



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. M. 2014-10-25 SKUNDO**

2016 m. vasario 17 d. Nr. S-38 (7-221/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršalienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
Pareiškėjai S. M. ir jos advokatui Vitalijui
Gunčiui
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui
Renaldui Mundeikiui

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

2016 m. vasario 2 d. posėdyje išnagrinėjusi S. M. (toliau – Pareiškėja) 2014-10-25 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2014-10-02 sprendimo Nr. 68-188 nagrinėjimo atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2014-12-09 posėdyje, dalyvaujant Pareiškėjai S. M. ir jos advokatui Vitalijui Gunčiui, taip pat Inspekcijos atstovui Renaldui Mundeikiui, išnagrinėjo Pareiškėjos 2014-10-25 skundą dėl Inspekcijos 2014-10-02 sprendimo Nr. 68-188. Po posėdžio Komisija gavo Inspekcijai skirtą Pareiškėjos atstovo 2014-12-17 pareiškimą dėl taikinosios procedūros taikymo, kuriuo informavo Komisiją, jog Pareiškėja siekia taikiai susitarti su valstybe dėl mokėtinų mokesčių. Kadangi ginčas Komisijos nagrinėjamoje byloje vyksta dėl tų pačių sumų, mokestinio ginčo nagrinėjimas buvo sustabdytas (Komisijos 2014-12-23 posėdžio protokolas Nr. PP-313 (7-221/2014)).

Komisija 2015-07-01 iš Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) gavo Komisijai adresuotą Pareiškėjos 2015-06-22 prašymą dėl skundo nagrinėjimo atnaujinimo, kuriuo Pareiškėja informavo Komisiją, jog Inspekcija atsisakė pradėti dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio susitarimo pasirašymo procedūrą. Pareiškėja minėtu prašymu paprašė Komisijos atnaujinti skundo nagrinėjimą, paskiriant posėdį. Kadangi neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo

sustabdytas, Komisija 2016-02-02 posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus AVMI 2014-05-14 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-281, kuriuo nurodyta Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 142206 Lt (41185 Eur) gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 88393 Lt (25600 Eur) GPM delspinigius ir 14221 Lt (4118 Eur) GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio)

Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjos GPM mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2008-12-31, nustatė, kad Pareiškėja pagal 2005-07-25 dovanojimo sutartį Nr. 1706 gavo dovanų iš tėvo R. M. 380/760 dalis 0,0760 ha žemės sklypo ir iš tėvų R. M. ir J. M. – gyvenamosios paskirties patalpą–butą, kurio bendras plotas 165,56 kv. m, adresu: X m., Y g. Nr. 11. Šalys žemės sklypo dalį įvertino 350000 Lt, butą – 350000 Lt. Sutarties sudarymo išlaidas, t. y. 109 Lt, apmokėjo Pareiškėja.

Pareiškėja, atstovaujama įgalioto asmens R. M. , 2008-01-04 sudarė preliminarią nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. MV7-236 su A.G., kuria įsipareigojo parduoti, o A.G. įsipareigojo nupirkti minėtą butą ir sklypą už 1650000 Lt.

Pareiškėja ir A.G. 2008-01-10 sutartimi Nr. JP-607 nutraukė preliminarią nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. MV7-236.

Pareiškėja 2008-01-10 sutartimi Nr. JP-556 padovanojo mamai J. M. butą ir sklypą. Pagal UAB „T1“ pažymą Nr. 08/01-3-002 apie turto vertės nustatymą perduodamo buto rinkos vertė 1440000 Lt, žemės sklypo dalies vertė 400000 Lt.

Pagal 2008-01-10 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JP-608 J. M. butą ir sklypą pardavė A. G. už 1650000 Lt, t. y. butas parduotas už 1250000 Lt, žemės sklypas – už 400000 Lt.

Vilniaus AVMI priėjo prie išvados, kad dovanojimo sandorio vienintelis tikslas buvo gauti mokestinės naudos, t. y. Pareiškėjai išvengti pajamų mokesčio mokėjimo. Pareiškėja buto ir žemės sklypo dovanojimą įformino tam, kad būtų įteisinta didesnė turto įsigijimo kaina ir kad parduodant nepraėjus trejiems metams nuo įsigijimo šį turtą, nebūtų įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumo, nuo kurių skaičiuojamas GPM. Vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 punkto nuostatomis, dovanojimo sutartis buvo eliminuota kaip sudarytas fiktyvus sandoris ir pripažinta, kad turtą pardavė Pareiškėja.

Pareiškėja gavo 1650000 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas ir patyrė 700109 Lt išlaidas bei gavo 949891 Lt apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Vadovaudamasi 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 str. 3 dalies nuostatomis, Vilniaus AVMI Pareiškėjos gautas pajamas priskyrė B klasės pajamoms ir Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 142206 Lt GPM. Vadovaudamasi GPMĮ 36 str. 2 dalies, MAĮ 66 str. 4 dalies, 96 str. 1 dalies 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98–99 straipsnių nuostatomis, Vilniaus AVMI Pareiškėjai apskaičiavo 88393 Lt GPM delspinigius, o vadovaudamasi MAĮ 139–140 straipsnių nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus ir paaiškinimus, Pareiškėjai skyrė minimalią 10 proc. dydžio 14221 Lt (142206 Lt x 10 proc.) GPM baudą.

Inspekcija skundžiamame sprendime dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo nurodė, jog pagal MAĮ 10 straipsnį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Teisines pasekmes, kylančias nustačius atvejus, kai mokestinės prievolės pažeidžiamos piktnaudžiavimu, apibrėžia MAĮ 69 str. 1 dalis. Taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas 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 mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje laikomasi nuostatos, kad, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos (2007-07-17 *nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007*; 2008-02-20 *nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008*, 2010-05-10 *nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-478/2010*). Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčių mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokestinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (LVAT 2007-07-17 *nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007*; LVAT 2008-02-20 *nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008*). Taigi jei sandoris turėjo kitus ekonominius, ar kitaip pagrįstus tikslus, minėta norma negali būti taikoma.

Nustatyta, kad Pareiškėja 2008-01-04 sudarė preliminarį nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį su A.G., kuria įsipareigojo parduoti, o A.G. įsipareigojo nupirkti butą ir sklypą už 1650000 Lt, o 2008-01-10 sutartimi Nr. JP-607 Pareiškėja ir A.G. nutraukė preliminarįją nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį.

Pagal 2008-01-10 sutartį Nr. JP-556 Pareiškėja padovanojo mamai J. M. butą ir sklypą. Pagal UAB „T1“ pažymą Nr. 08/01-3-002 perduodamo buto rinkos vertė 1440000 Lt, žemės sklypo dalies vertė 400000 Lt.

Pagal 2008-01-10 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JP-608 J. M. už 1650000 Lt pardavė A. G. asmeninės nuosavybės teise priklausantį butą ir sklypą.

Pareiškėja 2014-01-24 paaiškiniame Nr. (4.65)-339-KD-266 į pateiktą klausimą nurodyti, dėl kokių priežasčių turtas 2008-01-10 buvo padovanotas motinai, o ne sudarytas šio turto pirkimo–pardavimo sandoris su A. G. , paaiškino, kad „Turta padovanojau motinai, nes, visų pirma, man buvo fiziškai neįmanoma atlikti šių operacijų, nes tuo metu gyvenau Vilniuje, studijavau universitete, tuo metu vyko egzaminų sesija, negalėjau važinėti į Klaipėdą. Be to, nusprendžiau, kad esu pernelyg jauna, kad disponuočiau tokio lygio ir tokios vertės operacijomis. Bijojau.“ Į pateiktą klausimą: „Ar Jums žinoma, kaip Jūsų motina panaudojo gautas už turto pardavimą pinigines lėšas? Ar Jums tėvai yra / buvo paskolinę / padovanoję piniginių lėšų, gautų pardavus šį turtą?“ nurodė, kad „Kaip mano motina panaudojo visas gautas lėšas už turto pardavimą, man žinoma nėra. Taip, man tėvai padovanojo piniginių lėšų, gautų pardavus šį turtą.“

Pareiškėjos motina J. M. 2014-02-17 paaiškiniame nurodė, kad „Dukra S. M. 2008 m. padovanojo man butą Melnragėje, nes nusprendė ten negyventi, o pardavėme butą tuo tikslu, kad atiduotumėme paskolą ir nupirkti butą dukrai Vilniuje“.

Nekilnojamojo turto pirkėja A.G. 2009-06-30 paaiškiniame nurodė, jog „Pardavėjo atstovas p. R. M. minėjo, kad pardavė šį pirkinį ruošiasi įsigyti butą dukrai Vilniuje“.

Sutuoktiniai R. M. ir J. M. 2008-02-12 pinigų dovanojimo sutartimi padovanojo Pareiškėjai 325000 Lt. Pareiškėja už šias pinigines lėšas įsigijo butą, esantį XX

Pareiškėjos nurodyta aplinkybė, jog ji gyveno bei mokėsi Vilniuje, todėl buvo fiziškai neįmanoma važinėti į Klaipėdą atlikti visų vykusių pardavimo operacijų, prieštarauja kitoms aplinkybėms. Pareiškėja tą pačią dieną, kai buvo sudaryta preliminarioji pirkimo–pardavimo sutartis Nr. MV7-236, tame pačiame notarų biure (X miesto 7-asis notarų biuras) pasirašė 2008-01-10 sutartį, kuria buvo nutraukta 2008-01-04 nekilnojamojo turto preliminarioji sutartis Nr. MV7-236 su A. G. bei sudaryta šio turto 2008-01-10 dovanojimo sutartis Nr. JP-556 motinai J. M. . Tame pačiame notarų biure J. M. sudarė 2008-01-10 sutartį, kuria A. G. pardavė minėtą nekilnojamojį turtą.

Sandorio kaina su nekilnojamojo turto pirkėja A.G. buvo suderėta iki dovanojimo sutarties sudarymo bei turto pardavimo (2008-01-10). Tai patvirtina 2008-01-04 preliminari

nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartis Nr. MV7-236. J. M. pardavė nekilnojamąjį turtą A. G. už 1650000 Lt. Ši pardavimo kaina jau buvo numatyta minėtoje preliminarinio nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartyje.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 dalies 21 punktą neapmokestinamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės kilnojamąjį daiktą, teisiškai įregistruotą Lietuvoje, arba nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, jeigu jie įsigyti anksčiau negu prieš trejus metus iki šio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės. Vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1 dalies nuostatomis, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) sumokėtas komisinis atlyginimas bei mokesčiai, rinkliavos, susiję su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybės.

Inspekcija konstatavo, jog nekilnojamojo turto dovanojimas 2008-01-10 buvo įformintas tam, kad būtų įteisinta didesnė turto įsigijimo kaina, jog parduodant jį nepaėjęs trejiems metams nuo įsigijimo, nebūtų įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumo, nuo kurių skaičiuojamas GPM. Turto kaina nuo įregistravimo nekilnojamojo turto registre momento Pareiškėjos vardu iki dovanojimo motinai J. M. momento, t. y. nuo 2005-07-25 iki 2008-01-10, padidėjo: buvo nuo 350000 Lt iki 1250000 Lt, žemės sklypo nuo 350000 Lt iki 400000 Lt. J. M. dovanojimo būdu gautą sklypą ir butą pardavė už 1650000 Lt, t. y. pigiau, nei jis įvertintas dovanojimo sutartyje (1840000 Lt), todėl J. M. neatsirado prievolės mokėti GPM nuo pardavimo pajamų. Sutuoktiniai R. M. ir J. M. padovanojo Pareiškėjai 325000 Lt, už kuriuos Pareiškėja įsigijo butą Vilniuje. Taigi, kaip nurodo Inspekcija, vienintelis dovanojimo sandorio tikslas buvo gauti mokesstinės naudos.

Dėl senaties termino sprendime nurodyta, jog pagal MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. LVAT nuosekliai laikosi pozicijos, jog MAĮ 68 straipsnyje nustatyto termino skaičiavimo pradžia yra siejama ne su mokesčių mokėtojo patikrinimo pabaiga, o su tokio patikrinimo pradžia (2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1718/2013; 2009-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-214/2009). Nekilnojamojo turto dovanojimo ir pardavimo sandoris buvo įformintas 2008-01-10, o mokesstinis patikrinimas pradėtas 2013-11-28, t. y. nepraleidus MAĮ numatyto senaties termino.

Pareiškėja su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Pareiškėja nurodo, jog mokesčių administratorius, norėdamas ignoruoti civilinius sandorius, turėtų kreiptis į teismą dėl sandorio pripažinimo negaliojančiu. Tik teismui nusprendus, mokesčių administratorius galėtų ignoruoti tokį sandorį bei daryti išvadas dėl jo teisėtumo bei teisinių pasekmių (Civilinio kodekso (toliau – CK) 1.78 str. 2 d.). Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius šioje byloje ėmėsi vykdyti teismo funkcijas, tačiau įstatymas tai draudžia. Pareiškėjas teigia, jog mokesčių administratoriaus sprendimas dėl mokesstinės naudos siekimo yra grindžiamas prielaidomis ir neatitinka Viešojo administravimo įstatyme įtvirtinto objektyvumo principo, pagal kurį sprendimai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos tik viską iki galo išsiaiškinus bei įvertinus. Pareiškėja teigia, jog negalima daryti vienareikšmiškos išvados, jog ji sukčiavo, nes tuo metu ji neturėjo gyvenimiškos patirties.

Pareiškėja taip pat akcentuoja, jog buvo pažeistas 5-erių metų mokesčių išieškojimo senaties terminas, nustatytas MAĮ 29, 68, 107 ir 108 straipsniuose. LVAT savo praktikoje taip pat yra nurodęs, jog 5-erių metų senaties terminas pradedamas skaičiuoti nuo teisės priverstinai išieškoti mokesčių dienos (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011). MAĮ nenumato galimybės nustatytą senaties terminą atnaujinti, todėl jis yra naikinamasis. Pareiškėja nurodo, jog ji yra silpnesnioji teisinių santykių pusė, ji geranoriškai

bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o jai skirtos keliasdešimt tūkstančių siekiančios baudos.

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

Nagrinėjamoje byloje mokestinis ginčas yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų (*142206 Lt GPM, 88393 Lt GPM delspinigiai ir 14221 Lt GPM bauda*), pritaikius MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą.

Tiek vietos, tiek centrinio mokesčių administratorių sprendimai apskaičiuoti minėtas sumas iš esmės yra grindžiami tuo, kad nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriu tarp tarpusavyje giminystės ryšiais susijusių asmenų (*dukters (Pareiškėja) ir motinos (Pareiškėjos mama J. M.)*) buvo siekiama gauti mokestinės naudos, t. y. pasinaudojant GPMĮ 17 str. 1 dalies 19 punkte (*dovanojimo sandorio sudarymo metu galiojusi 2006-11-09 įstatymo Nr. X-885 redakcija*) numatyta gautų pajamų neapmokestinimo lengvata (*dovanojimo būdu gautos pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos*) išvengti GPM mokėjimo, kuris atsirastų Pareiškėjai pačiai tiesiogiai perleidus (pardavus) ginčo nekilnojamąjį turtą trečiajam asmeniui.

Pareiškėja skunde ginčija mokesčių administratoriaus taikytą MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų teisėtumą ir pagrįstumą, t. y. Pareiškėja Komisijai nurodo, kad mokesčių administratorius jos (Pareiškėjos) mokestinės naudos siekimą grindžia tik prielaidomis.

Taigi, nagrinėjant šį ginčą ir pasisakant dėl Inspekcijos sprendimo teisėtumo bei pagrįstumo, būtina atlikti MAĮ 69 straipsnyje išdėstytos taisyklės aiškinimą.

MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, 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 mokestį, 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 mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinės naudos ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokestinės naudos. 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) atitinkamos mokestinės naudos (*LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-267-442/2015; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015*).

Aiškinant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 str.).

Komisija, susipažinusi su mokestinėje byloje surinktais duomenimis ir juos įvertinusi, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškines visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertinęs byloje surinktus faktinius duomenis bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad tarpiniu nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriu siekta išvengti už šio turto pardavimą gautų pajamų apmokestinimo – mokestinės naudos. Kitų tikslų siekimas šiuo atveju nenustatytas.

Pareiškėja 2005-07-25 iš savo tėvų R. M. ir J. M. dovanų gavo žemės sklypo dalį ir gyvenamosios paskirties patalpą–butą (*X m., Y g. Nr. 11*). Dovanojimo sutartyje šalys žemės sklypo dalį įvertino 350000 Lt, butą – 350000 Lt, sutarties sudarymo išlaidas, t. y. 109 Lt, apmokėjo Pareiškėja. Abejonių dėl šio dovanojimo sandorio turinio ar tikslų mokesčių administratoriui nekilo. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėja paaiškino, kad po mokyklos baigimo ji planavo gyventi bei mokytis Klaipėdoje, todėl jai tėvai ir padovanojo ginčo nekilnojamąjį turtą. Pareiškėja, atstovaujama įgalioto asmens R. M., 2008-01-04 sudarė preliminarią nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį su A.G., kuria įsipareigojo parduoti, o A.G. įsipareigojo nupirkti minėtą nekilnojamąjį turtą už 1650000 Lt.

Pareiškėja ir A.G. 2008-01-10 sutartimi Nr. JP-607 nutraukė minėtą preliminarią sutartį. Tą pačią dieną (2008-01-10) Pareiškėja sutartimi padovanojo mamai J. M. ginčo turtą (butą ir sklypą). Pagal UAB „T1“ pažymą perduodamo buto rinkos vertė nustatyta 1440000 Lt, žemės sklypo dalies vertė 400000 Lt. Pagal 2008-01-10 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JP-608 J. M. butą ir sklypą pardavė A. G. už 1650000 Lt, t. y. butas parduotas už 1250000 Lt, žemės sklypas – už 400000 Lt.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėja akcentavo, kad ginčo nekilnojamąjį turtą padovanojo mamai, nes, pasikeitus gyvenimo aplinkybėms, butas Klaipėdoje jai tapo nereikalingas, ji norėjusi įsigyti butą Vilniuje, kur tuo metu gyveno ir mokėsi, buvo jauna (*dovanojimo sandorio metu Pareiškėjai buvo 20 metų*) ir dovanojimo sandoriu jokios mokestinės naudos nesiekė.

Komisija pažymi, jog, vadovaujantis Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.465 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pagal dovanojimo sutartį viena šalis (dovanotojas) neatlygintinai perduoda turtą ar turtinę teisę (reikalavimą) kitai šaliai (apdovanotajam) nuosavybės teise arba atleidžia apdovanotąjį nuo turtinės pareigos dovanotojui ar trečiajam asmeniui. Taigi dovanojimu laikytinas toks neatlygintinas turto perdavimas kitam asmeniui, kuriam paprastai būdingas vienintelis tikslas – apdovanoti apdovanotąjį, suteikti jam tam tikrą materialią ar nematerialią naudą (perduoti turtą ar turtinę teisę (reikalavimą)). Akivaizdu, jog dovanojimo sandoris, esant įprastinėms jo sudarymo sąlygoms bei tikslui, vertintinas kaip teisėtos, įstatymų leidžiamos civilinės apyvartos dalis ir savaime negali būti susietas su atitinkamos mokestinės naudos siekimu ar aplinkybių, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, iškreipimu (slėpimu). Taip pat akivaizdu, jog artimųjų giminaičių (tėvų ir vaikų) asmeninių santykių specifika iš esmės leidžia protingai suvokti, jog esant tam tikroms aplinkybėms gali būti siekiama apdovanoti vienas kitą, neatlygintinai suteikti giminaičiams tam tikrą piniginę naudą. Šiuo aspektu svarbu pažymėti ir tai, jog įstatymai nedraudžia ir neriboja tokių dovanojimo sandorių sudarymo tarp artimųjų giminaičių, jei tik šiais sandoriais realizuojant savo civilines teises siekiama teisėtų, įstatymų nuostatas atitinkančių tikslų.

Analizuojant Pareiškėjos ir jos motinos sudarytą ginčo turto dovanojimo sandorį mokestiniu teisiniu aspektu konstatuotina, jog šio sandorio sudarymo metu, kaip minėta, galiojusi GPMĮ redakcija numatė, jog neapmokestinamosios pajamos yra dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių) ir tėvų (įtėvių) (17 str. 1 d. 19 p.).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos ir jos motinos sudarytu dovanojimo sandoriu buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. tikrasis jų ketinimas buvo perleisti ginčo nekilnojamąjį turtą trečiajam asmeniui (A. G.), o tarpinis sandoris (*2008-01-10 ginčo turto dovanojimo sutartis Nr. JP-556 tarp Pareiškėjos ir jos motinos J. M. . M.)* sudarytas turint

vienintelį tikslą išvengti GPM mokėjimo, nes pagal nurodytas GPMĮ nuostatas pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos.

Dėl šios aplinkybės pažymėtina, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokesstinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas.

Mokesčių administratoriaus išvada, kad vienintelis tarp Pareiškėjos ir jos motinos 2008-01-10 sudaryto ginčo nekilnojamojo turto dovanojimo sandorio tikslas buvo mokesčines naudos (mokesčio pranašumo) įgijimas ir, atitinkamai, tikrasis šio tarpinio sandorio tikslas nebuvo Pareiškėjos motinos apdovanojimas, iš esmės yra pagrįsta byloje surinktais įrodymais.

Tarp Pareiškėjos (jos įgalioto asmens R. M.) 2008-01-04 sudaryta preliminari ginčo turto sutartis su A.G. (*įsipareigota turtą parduoti / nupirkti už 1650000 Lt*). Pirkėja A.G. paaiškino nurodė, jog „Pardavėjo atstovas p. R. M. minėjo, kad pardavė šį pirkinį ruošiasi įsigyti butą dukrai Vilniuje“. Pareiškėja taip pat akcentavo, kad butas Klaipėdoje jai nebuvo reikalingas ir ji planavo įsigyti butą Vilniuje. Pareiškėjos motina 2014-02-17 paaiškino pažymėjo, kad jai dukters padovanotą butą pardavė, siekdama atiduoti paskolą ir nupirkti butą dukrai Vilniuje. Nagrinėjamu atveju itin atkreiptinas dėmesys į tai, jog visi trys sandoriai įvyko tą pačią dieną, t. y. 2008-01-10 tame pačiame notarų biure buvo nutraukta tarp Pareiškėjos ir A. G. sudaryta preliminarinio ginčo turto sutartis, pasirašytas ginčo turto dovanojimo sandoris tarp Pareiškėjos ir jos motinos bei sudarytas ginčo turto pardavimo sandoris tarp pirkėjos A. G. ir Pareiškėjos motinos J. M. . Ši faktinė aplinkybė leidžia teigti, jog ginčo turto likimas (*pardavus šį butą, įsigyti kitą butą Vilniuje*) jau buvo aiškus dar iki 2008-01-10 dovanojimo sandorio (Pareiškėja – motinai) sudarymo, t. y. 2008-01-04, Pareiškėjai ir A. G. sudarius preliminarinį ginčo turto pirkimo–pardavimo sutartį. Šiuo atveju Pareiškėjos motina net neturėjo galimybės realiai pasinaudoti dovana (ginčo turtu), nes tik gavusi dovaną, iš karto ją pardavė. Dalį už parduotą ginčo turtą gautų pinigų (325000 Lt) Pareiškėjos tėvai 2008-02-12 padovanojo Pareiškėjai, už kuriuos Pareiškėja įsigijo butą Vilniuje. Pareiškėja posėdžio Komisijoje metu taip pat pažymėjo, kad tėvai jai padovanojo pinigus (dalį jų), kuriuos gavo motinai pardavus ginčo turtą A. G.. Nors Pareiškėja po ginčo turto pardavimo disponavo ir ne visa gautų pajamų suma (kita pajamų suma disponavo Pareiškėjos tėvai), tačiau iš žemiau pateikiamų aplinkybių matyti, kad šioje sandorių grandinėje tarp giminytės ryšiais susijusių asmenų dovanojimo sandorio pagrindinis tikslas buvo mokesčines naudos siekimas.

Iš nurodytų aplinkybių akivaizdu, kad dovanojimo sandoris tarp Pareiškėjos ir jos motinos sudarytas siekiant vienintelio tikslo – padidinti ginčo nekilnojamojo turto vertę, nes turto pardavimo kaina (1650000 Lt) su šio turto pirkėja A.G. buvo suderėta dar iki dovanojimo sutarties sudarymo bei turto pardavimo. Kaip minėta, dovanojimo sandorio metu visa ginčo turto vertė nustatyta 1840000 (*pagal UAB „TI“ pažymą perduodamo buto rinkos vertė nustatyta 1440000 Lt, žemės sklypo dalies vertė 400000 Lt*). Taigi Pareiškėjos motinai J. M. , perleidus nekilnojamąjį turtą A. G., nesusidarė kainų skirtumas, t. y. nesusidarė pajamų mokesčių apmokestinamųjų pajamų suma. Jei Pareiškėja pati būtų perleidusi pirkėjai ginčo turtą (*kaip buvo suderėta 2008-01-04 preliminarinio sutartyje*), Pareiškėjai būtų kilusi prievolė nuo už parduotą turtą gautų pajamų (1650000 Lt), atėmus turto įsigijimo kainą (*Pareiškėjos tėvai 2005-07-25 dovanojimo sutartimi perleisdami Pareiškėjai ginčo turtą, jį įvertino 700000 Lt (žemės sklypas – 350000 Lt, butas – 350000 Lt)*) ir su turto įsigijimu susijusias išlaidas (*109 Lt*), sumokėti pajamų mokesčių, nes ginčo turtas Pareiškėjos nuosavybėje nebuvo išlaikytas trejus metus (GPMĮ 17 str. 1 d. 21 p.).

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėja iš esmės neįrodė esant aplinkybių, patvirtinančių, kad sudarytas dovanojimo sandoris turėjo teisėtus tikslus, nesusijusius vien tik su mokestinės naudos gavimu. Komisijos vertinimu, šis dovanojimo sandoris buvo sudarytas pažeidžiant draudimo piktnaudžiauti teise principą, o vienintelis jo tikslas buvo mokestinės naudos siekimas. Byloje nenustatyta aplinkybių, leidžiančių šį sandorį kvalifikuoti kaip pateisinamą kitais teisėtais tikslais, nesusijusiais išimtinai vien tik su mokestinės naudos siekimu. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai pripažino, jog būtent Pareiškėja, o ne jos motina, 2008-01-10 pardavė ginčo turtą A. G., ir būtent Pareiškėjai nuo pardavimo pajamų atsirado prievolė sumokėti pajamų mokesťį.

Dėl Pareiškėjos argumentų, jog mokesčių administratorius, norėdamas ignoruoti civilinius sandorius, turėtų kreiptis į teismą dėl dovanojimo sandorio pripažinimo negaliojančiu, Komisija pažymi, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija jau 2003-12-15 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-11-648/2003 („Administracinių teismų praktika“, Nr. 4, 2004) konstatavo: „... *susidūrus su viešosios teisės normomis nereglamentuotais teisiniais santykiais, yra galimas subsidiarus privatinės teisės normų taikymas. Tai tiesiogiai numato Civilinio kodekso 1.1 straipsnis. Pagal šio straipsnio 2 dalį turtiniams santykiams, kurie pagrįsti įstatymų nustatytu asmenų pavaldumu valstybės institucijoms ir kurie tiesiogiai atsiranda, kai valstybės institucijos atlieka valdžios funkcijas (realizuojamas pavaldumas) arba įstatymų nustatytas asmenims pareigas valstybei ar jos taiko įstatymų nustatytas administracines ar baudžiamąsias sankcijas, įskaitant valstybės mokesčių, kitų privalomų rinkliavų ar įmokų valstybei ar jos institucijoms, valstybės biudžeto santykius bei kitokiems santykiams, kuriuos reglamentuoja viešosios teisės normos, Civilinio kodekso normos taikomos tiek, kiek šių santykių nereglamentuoja atitinkami įstatymai, taip pat Civilinio kodekso įsakmiai nurodytais atvejais. Iš šios bendrosios Civilinio kodekso nuostatos matyti, kad Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Subsidiarus Civilinio kodekso normų taikymas pildant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą, nei teisės spragas šalinant kitu būdu – įstatymų arba teisės analogijos pagalba. Tačiau kartu konstatuotina, kad, susidūrus su situacija, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais Civilinio kodekso normos netaikytinos“.* Taigi, atsižvelgiant į tai, mokesčių administratoriui neatsiranda pareiga nuginčyti civilinius sandorius, nes mokesčių administratorius nevertina Pareiškėjos sudarytos dovanojimo sutarties civiline teisine prasme, o vadovaujasi viešosios teisės normomis ir pagal MAĮ 69 straipsnio nuostatas atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Dėl Pareiškėjos teiginių, jog buvo pažeistas mokesčių apskaičiavimo senaties terminas, Komisija nurodo, kad pagal MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesťį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesťį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Mokestinio patikrinimo pradžia yra aiškiai apibrėžta MAĮ 120 str. 1 dalyje ir yra siejama su konkrečiu sprendimu jį atlikti priėmimu (pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą surašymu). Ginčo dovanojimo sandoris sudarytas 2008-01-10, pavedimas tikrinti Nr. (4.65)-FR0680-236 išrašytas 2013-03-31, todėl mokesčių administratorius turėjo teisę tikrinti Pareiškėją ir už 2008 metus, t. y. mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties terminas pažeistas nebuvo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-10-02 sprendimą Nr. 68-188.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė