



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL M. Z. 2014-11-21 SKUNDO**

2015 m. gegužės 20 d. Nr. S-84 (7-234/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant
šalims dalyvaujant

2015 m. gegužės 19 d. posėdyje išnagrinėjusi M. Z. (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-10-27 sprendimo Nr. 68-207 nagrinėjimo atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2015-01-13 posėdyje, dalyvaujant Pareiškėjai M. Z. ir jos atstovei advokatei Daivai Jurevičienei, išnagrinėjo Pareiškėjos 2014-11-21 skundą dėl Inspekcijos 2014-10-27 sprendimo Nr. 68-207. 2015-01-23 Komisija gavo Pareiškėjo atstovės 2015-01-23 prašymą sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą, prašymą grindžiant tuo, kad 2015-01-21 kreipėsi į mokesčių administratorių su pasiūlymu pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Kadangi ginčas Komisijos nagrinėjamoje byloje vyksta dėl tų pačių sumų, mokestinio ginčo nagrinėjimas buvo sustabdytas (Komisijos 2015-01-23 posėdžio protokolo Nr. PP-23 (7-234/2014) išrašas). Komisija 2015-04-20 gavo Inspekcijos 2015-04-16 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-3029, kuriuo informuojama, kad mokesčių administratorius nusprendė, jog su Pareiškėja nėra pagrindo pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Kadangi neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, o Komisijos 2015-01-13 posėdyje Pareiškėjos skundas išnagrinėtas, Komisija Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija ginčijimu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-08-20 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-509 dėl 2014-05-08 patikrinimo akto Nr. AU16-33 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 61886 Lt (17923 Eur) gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 53148 Lt (15392 Eur) GPM delspinigius, 18566 Lt (5377 Eur) GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 225 Lt (65 Eur) privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 102 Lt (29 Eur) PSD įmokų delspinigius, 68 Lt (19 Eur) PSD įmokų baudą (30 proc. įmokų dydžio), 8519 Lt (2467

Eur) valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos) ir 4260 Lt (1233 Eur) VSD įmokų baudą (50 proc. įmokų baudą).

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl trijų esminių epizodų: 1) dėl tam tikriems Pareiškėjos ir jos sutuoktinio A. Z. sudarytiems sandoriams taikyto 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalyje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo teisėtumo ir pagrįstumo; 2) ar pagrįstai Kauno AVMI konstatavo, jog Pareiškėja su sutuoktiniu vykdė individualią nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo veiklą; 3) ar pagrįstai Kauno AVMI nepripažino sodybos, esančios B. k., K. r., rekonstravimo išlaidų, todėl ginčo klausimai sprendžiami vadovaujantis 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymu Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ), MAĮ ir su jais susijusiais teisės aktais.

Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo. Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika aiškinant ir taikant šią teisės normą (MAĮ 69 str.), konstatuoja, kad, taikant šią normą, būtina nustatyti joje pažymėtą mokesčio mokėtojo tikslą gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą, taip pat nurodo, kokios nustatytos aplinkybės, vertinant mokesčių mokėtojo veiklą, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2009-04-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-493/2009; 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-644/2010; ir 2010-12-31 nutartis adm. byloje A575-1747/2010; 2012-03-19 LVAT nutartis adm. byloje Nr. A602-1166/2012).

Nagrinėjamu atveju, kaip teigia Inspekcija, ginčo turto perleidimas iš vieno asmens kitam, o po to ir trečiajam asmeniui, vyko per itin trumpą laiką: dviejų kambarių butas, esantis P g. 13-29, V k., K.r. (unikalus Nr.) (toliau – butas V kaime), kuris Pareiškėjos ir jos sutuoktinio buvo įsigytas pagal 2005-06-14 turto pardavimo skolininko pasiūlytam pirkėjui aktą Nr. 0022/02/00130 (aktas patvirtintas 2005-07-07) už 11000 Lt, dovanojimo sutartis tarp Pareiškėjos, jos sutuoktinio ir dukters D. Z. (N) sudaryta 2006-03-06 (ginčo turtas įvertintas 70000 Lt), o galiausiai – 2006-03-27 ginčo turtas buvo parduotas trečiajam asmeniui E. M. už 68000 Lt. Ginčo turtas Pareiškėjos ir jos šeimos narių nuosavybėje išbuvo mažiau nei metus. Akcentuotina, sudarant 2006-03-06 dovanojimo sutartį turto vertė ženkliai kilo (nuo 11000 Lt iki 70000 Lt) ir buvo didesnė nei turto pardavimo trečiajam asmeniui kaina (turtas parduotas už 68000 Lt, o, minėta, dovanojimo sutartyje įvertintas 70000 Lt). Pareiškėja ir jos sutuoktinis dar prieš 2006-03-06 dovanojimo sutartį žinojo, jog turtas bus parduotas. Pirkėjas D. M. 2012-07-11 paaiškinime nurodė, jog skelbimą butui įsigyti perskaitė laikraštyje 2006 metų vasario mėnesį bei pateikė 2006-03-03 preliminarią sutartį. AB SEB bankas ginčo turto įsigijimui pirkėjui suteikė kreditą ir dovanojimo sutarties sudarymo datai (2006-03-06) surašė pranešimą, adresuotą notarų biurui, jog E. M. nuspręsta suteikti 68000 Lt kreditą buto V kaime pirkimui. Taigi nustatytų faktinių aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, jog Pareiškėjos dukra D. Z. minėtų sandorių grandinėje tebuvo tarpininkė tam, kad nebūtų apskaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos bei būtų išvengta individualios veiklos požymių Pareiškėjos ir jos sutuoktinio veikloje.

Inspekcijai nekyla abejonių, jog sudarant tarpinį dovanojimo sandorį buvo sukurtos formalios sąlygos mokesčių įstatymams apeiti bei gauti mokestinę naudą, o būtent – pasinaudoti GPMĮ 17 st. 1 d. 19 punkte įtvirtinta nuostata (redakcija, galiojusi 2006-03-06 dovanojimo sandorio sudarymo metu), jog neapmokestinamosioms pajamoms yra priskiriamos dovanojimo būdu gautos pajamos iš tėvų (įtėvių), bei iš anksto suplanavus nekilnojamojo turto perleidimą, išvengti GPM mokėjimo bei individualios veiklos vykdymo pripažinimo. Todėl Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, pagrįstai faktiškai pajamas pagal 2006-03-27 sutartį gavusiu asmeniu pripažino Pareiškėją ir jos sutuoktinį.

Inspekcija nurodo, kad 2012-09-27 nutartyje administracinėje byloje Nr. A438-1715/2012 LVAT sutiko su mokesčių administratoriaus išvada, jog turto įsigijimo pagrindas, t. y. nekilnojamojo turto įgijimas įformintas dovanojimo sandoriu, nepaneigia veiklos komerciškumo. Ginčo atveju nustatyta, kad Jolanta ir P. S. jungtinės nuosavybės teise 2005-11-29 valstybinės žemės pirkimo-pardavimo sutarties pagrindu už 3758 Lt įsigijo 1 ha ploto

asmeninio ūkio žemės sklypą (unikalus Nr. 4400-0699-0958), esantį R. K. kaime, Užliedžių sen., Kauno r. (toliau – žemės sklypas). Minėtos sutarties 12 punkte nurodyta, jog pirkėjas įgyja teisę perleisti žemės sklypą kitiems asmenims arba keisti pagrindinę tikslinę žemės naudojimo paskirtį ne anksčiau kaip praėjus 5 metams nuo žemės sklypo perdavimo dienos. Pirkėjo prašymu arba pardavėjui nustačius, kad žemės sklypas naudojamas ne pagal pagrindinę tikslinę žemės naudojimo paskirtį, pardavėjai įgyja teisę atpirkti šį žemės sklypą.

Iki žemės sklypo įsigijimo, 2005-11-25, Pareiškėjos dukra D. Z. pervedė 10000 Lt į P. S. sąskaitą, mokėjimo pavedimo paskirtis – už žemę. 2006-01-04 D. Z. į P. S. sąskaitą pervedė 20000 Lt, pavedimo paskirtis – A. Z. vardu už žemę. 2006-01-05 B. M. (Pareiškėjos žentas, dukters vyras) pervedė į P. S. sąskaitą 60000 Lt, mokėjimo pavedimo paskirtis – už žemę. Pareiškėjos sutuoktinis iš savo atsiskaitomosios sąskaitos, nenurodydamas mokėjimo paskirties, B. M. 2006-07-01 pervedė 50000 Lt, 2006-07-19 – 50000 Lt, o taip pat 2006-07-19 50000 Lt pervedė D. Z. (V).

Pareiškėjos sutuoktinis su P. S. 2006-01-03 sudarė paskolos sutartį, pagal kurią P. S. pasiskolino iš Pareiškėjos sutuoktinio 450000 Lt be palūkanų, kuriuos privalo grąžinti iki 2006-01-21, t. y. po 17 dienų. 2006-01-20 Pareiškėjas Hipotekos skyriui prie Kauno miesto apylinkės teismo pateikė pareiškimą Dėl priverstinio skolos išieškojimo pagal 2006-01-03 sutartį, iš kurio turinio matyti, jog paskolos grąžinimas buvo užtikrintas hipotekos lakštu, t. y. įkeistas ginčo 1 ha ploto asmeninio ūkio žemės sklypas (unikalus Nr.).

2006-02-06 Hipotekos skyriaus prie Kauno miesto apylinkės teismo nutartyje nurodyta, jog 2006-01-25 gauti skolininko ir įkeisto turto savininkų J. ir P. S. pareiškimai, kuriuose nurodė, kad neturi galimybių grąžinti skolą, todėl neprieštarauja, kad įkeistas turtas būtų parduotas iš varžytinių. 2006-04-24 turto perdavimo išieškotojui aktu, neįvykus varžytinėms, Pareiškėjos sutuoktinio 2006-04-21 prašymu, ginčo žemės sklypas (unikalus Nr.) už 450400 Lt įkainojimą perduotas Pareiškėjos sutuoktiniui.

Pareiškėja su sutuoktiniu 2006-06-14 sutartimi aukščiau minėtą žemės sklypą pardavė A. J. už 445000 Lt. A. J. 2012-12-18 paaiškinime nurodė, jog įsigyti žemės sklypą pasiūlė pažįstamas, šį sklypą apsisprendė pirkti 2006 m. pradžioje apie sausio-vasario mėn. Dėl sklypo įsigijimo bendravo tik su Pareiškėjos sutuoktiniu. 2006-02-01 sudarė sutartį dėl turto vertės nustatymo (vertinimo atvejis – rinkos vertės nustatymas įkeitimui (AB SEB Vilniaus bankas). UAB „T1“ įsipareigojo iki 2006-06-22 paruošti ir pateikti A. J. turto vertinimo ataskaitą.

Inspekcija daro išvadą, jog tikrasis 2006-01-03 paskolos sutarties turinys yra pirkimo-pardavimo sandoris (žemės sklypo perleidimas Pareiškėjai su sutuoktiniu). Kauno AVMI pagrįstai neatsižvelgė į formalią Pareiškėjos ir sutuoktinio veiklos išraišką, bet ištyrė bei atkūrė iškreipiamas (slepiamas) aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčius apskaičiavo pagal mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Kaip minėta aukščiau, J. ir P. S. negalėjo tiesiogiai perleisti Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui žemės sklypo, nes toks apribojimas buvo numatytas 2005-11-29 valstybinės žemės pirkimo-pardavimo sutartyje, todėl buvo pasirinktas kitas po paskolos sutartimi paslėptas nekilnojamojo turto perleidimo būdas. J. ir P. S. negalėjo pagrįsti 2006-01-03 paskolos sutarties tikslo, apsiribojo tik savo teiginiais, kurie nepagrįsti jokiais įrodymais. 2013-04-15 sprendime administracinėje byloje Nr. A602-27/2013 LVAT nurodė, jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Nors minėtame sprendime LVAT pasisako dėl mokesčių mokėtojo pareigos nurodyti pajamų šaltinius, tačiau iš minėto sprendimo turinio galima daryti išvadą, jog asmenys pasirinkdami pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodami pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), prisiima ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos. Nagrinėjamos bylos atveju nėra pateikta įrodymų, pagrindžiančių, jog J. ir P. S. realiai buvo suteikta 450000 Lt paskola, tačiau nustatyta, jog J. ir P. S. už žemės sklypą buvo pervesta 90000 Lt suma. Pažymėtina, jog pagal 2006-01-03 sutarties 2 punktą skolos grąžinimo

terminas šalių susitarimu galėjo būti pratęstas, tačiau byloje nėra duomenų, jog J. ir P. S. būtų pasinaudoję šiuo sutarties punktu. Atkreiptinas dėmesys, jog A. J. žemės sklypą apsisprendė pirkti 2006 m. pradžioje apie sausio-vasario mėn. ir 2006-02-01 sudarė sutartį dėl turto vertės nustatymo, dėl sklypo įsigijimo bendravo tik su Pareiškėjos sutuoktiniu, kaip minėta, Pareiškėjos sutuoktiniui sklypas perduotas 2006-04-24. Taigi akivaizdu, kad Pareiškėja su sutuoktiniu neabejojo, jog žemės sklypas pereis jų nuosavybėn, todėl iš anksto derino nekilnojamojo turto pardavimo veiksmus.

Inspekcijai nekyla abejonių, jog po 2006-01-03 paskolos sutartimi paslėptas pirkimo-pardavimo sandoris, turint tikslą apeiti 2005-11-29 valstybinės žemės pirkimo-pardavimo sutarties nuostatas, draudžiančias perleisti žemės sklypą 5 metus, bei nekilnojamojo turto įgijimo pobūdžiu siekta išvengti GPM mokėjimo ir individualios veiklos vykdymo pripažinimo 2006-06-14 sandorio atžvilgiu.

Dėl nekilnojamojo turto pardavimo pajamų priskyrimo prie individualios veiklos pajamų ir jų apmokestino LVAT yra ne kartą pasisakęs ir nurodęs, kad siekiant konstatuoti individualios veiklos egzistavimą, būtina nustatyti požymių visumą, t. y. savarankiškumą, versliškumą, tęstinumą, ekonominės naudos siekimą (žr., pvz., 2014-06-12 LVAT nutartį adm. byloje Nr. A575-653/2014, 2012-09-27 nutartį adm. byloje Nr. A438-1715/2012, LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-06-16 sprendimą adm. byloje Nr. A5-902/2006 ir kt.).

Pareiškėjos su sutuoktiniu 2006–2008 metais vykdyta nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo veikla buvo savarankiška. Sudarytuose sandoriuose nenustatyta darbo santykiams būdingų aplinkybių. Pareiškėja ir jos sutuoktinis savarankiškai sprendė su šia veikla susijusius klausimus, t. y. sprendė, kokį turta, už kokią sumą ir iš kokių asmenų pirkti, kam ir už kiek parduoti, patys dengė savo veiklos išlaidas.

LVAT ne kartą pažymėjo, kad tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis laikotarpis sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A438-1715/2012, 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A14-916/2006, 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A5-902/2006, 2009-05-21 nutartis adm. byloje Nr. A442-660/2006).

Pareiškėja su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu sudarė šiuos nekilnojamojo turto pardavimo sandorius: 1) pagal 2006-03-27 sutartį pardavė ginčo dviejų kambarių butą V kaime (taikytas MAĮ 69 str.), kuris Pareiškėjos ir jos sutuoktinio buvo įsigytas pagal 2005-06-14 turto pardavimo skolininko pasiūlytam pirkėjui aktą Nr. 0022/02/00130 (aktas patvirtintas 2005-07-07); 2) pagal 2006-05-30 sutartį pardavė 0,1548 ha žemės sklypą, esantį B. g. 16A, D. k., K. r. (unikalus Nr.), kuris įgytas 2004-07-20 pirkimo-pardavimo sutarties pagrindu; 3) pagal 2006-06-14 sutartį pardavė ginčo žemės sklypą (taikytas MAĮ 69 str.); 4) pagal 2007-04-13 sutartį pardavė 0,06 ha žemės sklypą su statiniais, esančius G. k., s. b. V., K. r., kurie įsigyti 2006-07-05 sutarties pagrindu; 5) pagal 2008-06-16 sutartį pardavė žemės sklypą su statiniais, esančius B. I k., K. r., kurie įsigyti 2007-05-24 sutarties pagrindu.

Pareiškėja su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu sudarė 7 nekilnojamojo turto įgijimo sandorius (patikrinimo akto 12 psl.).

Taigi būtent toks nevienkartinis ir pasikartojantis nekilnojamojo turto objektų pardavimo (pirkimo) sandorių sudarymas per tęstinį laikotarpį nesudaro prielaidų teigti, jog aukščiau minėti 5 nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai buvo atsitiktiniai ir leidžia konstatuoti tęstinumo požymio buvimą Pareiškėjos veikloje. Pažymėtina, jog Pareiškėja su sutuoktiniu turi galimybę šią veiklą vykdyti ir ateityje, nes turi nuosavybėje dar neparduotų nekilnojamojo turto objektų. Be to, nustatyta, kad nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriai buvo vykdomi dar iki tikrintino laikotarpio (akto 10–11 psl.).

Dėl Pareiškėjos sutuoktinio argumentų, jog mokesčių administratorius nepagrįstai atsižvelgė į sandorius, sudarytus iki tikrintino laikotarpio, aktuali LVAT praktika (2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A8-693/2007, 2009-02-10 nutartis adm. byloje A442-206/2009, 2010-10-08 nutartis adm. byloje A556-1073/2010, 2011-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A438-953/2011). Inspekcija nurodo, kad nekilnojamojo turto sandorių sudarymas iki tikrinamojo laikotarpio ar po jo, yra vertinama kaip papildoma aplinkybė, apibūdinanti mokesčių mokėtojo

veiklos pobūdį, į kurią atsižvelgiama sprendžiant dėl tikrinamuoju laikotarpiu sudarytų sandorių atsitiktinumo ar veiklos tęstinumo.

LVAT 2008-12-12 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-575-1613/08 yra pripažinęs, kad individualią veiklą galima pradėti vykdyti ir su tokiu turtu, kurį įsigydamas asmuo dar neturėjo konkretaus tikslo jo naudoti konkrečios rūšies individualioje veikloje. Tačiau, atsižvelgdamas į besikeičiančią ekonominę situaciją ar kitas aplinkybes, sprendimą dėl tokios individualios veiklos su šiuo turtu vykdymo asmuo gali priimti ir vėliau, praėjus net ir keleriems metams po turto įsigijimo. Taigi individualios veiklos tęstinumui ir versliškumui konstatuoti gali pakakti ir kelių analogiškų sandorių sudarymo per tam tikrą laikotarpį, nepriklausomai nuo to, kada ir ar būtent tai konkrečiai veiklai, kuria asmuo, sudarydamas šiuos sandorius, pradėjo verstis, atitinkamas turtas buvo įgytas.

Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėja su sutuoktiniu, vykdydami nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo veiklą, siekė gauti ekonominės naudos. Visi tikrinamuoju laikotarpiu sudaryti sandoriai buvo atlygintino pobūdžio. Pažymėtina, kad siekiant gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos gali būti ir nuostolingų sandorių. Individualiai veiklai konstatuoti įstatymas nekelia reikalavimo, kad tokia veikla būtų visada pelninga, kad ekonominė nauda būtų gaunama tik pelno pavidalu. Svarbu, kad tam tikra veikla būtų siekiama gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos, kad tokia veikla iš esmės būtų savarankiškas, tęstinis asmens verslas, komercinė veikla. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2009-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A442-66/2009, 2009-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A756-137/2009, 2007-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A1-1068/2007). Nagrinėjamu atveju veiklos versliškumas (komerciškumas) pasireiškia ir perleidžiamo turto rūšimi (nevienkartiniai nekilnojamojo turto, nenaudojamo asmeniniams poreikiams, įsigijimo ir perleidimo sandoriai). Inspekcija konstatuoja, jog Pareiškėja su sutuoktiniu nekilnojamąjį turtą, parduotą pagal 2006-03-27, 2006-05-30, 2006-06-14, 2007-04-13, 2008-06-16 sutartis, įsigijo siekdami jį parduoti ir gauti pajamų. Taigi Pareiškėjos veikla atitiko versliškumo požymį ir jos tikslą ekonominės naudos siekimą.

Inspekcija, remdamasi nustatytais aplinkybėmis (*Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepateikė įrodymų, jog parduotą turtą įsigijo ir naudojo asmeninėms reikmėms, kad nekilnojamojo turto objektai buvo įsigyti turint kitokią tikslą, nei gauti pajamų iš vėlesnio jų pardavimo*) bei atsižvelgdama į Pareiškėjos ir sutuoktinio veiklos sistemiškumą, konstatuoja, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio aktyvūs veiksmai su nekilnojamuoju turtu atitinka GPMĮ 2 str. 7 dalyje nustatytus individualios veiklos požymius. Taigi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamos, gautos pagal 2006-03-27, 2006-05-30, 2006-06-14, 2007-04-13, 2008-06-16 nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, pagrįstai priskirtos pajamoms iš individualios veiklos ir pagal GPMĮ nuostatas apmokestintos GPM (GPMĮ 22 str. 3 d., 25 str. 1 d. ir 2 d., 27 str.).

Pagal GPMĮ 6 str. 2 d. 8 punktą, galiojusį mokesčio pajamų laikotarpiu, jeigu gyventojų sprendimu iš individualios veiklos pajamų neatimami įstatymo 18 straipsnyje nustatyti leidžiami atskaitymai, pajamos apmokestinamos 15 proc. tarifu, gyventojų sprendimu iš individualios veiklos pajamų atėmus leidžiamus atskaitymus, pajamos pagal GPMĮ 6 str. 3 dalies nuostatas apmokestinamos 33 proc. pajamų mokesčio tarifu, o nuo 2006-07-01 iki 2007-12-31 – 27 proc. pajamų mokesčio tarifu, nuo 2008-01-01 iki 2008-12-31 – 24 proc. pajamų mokesčio tarifu.

Pareiškėjos 2006 metais gautos individualios veiklos pajamos apmokestintos Pareiškėjai palankesniu 15 proc. pajamų mokesčio tarifu (patikrinimo akto 21 psl.), 2007 metais gautos individualios veiklos pajamos apmokestintos Pareiškėjai palankesniu 27 proc. pajamų mokesčio tarifu (patikrinimo akto 22 psl.), 2008 metais gautos individualios veiklos pajamos apmokestintos Pareiškėjai palankesniu 15 proc. pajamų mokesčio tarifu (Kauno AVMI sprendimo 14 psl.). Pareiškėjos sutuoktinio teiginiai, kad GPM apskaičiuotas neteisingai, yra nepagrįsti. Ir, priešingai, nei teigia Pareiškėjos sutuoktinis, vietos mokesčių administratorius yra nuoseklus ir individualios veiklos pajamų apmokestinimui taikė mokesčio pajamų laikotarpiu galiojusias GPMĮ 6 straipsnio nuostatas.

Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2008-06-16 sutartį pardavė žemės sklypą su statiniais, esančiais B. I k., K. r. (toliau – ginčo sodyba, sodyba), kurie įsigyti 2007-05-24 sutarties

pagrindu. Pareiškėjos sutuoktinio teigimu, Kauno AVMI nepagrįstai nepripažino minėtos sodybos rekonstravimo išlaidų.

Aplinkybę, jog ginčo sodyba rekonstruota, Pareiškėjos sutuoktinis nurodė 2012-03-12 pateiktose pastabose dėl pirminio patikrinimo akto ir šiam teiginiui pagrįsti pateikė 2007-06-04 rangos sutarties Nr. 002, sudarytos su W. S., kopiją, kurioje numatyta atliekamų darbų kaina 42000 Lt ir medžiagų įsigijimui skirta suma – 50000 Lt (iš viso 92000 Lt). Taip pat Pareiškėjos sutuoktinis pateikė 2007-06-05 bei 2007-12-25 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų kopijas, kuriose nurodyta, kad W. S. iš Pareiškėjos sutuoktinio gavo 50000 Lt medžiagų pirkimui ir 42000 Lt už gyvenamojo namo rekonstravimo darbus. Kauno AVMI išanalizavo Pareiškėjos sutuoktinio pateiktus dokumentus ir nustatė, jog sutuoktinio pateiktų minėtų dokumentų kopijose neteisingai nurodyta darbų atlikėjo ir už pinigų gavimą pasirašiusio V. S. pavardė (turi būti S.), taip pat šio asmens parašai Pareiškėjos sutuoktinio pateiktuose dokumentuose akivaizdžiai skiriasi nuo V. S. parašo, esančio Marijampolės AVMI pateiktame 2012-05-02 paaiškinime.

2012-05-02 paaiškinime V. S. nurodė, jog nuo 2006 m. sausio mėnesio iki 2009 metų pabaigos atliko įvairius darbus pas Pareiškėjos sutuoktinį, Kėdainių r., tikslaus adreso neprisimena. Rašytinė sutartis dėl darbų atlikimo sudaryta nebuvo, dirbo pagal žodinę sutartį. Nurodė, kad atliko stogo dažymo, sienų klijavimo darbus, iš Pareiškėjos sutuoktinio medienos padarė ir sumontavo duris, pakeitė grindis, atliko pagalbinius darbus įrengiant santechniką, pagelbėjo kasant tvenkinį. Nurodė, jog Pareiškėjos sutuoktiniui dirbo pertvarkant seną sodybą. Pinigų išmokėjimas nebuvo įformintas jokiais dokumentais, Pareiškėjos sutuoktinis mokėjo grynaisiais. Medžiagas sodybos rekonstrukcijai pirko J. S., jis pats nepirko. Darbus atliko savo įrankiais. Verslo liudijimą buvo įsigijęs tam laikotarpiui, kurį dirbo pas Pareiškėjos sutuoktinį. Pareiškėjos sutuoktinis į mėnesį mokėjo nuo 600 iki 800 Lt. Nustatyta, kad V. S. 2007 m. metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaravo 3550 Lt pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą, už verslo liudijimą sumokėta 250 Lt.

Inspekcija iš dalies sutinka su Pareiškėjos sutuoktinio teiginiais, jog mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu nemotyvuotai neapklausė V. S. 2012-05-02 paaiškinime minimo J. S., tačiau iš esmės ši aplinkybė nekeičia patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių, kurios sąlygojo rekonstrukcijos išlaidų nepripažinimą.

Aplinkybė, jog V. S. nebuvo įstatymų nustatyta tvarka įgaliojęs J. S. jo vardu sudaryti ir pasirašyti sutartis, o Pareiškėjos sutuoktinis mokesčių administratoriui pateikė dokumentų kopijas (2007-06-04 rangos sutartis Nr.002, 2007-06-05 bei 2007-12-25 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitai), kurių nepasirašė viena iš sutarties šalių, leidžia daryti išvadą, jog minėti dokumentai surašyti Pareiškėjos sutuoktinio iniciatyva, galimai jau žinant nekilnojamojo turto pardavimo kainą, taigi ir trūkstamą sumą išlaidoms pagrįsti, kad nesusidarytų apmokestinamųjų pajamų. Be to, asmeniui, kuris verčiasi individualia veikla pagal verslo liudijimą, nėra jokio skirtumo, kokio dydžio suma įrašyta kvite, nes jis moka fiksuotą pajamų mokesį, nepriklausantį nuo gautų pajamų dydžio. Aplinkybę, kad dokumentai formalūs, patvirtina ne tik tai, jog jie nepasirašyti dokumente įvardintų asmenų (šią aplinkybę patvirtino V. S. tiek 2012-05-02 paaiškinime, tiek Pareiškėjos sutuoktinio pateiktame jo vardu surašytame 2014-06-26 paaiškinime), bet ir tai, kad į 2007-06-05 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitą įrašytas verslo liudijimas Nr. V0624612, kuris galiojo tik nuo 2007-12-01 iki 2007-12-31. Nesant pirminių įrodymų, pagrindžiančių realų išlaidų patyrimą, atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, nėra pagrindo tikėti Pareiškėjos sutuoktinio teiginiais, jog rekonstrukcijai jis su sutuoktine patyrė 92000 Lt išlaidas.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu vykdė patalpų nuomos veiklą turėdamas verslo liudijimą, kuriame buvo įrašyta ir Pareiškėja, todėl dalis nuomos pajamų priskirta ir Pareiškėjai.

Dėl mokesčių prievolių paskirstymo tarp Pareiškėjos ir sutuoktinio išsamiai pasisakė Kauno AVMI 2014-08-20 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-509 15 psl., todėl, kaip nurodo Inspekcija, šiuo klausimu ji plačiau nepasisako, tik akcentuoja, jog minėtu klausimu taip pat aktuali 2014-04-23 LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A438-581/2014.

Mokesčių mokėtojas privalo bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (MAĮ 40 str. 2 p.), o, bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, savanoriškai vykdo mokesčių teisės aktuose jam nustatytas pareigas bei nekliudo mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (MAĮ 27 str. 2 d.). Tačiau nagrinėjamos bylos atveju, priešingai, nei teigia Pareiškėja, būtent ji ir jos sutuoktinis nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (Kauno AVMI 2014-08-20 sprendimo 17 psl.).

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

Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo Pareiškėja nurodo, kad visi jos sutuoktinio atlikti sandoriai nebuvo formalūs, todėl prašo atsižvelgti į sutuoktinio skunde nurodomas aplinkybes. Pareiškėjos nuomone, visi pateikti dokumentai patvirtina ekonominės naudos nebuvimą. Pažymi, kad nei vienas iš ginčo sandorių nepasižymi tokiais individualios veiklos požymiais kaip versliškumas ir komerciškumas.

Pareiškėja teigia, kad ji pati jokios veiklos nevykdė, o santuokos faktas negali savaime sukelti asmeniui mokestinių teisinių pasekmių net ir tuo atveju, jei parduodamas bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantis turtas. Mokesčių administratorius nenustatė nė vieno požymio bei nenustatė net menamų aplinkybių, kurioms esant galėtų būti padaryta išvada dėl turinio viršenybės prieš formą principo taikymo.

Pareiškėja paaiškina, kad ji neprivalo atsakyti už dukters ir dukters šeimos veiksmus atliekant bankinius pavedimus tretiesiems asmenims. Pareiškėja nurodo, kad negražinus jos sutuoktiniui skolos, kurios gražinimas buvo užtikrintas įkeitimu, buvo kreiptasi į antstolį. Mokesčių administratorius nenurodė, kokie jos, sutuoktinio ar antstolio neleistini veiksmai buvo atlikti. Pažymi, kad buvo siekiama tik atgauti paskolintas lėšas. To buvo siekiama ir parduodant žemės sklypą, o ne turėti kitokios naudos. Pareiškėja pažymi, kad neginčijamai nustatyta, jog ginčo sodyba buvo rekonstruota, o darbus atliko V. S. .

Dėl nedeklaruotų pajamų už 2008 metus Pareiškėja nurodo, kad patalpų nuoma niekada neužsiėmė, nors sutuoktinio turėtame verslo liudijime ji buvo įrašyta kaip šeimos narys. Paaiškina, kad pagal verslo liudijimą ji užsiėmė karnavalinių rūbų nuoma. Šiuo metu vykdo individualią rūbų nuomos ir siuvimo veiklą. Nuo 2006 m. visos gaunamos lėšos matomos bankiniuose išrašuose, taip pat deklaruojami žemės sklypai, už kuriuos gaunamos išmokos. Visi duomenys ir deklaracijos už 2006–2013 m. pateiktos administratoriui, kodėl nėra deklaracijos už 2008 m., Pareiškėja paaiškinti negali. Tikėtina, kad nedeklaruotos pajamos už 2008 metus sudaro 3850 Lt (už rūbų nuomą, o ne už patalpų nuomą).

Pareiškėja nurodo, kad negavo jokio priminimo apie nepateiktą deklaraciją už 2008 metus, todėl baudos ir delspinigiai neturėtų būti skaičiuojami. Teigia, kad nuo 2007 iki 2018 metų turi neįgalumą. Paaiškina, kad visus sandorius atliko pas notarą, jokių neteisėtų veiksmų neatliko, kitos, nei rūbų nuomos, veikos nevykdė, nei vienas sandoris nebuvo iškreiptas ar apsimestinis. Pareiškėjai neaišku, kuo pasireiškė jos nesąžiningumas, taip pat, kodėl buvo vertinami sandoriai už 2003 metus.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2006-01-01 iki 2009-12-31, už nustatytus mokestinius pažeidimus Pareiškėjai apskaičiavo bei nurodė sumokėti 61886 Lt GPM, 53148 Lt GPM delspinigius, 18566 Lt GPM baudą, 225 Lt PSD įmokas, 102 Lt PSD įmokų delspinigius, 68 Lt PSD įmokų baudą, 8519 Lt VSD įmokas ir 4260 Lt VSD įmokų baudą.

Nagrinėjamu atveju mokestinis iš esmės ginčas kilo dėl Pareiškėjai apskaičiuotų GPM, PSD įmokų, VSD įmokų ir su šiais mokesčiais susijusių sumų, mokesčių administratoriui nustačius, jog Pareiškėja su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu vykdė individualią nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo veiklą, dėl tam tikriems Pareiškėjos su sutuoktiniu

sudarytiems sandoriams taikyto MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo teisėtumo ir pagrįstumo, taip pat mokesčių administratoriui nepripažinus sodybos, esančios Bajėnų k., Kėdainių r., rekonstravimo išlaidų. Pareiškėja Komisijai nurodo, kad ji vykdė kitą individualią veiklą, t. y. užsiėmė karnavalinių rūbų nuoma, o dabar vykdo individualią rūbų nuomos ir siuvimo veiklą (patikrinimo akte nurodyta – asmeninių ir namų ūkio reikmenų nuomos veikla), ir pajamas gauna iš šios veiklos. Tačiau mokestinis ginčas dėl kitų Pareiškėjos minėtų gautų pajamų ir jų apmokestinimo nevyksta, todėl Komisija šiuo klausimu nepasisako. Komisija pažymi, kad, kaip matyti iš patikrinimo akto, kitas Pareiškėjos gautas pajamas mokesčių administratorius nustatė tiek pagal pačios Pareiškėjos teiktus dokumentus (deklaracijas), tiek pagal trečiųjų asmenų pateiktą informaciją.

Dėl individualios veiklos vykdymo. Dėl individualios nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo veiklos vykdymo Pareiškėja skunde apsiribojo tik abstrakčiais teiginiais, kad šios veiklos nevykdė ir mokesčių administratorius nenustatė individualios veiklos požymių.

LVAT jau ne kartą yra pasisakęs dėl individualios veiklos sąvokos ir nurodęs, kad siekiant konstatuoti individualios veiklos egzistavimą, būtina nustatyti požymių visumą, t. y. savarankiškumą, versliškumą, tęstinumą, ekonominės naudos siekimą (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-06-16 sprendimą adm. byloje Nr. A⁵-902/2006, 2014-06-12 nutartį adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-653/2014 ir kt.), ką nagrinėjamu atveju pagrįstai ir konstatavo mokesčių administratorius. Byloje nustatytų aplinkybių visuma leidžia daryti vienareikšmišką išvadą, kad šiuo atveju Pareiškėjos su sutuoktiniu vykdyta veikla (prekyba nekilnojamoju turtu) atitinka visus individualios veiklos požymius, todėl sutuoktinių gautos pajamos už nekilnojamojo turto pardavimą buvo pagrįstai priskirtos pajamoms, gautoms iš individualios veiklos, ir apmokestintos. Byloje esančia medžiaga ir Inspekcijos sprendimo motyvais yra paneigta bet kokia abejonė dėl tikrinamu laikotarpiu Pareiškėjos su sutuoktiniu vykdytos veiklos galimo neatitikimo individualiai veiklai, kadangi, kaip teisingai akcentavo Inspekcija, Pareiškėja su sutuoktiniu, vykdydami prekybą nekilnojamoju turtu, veikė savarankiškai, nepriklausomai nuo kitų asmenų, be to, sudarytiems sandoriams būdingas versliškumas, tęstinumas, pasireiškęs per konkrečius sandorių skaičius atitinkamu laikotarpiu, t. y. nevienkartinis sandorių dėl nekilnojamojo turto sudarymas ir tęstinis jų sudarymo laikotarpis, sudarytų sandorių tikslas – ekonominės naudos siekimas, t. y. siekimas gauti pajamas. Minėtas aplinkybes, be kita ko, patvirtina tai, kad Pareiškėjos bei jos sutuoktinio vardu tikrinamojo laikotarpio pradžioje buvo registruota 11 nekilnojamojo turto objektų (patikrinimo akto 11–12 psl.), iki tikrinamojo laikotarpio pradžios (nuo 1995 iki 2006 metų) Pareiškėjas su sutuoktine įsigijo 12 nekilnojamojo turto objektų ir pardavė 11 (patikrinimo akto 10–11 psl.), tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja su sutuoktiniu įsigijo 7 ir perleido 5 nekilnojamojo turto objektus (patikrinimo akto 12 psl.). Taigi minėti sandoriai nelaikytini vienkartiniais ir atsitiktiniais. Pareiškėjos sutuoktinis nuo 2006 metų yra senatvės pensininkas, tikrinamuoju laikotarpiu pagal darbo sutartis nedirbo ir, nepakankant lėšų veiklai vykdyti, skolinosi iš banko pinigines lėšas ir paskolos nekilnojamojam turtui įsigyti buvo nevienkartinės. Taigi veiklai vykdyti Pareiškėja su sutuoktiniu naudojo tiek savo, tiek skolintas lėšas. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos su sutuoktiniu vykdyti sandoriai buvo pelningi. Kaip minėta, Pareiškėja jokių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes dėl individualios veiklos požymių, nepateikė ir argumentų, be abstrakčių teiginių, nenurodė.

Dėl Pareiškėjos teiginio, jog ji pati veiklos nevykdė, o santuokos faktas negali savaime sukelti asmeniui mokestinių teisinių pasekmių, Komisija nurodo, kad dėl pajamų, gautų disponuojant bendru turtu, pripažinimo bendraturčių pajamomis ir jų apmokestinimo yra ne kartą pasisakęs LVAT. LVAT teisėjų kolegija 2002-03-13 sprendime, priimtame plenarinėje sesijoje išnagrinėjus administracinę bylą Nr. A⁷-158/2002, konstatavo, kad pajamos, gautos disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Tokio aiškinimo LVAT laikosi ir dėl individualios veiklos pajamų, gautų pardavus bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausantį nekilnojamąjį turtą. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2006-10-20 sprendime,

priimtame administracinėje byloje Nr. A¹⁴-916/2006, konstatavo, kad individuali veikla, pasireiškianti sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančio turto pirkimu-pardavimu, GPMĮ prasme yra laikytina savarankiška veikla abiejų sutuoktinių atžvilgiu (Administracinių teismų praktika Nr. 10, p. 99–116). Šios praktikos yra laikomasi ir vėlesnėse LVAT išnagrinėtose administracinėse bylose (pvz., 2011-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A442-2250/2011; 2010-02-22 nutartis adm. byloje Nr. A438-376/2010; 2009-08-21 nutartis adm. byloje Nr. A146-266/2009). Pažymėtina, kad nurodytos pozicijos dėl kiekvieno iš sutuoktinių faktiškai gautų pusę piniginių lėšų LVAT laikosi ir sprendžiant klausimą, kai vienas iš sutuoktinių parduoda kitokį, tačiau bendrąja jungtine nuosavybe valdytą, turta, pvz., automobilius, vertybinius popierius (žr., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartį adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2280/2012 (Administracinė jurisprudencija, 2013, 25, p. 291–311); 2014-04-23 nutartį adm. byloje Nr. A⁴³⁸-581/2014). Nagrinėjamu atveju nenustatyta, o taip pat ir Pareiškėja ar jos sutuoktinis nepateikė duomenų, jog Pareiškėja būtų ginčijausi nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartis ar būtų kitaip išreiškusi savo nepritarimą, todėl nekyla abejonių dėl nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutarčių atitikimo Pareiškėjos valiai. Be to, nesant duomenų apie tai, kad pirkimo-pardavimo sutartys sudarytos apgaulės ar kitokiu būdu, siekiant pažeisti bendraturčio teises, todėl mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjos su sutuoktiniu gautos pajamos iš individualios veiklos už parduotą nekilnojamojį turta, turi būti dalinamos į dvi lygias dalis (Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui), o tai savo ruožtu lemia ir atskirą kiekvieno sutuoktinių gautų pajamų apmokestinimą bei jiems tenkančių mokesčių prievolių priskyrimą.

Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo. MAĮ 10 straipsnyje nurodyta, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Specifinis teisinis instrumentas, kuriuo remiantis mokesčiai gali būti perskaičiuojami taikant šį principą, yra įtvirtintas MAĮ 69 str. 1 dalyje, kurioje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio 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 gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesť, 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 mokesť apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokesstinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant šią normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokesstinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokesstinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokesstinę naudą (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008, 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1583/2013, 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-499/2009, 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404-13).

Dėl buto V kaime. Komisija, įvertinusi byloje surinktus įrodymus, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, visapusiškai išaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertinęs byloje surinktus įrodymus bei nenukrypdamas nuo LVAT jurisprudencijoje

suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad šiuo atveju Pareiškėja siekė gauti mokestinę naudą išvengiant atitinkamų mokesčių sumokėjimo.

Butą V kaime Pareiškėja su sutuoktiniu įsigijo 2005-06-14 už 11000 Lt, dovanojimo sutartis tarp Pareiškėjos, jos sutuoktinio ir dukters D. Z. (Ns) sudaryta 2006-03-06 (butas įvertintas 70000 Lt) ir Pareiškėjos duktė 2006-03-27 ginčo turtą pardavė trečiajam asmeniui E. M. už 68000 Lt. Taigi ginčo butas Pareiškėjos šeimos narių nuosavybėje išbuvo mažiau nei metus, o sudarant 2006-03-06 dovanojimo sutartį turto vertė ženkliai kilo (nuo 11000 Lt iki 70000 Lt) ir buvo didesnė nei turto pardavimo trečiajam asmeniui kaina. Pareiškėjos sutuoktinis jokių įrodymų savo teiginiams dėl turto pagerinimo ir dėl to padidėjusios buto vertės nepateikė. Vien Pareiškėjos sutuoktinio teikiamais paaiškinimais (*esą įstatymas neįpareigoja tėvų, kokia forma vaikams dovanoti turtą – ar tėvams patiems parduoti turtą ir gautas pajamas padovanoti vaikams, ar vaikams padovanoti patį turtą, kad jie patys turėtų teisę jį parduoti, o gautas lėšas naudoti savo nuožiūra*) nėra pagrindo paneigti mokesčių administratoriaus išvadą, kad ginčo buto V kaime likimas ir sandorių tikslai buvo aiškūs prieš dovanojimo sutarties sudarymą. Skelbimas apie buto pardavimą buvo išplatintas prieš nekilnojamojo turto dovanojimo sandorį. Šios aplinkybės nustatytos iš pirkėjo E. M. pateiktų dokumentų (2012-07-11 paaiškinimas; 2006-03-03 preliminari sutartis; AB SEB banko 2006-03-06 pranešimas notarų biurui, jog E. M. ginčo buto V kaime įsigijimui suteiktas 68000 Lt kreditas). Taigi, Pareiškėjos sutuoktinis žinojo tikrąją dovanojamo turto vertę, 2006-03-03 jau buvo sudaręs sutartį su pirkėju, o šis pateikęs prašymą ir reikiamus dokumentus AB SEB bankui tikslinei paskolai gauti, todėl žinojo apie būsimą buto pardavimo sandorį. Nustatytos aplinkybės patvirtina, kad Pareiškėja su sutuoktiniu iš anksto suplanavo, sudarant dovanojimo sandorį, padidinti turto vertę prieš jį parduodant. Pareiškėja su sutuoktiniu pasinaudojo GPMĮ 17 st. 1 d. 19 punkte įtvirtinta nuostata (*redakcija, galiojusi 2006-03-06 dovanojimo sandorio sudarymo metu*), jog neapmokestinamosioms pajamoms yra priskiriamos dovanojimo būdu gautos pajamos iš tėvų (įtėvių) ir tokiu būdu siekė išvengti priklausancio apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti GPM bei individualios veiklos vykdymo pripažinimo. Priešingu atveju (jei Pareiškėjos sutuoktinis pats būtų pardavęs butą E. M.), Pareiškėjos sutuoktiniui būtų kilusi prievolė nuo skirtumo tarp turto įsigijimo ir pardavimo kainos sumokėti GPM, nes butas pagal GPMĮ 17 str. 21 punkto nuostatas (2005-12-15 įstatymo Nr. X-450 redakcija) Pareiškėjos sutuoktinio nuosavybėje nebuvo išlaikytas trejus metus. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad byloje esama įrodymų visuma leidžia tvirtinti, jog tikrai buvo siekta mokestinės naudos ir mokesčių administratorius pagrįstai faktiškai pajamas pagal 2006-03-27 sutartį gavusiu asmeniu pripažino Pareiškėją ir jos sutuoktinį ir nuo šių pajamų papildomai apskaičiavo mokėtinus mokesčius.

Dėl 1 ha žemės sklypo, esančio R. K. kaime, U. sen., K. r. Bylos medžiaga patvirtina, kad Pareiškėjos sutuoktinis, K. S. ir P. S. atliko veiksmų seką, kuri buvo apgalvota iš anksto, savo atliktais veiksmais siekė nuslėpti tikrąjį įvykusio sandorio turinį, t. y. nuslėpti ginčo žemės sklypo pirkimą.

J. ir P. S. 2005-11-29 iš valstybės įsigijo ginčo žemės sklypą be teisės 5 metus perleisti šį sklypą kitiems asmenims arba keisti pagrindinę tikslinę žemės naudojimo paskirtį. Pagal 2006-01-03 paskolos sutartį P. S. pasiskolino iš Pareiškėjos sutuoktinio 450000 Lt be palūkanų, kuriuos privalėjo grąžinti po 17 dienų (iki 2006-01-21). Paskolos grąžinimas buvo užtikrintas hipotekos lakštu, t. y. įkeistas ginčo 1 ha ploto žemės sklypas. Mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visuma patvirtina, kad realiai 450000 Lt paskola P. S. suteikta nebuvo, 2006-01-03 paskolos sutartimi siekta nuslėpti žemės sklypo pirkimą-pardavimą. P. S., be savo teiginių, jog už iš Pareiškėjos sutuoktinio gautą paskolą ketino įsigyti įrengimus, nepateikė jokių įrodymų (duomenų) dėl nurodyto sandorio sudarymo (ketinimo sudaryti), taip pat nepateikė avanso už įrengimus sumokėjimą pagrindžiančių dokumentų. Nors P. S. 2012-07-14 paaiškiniame mokesčių administratoriui nurodė, kad planavo paskolą Pareiškėjos sutuoktiniui grąžinti iš banko paimta paskola, tačiau jokių įrodymų, kokių veiksmų ėmėsi sutarčiai su banku sudaryti, nepateikė. Tuo tarpu mokesčių administratorius surinko duomenis, kad per trejus metus (nuo 2007-01-01 iki 2009-12-31) P.

S. turėjo tik 24986,51 Lt pajamas. Nustatyti faktai rodo, kad šiame sandoryje grąžinti pinigus skolintojui nebuvo galimybės. P. S. ir K. S. ne tik nesiėmė jokių veiksmų skolos grąžinimo terminui pratęsti (2006-01-03 sutarties 2 p.), tačiau jau 2006-01-25 pateikė pareiškimą Hipotekos skyriui prie Kauno miesto apylinkės teismo, kad neturi galimybių grąžinti skolą ir neprieštarauja, kad įkeistas turtas būtų parduotas iš varžytinių. Taigi P. S. ir K. S. ne tik neturėjo galimybių grąžinti paskolą, nepagrindė savo teiginių apie skolintų pinigų panaudojimą ar praradimą, tačiau nenustatyti ir šių asmenų ketinimai grąžinti paskolą. Nagrinėjamu atveju nepateikti jokie objektyvūs duomenys apie realų piniginių lėšų perdavimą P. S.. 2006-04-24 turto perdavimo išieškotojui aktu, neįvykus varžytinėms, Pareiškėjos sutuoktinio 2006-04-21 prašymu, ginčo žemės sklypas už 450400 Lt įkainojimą perduotas Pareiškėjos sutuoktiniui.

Paties Pareiškėjos sutuoktinio veiksmuose suteikiant ginčo paskolą taip pat nėra jokios ekonominės logikos. Pareiškėjos sutuoktinio išipareigojimais AB SEB bankas 2006-01-01 sudarė 115418,70 Lt, šiai datai Pareiškėjos sutuoktinis nenurodė turįs piniginių lėšų likučio ir jokiais dokumentais nepagrindė 450000 Lt sumos gavimo iki 2006-01-03, surašė sutartį 450000 Lt beprocentei paskolai už 42613 įvertintą žemės sklypą. Mokesčių administratorius nenustatė ir Pareiškėja nepateikė jokių duomenų apie grynujų pinigų ne banke likutį 2006-01-01 datai, o banko sąskaitose Pareiškėjos piniginių lėšų likutis 2006-01-01 buvo tik 14782,60 Lt. Kita vertus, nustatyta, kad iki P. S. ir K. S. 2005-11-29 įsigyjant žemės sklypą ir jį įsigijus, Pareiškėjos dukra D. Z. ir žentas B. M. į K. S. sąskaitą pervedė: 2005-11-25 – 10000 Lt (paskirtis – už žemę), 2006-01-04 – 20000 Lt (paskirtis – A. Z. vardu už žemę), 2006-01-05 – 60000 Lt (paskirtis – už žemę). Pareiškėjos sutuoktinis 2006-07-03 ir 2006-07-09 po 50000 Lt pervedė į B. M. sąskaitą, nenurodant paskirties. Mokesčių administratorius tiesioginių sandorių tarp D. Z., B. M. ir Pareiškėjos sutuoktinio nenustatė. Iš nurodytų aplinkybių matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis per trečiuosius asmenis į K. S. sąskaitą pervedė avansą už žemę dar prieš J. ir P. S. šią žemę įsigyjant iš valstybės pagal 2005-11-29 sutartį, o kitą dalį piniginių lėšų 20000 Lt ir 60000 Lt – nedelsiant pasirašius 2006-01-03 paskolos sutartį.

Pareiškėja su sutuoktiniu 2006-06-14 sutartimi ginčo žemės sklypą pardavė A. J. už 445000 Lt. A. J. paaiškinimu, ginčo žemės sklypą nusprendė pirkti 2006 m. pradžioje, todėl 2006-02-01 su UAB „T1“ pasirašė sutartį dėl ginčo žemės sklypo vertinimo, atlikus įvertinimą, kreipėsi į AB SEB bankas kreditui gauti (banko kreditas suteiktas ginčo sklypo įsigyti), o dėl sklypo įsigijimo bendravo su A. Z. (Pareiškėjos sutuoktinis).

Iš aukščiau nurodytų aplinkybių matyti, kad šiuo atveju nėra pateikta įrodymų, pagrindžiančių, jog J. ir P. S. realiai buvo suteikta 450000 Lt paskola, tačiau nustatyta, jog J. ir P. S. už žemės sklypą buvo pervesta 90000 Lt suma. Taigi pagrįsta mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjos sutuoktinis neabejojo, jog žemės sklypas pereis jo nuosavybėn, todėl iš anksto derino nekilnojamojo turto pardavimo veiksmus. Pareiškėjos sutuoktinis žinojo tikrąją J. ir P. S. už 3758 Lt įsigyto ir 42613 Lt įvertinto ginčo žemės sklypo vertę ir tai, kad šio sklypo įgijėjai negali jo parduoti, todėl 2006-01-03 pasirašytoje beprocentinėje paskolos sutartyje numatė labai trumpą paskolos grąžinimo terminą (iki 2006-01-20), o 2006-02-06 jau buvo priimta nutartis apie turto perdavimą išieškotojui, pagal kurią 2006-04-24 žemės sklypas perduotas Pareiškėjos sutuoktiniui, o 2006-06-14 parduotas A. J., kuris sklypą apsisprendė pirkti 2006 m. pradžioje ir 2006-02-01 sudarė sutartį dėl turto vertės nustatymo. Komisija sutinka su Inspekcijos konstatavimu, kad po 2006-01-03 paskolos sutartimi paslėptas pirkimo-pardavimo sandoris, turint tikslą apeiti 2005-11-29 valstybinės žemės pirkimo sutarties nuostatas, draudžiančias perleisti žemės sklypą 5 metus, bei nekilnojamojo turto įgijimo pobūdžiu siekta išvengti GPM mokėjimo ir individualios veiklos vykdymo pripažinimo 2006-06-14 sandorio atžvilgiu.

Išanalizavus visumą aukščiau nurodytų vykdytų sandorių, konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai atkūrė tikrąsias buto V kaime ir žemės sklypo, esančio R. K. kaime, U. sen., Kauno r., pardavimo aplinkybes, kurios leido Pareiškėjos mokesčių bazę ir mokėtinus mokesčius apskaičiuoti vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis.

Dėl ginčo sodybos, esančios B. k., K. r., rekonstravimo išlaidų. Pareiškėja su sutuoktiniu 2007-05-24 įsigijo ir 2008-06-16 pardavė žemės sklypą su ginčo sodyba. Mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjos sutuoktinio nurodytų sodybos rekonstrukcijai patirtų 92000 Lt dydžio išlaidų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinio mokesčių administratoriui pateiktos prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų kopijos su nurodytomis 42000 Lt ir 50000 Lt dydžio sumomis ir 2007-06-04 rangos sutarties Nr. 002, sudarytos su W. S. , kopija, kurioje numatyta atliekamų darbų kaina 42000 Lt ir medžiagų įsigijimui skirta suma – 50000 Lt, pagrįstai nepripažinti dokumentais, patvirtinančiais išlaidas, patirtas rekonstruojant ginčo sodybą bei atitinkamai mažinančias Pareiškėjos sutuoktinio gautas pajamas už parduotą nekilnojamąjį turtą (sodybą), todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje laikytinas teisėtu ir pagrįstu.

Pažymėtina, jog išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorių pagrindžiančių dokumentų pateikimu (GPMĮ 19 str. 3 d.), o įrodinėjimo našta (*onus probandi*) šiuo atveju tenka pačiai Pareiškėjai, nes būtent ji siekia paneigti mokesčių administratoriaus objektyviais duomenimis pagrįstas sumas (MAĮ 67 str. 2 d.). Pareiškėja ir jos sutuoktinis pirminių dokumentų, kurie pagrįstų sodybos rekonstravimui įsigytų medžiagų ir / ar paslaugų įsigijimo kainą, nepateikė. O Pareiškėjos sutuoktinio mokesčių administratoriui pateiktų minėtų dokumentų kopijų turinį paneigė pas Pareiškėjos sutuoktinį dirbęs asmuo V. S. (Pareiškėjos sutuoktinio pateiktose dokumentų kopijose neteisingai nurodyta šio asmens pavardė – S. Be to, šio asmens parašas Pareiškėjos sutuoktinio pateiktuose dokumentuose akivaizdžiai skiriasi nuo V. S. parašo, esančio Marijampolės AVMI pateiktame 2012-05-02 paaiškinime, kuriame V. S. nurodė, kad rašytinė sutartis dėl darbų atlikimo sudaryta nebuvo, pinigų išmokėjimas nebuvo įformintas jokiais dokumentais, Pareiškėjos sutuoktinis mokėjo grynaisiais, medžiagas sodybos rekonstrukcijai pirko J. S. , jis pats nepirko, Pareiškėjos sutuoktinis į mėnesį mokėjo nuo 600 iki 800 Lt. Tai, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio pateikti dokumentai (kopijos) buvo surašyti formaliai, įrodo ir Pareiškėjos sutuoktinio pateiktame V. S. vardu surašytame 2014-06-26 paaiškinime nurodytos aplinkybės, kad jis (V. S.) jokių sutarčių dėl remonto darbų ir apmokėjimo nesudarė, taip pat tai, jog į 2007-06-05 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitą įrašytas verslo liudijimas Nr. V0624612, kuris galiojo tik nuo 2007-12-01 iki 2007-12-31.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja su sutuoktiniu jokių pirminių dokumentų dėl patirtų išlaidų sodybos rekonstravimui nepateikė, o Pareiškėjos sutuoktinio pateiktų dokumentų (2007-06-04 rangos sutartis Nr.002, 2007-06-05 bei 2007-12-25 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitai) nepasirašė viena iš sutarties šalių (V. S.), sutiktina su Inspekcijos išvada, jog minėti dokumentai surašyti Pareiškėjos sutuoktinio iniciatyva, galimai jau žinant nekilnojamojo turto pardavimo kainą, taigi ir trūkstamą sumą išlaidoms pagrįsti, kad nesusidarytų apmokestinamųjų pajamų. Taip pat pažymėtina, kad Inspekcija sprendime Pareiškėjai išaiškino, kodėl aplinkybė dėl V. S. 2012-05-02 paaiškinime minimo J. S. apklausos nekeičia nustatytų faktinių aplinkybių, kurios sąlygojo rekonstrukcijos išlaidų nepripažinimą.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija visapusiškai išnagrinėjo šį mokestinį ginčą ir priėmė teisėtą bei pagrįstą sprendimą. Naikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

Komisija informuoja, kad Pareiškėja turi teisę kreiptis į Kauno AVMI dėl atleidimo nuo apskaičiuotų GPM delspinigių, PSD įmokų delspinigių, GPM baudos ir PSD baudos, jei mano, kad jos atžvilgiu yra pagrindas taikyti MAĮ 100 str. 1 dalyje 2 punkte (141 str. 1 dalyje) ir 3 punkte nurodytus atleidimo nuo baudų (delspinigių) pagrindus. Tokiu atveju mokesčių administratoriui Pareiškėja turi pateikti jos atžvilgiu taikytiną pagrindą pagrindžiančius įrodymus. Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius turi pagrindą svarstyti mokesčių mokėtojo prašymą atleisti nuo baudos mokėjimo tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas

mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (sumokėjimo terminas yra atidėtas arba išdėstytas) (MAI 141 str. 2 d.).

Pagal VSDĮ 16 straipsnio 5 dalį (2007-12-20 įstatymo Nr. X-1396 redakcija) Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžeto sudarymo ir vykdymo taisyklėse nustatyta tvarka gali atleisti draudėją nuo priskaičiuotų delspinigių ir (ar) baudų mokėjimo, jei draudėjas įrodo, kad priskaičiavo per mažas socialinio draudimo įmokas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo jo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti.

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

1. Atnaujinti Pareiškėjos 2014-11-21 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-10-27 sprendimo Nr. 68-207 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-10-27 sprendimą Nr. 68-207.

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, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė