisės į turtą perdavimas už atlyginimą valdžios institucijos ar jos vardu duotu nurodymu arba pagal įstatymus, b) faktinis prekių perdavimas pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka, c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas. Nagrinėjant prekių tiekimo apibrėžimą PVM direktyvos, o tuo pačiu ir PVM įstatymo taikymo kontekste, svarbu suvokti, kad savininko apibrėžimas civilinės teisės prasme nesutampa su savininko apibrėžimu mokestine prasme. Taip yra, nes kiekviena ES valstybė narė gali turėti skirtingą civilinės teisės nuosavybės koncepciją, ko pasekoje neįmanoma būtų užtikrinti vieningos savininko sąvokos mokestine prasme. Taigi, nuosavybės teisės perleidimas PVM prasme yra vertinamas iš ekonominės pusės, o teisinė nuosavybės perdavimas nėra būtinas. Tai įrodo ir ESTT jurisprudencija, o tiksliau ESTT bylos C-320/88 *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe* 9 punktas „Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje vartojama sąvoka „prekių tiekimas“ turi būti aiškinama taip, kad ji reiškia teisės disponuoti materialiuoju turtu kaip savininkui perdavimą, net jei neperduodama teisinė nuosavybės teisė į šį turtą” (Judgment of the court Sixth Chamber 8 February 1990).

Bendroji prekių tiekimo sąvoka, įtvirtinta PVM įstatyme (4 str. d), lingvistine prasme skiriasi nuo PVM direktyvos teksto, tačiau turinio prasme atitinka PVM direktyvoje nurodytą sąvoką. Iš žemiau pateiktos lentelės matyti, kad šis PVM įstatymo straipsnis, turinio prasme yra labiau detalizuotas nei PVM direktyvos 14 straipsnis.

**1 lentelė.** Prekių tiekimo sąvokos reglamentavimas PVM direktyvoje ir PVM įstatyme.



*Šaltinis:* autoriaus sudarytas, remiantis PVM direktyvos 2 str. ir PVM įstatymo 3 str.

PVM įstatymo 4 str. 2 d. formuluoatė, kitaip negu PVM direktyva, neįvardija faktinio prekių perdavimo, tačiau prekių perdavimo faktą sieja su perduodama turto nuosavybės rizika bei nauda. Būtina atkreipti dėmesį, kad nei PVM įstatymas, nei įstatymo komentaras aiškiai neįvardija, kaip reiktų identifikuoti „didžiosios rizikos dalies“ arba „naudos“ kriterijus. Taip pat svarbu akcentuoti skirtumą tarp PVM direktyvos 14 str. 2b formuluoatės „*paprastai pereina*“ ir PVM įstatymo 4 str. 2 d. formuluoatės „*numatytas turto nuosavybės perdavimas*“. Iš tokio PVM direktyvos nuostatų perkėlimo į nacionalinę teisę galima suprasti, kad jeigu nuomos sutartyje nėra numatytas nuosavybės perdavimas, tai pagal Lietuvos teisės aktus nuomos sandoris nebus laikomas prekių tiekimu, tačiau pagal PVM direktyvos nuostatas nuomos sandoris galėtu patekti į prekių tiekimo sąvoką.

PVM direktyvos 20 straipsnis „Prekių įsigijimas Bendrijos viduje“ apibrėžiamas kaip teisės disponuoti kilnojamuoju materialiuoju turtu kaip savininkui įsigijimas, kai prekes įsigyjančiam asmeniui į kitą valstybę narę nei tą, iš kurios prekės yra išsiųstos ar išgabentos, siunčia ar gabena pardavėjas arba prekes įsigyjantis asmuo ar kitas asmuo pardavėjo ar prekes įsigyjančio asmens vardu. PVM įstatymo 4<sup>1</sup> straipsnis nurodo, kad prekių įsigijimas iš kitos valstybės narės tai – prekių įsigijimu iš kitos valstybės narės už atlygį laikomas teisės disponuoti prekėmis, kurias tiekėjas, pirkėjas ar bet kurio iš jų

užsakymu trečioji šalis atgabena į kitą valstybę narę negu ta, kurioje prasidėjo jų gabenimas, įgijimas, kai įsigyjantis asmuo pagal sandorio sąlygas gali disponuoti prekėmis kaip jų savininkas.

PVM objektu taip pat laikomas ir paslaugų teikimas. Tiek PVM direktyva, tiek PVM įstatymas paslaugų teikimą apibūdina kaip sandorį, kuris nėra prekių tiekimas. Be kita ko, ES ir Lietuvos Respublikos teisės aktai, reglamentuojantys PVM, atskirai įvardija ir tam tikrus sandorius, kurie yra laikomi paslaugų tiekimu, pavyzdžiui, nestandartizuotos programinės įrangos pardavimas, statybos darbai, įskaitant pastatyto naujo pastato ar statinio perdavimą užsakovui (statytojui). Svarbu pabrėžti, kad teisinis reguliavimas, reguliuojantis prekių tiekimo bei paslaugų teikimo skirtumus, ne visada yra vienareikšmis. Kasdienėje verslo praktikoje dažnai pasitaiko atvejų, kai prekės ir paslaugos yra tiekiamos kartu, t.y. sudaromas sudėtinis sandoris. Pavyzdžiui, 2018 m. ESTT byloje *C-17/18 Mailat* nagrinėjo klausimą, ar restorano, kaip nekilnojamojo turto, nuoma bei restorano įrangos nuoma turi būti vertinama kaip vienas paslaugos teikimas ar tokie sandoriai turi būti kvalifikuojami kaip atskiri ir savarankiški paslaugų tiekimai. Šiuo atveju teismas nurodė, kad „iš bylos medžiagos matyti, kad kilnojamojo turto, kuris yra nuomos sutarties objektas, nuoma negali būti atsieta nuo pagrindinėje byloje aptariamo nekilnojamojo turto nuomos. Be to, neginčytina, kad tam tikras kilnojamas turtas, kaip įranga ir virtuvės reikmenys, yra pritvirtinti prie šio kilnojamojo turto ir šiame etape turi būti laikomi jo neatsiejama dalimi. Kadangi inventorių, kuris buvo išnuomotas ar kurio dalis perleista tuo pačiu metu kaip nekilnojamas turtas, taip pat kaip ir pastarasis turtas buvo skirtas restorano eksploatacijai, ši nuoma / perleidimas neturi būti laikomi turinčiais tikslą, veikiau tai yra priemonė kuo geresnėmis sąlygomis pasinaudoti pagrindine paslauga, t. y. nekilnojamojo turto nuoma.“ (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2018 m. gruodžio 19 d. sprendimas byloje). Taigi, šiame sprendime ESTT laikėsi pozicijos, kad sudėtinį sandorį PVM tikslais reikėtų laikyti vienu nekilnojamojo turto nuomos sandoriu PVM tikslais. Kiekvienoje konkrečioje situacijoje, reikia nustatyti sandorio požymius bei suvokti sandorio ekonominę logiką, nes nuo to gali priklausyti sandorio apmokestinimo PVM ypatumai.

PVM objektui taip pat yra priskiriamas importas. Prekių importas yra reglamentuojamas PVM direktyvos 30 str., kuris yra apibrėžtas kaip „prekių, kurios nėra išleistos į laisvą apyvartą, kaip nustatyta Sutarties (Europos Bendrijos steigimo sutarties) 24 straipsnyje, įvežimas į Bendriją.“. Be to, prekių importas yra ir tuomet, kai į Bendriją iš Bendrijos muitų teritorijai nepriklausančios trečiosios teritorijos yra įvežamos į laisvą apyvartą išleistos prekės.

Kaip jau buvo minėta, tam, kad prekės ir paslaugos būtų laikomos PVM objektu turi būti tenkinama ir atlygintinumo sąlyga. ESTT yra ne kartą patvirtinęs, kad „PVM sistemos atžvilgiu apmokestinamos ūkinės operacijos reiškia, jog egzistuoja sandoris tarp šalių, kuriame numatyta kaina arba atlygis. Taigi, jei teikėjo veiklą sudaro tik paslaugos teikimas be tiesioginio atlygio, neegzistuoja apmokestinamoji vertė ir šis paslaugų teikimas neapmokestinamas PVM (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2009 m. spalio 9 d. sprendimas byloje). Remiantis nusistovėjusia ESTT praktika sandoriai vykdomi už atlygį, tik jeigu jų teikėją ir gavėją sieja teisinis santykis, kurio metu atliekami veiksmai vienas kito naudai, o teikėjo gautas atlyginimas yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą/prekę (Judgement of the Court (Sixth Chamber) 3 March 1994, Judgement of the Court (Fifth Chamber) 14 July 1998). PVM įstatymo 2 str. 5 d. nustato, kad atlygis – viskas, kas pinigais ar bet kokia kita forma gauta arba gautina kaip atlyginimas už tiekiamas prekes ir (arba) teikiamas paslaugas iš pirkėjų (klientų) ir (arba) trečiosios šalies.

### **1.3.2. Sandorio vieta**

Pažymėtina, kad tarptautiniame netiesioginiame apmokestinime egzistuoja du apmokestinimo būdai: prekių kilmės vietos (*angl. origin principle*) apmokestinimo principas, kai prekės ir paslaugos yra apmokestinamos netiesioginiu mokesčiu ten, kur jos yra pagamintos, ir prekių galutinės paskirties vietos principas (*angl. destination principle*), kai prekės bei paslaugos apmokestinamos ten, kur yra suvartojamos (Ekonominės veiklos samprata: teisinis reguliavimas...2008).

Kaip jau buvo minėta aukščiau, sandoris yra apmokestinamas PVM pagal ES ir atitinkamos valstybės narės teisės aktus, jeigu be kitų sąlygų nustatoma, kad sandoris yra įvykęs konkrečioje ES valstybėje narėje. Kitaip tariant, sandorio vietos taisyklės apibrėžia, kurios konkrečios ES valstybės narės PVM objektu yra atitinkamas sandoris. Sandorio vietos nustatymo taisyklės priklauso nuo to, ar sandoris yra laikomas prekių tiekimu ar paslaugų tiekimu. Tiek PVM direktyva, tiek ir PVM įstatymas numato skirtingas prekių tiekimo ir paslaugų teikimo vietos taisykles.

Prekių tiekimo vietos taisyklės yra iš esmės siejamos su tuo, kur prekės yra jų pardavimo momentu ar kur prasideda jų gabenimas, jeigu jos turi būti gabenamos į užsienio valstybę. PVM direktyva numato ir tam tikras šių prekių tiekimo vietos taisyklių išimtis, kurios yra iš esmės paaiškinamos tuo, kad jomis siekiama išvengti situacijų, kad siekdami tam tikro konkurencinio pranašumo asmenys nesiektų dirbtinai pardavinėti ar siųsti prekių iš valstybių narių, kuriose PVM tarifas yra mažiausias. Visgi šio darbo kontekste specifiniai

prekių tiekimo vietos nustatymo atvejai nėra aktualūs, todėl jie nebus analizuojami detaliau.

Bendrosios paslaugų teikimo vietos taisyklės yra reglamentuojamos PVM direktyvos 44 – 45 straipsniuose. Pirmoji bendroji taisyklė – paslaugų sandorio vieta, kai apmokestinamasis asmuo teikia paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui (*angl. the B2B general rule*) yra ten, kur paslaugų pirkėjas yra įsisteigęs arba ten kur yra jo nuolatinis padalinys. Antroji taisyklė – kai paslaugos yra teikiamos neapmokestinamiesiems asmenims, tai sandorio teikimo vieta yra nustatoma pagal paslaugos teikėjo įsisteigimo valstybę arba ten, kur yra įsteigtas paslaugos teikėjo nuolatinis padalinys. Pastarosios taisyklės logika yra pagrįsta pagalba verslui mažinti administracinius kaštus neverčiant kiekvienoje šalyje kur yra verslo klientai registruotis PVM mokėtoju. Pažymėtina, kad tiek PVM direktyva, tiek ir PVM įstatymas nustato ir išimtines paslaugų vietos taisykles specifiniams sandoriams. Šiomis išimtinėmis taisyklėmis siekiama paslaugas apmokestinti ten kur jos yra realiai suvartojamos.

Apibendrinus, PVM sandorių vietos taisyklės pirmiausia priklauso nuo PVM objekto, tačiau teisės aktai turi nemažai išimčių, kurios iš esmės užtikrina, kad prekių / paslaugų suvartojimas atitiktų bendrosios PVM sistemos keliamus tikslus.

Šio darbo kontekste svarbiausios sandorio vietos taisyklės yra numatytos PVM direktyvos 31 str. ir 47 str. ir PVM įstatymo 12 str. ir 13 str. 4 d., t.y., kurios numato, kad tiek nekilnojamojo turto tiekimo atveju, tiek ir paslaugų, susijusių su nekilnojamoju turtu atveju, sandoriai yra apmokestinami ten, kur yra nekilnojamas turtas.

### **1.3.3. Ekonominė veikla ir apmokestinamasis asmuo**

Aptarus sandorio vietos požymius, svarbu įsigilinti ir į kitą esminį kriterijų, pagal kurį galime nustatyti, ar konkretus prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, yra PVM objektas. Kaip jau minėta, prekių tiekimas ir/ar paslaugų teikimas bus laikomas PVM objektu tik tuomet, jeigu jį vykdys apmokestinamasis asmuo veikdamas kaip toks. PVM direktyvos 9 straipsnis numato, kad apmokestinamasis asmuo yra „kiekvienas asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą“. Apmokestinamuoju asmeniu gali būti laikomas tiek fizinis asmuo, tiek ir juridinis asmuo, pavyzdžiui, uždaroji akcinė bendrovė ar akcinė bendrovė, taip pat kooperatyvai, bendros įmonės (*angl. joint venture*) ir ūkinės bendrijos (*angl. partnerships*), net ir neturinčios juridinio asmens statuso (A guide to the European VAT directives...2022,

331 p.). Viena iš esminių sąlygų apibūdinančių apmokestinamąjį asmenį yra ekonominės veiklos vykdymas.

Ekonominės veiklos apibrėžimas yra pateikiamas tiek PVM direktyvoje, tiek PVM įstatyme, tiek ESTT sprendimuose. Tame pačiame PVM direktyvos 9 straipsnyje nurodoma, 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. Lietuvos PVM įstatymo 2 str. 8 d. 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.

Aiškindamas PVM direktyvos nuostatas ESTT yra pasisakęs, kad apmokestinamojo asmens ir ekonominės veiklos sąvokų apibrėžimų analizė parodo ekonominės veiklos sąvokos taikymo srities apimtį ir jos objektyvų pobūdį ta prasme, kad veikla vertinama *per se*, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2006 m. vasario 21 d. sprendimas byloje. Paprastai veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra **nuolatinė ir vykdoma už atlygį**, kurį gauna ją atlikęs subjektas (Judgment of the Court (Third Chamber) 13 December 2007).

Kaip matyti, įprastai, ekonominei veiklai yra būdingas tęstinumas, tačiau svarbu pabrėžti, kad ši norma nėra absoliuti, o labiau yra vertinamojo pobūdžio. To pasekoje, analizuojant fizinių asmenų vykdomą ekonominę veiklą yra sudėtingiau, nes gali pasitaikyti atvejų, kai fizinis asmuo tam tikrą ekonominę veiklą vykdo nuolat arba, atvirkščiai – nereguliariai. Sudėtingumą gali lemti ir tai, kad tas pats turtas gali būti naudojamas tiek ekonominiams, tiek ir asmeniniams tikslais. ESTT yra pažymėjęs, kad „aplinkybės, kad turtas tinkamas vien ekonominiam panaudojimui, paprastai užtenka pripažinti, kad jo savininkas jį naudoja ekonominės veiklos poreikiams, taigi – siekdamas gauti nuolatinių pajamų. Tačiau jei turtas dėl savo pobūdžio gali būti naudojamas ir ekonominiams, ir asmeniniams tikslais, reikėtų ištirti visas jo naudojimo sąlygas, kad būtų nuspręsta, ar jis naudotas siekiant gauti pajamų, kurios iš tikrųjų yra nuolatinio pobūdžio” (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 1996 m. rugsėjo 26 d. sprendimas byloje).

Vertinant fizinių asmenų sandorius ir jų priskyrimą PVM objektui reikėtų atkreipti dėmesį ir į PVM įstatymo 3 str. 1 d. 3 p. nuostatas, kurios nustato, kad „kai fizinio asmens



sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo”. Šiame punkte nurodyta sąlyga netaikoma, jeigu šalies teritorijoje už atlygį tiekiami nauja transporto priemonė, kurią tiekėjas, pirkėjas arba bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis išgabena iš šalies teritorijos, tačiau į Europos Sąjungos teritoriją.

Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla, nes ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Todėl, tuo atveju kai asmenys gauna atlygį už parduotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (pvz., savo butą, mašiną ir pan.) ar už paslaugas, nurodytas PVM įstatymo 28 str., ir galima daryti išvadą, jog šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo paprastai tokios rūšies veikla nesiverčia, tai skaičiuojant 45 000 eurų atlygio ribą į šį atlygį neatsižvelgiama (PVM įstatymo komentaras...2022). Taigi, Lietuvos mokesčių administratorius aiškindamas prievolę registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuodamas ribą, neatsižvelgia į atsitiktinius sandorius ir asmeninio turto pardavimą.

Apibendrinus, Lietuvos Respublikos PVM objektas yra prekių tiekimas, prekių įsigijimas iš ES, paslaugų teikimas ir prekių importas, tačiau apibrėžiant, ar konkretus prekių tiekimas, ar konkretus paslaugų tiekimas apsimokestina Lietuvoje, mes turime nustatyti tam tikrų subjektyvių požymių visumą. Prekių tiekimo arba paslaugų teikimo sandoris pirmiausia turi atitikti atlygintinumo elementą, sandoris turi vykti Lietuvos Respublikos teritorijoje, prekes tiekti arba paslaugas teikti turi apmokestinamasis asmuo, kuris vykdo ekonominę veiklą.

## 2. NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PVM REGLAMENTAVIMAS ES IR LIETUVOS TEISĖS AKTUOSE

### 2.1. Nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM direktyvoje 2006/112/EB

Remiantis dabartinėmis PVM direktyvos nuostatomis PVM neapmokestinami nekilnojamojo turto sandoriai, išskyrus naują nekilnojamąjį turtą. Siekiant atskleisti dabartinės PVM direktyvos nuostatas, pirmiausia, reikia suvokti pirminį kontekstą / svarstymus apie nekilnojamojo turto apmokestinimą PVM ES. Pažymėtina, kad 1967 m., kuomet buvo priimtos jau pirmojoje darbo dalyje minėtos pirmosios PVM direktyvos, nekilnojamojo turto sąvoka jose buvo tik įvardijama, tačiau detaliau neapibrėžta. Aiškesnės diskusijos apie nekilnojamojo turto apmokestinimą PVM prasidėjo 1973 m., kai tuometinė Europos Komisija parengė pasiūlymą „Dėl šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiu; Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: Vienodas vertinimo pagrindas“ (toliau – **pasiūlymas dėl Šeštosios PVM direktyvos**) (Proposal for a Sixth Council Directive...1973). Siekiant tinkamai išnagrinėti ir taikyti dabar galiojančias PVM direktyvos normas, būtina išanalizuoti tokio reguliavimo ištakas bei suvokti pirmines nekilnojamojo turto (ne)apmokestinimo idėjas.

Pasiūlymo dėl Šeštosios PVM direktyvos 5 straipsnis, nustatantis, kokie prekių tiekimai yra apmokestinami PVM, numatė, kad nekilnojamasis turtas direktyvoje yra suprantamas dviem prasmėmis: 1. kaip produktai, kurie ekonominio ciklo pabaigoje tiekiami asmenims kaip vartotojams ir 2. kaip gamybos priemonės, kurių sąnaudos atsispindi prekių ar paslaugų kainoje (Proposal for a Sixth Council Directive...1973). Tokia samprata iš esmės lėmė tai, kad naujas nekilnojamasis turtas turi būti apmokestinamas PVM. Siekiant teisinio aiškumo atskiriant senus ir naujus pastatus buvo nuspręsta įvesti „pirmo panaudojimo kriterijų“ (*angl. first occupation*), kuris iš esmės apibrėžia momentą, kai statinys „palieka“ gamybos procesą ir tampa „vartojimo“ objektu, t.y. kai statiniu pradeda naudotis savininkas ar nuomininkas (Proposal for a Sixth Council Directive...1973). Prisimenant PVM taikymo pagrindinius principus ir tai, jog PVM yra vartojimo mokestis, svarbu pabrėžti, kad „pirmo panaudojimo“ kriterijus būtent ir reiškė, kad pastatas iki „pirmo panaudojimo“ yra naujas, nes dar „nesuvertotas“, todėl turi būti apmokestinamas.

Minėtame dokumente nurodoma, kad gyvenamieji pastatai neapmokestinami PVM dėl to, kad laikoma, kad jie jau „suvartoti“ jų pirmo panaudojimo / įsikėlimo momentu, tačiau tuo pat metu akcentuojama, kad, kai tokie pastatai yra parduodami apmokestinamajam asmeniui tokiam kaip nekilnojamojo turto prekiautojui, tokie pastatai vėl sugrįžta į prekybos grandinę ir todėl, atsižvelgiant į pastatų „pakartotinį komercializavimą“, kuris „**sukeltų nepagrįstai didelę mokesčių naštą nekilnojamojo turto prekiautojui, yra būtina juos apmokestinti kitaip nei pagal bendrąsias taisykles ir 12 A straipsnio 1 dalies d punkte numatyti, kad valstybės narės PVM apmokestinamąją vertę gali laikyti skirtumą tarp pardavimo kainos ir pirkimo kainos**“ (Proposal for a Sixth Council Directive...1973). Kitaip tariant, buvo aptarta situacija, kai pastatas, kuris buvo skirtas galutiniam vartojimui ir apmokestintas PVM, vėl sugrįžta į komercinę sandorių grandinę ir pilnas jo apmokestinimas dar kartą sąlygotų dvigubą tos pačios prekės apmokestinimą.

Taip pat paminėtina, kad Pasiūlyme dėl Šeštosios PVM direktyvos pirmą kartą buvo analizuojama žemės, kaip PVM objekto, samprata. Nagrinėjant šį terminą yra kreipiamas ypatingas dėmesys žemės, kaip tokios, pobūdžiui, t.y. kad žemė nėra nei pagaminama, nei suvartojama. Iš pirmo žvilgsnio atrodytų, kad, kadangi žemė negali nebūti nei pagaminta, nei suvartota, tad ji negali patekti į PVM direktyvos taikymo sritį. Tačiau Pasiūlyme dėl Šeštosios PVM direktyvos pabrėžiama, kad „tam tikromis ekonominėmis veiklomis (pavyzdžiui, žemės išvalymu, paruošimu statyboms) galima sukurti žemės pridėtinę vertę ir tokiu būdu žemė taps vertingesnė jos natūralią būklę.“ (Proposal for a Sixth Council Directive...1973). Plačiau šiame darbe žemė, kaip PVM objektas, nebus analizuojama.

Esminis straipsnis, kuris reglamentuoja kaip apmokestinamas nekilnojamas turtas yra PVM direktyvos 135 str., kurio 1 d. j punkte nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimo, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą, t.y. išskyrus pastatus ar pastato dalis ir žemės ant kurios jie pastatyti **tiesimą iki pirmo pastato panaudojimo**. PVM direktyvos 135 str. pateikiama nuoroda į PVM direktyvos 12 str. reikalauja detalesnės analizės.

PVM direktyvos 12 str. nustatyta:

1. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu **gali laikyti** bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, **ypač** 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.

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys. Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

3. Taikant 1 dalies b punktą, „žemė statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.

Taigi, PVM direktyva numato, kad PVM apmokestinami pastatai ar jų dalys (įskaitant žemę ant kurios jie stovi) tik iki pirmo panaudojimo, t.y. iš esmės kol jie dar yra nesuvaldyti/nauji. PVM direktyva taip pat numato galimybę pritaikyti kitą kriterijų nei „pirmas panaudojimas“ (*angl. first occupation*), tačiau, kuris iš esmės savo turiniu reikštų, kad siekiama apmokestinti dar nesuvaldytą naują turtą ir numato galimybę apmokestinamuoju asmeniu laikyti asmenį, kuris retkarčiais vykdo tam tikrus sandorius (ypač naujų pastatų / statinių tiekimą).

Reiktų pažymėti, kad dėl PVM direktyvoje numatytos valstybių narių teisės įgyvendinti PVM direktyvą pasirenkant nuostatas ir „naujumo“ kriterijų, susidaro situacija, kad kiekvienoje valstybėje narėje naujo nekilnojamojo turto apmokestinimas PVM iš dalies gali būti skirtingas. Detalesnė šio straipsnio analizė ir problematika bus aptariama vėliau.

Taigi, darytina išvada, kad naujo nekilnojamojo turto apmokestinimą PVM direktyvos lygmenyje reglamentuoja iš esmės du pagrindiniai straipsniai: 135 str., kuris nustato bendrą nekilnojamojo turto apmokestinimo ir neapmokestinimo taisyklę ir 12 str., kuris apibrėžia, kas yra laikoma pastatu, numato valstybės narėms teisę pasirinkti taikyti skirtingus „naujumo“ kriterijus ir numato teisę apmokestinamuoju asmeniu laikyti ir asmenį, kuris naujo nekilnojamojo turto sandorius sudaro tik retkarčiais. Būtina akcentuoti, jog visi šie straipsniai turi būti aiškinami sistemiškai.

## 2.2. Nekilnojamojo turto apmokestinimas LR PVM įstatyme

PVM direktyvos 135 str. j punktas buvo perkeltas į PVM įstatymo 32 str. 1 dalį nurodančią, 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 aktu nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo;

2) nauja pastato ar statinio dalis – tai naujo pastato ar statinio, kaip jis apibrėžtas šios dalies 1 punkte, dalis, taip pat naujai pastatyta nenaujo pastato ar statinio dalis – **24 mėnesius** po jos užbaigimo”.

Taigi, matome, kad Lietuvos įstatymų leidėjas apibrėždamas pastato/statinio „naujumą” visų pirma atsižvelgia į tai, ar pastatas/statinys yra pabaigtas ar ne, ir pabaigtiems pastatams/statiniams yra pasirinkęs taikyti kitą kriterijų nei PVM direktyvoje numatytas „pirmo panaudojimo” kriterijus.

Remiantis Lietuvos mokesčių administratoriaus aiškinimu, pastatą ar statinį galime pripažinti nebaigta statyba, jeigu pastatas arba statinys: 1) yra registruotas nekilnojamojo turto registre kaip nebaigta statyba arba 2) kuriam nėra pasirašytas nei Statinio pripažinimo tinkamo naudoti aktas, nei Statybos užbaigimo aktas, nei patvirtinta Deklaracija apie statybos užbaigimą, kai tai privaloma (PVM įstatymo komentaras...2022).

Kalbant apie pabaigtus pastatus/statinius, Lietuvos įstatymų leidėjas atsižvelgdamas į PVM direktyvoje (12 str. 2 d.) nustatytą galimybę taikyti kitokį nei „pirmo panaudojimo“ kriterijų, pasirenko pastato ar statinio naujumo kriterijų aiškinti remdamasis 12 str. 2 d. įtvirtinta alternatyva „laikotarpis nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos (laikotarpis ne ilgesnis nei 2 metai)”<sup>3</sup>. Trumpai tariant, Lietuvoje nauju nekilnojamoju turtu galime laikyti pastatą ar statinį 2 metus po jo užbaigimo arba esminio pagerinimo.

Magistro darbo išsikeltų uždavinių pasiekimui yra svarbus ir esminio pagerinimo terminas. Pažymėtina, kad PVM direktyvos 12 str. 2 d. nurodo sąvoką pastatų pertvarkymas (*angl. conversions of buildings*), o PVM įstatymo 32 str. 1 d. 1 p. – esminis pagerinimas. Šiuo atveju įdomu tai, kad taikant lingvistinį metodą šių dviejų žodžių junginių reikšmė praktikoje iš esmės gali skirtis (pavyzdžiui, pertvarkymas gali būti suprantamas siauriau nei pagerinimas). Be kita ko, minėtas PVM direktyvos straipsnis nurodo, kad valstybės narės gali nustatyti pastatų pertvarkymui išsamias taisykles, tačiau iš ESTT praktikos matyti, kad pati sąvoka turėtų būti aiškinama vienodai visose valstybėse narėse siekiant bendros PVM sistemos vientisumo.

---

<sup>3</sup>Šis teiginys yra pagrindžiamas LVAT administracinės bylos Nr. A438-1367/2012 nuostatomis „Valstybėms taip pat suteikiama teisė taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pvz., laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos, kas ir buvo įtvirtinta PVMĮ 32 straipsnio 1 dalyje”.

PVM įstatymo 2 str. 20 d. esminį pagerinimą apibrėžia kaip statybos darbus, kurie pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes. Teisės normoje nustatyti kriterijai yra ganėtinai abstraktūs, todėl pritaikant juos praktikoje svarbu išsiaiškinti, kaip Lietuvos mokesčių administratorius supranta naudingo tarnavimo laiko terminą bei kas turima omenyje įtvirtinant sąvoką „pagerinamos naudingosios savybės“. Deja, PVM įstatymo komentare šios sąvokos nėra apibrėžtos, tačiau yra pažymėta, kad „ar statybos darbai pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką (pagerina jo naudingąsias savybes) turi nuspręsti pats PVM mokėtojas, vykdamas nekilnojamojo turto statybos darbus. Vertinant statybos darbus, neturi būti atsižvelgiama į tokių darbų vertę, o turi būti vertinami tokių darbų rezultatai, t.y. turi būti sprendžiama, ar tie darbai faktiškai pailgino pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką (pagerino jo naudingąsias savybes).

Kaip jau buvo minėta anksčiau, 24 mėnesius po pastato ar statinio esminio pagerinimo laikoma, kad pastatas yra naujas, o tai reiškia - apmokestinimas PVM. PVM įstatymo komentare nurodoma, kad „užbaigus tokius turto pagerinimo darbus, jie tampa PVM objektu ir nuo jų vertės turi būti apskaičiuojamas 21 proc. pardavimo PVM.“ (PVM įstatymo komentaras...2022). Toks aiškinimas reiškia, kad pagerintas nekilnojamas turtas tampa nauju ir tai reiškia, kad toks nekilnojamas turtas yra apmokestinamas nuo visos tokios turto vertės.

PVM įstatymo 32 str. 2 d. įgyvendina PVM direktyvos 135 str. k punktas ir nurodo, kad „PVM neapmokestinamas žemės pardavimas ar kitoks perdavimas, kai pagal sandorio sąlygas asmuo, kuriam tokia žemė perduodama, arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti ja kaip jos savininkas, išskyrus žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemę statyboms. Taigi, atsižvelgiant į šią nuostatą žemės tiekimas yra apmokestinamas PVM šiais atvejais: 1) yra perduodama žemė su naujais pastatais ar jų dalimis ir 2) yra perduodama žemė 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.“

Trečioji PVM įstatymo 32 str. dalis įgyvendina PVM direktyvos 137 str., numatydama, kad „apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, kuris PVM neapmokestinamas pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalį, PVM skaičiuoti šio Įstatymo nustatyta tvarka, jeigu daiktas perduodamas ar kitaip perduodamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius nuo pasirinkimo deklaravimo dienos visiems jo sudaromiems

atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka.

Taigi, kaip matyti PVM įstatymas numato galimybę apmokestinti nekilnojamąjį turtą, kuris pagal bendrą taisyklę yra neapmokestinamas PVM (pavyzdžiui, neatitinkantis naujumo kriterijų, senas), tačiau su sąlyga, kad toks turtas yra tiekiamas apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui. Pažymėtina, kad toks pasirinkimas skaičiuoti PVM suteikia teisę turtą parduodančiam asmeniui pasinaudoti pirkimo PVM, susijusio su parduodamu turtu, atskaita ir dėl to, tam tikriems asmenims gali būti patrauklus. Vis tik atsižvelgiant į tai, kad šiame darbe yra nagrinėjamas naujo nekilnojamojo turto, kuris pagal bendrą taisyklę yra apmokestinamas PVM, apmokestinimas ir jo problematika, tai pasirinkimo skaičiuoti PVM klausimas nėra aktualus ir plačiau ši įstatymo nuostata nebus nagrinėjama.

### 3. NAUJO NEKILNOJAMOJO TURTO APMOKESTINIMO PRIDĖTINĖS VERTĖS MOKESČIU TEISINIO REGULIAVIMO PROBLEMATIKA

#### 3.1. 24 mėnesių kriterijaus ir apmokestinamojo asmens sąvokos taikymo problematika

Antroje darbo dalyje buvo pristatytas PVM direktyvos 12 str., nurodantis, kas PVM direktyvos prasme galėtų būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis. Siekiant išplėsti apmokestinimo sąvoką (kad būtų išvengta konkurencijos iškreipimų), PVM direktyva valstybėms narėms palieka galimybę laikyti apmokestinamuoju asmeniu bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo veiklą (Terra, Kajus, 2010, p. 839). PVM direktyvoje yra nurodyti konkretūs sandoriai, susiję su nekilnojamuoju turto, naudojami kaip atsitiktinės veiklos (retkarčiais vykdomų sandorių), kurią galima laikyti apmokestinamojo asmens vykdoma veikla, pavyzdžiai, t.y. 12 str. 1 d. a ir b punktai: (a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios stovi pastatas, tiekimas iki pirmojo pastato naudojimo; b) žemės, ant kurios stovi pastatas, tiekimas (Terra, Kajus, 2010, p. 839).

Taigi, PVM direktyva numato valstybėms narėms galimybę pastatų tiekimo atveju apmokestinamuoju asmeniu laikyti net ir tuos asmenimis, kurie pastatų, o ypač naujų, tiekimą vykdo tik retkarčiais, t.y. net ir tais atvejais, kai naujų pastatų tiekimas nėra jų ekonominė veikla. Šiame kontekste, taip pat svarbu pakartoti, kad valstybė narė apibrėždama pastato naujumo sąvoką gali taikyti ne pirmo panaudojimo, o kitus kriterijus. Kaip jau buvo pastebėta anksčiau, šiuo atveju, Lietuva PVM direktyvos 12 str. nuostatas įgyvendino taip: a) pasirinko PVM direktyvos galimybę pastatą laikyti nauju ne iki pastato pirmojo panaudojimo, o taikyti platesnį šios sąvokos aiškinimą, t.y. pastatą laikyti nauju pagal laikotarpį nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos (laikotarpis ne ilgesnis nei 2 metai), tačiau b) nepasirinko galimybės apmokestinamaisiais asmenimis laikyti asmenis, kurie sudaro atsitiktinius nekilnojamojo turto sandorius.

Autorės nuomone, būtent toks PVM direktyvos įgyvendinimas, kuomet iš vienos pusės yra nepasinaudojama PVM direktyvos galimybe atsisakyti atsitiktinių sandorių instituto naujo nekilnojamojo turto tiekimo kontekste, bet iš kitos pusės pasirenkant pastatą laikyti nauju 2 metus, sukuria kompleksinių problemų būtent **naujo** nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM kontekste, kurios yra aptariamose tolimesnėse darbo dalyse.



### 3.1.1. Atsitiktiniai sandoriai *versus* ekonominė veikla

Visų pirma reikia atkreipti dėmesį, kad nei PVM direktyvos, nei PVM įstatymo nuostatos neapibrėžia sąvokų: „asmuo retkarčiais vykdančias sandorius“ ir „atsitiktiniai sandoriai“. To pasekoje tampa svarbus PVM įstatymo 2 straipsnio 8 dalies komentaras, aiškinantis, kas yra ekonominė veikla. Būtent per ekonominės veiklos sampratą yra aiškinamas atsitiktinių sandorių institutas. PVM prasme ekonominė veikla Lietuvoje yra suprantama labai plačiai, t.y. iš esmės bet kokia atlygintina veikla, kuria siekiama gauti pajamų. Tačiau, PVM įstatymo komentaras apibrėžia, kas nepakliūna į ekonominės veiklos sampratą, kaip antai darbo veikla bei valstybių ir savivaldybių vykdoma veikla (praktikoje pasitaiko tam tikrų išimčių, kai tokių subjektų veikla gali būti pripažinta ekonomine). Atskiroje komentaro dalyje yra pabrėžiama, kad „ekonominę veiklą reikia atskirti nuo atsitiktinių sandorių. Atsitiktiniai sandoriai nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t.y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Ši nuostata yra vertinamojo pobūdžio ir siekiant nustatyti, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą, ar ne, reikia įvertinti eilę aplinkybių. Tiesiogiai ji negali būti susieta nei su tam tikru skaičiumi tapačių sandorių, sudarytų per tam tikrą apibrėžtą laikotarpį, nei su kokiu kitu kiekybiškai išreikštu kriterijumi.“ (PVM įstatymo komentaras...2022, 9 p.).

PVM įstatymo 71 straipsnio 2 dalies 4 punkto komentare nurodoma, kad „tuo atveju kai asmenys gauna atlygį už parduotą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (pvz., savo butą, mašiną ir pan.) ar už paslaugas, nurodytas PVM įstatymo 28 str. (finansinės paslaugos), ir galima daryti išvadą, jog šie sandoriai yra atsitiktinio pobūdžio ir apmokestinamasis asmuo paprastai tokios rūšies veikla nesiverčia, tai skaičiuojant 45 000 eurų atlygio ribą į šį atlygį neatsižvelgiama.“ (PVM įstatymo komentaras...2022). Taigi, iš šio komentaro nuostatos aiškiai matyti, kad Lietuvos mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad asmenys, kurie parduoda savo asmeninį nekilnojamąjį turtą (pavyzdžiui, gyvenamąjį būstą), nevykdo ekonominės veiklos.

Apibendrinant, atsitiktinių sandorių samprata PVM įstatymo komentare nėra aiškiai apibrėžta. Pirma, dėl to, kad nėra nurodomų objektyvių kriterijų. Be kita ko, VMI įvardija, kad vertinant, ar sandoris yra atsitiktinio pobūdžio, reikia įvertinti eilę aplinkybių, tačiau nepateikia nei vienos aplinkybės pavyzdžio. Kadangi, VMI nepateikia tikslaus ir

objektyvaus apibrėžimo, kas yra atsitiktiniai sandoriai, tai šiuo atveju svarbu aptarti aktualią Lietuvos teismų praktiką vertinant atsitiktinių sandorių institutą PVM įstatymo 32 str. kontekste.

LVAT 2022 m. sausio 26 d. byloje Nr. eA-25-602/2022 išdėstė kriterijus, kuriais remiantis laikoma, kad asmuo, vykdydamas nekilnojamojo turto tiekimus, vykdo ekonominę veiklą. Pirmiausia teismas pabrėžė, kad PVM įstatymo 2 str. 8 d. įgyvendina PVM direktyvos 9 str., nurodantį, kas yra apmokestinamasis asmuo, todėl PVM įstatymo normos aiškinamos atsižvelgiant PVM direktyvos 2006/112/EB prasmę ir tikslus, kas yra atskleidžiama Teisingumo Teismo praktikoje. To pasekoje LVAT išskyrė, kad ekonominė veikla turi būti vykdoma savarankiškai ir pažymėjo, kad ši sąvoka yra objektyvaus pobūdžio, nes veikla vertinama per se, neatsižvelgiant į jos tikslus bei rezultatus (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje).

LVAT ekonominės veiklos savarankiškumą vertina per šiuos aspektus: 1) patikrinama, ar atitinkamas asmuo vykdo veiklą savo vardu, sąskaita ir atsakomybe ir 2) patikrinama, ar asmuo pats prisiima su savo veikla susijusią ekonominę riziką. Bet kita ko, LVAT pažymėjo, kad „vykdomos ekonominės veiklos tikslas nėra reikšmingas, taigi nėra būtina, kad pagrindinis veiklos tikslas būtų pelno gavimas, bet asmuo laikomas apmokestinamuoju asmeniu, jeigu tiekia atlygintinai prekes ar teikia atlygintinas paslaugas. Vykdomos ekonominės veiklos rezultatas taip pat nėra reikšmingas, taigi nėra būtina, kad apmokestinamojo asmens veikla būtų efektyvi, kad būtų pasiekti rezultatai.” (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Byloje buvo atkreiptas dėmesys, kad „vykdant ekonominę veiklą gali būti naudojamas ir asmeninis turtas, o pardavimo sandorio apimtis nėra laikoma lemiamu kriterijumi, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdyti sandoriai laikomi ekonomine veikla” (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). LVAT išskyrė, kad „lemiamu kriterijumi gali būti, kad **asmuo veikė aktyviai, parduodamas savo turtą**, pvz. įgyvendino rinkodaros priemones, taigi veikė kaip gamintojas, prekybininkas ar paslaugas teikiantis asmuo, kurio vykdyti sandoriai neturėtų būti eliminuojami iš profesionalios apyvartos ir neapmokestinami PVM.” (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Šioje byloje LVAT priminė, kad savininko nuosavybės teisės įgyvendinimas yra eliminuojamas iš profesionalios apyvartos ir neapmokestinamas PVM, tačiau autorės nuomone, manytina, kad LVAT aiškinimas nėra pakankamai nuoseklus.

Pirmiausia dėl to, kad, jeigu lemiamas veiksnys, atskiriant veiklą nuo ekonominės veiklos ir atsitiktinių sandorių, bus laikomas asmens aktyvumas pardavimo sandoriuose, tai mokesčių administratorius, atlikdamas kontrolės veiksmus, gali susidurti su labai skirtingomis situacijomis, nes asmuo, parduodantis savo asmeninį turtą, pavyzdžiui, butą, taip pat gali atlikti aktyvius veiksmus siekiant tokį turtą parduoti (remontuoti turtą ir didinti jo vertę, dėti skelbimus, susitikinėti su potencialiais buto pirkėjais ir pan.). Antra, toks asmuo veikia savarankiškai ir/ar gali pasitelkti trečiuosius asmenis ir prisiimti ekonominę riziką (sumokėti už suteiktas paslaugas tretiesiems asmenims ir net už nepasisekusį tarpininkavimą), kad toks būstas nebus parduotas.

Taigi, atsižvelgiant į ES ir nacionalinę ekonominės veiklos aiškinimą PVM prasme, į VMI PVM įstatymo apibendrintą komentarą, į Lietuvos teismų naujausią praktiką darytina išvada, kad ekonominės veiklos ir atsitiktinių sandorių instituto atskyrimas vis dėlto yra vertinamojo pobūdžio klausimas. Lietuvoje taikoma praktika asmenis, parduodančius savo asmeninį nekilnojamąjį turtą (butus arba namus), kol jis vis dar atitinka naujo pastato/statinio apibrėžimą, laikyti neapmokestinamaisiais asmenimis, o kitais atvejais (nekilnojamojo turto prekyautojų veikla) pasirinkti subjektyvų situacijos vertinimą identifikuojant, ar asmuo vykdo ekonominę veiklą PVM tikslais, ar ne, autorės atžvilgiu, yra vertinamas kritiškai. Toks daugialypis nekilnojamojo turto tiekimo apmokestinimas PVM galimai gali pažeisti iš PVM direktyvos išplaukiantį neutralumo ir dvigubo apmokestinimo negalimumo principus. Mokesčio neutralumo principas, kaip išaiškino ESTT, yra vienodo požiūrio principo aspektas, pagal kurį panašūs mokesčių mokėtojai, panaši veikla, panašios prekės, vidaus ir užsienio prekės mokesčių tikslais turėtų būti traktuojamos panašiai (VAT and immovable property...2013).

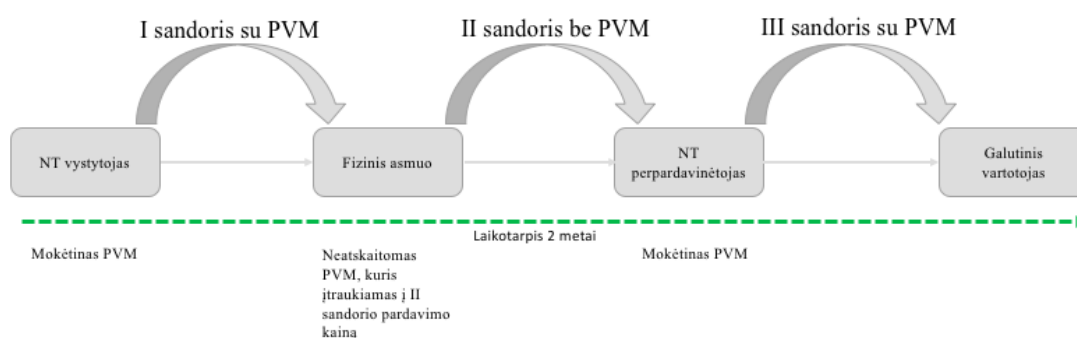
Kadangi LVAT pozicija iš esmės yra grindžiama ESTT jurisprudencija manytina, kad ESTT jurisprudencija dėl ekonominės veiklos sampratos taip pat gali būti kritikuojama kaip nepakankamai aiški. Manytina, kad toks teisinis daugialypiškumas PVM, apmokestinant nekilnojamojo turto tiekimo sandorius galėtų būti panaikintas, jeigu Lietuva visa apimtimi pasinaudotų PVM Direktyvoje numatyta galimybe asmenis, retkarčiais vykdančius naujo nekilnojamojo turto tiekimo sandorius, laikyti apmokestinamaisiais.

### **3.1.2. 24 mėnesių problematika**

Pristačius ekonominės veiklos ir atsitiktinių sandorių problematiką nekilnojamojo turto tiekimo sandoriuose, toliau svarbu atskleisti ir parodyti ryšį kaip Lietuvos pasirinkimas pastatą laikyti nauju 24 mėnesius po jo užbaigimo (užbaigimo įteisinimo teisės aktų nustatyta tvarka) arba esminio pagerinimo ir galimybės, apmokestinamaisiais asmenimis laikyti ir atsitiktinius naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandorius sudarančius asmenis, nepasirinkimas (ir ar taikyti maržos schemą, kuri bus aptarta vėliau), gali sukurti praktinių apmokestinimo problemų.

24 mėnesių, t.y. laikotarpio, kai pastatas yra laikomas nauju, ir apmokestinamojo asmens sąvokos problematika gali būti pavaizduota per praktinį pavyzdį nurodytą žemiau.

**1 paveikslas.** 24 mėn. laikotarpio, kai pastatas laikomas nauju ir apmokestinamojo asmens sąvokos problematika.



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis PVM įstatymo nuostatomis.

Pavaizduota schema iliustruoja **naujo** nekilnojamojo turto, o būtent gyvenamųjų patalpų (butai, namai ir panašiai) pardavimo grandinę 24 mėnesių laikotarpyje. Šis naujo nekilnojamojo turto tiekimas susideda iš trijų dalių:

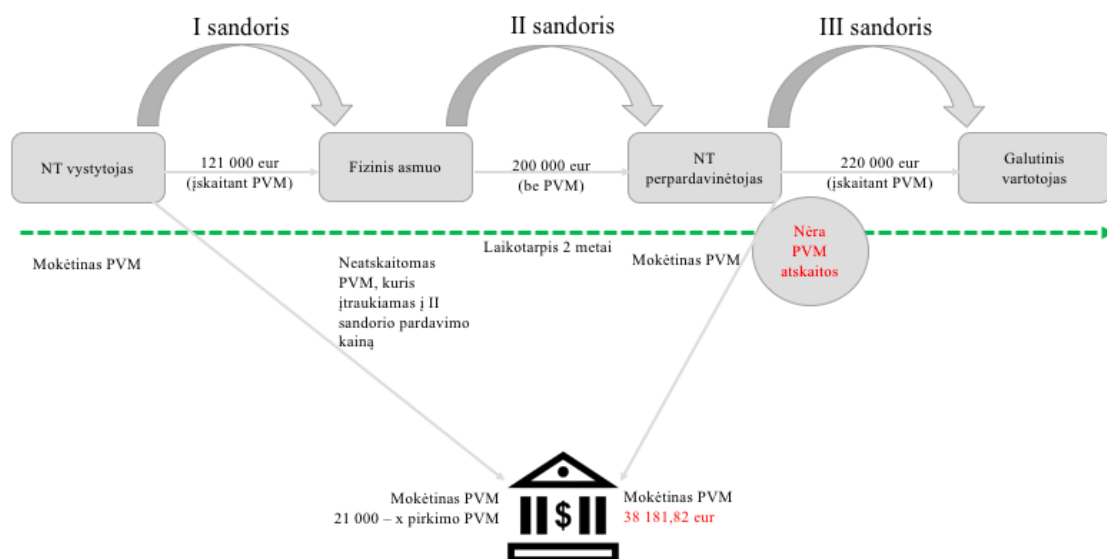
- 1) PVM apmokestinamasis asmuo (pavyzdžiui, nekilnojamojo turto vystytojas) vykdo ekonominę veiklą, t.y. stato ir parduoda naują nekilnojamąjį turtą neapmokestinamajam asmeniui (pavyzdžiui, gyventojui). Parduodamas naujas nekilnojamas turtas yra parduodamas su PVM. Nekilnojamojo turto vystytojas/plėtotojas iš pirkėjui apskaičiuotos PVM sumos atėmęs šiam sandoriui tenkanti pirkimo PVM, į valstybės biudžetą sumoka apskaičiuotą mokėtiną PVM skirtumą. Pirkėjas (fizinis asmuo) įsigyto turto PVM atskaita pasinaudoti negali, nes turtas įsigytas asmeniniais tikslais ir nėra susijęs su PVM apmokestinama veikla.

- 2) Antrasis sandoris vyksta nepraėjus 24 mėn. laikotarpiui. Fizinis asmuo, panaudojęs turtą keletą mėnesių asmeniniais tikslais (pavyzdžiui, gyvenimui) vis tik nusprendžia savo naują nekilnojamąjį turtą parduoti nekilnojamojo turto perpardavinėtojiui, kuris supirkinėja nekilnojamąjį turtą ir jį toliau parduoda kitiems fiziniams asmenims. Toks asmeninio turto pardavimo sandoris pagal aukščiau aprašytas teisės aktų nuostatas yra priskiriamas atsitiktiniams sandoriams, nėra laikomas ekonomine veikla ir nėra PVM objektas. Atitinkamai sandoris nėra įforminamas PVM sąskaita faktūra ir nėra išskiriamas mokėtinas PVM.
- 3) Nekilnojamojo turto perpardavinėtojas be PVM įsigytą nekilnojamąjį turtą parduoda laikotarpiu kol nekilnojamas turtas vis dar yra laikomas nauju (t.y. nepraėjus 24 mėn. nuo jo užbaigimo). Tuo atveju, jeigu nekilnojamojo turto perpardavinėtojo veikla atitinka ekonominės veiklos apibrėžimą, parduodamas nekilnojamas turtas turėtų būti apmokestintas PVM, t.y. nekilnojamas turtas vėl sugrįžta į komercinę sandorių grandinę.

**Aplinkybė, kad tas pats turtas, kuris jau kartą buvo apmokestintas PVM ir kuris buvo skirtas galutiniam vartojimui vėl sugrįžta į komercinę sandorių grandinę ne tik sukuria papildomą ženklią mokesstinę naštą nekilnojamojo turto perpardavėjui, bet sukuria ir dvigubo apmokestinimo riziką.** Apie dvigubo apmokestinimo pavojų, tais atvejais, kai asmenys parduoda prekes, kurios PVM tikslais jau buvo laikomos „suvartotomis“ yra pažymėjęs ir ESTT. Byloje C-203/10 *Auto Nikolovi OOD* teismas pažymėjo, kad tai, kad apmokestinamojo prekybininko atliekamas naudotos prekės tiekimas apmokestinamas nuo visos jos kainos, kai kaina, už kurią jis įsigijo šią prekę, apima PVM, kurį pirkdamas sumokėjo asmuo ir negalėjo jo atskaityti (kaip ir apmokestinamasis prekybininkas), iš tiesų kelia dvigubo apmokestinimo pavojų (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2011 m. kovo 3 d. sprendimas byloje). Dvigubo apmokestinimo problema nekilnojamojo turto pardavimo sandoriuose taip pat buvo pastebėta ir užsienio autorių darbuose, pavyzdžiui, Rebecca Millar straipsnyje „VAT and Immovable Property: Full Taxation Models and The treatment of Capital Gains on Owner-Occupied Residences“, 261 p. ir Sijbren Cnossen straipsnyje „Proposal to improve VAT treatment of housing in the European Union“. (VAT and Immovable property...2013, Proposal to improve VAT treatment...2011).

Žemiau pateikiamas praktinis pavyzdys, kuris iliustruoja mokesstinę naštą ir dvigubo apmokestinimo riziką, kylančią iš dabartinio reguliavimo.

**2 paveikslas.** Naujo nekilnojamojo turto tiekimo sandoriai 24 mėn. laikotarpyje ir nekilnojamojo turto perpardavinėtojo mokėtina PVM suma.



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis PVM įstatymo nuostatomis.

Iš pateiktos situacijos matyti, kad per dviejų metų laikotarpį, nekilnojamojo turto vertė išaugo. Akivaizdu, kad įsigijęs turtą fizinis asmuo negalėjo pasinaudoti įsigyto turto PVM atskaita, nes turtas buvo įsigytas asmeniniais tikslais, o vėliau parduodant šį turtą kaip asmeninį turtą šis neatskaitytas PVM buvo įtrauktas į galutinę pardavimo kainą (200 000 Eur). Nekilnojamojo turto perpardavėjas, įsigijęs turtą iš fizinio asmens be PVM, neturi jokio teisinio pagrindo atskaityti įsigyto turto PVM, tačiau jo pardavimas tampa apmokestinamu PVM nuo visos vertės (įskaitant joje jau esantį **fizinio asmens** neatskaitytą PVM). Taigi, susidaro ne tik dvigubo apmokestinimo situacija, bet akivaizdu, kad Nekilnojamojo turto perpardavinėtojo mokėtinas PVM 38 181,82 eur net viršija nekilnojamojo turto perpardavėjo uždarbį 20 000 eur.

Manytina, kad tokios problemos išsprendimas galėtų būti įgyvendinimas keliomis alternatyvomis. Pirma alternatyva – jau minėta PVM direktyvoje numatyta galimybė visus asmenis, vykdančius naujo nekilnojamojo turto tiekimo sandorius, laikyti apmokestinamaisiais asmenimis. Antroji alternatyva – specialios maržos schemos, kuri šiuo metu yra taikoma kitokio pobūdžio naudotoms prekėms ir kurią reglamentuoja PVM įstatymo XII skyriaus 3 skirsnis. Pažymėtina, kad analogiška problema ir analogiški alternatyvūs jos sprendimo būdai yra aktualūs ir nebaigtos statybos pardavimo atveju.

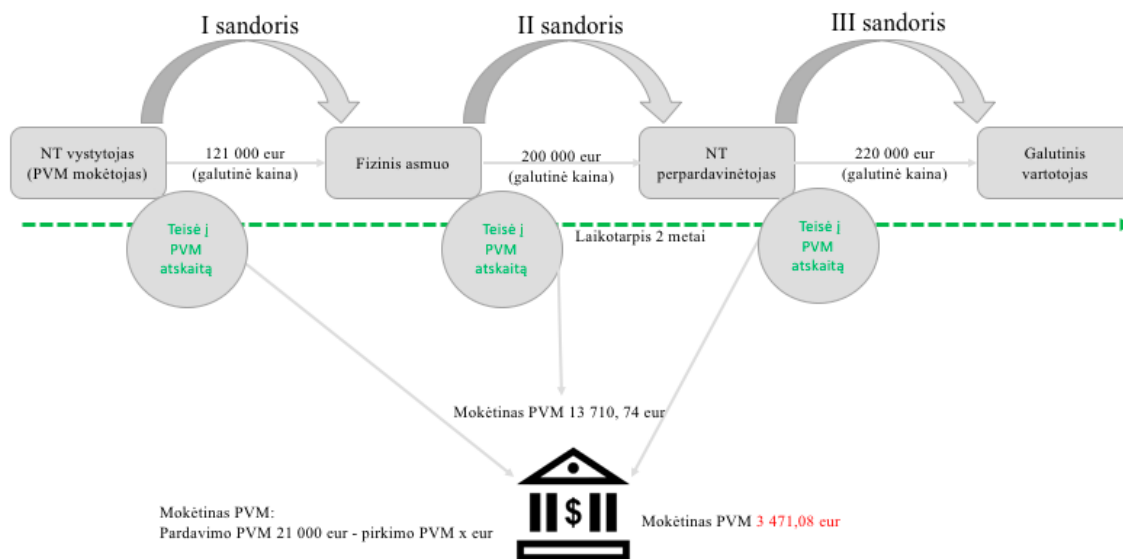
### **3.1.3. Pirmoji alternatyva – atsitiktinių sandorių instituto panaikinimas naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriuose**

Pirmoji alternatyva, kuri galėtų padėti išspręsti aptariamo naujo nekilnojamojo turto apmokestinimo problematiką, tai jau anksčiau darbe minėta atsitiktinių sandorių instituto atsisakymo galimybė tais atvejais, kai yra sudaromi naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai. PVM direktyvos 12 str. nustato, kad ES valstybės narės gali laikyti asmenis, retkarčiais tiekiančius naujus pastatus, apmokestinamaisiais asmenimis.

Atkreiptinas dėmesys, kad šiame PVM direktyvos 12 str. yra minima frazė „ypač šiais atvejais“ (*angl. in particular one of the following transactions*) ir pateikiama nuoroda būtent į naujų pastatų tiekimą. Autorės nuomone, tokios terminologijos naudojimas PVM direktyvos nuostatose, galėtų būti vertinamas kaip, kad tais atvejais, kai naujo nekilnojamojo turto tiekimo sandoriai kelia grėsmę PVM neutralumui ir dvigubam apmokestinimui, yra tarsi rekomenduotina, kad naujo nekilnojamojo tiekimo sandoriuose visi asmenys, tiek vykdytys ekonominę veiklą, tiek nevykdytys ekonominės veiklos, būtų laikomi apmokestinamaisiais asmenimis.

Kadangi, valstybės narės turi teisę, o ne pareigą, tai šiuo atveju Lietuva galėtų išspręsti susidariusią probleminę situaciją pasirinkdama traktuoti, kad visi asmenys, tiek fiziniai, tiek juridiniai, parduodantys naują nekilnojamąjį turtą turi būti laikomi apmokestinamaisiais asmenimis vykdančiais ekonominę veiklą visais atvejais, įskaitant atsitiktinius sandorius. Toks absoliutus traktavimas neatsižvelgiant į atsitiktinumą kriterijų lemtų, kad naujo nekilnojamojo turto sandoriai būtų apmokestinami PVM nepriklausomai nuo to, kas juos sudaro. Taigi, iš esmės anksčiau minėta problematika išspręstų kaip žemiau nurodyta.

**3 paveikslas.** Pirmosios alternatyvos (atsitiktinių sandorių instituto panaikinimas) įgyvendinimas.



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis PVM įstatymo nuostatomis.

**2 lentelė.** Mokėtino PVM apskaičiavimas, taikant pirmąją alternatyvą (atsitiktinių sandorių instituto panaikinimas).

	Pardavimo kaina	PVM	Galutinė kaina	Mokėtinas PVM (pardavimo PVM – pirkimo PVM)
NT vystytojas	100 000 eur	21 000 eur	121 000 eur	21 000 eur – X pirkimo PVM
Fizinis asmuo	165 289, 26 eur	34 710, 74 eur	200 000 eur	13 710,74 eur
NT perpardavinėtojas	181 818, 18 eur	38 181, 82 eur	220 000 eur	<b>3 471, 08 eur</b>

*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis PVM įstatymo nuostatomis bei Paveikslu nr. 3.

Iš schemos analizės aiškiai matyti, kad pasirinkimas visus asmenis, kurie vykdo naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, laikyti apmokestinamaisiais asmenimis išspręstų dvigubo apmokestinimo problemą. Lyginant 2 ir 3 paveikslus su 2 lentele, išsiryškina nekilnojamojo turto perpardavinėtojo mokėtino PVM skirtumai, t.y. pasirinkus visus asmenis, kurie vykdo naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, laikyti apmokestinamaisiais asmenimis ir to pasekoje atsirandant galimybei nekilnojamojo turto perpardavinėtoju atskaityti pirkimo PVM, autorės nuomone, sandorių apmokestinimas labiau atitiktų PVM direktyvoje įtvirtintą neutralumo bei teisingumo principus, nes



nekilnojamojo turto perpardavinėtojo mokėtinas PVM iš esmės atspindi jo sukurtos papildomos „ pridėtinės vertės“ apmokestinimą ir neviršija jo uždarbio, kurį jis gavo įsigydamas ir perparduodamas turtą. Pastebėjimai, kad tokia apmokestinimo problematika galėtų būti išsprendžiama laikant visus asmenis įsigyjančius ar parduodančius nekilnojamąjį turtą apmokestinamaisiais asmenimis PVM tikslais, buvo analizuoti ir užsienio mokslinėje literatūroje (A proposal to improve VAT treatment of Housing...2011).

#### **3.1.4. Antroji alternatyva – maržos schemos taikymas pagal PVM Direktyvos 392 straipsnį naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriuose**

ESTT 2021 m. rugsėjo 30 d. sprendime byloje *C-299/20 Icade Promotion* nagrinėjo PVM direktyvos 392 straipsnį. Minėtu straipsniu yra nustatyta, kad „Valstybės narės gali numatyti, kad tiekiant pastatus ir žemę statybai, kuriuos apmokestinamasis asmuo įsigijo perpardavimo tikslais ir kuriuos įsigyjant pirkimo PVM nebuvo atskaitytas, apmokestinamoji vertė yra pardavimo ir pirkimo kainų skirtumas.“. Taigi, iš esmės ši nuostata valstybėms narėms leidžia nukrypti nuo bendros PVM direktyvos schemos. Prancūzija yra viena iš ES valstybių narių pasirinkusi leidžiančią nukrypti nuostatą ir nekilnojamojo turto pardavėjo vykdomą nekilnojamojo turto pardavimą apmokestina pagal maržos schemą (Proposal to improve VAT treatment...2011).

Minėtoje byloje *C-299/20 Icade Promotion* ESTT aiškindamas maržos schemą, įtvirtintą PVM Direktyvos 392 straipsnyje, akcentavo PVM direktyvos tikslus, o pirma, tai, kad šia direktyva yra „siekiama užtikrinti mokesčių neutralumo principą, pagal kurį draudžiama, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašių prekių, kurios konkuruoja tarpusavyje, tiekimą ir, kita vertus, PVM rinkimo srityje skirtingai vertinti tokią pačią veiklą vykdančius ūkio subjektus. Maržos apmokestinimo schema siekiama užtikrinti šio principo įgyvendinimą, nes šia schema siekiama kompensuoti neatskaitomo PVM našta.“ (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2021 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje).

Šiuo atveju svarbu priminti, kad pateiktoje praktinės problemos situacijoje neatskaitomas PVM susidaro nekilnojamojo turto perpardavinėtojui, nes jis naują nekilnojamąjį turtą įsigijo iš neapmokestinamojo asmens vykdžiusio atsitiktinį sandorį, kas reiškė, kad jo vykdomas naujo nekilnojamojo turto tiekimas buvo PVM neapmokestinamas, o jo pardavimo kainoje buvo neapmokestinamojo (fizinio) asmens neatskaitytas įsigyto naujo nekilnojamojo turto PVM. Kadangi turtas buvo parduotas be

PVM ir jo pardavimas nebuvo įformintas PVM sąskaita faktūra, ekonominę veiklą vykdančiam nekilnojamojo turto perpardavinėtoji neatsirado teisė į PVM atskaitą<sup>4</sup>.

Šios problematikos aiškinimo kontekste svarbu pabrėžti, kad minėtoje byloje ESTT pasisakė, kad „šiuo atžvilgiu iš pasiūlymo dėl Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių įstatymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [COM(73) 950 *final*] aiškinamojo memorandumo matyti, kad **sumažinta apmokestinamoji vertė galėtų būti taikoma tuo atveju, kai PVM jau galutinai apmokestintas turtas (pavyzdžiui, gyvenamasis pastatas, turtas, „suvartotas“ pirmą kartą juo pasinaudojus) vėliau vėl patenka į „prekybą“ ir dar kartą apmokestinamas PVM**”. Šiame aiškinamajame memorandume pažymima, kad šiuo atveju, „siekiant atsižvelgti į tokį pastato grąžinimą į prekybą, dėl kurio kiltų **pernelyg didelė mokesčių našta prekybai nekilnojamuoju turtu**, reikėjo nukrypti nuo bendraisiais principais grindžiamo apmokestinimo ir numatyti <...> galimybę valstybėms narėms nustatyti **PVM apmokestinamąją vertę, atimant „viena bazę iš kitos“** (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2021 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje). Taigi, ESTT išryškina gyvenamojo nekilnojamojo turto „rekomercilizacijos“ procesą ir PVM apmokestinimo problematiką bei akcentuoja, kad „jei bendra pardavimo kaina būtų apmokestinta po pirmojo galutinio vartojimo (nesant jokios galimybės atskaityti pirkimo PVM), į apmokestinamąją vertę būtų įtraukta ne tik kaina, kuriai jau taikomas galutinis PVM, bet ir anksčiau sumokėto PVM suma. Tai reikštų, kad galutinė viso ekonominio ciklo PVM našta priklausytų, be kita ko, nuo galutinių vartojimo atvejų skaičiaus ir šiais atvejais sumokėtų kainų. Kita vertus, maržos apmokestinimas PVM leidžia sumažinti šią PVM našta ir atkurti mokesčių neutralumą.“ (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2021 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje).

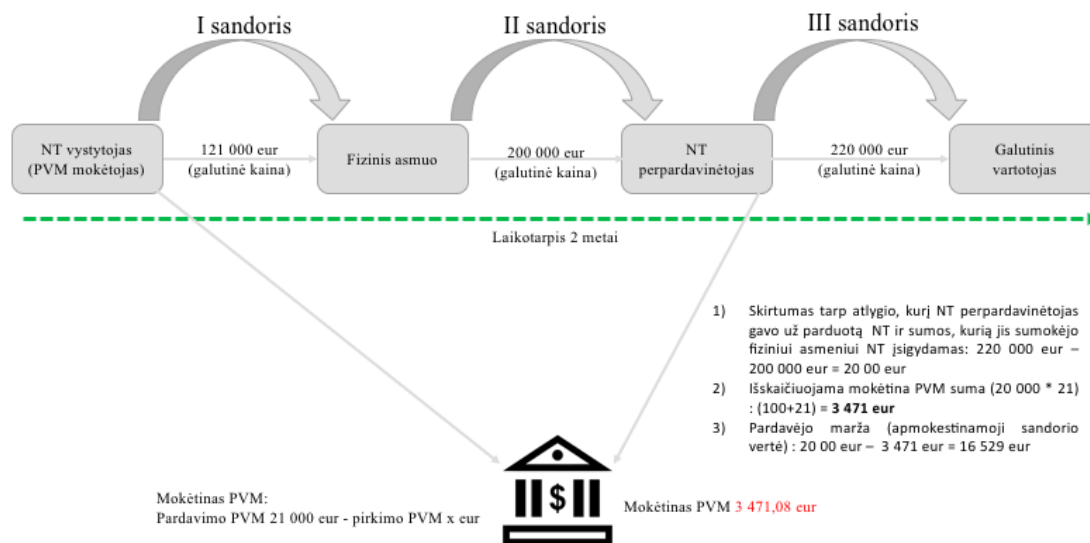
Išanalizavus pateiktą probleminę iliustraciją bei naujausią ESTT praktiką, aiškinant PVM Direktyvos 392 straipsnį, darytina išvada, kad maržos schema yra viena iš alternatyvų, kuria galėtų pasinaudoti Lietuvos įstatymų leidėjas, sprenddamas aptartą dvigubo apmokestinimo PVM problemą. Detalesnė analizė kaip Lietuva tokį nukrypimą turėtų įgyvendinti neaptariama dėl darbo apimties tikslų.

---

<sup>4</sup> Bendras principas, nustatantis, kad PVM atskaita yra galima tik turint atitinkamus dokumentus yra reglamentuotas PVM įstatymo 64 str., kurio 1d. nurodo, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Žemiau yra pateikiama lentelė, kuri nurodo kaip aptariama problema būtų išsprendžiama maržos schemos taikymo būdu.

**5 paveikslas.** Antrosios alternatyvos (maržos schemos) įgyvendinimas.



*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis PVM įstatymo nuostatomis.

Taigi, maržos schemos taikymas kaip vienas iš aptariamų problemų sprendimų būdų užtikrintų tinkamą PVM direktyvos keliamų tikslų įgyvendinimą, nes kaip ESTT byloje *C-299/20 Icade Promotion* pažymėjo „šios apmokestinimo schemos taikymas po pirmojo galutinio vartojimo sudarytiems sandoriams užtikrina, kad našta už antrąjį galutinį suvartojimą būtų nustatyta tokiomis pačiomis sąlygomis kaip ir našta už pirmąjį suvartojimą. Šis veiksnys užtikrina tinkamą PVM veikimą, nes jis taikomas prekėms, kurios gali būti daugiau nei vieno atskaitos grandinę nutraukiančio galutinio vartojimo objektas.“ (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2021 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje).

Apibendrinant abu pateiktus alternatyvių sprendimų pavyzdžius, darytina išvada, kad nekilnojamojo turto perpardavinėtojo mokėtina PVM suma gaunasi ta pati (3 471, 08 eur), t.y. tiek taikant maržos schemą, tiek atsisakant atsitiktinių sandorių instituto yra apmokestinama nekilnojamojo turto perpardavinėtojo sukurta **pridėtinė vertė**. Tačiau, pastebėtina, kad pirmosios alternatyvos (atsitiktinių sandorių instituto panaikinimas) taikymas galėtų sukelti galimų diskusijų / problemų fizinio asmens atžvilgiu. Iš pateiktų schemų (Paveikslas Nr. 3 ir Paveikslas Nr. 4) matyti, kad taikant šią alternatyvą fizinio asmens mokėtinas PVM sudarytų 13 710, 74 eur ir tai, tuo atveju, jeigu jam leidžiama pasinaudoti pilna įsigyto nekilnojamojo turto PVM atskaita. Probleminis klausimas galimai

galėtų kilti dėl fizinio asmens PVM atskaitos, t.y. ar fizinis asmuo turėtų teisę į pilną PVM atskaitą, o galbūt reikėtų atsižvelgti į aplinkybę, kad fizinis asmuo kažkurį laiką naudojo turtą, dėl to pilna PVM atskaita būtų negalima. Žemiau pateikta palyginamoji lentelė Nr. 3 išskiria siūlomų alternatyvų skirtumus.

**3 lentelė.** Siūlomų alternatyvų palyginimai.

	Atsitiktinių sandorių instituto panaikinimas ( I alternatyva)	Maržos schema ( II alternatyva)
Fizinio asmens prievolė sumokėti PVM nuo naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandorio	✓	✗
NT perpardavinėtojo prievolė sumokėti PVM nuo naujo nekilnojamojo turto perpardavimo	✓	✓

*Šaltinis:* sudaryta autoriaus, remiantis PVM įstatymo nuostatomis.

Išanalizavus tiek pirmąją, tiek antrąją alternatyvas, autorės nuomone, maržos schemas taikymas yra palankesnis aptariamoms problemoms sprendimo būdas fizinio asmens atžvilgiu. Maržos schemas taikymo atveju fizinis asmuo, parduodamas naują nekilnojamąjį turtą, išlieka tokioje pačioje neapmokestinimo padėtyje, t.y. sandoris yra laikomas atsitiktiniu, todėl PVM prievolių ir atitinkamos administracinės naštos fiziniam asmeniui papildomai nekyla. Nekilnojamojo turto perpardavinėtojo atžvilgiu dvigubo apmokestinimo padėties problema yra išsprendžiama, nes jo naujo nekilnojamojo turto tiekimo sandorio apmokestinamoji vertė atitinka PVM neutralumo principą. Atsitiktinių sandorių atsisakymo alternatyva galėtų būti patrauklesnė mokesčių administratoriui, nes kilus mokesčiniams ginčams dėl naujo asmeninio turto pardavimo nereikėtų įrodinėti ekonominės veiklos požymių.

### 3.1.5. Dabartiniame PVM reguliavime egzistuojantys pavyzdžiai

Svarbu atkreipti dėmesį, kad šiuo metu galiojančiose tiek PVM direktyvos, tiek PVM įstatymo nuostatose yra numatyti tam tikri sprendimai dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kai tam tikros specifinės prekės, kurių PVM buvo sumokėtas ir kuris nebuvo atskaitytas vėl sugrįžta į komercinę sandorių grandinę. Šiuo metu Lietuvos PVM įstatymas

numato specifines nuostatas naujų transporto priemonių<sup>5</sup> tiekimui į kitas ES valstybes nares ir naudotų prekių, kurios apima tik kilnojamąjį turtą, pardavimui.

Kaip jau buvo minėta, viena iš esminių PVM objekto sąlygų yra ekonominės veiklos vykdymas. PVM įstatymo 3 str. 1 d. 3 punkte yra nurodoma, kad „kai fizinio asmens sudaromi sandoriai nėra susiję su jo vykdoma ekonomine veikla, nelaikoma, kad fizinis asmuo tiekia prekes ir (arba) teikia paslaugas veikdamas kaip apmokestinamasis asmuo“. Tačiau minėtoje PVM įstatymo nuostatoje tuo pat metu yra nustatoma, kad „nurodyta **sąlyga netaikoma**, jeigu šalies teritorijoje už atlygį tiekiamas **nauja transporto priemonė**, kurią tiekėjas, pirkėjas arba bet kurio iš jų užsakymu trečioji šalis išgabena iš šalies teritorijos, tačiau į Europos Sąjungos teritoriją“. PVM įstatymo 3 str. 1 d. 3 p. komentare yra pabrėžiama, kad „visais atvejais PVM objektu laikomas bet kurio fizinio ar juridinio asmens Lietuvoje tiekiamos naujos transporto priemonės, kurios tiekėjo, pirkėjo ar trečiojo asmens išgabenos iš Lietuvos į kitą ES valstybę narę. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, ar pardavėjas vykdo ekonominę veiklą, ar ne.“

Taigi, minėta nuostata labai aiškiai nurodo, kad atsitiktinių sandorių institutas nėra taikomas naujų transporto priemonių pardavimui į kitas ES valstybes nares, t.y. bet kuris asmuo (įskaitant ir fizinius asmenis parduodančius savo asmeninį turtą – naują automobilį) yra laikomas apmokestinamuoju asmeniu vykdančiu ekonominę veiklą.

Norint suprasti šiuos nuostatos svarbą ir tai, kaip ji leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo situacijos, reikėtų akcentuoti, kad tiek Lietuvos, tiek ir ES PVM reglamentuojantys teisės aktai numato, kad PVM objektu yra naujų transporto priemonių įsigijimas iš kitos ES valstybės narės nepriklausomai nuo jas įsigijančio asmens statuso, t.y., pavyzdžiui, jeigu Latvijos fizinis asmuo įsigyja naują automobilį iš Lietuvos fizinio asmens ir šis automobilis yra išgabenas į Latviją, tai tokio automobilio įsigijimas yra Latvijos PVM objektas ir Latvijos fizinis asmuo turėtų deklaruoti tokio automobilio įsigijimą Latvijoje ir sumokėti įsigyto automobilio PVM nuo visos jo vertės. PVM reglamentuojantys teisės aktai taip pat numato, kad naujų transporto priemonių tiekimas į kitas ES valstybes nares yra apmokestinamas 0 proc. PVM tarifu<sup>6</sup>.

Taigi, nuostata, kad bet kuris asmuo parduodantis naują transporto priemonę į kitą ES yra vykdančią ekonominę veiklą, o jo sandoris yra apmokestinamas 0 proc. PVM, leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo situacijos, kadangi toks traktavimas suteikia teisę naują

---

<sup>5</sup> PVM įstatymo 2 str. 16 d. nustato, kas yra laikoma nauja transporto priemone PVM tikslais (pavyzdžiui, kelių transporto priemonė laikoma nauja, jeigu yra praėję ne daugiau kaip 6 mėnesiai nuo eksploataavimo pradžios arba kuri nuvažiavusi ne daugiau kaip 6 000 km.

<sup>6</sup> Žr. PVM direktyvos 2 str. b dalies ii punktą ir PVM įstatymo 3 str. 2 d. ir 49 str. 2 d.

transporto priemonę perparduodančiam bet kuriam asmeniui (įskaitant neapmokestinamąjį) pasinaudoti įsigyto automobilio PVM atskaita ir šis PVM nėra įtraukiamas į transporto priemonės kainą, nuo kurios pirkėjas savo valstybėje skaičiuoja įsigytos prekės PVM.<sup>7</sup>

Naudotų prekių apmokestinimą reglamentuoja PVM įstatymo XII skyriaus trečiojo skirsnio 106 - 110 str. Šio skirsnio nuostatos, kas atitinkamai reiškia maržos schema, yra taikomos tuomet, kai PVM mokėtojas tiekia be PVM ES teritorijoje įsigytas prekes. Pažymėtina, kad PVM įstatymo 106 str. 5 d. nustato, kas yra laikoma naudotomis prekėmis šių PVM įstatymo nuostatų taikymo prasme ir nurodo, kad iš esmės tai apima tik kilnojamuosius daiktus. PVM įstatymo 107 str. nustato, kad tiekiant naudotas prekes apmokestinamoji vertė yra pardavėjo marža, o marža apskaičiuojama kaip atlygio (išskyrus patį PVM), kurį pardavėjas gavo arba turi gauti už patiektą prekę, ir sumos (įskaitant PVM), kurią jis sumokėjo arba turi sumokėti savo tiekėjui šią prekę įsigydamas, skirtumas. Šiuo aspektu primintina, kad kaip jau ir buvo minėta aukščiau, PVM direktyvos 392 str. numato valstybėms narėms galimybę taikyti maržos schemą ir nekilnojamo turto sandoriams, tačiau, akivaizdu, kad Lietuvos įstatymų leidėjas šios galimybės nepasirinko.

### 3.2. Esminio pagerinimo sąvokos problematika

Kaip jau buvo minėta, remiantis PVM direktyvos ir PVM įstatymo nuostatomis iš esmės PVM yra apmokestinamas tik naujų pastatų, statinių ar jų dalių tiekimas, o seni pastatai, statiniai ar jų dalys nėra apmokestinami PVM.

PVM direktyvos 135 str. 1 d. j punkte nustatyta, kad valstybės narės neapmokestina pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimo, išskyrus 12 str. 1 d. a punkte nurodytą tiekimą. PVM direktyvos 12 str. 1 d. a punktą nurodo, kad PVM apmokestinamas pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, **tiekimasis iki pirmo pastato panaudojimo**. PVM direktyvos 12 str. 2 d. nustato, kad „valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo **pastatų pertvarkymui** išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

Generalinio Advokato išvadoje byloje C-308/16 *Kozuba* nurodoma, kad PVM direktyvos 12 str. 2 d. patvirtina, kad pastato naujumas yra esminis požymis, kuris lemia apmokestinimą PVM, taigi valstybėms narėms leidžiama apibrėžti pagal 1 d. a punkto kriterijų pastatams pertvarkyti taikomas taisykles (tiekimasis iki pirmo pastato panaudojimo) (Generalinio Advokato Manuel Campos Sanchez-Bordona 2017 m. liepos 4 d. išvadoje).

---

<sup>7</sup> Žr. PVM direktyvos 172 str. ir PVM įstatymo 57 ir 58 str.

Taip PVM direktyvoje leidžiama, kad būtų apmokestinamas ne tik „naujų“ pastatų tiekimas, bet ir „naudotų ar senų“, tačiau tik tada, kai pastarieji buvo pertvarkyti ir iš esmės tapatinami su pirmaisiais. Šiuo klausimu pastato perstatymo funkcija yra ekonominė (vertės pridėjimas), kurią savo ruožtu turėjo pradinis pastatymas.

Lietuvos PVM įstatymas apibrėžia, kad nauju pastatu ar statiniu yra laikomas ir pastatas, statinys po atlikto jo esminio pagerinimo, kai nuo tokio pagerinimo nėra praėję daugiau kaip 24 mėnesiai. Atkreiptinas dėmesys, kad PVM direktyvos ir PVM įstatymo sąvokos lingvistiškai skiriasi. PVM direktyvos 12 str. įtvirtina „**pertvarkymo**“ (*angl. conversions*), o Lietuvos PVM įstatymo 32 str. numato „esminio **pagerinimo**“ sąvoką. LVAT administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1367/2012 pažymėjo, kad „iš PVMĮ 32 straipsnio 1 dalies nuostatų taip pat matyti, kad Lietuvos Respublika pasirinko įtvirtinti „esminio pagerinimo“ sąvoką, kaip pastato pertvarkymo kriterijų, numatytą Direktyvoje, **siekdama iš esmės pagerintus pastatus priskirti naujiems pastatams**, kurių pardavimui nėra taikoma PVMĮ 32 straipsnyje numatyta nekilnojamojo turto PVM apmokestinimo išimtis“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Šiame kontekste pažymėtina, kad ESTT ne kartą savo bylose yra pažymėjęs, kad „perkeliant direktyvą į vidaus teisę šių nuostatų nebūtina formaliai ir pažodžiui perkelti į aiškias ir specialias teisės normas, gali pakakti bendro teisinio konteksto, jeigu jis pakankamai aiškiai ir tiksliai užtikrina visapusišką direktyvos veiksmingumą“ (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2009 m. birželio 4 d. sprendimas byloje). Be kita ko, ESTT byloje *C-308/16 Kozuba* yra nurodęs, kad „pertvarkymo“ sąvokos PVM direktyvoje apibrėžtos nėra, tačiau sąvoka „**pertvarkymas**“ **rodo, kad turi būti padaryta „esminių atitinkamo pastato pakeitimų, susijusių su jo naudojimo būdu ar gerokai keičiančių pastato panaudojimo sąlygas“**. (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2017 m. lapkričio 16 d. sprendimas byloje). Teismas taip pat yra atkreipęs dėmesį, kad „PVM direktyvos 12 str. 2 dalis negali būti suprantama ir aiškinama taip, kaip suteikianti valstybėms narėms diskrecijos teisę laisvai apibrėžti pastatų esminio pagerinimo sąvoką tokiu būdu, kad būtų keičiama PVM direktyvoje naudojama pastato pirmo panaudojimo sąvoka, kadangi priešingu atveju gali būti neleistinai išplėstas PVM apmokestinimo taikymas seniems pastatams, tiekiamiems jau po jų pirmo panaudojimo ir tokiu būdu gali būti pakenkta PVM direktyvos nustatytam tokių sandorių neapmokestinimo veiksmingumui“. Minėto ESTT sprendimo 54 punkte yra paaiškinama, kad sąvoka „pertvarkymas“, be kita ko, apima atvejį, kai buvo atlikti visapusiški ar pakankamai toli pasistūmėję darbai, kuriuos baigus atitinkamas pastatas bus skirtas naudoti kitiems tikslams. Kaip nurodo ESTT, toks sąvokos „pertvarkymas“ aiškinimas atitinka

PVM direktyvos tikslą, be kita ko, apmokestinti sandorius, kuriais siekiama padidinti atitinkamo turto vertę. Kiek tai susiję su naujais pastatais, šią pridėtinę vertę sukuria statybos darbai, kuriais iš esmės pakeičiama materialinė realybė dėl to, kad pereinama nuo nepastatyto nekilnojamojo turto ar net neįrengto sklypo prie gyvenamojo pastato. Kiek tai susiję su senais pastatais, minėta pridėtinė vertė sukuriamą, kai atliekamas **esminis pertvarkymas**, todėl atitinkamą **seną pastatą galima prilyginti naujam pastatui** (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2021 m. rugsėjo 30 d. sprendimas byloje).

Minėtame sprendime ESTT taip pat atkreipė dėmesį, kad jeigu valstybės narės savo nacionaliniuose teisės aktuose vartoja kitą sąvoką nei „pertvarkymas“, bet kokias kitas vietoj „pertvarkymo“ naudojamas sąvokas (pvz. „pagerinimas“) jos turi aiškinti lygiai taip pat kaip ir sąvoką „pertvarkymas“. Esminio pagerinimo sąvoka yra paaiškinta PVM įstatymo 2 str. 20 d., kurioje nurodyta, kad tai – statybos darbai, kurie pailgina pastato ar statinio naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes. PVM įstatymo 2 str. 20 d. komentare yra paaiškinta, jog nuspręsti, ar statybos darbai pailgina pastato (statinio) naudingo tarnavimo laiką, ar pagerina jo naudingąsias savybes, turi pats PVM mokėtojas, vykdamas tokio turto statybos darbus. Atkreiptinas dėmesys, kad nei PVM įstatymas, nei jo komentaras nepateikia jokių gairių ir/ar kriterijų, kuriais remiantis turėtų būti priimamas sprendimas dėl atlikto esminio pagerinimo.

Autorės nuomone PVM įstatyme pateiktas esminio pagerinimo paaiškinimas yra pakankamai subjektyvus, o tai, kad Lietuvos mokesčių administratorius, nenurodydamas kriterijų, pagal kuriuos reikia spręsti, ar statybos darbai pailgina pastato (statinio) naudingo tarnavimo laiką, tačiau nurodantis, kad PVM mokėtojas yra atsakingas už sprendimo, jog buvo atliktas esminis pastato (statinio) pagerinimas, priėmimą, sukuria teisinio neapibrėžtumo situaciją, kuri gali virsti pagrindu mokesčio ginčo atsiradimui. Mokesčių administratoriaus teiginys, kad už sprendimą dėl esminio pagerinimo fakto yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas taip pat kelia klausimą, ar tai turėtų būti suprantama kaip pareigos turėti faktą įrodančius dokumentus nustatymas ir kuriais atvejais mokesčių administratorius turėtų teisę juos ginčyti.

Tai, kad esminio pagerinimo klausimu kyla mokesčiai ginčai patvirtina ir Lietuvos teismų praktika.

LVAT administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1367/2012 aiškindamas esminio pagerinimo sąvoką pažymėjo, kad siekiant detalizuoti statybos darbus, kurie iš esmės pagerina pastato vertę bei jo naudingąsias savybes, taikytinas Lietuvos Respublikos Statybos įstatymas (2004 m. balandžio 29 d. įstatymu Nr. IX-2215 redakcija) ir jame įtvirtintas statinio rekonstravimo apibrėžimas, kadangi pagal minėtą teisės normą statinio



rekonstravimas – tai statybos rūšis, kurios tikslas – *iš esmės pertvarkyti esamą statinį, sukurti jo naują kokybę* (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje). Be kita ko, LVAT minėjote byloje nurodė, kad „savo esme pastato esminiu pagerinimu laikytini pastato rekonstravimo statybos darbai, o dar vieno teisės akto priėmimas būtų perteklinis ir nereikalingas. Toks teisinis reglamentavimas iš esmės atitinka Direktyvoje nustatytą *teisę* valstybėms nacionalinėje teisės sistemoje įtvirtinti kriterijus ir taisykles, pagal kurias būtų nustatyta, kas laikytina pastatų pertvarkymu, taip pastatų pertvarkymą priskiriant prie Direktyvos 1 dalies a punkto – „pastato ar pastato dalių <...> tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo“. Taip pat teisėjų kolegija konstatavo, kad „Lietuvos teisės sistemoje yra detalai reglamentuota, kokie statybos darbai laikytini kaip statinio esminis pagerinimas, taip atskiriant juos nuo kitų statybos darbų rūšių.“ (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje).

Kaip matyti, LVAT esminio pagerinimo sąvoką aiškina per statybos darbų apibrėžimą Statybos įstatyme (Lietuvos Respublikos Statybos įstatymas, 1996). Vis gi reikėtų pažymėti, kad tam tikrų statybos darbų apibrėžimai kito ir vis kinta (pavyzdžiui, šiuo metu galiojančio Statybos įstatymo rekonstrukcijos apibrėžime tokie terminai kaip „esminis pertvarkymas“ jau nėra naudojami). Be kita ko sąvokos aiškinimas per Statybos įstatymo nuostatas reiškia, kad kiekvieną kartą pasikeitus statybos darbų sąvokos turiniui, atitinkamai gali keistis esminio pagerinimo iš PVM įstatymo pusės traktavimas, ko pasekoje esminio pagerinimo sąvoka vis išlieka teisiniame neapibrėžtume ir galimose subjektyviose skirtingose interpretacijose.

Išanalizavus, jog PVM direktyvoje yra numatyta sąvoka „pertvarkymas“, o PVM įstatyme yra naudojamas terminas „esminis pagerinimas“ galima pademonstruoti aiškinamų normų problematiką per praktinį, hipotetinį pavyzdį. Pavyzdžiui, PVM apmokestinamajam asmeniui nuosavybes teise priklauso 2000 m. pastatytas pastatas. PVM apmokestinamasis asmuo, norėdamas atnaujinti pastato šildymo sistemą, 2022 m. nusprendžia atlikti pastato šildymo sistemos kapitalinį remontą. Kyla klausimas, ar šildymo sistemos kapitalinis remontas galėtų būti laikomas pastato esminiu pagerinimu, kuris, remiantis cituota ESTT byla, turėtų būti traktuojamas kaip pastato pakeitimas iš esmės keičiantis pastato naudojimo būdą / panaudojimo sąlygas ir sukuriantis tokią pridėtinę vertę, jog pastatą būtų galima prilyginti naujam. Iš vienos pusės galima būtų traktuoti, kad šildymo sistemos kapitalinis remontas tik pagerina pastato būklę, t.y. nepakeičia pastato naudojimo paskirties ir iš esmės nepadaro pastato nauju. Kita vertus, šildymo sistemų kapitalinis remontas, kuriam galimai yra skiriamos didelės investicijos, galėtų būti

laikomas esminiu pagerinimu, nes atliekami statybos darbai, kurie prailgina pastato naudingo tarnavimo laiką. Šis praktinis pavyzdys parodo, kad aiškiai neapibrėžtos sąvokos, nuo kurių priklauso PVM apmokestinimo režimas, lemia, kad kiekviena individuali situacija gali būti interpretuojama skirtingai. To pasekoje, kyla klausimas, ar aiškinant esminį pagerinimą PVM prasme Lietuvos mokesčių administratorius laikosi vieningos praktikos. Pastebėtina, kad esminio pagerinimo klausimo problematika ir toks platus Lietuvos mokesčių administratoriaus aiškinimas buvo pastebėtas ir analizuotas Lietuvos teisės mokslininkų bei praktikų (ESTT pateikė pastato pertvarkymo sąvokos...2017).

Apibendrinant esminio pagerinimo reguliavimą, darytina išvada, kad ESTT aiškindama „pertvarkymo“ terminą pabrėžia būtinumą šį terminą aiškinti kiek įmanoma siauriau, o Lietuva „esminio pagerinimo“ sąvoką galimai aiškinina per plačiai.

### 3.3. „Rent to buy“ sandoriai

„Nuomokis ir pirk“ (*angl. rent to buy arba rent to own*) (toliau – **Rent to buy**) sandoriai pastaraisiais metais tampa vis labiau populiarėjantis nekilnojamojo turto įsigijimo būdas visame pasaulyje. 2015 m. vienas iš didžiausių nekilnojamojo turto vystytojų pasiūlė tokį būsto įsigijimo finansavimo modelį Lietuvoje ir trumpai apibrėžė šio naujo produkto / paslaugos principą „pirkėjas pagal poreikius išsirenka būstą ir jo apdailą, pasirašo nuomos sutartį su teise jį įsigyti ir iki dvejų metų moka fiksuotas nuomos įmokas. Pastarųjų dydis apskaičiuojamas taip, jog per nuomos terminą pirkėjas sumokėtų 15 proc. įsigyjamo turto kainos, o pasibaigus nuomos sutarčiai jos būtų įskaitomos kaip pradinis įnašas būsto pirkimo sutartyje.“ (Pradinį įnašą HANNER leis kaupti...2015). Kiek panašaus pobūdžio sandorius siūlo ir bendrovės, kurios pačios nėra nekilnojamojo turto vystytojai, t.y. jos siūlo įsigyti ne savo vystomus nekilnojamojo turto objektus, tačiau sudaro sąlygas per šias bendroves įsigyti patinkantį nekilnojamą turtą, kurio asmenys dėl tam tikrų priežasčių (pvz., nėra sukaupę sumos pradiniam įnašui ar neturi galimybių gauti finansavimo iš kredito įstaigų) negali iš karto įsigyti savo vardu. Kaip ir nekilnojamojo turto vystytojų atveju, iš esmės yra sudaromi du sandoriai civilinės teisės prasme – nekilnojamojo turto nuomos ir vėlesnis nekilnojamojo turto pardavimo sandoris. Pažymėtina, kad vienas iš esminių *Rent to buy* sandorių požymių gali būti tas, kad sandorio šalys jau nuomos sutarties sudarymo momentu susitaria dėl vėlesnio turto išsipirkimo sąlygų ir nuomos sutarties

sudarymo momentu fiksuoja vėliau įvyksiančio turto pardavimo kainą<sup>8</sup>. Kita vertus, gali būti ir situacijų, kuomet susitariama dėl vėlesnės išsiperkamo būsto kainos nustatymo, t.y. pasibaigus nuomos sutarčiai, remiantis tuometine turto rinkos verte (Rent-to-own homes:how...2022). Tačiau, atsižvelgiant į pačią *Rent to buy* sandorių esmę manytina, kad daugelis pirkėjų nori „užrakinti“ būsto pirkimo kainą nuomos sutarties sudarymo metu, ypač tose rinkose, kuriose namų kainos sparčiai kyla (Rent-to-own homes:how...2022).

Būtent šioje dalyje kyla daug kompleksinių PVM klausimų, t.y. kaip vertinti, ar *Rent to buy* sandoriai savo esme yra nuomos paslaugų teikimas, po kurio seka vėlesnis nuomoto turto pardavimas, ar vis tik sandoris turėtų būti laikomas prekių tiekimu iš karto, kokią įtaką sandorio turinio vertinimui turi sutartinės sąlygos, svyruojančios nekilnojamojo turto nuomos ir pardavimo kainos ir panašiai.

Pirmojoje darbo dalyje buvo detalai apibrėžta, kuo skiriasi prekių tiekimo ir paslaugų teikimo sąvokos. Kalbant apie *Rent to buy* sandorius verta dar kartą akcentuoti, kad prekių tiekimu pagal PVM įstatymo 4 str. 2 d. yra laikomas „laikomas prekių perdavimas pagal nuomos sutartį ar kitą sutartį, kuri numato atlyginimo už perduodamas prekes atidėjimą ir (arba) atlyginimą dalimis, jeigu pagal sandorio sąlygas asmeniui, kuriam prekės perduotos, arba trečiajam šaliai perduodama **didžioji dalis rizikos ir naudos**, susijusios su turto nuosavybe, ir **numatytas** turto nuosavybės perdavimas“. Ši PVM įstatymo norma įgyvendina PVM direktyvos 14 str. 2 d. b punktą, kuriame nurodyta, kad „prekių tiekimu laikomas **faktinis prekių perdavimas** pagal prekių nuomos tam tikram laikotarpiui arba pagal prekių pardavimo atidedant apmokėjimo terminą sutartį, kurioje numatyta, kad **paprastai nuosavybės teisė pereina** vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka.”.

Ši PVM direktyvos nuostata buvo detalai išanalizuota ESTT sprendime byloje *C-164/16 Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*. Teismas nurodė, kad nuostatą „nuomos sutartis, kurioje numatyta, kad paprastai nuosavybės teisė pereina vėliausiai tada, kai sumokama paskutinė įmoka“, vartojamą PVM direktyvos 14 str. 2 d. b punkte, reikia aiškinti taip, kad ji taikoma standartinei nuomos su galimybe išpirkti sutarčiai, jei iš sutarties finansinių sąlygų galima daryti išvadą, kad **pasinaudojimas šia galimybe yra vienintelis galimas ekonomiškai racionalus nuomininko pasirinkimas atitinkamu**

---

<sup>8</sup> Svetainėje finansaipaprastai.lt yra trumpai paaiškinama *Rent to buy* sandorių veikimo principas ir nurodoma, kad „sukirtus rankomis su pardavėju, būsto kaina yra „užrakinama“ ir neauga visą sutarties laikotarpį, tad jeigu kaina per porą metų, kol bus kaupiamas įnašas, pakils, pirkėjas išloš ir mokės gerokai mažiau. Žinoma, kai kuriais atvejais tai gali būti ir didžiulis minusas, bet stebint Lietuvos NT rinką atrodo, kad tai vis tik yra privalumas”.

**momentu**, jei sutartis vykdoma iki galiojimo pabaigos, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas. Nagrinėjamoje byloje teismas ekonominį racionalų pasirinkimą aiškino taip, kad iš sutarties turėtų būti aišku, kad atsiradus išpirkimo galimybei, įmokų suma pagal sutartį turi atitikti turto rinkos vertę, įskaitant finansavimo išlaidas, ir pasinaudojant šia galimybe nuomininkui nereikėtų sumokėti didelės papildomos sumos (Europos Sąjungos Teisingumo teismo 2017 m. spalio 4 d. sprendimas byloje).

Visų pirma reikėtų pažymėti, kad kaip ir esminio pagerinimo atveju, šios situacijos teisiniame reglamentavime galime išvelgti lingvistinių skirtumų tarp Lietuvos PVM įstatymo ir PVM direktyvos. Vertinant PVM įstatymo nuostatas gali susidaryti įspūdis, kad sandoris bus laikomas prekių tiekimu tik tuomet, kai sandorio sąlygose yra iš karto numatytas vėlesnis turto nuosavybės perdavimas, o jeigu nuosavybės perėmimas yra pasirenkamas, t.y. sandorio sąlygose numatyta galimybė įsigyti/išsipirkti nekilnojamąjį turtą vėliau ir „automatinio“ nuosavybės perdavimo nenumatyta, tai toks sandoris neturėtų būti laikomas prekių tiekimu. Skirtingai nuo PVM įstatymo PVM direktyvos nuostata nėra tokia „kategoriška“, t.y. sandoris laikomas prekių tiekimu, jeigu pagal sandorio sąlygas nuosavybė **įprastai, paprastai** pereina asmeniui, kuris yra **faktiškai perėmęs** turtą.

Kaip jau buvo minėta, aiškindamas PVM direktyvos nuostatas ESTT pažymėjo, kad sandoris gali laikomas prekių tiekimu net ir tuo atveju, kai sutartyje yra tik numatyta vėlesnė išsipirkimo galimybė, tačiau su sąlyga, kad iš sutarčių nuostatų galima būtų padaryti išvadą, kad toks išpirkimas būtų vientelis galimas ekonomiškai racionalus pasirinkimas. Pažymėtina, kad šiuo metu galiojančio PVM įstatymo komentaro nuostatos nemini, o Lietuvos mokesčių administratorius nepateikė jokie komentaro dėl ESTT pateikto PVM direktyvos 14 str. 2 d. išaiškinimo, todėl manytina, kad esama įstatymo formuluoatė, kurioje vartojamas terminas „numatytas turto nuosavybės perdavimas“ gali klaidinti mokesčių mokėtojus, kurie sudaro nuomos su išsipirkimo galimybe sutartis ir net neįtaria, kad tam tikrose specifinėse situacijose jų sudaromi nuomos sandoriai galėtų būti perkvalifikuoti į prekių tiekimo sandorius.

Pažymėtina, kad pasirodžius ESTT sprendimui *C-164/16 Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, kai kurios valstybės suskubo išleisti paaiškinimus dėl jo praktinio taikymo atitinkamose valstybėse. Pavyzdžiui, Vokietijoje buvo paskelbta, kad yra keičiamos PVM reglamentuojančios taisyklės ir pagal naujausius pakeitimus prekių tiekimu yra laikomi prekių perdavimai pagal nuomos sutartis su vėlesne išsipirkimo galimybe (German Federal Ministry of Finance changes...2020). Tačiau, nuomos sandoriai bus laikomi prekių tiekimu, jeigu tenkinamos dvi sąlygos: 1) sutartyje turi būti aiškiai nurodyta sąlyga dėl nuosavybės teisės į išnuomotą turtą perleidimo iš nuomotojo turto gavėjui. Ši sąlyga yra

tenkinama ir tuomet, kai sutartyje yra numatyta išsipirkimo galimybė ir 2) sutarties sąlygose turi būti aiškiai nurodyta, kad nuosavybės teisė automatiškai pereina nuomininkui, jei sutartis įvykdoma pagal grafiką. Ši sąlyga tenkinama ir tuomet, kai sutartyje numatytas formaliai neįpareigojantis pirkimo pasirinkimo sandoris, tačiau pasinaudojimas išsipirkimo galimybe yra vienintelis ekonomiškai racionalus pasirinkimas nuomininkui. Sutartis neturėtų pasiūlyti realios ekonominės alternatyvos, pavyzdžiui, gražinimas arba tolimesnė nuoma. Pavyzdžiui, neturėtų būti jokios realios ekonominės alternatyvos, jei pasirinkimo sandorio įgyvendinimo metu sutartinių įmokų suma yra lygi turto tikrajai vertei, įskaitant finansavimo išlaidas (German Federal Ministry of Finance changes...2020).

Šios bylos sprendimas turėjo įtakos ir dabar jau iš ES pasitraukusiai Jungtinei Karalystei (toliau – JK). JK mokesčių administratorius nurodė, kad vertindamas situacijas, sprendimai bus priimami atsižvelgiant į galutinės faktiškai mokėtinos sumos dydį ir jos atitiktį tikėtina/numatoma rinkos kainai prekės „išsipirkimo“ momentu, t.y. jeigu turto išsipirkimo momentu faktinė mokėtina suma yra mažesnė už pačios prekės vertę, tai sandoris nuo pat sandorio sudarymo pradžios bus laikomas prekių tiekimu (Revenue and Customs Brief 1...2019).

Vertinant *Rent to buy* sandorius, o ypač tai, kaip jie yra pristatomi/reklamuojami rinkoje, taip pat aplinkybę, kad šių sandorių atveju nekilnojamojo turto vėlesnio pardavimo kaina yra dažnu atveju fiksuojama (neretai keletą metų prieš) prieš būsimą vėlesnį pardavimą, o nekilnojamojo turto kainos turi tendenciją kilti<sup>9</sup> ir tikėtina, kad išsipirkimo momentu turto rinkos kainos bus didesnės, taip pat aplinkybę, kad atsisakius išsipirkti nekilnojamą turtą nuomininkas prarastų sumokėtą pradinio įnašo sumą ir galimai patirtų nepatogumus dėl gyvenamosios vietos keitimo, autorės nuomone, būtų galima rasti argumentų, kurie leistų teigti, kad išsipirkimas yra vienintelis galimas ekonomiškai racionalus sprendimas ir laikyti *Rent to buy* sandorius prekių tiekimu iš karto (t.y. abiejų sutarčių pasirašymo metu). Tačiau, vis tik reikėtų pažymėti, kad kaip jau buvo minėta aukščiau, ESTT yra nurodęs, kad analizuojant ekonominį pirkėjo racionalumą būtina įvertinti mokamų sumų (įmokų) atitiktį rinkos vertei įskaitant finansavimo išlaidas bei tai, ar pasinaudojant šia galimybe nuomininkui nereikėtų sumokėti didelės papildomos sumos. Toks ESTT paaiškinimas, vis tik suponuoja, kad kiekvienas atvejis turi būti nagrinėjamas

---

<sup>9</sup> Pavyzdžiui 2022 m. kovo mėnesio UAB „*OBER-HAUS*“ nekilnojamas turtas duomenimis bendras butų kainų lygis Lietuvos didmiesčiuose per pastaruosius 12 mėnesių augo 21,1% (2022 metų vasarį metinis augimas siekė 22,6%).

individualiai įvertinant visas sandorio aplinkybes, mokėtinų sumų dydžius ir jų atitiktį rinkos kainoms.

Tačiau, nežiūrint į tai, kad kiekvienas atvejis turėtų būti analizuojamas individualiai, autorės nuomone, yra tikslinga, kad mokesčių administratorius pateiktų viešą savo poziciją ir galimas gaires/kriterijus, kurie leistų priimti sprendimą nustatant, kuriais atvejais nuomos sandoriai priskirtini prekių tiekimams. Pažymėtina, kad sprendimas, ar sandoris laikomas nekilnojamojo turto tiekimu ar nekilnojamojo turto nuoma yra ypač aktualus, kai *Rent to buy* sandoris yra sudaromas dėl naujo nekilnojamojo turto. Ši svarba grindžiama tuo, kad naujas nekilnojamas turtas yra apmokestinamas PVM pagal PVM įstatymo 32 str. 1 d., o nekilnojamojo turto nuoma yra neapmokestinama pagal PVM įstatymo 32 str. ir sandorio priskyrimas apmokestinamam ar neapmokestinamam sandoriui sukuria atitinkamas PVM pasekmes. Žemiau pateiktoje lentelėje nr. 4 yra pateikiami esminiai skirtumai, kurie atspindi, kokios yra realios mokesinės pasekmės, kvalifikuojant *Rent to buy* sandorius nuomos sandoriu arba prekės tiekimo sandoriu.

**4 lentelė.** Nuomos sandorio ir prekės tiekimo sandorio skirtumai *Rent to buy* atžvilgiu.

	Nuomos sandoris	Prekės tiekimo sandoris
PVM apmokestinimo režimas	✗ neapmokestinamas sandoris	✓ apmokestinamas sandoris
PVM atskaitos galimybė*	✗ negali pasinaudoti, nes skirtas naudoti PVM neapmokestinamai veiklai vykdyti	✓ gali pasinaudoti, nes skirtas naudoti PVM apmokestinamai veiklai vykdyti
Mišrios PVM atskaitos procento skaičiavimas**	✗ neapmokestinamos pajamos mažina PVM atskaitos procentą	✓ apmokestinamos pajamos didina PVM atskaitos procentą

\*Už įsigytą/pasistatytą naują nekilnojamojo turto objektą, taip pat jo įrengimo išlaidas

\*\*Jeigu asmuo turi kitų PVM neapmokestinamų sandorių ir PVM atskaito procentaliai

*Šaltinis:* autoriaus sudaryta, remiantis PVM įstatymo nuostatomis.

## IŠVADOS

1. Dabartinės Lietuvos PVM įstatymo nuostatos, reglamentuojančios naujo nekilnojamojo turto apmokestinimą sukelia riziką dėl dvigubo apmokestinimo. Galimo dvigubo apmokestinimo rizika dėl nekilnojamojo turto, kuris „išeina“ ir komercijos rato ir vėl į jį „patenka“ buvo įvardyta 1973 m. išleistame Pasiūlyme dėl Šeštosios PVM direktyvos.
2. Lietuvos įstatymų leidėjas sistemiskai perkeldamas PVM direktyvos 12 str., 135 str. j punkto nuostatas į PVM įstatymo 32 str. neišnaudojo PVM direktyvoje įtvirtintų galimybių valstybėms narėms spręsti galimą dvigubo apmokestinimo problemą nacionalinėse jurisdikcijose.
3. Dvigubo apmokestinimo problema galėtų būti išsprendžiama dviem alternatyvomis. Pirmoji – visus asmenis, vykdančius naujo nekilnojamojo turto tiekimo sandorius, laikyti apmokestinamaisiais asmenimis, taip atsisakant atsitiktinių sandorių instituto. Antroji – maržos schemos taikymas naujo nekilnojamojo turto sandoriams, kai vis dar naujas, bet jau „suvartotas“ turtas (įsigytas su PVM, bet kurio PVM atskaita nebuvo pasinaudota) sugrįžta į komercijos ratą.
4. Nekilnojamojo turto perpardavinėtojo, įsigyjančio nekilnojamąjį turtą iš fizinio asmens, atžvilgiu yra patrauklios abi alternatyvos, nes abejais atvejais mokėtina PVM suma į valstybės biudžetą yra vienoda ir labiau atitinkanti iš PVM direktyvos išplaukiantį fiskalinio neutralumo principą.
5. Fizinio asmens, kuris parduoda savo asmeninį būstą nekilnojamojo turto atžvilgiu, autorės nuomone, yra patrauklesnė antroji alternatyva – maržos schemos taikymas, nes fizinis asmuo išlieka tokioje pačioje mokesstinėje padėtyje ir toks sandoris lieka neapmokestinamas PVM.
6. Lietuvos mokesčių administratoriaus perspektyvoje, autorės nuomone, priimtinesnė galimai būtų pirmoji alternatyva – atsitiktinių sandorių instituto atsisakymas, nes kilus ginčui, ar naujas nekilnojamas turtas buvo parduotas kaip asmeninis turtas ar buvo vis tik vykdoma ekonominė veikla, mokesciniuose ginčiuose neberekėtų įrodinėti, kad asmuo vykdė ekonominę veiklą ir būtent dėl to asmens vykdoma veikla turi būti apmokestinama PVM.
7. Esminio pagerinimo terminas Lietuvos PVM įstatyme bei oficialiame įstatymo komentare nėra tiksliai apibrėžiamas. Lietuvos mokesčių administratoriaus esminio pagerinimo sąvoka yra aiškinama plačiau nei ESTT aiškinama PVM direktyvoje naudojama „pertvarkymo“ sąvoka. Toks platesnis nuostatų interpretavimas gali nepagrįstai

išplėsti PVM taikymą nekilnojamojo turto tiekimo sandoriuose ir neatikti PVM direktyvos nuostatų. Autorės nuomone, kadangi esminio pagerinimo sąvoka neturi tiksliai apibrėžtų kriterijų būtent PVM vertinimo prasme, kyla klausimas, ar Lietuvos mokesčių administratorius geba užtikrinti vieningos praktikos tiek konsultuodamas, tiek tikrindamas mokesčių mokėtojus.

8. Lietuvos mokesčių administratorius nėra pateikęs viešo išaiškinimo kaip PVM įstatymo prasme turėtų būti traktuojami *Rent to buy* sandoriai. Vokietijos bei JK mokesčių administratoriai yra pateikę viešas pozicijas dėl šių sandorių PVM tikslais, todėl manytina, kad sekdamas kitų modernių valstybių praktika ir paskelbęs išaiškinimą viešai, Lietuvos mokesčių administratorius pašalintų neaiškumus, kylančius mokesčių mokėtojams vykdančiams *Rent to buy* sandorius dėl įstatyminio reguliavimo.



## ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

### I. Teisės norminiai aktai

#### Europos Sąjungos direktyvos, reglamentai ir kt.

1. Europos Tarybos 2006 m. lapkričio 28 d. direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos. *OJ L 347, p.1.*
2. Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo suvestinė redakcija. *OL C 326, p.1.*
3. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes. *OL 71 p.1.*
4. Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes - Structure and procedures for application of the common system of value added tax. *OL 71 p.1.*
5. Submitted to the Council by the Commission on 29 June 1973 Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of legislation of Member States concerning turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment. COM(73) 950.
6. Europos Tarybos 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas. *OL L 145, p.1.*

#### Lietuvos Respublikos norminiai teisės aktai

7. Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas, Vilnius, valstybės žinios, 2002.
8. Lietuvos Respublikos Statybos įstatymas, Vilnius, valstybės žinios, 1996.

### II. Specialioji literatūra

9. Medelienė A., Sudavičius B. Mokesčių teisė. Vilnius, 2011.
10. Miliūtė V. (2012). Pridėtinės vertės mokestis ir jo vaidmuo formuojant Lietuvos biudžeto pajamas. Magistro darbas, Mykolo Riomerio universitetas. Vilnius.
11. Pugačiauskaitė G. (2013). Pridėtinės vertės mokesčio analizė. Magistro baigiamasis darbas. Mykolo Riomerio universitetas. Vilnius.
12. Bružas V. (2018). Fiskalinio neutralumo principo pasireiškimas PVM sistemoje. Magistro darbas. Vilniaus universitetas. Vilnius.

13. Smaliukas A. (2008). Ekonominės veiklos samprata: teisinis reguliavimas Lietuvos ir ES teisės aktuose (bei Europos Sąjungos teismo praktikoje) bei praktinės problemos. Magistro darbas. Vilniaus universitetas. Vilnius.
14. Terra B., Kajus J. (2021). A guide to the VAT European directives. Introduction to European VAT 2021. Available at: <https://ebookcentral.proquest.com/lib/viluniv-ebooks/reader.action?docID=6527814&query=A+Guide+to+the+European+VAT+Directives+%3A+Introduction+to+European+VAT+2021+Volume+1+And+2#>
15. Miller R. (2013). VAT and Immovable Property: Full taxation Models and the Treatment of Capital Gains on Owner-occupied Residences. Legal studies Research paper 13/50. Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2291790](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2291790)
16. Cnossen S. A proposal to Improve VAT treatment of housing in the European Union (2011). Available at: [https://www.jstor.org/stable/24440181#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/24440181#metadata_info_tab_contents)

### III. Teismų praktika

#### Europos Sąjungos Teisingumo teismo praktika

17. *Klub* [ESTT], Nr. C-153/11, [2012-03-22]. ECLI:EU:C:2012:163
18. *Staatssecretaris van Financiën v Shipping and Forwarding Enterprise Safe* [ESTT], Nr. C-320/88 [1990-02-08]. ECLI:EU:C:1990:61
19. *Mailat* [ESTT], Nr. C-17/18, [2018-12-18]. ECLI:EU:C:2018:1038
20. *NCC Construction Danmark* [ESTT], Nr. C-174/08 [2009-10-29]. ECLI:EU:C:2009:669
21. *Commission v Greece* [ESTT], Nr. C-475/01 [1994-03-03]. ECLI:EU:C:2000:326
22. *Aher-Waggon GmbH v Bundesrepublik Deutschland* [ESTT], Nr. C-389/96, [1998-07-14]. ECLI:EU:C:1998:357
23. *Xentral v OHMI - Pages jaunes (PAGESJAUNES.COM)* [ESTT], Nr. T-134/06 [2007-12-13], ECLI:EU:T:2007:387
24. *Halifax and Others* [ESTT], Nr. C-255/02 [2006-02-21]. ECLI:EU:C:2006:121
25. *Enkler v Finanzamt Homburg* [ESTT], Nr. C-230/94. ECLI:EU:C:1996:352
26. *Auto Nikolovi* [ESTT], Nr. C-203/10. ECLI:EU:C:2011:118
27. *Icade Promotion* [ESTT], Nr. C-230/20 [2021-09-30]. ECLI:EU:C:2021:783
28. *Kozuba Premium Selection* [ESTT], Nr. C-308/16 [2017-11-16], ECLI:EU:C:2017:869

29. *Kozuba Premium Selection* [ESTT], Nr. C-308/16 [2017-07-04], ECLI:EU:C:2017:510
30. *T-Mobile Netherlands and Others* [ESTT], Nr. C-8/8 [2009-06-04], ECLI:EU:C:2009:343
31. *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd* [ESTT], Nr. C-164/16 [2017-10-04], ECLI:EU:C:2017:734

#### **Lietuvos teismų praktika**

32. Lietuvos Respublikos Konstitucinio teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas
33. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. sausio 26 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-25-602/2022.
34. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2022 m. kovo 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-165-520/2022.
35. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2021 m. vasario 10 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. Nr. A-384-438/2021.
36. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. Nr. A<sup>438</sup>-1367/2012.
37. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021 m. vasario 1 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-636-872/202.
38. Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021 m. balandžio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-2154-484/2022.

#### **IV. Kiti šaltiniai**

39. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo apibendrintas komentaras (2022). Prieiga per internetą: <https://www.vmi.lt/evmi/pridetines-vertes-mokestis>
40. ES biudžeto istorija. Biudžeto reikalai (2019). Prieiga per internetą:
41. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/636475/IPOL\\_IDA\(2019\)636475\\_LT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2019/636475/IPOL_IDA(2019)636475_LT.pdf)
42. Mokestiniai ginčai atskleidė, ko nežino gyventojai arba kur daro klaidas (2021). Prieiga per internetą:
43. <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/mokestiniai-gincai-atskleide-ko-nezino-gyventojai-arba-kur-daro-klaidas>
44. Mokestinių ginčų komisija kreipėsi į Teisingumo teismą dėl perleisto nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM:

45. <https://mgk.lrv.lt/lt/naujienos/mokestiniu-gincu-komisija-kreipesi-i-teisingumo-teisma-del-perleisto-nekilnojamojo-turto-apmokestinimo-pvm>
46. The Evolution of the Process of the Harmonization of Value Added Tax (VAT) Within the European Union (2020). Available at: <http://cejsh.icm.edu.pl/cejsh/element/bwmeta1.element.desklight-19eac547-90f2-4ea8-a21d-ae41ec4bca53/c/4-2020-Oreziak.pdf>
47. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas pateikė pastato pertvarkymo sąvokos išaiškinimą PVM apmokestinimo tikslais (2017). Prieiga per internetą: [http://www.mzinios.lt/lt/2017-12-17/straipsniai/rasome\\_mokesciu\\_zinioms/europos\\_sajungos\\_teisingumo\\_teismas\\_pat\\_eike\\_pastato\\_pertvarkymo\\_savokos\\_issaiskinima\\_pvm\\_apmokestinimo\\_tikslais.html](http://www.mzinios.lt/lt/2017-12-17/straipsniai/rasome_mokesciu_zinioms/europos_sajungos_teisingumo_teismas_pat_eike_pastato_pertvarkymo_savokos_issaiskinima_pvm_apmokestinimo_tikslais.html)
48. Pradinį įnašą HANNER leis kaupti jau gyvenant išsirinktame bute. Prieiga per internetą: <https://hanner.lt/pradini-inasa-hanner-leis-kaupti-jau-gyvenant-issirinktame-bute/>
49. „OBER-HAUS“ Lietuvos butų kainų indeksas (OHBI) 2022 m. kovas. Prieiga per internetą: [https://www.ober-haus.lt/rinkos\\_apzvalgos/ohbi/](https://www.ober-haus.lt/rinkos_apzvalgos/ohbi/)
50. Rent-to-own Homes: How the Porcess works. Prieiga per internetą: <https://www.investopedia.com/updates/rent-to-own-homes/>
51. German Federal Ministry of Finance changes principles for VAT classification of rental and leasing contracts. Available at: [https://www.kmlz.de/sites/default/files/VAT%20Newsletter%2012\\_2020.pdf](https://www.kmlz.de/sites/default/files/VAT%20Newsletter%2012_2020.pdf)
52. Revenue and Customs Brief 1 (2019): Available at: <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-1-2019-change-to-the-vat-treatment-of-personal-contract-purchases/revenue-and-customs-brief-1-2019-change-to-the-vat-treatment-of-personal-contract-purchases>
53. GREIČIAU.KIEČIAU.PATOGIAU. AR VERTA RINKTIS RENT TO BUY? Prieiga per internetą: <https://www.finansaipaprastai.lt/post/greiciau-kieciau-patogiau-ar-verta-rinktis-rent-to-buy>

## SANTRAUKA

### Kamilė Jogminaitė

Magistro darbe yra analizuojama naujo nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM problematika PVM direktyvos bei PVM įstatymo kontekste. Darbo tema yra atskleidžiama pirmiausia pristatant nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM ištakas ES, toliau analizuojant kaip PVM direktyvos nuostatos yra perkeltos į PVM įstatymą ir ar toks perkeliamas atitinka bendrosios PVM sistemos principus, o ypač fiskalinio neutralumo, teisingumo, protingumo bei dvigubo apmokestinimo išvengimo principus. Darbe yra analizuojamos šios problemos: 1) naujo nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai dviejų metų laikotarpyje, kai naujas nekilnojamas turtas „išeina“ ir vėl sugrįžta į komercinį ratą 2) esmininio pagerinimo sampratos interpretavimas Lietuvos PVM įstatyme bei PVM įstatymo apibendrintame komentare bei tokios sampratos atitiktis su ESTT praktika, 3) Rent to buy kaip naujo nekilnojamojo turto įgyjimo būdo analizė, vertinant, ar toks sandoris gali būti laikytinas prekių tiekimu iškart, ar pirmiausia nuomos sandoriu ir po to prekių tiekimu. Darbe yra pateikiamos galimos alternatyvos dėl naujo nekilnojamojo turto apmokestinimo PVM reguliavimo tobulinimo.

## SUMMARY

The master 's thesis analyzes the problems of VAT on new immovable property in the context of the VAT Directive and the Lithuanian VAT Law. The topic of the work is revealed first by presenting the sources of VAT on immovable property taxation in the EU, further analyzing how the provisions of the VAT Directive are transposed into Lithuanian VAT law and whether such transposition complies with the principles of the common VAT system, especially fiscal neutrality, fairness, reasonableness and avoidance of double taxation. The following problems are analyzed in the work: 1) sales of new immovable property in a two-year period, when immovable property "goes out" and returns to the commercial circle 2) interpretation of the concept of substantial improvement in the Lithuanian VAT Law and the VAT Law Commentary, 3) an analysis of *Rent to buy* transactions as a new way of acquiring real estate and assessing whether such a transaction can be regarded as a supply of goods immediately or first as a lease and then as a supply of

goods. The paper presents possible alternatives for the improvement of the new immovable property VAT regulation.