



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2017 m. gegužės 2 d. Nr. S-97 (7-30/2017)
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 mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
sutuoktiniui S. G.
C. B.

2017-04-11 posėdyje išnagrinėjusi G. G. (toliau – Pareiškėja) 2017-03-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-01-11 sprendimo Nr. 68-5, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisijoje prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-02-08 gautas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio S. 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. Pareiškėjai ir sutuoktiniui 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio skundą nagrinėja iš esmės.

Inspekcija 2017-01-11 sprendimu Nr. 68-5 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-09-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-578, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 27 416,29 Eur gyventojų pajamų mokesť (toliau – GPM), 15 113,71 Eur GPM delspinigius, 8 467 Eur GPM baudą.

Skundžiamuose sprendimuose nurodyta, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjos ir jos sutuoktinio S. G. GPM už 2010–2013 metus apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumo patikrinimą. Nustatyta, kad tarpusavyje giminystės ryšiais susiję asmenys (Pareiškėjos dukra E. G., Pareiškėja

ir jos sutuoktinis S. G.), sudarydami nekilnojamojo turto dovanojimo sandorius, siekė mokesstinės naudos, todėl, taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatą, mokesčių bazė perkelta Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui. Be to, Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinis 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, Pareiškėjai 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 mokesstinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas 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 mokesstinę 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 mokesstinę 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 mokesstinės 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis S. 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 nekilnojamąjį turtą įvertinę 1 092 300 Lt. E. G. tėvų dovanotą žemės sklypą 2010-02-05 pardavė UAB "B1" 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 (S. G.), o UAB "B1" – C. H.. 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 "B1" 2009-12-11 pervedė 67 000 Lt ir 2010-01-19 – 20 000 Lt į S. G. 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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 C. H. už 360 000 Lt (2 sandoris).

Pagal kredito įstaigų sąskaitų išrašus nustatyta, kad E. G. iš UAB "B1" ir C. H. į banko sąskaitą gautas pinigines lėšas laikotarpiu nuo 2010-02-05 iki 2010-03-10 pavedimais pervedė: S. G. – 87 542 Lt (2010-02-05), Pareiškėjai – 388 800 Lt (2010-02-05), močiutei V. G. – 424 200 Lt (2010-02-05) ir UAB "C1" – 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 "C1" 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 Pareiškėjos sutuoktiniui S. G. Nekilnojamasis turtas šalių susitarimu buvo įvertintas 450 000 Lt. S. G. dovanojimo būdu gautas patalpas pagal 2012-02-09 Sutartį Nr. 1684 už 450 000 Lt pardavė U. S. (3 sandoris).

Inspekcija nustatė, kad iš dukros E. G. 2010-02-05 banko pavedimu gautus 87 542 Lt S. G. 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 "B1" pervedė 87 000 Lt avansą už žemės sklypą į S. G. banko sąskaitą.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja iš dukters 2010-02-05 pavedimu gautus 388 800 Lt tą pačią dieną banko pavedimais pervedė UAB "C1" Nustatyta, kad Pareiškėja 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 Pareiškėjos ir jos 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 veikiama 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 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui, iš surinktų paaiškinimų matyti, kad turto pardavimo sandoriais rūpinosi Pareiškėja su sutuoktiniu ir gautomis turto pardavimo pajamomis realiai disponavo minėti asmenys. Nėra pateikta įrodymų, kad Pareiškėja su sutuoktiniu pervestas pinigines lėšas būtų dukrai grąžinę grynais pinigais, kaip teigia Pareiškėja. 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. – 1 750 Lt, 2011 m. – 7 550 Lt, 2012 m. – 4 700 Lt, 2013 m. – 10 500 Lt, 2014 m. – 6 600 Lt). Sprendime daroma išvada, kad E. G. nedisponavo žemės sklypų pardavimo pajamomis, todėl Pareiškėjos teiginys, kad

pagal 2010-02-05 sutartį pusę gautų piniginių lėšų jos 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 Pareiškėjos 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 jos sutuoktinį.

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 Pareiškėjos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos gautos iš UAB "B1" 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 Inspekcijos 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 išmoka 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 mokėtojo pareigos su B klasės pajamų apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu.

Sprendime pažymima, kad, nors Klaipėdos AVMI sprendime netinkamai taikė GPMĮ nuostatas ir priskyrė Pareiškėjos gautas pajamas iš Lietuvos vieneto A klasės pajamoms bei perkėlė mokestinę naštą Pareiškėjai, 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėja.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 mokesstinio patikrinimo atlikimo, tačiau tai nereiškia, jog mokesstinį 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 mokesčių prievolių vykdymo. Sprendime pažymima, kad nagrinėjamu atveju nėra nustatyta objektyvių priežasčių, kurios galėjo lemti vėlesnį Pareiškėjos įrodymų pateikimą. Daroma išvada, jog Pareiškėja vėliau papildomus įrodymus teikia ne siekdama patvirtinti iš tikrųjų buvusius faktus, o siekdama sudaryti savo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokesčių prievolių. Juolab, kad ir Pareiškėjos pateiktų įrodymų turinys nėra išsamus bei nepaneigia mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, kad gautomis pajamomis disponavo ne E. G., o Pareiškėja ir jos sutuoktinis. 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 Pareiškėjos pateikto mokėjimo nurodymo Nr. 191 (mokėjimo paskirtis „grąžinimas pagal sutartį 2010-05-03, registro Nr. 2302, gavėjas J. Y., suma 255 000 Lt, mokėjimo data 2012-01-05) ir teiginio, kad pagal šį nurodymą J. Y. suteiktos lėšos buvo 255 000 Lt kreditas už įkeistas patalpas (*duomenys neskelbtini*), Inspekcija sprendime nurodė, kad turimais duomenimis, 2010-05-03 sutarties pagrindu S. G. J. Y. suteikė 265 000 Lt paskolą. J. Y. 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 J. Y. suteikta paskola Pareiškėjos sutuoktiniui. Įrodymų, leidžiančių vertinti kitaip nustatytas faktines aplinkybes, Pareiškėja taip pat nepateikia.

Inspekcija konstatavo, kad sudarydami turto, įsigyto ne anksčiau kaip prieš 3 metus iki pardavimo, dovanojimo sandorius, sutuoktiniai siekė mokesstinės 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 "B1" ir C. H. pajamos 1 410 000 Lt pagrįstai priskirtos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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, adresu: (*duomenys neskelbtini*), pardavimo pajamos (450 000 Lt), o šio turto išlaidomis laikytinos patalpų iš UAB "C1" 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. – 4 304 Lt, 2013 m. – 2 255 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 Pareiškėjai apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios mokėtinos sumos.

Dėl skunde išreikšto Pareiškėjos prašymo panaikinti paskirtą baudą ir priskaičiuotus delspinigių, Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjos 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 mokesstinio 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 Pareiškėjai apskaičiuoti 15 113,71 Eur GPM delspinigiai teisėti ir pagrįsti.

Pareiškėja 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. Pareiškėja, remdamasi 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 mokestinė bazė Pareiškėjai ir sutuoktiniui perkelta nepagrįstai.

Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2009-09-30 sutartimi Nr. 1-10610 už 175000 Lt įsigijo 3641/5870 dalis žemės sklypo (*duomenys neskelbtini*), Trakų r. Pareiškėjos 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 Pareiškėjos ir sutuoktinio 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 Lietuva, pagal kurias Pareiškėja su sutuoktiniu gavo 1 962 700 Lt pajamų, nuo kurių nuomininkas išskaičiavo ir sumokėjo į biudžetą 15 proc. GPM (279 300 Lt). Pareiškėja su sutuoktiniu 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 Pareiškėjos, įrodo, kad 2010 metų pradžiai sutuoktiniai turėjo pakankamai lėšų, iš kurių 475 542 Lt grynaisiais pinigais grąžino dukrai E. G., sutaupydami jai išgryninimo mokesť.

Skunde nurodoma, kad iš E. G. gautos 1 410 000 Lt dovanos S. G. buvo pervesta tik 87 000 Lt, iš kurių 49 300 Lt jis nuėmė grynais ir tik 37 700 Lt panaudojo savo reikmėms pavedimu. Todėl mokestinės naštos perkėlimas sutuoktiniams visa apimtimi (1 410 000 Lt) prieštarauja teisingumo ir protingumo kriterijams.

Skundo argumentams, kad E. G. naudojosi pinigais gautais už parduotą ginčo žemės sklypą, pagrįsti Pareiškėja 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 J. Y. įkeisdama nuosavybės teise priklausančias patalpas (*duomenys neskelbtini*). Skunde nurodoma, kad skolą J. Y. 2012 metais bankiniu pavedimu grąžino S. G., dėl to E. G. minėtas poilsio patalpas po 2 metų naudojimosi padovanojo jam. 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, Pareiškėja teigia, kad E. G. pasinaudojo daugiau nei 1 349 200 Lt gautos dovanos lėšomis. Pareiškėja 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.

Pareiškėja 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 S. G. Tai patvirtino ir C. H., atstovavęs UAB "A1".

Skunde teigiama, kad Pareiškėjos sutuoktinis S. G. 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. Pareiškėjos sutuoktinis tokiu būdu padėjo išgryninti lėšas mamai V. G., dukrai E. G., broliui, kurie nenorėjo laikyti lėšų bankuose. S. G. turėjo kortelės limitą 50 000 Lt dienai ir tokiu būdu padėjo savo artimiesiems sutaupyti išgryninimo mokestį (banko skyriuose jis sudarė apie 0,7–1 proc.).

Pareiškėja nurodo nepateikusi 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. Pareiškėjos sutuoktinis 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.

Pareiškėja nesutinka su 2012–2013 metais gautų 6 559 Lt nuomos pajamų už 3 žemės sklypų dalis (*duomenys neskelbtini*), Trakų rajone apmokestinimu. Skunde nurodoma, kad S. G. yra ūkininkas, pajamos iš žemės ūkio veiklos 2012–2013 metais iki 10 000 Lt per metus buvo neapmokestinamos GPM. 2016 metais S. G. 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 Pareiškėja pateikė: 2010-06-18 V. G. nuomos sutartį, skundą ir banko išrašus, įrodančius E. G. grąžintinas lėšas pavedimu, S. G. 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 Pareiškėjos sutuoktinio sveikatos būklę, liudininkų K. P., Y. O. ir R. P. 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 panašia metodika dirbus ir buvusį VMI vadovą F. N., BNS 2017-01-25 Delfi publikaciją paklausimą, ar pasitikima likusiais dirbti VMI vadovais, galimai turėjus įtakos ir Pareiškėjos mokestiniam tyrimui.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Pareiškėja ir jos sutuoktinis prašo Komisijos panaikinti papildomai apskaičiuotus mokesčius pagal Inspekcijos sprendimus.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies yra tenkintinas, o Inspekcijos 2017-01-11 sprendimas Nr. 68-5 keistinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 27 416,29 Eur GPM, 15 113,71 Eur GPM delspinigius, 8 467 Eur GPM baudą, 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 sandoriais tarp tarpusavyje giminytės ryšiais susijusių asmenų (*Pareiškėjos, jos sutuoktinio S. G. ir dukters E. G.*) buvo siekiama gauti mokestinės 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 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui tiesiogiai perleidus (pardavus) ginčo nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims.

Pareiškėja skunde ginčija mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumą, teigdama, jog nekilnojamasis turtas dukrai E. G. buvo padovanotas dėl pablogėjusios Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sveikatos, dukra pasinaudojo gauta 1 410 000 Lt dovana visa apimtimi, todėl mokestinė bazė

Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui perkelta nepagrįstai. E. G. S. G. ir jo motinai V. G. pervestos lėšos buvo gražintos E. G.: V. G. lėšas gražino banko pavedimais ir grynaisiais pinigais, S. G. – grynaisiais pinigais, tokiu būdu sutaupydamas dukrai išgryninimo mokesį.

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 mokesį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

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 nekilnojamą 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 Pareiškėjos, jos sutuoktinio ir dukters E. G. sudarytais dovanojimo sandoriais buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. tikrasis jų ketinimas buvo perleisti ginčo nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims (UAB "B1", C. H. ir U. S.), 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.

(S)

Nagrinėjamu atveju Komisija, įvertinusi mokesčio ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių, detalai aprašytų Pareiškėjos 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis. Taip pat pagrįstai buvo eliminuota 2012-01-30 dovanojimo sutartis, kuria E. G. padovanojo S. G. poilsio patalpas, esančias (*duomenys neskkelbtini*).

Pirma, akcentuotina, jog išvadai, kad formaliai įforminus nekilnojamojo turto dovanojimo sutartis tarp artimais giminystės ryšiais susijusių asmenų, buvo išvengta GPM mokėjimo ir gauta mokesstinė nauda, lemiamą reikšmę turi pats faktas, kad pinigines lėšas už parduotą ginčo nekilnojamąjį turtą faktiškai gavo Pareiškėja ir jos sutuoktinis. Pagal kredito įstaigų pateiktus banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB "B1" pagal 2010-02-05 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį pervedė į S. G. banko sąskaitą 87 000 Lt, į E. G. banko sąskaitą – 963 000 Lt; C. H. pagal 2010-03-10 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį į E. G. banko sąskaitą pervedė 310 000 Lt. Iš viso Pareiškėjos 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: S. G. – 87 542 Lt (2010-02-05), Pareiškėjai – 388 800 Lt (2010-02-05), savo močiutei V. G. – 424 200 Lt (2010-02-05), UAB "C1" – 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 S. G.. E. G. tikrintu laikotarpiu neįsigijo jokio nekilnojamojo turto, išskyrus poilsio patalpas (*duomenys neskkelbtini*), 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.

Pareiškėjos skundo argumentai, kuriuos Pareiškėjos atstovas S. G. išsakė ir Komisijos posėdyje dėl S. G. 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 anūke (E. G.) 424 000 Lt laikė pas ją ir prirėkus 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 neskkelbtini*), įsigijimo ir perleidimo sandoriai. Byloje nustatyta, kad E. G. 2010-03-10 už 360 000 Lt iš UAB "C1" įsigijo poilsio patalpas, esančias adresu: (*duomenys neskkelbtini*). 2012-01-30 dovanojimo sutartimi Nr. VK-362 turtas buvo padovanotas S. G.. Dovanojamas turtas šalių susitarimu įvertintas 450 000 Lt. S. G. poilsio patalpas 2012-02-09 sutartimi Nr. 1684 už 450 000 Lt pardavė U. S.. Bylos duomenimis, pajamos, gautos iš šio turto pardavimo, buvo panaudotos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio reikmėms, jos nebuvo pervestos E. G.. Pastebėtina, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nuo 2010-05-17 deklaruoja gyvenamąją vietą adresu: (*duomenys neskkelbtini*), 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 „P3“; tuo tarpu E. G. gyvenamosios vietos šiuo adresu nebuvo deklaravusi. Be to, šios poilsio patalpos įkeistos pagal 2010-05-03 paskolos sutartį, kuria J. Y. suteikė S. G. 265 000 Lt paskolą.

Taigi, 360 000 Lt sumos, gautos pardavus tėvų dovanotą žemės sklypo dalį ir pervestos UAB "C1" galutiniai gavėjai buvo Pareiškėja ir jos sutuoktinis, o ne E. G.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėja nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad piniginėmis 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 Pareiškėjai tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo jos 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) Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos, jos sutuoktinio S. G. ir dukters E. G., tikslas nebuvo E. G. apdovanojimas.

Antra, Pareiškėja skunde Komisijai akcentuoja, kad 2009 metų pabaigoje pablogėjo jos ir sutuoktinio sveikata, todėl dalis verslo buvo perduota dukrai, jai taip pat buvo padovanota ginčo žemės sklypo dalis. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos su skundu pateikti dokumentai nepatvirtina teiginių apie pablogėjusią jos ir sutuoktinio 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 Pareiškėja, be to, juose nurodytas sutuoktinių išvykimo gydytis faktas nepatvirtintas jokiais rašytiniais įrodymais. Pareiškėjos teiginius apie E. G. išgytų poilsio patalpų (*duomenys neskelbtini*) dovanojimo motyvus (E. G. iš J. Y. gautos 265 000 Lt paskolos, kuriai užtikrinti buvo įkeistos poilsio patalpos, grąžinimas iš S. G. lėšų) paneigia byloje esantys įrodymai – notaro patvirtinta sutartis ir J. Y. paaiškinimas, liudijantys, jog J. Y. 265 000 Lt paskolą suteikė S. G., o ne E. G.. Komisija pažymi, jog, atsižvelgiant į CK 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 Pareiškėjos, jos sutuoktinio 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 Pareiškėja 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 daugėtą, 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis S. 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 nekilnojamojį turtą 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 "B1" – C. H.. E. G. tėvų dovanotą žemės sklypo dalį 2010-02-05 (praėjus tik 2 mėnesiams nuo dovanojimo) pardavė UAB "B1" už 1 050 000 Lt (1 sandoris). Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 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 C. H. už 360 000 Lt (2 sandoris). Paminėtina, kad C. H. 2016-06-15 Klaipėdos AVMI pateiktame paaiškinime nurodė, jog apie parduodamą žemės sklypo dalį (kuria įsigijo UAB "B1" sužinojo iš S. G. ar jo brolio A. D. „*apie mėnesį iki 2009-12-02 Preliminarios sutarties sudarymo*“). Apie kitos sklypo dalies pardavimą sužinojo asmeniškai iš S. G.. Įsigyjant minėtą nekilnojamojį turtą buvo bendraujama su S. G., A. D. 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 S. G. 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 nekilnojamojį 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 nustačius MAĮ 69 str. 1 dalies normos taikymo pagrindą, Pareiškėjos skundo argumentas dėl nepagrįsto mokestinės bazės perkėlimo jai ir jos sutuoktiniui S. 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis, 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 Pareiškėjos skundo dalies, kurioje Pareiškėja nesutinka su 6 559 Lt nuomos pajamų apmokestinimu, Komisija pažymi, jog atsižvelgiant į CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą, 2012–2013 m. sutuoktinių gautos žemės sklypų nuomos pajamos (2012 m. – 4 304 Lt, 2013 m. – 2 255 Lt) laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, todėl pagrįstai buvo padalintos lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams. Pareiškėjos sutuoktinis S. G. 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 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui papildomai mokėtiną GPM už 2010–2013 metus. Komisija pastebi, kad GPM (1220 Eur) nuo 2012 ir 2013 metais gautų nuomos pajamų S. G. sumokėjo tik 2016 metų gegužės mėn., t. y. pavėluotai. Tuo tarpu Pareiškėja šių nuomos pajamų nedeklaravo ir nuo jų GPM nemokėjo, todėl Inspekcijai pagrįstai Pareiškėjos gautas žemės sklypų nuomos pajamas įvertino mokestinio patikrinimo metu apskaičiuojant Pareiškėjai mokėtiną GPM už 2012–2013 metus.

Dėl GPM baudos

Pagal MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstanta mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokestinio patikrinimo akte Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 28 224,33 Eur GPM, tačiau įvertinus Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose už 2012 ir 2013 metų mokestinius laikotarpius deklaruotas ir sumokėtas atitinkamai 78,20 Eur ir 729,84 Eur GPM sumas, nurodyta papildomai sumokėti į biudžetą 27 416,29 Eur GPM. Klaipėdos AVMI 2016-09-21 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FP0682-578 Pareiškėjai skyrė 30 proc. GPM baudą, t. y. 8 467 Eur (28 224,33 Eur x 30 proc.) GPM baudą. Pagal MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas, baudos skiriamos nuo apskaičiuotų papildomai mokėtinų mokesčio sumų. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai paskirta GPM bauda yra perskaičiuotina, kadangi ją skiriant nebuvo atsižvelgta į aukščiau nurodytas Pareiškėjos sumokėtas GPM sumas pagal 2012 ir 2013 metų Metinės pajamų deklaracijas. Remiantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, Pareiškėjai vietoj 8 467 Eur GPM baudos skiriama 8 224 Eur (27 416,29 Eur x 30 proc.) GPM bauda.

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:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-01-11 sprendimą Nr.68-5: vietoje patvirtintų 27 416,29 Eur GPM, 15 113,71 Eur GPM delspinigius ir 8 467 Eur GPM baudos nurodyti Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 27 416,29 Eur GPM, 15 113,71 Eur GPM delspinigius ir 8 224 Eur GPM baudą.

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

Komisijos narė, pavaduojanti
komisijos pirmininkę

Lina Vosyliienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius