



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. R. 2017-12-08 SKUNDO**

2018 m. vasario 13 d. Nr. S-29 (7-271/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui

advokato padėjėjui A. I.

mokesčių administratoriaus atstovei

O. G.

2018 m. sausio 23 d. išnagrinėjusi E. R. (toliau – Pareiškėjas) 2017-12-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-421,
n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtino Inspekcijos 2017-08-31 patikrinimo akte Nr. (21.60-32)FR0680-386 papildomai apskaičiuotą 40242,71 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM).

Antra sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalimi Inspekcija Pareiškėjui apskaičiavo 21000,84 Eur GPM delspinigius.

Trečia sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalimi Inspekcija skyrė 12072,81 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjo 2009–2012 m. laikotarpio GPM mokestinį patikrinimą, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies, 69 straipsnio ir 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 15 straipsnio 2 dalies nuostatomis, nustatė, kad Pareiškėjas su sutuoktine Z. R. 2010 m. gavo 417842,95 Lt pajamas natūra bei 2012 m. gavo 1469721,44 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, kurios pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas apmokestintos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą, t. y. 2010 m. iš mainų sandorio gavo 157876,5 Lt pajamas natūra ir iš nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje,

įsigijimo lengvatine kaina gavo 259966,45 Lt pajamas natūra, 2012 m. iš nekilnojamojo turto pardavimo gavo 1469721,44 Lt pajamas. Vadovaudamasi GPMĮ 6, 15, 17, 19, 27 straipsnių nuostatomis, Inspekcija 2017-08-31 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-386 Pareiškėjui apskaičiavo 40242,71 Eur GPM.

Pareiškėjas dėl 2017-08-31 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-386 Inspekcijai pateikė pastabas. Skundžiamu sprendimu Inspekcija į Pareiškėjo pastabas neatsižvelgė. Mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų pagrįstumo, Inspekcijai konstatavus, kad Pareiškėjas 2010 m. gavo pajamų natūra bei 2012 m. gavo nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Inspekcija konstatuoja, kad 2009–2010 m. laikotarpiu tarp Pareiškėjo ir E. D., R. J., L. Y. realiai įvyko nekilnojamojo turto mainai, t. y. Pareiškėjas gavo mokestinę naudą, nes iš R. J. ir L. Y. gavo 1,3 ha žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniaus m., kurio tikroji rinkos kaina sandorio sudarymo metu buvo 468000 Lt, ir tą pačią dieną E. D. perleido 1,18 ha sklypą, esantį Smalinės k., Vilniuje, kurio rinkos kaina – 429000 Lt, o 2010-05-13 Pareiškėjas iš E. D. gavo 1/3 dalį iš 1,18 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniuje, kurio rinkos kaina 173000 Lt, t. y. gavo 212000 Lt (468000 Lt + 173000 Lt – 429000 Lt) pajamas natūra. Nustatyta, kad 54123,5 Lt sudarė šio turto įsigijimo kaina ir kitos su įsigijimu ir perleidimu susijusios išlaidos, kurios atimamos iš apmokestinamųjų pajamų (patikrinimo akto 1.1. d.). Taigi Pareiškėjas iš minėto sandorio 2010 m. gavo 78938,25 Lt (212000 Lt – 54123,5 Lt) = 157876,5 Lt : 2) apmokestinamąsias pajamas (pajamas natūra), kurias privalėjo deklaruoti metinių pajamų deklaracijų GPM308 prieduose GPM308P. Pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas gautos pajamos apmokestintos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu.

Inspekcija taip pat konstatuoja, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2010-06-08 pirkimo-pardavimo sutartimi Nr. 8-3256 įsigijo lengvatine kaina iš K. V. 3360/5879 dalis (33,6 a) 0,5879 ha (iš 58,79 a) bendro ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, už 10000 Lt ir gavo pajamas natūra. Pagal nepriklausomo turto vertintojo UAB "D1" įvertinimą įsigijimo metu šio turto rinkos vertė buvo 273000 Lt. Pagal sutartį Pareiškėjas sumokėjo turto pardavėjai 10000 Lt, t. y. gavo 263000 Lt (273000 Lt – 10000 Lt) pajamas natūra. Iš gautų pajamų atimta 3033,55 Lt šio turto įsigijimo kaina ir kitos su įsigijimu ir perleidimu susijusios išlaidos (patikrinimo akto 2.2. d.). Taigi, Pareiškėjas su sutuoktine 2010-06-08, įsigydamas iš K. V. 33,6 a žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), Vilniuje, gavo po 129983,23 Lt (263000 Lt – 3033,55 Lt) = 259966,45 Lt : 2) apmokestinamąsias pajamas (pajamas natūra), kurias privalėjo deklaruoti metinių pajamų deklaracijų GPM308 prieduose GPM308P. Šios gautos pajamos taip pat apmokestintos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu (GPMĮ 6 str. 1 d.).

Dėl žemės sklypų kainos nustatymo ir MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo. Pareiškėjas pagal R. J. ir L. Y. išduotą įgaliojimą tvarkė žemės sklypų, esančių Smalinės k. ir Pašilaičių k., Vilniuje, išpirkimo iš valstybės dokumentus, todėl buvo vertinama, jog ši aplinkybė galėjo turėti įtakos pirkimo–pardavimo sutartyse nurodant mažesnes žemės sklypų kainas, negu jų rinkos vertės. UAB "D1" retrospektyviu būdu atliko žemės sklypų rinkos vertės įvertinimą šio turto įsigijimo / perleidimo datoms ir pateikė turto vertinimo ataskaitą Nr. 14-I-070, pagal kurią 1,3 ha ploto žemės sklypo, esančio Pašilaičių k., Vilniaus m., 2009-12-29 rinkos vertė buvo 468000 Lt, 1,18 ha ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniuje, 2009-12-29 rinkos vertė buvo 429000 Lt ir 1/3 dalies iš 1,1800 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m., 2010-05-13 rinkos vertė buvo 173000 Lt.

Pagal Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą (toliau – TVVPI) rinkos vertė – apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas arba verslas jo vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių parduoti turtą arba verslą ir norinčių jį įsigyti asmenų sandorį po šio turto arba verslo tinkamumo pateikimo rinkai, kai abi sandorio šalys veikia dalykiškai, be prievartos ir nesaistomos kitų sandorių ir interesų.

Tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas (GPMĮ 2 str. 20 d.). Rinkos vertė – apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį sandorį tarp norinčių turtą parduoti ir norinčių turtą pirkti asmenų po šio turto tinkamo pateikimo į rinką, jeigu abi sandorio šalys veiktų dalykiškai, be prievartos ir nesąlygojamos kitų sandorių bei interesų (TVVPI 2 str. 13 p.). Pagal tikrosios rinkos kainos ir rinkos vertės sąvokas – tai yra tam tikra pinigų suma (atlygis), už kurią sandorio sudarymo dieną turtas galėtų būti perkamas / parduodamas tarp nesusijusių (nepriklausomų) sandorio šalių ir šie sandoriai sudaromi ne dėl kokių nors kitų sandorių įtakos ar kitų interesų. Taigi pagrindinis kriterijus, lemiantis, jog turtas perleidžiamas už tikrąją rinkos kainą, yra tai, kad sandorio šalys, perleisdamos turtą, turi būti nepriklausomos ir jų veikimui neturėtų įtakos jokios aplinkybės, kurios galėtų iškreipti tikrąją sandorio kainą.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2010-12-31 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-575-1752/2010 pažymėjo, kad rinkos vertė (galimybė parduoti turtą rinkos sąlygomis) ir rinkos kaina (reali turto pardavimo kaina) – skirtingos kategorijos, tačiau normaliomis rinkos sąlygomis turėtų skirtis nežymiai. Rinkos kaina ir rinkos vertė yra ne tapačios sąvokos, tačiau bet koku atveju, jei dėl tam tikrų turto ypatybių arba savybių sandorio šalys susitaria turtą perleisti už mažesnę (didesnę) kainą, nei tuo metu esanti to turto rinkos vertė, tai tarp šalių sutarta rinkos kaina neturėtų žymiai skirtis nuo turto rinkos vertės ir šis skirtumas neturėtų kelti abejonių, jog turtas perleidžiamas dėl kokių nors konkrečių interesų ar sandorio įtakos. Taigi, didelės vertės ir kainos skirtumas jau pats savaime rodo tam tikrų interesų buvimą.

Pagal GPMĮ 15 str. 1 dalies nuostatą mokesčių mokėtojas, apskaičiuodamas apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio ar bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio ar ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą.

MAI 70 str. 1 dalyje nustatytas, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4. 1. punktu, įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, t. y. nepateikia mokesčio deklaracijos, kai įsigyto turto vertė ir /ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais.

Patikrinimo metu pagal tris minėtas pirkimo–pardavimo sutartis (2009-12-29 sutartį Nr. 3661 ir sutartį Nr. 3664 bei 2010-05-13 sutartį Nr. 8-2745), turtą įsigijusių bei perleidusių asmenų pateiktus paaiškinimus ir bankų pateiktus Pareiškėjo asmeninių sąskaitų išrašus nustatyta, kad piniginiai atsiskaitymai pagal sutartyse nurodytas sąlygas nevyko. Pareiškėjas nepateikė jokių juridinę galią turinčių dokumentų sutartyse nurodytoms žemės sklypų pirkimo–pardavimo kainoms pagrįsti. Sandorių šalys teigia, kad žemės sklypais buvo apsieista, kitaip tariant – įvyko turto mainai, kurie buvo tik įforminti pirkimo–pardavimo sutartimis, sutartyse nurodyta turto kaina tiek pirkėjams, tiek pardavėjams nebuvo svarbi. Todėl, kaip nurodo Inspekcija, ji kreipėsi į nepriklausomą turto vertintoją UAB "D1" kuris atliko žemės sklypų

vertinimus. Įvertinus UAB "D1" turto vertinimo ataskaitoje Nr. 14-I-070 pateiktas žemės sklypų kainas, konstatuota, kad Pareiškėjas pagal sudarytas minėtas tris pirkimo–pardavimo sutartis įgijo didesnės vertės žemės sklypus, esančius Pašilaičių k. ir Smalinės k., Vilniaus m., negu perleido E. D., nes:

1. Pagal 2009-12-29 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 3664 įsigijo 1,3 ha ploto žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 2664 Lt kainą, o pagal nepriklausomo turto vertintojo UAB "D1" įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 468000 Lt;

2. Pagal 2009-12-29 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 366 perleido 1,18 ha ploto žemės sklypą, esantį Smalinės k., Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 50000 Lt kainą, o pagal UAB "D1" įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 429000 Lt;

3. Pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 8-2745 įsigijo 1/3 dalį iš 1,18 ha ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 20000 Lt kainą, o pagal UAB "D1" įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo datai buvo 173000 Lt;

4. Pareiškėjas buvo įgaliotas tvarkyti aukščiau aprašytų žemės sklypų, esančių Smalinės k. ir Pašilaičių k., Vilniaus m., išpirkimo iš valstybės dokumentus ir ši aplinkybė turėjo reikšmingą įtaką nustatant turto kainas (pagal J. ir L. Y. paaiškinimą dėl pagalbos tvarkant dokumentus jie sumažino sklypų kainas);

5. J. ir L. Y. buvo ne vilniečiai – jie gyveno Kernavėje, todėl išdavė Pareiškėjui įgaliojimą tvarkyti su minėtų žemės sklypų išpirkimu iš valstybės dokumentus. Kadangi turto vertinimas atliktas nebuvo, tikėtina, jog jie pasitikėjo Pareiškėju, o patys mažai domėjosi žemės sklypų kainų pokyčiais Vilniaus mieste ir galimai nežinojo realių rinkos kainų, todėl mainų sandoriais įsigyto / perleisto nekilnojamojo turto sutartines kainas pasiūlė Pareiškėjas (pagal R. J. ir L. Y. paaiškinimą Pareiškėjas pats paprašė parduoti jam 1,3 ha ploto žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniuje).

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad taikant Taisyklių 6.3.6. papunktyje numatytą ekonominių modelių metodą bei UAB "D1" pateiktą vertinimo ataskaitą Nr. 14-I-070, nustatyta, jog Pareiškėjo su sutuoktine 2009-12-29 įsigyto 1,3 ha ploto žemės sklypo, esančio Pašilaičių k., Vilniaus m., rinkos vertė buvo 468000 Lt, 2009-12-29 perleisto 1,18 ha ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m., rinkos vertė buvo 429000 Lt ir 2010-05-13 įsigytos 1/3 dalies iš 1,18 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m., rinkos vertė buvo 173000 Lt. Be to, pagal pateiktą 2008-10-21 sutartį Nr. 2-5604 Pareiškėjas minėtą 1,18 ha ploto žemės sklypą, esantį Smalinės k., Vilniaus m., įsigijo iš R. J. ir L. Y. už 50000 Lt (iš Pareiškėjo sąskaitos pervesti 50000 Lt, nurodant „D. J. už parduodamą žemę“). Inspekcija konstatuoja, kad įvykusiais pirkimo ir pardavimo sandoriais Pareiškėjas su sutuoktine gavo didesnės vertės turtą, negu perleido E. D..

Dėl Pareiškėjo pastabų, jog UAB "D1" nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitoje Nr. 14-I-070 (toliau – Ataskaita) turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų, nes vertinimui buvo paimti ne panašūs objektai, Inspekcija pažymi, jog turto vertintojas yra savo srities profesionalas, kuriam teisės aktų nustatyti specialūs kvalifikaciniai reikalavimai, taikomi aukštesni veiklos bei atsakomybės standartai, jį saisto specialios etikos taisyklės ir bendrieji teisės principai. Taigi turto vertintojas, teikdamas vertinimo paslaugas, savo veiklą orientuoja į atliktų veiksmų rezultatyvumą, patikimumą ir teisinius principus, kurie užtikrina veiklos bei teisėtų lūkesčių apsaugą. Turto vertintojas turi pareigą užtikrinti, kad jo sudaryta turto vertinimo ataskaita atitiks teisės aktų keliamus reikalavimus, o šią pareigą atitinka toks elgesys, kai siekiama nepadaryti žalos, elgiamasi apdairiai ir rūpestingai (TVVPI 2 str. 10, 18, 19 d., 8, 9, 15, 17–19, 28 str.).

Inspekcija pabrėžia, jog nagrinėjamos situacijos dalykas yra ne nekilnojamojo turto vertinimo ataskaita, kuria remiantis apskaičiuoti mokesčiai, bet galimybė šia ataskaita pagrįsti Pareiškėjui apskaičiuoto GPM pagrįstumą ar nepagrįstumą ir iš to kylančios mokesstinės teisinės pasekmės.

Šiuo atveju Inspekcija negali konstatuoti, jog Ataskaita yra nepatikima ar neteisinga, nes ją sudarė savo srities profesionalas, kuris išsamiai išdėstė vertinamo turto aprašymą, turto vertės skaičiavimą, taikomą vertinimo metodą ir išvadą dėl vertės (Ataskaitos 53–121 psl.). Inspekcija nurodo, kad ji nėra kompetentinga institucija, kuri sprendžia vertinimo ataskaitų teisingumo klausimą, todėl neturi teisinio pagrindo vertinti Pareiškėjo pateiktos nuomonės, neva turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų ir tuo pagrindu pasisakyti dėl Ataskaitos teisingumo. Turto vertinimo ataskaitų sudarymas reikalauja specialių žinių, todėl ją paneigti galima tik turint reikiamą kvalifikaciją, patirtį ir žinias. Pareiškėjo teiginiai ir nuomonė nėra pakankami, kad paneigtų Ataskaitą.

Inspekcijos teigimu, nėra pagrindo abejoti Ataskaitoje padarytomis išvadomis. Pareiškėjas nepateikė specialiomis žiniomis pagrįstų įrodymų, pagrindžiančių jo teiginius dėl parduotų žemės sklypų verčių nustatymo, todėl patikrinimo metu pagrįstai persikirstytos žemės sklypų vertės (Pašilaičių k., Vilniaus m. – vietoj 2664 Lt – 468000 Lt; Smalinės k. – vietoj 50000 Lt – 429000 Lt; Smalinės k. 1/3 dalis žemės sklypo – vietoj 20000 Lt – 173000 Lt).

Dėl pirkimo ir pardavimo sandorių keitimo į mainų sandorį ir MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo. Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 str.). MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostata, kai atkuriamos iškreiptos ir paslėptos aplinkybės, su kuriomis GPMĮ sieja pajamų apmokestinimą, Inspekcija nurodo, kad neatsižvelgiama į sudarytas dvi 2009-12-29 ir 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartis ir konstatuojama, kad 2009–2010 m. laikotarpiu tarp Pareiškėjo ir E. D., R. J., L. Y. realiai įvyko nekilnojamojo turto mainai, t. y. Pareiškėjas gavo mokestinę naudą, nes iš R. J. ir L. Y. gavo 1,3 ha žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniaus m., kurio tikroji rinkos kaina sandorio metu buvo 468000 Lt ir tą pačią dieną E. D. perleido 1,18 ha sklypą, esantį Smalinės k., Vilniuje, kurio rinkos kaina – 429000 Lt, o 2010-05-13 Pareiškėjas iš E. D. gavo 1/3 dalį iš 1,18 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniuje, kurio rinkos kaina 173000 Lt, nes Pareiškėjas ir E. D., R. J. ir L. Y. paaiškinimuose nurodė, kad žemės sklypais buvo apsieista, įforminant apsikeitimą žemės sklypų pirkimo–pardavimo sutartimis bei nenustatyti faktiniai mokėjimai už įsigytą / perleistą nekilnojamąjį turtą. Taip pat vertinta, jog turto mainai vyko per tęstinį laikotarpį 2009–2010 m., t. y. 2009-12-29 sutartimis prasidėjęs mainų sandoris buvo užbaigtas 2010-05-13, kuomet buvo surašyta paskutinė sutartis ir pajamos gautos 2010 m.

Inspekcijos teigimu, tas faktas, kad apsikeitimas žemės sklypais buvo įformintas ne mainų sutartimi, o pirkimo–pardavimo sutartimis, nekeičia įvykusio sandorio esmės. Pareiškėjas iš E. D. tėvų įsigijo 1,3 ha žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniaus m., kurio tikroji rinkos kaina sandorio datai buvo 468000 Lt, ir tą pačią dieną jų sūnui E. D. perleido 1,18 ha sklypą, esantį Smalinės k., Vilniuje, kurio rinkos kaina – 429000 Lt, o 2010-05-13 iš E. D. gavo 1/3 dalį iš 1,18 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniuje, kurio rinkos kaina 173000 Lt. Pareiškėjas gavo nekilnojamąjį turtą, kurio tikroji rinkos kaina buvo 641000 Lt (468000 Lt + 173000 Lt), o mainais perleido 429000 Lt vertės turtą, t. y. gavo 212000 Lt (641000 Lt – 429000 Lt) didesnės vertės nekilnojamąjį turtą.

Dėl pajamų natūra. Pareiškėjas teigia, kad su visomis nurodytomis sandorių šalimis Pareiškėją siejo asmeniniai santykiai (draugystė, kaimynystė, giminystės ryšiai) ir dėl šių asmeninių aplinkybių santykių įtakos buvo sudaryti sandoriai, kurių tikslai buvo kiti, nei

mokestinės naudos gavimas bei, kad byloje nėra nustatyta jokių aplinkybių, iš kurių galima būtų spręsti, jog pardavėjai ginčo sklypus Pareiškėjui būtų pardavę mažesne nei rinkos kaina būtent dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos, t. y. pardavėjai turėjo tikslą duoti tam tikrą naudą konkrečiai Pareiškėjui. Dėl šių pastabų pažymėtina, kad pagal GPMĮ 5 str. 1 dalies nuostatas GPM objektas yra gyventojų pajamos, pagal GPMĮ 2 str. 14 dalį pajamos – tai pozityvios pajamos, <...> taip pat per mokestinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra. Pagal GPMĮ 2 str. 15 dalį pajamos natūra – neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio Įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms. Taigi pajamos natūra yra pajamų gavimo forma ir pagal įstatymo nuostatas jos ta pačia tvarka, kaip ir pinigais gautos pajamos, yra apmokestinamos pajamų mokesčiu. GPMĮ nustatytas galimas pajamų natūra gavimo būdas – lengvatine kaina nuosavybėn įsigytas turtas, kai turtas dėl tam tikrų sandorių ar interesų įtakos yra įsigytas mažesne negu tikroji rinkos kaina. Dėl tokio pajamų natūra gavimo būdo savo praktikoje yra pasisakęs ir LVAT (2011-03-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-385/2011 ir 2011-04-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-586/2011), konstatuodamas, kad vadovaujantis GPMĮ 2 straipsnio 15 dalimi, kuri apibrėžia pajamas natūra, lengvatine kaina nuosavybėn gautas turtas GPM objektu gali būti pripažintas tik esant specialioms šiame įstatyme numatytioms sąlygoms. Lengvatine kaina įgytas turtas gali būti pripažintas pajamomis natūra tuomet, jeigu bus nustatyta, kad turtas mažesne negu tikroji rinkos kaina konkrečiam gyventojui buvo perduotas dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Tokiu būdu apmokestinant GPM lengvatine kaina nuosavybėn įgytą turtą mokesčių administratoriui yra būtina nustatyti tris aplinkybes: (1) naudos teikėjo ir naudos gavėjo tarpusavio santykiai yra pagrįsti siekimu duoti (gauti) ekonominės naudos; (2) nauda buvo suteikta dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos; (3) naudos davėjas turėjo tikslą duoti naudą konkrečiam gyventojui.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas su D. J. ir R. J. (E. D. tėvais) buvo seniai pažįstami, nes turėjo kaimynystėje žemės sklypus. Pareiškėjas padėjo D. J. sutvarkyti žemės išpirkimo iš valstybės dokumentus. Pagal bankų sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjas 2008-09-19 Vilniaus apskrities viršininko administracijai pervedė 3100 Lt, nurodydamas „Už D. J. ir R. J. žemę Smalinės k. ir Pašilaičių k., Vilniaus m.“. E. D. 2015-11-02 paaiškinime Nr. 42-25355 teigia, kad net nepamena, ar Pareiškėjas yra visiškai atsiskaitęs su juo už 2010-05-13 sutartimi Nr. 8-2746 nupirktą iš jo 1/3 dalį iš 1,18 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniuje. O Pareiškėjas situaciją paaiškino lakoniškai vieninteliu žodžiu „mainai“. Pagal UAB "D1" Ataskaitoje pateiktas žemės sklypų rinkos vertes nustatyta, kad Pareiškėjo iš mainų sandorio gautas turtas 212000 Lt brangesnis nei perleistas, todėl šis skirtumas savaime kelia pagrįstą abejonių, jog turtas buvo perleistas dėl kokių nors konkrečių interesų ar sandorių įtakos.

Šios aplinkybės, Inspekcijos manymu, yra pakankamos konstatuoti, kad sandorių šalių tarpusavio santykiai turėjo įtakos sandoriams ir turėjo įtakos sandoriuose sulygtai nekilnojamojo turto kainai: (1) Pagal 2009-12-29 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 3664 įsigijo 1,3 ha ploto žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 2664 Lt kainą, o pagal nepriklausomo turto vertintojo įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 468000 Lt; (2) Pagal 2009-12-29 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 366 perleido 1,18 ha ploto žemės sklypą, esantį Smalinės k., Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 50000 Lt kainą, o pagal UAB "D1" įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 429000 Lt; (3) Pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 8-2745 įsigijo 1/3 dalį iš 1,18 ha ploto žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 20000 Lt kainą, o pagal nepriklausomo turto vertintojo įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 173000 Lt.

Pagal pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašą, patvirtintą Finansų ministro 2009-05-19 įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“, gaunant turtą, paslaugas ar kitą naudą, pajamos, gautos natūra, įvertinamos pagal pajamų natūra davėjo šiam turtui įsigyti arba paslaugoms apmokėti turėtas išlaidas. Apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, gautas iš turto perleidimo nuosavybėn, iš gautų pajamų sumos GPMĮ 19 str. nustatyta tvarka gali būti atimama turto įsigijimo kaina, sumokėtas komisinis atlyginimas, mokesčiai bei rinkliavos, susiję su jo perleidimu nuosavybėn. Ši nuostata taikoma neatsižvelgiant į tai, kokių būdu turtas buvo perleistas nuosavybėn. Iš Pareiškėjo 2010 m. gautų 212000 Lt pajamų iš nekilnojamojo turto mainų sandorio atimti 54123,50 Lt (patikrinimo akto 9 psl.).

Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2010 m. (*mainų sandorio pabaigos data – 2010-05-13*) gavo iš viso 157876,50 Lt (*212000 Lt gauta pajamų iš turto mainų – 54123,50 Lt šio turto įsigijimo kaina ir kitos su įsigijimu ir perleidimu susijusios išlaidos*) pajamų (pajamų natūra), kurios pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas apmokestintos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą.

Nustatyta, kad Pareiškėjas įsigijo 3360/5879 dalių iš 0,5879 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, lengvatine kaina už 10000 Lt, dalį minėto nekilnojamojo turto vertės apmokėjo, o neapmokėto turto vertės dalį 263000 Lt (273000 Lt – 10000 Lt) gavo neatlygintinai. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas padėjo K. V. sutvarkyti nuosavybės išpirkimo iš valstybės dokumentus, tokiu būdu, jie buvo pažįstami iki sandorio sudarymo ir K. V. Pareiškėju pasitikėjo. K. V. dukra G. J., dalyvavusi ir pasirašiusi pirkimo–pardavimo sutartį, paaiškinime teigė, kad jos motina Pareiškėju pasitikėjo, tačiau buvo jo apgauta, Pareiškėjas įtikino jos motiną (K. V.), jog dėl ekonomikos nuosmukio sklypų kainos sparčiai mažėja ir siūlė nedelsiant parduoti jam sklypą už 10000 Lt. G. J. teigė, kad Pareiškėjas už tą sklypą nesumokėjo netgi sutartyje nurodytos 10000 Lt sumos (patikrinimo akto 11 priedas).

Kaip nurodo Inspekcija, Pareiškėjui nauda, parduodant sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), Vilniuje, mažesne nei rinkos kaina, buvo suteikta dėl tam tikrų sandorių ir interesų įtakos. K. V. išdavė Pareiškėjui įgaliojimą tvarkyti žemės išpirkimo iš valstybės dokumentus ir dėl šios pagalbos sutiko parduoti jam žemės sklypą už žymiai mažesnę, negu rinkos kainą (duomenys neskelbtini), kurį K. V. kitų pirkėjų neieškojo), nes naudos davėja (K. V.) po šio sandorio pasitikėjo Pareiškėju, kuris, kaip savo paaiškinime teigė dukra G. J., apgaulės būdu siekė nupirkti turtą pigesne negu rinkos kaina ir gauti naudą. UAB "D1" nustatyta 336/5879 dalių iš 0,5878 ha bendro ploto žemės sklypo vidutinė rinkos vertė 2010-06-08 buvo 273000 Lt.

Šios aplinkybės, Inspekcijos teigimu, yra pakankamos konstatuoti, kad sandorių šalių tarpusavio santykiai turėjo įtakos sandoriams ir turėjo įtakos sandoriuose sulygtai nekilnojamojo turto kainai: pagal 2010-06-08 pirkimo pardavimo sutartį Nr. 8-3256 įsigijo 33,6 arų iš bendro 58,79 arų bendro žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., už sutartyje nurodytą 10000 Lt kainą, o pagal UAB "D1" įvertinimą šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 273000 Lt.

Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjas lygiomis dalimis su sutuoktine, 2010-06-08 įsigydamas lengvatine kaina iš K. V. 33,6 a žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), Vilniuje, gavo iš viso 259966,45 Lt (*263000 Lt gauta pajamų – 3033,55 Lt šio turto įsigijimo kaina ir kitos su įsigijimu ir perleidimu susijusios išlaidos*) pajamų (pajamų natūra), kurios apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą (GPMĮ 6 str. 1 d.).

Dėl žemės sklypo dalies, esančios (duomenys neskelbtini), Vilniuje, pardavimo. Pagal 2010-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. VB7-159 Pareiškėjas su sutuoktine įsigijo 8000/20000 dalis iš 2 ha bendro ploto žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m. (unikalus Nr. 4400-1970-8822), iš F. F. (toliau – F. F.), atstovaujamos sūnaus U. H., už 80000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad pirkėjas sumokėjo, o pardavėjas gavo 80000 Lt iki sutarties pasirašymo dienos. Pareiškėjas sumokėjo 619 Lt notaro mokesčius. Sutarties 8. 2. punkte nurodyta, kad E. R. (Pareiškėjas) įsipareigoja savo lėšomis parengti detalųjį teritorijos

planą, pakeičiant tikslinę žemės naudojimo paskirtį į kitos paskirties, suderinti su suinteresuotomis tarnybomis, laikantis visų reikalavimų ir terminų, kurie yra F. F. ir Vilniaus miesto savivaldybės 2009-10-06 Detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perdavimo sutartyje Nr. 041610.

Pareiškėjas pagal 2010-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. VB7-159 ir UAB "B1" pagal 2010-11-04 žemės sklypo dalies pirkimo–pardavimo sutartį įsigytas žemės sklypo dalis, esančias (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., pakeitus paskirtį, bendra 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė UAB "A1" (vėliau – UAB "C1")

Pagal 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo pardavimo sutartį Nr. SK-3849 UAB "B1" (pardavėjas Nr. 1), kuriai atstovauja direktorius E. R. (Pareiškėjas), veikiantis pagal bendrovės įstatus ir 2010-09-30 vienintelio akcininko sprendimą, ir A. ir Z. R., t. y. Pareiškėjas su sutuoktine (pardavėjas Nr. 2) pardavė pirkėjui UAB "A1" (vėliau – UAB "C1" atstovaujamai direktoriaus F. B., 4500/9000 dalis iš 0,9000 ha bendro ploto kitos paskirties žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., už 240000 Lt bendrą sumą. Sutarties 2. 1. punkte nurodyta, kad UAB "B1" (pardavėjas Nr. 1) 900/9000 dalis minėto sklypo pardavė už 200000 Lt, o Pareiškėjas su sutuoktine (pardavėjas Nr. 2) pardavė 3600/9000 dalis iš 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., už 40000 Lt, iš viso bendrai pardavė pusę sklypo – 0,45 ha.

Vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 dalies 28 punkto nuostatomis, Pareiškėjo parduotos žemės sklypo dalies pardavimo pajamos priskirtos apmokestinamoms pajamoms, nes turtas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

Dėl sandorio (žemės sklypo dalies, esančios (duomenys neskelbtini), pardavimo) vertės koregavimo. Pagal GPMĮ 2 str. 32 dalį asocijuoti asmenys – vienetai arba fiziniai asmenys, kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: yra susiję asmenys arba gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos.

GPMĮ 2 str. 19 dalis apibrėžta susijusių asmenų sąvoka. Susiję asmenys – asmenys laikomi susijusiais, jei bet kurią ataskaitinio mokestinio laikotarpio arba mokestinio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokestinį laikotarpį, dieną jie yra: <...> 4) gyventojas ir jo sutuoktinis, sužadėtinis, sugyventinis, taip pat gyventojas ir su juo giminytės ryšiais (tiesiąja giminytės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminytės linija iki ketvirtojo laipsnio) susiję gyventojai <...>.

Inspekcijos informacinių bazių duomenimis T. U. (Pareiškėjo sesuo) 2012-05-09 žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo metu valdė 100 proc. UAB "A1" akcijų. Be to, Pareiškėjas buvo paskolinęs UAB "B1" 235000 Lt (2012-04-13 Pareiškėjas paėmė iš AMBER kredito unijos 236000 Lt paskolą, skirtą UAB "B1" verslo finansavimui), todėl galėjo daryti UAB "B1" įtaką, dėl kurios UAB "B1" atstovaujamos Pareiškėjo, ir jo sesers bendrovės UAB "A1" tarpusavio sandorių ir ūkinių operacijų sąlygos buvo kitokios, negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios naudos. 2017-05-04 paaiškinime Nr. GKD-2577 Pareiškėjas nurodė, kad jo valdoma UAB "B1" kitą žemės sklypą pardavė jo sesers įmonei UAB "A1" kuri pinigines lėšas už įsigytą turtą pervedė Kredito unijai Amber, minėtam Pareiškėjo įsiskolinimui padengti.

Inspekcija konstatuoja, kad pagal GPMĮ 2 str. 32 dalį Pareiškėjas ir UAB "A1" sandorio sudarymo laikotarpiu laikytini asocijuotais asmenimis, nes Pareiškėjas ir jo sesuo T. U. pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies 4 punktą yra susiję asmenys.

Pagal GPMĮ 15 str. 1 dalį gyventojai, apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Pagal GPMĮ 15 str. 2 dalį, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada

bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Šios dalies įgyvendinimą nustato 2004-04-09 Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės (toliau – Kainodaros taisyklės), kurios skirtos sandorio ar ūkinės operacijos tikrajai rinkos kainai apskaičiuoti, taikant jose nustatytus kainodaros metodus.

Pagal Kainodaros Taisyklių 5 punktą nustatant kontroliuojamosios transakcijos (t. y. transakcijos tarp asocijuotų asmenų) kainas, turi būti laikomasi „ištiesiosios rankos“ principo, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos. GPMĮ 2 str. 20 dalyje apibrėžta, kad tikroji rinkos kaina – tai suma, už kurią gali būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti ar parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Tikroji rinkos kaina susiformuoja sandoriuose tarp nepriklausomų ir ketinančių turtą pirkti ar parduoti asmenų. Sudarydami tokius sandorius asmenys veikia sąžiningai, laisva valia, nevaržomi jokiais apribojimais ar tarpusavio ryšiais (santykiais), galinčiais turėti įtakos sandorio objekto kainai, susiklosčiusiomis rinkos sąlygomis siekdami abipusės maksimalios ekonominės naudos. Tikrosios rinkos kainos sąvoka GPMĮ tekste vartojama nustatant turto įsigijimo, pardavimo kainą, turto vertės padidėjimo pajamas, turto ar turtinio komplekso nuomos apmokestinimo ir kitais atvejais. Apskaičiuotoji rinkos kaina turi būti ekonomiškai pagrįsta.

Nagrinėjamos 2012-05-09 sutarties Nr. SK-3849 2.1.1. papunktyje nurodyta, kad viso 0,9 ha (90 arų) bendro ploto žemės sklypo ((duomenys neskelbtini), Vilnius) vidutinė rinkos vertė 2012-02-06 buvo 2354000 Lt, tuomet vieno aro vertė – 26155,56 Lt (2354000 : 90), o Pareiškėjo nagrinėjama sutartimi sesers bendrovei UAB "A1" (UAB "C1" parduotų 3600/9000 dalių iš 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo (36 arų) vidutinė rinkos vertė buvo 941600 Lt (26155,56 Lt x 36) bei ta pačia sutartimi UAB "B1" bendrovei parduotų 900/9000 dalių iš to paties 90 arų bendro ploto žemės sklypo (9 arų) rikos vertė buvo 235400 Lt (26155,56 Lt x 9).

Pagal 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį Nr. SK-3849 UAB "B1" pardavė juridiniam vienetui UAB "C1" 900/3600 dalis iš minėto 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo (9 arų) už 200000 Lt, t. y. po 22222,22 Lt / arą (200000 Lt : 9). O Pareiškėjas, būdamas asocijuotas asmuo, pardavė UAB "C1" 36 arus iš to paties 90 arų bendro ploto žemės sklypo už 40000 Lt, t. y. po 1111,11 Lt / arą (40000 Lt : 36), t. y. 20 kartų mažesne kaina, negu to paties sklypo dalį pardavė UAB "B1" ir 23,5 kartų pigiau (941600 Lt : 40000 Lt), negu sutartyje nurodyta to turto vidutinė rinkos vertė.

Kadangi Pareiškėjas ir UAB "C1" yra asocijuoti asmenys, Inspekcija daro išvadą, kad šių asmenų tarpusavio ryšiai turėjo įtakos sandorio kainai ir Pareiškėjas, perleisdamas bendrovei žemės sklypą daug mažesne nei rinkos kaina, nesiekė maksimalios ekonominės naudos. Pareiškėjas, pardavęs nekilnojamąjį turtą asocijuotam asmeniui UAB "C1" nesilaikė „ištiesiosios rankos“ principo ir neteisingai įvertino transakcijos kainą, kaip ji būtų įvertinta tarp tarpusavyje neasocijuotų asmenų, sudarant panašią transakciją. Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 15 str. 2 dalį, sudaręs sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "A1" (UAB "C1" nesilaikė „ištiesiosios rankos“ principo: pagal 2012-05-09 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 36 arų ploto žemės sklypą Vilniuje už mažesnę kainą, negu sutartyje nurodyta sklypo vidutinė rinkos vertė.

Atsižvelgdama į tai, kad nagrinėjamas sandoris yra įvykęs tarp asocijuotų (susijusių) asmenų, taip pat sutartyje nurodyta parduodamo nekilnojamojo turto objekto kaina yra žymiai mažesnė nei turto vertintojo UAB "D1" nustatyta šio turto rinkos vertė 2012-05-09, Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjo sudaryto sandorio tikrąją rinkos kainą bei iš šio sandorio kylančias

apmokestinamąsias pajamas nustatė, vadovaudamasi GPMĮ 15 str. 2 dalimi ir Kainodaros taisyklėmis.

Vadovaujantis Kainodaros taisyklių 10 punktu, transakcijos sąlygos įvertinamos siekiant nustatyti prievolių, rizikos ir naudos padalijimą tarp transakcijos šalių. Apie transakcijos sąlygas galima spręsti iš rašytinių sutarčių, kitų dokumentų (sąskaitų, užsakymų ir kt.), transakcijos šalių susirašinėjimo, taip pat iš transakcijos šalių veiksmų bei ekonominių principų, kuriais paprastai grindžiami tokios rūšies nekontroliuojamųjų transakcijų šalių veiksmai, bei kitų įrodymų. Įvertinant transakcijos sąlygas, reikia atsižvelgti į tai, kad dėl asocijuotų asmenų bendrų interesų buvimo faktinės transakcijos sąlygos gali skirtis nuo pateiktų rašytiniuose įrodymuose ir vadovautis faktinėmis transakcijos sąlygomis.

Dėl sandorių su UAB "B1" ir UAB "C1" Pareiškėjas nurodė, jog pagal 2012-05-09 pirkimo pardavimo sutartį netiesiogiai per sesers valdomą įmonę jis pardavė seseriai žemės sklypą. Pareiškėjo teigimu, šį žemės sklypą jis netiesiogiai dovanojo seseriai, o pajamos, gautos iš brolių ir seserų, yra neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 26 p.).

Inspekcija, visų pirma, pažymi, kad Pareiškėjas, būdamas asocijuotas asmuo, pardavė UAB "C1" 36 arus iš to paties 90 arų bendro ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, už 40000 Lt, t. y. po 1111,11 Lt / arą (40000 Lt : 36), t. y. 37,6 kartų mažesne kaina, negu UAB "D1" nustatyta rinkos vertė 1506000 Lt (41847 Lt / arą x 36 arų). Antra, uždaroji akcinė bendrovė yra ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo, t. y. bendrovės turtas yra atskirtas nuo akcininkų turto, taip pat UAB "C1" minėtame žemės sklype pastatė 48 butų daugiabutį gyvenamąjį namą, kurio butų kainos buvo nuo 2078 Lt iki 4532 Lt už vieną kv. m, UAB "C1" 2013 m. birželio, rugsėjo ir lapkričio mėn. bei 2014 m. sausio mėn. statomame name pardavė devynis butus, todėl UAB "C1" iš minėto žemės sklypo pirkimo gavo ekonominę naudą. Nustačiusi, kad Pareiškėjas pagal 2012-05-09 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 36 arų ploto žemės sklypą UAB "A1" (UAB "C1" kurios akcininkė buvo jo sesuo, Inspekcija konstatuoja, kad sandoris vyko tarp Pareiškėjo ir UAB "C1" Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2012-05-09 pirkimo-pardavimo sutartimi parduoto 36 arų ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, pardavimo pajamas deklaravo patikslintose 2012 m. metinėse pajamų deklaracijose. Be to, Pareiškėjas pateikė ir 2012-05-24 Vilniaus m. 37-ojo notaro biuro patvirtintą liudijimą Nr. SK-4320, kuriuo patvirtinta, kad UAB "C1" galutinai su juo atsiskaitė pagal 2012-05-09 sutartį Nr. SK-3849. Dėl šių aplinkybių į Pareiškėjo teiginį, kad žemės sklypą jis netiesiogiai dovanojo seseriai, neatsižvelgiama.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjas, 2012-05-09 perleisdamas susijusiam asmeniui žemės sklypą daug mažesne nei rinkos kaina, sandorio metu nustatė kitokią kainą, negu būtų nustatyta tarp nesusijusių asmenų ir todėl sumažino savo apmokestinamąsias pajamas ir mokėtiną į biudžetą GPM. Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2012 m. iš šio sandorio gavo 1469721,44 Lt (1506000 Lt – 36278,56 Lt) apmokestinamąsias pajamas.

Inspekcija nurodo, jog tai, kad pagal civilinius teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas pirkimo–pardavimo sutarties šalys yra laisvos susitarti dėl pirkimo–pardavimo sutarties elementų (kainos), nepaneigia išvados, kad vertinant šiuos civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais, pirkimo–pardavimo sutartimi perleidžiant žemės sklypus už keliolika kartų mažesne kaina negu rinkos kaina, yra gaunama ekonominė nauda, t. y. pajamos natūra. LVAT praktikoje (2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-1583/2013; 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010; 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, publikuota: „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11) nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. Taip pat LVAT yra pažymėjęs, jog nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių

civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais.

Dėl mokesčių delspinigių ir baudų. Vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsniu, MAĮ 66 str. 4 dalimi, 96–99 straipsniais, Inspekcija skundžiamu sprendimu Pareiškėjui už laikotarpį nuo 2011-06-01 iki 2017-08-31 apskaičiavo 21000,84 Eur GPM delspinigius (Priedas 2).

Pagal GPMĮ 36 str. 2 dalį baudos skiriamos MAĮ nustatyta tvarka. Baudų skyrimo pagrindai ir dydis (*nuo 10 iki 50 procentų nesumokėto mokesčio sumos*) nustatyti MAĮ 139 straipsnyje. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo ginčijamo pažeidimo siektą tikslą ir mastą bei padarytą žalą dydį (apskaičiuoti 40242,71 Eur nesumokėtų mokesčių), šias aplinkybes pripažįsta Pareiškėjo atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas su mokesčių administratoriumi bendravo geranoriškai, teikė paaiškinimus, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 40242,71 Eur GPM sumos skyrė 30 proc. dydžio 12072,81 Eur (40242,71 Eur x 30 proc.) GPM baudą. Inspekcija pažymi, kad už pažeidimus, kuriuos padarė Pareiškėjas, įstatymai nenumato galimybės neskirti baudos.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nurodo, kad pagrindinis apmokestinimo motyvas buvo tas, jog ginčo sandorių kainos *galimai* neatitinka tikrosios rinkos kainos. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai remiasi UAB "D1" parengta Ataskaita. Ataskaitoje vertinamo turto rinkos vertė buvo nustatyta lyginamuoju metodu, o, pareiškėjo teigimu, vienas iš pagrindinių kriterijų, nulemiančių nekilnojamojo turto rinkos vertę, yra jo buvimo vieta. Pareiškėjas nesupranta, kodėl nustatant vakarinėje Vilniaus miesto dalyje – Pilaitėje ((duomenys neskelbtini)) – esančio sklypo vertę, palyginimui buvo pasirinkti sklypai, esantys šiaurinėje Vilniaus miesto dalyje – Tarandėje ((duomenys neskelbtini).), Perkūnkiemyje ((duomenys neskelbtini).) ir Visoriuose ((duomenys neskelbtini)). Be to, pasirinkti objektai buvo skirtingose verčių zonose. Taigi Ataskaitos išvados negali būti vertinamos kaip tikslios ir pagrįstos.

Pareiškėjo nuomone, ginčo turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų, nes vertinimui buvo paimti ne panašūs objektai. Nesant pakankamai duomenų lyginamojo metodo taikymui, buvo pažeistas Kainodaros taisyklių 22 punktą. Teismų praktikoje ne kartą buvo nurodyta, jog netinkamas lyginamųjų objektų vertinant turtą pagal lyginamąjį turto vertės metodą parinkimas suponuoja ir nepagrįstai nustatytą vertinto turto rinkos vertę (*Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) 2012-12-21 nutartis, priimta civilinėje byloje Nr. 3K-3-601/2012*). Be to, mokesčių administratoriaus motyvai nepagrįstai riboja pirkimo–pardavimo sutarties šalių teisę susitarti dėl sandorio kainos. Pareiškėjas nurodo, kad turto vertės nustatymas visada yra sąlyginis ir nebūtinai turi atitikti konkretaus sandorio kainą.

Pareiškėjo teigimu, skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas, nes mokesčių administratorius neatsakė į nei vieną Pareiškėjo argumentą dėl negalimumo remtis Ataskaita. Inspekcijos argumentų klaidingumą rodo tai, kad Kainodaros taisyklės kalba apie turto vertės nustatymą ir įvairių vertinimo metodų parinkimą. Taigi turto vertės nustatymas neabejotinai yra mokesčių teisės normų dalykas ir turi būti naudojamas taikant GPMĮ 15 str. 2 dalies nuostatas. Inspekcija privalėjo analizuoti Pareiškėjo pateiktus argumentus dėl Ataskaitos, tačiau to nepadarė. Analogiškas teisinis reguliavimas nustatytas ir kitose teisės šakose. Sprendimus priimančias subjektas savo sprendimus dėl specialistų ar ekspertų parengtų dokumentų privalo motyvuoti. Civilinio proceso kodekso (CPK) 218 straipsnis nustato, kad eksperto išvada teismui neprivaloma ir įvertinama pagal vidinį teisėjo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu byloje esančių įrodymų ištyrimu. Mokesčių administratorius administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, o ne „aklai taikyti įstatymo raidę“ ir remtis turinio viršenybe prieš formą vienpusiškai.

Pareiškėjas nuodo, kad mokesčių administratorius pažeidė turinio viršenybės prieš formą principą, kadangi net netyrė Pareiškėjo argumentų apie pinigų negavimą iš UAB "C1"

už žemės sklypo pardavimą. Inspekcija neanalizavo tikrųjų sandorio vykdymo aplinkybių (*kad pinigai nebuvo Pareiškėjui perduoti*), tačiau rėmėsi sutartimi vien dėl jos įforminimo notarine tvarka, t. y. vien dėl formalių aplinkybių. Visi ginčo sandoriai įforminti notarine tvarka, tačiau Inspekcija vienais atvejais gilinasi į jų sudarymo aplinkybes, o kitais atvejais apsiribojo tik sutartyje nurodytų formalių aplinkybių konstatavimu. Pagal MAĮ 69 str. 2 dalies nuostatas, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų nuostatas. Taigi Pareiškėjui mokėtini mokesčiai turėjo būti apskaičiuoti vertinant faktą, jog UAB "C1" pinigų Pareiškėjui už žemės sklypą nemokėjo.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos sprendime netinkamai nustatytas sandorių sudarymo tikslas. LVAT praktikoje dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo yra nurodyta, kai nustatoma, kad sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma (2007-07-17 *nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007*, 2009-04-30 *nutartis adm. byloje Nr. A442-499/2009*) (LVAT 2015-09-22 *nutartis adm. byloje Nr. A-1455-556/2015*). Inspekcija pripažįsta, jog GPMĮ 9 str. 1 dalyje nurodyti atvejai, kai gauta nauda nėra laikoma pajamomis natūra, t. y. kai nauda gyventojui suteikiama išimtinai tik dėl asmeninių santykių (draugui, kaimynui, giminaičiui), tokia nauda nelaikoma naudą gavusio gyventojų pajamomis natūra. Skundžiamame sprendime nurodomos aplinkybės dėl asmeninių santykių buvimo, tačiau į jas neatsižvelgiama (*Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas su D. J. ir R. J. (E. D. tėvais) buvo seni pažįstami, turėjo kaimynystėje žemės sklypus; su U. H. sieja kaimynystės santykiai; Pareiškėjas tvarkė K. V. žemės išpirkimo iš valstybės dokumentus ir juos siejo kaimynystės santykiai; sandorių su UAB "B1" ir UAB "A1" (UAB "C1" metu minėtų bendrovių akcininkė buvo Pareiškėjo sesuo T. U.)*). Pareiškėjas nurodo, kad būtent dėl asmeninių santykių įtakos buvo sudaryti sandoriai, kurių tikslai buvo kiti, nei mokestinės naudos gavimas. Sandorių tikslai skundžiamame sprendime nebuvo atskleisti. Byloje nėra nustatyta jokių aplinkybių, jog pardavėjai ginčo sklypus Pareiškėjui būtų pardavę mažesne nei rinkos kaina būtent dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos, t. y. pardavėjai turėjo tikslą duoti naudą konkrečiai Pareiškėjui (jo sutuoktinei).

Pareiškėjas akcentuoja, kad mokesčių administratoriaus sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais. Ginčo atveju Inspekcijos sprendimas grindžiamas prielaidomis dėl Pareiškėjo įsigyto ir perduoto turto rinkos verčių, taip pat dėl pinigų gavimo iš UAB "C1"

Pareiškėjas pažymi, kad skundžiamame sprendime konstatavus, jog jis (Pareiškėjas) sklypą perdavė asocijuotam asmeniui (savo seseriai), bet kokios iš perdavimo gautos sumos turi būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis (GPMĮ 17 str. 1 d. 26 p.). Inspekcijos nurodyto „ištiesiosios rankos“ principo esmė būtent ir yra ta, kad vertinant mokesčių mokėtojų mokestines prievoles fizinių asmenų kontroliuojamų juridinių asmenų veiksmai yra prilyginami pačių fizinių asmenų veiksams. Taikant „ištiesiosios rankos“ principą, vertinamos fizinių asmenų kontroliuojamos transakcijos, kurias formaliai sudaro jų kontroliuojami juridiniai asmenys. Taigi mokestine prasme sandorio sąlygas nustatė ir ekonominę naudą gavo fiziniai asmenys. Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos argumentai dėl juridinių asmenų turto atskirumo yra nepagrįsti. Dėl šios priežasties pagal 2012-05-09 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjo netiesiogiai per sesers valdomą juridinį asmenį perduoto sklypo vidutinė rinkos vertė neturi jokios reikšmės, nes šį sklypą Pareiškėjas netiesiogiai dovanojo seseriai, o pajamos, gautos iš brolių ir seserų yra neapmokestinamos.

Pareiškėjas nurodo, kad jam bauda apskritai neturėjo būti skirta. Tačiau net ir laikant, jog jis padarė mokestinį pažeidimą, baudos dydis (30 proc. mokesčio dydžio) prieštarauja Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (toliau – Metodika) reikalavimams. Mokesčių administratorius neatsižvelgė į aplinkybę, jos atliktas mokestinis patikrinimas yra pirmasis tokio pobūdžio veiksmas Pareiškėjo atžvilgiu. Be to, Inspekcija pripažįsta, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pareiškėjas pažymi, kad ginčo turto

verčių nebūtų buvę galima nustatyti be kitų sandorių šalių iniciatyvos ir siūlomos turto kainos. Pareiškėjas pažymi, kad nesiėmė veiksmų, kurie trukdytų mokesčių administratoriui atlikti patikrinimą. Vadinasi Pareiškėjo veiksmų pobūdis nepasireiškė tyčiniu ar sisteminiu mokesčių įpareigojimų nevykdymu ar mokesčių sistemos negerbimu.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 40242,71 Eur GPM, 21000,84 Eur GPM delspinigius ir 12072,81 Eur GPM baudą pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas 2010 metais gavo pajamas natūra bei 2012 m. gavo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, kurių nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo pajamų mokesčio.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo 2009–2012 m. laikotarpio patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas su sutuoktine Z. R. 2010 m. gavo 417842,95 Lt pajamas natūra bei 2012 m. gavo 1469721,44 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, t. y. sutuoktiniai 2010 m. iš mainų sandorio su E. D., R. J., L. Y. gavo 157876,5 Lt pajamas natūra ir iš nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, įsigijimo lengvatine kaina gavo 259966,45 Lt pajamas natūra, 2012 m. iš nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, pardavimo gavo 1469721,44 Lt pajamas. Mokestinio patikrinimo metu kilus abejonių dėl pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytų ginčo nekilnojamojo turto kainų atitikimo jų rinkos vertėms, Inspekcija kreipėsi į nepriklausomą turto vertintoją UAB "D1" Apskaičiuodama Pareiškėjo gautas ginčo pajamas, Inspekcija atsižvelgė į UAB "D1" turto vertinimo ataskaitoje Nr. 14-I-070 (Ataskaita) nustatytas ginčo nekilnojamojo turto rinkos vertes sandorių sudarymo metu. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius Pareiškėjo 2010 metų mokesčių bazę nustatė, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalies ir 69 straipsnio nuostatomis, o 2012 m. mokėtiną GPM sumą nustatė, vadovaudamasis GPMĮ 15 str. 2 dalies ir Kainodaros taisyklių nuostatomis.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos pozicija, jog ginčo sandorių kainos neatitiko tikrosios rinkos kainos, nurodo, jog mokesčių administratorius nepagrįstai rėmėsi UAB "D1" Ataskaita, be to, neatsakė į nei vieną Pareiškėjo argumentą dėl negalimumo remtis Ataskaita. Pareiškėjo teigimu, nors Inspekcija ir pripažįsta, jog GPMĮ 9 str. 1 dalyje yra nurodyti atvejai, kai gauta nauda nėra laikoma pajamomis natūra, taip pat Inspekcija nurodo aplinkybes dėl Pareiškėjo asmeninių santykių buvimo su E. D., R. J., L. Y. bei K. V., tačiau į jas neatsižvelgia. Pareiškėjas akcentuoja, jog byloje nėra nustatyta jokių aplinkybių, jog pardavėjai ginčo sklypus jam (jo sutuoktinei) būtų pardavę mažesne nei rinkos kaina būtent dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos. Pareiškėjo teigimu, dėl asmeninių santykių įtakos ir buvo sudaryti sandoriai, kurių tikslai buvo kiti, nei mokestinės naudos gavimas. Pabrėžia, kad 2012 metais sandorių su UAB "B1" ir UAB "A1" (UAB "C1" metu minėtų bendrovių akcininkė buvo Pareiškėjo sesuo T. U., taigi, Pareiškėjo nuomone, konstatavus, jog jis sklypą pardavė asocijuotam asmeniui, t. y. savo seseriai, bet kokios iš pardavimo gautos sumos turi būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis, nes taikant „ištiesiosios rankos“ principą, vertinamos fizinių asmenų kontroliuojamos transakcijos, kurias formaliai sudaro jų kontroliuojami juridiniai asmenys. Taip pat nurodo, kad mokesčių administratorius pažeidė turinio viršenybės prieš formą principą, kadangi netyrė Pareiškėjo argumentų apie pinigų negavimą iš UAB "C1" už žemės sklypo pardavimą. Teigia, kad bauda jam paskirta nepagrįstai, tačiau net ir laikant, jog jis padarė mokestinį pažeidimą, baudos dydis yra mažintinas.

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktą duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundo argumentus ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovo pateiktus argumentus, nenustatė ir neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos nustatytomis aplinkybėmis bei jų vertinimu. Inspekcija, priešingai, nei tvirtina Pareiškėjas, išsamiai ir visapusiškai išnagrinėjo bylą, tinkamai įvertino byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas. Komisija, sutikdama su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, jame išdėstytų motyvų nekartoja, o šiame sprendime

plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjo akcentuojamų ginčo aspektų, kurie ir apsprendžia nagrinėjamo mokestinio ginčo ribas.

Pareiškėjas iš esmės neginčija mokesčių administratoriaus teisės mokėtinus mokesčius apskaičiuoti, taikant MAĮ 69 str. 1 dalies bei 70 straipsnio ir GPMĮ 15 str. 2 dalies bei Kainodaros taisyklių nuostatas, taip pat iš esmės neginčija byloje nustatytų faktinių aplinkybių, aritmetinio mokesčio, baudos ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu, kas ir sudarė pagrindą mokesčių administratoriui mokestinę prievolę Pareiškėjui nustatyti pagal minėtų teisės aktų normas. Nagrinėjamu atveju Komisija, pirma, spręs, ar Inspekcija, nustatydamą (apskaičiuodama) visų ginčo sandoriais įsigytų žemės sklypų rinkos vertes, pagrįstai rėmėsi UAB "D1" Ataskaita. Antra, ar Inspekcijos nustatytos aplinkybės yra pakankamos konstatuoti, kad ginčo sandorių šalių tarpusavio santykiai turėjo įtakos sandoriams ir turėjo įtakos sandoriuose suliygtai nekilnojamojo turto kainai. Trečia, ar Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas perleisdamas susijusiam asmeniui (sesers valdomai bendrovei) žemės sklypo dalį (duomenys neskelbtini) daug mažesne nei rinkos kaina, sandorio metu nustatė kitokią kainą, negu būtų nustatyta tarp nesusijusių asmenų ir taip sumažino savo apmokestinamąsias pajamas, taip pat spręs, ar teisingai Inspekcija įvertino aplinkybes, susijusias su Pareiškėjo ir UAB "C1" atsiskaitymu už perleistą žemės sklypą (duomenys neskelbtini). Taip pat Komisija pasisakys dėl Pareiškėjui skirtos baudos ir jos dydžio.

Dėl UAB "D1" nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos. Nors Pareiškėjas ir Komisijai nurodo, kad Ataskaitoje turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų, tačiau Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija dėl Ataskaitos duomenų naudojimo nustatant ginčo sandorių vidutines rinko vertes.

Iš patikrinimo akto matyti, kad Inspekcijai kilo abejonės dėl visose ginčo žemės sklypų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytų kainų atitikimo jų rinkoms vertėms. Komisijos vertinimu, patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog ginčo sutartyse buvo nurodytos daug mažesnės sklypų įsigijimo kainos, nei šiose sutartyse nurodytos VĮ Registro centro nustatytos vidutinės žemės sklypų rinkos vertės, taip pat aplinkybės, jog nei vienu ginčo atveju nebuvo atliktas turto vertinimas, yra pakankamos konstatuoti, kad Inspekcija pagrįstai kreipėsi į nepriklausomą turto vertintoją UAB "D1" dėl rinkos verčių nustatymo ginčo sandorių datoms.

Komisija nurodo, jog šis įrodymas (UAB "D1" Ataskaita) yra specifinis, kuriam paneigti gali būti naudojami tokiu pat būdu surinkti, specialių žinių turinčių asmenų pateikti duomenys. Nei mokesčių administratorius, nei mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nespėndžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, o vertina susiklosčiusius teisinius santykius, reguliuojamus Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu, mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2008-10-16 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1708/2008, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010). TVVPĮ 23 straipsnio nuostatos (galiojančios sprendimo priėmimo metu) numato, jog turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga (Tarnyba) nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nuginčyta teisme. Byloje tokių duomenų nėra ir Pareiškėjas nepateikė, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis įstatyme įtvirtinta turto vertinimo ataskaitos teisėtumo prezumpcija, teisėtai ir pagrįstai naudojo UAB "D1" Ataskaitos duomenis Pareiškėjo mokesčių bazei apskaičiuoti. Komisija, kaip ir Inspekcija, negali konstatuoti, jog Ataskaita yra nepatikima ar neteisinga. Ataskaitą sudarė savo srities profesionalas, kuris išsamiai išdėstė vertinamo ginčo turto aprašymą, turto vertės skaičiavimą, taikomą vertinimo metodą ir išvadą dėl vertės (Ataskaitos 53–121 psl.). Turto vertintojas turi pareigą užtikrinti, kad jo sudaryta turto vertinimo ataskaita atitiks teisės aktų keliamus reikalavimus (TVVPĮ 15 str.). Taigi Komisija taip pat neturi teisinio pagrindo vertinti Pareiškėjo pateiktos nuomonės, neva turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų ir tuo pagrindu pasisakyti dėl Ataskaitos teisingumo. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas lygiavertės ir juridinės galią turinčios turto vertinimo ataskaitos ar kito dokumento nepateikė.

Atsižvelgdama į nurodytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija pagrįstai ir teisėtai naudojo UAB "D1" Ataskaitos duomenis spręsdama dėl ginčo žemės sklypų rinkos vertės jų įsigijimo metu.

Dėl Pareiškėjo sandorių su R. J. ir D. J. bei E. D..

Nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine iš R. J. ir L. Y. 2009-12-29 įsigijo 1,3 ha ploto žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniaus m. (toliau – sklypas Pašilaičių k.), už sutartyje nurodytą 2664 Lt kainą, o šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 468000 Lt. Tą pačią dieną (2009-12-29) Pareiškėjas R. J. ir L. Y. sūnui E. D. perleido 1,18 ha ploto žemės sklypą, esantį Smalinės k., Vilniaus m. (toliau – 1,18 ha sklypas Smalinės k.), už sutartyje nurodytą 50000 Lt kainą, o šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 429000 Lt. 2010-05-13 Pareiškėjas iš E. D. įsigijo 1/3 dalį iš 1,18 ha sklypo Smalinės k. už sutartyje nurodytą 20000 Lt kainą, o šios sklypo dalies rinkos vertė įsigijimo datai buvo 173000 Lt. Inspekcija, įvertinusi minėtas pirkimo–pardavimo sutartis, turtą įsigijusių bei perleidusių asmenų pateiktus paaiškinimus, bankų pateiktus Pareiškėjo asmeninių sąskaitų išrašus bei UAB "D1" Ataskaitoje pateiktas žemės sklypų kainas, nustatė, kad piniginiai atsiskaitymai pagal sutartyse nurodytas sąlygas nevyko, todėl, taikydama Taisyklių 6.3.6. papunktyje numatytą ekonominių modelių metodą bei UAB "D1" Ataskaitą, nustatė, kad Pareiškėjas 2009–2010 metų laikotarpiu įgijo didesnės vertės žemės sklypus, negu perleido E. D., ir tokiu būdu, remiantis GPMĮ 2 str. 15 dalimi bei įvertinus Pareiškėjo ir minėtų asmenų tarpusavio santykius, gavo 212000 Lt (468000 Lt + 173000 Lt – 429000 Lt) pajamas natūra. Vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, Inspekcija neatsižvelgė į sudarytas dvi pirkimo–pardavimo sutartis (2009-12-29 ir 2010-05-13) ir konstatavo, 2009–2010 m. laikotarpiu tarp Pareiškėjo ir R. J., L. Y., ir E. D. realiai įvyko nekilnojamojo turto mainai, kadangi Pareiškėjas ir R. J., L. Y., ir E. D. savo paaiškinimuose nurodė, kad žemės sklypais buvo apsikeista, įforminant apsikeitimą pirkimo–pardavimo sutartimis, bei nenustatyti faktiniai mokėjimai už įsigytą / perleistą nekilnojamąjį turtą. Skundžiamame sprendime padaryta išvada, jog tas faktas, kad apsikeitimas žemės sklypais buvo įformintas ne mainų sutartimi, o pirkimo–pardavimo sutartimis, nekeičia įvykusio sandorio esmės, t. y. Pareiškėjas su sutuoktine gavo 212000 Lt didesnės vertės turtą. Inspekcija iš šių gautų apmokestinamųjų pajamų atėmusi ginčo turto įsigijimo kainą ir kitas su įsigijimu ir perleidimu susijusias išlaidas (54123,5 Lt), konstatavo, kad Pareiškėjas iš minėto sandorio 2010 m. gavo 78938,25 Lt (212000 Lt – 54123,5 Lt) = 157876,5 Lt : 2) apmokestinamąsias pajamas (pajamas natūra), kurias privalėjo deklaruoti ir nuo jų sumokėti pajamų mokesťį.

Komisija nurodo, kad Pareiškėjas nepagrįstai teigia, jog byloje nenustatyta, jog pardavėjai ginčo sklypus jam (jo sutuoktinei) būtų pardavę mažesne nei rinkos kaina būtent dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos.

Mokesčių administratorius surinko duomenis, kad Pareiškėjas su L.Y. ir R. J. (E. D. tėvais) buvo seniai pažįstami, nes turėjo kaimynystėje žemės sklypus. Pareiškėjas padėjo D. J. sutvarkyti žemės išpirkimo iš valstybės dokumentus. Pareiškėjas 2008-09-19 Vilniaus apskrities viršininko administracijai pervedė 3100 Lt, nurodydamas „Už L. Y. ir R. J. žemę Smalinės k. ir Pašilaičių k., Vilniaus m.“. E. D. teigė, kad net nepamena, ar Pareiškėjas yra visiškai atsiskaitęs su juo už 2010-05-13 sutartimi nupirktą iš jo 1/3 dalį iš 1,18 ha bendro ploto žemės sklypo Smalinės k. (2015-11-02 paaiškinimas Nr. 42-25355). O Pareiškėjas apskritai situaciją paaiškino vieninteliu žodžiu „mainai“, be to, nepateikė jokių juridinę galią turinčių dokumentų sutartyse nurodytoms žemės sklypų pirkimo–pardavimo kainoms pagrįsti. Pagal UAB "D1" Ataskaitoje pateiktas žemės sklypų rinkos vertes mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo iš mainų sandorio gautas turtas 212000 Lt brangesnis nei perleistas. Komisijos teigimu, šis skirtumas savaime kelia pagrįstų abejonių, jog turtas buvo perleistas dėl kokių nors konkrečių interesų ar sandorių įtakos. Nustatyta, kad R. J. ir L. Y. gyveno Kernavėje, todėl išdavė Pareiškėjui įgaliojimą tvarkyti su minėtų žemės sklypų išpirkimu iš valstybės dokumentus. Kadangi turto vertinimas atliktas nebuvo, sutiktina su mokesčių administratorius nuomone, jog šie asmenys pasitikėjo Pareiškėju, o patys mažai domėjosi žemės sklypų kainų pokyčiais Vilniaus mieste, todėl mainų sandoriais įsigyto / perleisto nekilnojamojo turto

sutartines kainas pasiūlė Pareiškėjas (pagal R. J. ir L. Y. paaiškinimą Pareiškėjas pats paprašė parduoti jam 1,3 ha ploto žemės sklypą, esantį Pašilaičių k., Vilniuje). Taigi pritartina Inspekcijai, jog šios aplinkybės yra pakankamos konstatuoti, kad sandorių šalių tarpusavio santykiai ir turėjo įtakos sandoriuose sulygtai nekilnojamojo turto kainai.

Dėl sandorio su K. V.. Pareiškėjas su sutuoktine 2010-06-08 pirkimo-pardavimo sutartimi įsigijo lengvatine kaina iš K. V. 33,6 a (iš 58,79 a) žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje (toliau – sklypas (duomenys neskelbtini).), už 10000 Lt. Įsigijimo metu šio turto rinkos vertė buvo 273000 Lt. Kaip nurodo Inspekcija, dalį minėto nekilnojamojo turto vertės Pareiškėjas apmokėjo, o neapmokėto turto vertės dalį 263000 Lt (273000 Lt – 10000 Lt) gavo neatlygintinai. Įvertinusi Pareiškėjo ir K. V. tarpusavio santykius, K. V. dukters G. J. paaiškinimą, Inspekcija nustatė, kad sandorių šalių tarpusavio santykiai turėjo įtakos sandoryje sulygtai nekilnojamojo turto kainai. Įvertinusi šias aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas lygiomis dalimis su sutuoktine, 2010-06-08 įsigydami lengvatine kaina iš K. V. žemės sklypą (duomenys neskelbtini)., gavo iš viso 259966,45 Lt (*263000 Lt gauta pajamų – 3033,55 Lt šio turto įsigijimo kaina ir kitos su įsigijimu ir perleidimu susijusios išlaidos*) pajamas (pajamas natūra), kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo pajamų mokesčio.

Pareiškėjo teigimu, būtent dėl asmeninių santykių įtakos buvo sudarytas sandoris, kurio tikslai buvo kiti, nei mokestinės naudos gavimas.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas padėjo K. V. sutvarkyti nuosavybės išpirkimo iš valstybės dokumentus, tokiu būdu, jie buvo pažįstami iki sandorio sudarymo ir dėl šios pagalbos sutiko parduoti jam žemės sklypą už daug mažesnę, negu rinkos kainą (duomenys neskelbtini). K. V. aiškina, kad K. V. kitų pirkėjų neieškojo), nes naudos davė (K. V.) po šio sandorio pasitikėjo Pareiškėju. K. V. dukra G. J. taip pat paaiškino teigė, kad jos motina Pareiškėjo buvo apgauta, nes jis įtikino motiną, jog dėl ekonomikos nuosmukio sklypų kainos sparčiai mažėja ir siūlė nedelsiant parduoti jam sklypą už 10000 Lt, t. y. apgaulės būdu siekė nupirkti turimą pigesne negu rinkos kaina ir gauti naudą. Nurodytos aplinkybės, Komisijos vertinimu, sudaro pakankamą pagrindą pritarti Inspekcijos pozicijai, kad sandorių šalių tarpusavio santykiai turėjo įtakos sandoriui ir turėjo įtakos sandoryje sulygtai nekilnojamojo turto kainai: Pareiškėjas įsigijo žemės sklypą (duomenys neskelbtini). už sutartyje nurodytą 10000 Lt kainą, o šio sklypo rinkos vertė įsigijimo metu buvo 273000 Lt. Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas su sutuoktine žemės sklypą (duomenys neskelbtini). įsigijo lengvatine kaina.

Dėl Pareiškėjo sandorių su UAB "A1" (UAB "C1") Nustatyta, kad pagal 2010-01-12 pirkimo-pardavimo sutartį Pareiškėjas su sutuoktine iš F. F. įsigijo 8000/20000 dalis iš 2 ha bendro ploto žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m. (*vėliau sklypas padalintas į sklypus: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini), Vilnius*), įsipareigodamas savo lėšomis pakeisti tikslinę žemės naudojimo paskirtį į kitos paskirties. F. F. 2000/20000 dalis iš minėto sklypo Smalinės k. 2010-11-04 sutartimi pardavė UAB "B1" (*akcininkė T. U. – Pareiškėjo sesuo*).

Pareiškėjas pagal 2010-01-12 pirkimo-pardavimo sutartį ir UAB "B1" pagal 2010-11-04 pirkimo-pardavimo sutartį įsigytas žemės sklypo dalis, esančias (duomenys neskelbtini), Vilniaus m. (toliau – sklypas (duomenys neskelbtini)), pakeitus paskirtį, bendra 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutartimi pardavė UAB "A1" (vėliau – UAB "C1" sutarties pasirašymo metu Pareiškėjo sesuo valdė 100 proc. UAB "A1" akcijų).

Pagal bendrą 2012-05-09 sutartį UAB "B1" (pardavėjas Nr. 1) ir Pareiškėjas su sutuoktine (pardavėjas Nr. 2) pardavė pirkėjui UAB "A1" (UAB "C1") iš viso bendrai pusę sklypo – 45 a iš 90 a sklypo (duomenys neskelbtini) už 240000 Lt bendrą sumą. Iš 45 a sklypo UAB "B1" pardavė 9 a už 200000 Lt, o Pareiškėjas su sutuoktine pardavė 36 a už 40000.

Atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad pagal GMPĮ 2 str. 32 dalį Pareiškėjas ir UAB "A1" sandorio sudarymo laikotarpiu laikytini asocijuotais asmenimis, nes Pareiškėjas ir jo sesuo T. U. pagal GMPĮ 2 str. 19 dalies 4 punktą yra susiję asmenys.

Įvertinusi 2012-05-09 sutartį, Inspekcija padarė išvadą, kad UAB "B1" pardavė juridiniam vienetai UAB "C1" 9 a už 200000 Lt, t. y. po 22222,22 Lt / a (200000 Lt : 9), o

Pareiškėjas, būdamas asocijuotas asmuo, pardavė UAB "C1" 36 arus už 40000 Lt, t. y. po 1111,11 Lt / a (40000 Lt : 36), t. y. 20 kartų mažesne kaina, negu to paties sklypo dalį pardavė UAB "B1" ir 23,5 kartų pigiau (941600 Lt : 40000 Lt), negu 2012-05-09 sutartyje nurodyta to turto vidutinė rinkos vertė (*sutartyje nurodyta, kad viso 90 arų sklypo (duomenys neskelbtini) vidutinė rinkos vertė 2012-02-06 buvo 2354000 Lt, tuomet vieno aro vertė – 26155,56 Lt (2354000 : 90), o Pareiškėjo sesers bendrovei UAB "A1" (UAB "C1" parduotų 36 a vidutinė rinkos vertė – 941600 Lt (26155,56 Lt x 36).* Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 15 str. 2 dalį, sudaręs sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "A1" (UAB "C1" nesilaikė „ištiesiosios rankos“ principo, t. y. pagal 2012-05-09 sutartį pardavė 36 a ploto žemės sklypą Vilniuje už mažesnę kainą, negu sutartyje nurodyta sklypo vidutinė rinkos vertė. Atsižvelgdama į tai, kad nagrinėjamas sandoris yra įvykęs tarp asocijuotų (susijusių) asmenų, taip pat sutartyje nurodyta parduodamo nekilnojamojo turto objekto kaina yra daug mažesnė (36 a – 40000 Lt) nei turto vertintojo UAB "D1" nustatyta šio turto rinkos vertė 2012-05-09 (36 a – 1506000 Lt), Inspekcija Pareiškėjo sudaryto sandorio tikrąją rinkos kainą bei iš šio sandorio kylančias apmokestinamąsias pajamas nustatė, vadovaudamasi GPMĮ 15 str. 2 dalimi ir Kainodaros taisyklėmis. Skundžiamame sprendime konstatuota, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2012 m. iš šio sandorio gavo 1469721,44 Lt (1506000 Lt – 36278,56 Lt su įsigijimu susijusios išlaidos) apmokestinamąsias pajamas.

Komisija nurodo, kad Pareiškėjas neginčija, jis ir UAB "A1" sandorio sudarymo laikotarpiu buvo asocijuoti asmenys. Tačiau, Pareiškėjo teigimu, nustačius, kad sklypą jis pardavė asocijuotam asmeniui (savo sesers bendrovei), bet kokios iš pardavimo gautos sumos turi būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis, nes taikant „ištiesiosios rankos“ principą vertinamos fizinių asmenų kontroliuojamos transakcijos, kurias formaliai sudaro jų kontroliuojami juridiniai asmenys.

Nurodytas Pareiškėjo teiginys nagrinėjamos bylos kontekste yra nepagrįstas. Komisija konstatuoja, jog, priešingai nei teigia Pareiškėjas, jis, pažeisdamas GPMĮ 15 str. 2 dalį, sudaręs sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "A1" (UAB "C1" nesilaikė „ištiesiosios rankos“ principo: pagal 2012-05-09 sutartį pardavė 36 a ploto žemės sklypą už daug mažesnę kainą, negu sutartyje nurodyta sklypo vidutinė rinkos vertė. Taip pat nepagrįstai teigia, kad susidariusią situaciją reikėtų vertinti taip, jog pagal 2012-05-09 pirkimo pardavimo sutartį netiesiogiai per sesers valdomą įmonę jis žemės sklypą pardavė seseriai, t. y. šį žemės sklypą Pareiškėjas netiesiogiai dovanojo seseriai, o pajamos, gautos iš brolių ir seserų, yra neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 26 p.).

Kaip minėta, Pareiškėjas, būdamas asocijuotas asmuo, pardavė UAB "C1" ginčo sklypo 1 a 20 kartų mažesne kaina, negu to paties sklypo dalį (1 a) pardavė UAB "B1" ir 23,5 kartų pigiau, negu 2012-05-09 sutartyje nurodyta to turto vidutinė rinkos vertė. Be to, kaip teisingai nurodė Inspekcija, uždaroji akcinė bendrovė (UAB "C1" yra ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo, t. y. bendrovės turtas yra atskirtas nuo akcininkų turto. Mokesčių administratorius nustatė, kad UAB "C1" įsigytame žemės sklype pastatė 48 butų daugiabutį gyvenamąjį namą, kurio butų kainos buvo nuo 2078 Lt iki 4532 Lt už vieną kv. m ir ši bendrovė 2013 m. birželio, rugsėjo ir lapkričio mėn. bei 2014 m. sausio mėn. statomame name pardavė devynis butus. Taigi UAB "C1" minėtame žemės sklype vykdė veiklą ir iš žemės sklypo pirkimo gavo ekonominę naudą. Nustatytos aplinkybės rodo, kad sandoris įvyko ne tarp Pareiškėjo ir sesers (netiesiogiai), o tarp Pareiškėjo ir UAB "A1" (UAB "C1" Nors Pareiškėjas teigia, kad UAB "C1" jam pinigų nemokėjo, tačiau pats Pareiškėjas pateikė 2012-05-24 Vilniaus m. 37-ojo notaro biuro patvirtintą liudijimą Nr. SK-4320, kuriuo patvirtinta, kad UAB "C1" galutinai su juo atsiskaitė pagal ginčo 2012-05-09 sutartį. Be to, Pareiškėjas su sutuoktine ginčo 2012-05-09 sutartimi parduoto 36 a ploto žemės sklypo (duomenys neskelbtini) pardavimo pajamas deklaravo patikslintose 2012 m. metinėse pajamų deklaracijose. Dėl šių aplinkybių ir Komisija į Pareiškėjo teiginius, kad žemės sklypą jis netiesiogiai dovanojo seseriai ir, kad UAB "C1" jam pinigų už žemės sklypą nemokėjo, neatsižvelgia. Įvertinusi visas su minėtu sandoriu susijusias aplinkybes, Komisija nurodo, kad Pareiškėjas 2012-05-09 sutartimi

perleisdamas susijusiam asmeniui žemės sklypą daug mažesne nei rinkos kaina, sandorio metu nustatė kitokią kainą, negu būtų nustatyta tarp nesusijusių asmenų ir todėl sumažino savo apmokestinamąsias pajamas bei mokėtiną į biudžetą GPM.

Dėl skirtos baudos. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjui skirta vidutinio 30 proc. mokesčio dydžio 12072,81 Eur GPM bauda. Pareiškėjo nuomone, jam bauda apskritai neturėjo būti skirta, tačiau laikant, jog jis padarė mokesčinį pažeidimą, baudos dydis yra mažintinas.

Vienas iš teisinės atsakomybės požymių yra neigiamų pasekmių taikymas. MAĮ VIII skyriuje numatyta atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. MAĮ 138 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių įstatymo pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Pagal MAĮ 139 str. 1 dalį bauda gali būti skiriama už veikas, kuriomis buvo neteisėtai sumažintas mokėtinas mokestis, o baudos dydis gali siekti nuo 10 iki 50 procentų mokėtinios mokesčio sumos dydžio, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. GPMĮ 36 str. 2 dalis nustato, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius skyrė Pareiškėjui GPM baudą, nes nustatė, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu gavo pajamas natūra bei nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo pajamų mokesčio. Komisija pažymi, kad baudos yra tiesiogiai susiję su mokesčių įstatymų pažeidimais, nes jos skiriamos būtent už mokesčių įstatymų pažeidimus. Kadangi Pareiškėjas, nedeklaruodamas gautų pajamų natūra bei nekilnojamojo turto pardavimo pajamų ir nuo šių pajamų nesumokėdamas GPM, pažeidė GPMĮ 27 straipsnio nuostatas, vadovaudamasis minėtais MAĮ straipsniais, mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjui skyrė GPM baudą.

MAĮ detaliamai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (*2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008*). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti: 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Komisija konstatuoja, kad Inspekcija, skirdama Pareiškėjui baudas, nurodė, jog ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, sunkinančiomis yra pripažįstamas Pareiškėjo ginčijamu pažeidimu siektas tikslas ir mastas bei padarytas žalos dydis (apskaičiuoti 40242,71 Eur nesumokėtų mokesčių).

Įvertinus tiek Pareiškėjo, tiek mokesčių administratoriaus argumentus minėtu aspektu, teigtina, jog buvo nustatyta tiek aplinkybių sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę, tiek ir ją švelninančių. Nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjui nei maksimalaus, nei minimalaus GPM baudos dydžio. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjui teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio bauda, kuri ir paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje numatytas nuostatas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-11-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-421.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė