



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. G. 2017-03-01 SKUNDO**

2017 m. gegužės 2 d. Nr. S- 96 (7-31/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
S. G.
A. B.

2017-04-11 posėdyje išnagrinėjusi S. G. (toliau – Pareiškėjas) 2017-03-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-01-11 sprendimo Nr. 68-4, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-02-08 gautas Pareiškėjo ir sutuoktinės G. G. skundas. Komisija, susipažinusi su skundu, nustatė, jog jis neatitinka 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 153 str. 1 d. 2 ir 4 punktų reikalavimų. Pareiškėjui ir sutuoktinei 2017-02-14 raštu Nr. 5-154 (7-30/2017, 7-31/2017) pasiūlyta pašalinti skundo trūkumus. Patikslintas skundas Komisijoje gautas 2017-03-03. Komisija 2017-04-11 posėdyje Pareiškėjo ir jo sutuoktinės skundą nagrinėja iš esmės.

Inspekcija 2017-01-11 sprendimu Nr. 68-4 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-09-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-577, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 27 451,06 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 15 177,67 Eur GPM delspinigius, 8 235 Eur GPM baudą.

Skundžiamuose sprendimuose nurodyta, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo ir jo sutuoktinės G. G. GPM už 2010–2013 metus apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo patikrinimą. Nustatyta, kad tarpusavyje giminystės ryšiais susiję asmenys (Pareiškėjo dukra E. G., Pareiškėjo

sutuoktinė G. G. ir Pareiškėjas), sudarydami nekilnojamojo turto dovanojimo sandorius, siekė mokestinės naudos, todėl, taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatą, mokesčių bazė perkelta Pareiškėjui ir jo sutuoktinei. Be to, Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjas už 3 žemės sklypų (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. sav. nuomą 2012–2013 m. gavo 6559 Lt pajamų, kurių nedeklaravo. Atsižvelgus į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą, nustatytos pajamos padalintos lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams. Įvertinus patikrinimo metu nustatytus 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 str. 2 dalies, 25 straipsnio ir 27 str. 1 dalies pažeidimus, Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas mokėtinas GPM.

Sprendime nurodoma, kad MAĮ 69 str. 1 dalis numato, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, 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 mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Inspekcija remiasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aiškinančia šią teisės normą (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 sprendime pažymėjo, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą 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 požiūriu 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 būtina nustatyti joje pažymėtą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą).

Nurodoma, kad LVAT 2012-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A602-1166/2012 pažymėjo: „<...> nekilnojamojo turto pirkėjų ir pardavėjų paiešką, kainų derinimą, įvertinimą, dokumentų tvarkymą, nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo dokumentų tvarkymą sąlygoja objektyvios ir subjektyvios priežastys, todėl tokie veiksmai neatliekami skubotai, per labai trumpą laiką. LVAT 2008-02-20 nutartyje adm. byloje Nr. A556-250/2008, 2010-04-29 nutartyje adm. byloje Nr. A442-644/2010 ir 2010-10-31 nutartyje adm. byloje A575-1747/2010 pažymėjo, kad pagal sandorių sudarymo laiką to paties nekilnojamojo turto perleidimas vieno asmens kitam, o po to – ir trečiam asmeniui, vyko sparčiai. Ši faktinė aplinkybė leidžia teigti, jog nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus prieš dovanojimo sandorį. Atliktų veiksmų seka, atsižvelgiant į dokumentiškai kintančią turto vertę, suponuoja išvadą, kad tokiu būdu siekta mokestinės naudos. Tokiu būdu vien per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą“.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. G. 2009-09-30 sutartimi Nr. I-10610 už 175 000 Lt įsigijo žemės sklypo 3641/5870 dalį (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. sav. 2009-11-12 sutuoktiniai šią sklypo dalį padovanojo dukrai E. G., šalių susitarimu nekilnojamojo turto įvertinę 1 092 300 Lt. E. G. tėvų dovanotą žemės sklypą 2010-02-05 pardavė UAB „L2“ už 1 050 000 Lt (1 sandoris).

Nustatyta, kad 2009-12-02 su sklypo pirkėju buvo sudaryta preliminarinė žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 2009/12-2, kurią pasirašant E. G. atstovavo jos tėvas (Pareiškėjas), o UAB „L2“ – E. V. Notariškai patvirtintoje 2010-02-05 sutartyje Nr. JP-1548 numatyta, kad žemės sklypo dalis parduodama už 1 050 000 Lt, kurie mokami tokia tvarka ir terminais: 87 000 Lt pirkėjas sumokėjo pardavėjui prieš sutarties sudarymą; 913 000 Lt pirkėjas įsipareigoja sumokėti pardavėjui per 5 darbo dienas po sutarties sudarymo; 50 000 Lt pirkėjas įsipareigoja sumokėti per 5 darbo

dienas po sutarties 5.5 punkte numatytų įsipareigojimų įvykdymo. Pagal kredito įstaigų pateiktus banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB „L2“ 2009-12-11 pervedė 67 000 Lt ir 2010-01-19 – 20 000 Lt į Pareiškėjo banko sąskaitą, į E. G. sąskaitą – 963 000 Lt (2010-02-05 – 913 000 Lt, 2010-03-10 – 50 000 Lt).

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2009-12-16 sutartimi Nr. 3543 už 62 092 Lt nusipirkta žemės sklypo 1214/5870 dalį 2010-03-03 padovanojo dukrai E. G., šalių susitarimu dovanojamą sklypą įvertinę 360 000 Lt. Dukra minėtą sklypo dalį pagal 2010-03-10 sutartį Nr. MV7-1176 pardavė E. V. už 360 000 Lt (2 sandoris).

Pagal kredito įstaigų sąskaitų išrašus nustatyta, kad E. G. iš UAB „L2“ ir E. V. į banko sąskaitą gautas pinigines lėšas laikotarpiu nuo 2010-02-05 iki 2010-03-10 pavedimais pervedė: Pareiškėjui – 87 542 Lt (2010-02-05), G. G. – 388 800 Lt (2010-02-05), močiutei V. G. – 424 200 Lt (2010-02-05) ir UAB „S1“ – 360 000 Lt (2010-03-10) bei 12 370 Lt išėmė iš sąskaitos grynais.

Klaipėdos AVMI nustatė, kad E. G. 2010-03-10 pervedė 360 000 Lt UAB „S1“ pagal 2010-03-10 sutartį Nr. MV7-1178, kuria iš minėtos bendrovės įsigijo poilsio patalpas, esančias (*duomenys neskelbtini*), kurias pagal 2012-01-30 dovanojimo sutartį Nr. VK-362 padovanojo Pareiškėjui. Nekilnojamasis turtas šalių susitarimu buvo įvertintas 450 000 Lt. Pareiškėjas dovanojimo būdu gautas patalpas pagal 2012-02-09 Sutartį Nr. 1684 už 450 000 Lt pardavė G. B. (3 sandoris).

Inspekcija nustatė, kad iš dukros E. G. 2010-02-05 banko pavedimu gautus 87 542 Lt Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2010-02-05 iki 2010-03-11 panaudojo kredito grąžinimui, įmokoms Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai, piniginių lėšų pervedimams fiziniams ir juridiniams asmenims, atsiskaitymams banko kortele už prekes, o 49 300 Lt išėmė iš banko sąskaitos grynaisiais pinigais. Sprendime pažymėta, kad UAB „L2“ pervedė 87 000 Lt avansą už žemės sklypą į Pareiškėjo banko sąskaitą.

Inspekcija nurodo, kad G. G. iš dukters 2010-02-05 pavedimu gautus 388 800 Lt tą pačią dieną banko pavedimais pervedė UAB „S1“. Nustatyta, kad G. G. laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 įnešė į įmonės kasą, banko pavedimais pervedė piniginių lėšų bei apmokėjo įmonės patirtų išlaidų už 568 039 Lt, iš jų 2010 m. – 501 686 Lt (388 800 Lt už poilsio patalpas, esančias adresu: (*duomenys neskelbtini*)). G. G. įmonė 2010–2013 m. savininkei banko pavedimais ir pagal kasos išlaidų orderius grąžino tik 200 804 Lt.

Sprendime pabrėžiama, kad ginčo turto perleidimas iš vieno asmens kitam, o po to ir trečiajam asmeniui, vyko per itin trumpą laiką ir ginčo turtas Pareiškėjo ir jo šeimos narių nuosavybėje išbuvo mažiau nei 5 mėnesius. Dovanojimo sandoris buvo sudarytas prieš pat parduodant turtą trečioms šalims (3 mėn.). Akcentuota, jog, sudarant dovanojimo sutartį, turto vertė ženkliai kilo (nuo 175 000 Lt iki 1 092 300 Lt) ir buvo didesnė nei turto pardavimo trečiajam asmeniui kaina (turtas parduotas už 1 050 000 Lt, o, kaip jau minėta aukščiau, dovanojimo sutartyje įvertintas 1 092 300 Lt). Inspekcija, įvertinusi bylos medžiagą, padarė išvadą, kad ir kituose aprašytuose nekilnojamojo turto dovanojimo ir pardavimo sandoriuose buvo veikiamas analogiška schema (Patikrinimo akto 4-6 lapai).

Sprendime teigiama, kad iš banko sąskaitų judėjimo matyti, jog E. G. ir močiutė V. G. (patikrinimo akto 6 lapas) pinigus grąžino Pareiškėjui ir jo sutuoktinei, iš surinktų paaiškinimų matyti, kad turto pardavimo sandoriais rūpinosi Pareiškėjas su sutuoktine ir gautomis turto pardavimo pajamomis realiai disponavo minėti asmenys. Nėra pateikta įrodymų, kad Pareiškėjas su sutuoktine pervedė pinigines lėšas būtų dukrai grąžinę grynais pinigais, kaip teigia Pareiškėjas. Nustatyta, kad E. G. nuo 2011 m. neįsigijo jokio nekilnojamojo turto, išskyrus poilsio patalpas (*duomenys neskelbtini*), kurias padovanojo tėvui, ar transporto priemonių, o 2010–2014 m. skolinosi pinigines lėšas net iš greitųjų kreditų bendrovės *SMScredit.lt* (2010 m. – 1750 Lt, 2011 m. – 7550 Lt, 2012 m. – 4700 Lt, 2013 m. – 10500 Lt, 2014 m. – 6600 Lt). Sprendime daroma išvada, kad E. G. nedisponavo žemės sklypų pardavimo pajamomis, todėl Pareiškėjo teiginys, kad pagal 2010-02-05 sutartį pusę gautų piniginių lėšų jo dukra išleido pragyvenimui ir studijoms užsienyje, o Inspekcija neišnagrinėjo grynųjų pinigų judėjimo, atmetas kaip nepagrįstas.

Inspekcijos vertinimu, byloje nustatytų faktinių aplinkybių visuma leidžia daryti išvadą, jog pagrįstai ir teisingai nurodyta, kad Pareiškėjo dukra E. G. minėtų sandorių grandinėje tebuvo tarpininkė tam, kad nebūtų apskaičiuojamos turto vertės padidėjimo pajamos.

Inspekcijai nekyla abejonių, jog, sudarant tarpinius dovanojimo sandorius, buvo sukurtos formalios sąlygos, siekiant gauti mokestinę naudą, o būtent – pasinaudoti GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punkte įtvirtinta nuostata, jog neapmokestinamosioms pajamoms yra priskiriamos dovanojimo būdu gautos pajamos iš tėvų (įtėvių) bei iš anksto suplanavus nekilnojamojo turto perleidimą, išvengti GPM mokėjimo. Todėl teigiama, kad Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, pagrįstai faktiškai pajamas tiek pagal 2010-02-05 sutartį, tiek pagal kitus minėtus nekilnojamojo turto pardavimo sandorius gavusiu asmeniu pripažino Pareiškėją ir jo sutuoktinę.

Sprendime akcentuojama, kad pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkto nuostatas (2009-12-28 – 2010-03-24 redakcija) ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės 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 nuosavybės, arba nekilnojamąjį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus (nekilnojamojo daikto, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau – anksčiau negu prieš 5 metus) iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms.

Inspekcija sprendime aptaria GPMĮ 6 straipsnio (Pajamų mokesčio tarifai), 8 straipsnio (Pajamų pripažinimas) nuostatas, taip pat pažymi, kad pagal GPMĮ 16 ir 19 straipsnių nuostatas gyventojas iš turto pardavimo pajamų turi teisę atimti turto įsigijimo išlaidas.

Sprendime pabrėžiama, kad pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamos skirstomos į dvi klases – A ir B (GPMĮ 22 str. 1 d.): A klasės pajamoms priskiriamos GPMĮ 22 str. 2 d. 1–2 p. nurodytos pajamos (iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos (...); iš nuolatinio Lietuvos gyventojų gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos (...)) ir kt., o B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos (GPMĮ 22 str. 3 d.).

Nurodoma, kad Pareiškėjo nekilnojamojo turto pardavimo pajamos gautos iš UAB „L2“ pagal GPMĮ 22 str. 2 d. 1 punktą (2003-11-25 Nr. IX-1848 redakcija, galiojusi iki 2009 m.) Klaipėdos AVMI priskyrė A klasės pajamoms, tačiau Inspekcija pažymi, kad nuo 2008-12-30 galiojančioje GPMĮ 22 str. 2 d. 1 punkto redakcijoje (2008-12-23 Nr. XI-111) įtvirtinta, kad nekilnojamojo turto pardavimo pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, kai išmoką nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmoka Lietuvos vienetas, užsienio vieneto nuolatinės buveinės Lietuvoje ar nenuolatinio Lietuvos gyventojų nuolatinė bazė Lietuvoje. Tokiu būdu nekilnojamojo turto pardavimo pajamos gautos iš Lietuvos vieneto priskirtos B klasės pajamoms. Sprendime trumpai paminimos GPMĮ 25 str. 1 dalyje, 27 straipsnyje nustatytos mokesčių mokėtojų pareigos su B klasės pajamų apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu.

Sprendime pažymima, kad, nors Klaipėdos AVMI sprendime netinkamai taikė GPMĮ nuostatas ir priskyrė Pareiškėjo gautas pajamas iš Lietuvos vieneto A klasės pajamoms bei perkėlė mokestinę naštą Pareiškėjui, remdamasi LVAT praktikoje įtvirtinta galimybe nukrypti nuo GPMĮ 22 str. 2 dalies taikymo (sprendimo 5 lapas), tačiau netinkamas GPMĮ nuostatų taikymas šiuo atveju neturi įtakos Pareiškėjo mokestinėms prievolėms. Pagal nuo 2009 m. galiojusios GPMĮ redakcijos nuostatas nekilnojamojo turto pardavimo pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, todėl tiek iš fizinių asmenų, tiek iš juridinių asmenų gautas pajamas turėjo deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti Pareiškėjas.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pateiktų papildomų įrodymų, Inspekcija, remdamasi LVAT 2006-06-16 nutartimi adm. byloje Nr. A-248-1067-06, nurodė, kad įstatymas nedraudžia mokesčių mokėtojui teikti įrodymus ir po mokestinio patikrinimo atlikimo, tačiau tai nereiškia, jog mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija negali suabejoti tokiu būdu pateiktais įrodymais ir negali jų atmesti. Siekiant objektyvaus ir teisingo bylos išnagrinėjimo, tokie vėliau pateikti įrodymai turi būti atidžiai

įvertinti ir turi būti išsiaiškinta, dėl kokių priežasčių jie buvo pateikti ne iš karto, o po tam tikro laiko. Be abejonės, tokių įrodymų pateikimo uždelsimą gali nulemti objektyvios priežastys, tačiau taip pat toks vėlesnis įrodymų pateikimas gali reikšti ir mokesčių mokėtojo bandymą, žinant nustatytus jo mokesčių nesumokėjimo faktus, sudaryti jo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokestinių prievolių vykdymo. Sprendime pažymima, kad nagrinėjamu atveju nėra nustatyta objektyvių priežasčių, kurios galėjo lemti vėlesnį Pareiškėjo įrodymų pateikimą. Daroma išvada, jog Pareiškėjas vėliau papildomus įrodymus teikia ne siekdamas patvirtinti iš tikrųjų buvusius faktus, o siekdamas sudaryti savo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokestinių prievolių. Juolab, kad ir Pareiškėjo pateiktų įrodymų turinys nėra išsamus bei nepaneigia mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kad gautomis pajamomis disponavo ne E. G., o Pareiškėjas ir jo sutuoktinė. Pateikti įrodymai nepaneigia nustatytų faktinių aplinkybių, kad sutuoktiniai ir V. G. iš E. G. gautų banko pavedimais piniginių lėšų jai negrąžino, o panaudojo kreditų grąžinimui, nekilnojamojo turto įsigijimui, apmokėjimui už įsigijamas prekes ir paslaugas bei kitų asmeninių poreikių tenkinimui.

Dėl Pareiškėjo pateikto mokėjimo nurodymo Nr. 191 (mokėjimo paskirtis „grąžinimas pagal sutartį 2010-05-03, registro Nr. 2302, gavėjas A. A., suma 255 000 Lt, mokėjimo data 2012-01-05) ir teiginio, kad pagal šį nurodymą A. A. suteiktos lėšos buvo 255 000 Lt kreditas už įkeistas patalpas (*duomenys neskelbtini*), Inspekcija sprendime nurodė, kad turimais duomenimis, 2010-05-03 sutarties pagrindu Pareiškėjui A. A. suteikė 265 000 Lt paskolą. A. A. 2016-02-09 pateikė paaiškinimą, kuriame patvirtino paskolos suteikimo faktą ir nurodė, kad paskola suteikta 150 000 Lt grynaisiais pinigais, 115 000 Lt banko pavedimu, gryniesi pinigai perduoti Klaipėdos miesto 11-tajame notaro biure, paskola grąžinta 2010 m. – 10 000 Lt, 2012 m. – 255 000 Lt. Taigi, 2012-01-05 pavedimu buvo grąžinta 2010-05-03 A. A. suteikta paskola Pareiškėjui. Įrodymų, leidžiančių vertinti kitaip nustatytas faktines aplinkybes, Pareiškėjas taip pat nepateikia.

Inspekcija konstatavo, kad sudarydami turto, įsigyto ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki pardavimo, dovanojimo sandorius, sutuoktiniai siekė mokestinės naudos, t. y. nemokėti GPM, nes dovanojimo sandoriais buvo įteisinta tik didesnė parduodamo nekilnojamojo turto įsigijimo vertė. Vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostata, žemės sklypų, esančių (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. sav., pardavimo UAB „L2“ ir E. V. pajamos 1 410 000 Lt pagrįstai priskirtos Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms, o su šio turto perleidimu susijusiomis išlaidomis laikytinos žemės sklypų įsigijimo kaina 237 092 Lt ir pardavėjams tenkanti 3 443 Lt notarinių sutarčių sudarymo suma. Taip pat sutuoktinių ne individualios veiklos turto pardavimo pajamoms pagrįstai priskirtos poilsio patalpų (*duomenys neskelbtini*), pardavimo pajamos (450 000 Lt), o šio turto išlaidomis laikytinos patalpų iš UAB „S1“ įsigijimo 360 000 Lt kaina bei notarinės sutarties sudarymo 1 053 Lt išlaidos.

Atsižvelgusi į CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą, Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI išvada, kad 2010 m., 2012–2013 m. sutuoktinių gautos ne individualios veiklos turto pardavimo ir nuomos pajamos (2012 m. – 4304 Lt, 2013 m. – 2255 Lt, patikrinimo akto 9 lapas) laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe ir dalijamos lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams, taip pat dalinamos ir išlaidos, susijusios su parduoto turto įsigijimu bei jo pardavimu. Sprendime daroma išvada, kad pagrįstai Pareiškėjui apskaičiuota GPM ir su juo susijusios mokėtinos sumos.

Dėl skunde išreikšto Pareiškėjo prašymo panaikinti paskirtą baudą ir priskaičiuotus delspinigių, Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjo teisei priešinga veika suponavo atsakomybę pagal GPMĮ 36 str. 2 dalį (už GPMĮ pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiaai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka). Sprendime nurodoma, kad skiriant baudą vadovautasi MAĮ 139 str. 1 dalimi. Atsižvelgusi į tai, kad mokestinio patikrinimo metu nenustatyta nei sunkinančių, nei lengvinančių aplinkybių, Inspekcija sutiko su paskirta vidutine 30 proc. mokesčio dydžio bauda. Remdamasi MAĮ 96–97 straipsnių nuostatomis, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjui apskaičiuoti 15 177,67 Eur GPM delspinigiaai teisėti ir pagrįsti.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad buvo netinkamai įvertintos faktinės aplinkybės, netirti papildomai pateikti įrodymai, dėl to klaidingai interpretuotos MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos. Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika (2007-07-17 nutartimi adm. byloje Nr. A-143-719/2007, 2008-02-20 sprendimu adm. byloje Nr. A-556-250/2008), nurodo, kad įrodė, jog dovanos gavėja E. G. pasinaudojo gauta dovana 1 410 000 Lt, todėl mokesstinė bazė Pareiškėjui ir sutuoktinei perkelta nepagrįstai.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2009-09-30 sutartimi Nr. 1-10610 už 175000 Lt įsigijo 3641/5870 dalis žemės sklypo (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. Pareiškėjo teigimu, žemės sklypas nebuvo padalintas, su bendrasavininkais nepavyko susitarti kam kuri sklypo dalis priklauso, todėl 2009-12-16 sutartimi Nr. 3543 už 62092 Lt buvo įsigyta bendrasavininkui priklausanti žemės sklypo dalis. 2009 metų pabaigoje labai pablogėjo Pareiškėjo ir sutuoktinės sveikata, todėl buvo nuspręsta atsisakyti verslų: dalis verslo 2009-2010 metais perleista dukrai E. G., jai taip pat buvo padovanotas nuosavybės teise priklausantis žemės sklypas (*duomenys neskelbtini*), Trakų r.

2009 metais buvo sudarytos dvi žemės nuomos sutartys su UAB L3, pagal kurias Pareiškėjas su sutuoktine gavo 1 962 700 Lt pajamų, nuo kurių nuomininkas išskaičiavo ir sumokėjo į biudžetą 15 proc. GPM (279 300 Lt). Pareiškėjas su sutuoktine 2009 metų rugpjūčio–spalio mėn. iš banko Snoras išsiėmė 345 100 Lt grynais, iš SEB banko sąskaitų – 385 000 Lt ir 57 800 Lt, viso per 2010 m. rugpjūčio–spalio mėn. buvo išsiimta 684 400 Lt grynaisiais pinigais. Kartu su skundu pateikiami grynųjų pinigų išėmimo iš banko išrašai, pasak Pareiškėjo, įrodo, kad 2010 metų pradžiai sutuoktiniai turėjo pakankamai lėšų, iš kurių 475 542 Lt grynaisiais pinigais grąžino dukrai E. G., sutaupydami jai išgryninimo mokesį.

Pareiškėjas teigia mokesstinės naudos negavęs, nes iš 1 410 000 Lt gautos dovanos jam buvo pervesta tik 87 000 Lt, iš kurių 49300 Lt jis nuėmė grynais ir tik 37700 Lt panaudojo savo reikmėms pavedimu. Todėl mokesstinės naštos perkėlimas visa apimtimi (1410000 Lt) prieštarauja teisingumo ir protingumo kriterijams.

Skundo argumentams, kad E. G. naudojosi pinigais gautais už parduotą ginčo žemės sklypą, pagrįsti Pareiškėjas skunde pateikia duomenis apie E. G. 2008–2013 metais įsigytą turtą ir patirtas išlaidas: E. G. 2008 metais buvo įsigijusi 1 metų senumo automobilį Mercedes Benz, kurio rinkos vertė buvo 80 000 Lt, 2010 metais įsigijo poilsio patalpas (*duomenys neskelbtini*), už 360 000 Lt, 2010 metais įkūrė Sporto ir sveikatingumo klubą, į kurį investavo apie 100 000 Lt, nuo 2008 iki 2012 metų kiekvienais metais po keletą kartų savo lėšomis dalyvavo Pasaulio kultūrizmo ir fitneso čempionatuose (bendros išlaidos sudarė virš 200 000 Lt), apytikslės vartojimo ir kitos išlaidos už 2009–2013 metus sudarė apie 250 000 Lt (50 000 Lt per metus). 2010 metais E. G. pasiskolino 255 000 Lt iš A. A. įkeisdama nuosavybės teise priklausančias patalpas (*duomenys neskelbtini*). Skunde nurodoma, kad skolą A. A. 2012 metais bankiniu pavedimu grąžino Pareiškėjas, dėl to E. G. minėtas poilsio patalpas po 2 metų naudojimosi padovanojo Pareiškėjui. Skunde taip pat teigiama, jog banko dokumentai įrodo, kad E. G. 359 200 Lt sumą pasidėjo pas močiutę V. G., o V. G. banko pavedimais lėšas grąžino atgal anūkei. Remdamasis aukščiau išdėstytu, Pareiškėjas teigia, kad E. G. pasinaudojo daugiau nei 1 349 200 Lt gautos dovanos lėšomis. Pareiškėjas pabrėžia, kad Inspekcijos sprendime nurodomos E. G. 2010–2014 metais gautos paskolos (26 870 Lt) kredito bendrovėms buvo grąžintos iš minėtos dovanos, be to, E. G. neturėjo kitų pajamų šaltinių, išskyrus minėtą dovana.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad derybose dėl žemės sklypo pardavimo dalyvavo pati E. G., nes 2010-02-05 pirkimo–pardavimo sutartyje, pasirašytoje pačios E. G., buvo pakeistos mokėjimo ir kitos sutarties sąlygos, lyginant su preliminaria žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartimi, kurią pasirašė Pareiškėjas. Tai patvirtino ir E. V., atstovavęs UAB „L1“.

Skunde teigiama, kad Pareiškėjas pavedimu iš V. G. gautus pinigus išgrynindavo bankomate su 0,4 proc. gryninimo mokesčiu ir grąžindavo pinigus V. G., nes V. G. dėl nestabilios bankų būklės lėšų nenorėjo laikyti banke. Pareiškėjas nurodo padėjęs išgryninti lėšas mamai V. G., dukrai E. G., broliui, kurie nenorėjo laikyti lėšų bankuose. Pareiškėjas turėjo kortelės limitą 50 000 Lt dienai ir tokiu būdu padėjo savo artimiesiems sutaupyti išgrynino mokesį (banko skyriuose jis sudarė apie 0,7–1 proc.).

Pareiškėjas nurodo nepateikęs papildomų įrodymų anksčiau dėl to, kad teko rinkti įrodymus apie įvykius, kurie vyko prieš 8 metus, valstybinės įstaigos archyvus saugo tik už paskutinius 5 metus, fiziniai asmenys neprivalo vesti buhalterinės apskaitos, rinkti išlaidų čekių, įrodyti vartojimo ir kitų išlaidų, todėl tenka remtis liudininkų parodymais. Dokumentai nebuvo pateikti Klaipėdos AVMI, nes buvo įtarimų, jog informacija yra perduodama tretiesiems su nusikalstama veika siejamiems asmenims su tikslu darant psichologinį spaudimą pakenkti sveikatai. Pareiškėjas 2016 m. rugsėjo mėn. yra kreipęsis į Klaipėdos AVMI vadovą su prašymu, kad išsiaiškintų tyrimą atliekančių specialistų galimas sąsajas su nusikalstama veika siejamais asmenimis, pasidomėtų su kokia aplinka jie bendrauja.

Pareiškėjas nesutinka su 2012–2013 metais gautų 6 559 Lt nuomos pajamų už 3 žemės sklypų dalis (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. apmokestinimu. Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas yra ūkininkas, pajamos iš žemės ūkio veiklos 2012–2013 metais iki 10 000 Lt per metus buvo neapmokestinamos GPM. 2016 metais Pareiškėjas pasitikslinęs, kad pajamos iš žemės ūkio veiklos nėra tapačios pajamoms iš žemės nuomos, 2016 metų gegužės mėn. sumokėjo GPM nuo 6 559 Lt gautų nuomos pajamų, todėl Inspekcija neturėjo teisinio pagrindo apmokestinti šių pajamų antrą kartą.

Kartu su skundu Pareiškėjas pateikė: 2010-06-18 V. G. nuomos sutartį, skundą ir banko išrašus, įrodančius E. G. grąžintinas lėšas pavedimu, Pareiškėjo banko išrašus, įrodančius V. G. pervestų lėšų išgryninimą ir grąžinimą V. G., 2009 metų AB Snoro ir SEB bankų išrašus, įrodančius 345 100 Lt, 281 000 Lt ir 57 800 Lt išėmimą iš sąskaitų grynaisiais pinigais, paaiškinimą apie gyventojų apytiksles vartojimo bei kitas išlaidas formą (neužpildytą), kuri nebuvo pateikta E. G. užpildyti, išrašus iš medicininių dokumentų apie Pareiškėjo sveikatos būklę, liudininkų S. K., W. G. ir V. Š. 2016-12-17 patvirtinimus apie blogą sutuoktinių sveikatos būklę 2010 metais ir verslo dalies perleidimą E. G., 2015-04-16 Klaipėdos apskrities vyriausiojo policijos komisariato pažymą, 2015-06-03 Klaipėdos apygardos prokuratūros pažymą, įrodančias su nusikalstama veika siejamų asmenų bandymus daryti psichologinį spaudimą reikalaujant pinigų, 2017-01-20 verslo naujienų publikaciją, įrodančią panašią metodiką dirbus ir buvusį Inspekcijos vadovą F. B., BNS 2017-01-25 Delfi publikaciją paklausimą, ar pasitikima likusiais dirbti Inspekcijos vadovais, galimai turėjus įtakos ir Pareiškėjo mokesčiniam tyrimui.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Pareiškėjas ir jo sutuoktinė prašo Komisijos panaikinti papildomai apskaičiuotus mokesčius pagal Inspekcijos sprendimus.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas, o Pareiškėjo skundas atmetinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 27 451,06 Eur GPM, 15 177,67 Eur GPM delspinigius, 8 235 Eur GPM baudą, pritaikius MAĮ 69 str. 1 dalyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą.

Tiek vietos, tiek centrinio mokesčių administratoriaus sprendimai apskaičiuoti minėtas sumas iš esmės yra grindžiami tuo, kad nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriais tarp tarpusavyje giminystės ryšiais susijusių asmenų (*Pareiškėjo, jo sutuoktinės G. G. ir dukters E. G.*) buvo siekiama gauti mokesstinės naudos, t. y. pasinaudojant GPMĮ 17 str. 1 dalies 26 punkte numatyta gautų pajamų neapmokestinimo lengvata (*dovanojimo būdu gautos pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos*) išvengti GPM mokėjimo, kuris atsirastų Pareiškėjui ir jo sutuoktinei tiesiogiai perleidus (pardavus) ginčo nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims.

Pareiškėjas skunde ginčija mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumą, teigdamas, jog nekilnojamas turtas dukrai E. G. buvo padovanotas dėl pablogėjusios Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sveikatos, dukra pasinaudojo gauta 1 410 000 Lt dovana visa apimtimi, todėl mokesstinė bazė Pareiškėjui ir jo sutuoktinei perkelta nepagrįstai. E. G. Pareiškėjui ir jo motinai V. G. pervestos lėšos buvo grąžintos E. G.: V. G. lėšas grąžino banko pavedimais ir grynaisiais pinigais, Pareiškėjas – grynaisiais pinigais, tokiu būdu sutaupydamas dukrai išgryninimo mokesťį.

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 grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, 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 mokesťį 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. A267-442/2015; 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A1239-556/2015; 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016).

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 išsiaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertinęs byloje surinktus faktinius duomenis bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad tarpiniais nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriais siekta mokestinės naudos – išvengti pajamų, gautų iš turto pardavimo, apmokestinimo. Kitų tikslų siekimas šiuo atveju nenustatytas.

Pažymėtina, jog sandorių 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. 26 p.). 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 mokestinė 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.

Iš bylos medžiagos matyti, kad tarp Pareiškėjo, jo sutuoktinės ir dukters E. G. sudarytais dovanojimo sandoriais buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. tikrasis jų ketinimas buvo perleisti ginčo nekilnojamojo turto tretiesiems asmenims (UAB „L2“, E. V. ir G. B.), o tarpiniai sandoriai (2009-11-12, 2010-03-03 ir 2012-01-30 ginčo turto dovanojimo sutartys) sudaryti turint vienintelį tikslą – išvengti GPM mokėjimo, nes pagal nurodytas GPMĮ nuostatas pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos.

Nagrinėjamu atveju Komisija, įvertinusi mokesčio ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių, detaliam aprašytų Pareiškėjo patikrinimo akte bei

skundžiamame Inspekcijos sprendime (ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), dėl ko Komisija pakartotinai jų neatkartoja, visumą, pažymi, kad mokesčių administratorius ginčo situacijoje MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taikė pagrįstai ir tinkamai, pripažindamas, kad pajamas pagal 2010-02-05 ir 2010-03-10 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis faktiškai gavo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė. Taip pat pagrįstai buvo eliminuota 2012-01-30 dovanojimo sutartis, kuria E. G. padovanojo Pareiškėjui poilsio patalpas, esančias (*duomenys neskelbtini*).

Pirma, akcentuotina, jog išvadai, kad formaliai įforminus nekilnojamojo turto dovanojimo sutartis tarp artimais giminystės ryšiais susijusių asmenų, buvo išvengta GPM mokėjimo ir gauta mokestinė nauda, lemiamą reikšmę turi pats faktas, kad pinigines lėšas už parduotą ginčo nekilnojamąjį turtą faktiškai gavo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė. Pagal kredito įstaigų pateiktus banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB „L2“ pagal 2010-02-05 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį pervedė į Pareiškėjo banko sąskaitą 87 000 Lt, į E. G. banko sąskaitą – 963 000 Lt; E. V. pagal 2010-03-10 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį į E. G. banko sąskaitą pervedė 310 000 Lt. Iš viso Pareiškėjo dukra į sąskaitą banke gavo 1 240 000 Lt, iš kurių 1 272 912 Lt laikotarpiu nuo 2010-02-05 iki 2010-03-10 banko pavedimais pervedė: Pareiškėjui – 87 542 Lt (2010-02-05), G. G. – 388 800 Lt (2010-02-05), savo močiutei V. G. – 424 200 Lt (2010-02-05), UAB „S1“ – 360 000 Lt (2010-03-10), 12 370 Lt išėmė iš sąskaitos grynaisiais pinigais. Pastebėtina, kad V. G. 2010-06-23 ir 2010-07-10 banko pavedimais pervedė 425 000 Lt Pareiškėjui. E. G. tikrintu laikotarpiu neįsigijo jokio nekilnojamojo turto, išskyrus poilsio patalpas (*duomenys neskelbtini*), kurias padovanojo tėvui, ar transporto priemonių, o 2010–2014 m. skolinosi pinigines lėšas iš greitųjų kreditų bendrovės *SMScredit.lt*: 2010 m. – 1 750 Lt, 2011 m. – 7 550 Lt, 2012 m. – 4 700 Lt, 2013 m. – 10 500 Lt, 2014 m. – 6 600 Lt. Šios aplinkybės patvirtina, kad E. G. nedisponavo žemės sklypų pardavimo pajamomis.

Pareiškėjo skundo argumentai, kuriuos Pareiškėjas išsakė ir Komisijos posėdyje, dėl jam ir V. G. pervestų pinigų grąžinimo E. G. grynaisiais pinigais, taip pat skunde nurodytų E. G. išlaidų Sporto ir sveikatingumo klubui, dalyvavimui čempionatuose, vartojimo išlaidoms, nepagrįsti jokiais rašytiniais bylos įrodymais, patvirtinančiais pinigų perdavimo faktą. Kartu su skundu pateiktas V. G. 2017-01-30 paaiškinimas apie pinigų grąžinimą anūkei vertintinas kritiškai. V. G. paaiškiniame teigia, kad anūkė (E. G.) 424 000 Lt laikė pas ją ir prireikus pasiimdavo dalimis (dalį grynaisiais, dalį pavedimu). Iš paaiškinimo matyti, kad iš gautų 424 000 Lt V. G. mokėjimo nurodymais į E. G. sąskaitą banke 2012–2013 metais įnešė tik 36 300 Lt. Bylos duomenys apie E. G. paskolas iš greitųjų kreditų bendrovės verčia abejoti V. G. paaiškinimo teiginiais apie tai, jog E. G. 2011–2016 metais iš močiutės pagal poreikį gaudavo ir grynųjų pinigų, ir Pareiškėjo argumentais dėl „išgryninimo mokesčio taupymo“ išsigryninant iš giminaičių gautas pinigines lėšas.

Atskirai aptartini poilsio patalpų (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo ir perleidimo sandoriai. Byloje nustatyta, kad E. G. 2010-03-10 už 360 000 Lt iš UAB „S1“ įsigijo poilsio patalpas, esančias adresu: (*duomenys neskelbtini*). 2012-01-30 dovanojimo sutartimi Nr. VK-362 turtas buvo padovanotas Pareiškėjui. Dovanojamas turtas šalių susitarimu įvertintas 450 000 Lt. Pareiškėjas poilsio patalpas 2012-02-09 sutartimi Nr. 1684 už 450 000 Lt pardavė G. B.. Bylos duomenimis, pajamos, gautos iš šio turto pardavimo, buvo panaudotos Pareiškėjo ir jo sutuoktinės reikmėms, jos nebuvo pervestos E. G. Pastebėtina, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nuo 2010-05-17 deklaruoja gyvenamąją vietą adresu: (*duomenys neskelbtini*), tikrintu laikotarpiu jie taip pat mokėjo komunalinių patarnavimų mokesčius (2010 m. – 325 Lt, 2011 m. – 4 293 Lt, 2012 m. – 996 Lt) šių patalpų savininkų bendrijai „P1“; tuo tarpu E. G. gyvenamosios vietos šiuo adresu nebuvo deklaravusi. Be to, šios poilsio patalpos įkeistos pagal 2010-05-03 paskolos sutartį, kuria A. A. suteikė Pareiškėjui 265 000 Lt paskolą. Taigi, 360 000 Lt sumos, gautos pardavus tėvų dovanotą žemės sklypo dalį ir pervestos UAB „S1“, galutiniai gavėjai buvo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, o ne E. G.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neiginčiamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad pinigėmis lėšomis, gautomis už ginčo nekilnojamojo turto pardavimą, realiai disponavo E. G.; byloje nėra objektyviais duomenimis patvirtintų aplinkybių, kad šios lėšos realiai perduotos E. G. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėtos pinigų sumos E. G.

realiai buvo ar nebuvo perduotos ir būtent Pareiškėjui tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo jo dukra E. G. konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016), pasirinkdami finansines operacijas atlikti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo / sumokėjimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė prisiėmė ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos.

Atsižvelgusi į nurodytas aplinkybes, Komisija sutinka su Inspekcijos sprendimo išvada, kad tarpinių nekilnojamojo turto dovanojimo sandorių, sudarytų tarp Pareiškėjo, jo sutuoktinės G. G. ir dukters E. G., tikslas nebuvo E. G. apdovanojimas.

Antra, Pareiškėjas skunde Komisijai akcentuoja, kad 2009 metų pabaigoje pablogėjo jo ir sutuoktinės sveikata, todėl dalis verslo buvo perduota dukrai, jai taip pat buvo padovanota ginčo žemės sklypo dalis. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo su skundu pateikti dokumentai nepatvirtina teiginių apie pablogėjusią jo ir sutuoktinės sveikatą 2009 metų pabaigoje: medicininių dokumentų išrašai pateikti už 2012–2016 metus, trijų G. G. įmonės darbuotojų paaiškinimai laikytini tendencingais, nes jiems galėjo daryti įtaką darbo santykiai su G. G., be to, juose nurodytas sutuoktinių išvykimo gydytis faktas nepatvirtintas jokiais rašytiniais įrodymais. Pareiškėjo teiginius apie E. G. įsigytų poilsio patalpų (*duomenys neskelbtini*) dovanojimo motyvus (E. G. iš A. A. gautos 265 000 Lt paskolos, kuriai užtikrinti buvo įkeistos poilsio patalpos, gražinimas iš Pareiškėjo lėšų) paneigia byloje esantys įrodymai – notaro patvirtinta sutartis ir A. A. paaiškinimas, liudijantys, jog A. A. 265 000 Lt paskolą suteikė Pareiškėjui, o ne E. G. Komisija pažymi, jog, atsižvelgiant į Civilinio kodekso 6.465 straipsnyje pateiktą dovanojimo sutarties sampratą, 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). 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). Tačiau šiuo konkrečiu atveju įvertinus notariškai patvirtintus Pareiškėjo, jo sutuoktinės ir dukters tarpusavyje sudarytus dovanojimo sandorius mokestiniu teisiniu aspektu, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų išvadai, jog dovanojimo sandorių grandinė, kurioje dalyvavo trys artimais giminystės ryšiais susiję asmenys, buvo sudaryta turint tikslą išvengti GPM mokėjimo nuo pajamų iš nekilnojamojo turto pardavimo, o ne apdovanoti E. G., tuo tarpu Pareiškėjas nei skunde, nei Komisijos posėdžio metu nepagrindė tarpinių sandorių kitais galimais tikslais, t. y. Komisija neturi priežasčių minėtus sandorius vertinti kitaip nei mokesčių administratorius.

Trečia, Komisija pažymi, jog, atsižvelgiant į LVAT formuojamą teisės aiškinimo ir taikymo praktiką, vienas iš esminių objektyvių pagrindų, įrodančių mokestinės naudos siekimą ir leidžiančių taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, yra pripažįstama aplinkybė, jog nebūtini tarpiniai sandoriai, leidę išvengti GPM mokėjimo, buvo atlikti per trumpą laiką. Vien trumpo laiko tarpe įvykusių sandorių daugėtas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą (LVAT 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A556-250/2008).

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė G. G. 2009-09-30 sutartimi Nr. I-10610 už 175 000 Lt įsigijo žemės sklypo 3641/5870 dalį (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. sav. 2009-11-12 sutuoktiniai šią sklypo dalį padovanojo dukrai E. G., šalių susitarimu nekilnojamojo turto įvertinę 1 092 300 Lt. 2009-12-02 (po 20 dienų nuo dovanojimo sandorio sudarymo) buvo sudaryta Preliminari žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 2009/12-2, kurioje buvo sutarta žemės sklypo dalies pardavimo kaina – 1 050 000 Lt. Pažymėtina, jog pasirašant preliminarią sutartį E. G. atstovavo jos tėvas S. G., o UAB „L2“ – E. V. E. G. tėvų dovanotą žemės sklypo dalį 2010-02-05 (praėjus tik 2 mėnesiams nuo dovanojimo) pardavė UAB „L2“ už 1 050 000 Lt (1 sandoris). Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2009-12-16 sutartimi Nr. 3543 už 62 092 Lt nusipirkta

žemės sklypo 1214/5870 dalį 2010-03-03 padovanojo dukrai E. G., šalių susitarimu dovanojamą sklypą įvertinę 360 000 Lt. Dukra minėtą sklypo dalį pagal 2010-03-10 (po 7 dienų) sutartį Nr. MV7-1176 pardavė E. V. už 360 000 Lt (2 sandoris). Paminėtina, kad E. V. 2016-06-15 Klaipėdos AVMI pateiktame paaiškinime nurodė, jog apie parduodamą žemės sklypo dalį (kurią įsigijo UAB „L2“) sužinojo iš S. G. ar jo brolio A. G. „apie mėnesį iki 2009-12-02 Preliminarios sutarties sudarymo“. Apie kitos sklypo dalies pardavimą sužinojo asmeniškai iš Pareiškėjo. Įsigyjant minėtą nekilnojamąjį turtą buvo bendraujama su Pareiškėju, A. G. ir E. G. Pastebėtina, jog tokia pati schema pritaikyta ir parduodant poilsio patalpas (*duomenys neskelbtini*). E. G. asmeninės nuosavybės teise priklausiusios patalpos (įsigytos už 360 000 Lt) buvo padovanotos Pareiškėjui 2012-01-30, turtą šalių susitarimu įvertinus 450 000 Lt, o po 10 dienų (2012-02-09) buvo parduotos už tą pačią 450 000 Lt sumą.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad dviem atvejais dovanojimo sutartyse nurodytos nekilnojamojo turto vertės buvo lygios to turto pardavimo kainai, vienu atveju – turto vertė buvo nežymiai didesnė negu jo pardavimo kaina. Iš nurodytų aplinkybių akivaizdu, kad dovanojimo sandoriai tarp minėtų asmenų sudaryti siekiant vienintelio tikslo – padidinti ginčo nekilnojamojo turto vertę, nes turto pardavimo kaina su turto pirkėjais buvo suderėta dar iki dovanojimo sutarčių sudarymo bei turto pardavimo. Perleidus nekilnojamąjį turtą už dovanojimo sutartyse nurodytas ar nežymiai mažesnes kainas, nesusidarė kainų skirtumas, t. y. nesusidarė pajamų mokesčiu apmokestinamųjų pajamų suma.

Atsižvelgus į aukščiau Komisijos nurodytas aplinkybes, kad tarpinių (notariškai patvirtintų) dovanojimo sandorių būtinumas byloje nėra nustatytas, konstatuotina, kad trumpi laiko tarpai tarp dovanojimo ir pirkimo–pardavimo sandorių sudarymo (nuo 7 dienų iki 2 mėnesių) yra pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Todėl, ginčo sandorių atžvilgiu nustatčius MAĮ 69 str. 1 dalies normos taikymo pagrindą, Pareiškėjo skundo argumentas dėl nepagrįsto mokestinės bazės perkėlimo jam ir jo sutuoktinei G. G. pripažintinas nepagrįstu.

Atsižvelgdama į išdėstytų aplinkybių visumą, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius šioje mokestinio ginčo byloje pagrįstai, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalimi, taikė turinio viršenybės prieš formą principą – nustatęs, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, pasinaudodami GPMĮ 17 str. 1 dalies 26 punkte numatyta gautų pajamų neapmokestinimo lengvata, formaliai įformino nekilnojamojo turto dovanojimo sutartis, t. y. į sandorių grandinę įterpė dukrą E. G., norėdami išvengti GPM mokėjimo ir gauti mokestinę naudą, atkurdamas iškreiptas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, pagrįstai iš sandorių grandinės eliminavo nekilnojamojo turto dovanojimo sandorius ir ginčo turto įsigijimo kainą nustatė pagal ginčo turto pirkimo–pardavimo, o ne dovanojimo sutartis. Komisija pažymi, kad pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, kas nagrinėjamu atveju ir buvo padaryta. Komisija konstatuoja, kad naikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą nėra pagrindo.

Dėl Pareiškėjo skundo dalies, kurioje Pareiškėjas nesutinka su 6 559 Lt nuomos pajamų apmokestinimu, Komisija pažymi, jog Pareiškėjas Metines pajamų deklaracijas už 2012 ir 2013 metų mokestinius laikotarpius pateikė mokestinio patikrinimo metu, todėl, vadovaujantis MAĮ 80 straipsnio nuostatomis ir Inspekcijos viršininko 2004-07-09 įsakymu Nr. VA-135 patvirtintų Mokesčių deklaracijų pateikimo, jų pateikimo termino pratęsimo ir mokesčių mokėtojų laikino atleidimo nuo mokesčių deklaracijų ir (arba) kitų teisės aktuose nurodytų dokumentų pateikimo taisyklių 18 p., pateiktų deklaracijų duomenys buvo įvertinti mokestinio patikrinimo metu apskaičiuojant Pareiškėjui papildomai mokėtiną GPM už 2010–2013 metus. Komisija pastebi, kad GPM (1220 Eur) nuo 2012 ir 2013 metais gautų nuomos pajamų Pareiškėjas sumokėjo tik 2016 metų gegužės mėn., t. y. pavėluotai. Atsižvelgiant į Pareiškėjo sumokėtą sumą, biudžete patikrinimo akto surašymo dieną Pareiškėjas turėjo 1 303,18 Eur mokestinę permoką, kuri buvo įvertinta apskaičiuojant GPM delspinigius, o pasibaigus mokestiniam ginčui bus įskaityta mokestinei nepriemokai padengti, vadovaujantis MAĮ 87 straipsnio nuostatomis.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-01-11 sprendimą Nr. 68-4.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą 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. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti
komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius