



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL B. N. 2016-06-23 SKUNDO**

2016 m. rugpjūčio 29 d. Nr. S-179 (7-130/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant
ginčo šalims nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei

2016-08-09 posėdyje išnagrinėjusi **B. N.** (toliau – Pareiškėja) 2016-06-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-03 sprendimo Nr. 68-145, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-03 sprendimu Nr. 68-145 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-12-30 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-817, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 6444,91 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3755,39 Eur GPM delspinigius, 644 Eur GPM baudą, 1740,04 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 1082,61 Eur PSD įmokų delspinigius ir 174 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos 2009–2010 m. GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2015-12-30 sprendimu Nr. (4.65)FR0682-817 patvirtino 2015-11-20 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-802, kuriame nurodyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu **A. N.** 2009 m. atliko 3 nekilnojamojo turto pardavimo sandorius. Pareiškėja už tikrinamąjį laikotarpį metinių pajamų mokesčio deklaracijų neteikė. Inspekcija nurodo, kad ginčas vyksta dėl butų ir žemės sklypo dalių, esančių [duomenys neskelbtini], pardavimo aplinkybių nustatymo. Patikrinimo metu buvo konstatuota, jog Pareiškėjos šeimos 2009-06-04 ir 2009-06-11 nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos neatitiko tikrosios rinkos kainos, todėl Pareiškėjos mokesčių bazė nustatyta taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Inspekcija pažymi, jog vertinant pajamų, gautų pardavus ne individualios veiklos turtą, apmokestinimo klausimą yra aktualūs galiojusio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 16, 17 ir 19 straipsniai. GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtinta, jog apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas iš pajamų šio įstatymo nustatyta tvarka atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitoku perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos šio įstatymo 19

straipsnyje nustatyta tvarka. Pagal GPMĮ 19 straipsnio 1 dalį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimama: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokesčiai. Šio straipsnio 3 dalis numato, kad leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir, jei dokumentų blankams Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra nustačiusi atitinkamus reikalavimus, – atitinkančiais keliamus reikalavimus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Mokesčių, rinkliavų sumokėjimas turi būti pagrįstas šių sumų sumokėjimą patvirtinančiais atitinkamais dokumentais.

Inspekcija nurodo, kad pagal 2005-04-18 nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. GŠ-3422 Pareiškėja su sutuoktiniu iš S. Š. už 248000 Lt įsigijo 2360 kv. m žemės sklypą, esantį [duomenys neskelbtini]. Pagal VĮ Registrų centro pateiktus dokumentus nustatyta, kad 2007-07-03 išduotas statybos leidimas Nr. 0668 statyti dviejų butų gyvenamąjį namą žemės sklype (kadastro Nr. 4110/0300:275). Dviejų butų gyvenamasis namas įregistruotas pagal Statybos inspekcijos 2008-06-05 tarnybos pažymą Nr. (100)-11.22-379.

Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2009-06-11 nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartį Nr. 2-4113 už 450000 Lt pardavė A. J. bei L. B. butą Nr. 1, kurio bendrasis plotas – 241,26 kv. m, baigtumas – 88 proc. (toliau – Butas Nr. 1) ir 933/2360 žemės sklypo dalį (0,2360 ha bendro ploto), kurio paskirtis – kita (toliau – 933/2360 žemės sklypo dalis). Nustatyta, jog Butas Nr. 1 buvo parduotas už 170000 Lt, o sklypo dalis – už 280000 Lt.

Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2009-06-04 nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartį Nr. 2-3879 už 475820 Lt pardavė K. V. bei V. V. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise butą Nr. 2, kurio bendrasis plotas – 243,85 kv. m, baigtumas – 88 proc. (toliau – Butas Nr. 2), ir 1427/2360 žemės sklypo dalį (0,2360 ha bendro ploto), kurio paskirtis – kita (toliau – 1437/2360 žemės sklypo dalis). Nustatyta, jog Butas Nr. 2 buvo parduotas už 175820 Lt, o sklypo dalis – už 300000 Lt.

Atsižvelgdama į tai, jog Pareiškėja butus pastatė 2008-06-05, o žemės sklypą su pastatais pardavė 2009 m. birželio mėnesį, ir vadovaudamasi GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis, Inspekcija vertino Pareiškėjos gautas nekilnojamojo turto pardavimo pajamas kaip apmokestinamąsias pajamas.

Inspekcija nurodo, kad mokesčiai Pareiškėjai apskaičiuoti vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio bei 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis patikrinimo metu nustačius, kad 2009-06-04 ir 2009-06-11 pirkimo–pardavimo sutartimis parduoto žemės sklypo su nebaigtu statyti namu (dvibučiu), nurodyto nekilnojamojo turto kaina neatitiko tuo metu buvusios rinkos kainos, o pardavimo sandoriai vykdyti siekiant mokesstinės naudos, nes žemės sklypas buvo išlaikytas daugiau nei trejus metus, todėl jis parduotas brangiau, tuo tarpu gyvenamojo namo statyba pradėta 2007 m., namas pastatytas 2008 m., parduotas 2009 m., todėl jis buvo parduotas pigiau.

GPMĮ 2 straipsnio 20 punkte numatyta, jog 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 išpareigojimas. 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 (Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 2 straipsnio 13 punktas). Iš pateiktų tiek tikrosios rinkos kainos, tiek rinkos vertės sąvokų turinio matyti, kad tai yra tam tikra pinigų suma (atlygis), už kurią sandorio sudarymo dieną turtas perkamas (parduodamas) tarp nesusijusių (nepriklausomų) sandorio šalių ir šie sandoriai sudaromi ne dėl kokių nors kitų sandorių įtakos ar kitų interesų. Nors rinkos vertė (galimybė parduoti turtą rinkos sąlygomis) ir rinkos kaina (reali turto perdavimo kaina) – skirtingos kategorijos, tačiau normaliomis rinkos sąlygomis turėtų skirtis nedaug.

Taigi pagrindinis kriterijus, lemiantis, jog turtas perleidžiamas už tikrąją rinkos kainą, yra tai, kad sandorio šalys, perleisdamos turtą, turi būti nepriklausomos ir veikti be aplinkybių, kurios galėtų iškreipti tikrąją sandorio kainą, įtakos. Pagal GPMĮ 15 straipsnio 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.

Aplinkybę, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė nekilnojamąjį turtą, kurio pardavimo kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos, Inspekcija konstatavo atsižvelgdama į sandorio sudarymo aplinkybių visumą, sandorių šalių elgseną prieš sandorį ir po sandorio sudarymo bei į sandorio sudarymo mokestinį aspektą:

1. Patikrinimo metu žemės sklypo ir pastatų (butų) kainą nustatė pardavėjai (Pareiškėja su sutuoktiniu). Pareiškėjos sutuoktinis 2015-03-03 paaiškinime Nr. 42-3777 nurodė, kad žemės sklypo kaina buvo nustatyta pagal tuo metu egzistavusias žemės sklypų rinkos kainas, t. y. daugiau kaip 25000 Lt už arą. Tuo metu aptariamoje gyvenvietėje jau buvo susiformavęs kvartalas, įvesta elektra, dujos ir suformuota infrastruktūra, aplinkui jau buvo pastatyti kaimynų namai (sklypą pirko plyname lauke), todėl sklypo pardavimo kaina atitiko rinkos kainą. Nebaigtų statyti butų pardavimo kaina buvo nustatyta pagal realiai įvykdytų statybos darbų kainą. Įvertinus tuo metu egzistuojančią nekilnojamojo turto rinkos situaciją, kainą diktavo pirkėjai, o ne pardavėjai, parduoti butą brangiau neturėjo galimybes.

Nekilnojamojo turto pirkėjas K. V. 2015-09-22 paaiškinime Nr. 42-21642 teigė, kad perkant sklypą ir butą turto vertinimas nebuvo atliktas. Bendra kaina buvo paskirstyta pardavėjo nuožiūra. Kadangi pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo metu sklypų vieno aro kainos aplinkinėse vietovėse buvo panašios, o apie statybos savikainą duomenų neturėjo, tai toks kainos paskirstymas nesukėlė įtarimų. K. V. nuomone, faktinis namo baigtumas buvo gerokai mažesnis (jo vertinimu, 60 proc.).

Nekilnojamojo turto pirkėjas A. J. 2015-09-21 paaiškinime Nr. 42-21557 teigė, kad abu su žmona nedalyvavo paskirstyme nustatinėjant žemės sklypo dalies ir buto įsigijimo kainą pagal 2009-06-11 pirkimo–pardavimo sutartį, jie pirko būstą gyventi ir jiems aktuali buvo bendra nekilnojamojo turto kaina.

2. Parduoto Buto Nr. 1 kaina skyrėsi nuo VĮ Registrų centro pateiktoje 2009-06-11 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytos vidutinės rinkos vertės: 695000 Lt vidutinės rinkos vertės butas parduotas už 170000 Lt, t. y. 525000 Lt pigiau, o 160508 Lt vidutinės rinkos vertės 933/2360 dalis žemės sklypo parduota už 280000 Lt, t. y. 119492 Lt brangiau.

Parduoto Buto Nr. 2 kaina skyrėsi nuo VĮ Registrų centro pateiktoje 2009-06-04 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytos vidutinės rinkos vertės: 702000 Lt vidutinės rinkos vertės butas parduotas už 175820 Lt, t. y. 526180 Lt pigiau, o 245492 Lt vidutinės rinkos vertės 1427/2360 dalis žemės sklypo parduota už 300000 Lt, t. y. 54508 Lt brangiau.

3. Parduoto Buto Nr. 1 už 170000 Lt, 1 kv. m kaina – 704,63 Lt, patirtų statybos išlaidų suma – 791,69 Lt / kv. m. Parduotos 933/2360 dalies žemės sklypo už 280000 Lt, 1 aro kaina – 30010,72 Lt. Parduoto Buto Nr. 2 už 175820 Lt, 1 kv. m kaina – 721,02 Lt, patirtų statybos išlaidų suma – 791,69 Lt / kv. m. Parduotos 1427/2360 dalies žemės sklypo kaina – 300000 Lt, 1 aro kaina – 21023,13 Lt.

Nustatyta, jog Pareiškėja su sutuoktiniu, statydami Butą Nr. 1 patyrė 191062,46 Lt išlaidas, o nepraėjus trejiems metams (2009-06-11) pardavė už 170000 Lt. Pareiškėjos šeima 933/2360 dalį žemės sklypo įsigijo už 98044 Lt ir praėjus trejiems metams (2009-06-11) jį pardavė už 280000 Lt.

Nustatyta, jog Pareiškėja su sutuoktiniu, statydami Butą Nr. 2, patyrė 193052,93 Lt išlaidas, o nepraėjus trejiems metams (2009-06-04) pardavė už 175820 Lt. Pareiškėjos šeima 1427/2360 dalį žemės sklypo įsigijo už 149956 Lt ir praėjus trejiems metams (2009-06-04) jį pardavė už 300000 Lt.

4. Inspekcija, įvertinusi VĮ Registrų centro nurodytas vidutines minėtų nekilnojamojo turto objektų vertes, bei kilus įtarimams, jog nekilnojamojo turto objektai buvo parduoti už kainas, neatitinkančias tikrosios rinkos kainos, kreipėsi į nekilnojamojo turto vertintoją UAB „K1“ dėl nekilnojamojo turto, esančio [duomenys neskelbtini], vertės nustatymo sutarčių sudarymo dieną (2009-06-04 ir 2009-06-11).

UAB „K1“ nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje Nr. 15-I-011 nurodyta, kad 1427/2360 dalies žemės sklypo rinkos vertė ir 933/2360 dalies žemės sklypo rinkos vertė nustatyta lyginamuoju metodu. Nustatyta, jog Buto Nr. 1 ir 933/2360 dalies žemės sklypo, bendra turto vertė 2009-06-11 buvo 144000 Eur (497203,20 Lt): 1) Buto Nr. 1 bendro ploto rinkos vertė – 111000 Eur (383260,80 Lt; tai sudaro 77 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės); 2) 933/2360 dalies žemės sklypo rinkos vertė – 33 000 Eur (113942,40 Lt) (tai sudaro 23 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės).

Nustatyta, jog Buto Nr. 2 ir 1427/2360 dalies žemės sklypo bendra vertė 2009-06-04 buvo 173000 Eur (597334,40 Lt): 1) Buto Nr. 2 rinkos vertė – 122000 Eur (421241,60 Lt, tai sudaro 71 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės); 2) 1427/2360 dalies žemės sklypo rinkos vertė – 51000 Eur (176092,80 Lt; tai sudaro 29 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės).

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos argumentus dėl turto vertinimo ataskaitos, pažymėjo, jog vadovaujantis teismų praktika, turto vertinimo ataskaita – tai įrodymai, kurie buvo surinkti panaudojant specialias žinias, todėl ir jų turinio vertinimas, nesant imperatyvių teisės normų pažeidimų, gali būti atliekamas tik pasinaudojus tokiais pačiomis specialiomis žiniomis (LVAT 2010-12-20 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1655/2010). Pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 24 straipsnio nuostatas turto vertinimo ataskaita turi juridinę galią, jeigu ji atitinka šio įstatymo 23 straipsnyje nurodytus reikalavimus. Tai reiškia, kad turto vertinimo ataskaita galioja šioje ataskaitoje nurodytomis sąlygomis ir laikoma teisinga, kol ji nenuginčyta įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcija pažymėjo, kad abejoti UAB „K1“ atliktu vertinimu nėra pagrindo, nes vertinamo objekto vertė apskaičiuota lyginamuoju metodu, kuri pagrįsta pirkimo–pardavimo sandorių analogais, t. y. rinkos duomenimis. Be to, Inspekcijos užsakyta individuali ginčo (žemės sklypo ir pastatų) turto vertinimo ataskaita yra parengta kvalifikuotos nekilnojamojo turto srities vertintojos I. K., turinčios ne tik ilgametę patirtį vertinant nekilnojamąjį turtą, tačiau ir esančios teismo ekspertų sąrašė.

Inspekcija papildomai pažymi, kad į bylą yra pateikta UAB „T1“ 2009-05-22 nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaita (užsakovas A. J.), kurioje konstatuota, kad 933/2360 dalies žemės sklypo, esančios Papiškių k., Vilniaus r. sav., vertė yra 100000 Lt, tačiau to paties turto vertintojo pažymoje Nr. 12-03-2-153 nurodyta, kad 9330/23600 žemės sklypo vertės sąlyginis paskirstymas yra 180000 Lt.

5. MAĮ 10 straipsnyje numatyta, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jų formaliai išraiškai, t. y. lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Taigi skaičiuojami mokesčiai turi atitikti faktiškai tarp šalių susiformavusius santykius, atspindėti šalių veiklos turinį, t. y. sprendžiant apie tarp šalių įformintą sandorį turi būti atsižvelgiama į tikruosius šalių ketinimus, kai abiejų šalių valia ir veiksmai yra nukreipti į atitinkamų santykių atsiradimą. Specifinis teisinis instrumentas, kuriuo remiantis mokesčiai gali būti perskaičiuojami taikant šį principą, yra įtvirtintas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje, kurioje yra nustatyta, 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 grąžintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčio administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų įstatymų atitinkamas nuostatas. Šios teisės normos (turinio viršenybės prieš formą principo) taikymo esmė yra atkurti iškreiptas aplinkybes, lemiančias apmokestinamo objekto dydį bei mokesčio subjektą.

LVAT praktikoje laikomasi nuostatos, jog mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinės naudos (2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011, 2012-02-28 nutartis administracinėje byloje Nr. 442-184/2013; 2015-09-22 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1455-556/2015 ir kt.) LVAT pabrėžia, jog MAĮ 69 straipsnyje

įtvirtintoje teisės normoje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinės naudos ateityje, t. y. po sandorio (ūkinės operacijos), kurie gali būti tiriami 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 (ūkinės operacijos) sudarymo. Teismo nuomone, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio (ūkinės operacijos) ir jo teisinių pasekmių vertinimas (LVAT 2010-05-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-478/2010).

Inspekcija akcentuoja, jog, vertinant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudarytus sandorius su A. J. ir L. B. bei K. V. ir V. V. mokestiniu aspektu, aktuali GPM įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte išdėstyta nuostata, jog gyventojų pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, arba šios dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Vertinant minėtas GPM įstatymo nuostatas su patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis, konstatuotina, jog sudaryto sandorio tarp Pareiškėjos ir pirkėjų vienas iš tikslų buvo pasinaudoti GPM įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte numatyta lengvata, pagal kurią fiziniams asmenims parduodant nekilnojamąjį turtą už aukštą, rinkos vertės neatitinkančią kainą, neatsiranda prievolė mokėti mokesį, nes parduotas pastatas pardavėju išlaikytas trejus metus. Todėl Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja su sutuoktiniu 2009-06-04 ir 2009-06-11 pirkimo–pardavimo sutartyse žemės sklypo pardavimo kainą, nuo kurios nereikia mokėti mokesčių (turtas išlaikytas 3 metus), nepagrįstai padidino, o Butų Nr. 1 ir Nr. 2 pardavimo kainą, nuo kurios mokėtini mokesčiai, nepagrįstai sumažino. Inspekcijos vertinimu, esminis tokios kainos iškraipymo sandoriuose tikslas – gauti mokestinės naudos, t. y. padidinant neapmokestinamų pajamų ir sumažinant apmokestinamų pajamų dalį, taip siekiant sumažinti GPM mokėjimą. Vertinant analizuojamu atveju susiklosčiusias aplinkybes, susijusias su minėtais pardavimo sandoriais, mokestiniu aspektu akivaizdu, kad sandoris sudarytas piktnaudžiaujant, t. y. siekiant mokestinės naudos.

LVAT 2011-02-23 nutartyje administracinėje byloje Nr. A575-371-2011 nurodė, kad „atskleidžiant draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį, teisės doktrinoje ir teismų praktikoje pripažįstama, jog asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Taigi teisė neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais“. Tuo pačiu įvertinus gausią LVAT teisminę praktiką dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo galimybių, pažymėtina tai, kad sandoris pripažįstamas kaip sudarytas siekiant mokestinės naudos, kai vienintelis ir pagrindinis sandorio sudarymo tikslas yra realios mokestinės naudos gavimas (gauta mokestinė nauda yra reali). Valstybinės mokesčių inspekcijos vertinimu, Inspekcija patikrinimo metu tinkamai įvertino nustatytas aplinkybes ir, atsižvelgusi į tai, kad nekilnojamojo turto pirkėjams kainų paskirstymas sutartyje neturėjo jokios reikšmės, pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja, siekdama sumažinti mokėtiną GPM nuo nebaigto statyti gyvenamojo namo pardavimo pajamų, kuris buvo parduotas nepaėjęs trejiems metams ir kurio pajamos pagal GPM įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatas priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms, sąmoningai iškreipė sandorio aplinkybes, sutartyje parduodamo žemės sklypo kainą nurodydamas daug aukštesnę, nei jo rinkos kaina, o parduodamo nebaigto statyti gyvenamojo namo kainą nurodydamas daug mažesnę. Tokiu būdu buvo iškreiptos tikrosios sandorio aplinkybės, nes Pareiškėja su sutuoktiniu didžiąją dalį gautų nekilnojamojo turto pajamų pripažino kaip gautas už daugiau nei prieš trejus metus įsigyto žemės sklypo pardavimą, taip išvengdamas didžiosios dalies GPM sumokėjimo nuo įvykusio sandorio.

Apibendrinusi nustatytas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepateikė objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes bei surinktus įrodymus, todėl laikytina, kad Vilniaus AVMI pagrįstai ir teisėtai nurodė

Pareiškėjai sumokėti į biudžetą papildomas GPM ir PSD įmokų bei su jais susijusias mokestines prievolės sumas.

Pareiškėja nesutinka su aptartu Inspekcijos sprendimu ir 2016-06-23 skunde nurodo, kad Inspekcija, vertindama mokestines prievolės pardavus nuosavybe valdytą turtą, neobjektyviai įvertino šių sandorių pobūdį, jų turinį, sudarymo aplinkybes, taip pat teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvavusių asmenų ryšius bei nurodė į biudžetą sumokėti GPM, PSD ir su jais susijusias sumas.

Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija remiasi vien UAB „K1“ retrospektyvine nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje Nr. 15-1-01 I (toliau – Ataskaita) nurodyta žemės sklypo rinkos verte ir butų rinkos verte. Ataskaitoje nurodyta, kad Buto Nr. 1 ir 933/2360 dalies žemės sklypo bendra turto vertė 2009-06-11 buvo 144000 Eur – 497203.20 Lt), o 2009-06-04 Buto Nr. 2 ir 1427/2360 dalies žemės sklypo bendra turto vertė 2009-06-04 buvo 173000 Eur (597334,40 Lt). Pareiškėja pagal 2009-06-11 ir 2009-06-04 nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartis atitinkamai pardavė Butą Nr. 1 ir 933/2360 dalies žemės sklypą už bendrą turto vertę, kuri buvo lygi 130329,01 Eur, o Butą Nr. 2 ir 1427/2360 dalies žemės sklypą už bendrą turto vertę, kuri buvo lygi 137807 Eur. Taigi pagal 2009-06-11 nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartis Pareiškėja su sutuoktiniu bendrą nekilnojamųjų daiktų kainą sumažino 13670,99 Eur, o pagal 2009-06-04 nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartis bendrą nekilnojamųjų daiktų kainą sumažino 35193 Eur. Pareiškėjos teigimu, pagal Inspekciją Pareiškėja privalėjo parduoti visus nekilnojamojo turto objektus pagal Ataskaitoje nurodytą vertę, neatsižvelgdamas į tuo metu nekilnojamojo turto rinkoje vyraujančias nuotaikas, šalių pirkėjo ir pardavėjo susitarimą, Pareiškėjos asmeninius motyvus. Nei vienas teisės aktas nenumato mokesčių administratoriui teisės pasirinkti naudingesnę vertę apskaičiuojant mokesčius, todėl mokesčių administratorius, kilus pagrįstoms abejonėms, privalėjo vertinti sandorio aplinkybių visumą.

Sprendime Inspekcija nurodo, kad „nors rinkos vertė (galimybė parduoti turtą rinkos sąlygomis) ir rinkos kaina (reali turto perdavimo kaina) – skirtingos kategorijos, tačiau normaliomis rinkos sąlygomis turėtų skirtis nedaug“. Pareiškėjos vertinimu, šiuo teiginiu Inspekcija pripažįsta, kad parduodant nekilnojamąjį turtą veikia ne tik rinkos dėsniai, bet ir emocinės, socialinės aplinkybės. Tuo metu, kai Pareiškėja pardavinėjo savo nekilnojamąjį turtą nekilnojamojo turto rinka išgyveno stagnaciją ir depresyvias nuotaikas. Nekilnojamojo turto vertė mažėjo su kiekvienu mėnesiu, todėl įvardinti 2009 m. antro pusmečio nekilnojamojo turto rinką kaip užtikrinančią normalias rinkos sąlygas yra neįmanoma. Kyla pagrįstas klausimas, ar teisėtai Inspekcija nustatinėja, už kokią bendrą nekilnojamųjų daiktų kainą Pareiškėja privalėjo parduoti visą nekilnojamąjį turtą. Kadangi pateiktoje ataskaitoje yra iškreiptai nurodyta bendra parduoto nekilnojamojo turto vertė, todėl ir žemės sklypo vertės ir parduotų butų vertės paskirstymas procentais taip pat neatitiko realybės.

Pareiškėjos sutuoktinis taip pat vykdė komercinius sandorius dėl vertybinių popierių, kurie buvo parduoti neišlaikius jų 366 dienas ir jų pardavimas buvo nuostolingas. Pareiškėjos šeima 2009 m. išsiparduodama savo turtą (tiek vertybinius popierius, tiek nekilnojamąjį turtą) pagal tuo metu rinkoje vyraujančias nuotaikas ir institucijų prognozes, nustatinėjo 2007–2009 m. įsigytam turtui mažesnes kainas, nes tai lėmė ir psichologiniai veiksniai visoje šalyje vyraujančios stagnacinės nuotaikos ir ta nuostata, kad statant nekilnojamąjį turtą 2007–2008 m. už statybos darbus buvo mokama daug didesnė suma, kuri 2009 m. atžvilgiu būtų vertinama kaip permokėta. Atsižvelgiant į šias visas susidėjusias aplinkybes, dvibutis namas buvo parduotas mažesne kaina nei patirtos statybos išlaidos.

LVAT administracinėje byloje Nr. A-763-602/2015 nurodė, kad „Iš GPM įstatymo 2 straipsnio 15 dalies taip pat matyti, kad būtent minėti „tam tikri interesai ir sandoriai“ turi nulemti turto ar paslaugų davėjo sprendimą nustatyti mažesnę negu tikroji rinkos kaina. Šiuo aspektu pastebėtina, kad įstatymų leidėjas nėra pateikęs aptariamų interesų ar sandorių sąrašo; tokio sąrašo pateikimas, dėl galinių interesų ir sandorių įvairovės, be kita ko, nulemtos visuomeninių santykių nuolatinės raidos, akivaizdžiai yra netikslingas. Todėl, kilus ginčui, kiekvienu konkrečiu atveju turi

būti ad hoc įvertinama, ar egzistavo atitinkami interesai ir sandoriai, dėl kurių buvo nustatyta mažesnė nei tikroji rinkos turto ar paslaugų kaina (turi egzistuoti priežastinis ryšys tarp minėtų interesų ar sandorių ir nustatytos kainos). Be to, tai, kad įstatymų leidėjas akcentuoja aptariamą mažesnę kainą nustatymą „konkrečiam gyventojui“, aiškiai rodo, jog „tam tikri interesai ar sandoriai“ turi būti susiję būtent su šiuo gyventoju, t. y. turto ir / ar paslaugų gavėju.“

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nesidomėjo ir nevertino, ar egzistavo atitinkami interesai ir sandoriai, kad Pareiškėjos šeimos bendra parduodamų nekilnojamųjų daiktų kaina buvo sumažinta atitinkamai 13670,99 Eur ir 35193 Eur lyginant su Ataskaitoje nurodytomis vertėmis. Kaip ir buvo nurodyta Ataskaitoje, faktinė objekto pardavimo kaina gali skirtis nuo nustatytos, priklausomai nuo rinkos sąlygų susiklosčiusių pardavimo momentu, nuo pirkėjo ir pardavėjo sutartu mokėjimo sąlygų ir terminų, nuo ypatingų pirkėjų lūkesčių ar kitų vertintojui vertinimo melu nežinomų aplinkybių. Sprendime cituojamas vieno iš pirkėjų – K. V. – paaiškinimas, kuriame jis nurodo, kad „K. V. nuomone, faktinis namo baigtumas buvo gerokai mažesnis (jo vertinimu 60 proc.).“ Todėl atsižvelgiant į šią aplinkybę, kainos paskirstymas tarp dalies žemės sklypo vertės ir buto su terasa buvo nustatytas Pardavėjo atsižvelgiant į nekilnojamojo turto pirkimo derybų metu išsakytą pirkėjo nuomonę dėl faktinio namo baigtumo. Atitinkamai ir kito buto kaina buvo nustatyta pagal pirkėjo lūkesčius.

Pareiškėja pažymi, jog jos atžvilgiu atliktas mokestinis patikrinimas rėmėsi vien Ataskaitos duomenimis, neatsižvelgiant į Pareiškėjos argumentus dėl jos asmeninių motyvų nurodyti bendrą parduodamo nekilnojamojo turto kainą, išskiriant žemės sklypo dalių kainą kaip didesnę, nes nekilnojamojo turto vietos charakteristika, kuri buvo apsibrėžia žemės sklypo buvimo vieta [duomenys neskelbtini] sudarė didesnę poveikį pirkėjams, parduodant nebaigtą statyti butą su terasa, kurio faktinis baigtumas reikalavo daugiau investicijų nei žemės sklypas, kuriame buvo įrengta visa infrastruktūra.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintą teisingumo principą, 8 straipsnio 15 dalyje įtvirtintą mokesčių administratoriaus pareigą administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, taip pat LVAT praktiką, patvirtinančią, kad reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų klausimą, pripažįstamos tokios aplinkybės kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų operatyvumas (2011-09-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2544/2011), taip pat Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuota doktrina dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (LVAT 2011-10-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-3447/2011, 2011 m. spalio 10 d. nutartis administracinėje byloje M. A575-2144/2011). Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos šeima bendradarbiavo atliekant patikrinimą, teikė visą reikalingą medžiagą, todėl tiek bauda, tiek delspinigiai šioje situacijoje yra vertintini kaip neatitinkantys protingumo ir teisingumo kriterijų.

Pareiškėja papildomai pažymi, kad mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Pagal LVAT praktiką mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais. Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais mokestinis patikrinimas privalo būti atliekamas nepažeidžiant mokesčių mokėtojų teisių, vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas, vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai. Mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų, leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, skundu prašoma įpareigoti Inspekciją Pareiškėjos 2016-01-26 skundą nagrinėti iš naujo ir leisti Pareiškėjai pateikti kito nekilnojamojo turto vertintojo ataskaitą dėl Pareiškėjos šeimos perleisto nekilnojamojo turto.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-06-03 sprendimas Nr. 68-143 keistinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Vilniaus AVMI 2015-12-30 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)FR0682-817 nurodymų sumokėti į biudžetą 6444,91 Eur GPM, 3755,39 Eur GPM delspinigius, 644 Eur GPM baudą, 1740,04 Eur PSD įmokas, 1082,61 Eur PSD įmokų delspinigius ir 174 Eur PSD įmokų baudą ir Inspekcijos 2016-06-03 sprendimo Nr. 68-145, kuriuo patvirtintas minėtas Vilniaus AVMI sprendimas. Konstatuota, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis **A. N.** 2009 m. atliko 3 nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, tačiau Pareiškėja nekilnojamojo turto pardavimo pajamų nedeklaravo. Ginčas vyksta dėl butų ir žemės sklypo dalių, esančių [duomenys neskelbtini], pardavimo kainų nustatymo. Mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjos šeimos 2009-06-04 ir 2009-06-11 nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, t. y. buvo nepagrįstai padidintos žemės sklypų pardavimo kainos (žemės sklypai Pareiškėjos šeimai priklausė daugiau nei trejus metus ir šio turto vertės pajamos GPM neapmokestinamos. Pareiškėja ir jos sutuoktinis siekė išvengti GPM nuo turto vertės padidėjimo pajamų, gautų iš butų pardavimo, kuriems GPM lengvata netaikytina, nes butai Pareiškėjai priklausė trumpiau nei trejus metus). Dėl šių priežasčių Pareiškėjos mokesčių bazė nustatyta taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Pagal 2005-04-18 nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. GŠ-3422 Pareiškėja ir jos sutuoktinis už 248000 Lt įsigijo 2360 kv. m žemės sklypą, esantį [duomenys neskelbtini] ir šiame sklype pastatė dvibutį gyvenamąjį namą. Butai su padalinto žemės sklypo dalimis 2009 m. buvo parduoti:

Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2009-06-11 nekilnojamojų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartį Nr. 2-4113 už 450000 Lt pardavė **A. J.** bei **L. B.** Butą Nr. 1 ir 933/2360 žemės sklypo dalį. Nustatyta, jog pagal minėtą sutartį Butas Nr. 1 buvo parduotas už 170000 Lt, o sklypo dalis – už 280000 Lt.

Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2009-06-04 nekilnojamojų daiktų pirkimo–pardavimo ir naudojimosi nekilnojamoju daiktu tvarkos nustatymo sutartį Nr. 2-3879 už 475820 Lt pardavė **K. V.** bei **V. V.** Butą Nr. 2 ir 1427/2360 žemės sklypo dalį. Nustatyta, jog pagal minėtą sutartį Butas Nr. 2 buvo parduotas už 175820 Lt, o sklypo dalis parduota už 300000 Lt.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija, koreguodama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautas pajamas iš butų ir žemės sklypų pardavimo, neginčija jų bendros pardavimo kainos, nežiūrint į tai, kad UAB „**K1**“ nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje Nr. 15-I-011 dėl nekilnojamojo turto, esančio [duomenys neskelbtini], vertės nustatymo sutarčių sudarymo dieną nurodyta, kad Buto Nr. 1 ir 933/2360 dalies žemės sklypo bendra vertė 2009-06-11 buvo 144000 Eur (497203,20 Lt): 1) Buto Nr. 1 rinkos vertė – 111000 Eur (383260,80 Lt; tai sudaro 77 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės); 2) 933/2360 dalies žemės sklypo rinkos vertė – 33 000 Eur (113942,40 Lt) (tai sudaro 23 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės); Buto Nr. 2 ir 1427/2360 dalies žemės sklypo bendra turto vertė 2009-06-04 buvo 173000 Eur (597334,40 Lt): 1) Buto Nr. 2 rinkos vertė – 122000 Eur (421241,60 Lt, tai sudaro 71 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės); 2) 1427/2360 dalies žemės sklypo rinkos vertė 51000 Eur (176092,80 Lt, o tai sudaro 29 proc. nuo visos nekilnojamojo turto vertės), tačiau nustatydamas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokestinę bazę naudoja santykinius dydžius apskaičiuotus UAB „**K1**“ nustatytas bendras ginčo turto rinkos vertes padalinus iš jos nustatytos žemės sklypų rinkos vertės.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad ji nepagrįstai remiasi vien UAB „**K1**“ retrospektyvine nekilnojamojo turto įvertinimo ataskaitoje nurodytomis žemės sklypų ir butų rinkos vertėmis, taip pat nevertino sandorių aplinkybių visumos. Tuo metu, kai Pareiškėja pardavinėjo savo nekilnojamąjį turtą, nekilnojamojo turto rinka išgyveno stagnaciją ir depresyvias nuotaikas, todėl pateiktoje ataskaitoje yra iškreiptai nurodyta bendra parduoto nekilnojamojo turto vertė, kurią naudojant mokesčių administratoriaus atliktas žemės sklypų verčių ir parduotų butų verčių paskirstymas procentais taip pat neatitiko realybės. Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius jai apskaičiuota mokestinė prievolė neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų.

Komisija iš esmės sutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja, parduodama ginčo nekilnojamąjį turtą, nepagrįstai padidino žemės sklypų pardavimo kainas siekdamas gauti mokestinės naudos, t. y. visas ginčo turto vertės padidėjimo pajamas priskirti neapmokestinamoms pajamoms. Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Vilniaus AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės ir pateikta teisinė argumentacija, su kuria Komisija sutinka. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, sprendime pasisakys dėl mokesčių administratoriaus pateikto mokestinės prievolės apskaičiavimo teisingumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus motyvus.

Dėl mokesčio bazės nustatymo (apskaičiavimo) teisingumo

Komisija, įvertinusi patikrinimo metu apskaičiuotas mokestinės prievolės sumas, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus pasirinktas žemės sklypų verčių perskaičiavimo būdas nėra teisingas, todėl Pareiškėjai nustatyta mokestinė prievolė yra keistina.

Iš patikrinimo akto matyti, kad mokesčių administratorius, nustatydamas mokestinę prievolę Pareiškėjai, atliko žemės sklypų ir butų verčių perskaičiavimą nustatydamas žemės sklypų verčių lyginamąjį svorį procentais remdamasis UAB „K1“ ataskaitoje nurodytomis bendromis nekilnojamojo turto ir žemės sklypų rinkos kainomis. Kadangi Pareiškėjos bendra nekilnojamojo turto pardavimo kaina mokesčių administratoriaus nebuvo koreguojama, todėl toks žemės sklypų verčių ir parduotų butų verčių paskirstymas procentais sąlygojo rezultatą, jog, pasak Inspekcijos, Pareiškėja su sutuoktiniu žemės sklypus turėjo parduoti už 241488 Lt, t. y. 6512 Lt mažesne kaina, nei juos įsigijo (248000 Lt).

Komisija pažymi, jog nei viename iš mokesčių administratoriaus sprendimų nėra nurodyta, kokių pagrindų (neskaitant minėto proporcijos išvedimo ir atitinkamai mažinant turto vertinimo metu nustatytas sumas) būtų galima konstatuoti, jog minėto sklypo vertė nuo 2005 m. iki 2009 m. sumažėjo (iš bylos medžiagos matyti, kad sklypas per šį laikotarpį buvo užstatytas, kas galimai mažintų jo kainą, tačiau iki sklypo pardavimo buvo išvedžiotos komunikacijos, pagerinta infrastruktūra, įsikūrė gyvenvietė, dėl ko sklypo kaina galėjo kilti). Be to, pagal UAB „K1“ įvertinimą sklypo vertė 2009 m. buvo 290035,20 Lt (113942,40 + 176092,80) (t. y. didesnė, nei kaina, kurią Pareiškėja sumokėjo). Pažymėtina, kad pasirinkus laikyti, kad sklypas iki pardavimo atpigo, butų pardavimui tenkanti dalis padidėjo, atitinkamai padidėjo ir apmokestinamosios pajamos, didinančios ir mokestinę prievolę. Komisija konstatuoja, kad, nesant motyvų, kurie leistų daryti išvadą, jog sklypo kaina sumažėjo, nėra pagrįsta mažinant sklypo kainą padidinti apmokestinamąsias pajamas. Byloje nėra įrodymų, jog ginčo sandorių sudarymo metu butų pardavimo kainos šalyje būtų kilusios, o žemės sklypų – kritusios.

Atsižvelgiant į tai, kad ginčo šalys neginčija Pareiškėjos ir jos sutuoktinio žemės sklypo įsigijimo kainos ir butų statybai Pareiškėjos patirtų išlaidų bei bendrų parduoto nekilnojamojo turto kainų, Komisijos vertinimu, proporcingumo ir teisingumo (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis) principus atitiktų sklypo ir butų pardavimo kainos santykio apskaičiavimas, jei būtų laikoma, kad abiejų rūšių turtas pabrango vienodai (t. y. ir sklypui, ir butams būtų taikomas vienodas antkainis).

Matyti, kad sklypo (vėliau padalinto į dvi dalis) įsigijimo kaina (248000 Lt) sudaro 39,24 proc. visų parduotiems objektams (sklypams ir butams) sukurti patirtų išlaidų (632005 Lt, iš jų 248000 Lt sklypams ir 384055 Lt butai).

Pareiškėjos šeima, pardavusi abu objektus (sklypus ir butus) gavo 925820 Lt pajamas, objektams sukurti patyrė 632055 Lt išlaidas. Vadinasi, Pareiškėjos šeimos grynosios pajamos sudarė 293765 Lt (925820 - 632055). Taigi, sklypų pardavimo daliai taikytinas 115273,39 Lt antkainis (293765 * 39,24 proc.), kuris laikytinas neapmokestinamomis Pareiškėjos šeimos pajamomis, o 178492 Lt – apmokestinamosiomis.

Inspekcijos nustatytos šeimos apmokestinamosios pajamos yra 300277 Lt (684332 Lt mokesčių administratoriaus išvesta butų pardavimo kainų suma (346500 + 337832) – 384055 Lt išlaidos butams įsigyti)). Ši suma (300277 Lt) yra 6512 Lt didesnė, nei Pareiškėja ir jos sutuoktinis iš šių sandorių gavo atėmus patirtas išlaidas (293765 Lt). Toks apmokestinimas, Komisijos vertinimu, nėra teisingas, nes apmokestinta didesnė pajamų suma, nei Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo.

Dėl išdėstytų priežasčių skundžiamas Inspekcijos sprendimas yra keičiamas. Mokesčių administratoriaus nustatytos Pareiškėjos šeimos apmokestinamosios pajamos yra mažinamos nurodytomis nepagrįstai apmokestinomomis sumomis (300277 Lt - 6512 Lt - 115273,39 Lt) ir sudaro 178491,61 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad šios pajamos yra dalinamos sutuoktiniams lygiomis dalimis, ir tai, kad viena dalis lėšų buvo gauta 2009 m., o kita – 2010 m. (žr. patikrinimo akto 7 psl.), Pareiškėjai nurodoma papildomai sumokėti į biudžetą 3799,53 Eur GPM, 2174,68 Eur GPM delspinigius ir 380 Eur GPM baudą. Kadangi pasikeitusi GPM bazė turi įtakos ir PSD įmokų apskaičiavimui, atitinkamai mažinama ir PSDĮ įmokų prievolė. Pareiškėjai nurodoma papildomai sumokėti į biudžetą 771,26 Eur PSD įmokas, 489,39 Eur PSD įmokų delspinigius, 77 Eur PSD įmokų baudą.

Komisijai pakoregavus Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui taikytą apmokestinamųjų ir neapmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo būdą, Pareiškėjos argumentai dėl UAB „KI“ turto vertinimo ataskaitos teisingumo netenka prasmės. Pažymėtina ir tai, kad Pareiškėja viso mokesčio ginčo ikiteisminėse institucijose metu nepateikė objektyvių įrodymų (pavyzdžiui, vertinimo ataskaitos), leidžiančių daryti pagrįstą išvadą, kad visos turto vertės padidėjimo pajamos buvo gautos dėl didelio žemės sklypų rinkos kainų kilimo, t. y. kad palyginus su 2005 m. ginčo žemės sklypo kaina 2009 m. pakilo daugiau nei du kartus.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-06-03 sprendimą Nr. 68-145, t. y. vietoj nurodymų sumokėti į biudžetą 6444,91 Eur GPM, 3755,39 Eur GPM delspinigius, 644 Eur GPM baudą, 1740,04 Eur PSD įmokas, 1082,61 Eur PSD įmokų delspinigius ir 174 Eur PSD įmokų baudą nurodyti Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 3799,53 Eur GPM, 2174,68 Eur GPM delspinigius ir 380 Eur GPM baudą, 771,26 Eur PSD įmokas, 489,39 Eur PSD įmokų delspinigius, 77 Eur PSD įmokų baudą.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosylienė