



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N. N. 2017-04-10 SKUNDO**

2017 m. liepos 28 d. Nr. S-164 (7-87/2017)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
advokato padėjėjui M. V.

2017-06-20 posėdyje išnagrinėjusi N. N. (toliau – Pareiškėja) 2017-04-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-03-13 sprendimo Nr. 68-37, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Pareiškėjos 2017-04-28 prašymą sustabdyti skundo nagrinėjimą dėl Inspekcijai pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2017-05-16 posėdyje nusprendė Pareiškėjos skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, Komisijos 2017-06-20 posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujino ir skundą išnagrinėjo iš esmės.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-12-19 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7.2) FR0682-705, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 10 227,36 Eur pridėtinės vertės mokesťį (toliau – PVM), 3 312,09 Eur gyventojų pajamų mokesťį (toliau – GPM), 5 802,75 Eur PVM delspinigius, 1 778,44 Eur GPM delspinigius, 3 068 Eur PVM baudą ir 994 Eur GPM baudą.

Kauno AVMI atliko Pareiškėjos PVM, GPM, valstybinio socialinio draudimo įmokų, privalomojo sveikatos draudimo įmokų už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą.

Mokestinio patikrinimo metu:

1. Išanalizavus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio A. N. vykdytus sandorius su nekilnojamuoju turtu (pagal Pareiškėjos ir sutuoktinio pateiktus dokumentus, Inspekcijos duomenų bazėse turimus duomenis, Pareiškėjos archyvinėje byloje esančius duomenis) nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, įsigydami, parduodami ar kitaip perimdami ar perleisdami nekilnojamojo turto nuosavybės teises, keisdami nekilnojamojo turto paskirtį, dalindami nekilnojamojo turto objektus į keletą, vykdė ekonominę veiklą, atitinkančią Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 2 str. 8 dalies nuostatas. Nustatyta, kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 32 str. 1–2 dalių, 71 ir 92 straipsnių nuostatas, nepateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos (forma FR0608) ir nuo gautų pajamų neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo pardavimo PVM, tuo pažeisdama PVMĮ nuostatas.

2. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavo, kad 2010-05-13 pirkimo–pardavimo ir 2011-12-27 dovanojimo sandoriai sudaryti siekiant mokesstinės naudos, sumažinant mokėtiną GPM sumą.

3. Atlikus tikrinamojo laikotarpio (2010–2014 metų) Pareiškėjos ir sutuoktinio nekilnojamojo turto pirkimo / pardavimo sandorių analizę, nustatyta, jog Pareiškėja pažeidė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 str. 3 dalies ir 27 str. 1 dalies nuostatas, t. y. Pareiškėja, gavusi kitų B klasės pajamų, privalėjo jas deklaruoti pateiktose 2010–2014 m. Metinėse pajamų deklaracijose, tačiau gautų pajamų nedeklaravo ar neteisingai deklaravo gautas pajamas, priskirtas neapmokestinamosioms pajamoms pardavus nekilnojamąjį turtą.

Dėl ekonominės veiklos konstatavimo Inspekcijos skundžiamame sprendime nurodytos reikšmingos bylos faktinės aplinkybės:

- 1998 metais Pareiškėja paveldėjo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini);
- 2004 metais Pareiškėjo sutuoktinis gavo dovanų žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini); Pareiškėjo sutuoktinė pakeitė žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), paskirtį ir padalijo į du sklypus;
- 2005 metais Pareiškėja ir sutuoktinis įsigijo 2 butus, esančius (duomenys neskelbtini), ir patyrė 77 400 Lt išlaidų;
- 2006 metais Pareiškėja ir sutuoktinis įsigijo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), ir patyrė 50 000 Lt išlaidų;
- 2007 metais Pareiškėja ir sutuoktinis įsigijo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), ½ žemės sklypo, esantį (duomenys neskelbtini), butą (duomenys neskelbtini), pardavė butą, esantį (duomenys neskelbtini), patyrė 988 900 Lt išlaidų bei gavo 110 800 Lt pajamų; Pareiškėja pardavė nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), ir gavo 725 500 Lt pajamų;
- 2008 metais Pareiškėja ir sutuoktinis pakeitė žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), paskirtį į gyvenamąsias teritorijas ir padalijo minėtą žemės sklypą į tris žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini), įsigijo 49/10000 požeminės automobilių stovėjimo saugyklos, esančios (duomenys neskelbtini), patyrė 58 000 Lt išlaidų; Pareiškėja pardavė nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), ir gavo 500 000 Lt pajamų;
- 2010 metais Pareiškėja ir sutuoktinis įregistravo nebaigtą statyti gyvenamąjį namą, esantį (duomenys neskelbtini), įsigijo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), patyrė 25 000 Lt išlaidų, pardavė nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), ir žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), gavo 296 500 Lt pajamų;

– 2011 metais Pareiškėja ir sutuoktinis įregistravo nebaigtą statyti gyvenamąjį namą, esantį (duomenys neskelbtini), pardavė nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), gavo 498 112 Lt pajamų;

– 2012 metais Pareiškėja ir sutuoktinis įsigijo žemės sklypus (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), ir (duomenys neskelbtini), patyrė 165 000 Lt išlaidų, pardavė žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), gavo 85 000 Lt pajamų; Pareiškėjos sutuoktinis padalijo žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), į du sklypus unikalūs Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini);

– 2013 metais Pareiškėja ir sutuoktinis pakeitė žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), paskirtį į gyvenamąsias teritorijas ir padalijo minėtą žemės sklypą į keturis žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini) bei unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), įsigijo nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), patyrė 156 000 Lt išlaidų; Pareiškėja paveldėjo butą, esantį (duomenys neskelbtini), ½ buto, esantį (duomenys neskelbtini), ½ garažo, esančio (duomenys neskelbtini) ir pardavė minėtą nekilnojamąjį turtą, gavo 76 000 Lt pajamų; Pareiškėjo sutuoktinis pardavė dalį žemės sklypo, priklausančią jam nuosavybės teise, esančią (duomenys neskelbtini), gavo 17 288 Lt pajamų.

Skundžiamame sprendime cituojama PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatos ir nurodoma, kad „Ekonominė veikla – veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turtinių teisių turėjimu), kurią vykdant siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdant siekiama gauti pelno), išskyrus: 1) darbo veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 7 dalyje; 2) valstybės ir savivaldybių veiklą, kaip ji apibrėžta šio straipsnio 38 dalyje, net jeigu už tokią veiklą mokami mokesčiai ar rinkliavos.“ Nurodoma, kad pagal 1977-05-17 Šeštąją Tarybos direktyvą Nr. 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – „Bendra PVM sistema: vienodas vertinimo pagrindas“ valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti kiekvieną asmenį, vykdantį sandorius, net jeigu jie yra atsitiktiniai, ypač kai tie sandoriai tai: a) pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimas prieš jų pirmą panaudojimą; b) žemės statyboms tiekimas. Nurodoma, kad direktyvos 4 str. 2 dalyje nustatyta, kad „ekonominė veikla“ yra suprantama kaip konkrečiai apimanti gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą. Veikla laikytini aktyvūs mokesčių mokėtojo veiksmai sudarant sandorius ir vykdant ūkines operacijas. Žodis „veikla“ suponuoja, kad mokesčių mokėtojas šiuos veiksmus turi atlikti sistemingai, tęstinį laikotarpį. Teigiama, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojamumas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų.

Inspekcija, įvertinusi tikrinamąjį (2010 – 2014 m.) ir tiriamąjį laikotarpį (2004 – 2009 m.), sprendime teigia, kad pagrįstai nustatytas Pareiškėjos ir sutuoktinio ekonominės veiklos vykdymas tęstinį laikotarpį. Tai, anot Inspekcijos, pagrindžia nekilnojamojo turto įsigijimo sandorių skaičius: 2005 m. – 2 sandoriai, 2006 m. – 1 sandoris 2007 m. – 3 sandoriai, 2008 m. – 1 sandoris, 2010 m. – 1 sandoris, 2012 m. – 2 sandoriai, 2013 m. – 1 sandoris; žemės sklypų paskirties keitimo ir padalinimo veiksmai: 2004 m. – 1, 2008 m. – 1, 2011 m. – 1, 2012 m. – 1, 2013 m. – 1; įsigytuose žemės sklypuose pastatų statymas: 2007 m. – 1, 2008 m. – 1, 2009 m. – 2, nekilnojamojo turto pardavimo sandorių skaičius: 2007 m. – 2 sandoriai, 2008 m. – 1 sandoris, 2010 m. – 2 sandoriai, 2011 m. – 2 sandoriai, 2012 m. – 1 sandoris, 2013 m. – 5 sandoriai. Inspekcijos vertinimu, šios aplinkybės, jog Pareiškėja ir sutuoktinis tęstinį laikotarpį pirkė žemės sklypus, keitė žemės sklypų paskirtį, statė pastatus bei vykdė nekilnojamojo turto pardavimo sandorius, patvirtina tai, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio vykdyti sandoriai nebuvo atsitiktiniai. Inspekcijos teigimu, tam tikrais atvejais sandoriai (pavyzdžiui, asmeninio būsto ar kito turto pardavimas, kuriame nėra versliškumo elementų) negali būti laikomi veiklos vykdymo požymiu, tačiau tokias aplinkybes kiekvieno sandorio atveju privalo įrodyti mokesčių mokėtojas. Inspekcija nurodo, jog įrodymų ar aplinkybių, patvirtinančių, jog

kuris nors iš minėtų sandorių buvo skirtas asmeniniams poreikiams, tačiau, pasikeitus aplinkybėms, buvo perleistas, ir dėl to negali būti priskirtinas prie ekonominės veiklos vykdymo, Pareiškėja nepateikė. Pareiškėja ir sutuoktinis savarankiškai sprendė su nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veikla susijusius klausimus, o Pareiškėjos sudarytų sandorių piniginė išraiška, taip pat gautų pajamų dydis, t. y., kad Pareiškėja ir sutuoktinis siekė gauti pajamų patvirtina, kad Pareiškėja ir sutuoktinis tiekė prekes už atlygį. Tam, jog veikla būtų laikytina prekių tiekimu ar paslaugų teikimu už atlygį, subjektas turi siekti gauti bet kokių pajamų. Kai subjektas sudaro sandorį už simbolinę kainą, nelaikytina, kad jis tokių pajamų siekia. Sprendime pažymėta, kad sandorio kainos dydis yra subjektyvus dalykas, todėl, ar kaina simbolinė, turi būti nustatoma kiekvienu konkrečiu atveju, įvertinus visas reikšmingas aplinkybes ir surinktus įrodymus (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2010-04-26 nutartis adm. byloje Nr. A438-401/2010*). Inspekcijos teigimu, nenustatyta, jog Pareiškėja ir sutuoktinis būtų tiekę prekes už simbolinę kainą, Pareiškėjos ir sutuoktinio veikla buvo vykdoma kaip verslas, t. y. turėjo versliškumo požymį.

Inspekcija daro išvadą, kad pagrįstai nustatyta, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio vykdyta veikla, sudarant nekilnojamojo turto sandorius, atitinka PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas, t. y. Pareiškėja vykdė ekonominę veiklą, todėl mokesčio patikrinimo metu pagrįstai už laikotarpį nuo 2010-05-01 iki 2014-12-31 apskaičiuotas mokėtinas pardavimo PVM už parduotus nekilnojamojo turto objektus.

Sprendime, atsakant į Pareiškėjos skundo argumentus dėl duomenų vertinimo iki tikrintino laikotarpio, taip pat dėl ekonominės veiklos, pažymima, jog dėl tokio vertinimo su mokesčių administratoriaus pozicija savo praktikoje sutinka ir LVAT (pvz. *LVAT 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A438-2646-11*). Papildomai pažymėta, jog vertinant, ar subjektas vykdo ekonominę veiklą, būtina nustatyti, ar vykdoma veikla yra vykdoma tęstinį laikotarpį, kuris apima ilgesnį laikotarpį nei tikrinamasis laikotarpis, nes, vertinant ilgesnį laikotarpį nei keleri tikrinamieji metai, galima objektyviau nustatyti, ar subjekto vykdyti sandoriai buvo vykdomi tęstinį laikotarpį. Pabrėžta, jog tam, kad Pareiškėjos įsigyti ir perleisti nekilnojamojo turto objektai būtų priskirti prie ekonominės veiklos vykdymo, mokesčių administratorius vertino, ar Pareiškėjos įsigijimo / perleidimo sandoriai atitinka sprendime jau minėtus kriterijus, todėl nenustačius, jog atskiri nekilnojamojo turto įsigijimo / perleidimo sandoriai buvo atsitiktiniai, visi šiame sprendime minėti nekilnojamojo turto įsigijimo / perleidimo sandoriai pagrįstai buvo priskirti prie ekonominės veiklos.

Dėl nedeklaruotų / neteisingai deklaruotų nekilnojamojo turto įsigijimo / perleidimo pajamų sprendime nurodoma, kad 2010 m. Pareiškėja 2011-12-16 Kauno AVMI pateiktos 2010 m. Metinės pajamų deklaracijos (GPM308) priede GPM308N (neapmokestinamosios pajamos) deklaravo 49 500,00 Lt nekilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų, 75 000,00 Lt būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų, priede GPM308T (ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės apmokestinamosios pajamos I skyriuje (nekilnojamojo daikto ir / ar teisiškai registruotino kilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos)) deklaravo 23 750,00 Lt būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 23 268,04 Lt susijusių su šiuo turtu išlaidų.

Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjos 2010 m. vykdytus nekilnojamojo turto perleidimo sandorius, nustatė šias aplinkybes:

Pagal 2006-05-15 žemės sklypo pirkimo pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. 4VJ-10062, Pareiškėja ir sutuoktinis įsigijo 0,28 ha žemės sklypą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), iš kurio 2008-12-17 buvo suformuoti žemės sklypai: unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kuriam suteiktas adresas: (duomenys neskelbtini); unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kuriam suteiktas adresas: (duomenys neskelbtini).

Sprendime dėl nekilnojamojo turto objekto Nr. (duomenys neskelbtini) nurodoma, kad pagal 2010-02-17 sutartį, notarinio registro Nr. 2-597, minėtas žemės sklypas parduotas už 99 000 Lt. Pareiškėjos pajamų dalis 49 500 Lt.

Dėl nekilnojamojo turto objekto Nr. (duomenys neskelbtini) sprendime nurodoma, kad šiame sklype 2010-05-05 įregistruotas pastatas – nebaigtas statyti gyvenamasis namas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini). Šis nekilnojamasis turtas pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. RI-2698, parduotas už bendrą 197 500 Lt kainą, žemės sklypo kaina – 150 000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) – 47 500 Lt. Pareiškėjo sutuoktinė mokestinio patikrinimo metu pateikė dokumentus, pagrindžiančius namo statybos sąnaudas 50 099,91 Lt sumai, Pareiškėjos išlaidų dalis 25 049,96 Lt. Mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, neatsižvelgta į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkurtos iškreipiamos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestis apskaičiuotas pagal mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas, t. y. nekeičiant bendros sandorio kainos (197 500 Lt), nustatyta 21 725 Lt žemės sklypo kaina ir 175 775 Lt gyvenamojo namo kaina. Pareiškėjo pajamų dalis už parduotą žemės sklypą sudaro 10 862,50 Lt, o pajamų dalis už parduotą namą sudaro 87 887,50 Lt. Įvertinus apskaičiuotą PVM, Pareiškėjos gautas pajamas, išskaičiuotus mokesčius per mokestinį laikotarpį, metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį bei papildomą dydį, Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 7 900 Lt (2 288 Eur) GPM suma, Kauno AVMI sprendimu suma padidinta 224 Lt ir nustatyta 8 123 Lt (2 352,58 Eur).

Sprendime dėl 2011 m. nurodoma, kad Pareiškėja 2014-05-22 Kauno AVMI pateiktoje 2011 m. Metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) priede GPM308N deklaravo 64 056,00 Lt ir 59 500,00 Lt (iš viso 123 556 Lt) nekilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų, priede GPM308T deklaravo 5 000 Lt ir 120 500 Lt (iš viso 125 500 Lt) būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 5 000 Lt ir 125 552,17 Lt susijusių su šiuo turtu išlaidų. Mokesčių administratorius, ištyręs deklaruotų duomenų teisingumą, neatitikimų nenustatė.

Dėl 2012 m. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja 2013-04-29 Kauno AVMI pateiktos Metinės pajamų deklaracijos (GPM308) priede GPM308V (individualios veiklos pajamos II dalis – pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimus) deklaravo 2 veiklos pagal verslo liudijimą mėnesius, privalomą sumokėti 98 Lt PSDĮ sumą. Pateiktoje deklaracijoje Pareiškėja nedeklaravo 85 000 Lt (Pareiškėjos pajamų dalis 42 500 Lt) 0,1139 ha žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esančio (duomenys neskelbtini), pardavimo pajamų ir 25 000 Lt (Pareiškėjos išlaidų dalis 12 500 Lt) išlaidų, patirtų įsigyjant minėtą žemės sklypą.

Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjos 2012 m. vykdytus nekilnojamojo turto sandorius, nustatė šias aplinkybes:

Sprendime dėl nekilnojamojo turto objekto Nr. (duomenys neskelbtini) nurodoma, kad Pareiškėja ir sutuoktinis pateikė dokumentus, pagal kuriuos žemės sklypą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantį (duomenys neskelbtini), padovanojo dukrai I. N. pagal 2011-12-27 dovanojimo sutartį, notarinio registro Nr. RI-8331. Dovanojamą turtą šalys įvertino 96 000 Lt. I. N. minėtą žemės sklypą pagal 2012-01-06 nekilnojamojo daikto (žemės sklypo) pirkimo–pardavimo išsimokėtinai sutartį, notarinio registro Nr. LG-101, pardavė už 85 000 Lt M. J. ir L. V. –J. Mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, konstatuota, kad parduoto nekilnojamojo turto gautos pajamos (85 000 Lt) priskirtinos Pareiškėjai ir sutuoktiniui (kiekvienam po 42 500 Lt). Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus 7 376 Lt apskaičiuotą PVM, Pareiškėjai nustatyta 35 124 Lt (42500 - 7376) pajamų suma. Pagal Pareiškėjos ir sutuoktinio pateiktą 2010-05-19 pirkimo–pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. 2-3413, žemės sklypas, esantis (duomenys neskelbtini), įsigytas už 25 000 Lt. Pareiškėjos išlaidų dalis 12 500 Lt.

Patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjos gautas pajamas, išskaičiuotus mokesčius per mokestinį laikotarpį, metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį bei papildomą dydį, Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 3 304 Lt (956,90 Eur) GPM suma.

Sprendime dėl 2013 m. nurodoma, kad Pareiškėja 2015-01-08 pateiktoje Kauno AVMI Metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) priede GPM308P (apmokestinamosios pajamos) deklaravo 717,39 Lt su darbo santykiais susijusių pajamų ir 0 Lt išskaičiuotą mokesčio sumą; priede GPM308T deklaravo 36 000 Lt nekilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 39 300 Lt šio nekilnojamojo turto išlaidų, deklaravo 5 000 Lt nekilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 5 300 Lt šio nekilnojamojo turto išlaidų, 35 000 Lt nekilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 19 800 Lt šio nekilnojamojo turto išlaidų, 32 500 Lt nekilnojamojo daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 28 118,02 Lt šio nekilnojamojo turto išlaidų.

Sprendime dėl nekilnojamojo turto objekto Nr. (duomenys neskelbtini) nurodoma, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2004-09-30 sutartį, notarinio registro Nr. 18557, iš J. N. gavo dovanų žemės sklypą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantį (duomenys neskelbtini), iš kurio pagal 2011-10-28 susitarimą suformuotas žemės sklypas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini). Minėtas žemės sklypas pagal 2013-07-18 pirkimo–pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. 4485, parduotas už 17 288 Lt. Mokestinio patikrinimo metu nustatytos 17 288 Lt neapmokestinamosios pajamos.

Dėl nekilnojamojo turto objekto Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini) sprendime nurodoma, kad pagal 2012-02-14 pirkimo–pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. 2-1272, Pareiškėja ir sutuoktinis įsigijo 0,2686 ha žemės sklypą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), už 95 000 Lt (Pareiškėjos išlaidų dalis 47500 Lt), iš kurio 2013-07-09 Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Kauno miesto skyriaus vedėjo sprendimu Nr. 8SK-(14.8-100)-386 buvo suformuoti 0,0750 ha žemės sklypas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini) ir 0,0840 ha žemės sklypas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini). Patirtos išlaidos įsigyjant šiuos sklypus apskaičiuojamos įvertinant išlaidas, patirtas įsigyjant 0,2686 ha žemės sklypą ir naujai suformuotų žemės sklypų plotus: 47500 Lt: 2686 x (750 + 840) = 28 118,02 Lt. Pagal 2013-07-23 pirkimo–pardavimo sutartį, notarinio registro Nr. 5-1-612, žemės sklypai, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini) ir unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esantis (duomenys neskelbtini), parduoti už 65 000 Lt. Pareiškėjos pajamų dalis 32 500 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu, atlikus Pareiškėjos 2013 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaruotinių pajamų, GPM apskaičiavimą, įvertinus mokestinio patikrinimo metu 600 Lt MPNPD, nustatytas nedeklaruotas 8 000 Lt pajamas, pardavus transporto priemonę ir 7 941,44 Lt išlaidas, įsigyjant transporto priemonę, apskaičiuotas 2 856 Lt GPM, t. y. papildomai apskaičiuota 9 Lt (2856 – 2847) (2,61 Eur) mokėtina GPM suma.

Pareiškėja 2015-01-08 pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2014 m. (GPM308) priede GPM308P (apmokestinamosios pajamos) deklaravo 3030 Lt su darbo santykiais susijusių pajamų ir 0 Lt išskaičiuotą mokesčio sumą; 423,20 Lt netauriųjų metalo laužo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų ir 0 Lt išskaičiuotą mokesčio sumą; 1 411,74 Lt nekilnojamojo daikto nuomos pajamų ir 210 Lt išskaičiuoto mokesčio sumą; priede GPM308V deklaravo 0 veiklos pagal verslo liudijimą mėnesių, privalomą sumokėti 0 Lt PSDĮ sumą ir 34 800 Lt gautų pajamų; priede GPM308L deklaravo 2750,20 Lt įmokų už gyvybės draudimą. Patikrinimu metu nustatyta, kad Pareiškėja nedeklaravo automobilio pardavimo 2 000 Lt pajamų bei 5 200 Lt įsigijimo išlaidų. Įvertinus, gautas pajamas, išskaičiuotus mokesčius, metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį bei papildomą dydį, Pareiškėjai apskaičiuotas 165 Lt grąžintinas GPM.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo sprendime nurodoma, kad mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėja ir sutuoktinis, sudarydami 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sandorį dėl nekilnojamojo turto (žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) ir gyvenamojo namo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) perleidimo, taip pat sudarydami 2011-12-27 dovanojimo sandorį dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), perleidimo dukrai, siekė sumažinti mokėtiną GPM sumą.

Sprendime dėl nekilnojamojo turto (žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) ir gyvenamojo namo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esančio (duomenys neskelbtini) ir perleisto 2010-05-13 pirkimo pardavimo sutartimi, nurodoma, kad Pareiškėja ir sutuoktinis, manipuliuodami tikrosiomis nekilnojamojo turto objektų pardavimo kainomis, siekė išvengti GPM mokėjimo, t. y. minėta sutartimi žemės sklypas, kuris išlaikytas 5 m., parduotas už 150 000 Lt, o neišlaikytas 5 m. gyvenamasis namas už 47 500 Lt.

Atliekant minėtos sutarties vertinimą, mokesčių administratorius patikrinimo metu kreipėsi į nepriklausomą turto vertintoją – UAB „Capital vertinimas“ dėl žemės sklypo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) ir nebaigto statyti gyvenamojo namo (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), adresu (duomenys neskelbtini), vertės nustatymo 2010-05-13 datai. UAB „Capital vertinimas“ pateikė Turto vertinimo ataskaitą Nr. 16-NO7-58. Nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos Nr. 16-NO7-58 turto vertės nustatymo pažymoje padarytoje išvadoje dėl vertinamo turto rinkos vertės nurodyta, kad vertinamo turto, esančio (duomenys neskelbtini), rinkos vertė 2010-05-13 yra 198 400 Lt (57 460,61 EUR): žemės sklypo – 21 800 Lt (6 313,71 EUR), gyvenamojo namo – 176 600 Lt (51 146,90 EUR).

Patikrinimo metu, įvertinus nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos Nr. 16-NO7-58 turto vertės nustatymo pažymoje nustatytas vidutinių verčių sumas, nustatyta, kad žemės sklypo vidutinė rinkos vertė sudaro 11 %, o gyvenamojo namo vidutinė rinkos vertė – 89 % bendrosios nekilnojamojo turto vertės. Atlikus tokį patį paskaičiavimą pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytas turto vertes nustatyta, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė minėtą nekilnojamąjį turtą pardavė už 197 500 Lt, tačiau gyvenamojo namo vertė šioje sumoje sudaro 24 %, o žemės sklypo vertė 76 % bendros nekilnojamojo turto pardavimo kainos. Patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, neatsižvelgta į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkurtos sandoriu iškreiptos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestis apskaičiuotas pagal mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (pervertinta atskirų nekilnojamojo turto objektų pardavimo kaina), t. y. nekeičiant 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartyje, notarinio registro Nr. RI-2698, bendros sandorio kainos (197 500 Lt), tačiau nustatant tikrąją atskirų objektų pardavimo kainą, t. y. 21 725 Lt (197 500 x 11%) žemės sklypo ir 175 775 Lt (197500 x 89%) gyvenamojo namo.

Sprendime dėl žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), (duomenys neskelbtini), nurodoma, kad pagal 2011-12-27 dovanojimo sutartį, notarinio registro Nr. RI-8331, Pareiškėja ir sutuoktinis padovanojo šį nekilnojamojo turto objektą dukrai I. N. , dovanojimo sutartyje nurodyta žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 48 100 Lt, tačiau šalys dovanojamą turtą įvertino 96 000 Lt. Nustatyta, kad pagal 2012-01-06 nekilnojamojo daikto (žemės sklypo) pirkimo–pardavimo išsimokėtinai sutartį, notarinio registro Nr. LG-101, I. N. pardavė 0,1139 ha žemės sklypą už 85 000 Lt M. J. ir L. V. –J. Sutartyje nustatyta 47 500 Lt (nustatymo data 2012-01-04) vidutinė rinkos vertė.

Patikrinimo metu buvo apklausti žemės sklypo pirkėjai M. J. ir L. V. –J. bei nekilnojamojo turto ekspertė S. S. . Žemės sklypo pirkėjai M. J. ir L. V. –J. 2016-03-01 paaiškinimuose Nr. AU29-339 ir AU29-340 nurodė, kad derybas dėl žemės sklypo pirkimo vedė su Pareiškėja ir UAB „L1“ nekilnojamojo turto agente S. S. . Pasirašant žemės sklypo pirkimo sutartį, dalyvavo I. N. , jos tėvai (Pareiškėja ir sutuoktinis). Sutarties pasirašymo metu mokėtus pinigus perskaičiavo ir paėmė I. N. tėvai, likusi dalis buvo sumokėta į Pareiškėjos banko sąskaitą. UAB „L1“ nekilnojamojo turto agentė S. S. paaiškiniame nurodė, kad žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), pardavėjai I. N. įsipareigojo ieškoti pirkėjo,

sudarydama 2011-09-12 Tarpininkavimo paslaugų sutartį Nr. 006. Pagal sutartį tarpininkavimo paslaugos kaina 1 000 Lt, kurią I. N. sumokėjo grynais pinigais pagal 2012-01-29 S. S. išrašytą sąskaitą faktūrą Nr. 12/1.

Mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, parduoto nekilnojamojo turto gautos pajamos 85000 Lt priskirtos Pareiškėjai ir sutuoktiniui (kiekvienam po 42500 Lt (85000/2)).

Sprendime Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos nesutikimus dėl UAB „Capital vertinimas“ Turto vertinimo ataskaitos Nr. 16-NO7-58 bei remdamasi LVAT praktika, pažymi, jog Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 23 str. 1 dalyje nurodyta, kad turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol priešišios įstaiga nėra nustatiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nuginčyta teisme (LVAT 2015-09-22 nutartis ad. byloje Nr. A1455-556/2015). Teigiama, kad objektyvių duomenų, jog ginčo UAB „Capital vertinimas“ Turto vertinimo ataskaita Nr. 16-NO7-58 neatitinka Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 23 straipsnyje nurodytų reikalavimų, byloje nepateikta, todėl, pripažinti ją neturinčia juridinės galios ar neteisinga, nėra pagrindo (LVAT 2010-05-13 nutartis adm. byloje Nr. A442-38/2010). Pažymėta, jog turto vertinimo ataskaita – tai įrodymas, kuris buvo surinktas panaudojant specialias žinias, šių įrodymų vertinimas nagrinėjamu atveju taip pat turi būti atliekamas pasinaudojus tokiomis pačiomis specialiomis žiniomis (LVAT 2011-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A442-203-11). Teigiama, jog mokesčių administratorius pateikė įrodymus apie realią parduoto nekilnojamojo turto vertę, Pareiškėjas turėjo / turi teikti įrodymus dėl netinkamai nustatytos vertės. Nurodoma, kad vien paaiškinimai apie galimus vertinimo trūkumus nėra pagrįsti, kol nėra patvirtinti atitinkamais faktiniais duomenimis, o tokie byloje nėra pateikti, todėl mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija neturi pagrindo atmesti vertinimo ataskaitos kaip įrodymo (LVAT 2010-03-29 sprendimas adm. byloje Nr. A556-599/2010). Atkreiptas dėmesys, jog pagal bendrąją įrodinėjimo taisyklę kiekviena ginčo šalis turi pagrįsti aplinkybes, kuriomis remiasi kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu, ginčo atveju tai reiškia, kad Pareiškėjas, norėdamas nuginčyti mokesčių administratoriaus pateiktą turto vertinimo ataskaitą, turi pateikti jos nepagrįstumo įrodymus arba jų duomenis paneigiančias lygiavertes turto vertinimo ataskaitas (LVAT 2007-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A469-225-07).

Dėl turto vertės nustatymo Inspekcija pažymi, jog turto vertintojas vertės nustatymą atliko būtent 2010-05-13 datai, vadovavosi vertinimo ataskaitos 3 puslapyje nurodytais teisiniais, metodologiniais ir informaciniais šaltiniais, taipogi atsižvelgė ir į nekilnojamojo turto baigtumą bei kitus veiksnius (turto vertinimo ataskaitos 9 psl.).

Dėl nekilnojamojo turto objekto perleidimo sandoriams taikytų MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų, Inspekcija pažymi, jog MAĮ 6 straipsnis nustato, kad turinio viršenybės prieš formą principas yra vienas iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindinių principų. To paties įstatymo 10 straipsnyje yra atskleista šio principo turinys – mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. MAĮ 69 straipsnyje yra detalizuojamas šio principo taikymas apskaičiuojant mokesčius (LVAT 2016-01-19 nutartis adm. byloje Nr. A-1325-575/2016). Sprendime pabrėžiama, jog tais atvejais, kuomet nustatoma, jog mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinę naudą, mokesčių administratorius turi teisę taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, tokia praktika yra patvirtinta ir LVAT jurisprudencijoje (pvz. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-715/2013; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A145-602/2016 ir kt.). Pagal LVAT praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio

(ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; LVAT 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A602-2698/2012; LVAT 2013-03-05 nutartis adm. byloje A556-404/2013). Sprendime, remiantis LVAT 2011-02-04 nutartimi adm. byloje Nr. A438-201/2011, 2011-09-15 nutartimi adm. byloje Nr. A442-2316/2011, daroma išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokesčio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (žr. LVAT 2013-11-18 nutartį adm. byloje Nr. A602-1718/2013; LVAT 2016-02-08 nutartį adm. byloje Nr. A45-602/2016).

Inspekcija teigia, kad analizuodama Pareiškėjos ir sutuoktinio vykdytus sandorius tikrinamuoju laikotarpiu, nustatė, jog Pareiškėja ir sutuoktinis 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė žemės sklypą su jame esančiu nebaigtu statyti gyvenamuoju namu (žemės sklypo, kuris išlaikytas ilgiau kaip 5 metus, vertė siekia 150 000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo, kuris neišlaikytas 5 metus, vertė siekia 47 500 Lt); taip pat nustatė, kad 2011-12-27 dovanojimo sutartimi žemės sklypą padovanojo dukrai I. N. (sklypas neišlaikytas 5 metus, įsigytas 2010-05-19 pirkimo pardavimo sutartimi, notarinio registro Nr. 2-3413), nurodydami didelę (dovanojimo sutartyje nurodyta žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 48 100 Lt, tačiau dovanojimo sutartyje nurodoma dovanojimo turto vertė – 96 000 Lt) dovanojamo nekilnojamojo turto objekto vertę (įsigijimo kaina 25 000 Lt). Minėtą sklypą I. N. po 10 dienų (2011-01-06) už 85 000 Lt pardavė kitiems asmenims. Inspekcijos vertinimu, šios aplinkybės leidžia konstatuoti, jog Pareiškėja ir sutuoktinis nekilnojamojo turto perleidimo sandoriais piktnaudžiavo teise bei siekė įgyti mokestinį pranašumą. Sprendime teigiama, kad mokesčių administratorius visapusiškai ir objektyviai išsiaiškino visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertino byloje surinktus faktinius duomenis bei, nenukrypdamas nuo LVAT praktikoje suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad šiais nekilnojamojo turto objektų perleidimo sandoriais siekta išvengti pajamų apmokestinimo – mokestinės naudos. Kitų tikslų siekimas šiuo atveju nenustatytas.

Inspekcija, vadovaudamasis MAĮ 67 straipsniu, daro išvadą, kad Pareiškėjos skundo argumentai nesąlygoja kitokio mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių ir surinktų įrodymų vertinimo, nei jie yra pateikti patikrinimo akte ir sprendime.

Pareiškėja pateiktu skundu ginčija Inspekcijos 2017-03-13 sprendimą Nr. 68-37, motyvuodama tuo, kad Inspekcija išsamiai neišanalizavo patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, dėl to, pasak Pareiškėjos, sprendimas yra neteisėtas, nepagrįstas ir naikintinas.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo. Skunde nesutinkama su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad žemės sklypo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), esančio (duomenys neskelbtini), kuris 2011-12-27 padovanotas dukrai I. N., kuri 2012-01-06 minėtą žemės sklypą pardavė M. J. ir L. V. –J., pardavimo pajamos priskirtos Pareiškėjai ir sutuoktiniui. Skunde nurodoma, kad sutuoktiniai nusprendė finansiškai padėti dukrai, nes ji norėjo gyventi savarankiškai ir įsigyti butą, todėl jos savarankiško gyvenimo pradžia nusprendė padovanoti turimą žemės sklypą, nes tuo metu neturėjo piniginių lėšų, kurias galėtų skirti buto įsigijimui. Nurodoma, Pareiškėjos dukra aptariamų sandorių laikotarpiu jokių kitų pajamų negavo, dėl šios priežasties, kaip dovaną, gavusi žemės sklypą, nusprendė jį parduoti, nes santaupų namo statybai neturėjo, o ilgiau laikyti savo nuosavybėje nenaudojamą žemės

sklypą būtų buvę rizikinga, nes tuo metu nekilnojamojo turto, ypač žemės sklypų, kainos šalyje buvo labai nestabilios.

Nurodoma, kad tuo tikslu dukra kreipėsi į UAB „L1“ nekilnojamojo turto agentę S. S., su kuria buvo sudaryta tarpininkavimo sutartis ir už tarpininkavimo paslaugas sumokėtas 1000 litų užmokestis. Akcentuojama, kad patikrinimo metu buvo konstatuota, jog tiek tarpininkavimo paslaugų sutartį pasirašė, tiek pinigus sumokėjo dukra I. N. Pareiškėja teigia, kad padovanoti žemės sklypą dukrai buvo nutarę anksčiau ir tai, anot Pareiškėjos, patvirtina 2011-09-12 paslaugų teikimo sutartis sudaryta su nekilnojamojo turto agente. Agentė Inspekcijai patvirtino, jog dėl turto pardavimo sandorio sąlygų bendravo su dukra. Derybos vestos su Pareiškėja tik dėl to, nes ji turi daugiau gyvenimiškos patirties, tačiau visus galutinius sprendimus (kam ir už kokią kainą parduoti) I. N. priimdavo pati. Skunde pažymima, kad visi gauti pinigai buvo gražinti dukrai, kuri deklaravo visas gautas pajamas už nekilnojamojo turto pardavimą. Iš gautų pinigų I. N. 2012-01-19 įsigijo butą esantį (duomenys neskelbtini), už 80 000 Lt. Skunde pažymima, kad dukra nebuvo apklausta.

Skunde, remiantis LVAT 2003-12-15 nutartimi adm. byloje Nr. A11-648/2003, nurodoma, jog įrodinėjimo našta, teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčio mokėtojui, patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui, taip pat teigiama, kad MAĮ nuostata, kad, nesutikdamas su apskaičiuotąja suma, mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, kad, apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginti mokesčių mokėtojas. Priešingai, mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius mokesčiu administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas.

Dėl ekonominės veiklos. Skunde nesutinkama su mokesčių administratoriaus išvadomis, jog sutuoktiniai vykdė ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas. Pareiškėja skunde remiasi LVAT 2012-07-05 nutartimi adm. byloje Nr. A602-200/2012, kuri buvo išspręsta mokesčio mokėtojo naudai, ir nurodo, jog „<...> tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, tai yra turi būti nustatyta, jog tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, taip pat turi būti pripažinta, jog tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją. <...> iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tik turto įsigijimas ar tik pardavimas negali būti laikomas turto naudojimu, siekiant gauti nuolatinių pajamų, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalį, nes vienintelis atlygis už šiuos sandorius yra galimas pelnas iš šio turto pardavimo. Iš esmės šie sandoriai savaime negali būti laikomi ekonomine veikla, kaip tai suprantama šioje direktyvoje. Pardavimo sandorio apimtis negali būti kriterijus, pagal kurį atskiriama ūkio subjekto, veikiančio kaip privatus asmuo, veikla, kuri nepatenka į Direktyvos 2006/112/EB taikymo sritį, nuo ūkio subjekto veiklos, kurią vykdančios sandoriai laikomi ekonomine veikla. Taip pat vien aplinkybė, jog prieš perleidimą suinteresuotasis asmuo žemės sklypą padalijo, siekdamas gauti geriausią bendrą kainą, nėra esminė, kaip ir šių sandorių sudarymo trukmė ar iš jų gautų pajamų dydis. Iš tiesų visos šios aplinkybės gali būti susijusios su suinteresuotojo asmens asmeninio turto valdymu.“

Pareiškėja teigia, kad PVMĮ 2 str. 8 dalyje numatyta ekonominė veikla yra veikla, kurią vykdančios, siekiama gauti bet kokių pajamų, o pagal Direktyvą ekonomine veikla laikytini aktyvūs mokesčių mokėtojo veiksmai, sudarant sandorius ir vykdančios ūkines operacijas. Žodis „veikla“ suponuoja, kad mokesčių mokėtojas šiuos veiksmus turi atlikti sistemingai, tęstinį laikotarpį. Ekonominę veiklą reikia skirti nuo atsitiktinių sandorių, kurie nelaikomi ekonomine veikla todėl, kad ekonominei veiklai yra būdingas pasikartojimas, tęstinumas, t. y. sandorius sudarantys asmenys turi turėti ketinimą veiklą vykdyti ir siekti iš jos gauti pajamų. Skunde nurodoma, kad, kaip yra konstatavęs ESTT, taip pat ir mokesčių administratorius, vykdomos ekonominės veiklos procesas apima tiek paruošiamuosius darbus, skirtus ekonominės veiklos pradžiai, tiek šios veiklos vykdymą, tiek ekonominės veiklos užbaigimo

darbus. Taigi, ekonominė veikla apima ir paruošiamuosius veiksmus (jie sudaro tokios veiklos dalį), Inspekcija šių aplinkybių nevertino.

Skunde dėl Inspekcijos vertinamų daugiau kaip dvidešimt Pareiškėjos sudarytų nekilnojamojo turto sandorių nurodoma, kad dalis jų buvo sudaryti gerokai iki patikrinimo laikotarpio pradžios, dalimi jų buvo perleistas paveldėtas turtas, kita dalimi buvo įsigytas nekilnojamas turtas, kuris neparduotas tretiesiems asmenims. Anot Pareiškėjos, tokie sandoriai net negalėjo būti vertinami, kaip turintys įtakos, juos pripažįstant ekonomine veikla arba ne. Tai patvirtina ir tai, jog mokesčių administratorius PVM nepriemoką biudžetui apskaičiavo vertindamas tik keturis iš dvidešimt trijų sandorių, iš kurių vienas buvo padovanotas dukrai ir iš jo pardavimo gautos pajamos priskirtinos taip pat dukrai.

Pareiškėja, atsižvelgdama į patikrinimo laikotarpiu sudarytų sandorių skaičių (faktiškai trys), kuriais Pareiškėja tiesiogiai gavo ekonominės naudos, sandorių skaičių, kurie nepatenka į PVM apmokestinamos veiklos sritį (t. y. sandoriai, kuriais buvo perleistas paveldėtas turtas, sandoriai, kurie nepatenka į patikrinimo laikotarpį, sandoriai, kuriais buvo tik įgytas nekilnojamas turtas, bet neperleistas, sandoris, kurį savarankiškai sudarė dukra) (dvidešimt), patikrinimo laikotarpį (penki metai), teigia, kad nėra pagrindo sudarytus sandorius pripažinti sistemingais veiksmais per tęstinį laikotarpį. Teigiama, kad minėti sandoriai yra atsitiktiniai, negali būti laikomi ekonomine veikla, todėl atitinkamai už juos gautos pajamos, negali būti apmokestinamos PVM.

Dėl nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius Pareiškėjai, kaip tinkamu įrodymu negali remtis UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaita Nr. 16-N07-58. Skunde pažymima, kad iš vertinimo ataskaitos ir akte nurodytų faktinių aplinkybių akivaizdu, kad tyrimo metu niekaip nebuvo tirta tikroji namo kaina 2010 m., atsižvelgiant į jo statybos baigtumą, mokesčių mokėtojo patirtas išlaidas, susijusias su panaudotomis statybinėmis medžiagomis, nebuvo apklausti turtą įsigiję asmenys, kurie galėjo patvirtinti, jog namas buvo visiškai neįrengtas, atlikti tik mūro ir stogo dengimo darbai, buvo be šildymo sistemos ir kitų komunalinių tinklų, neapšildytas ir pan. Pareiškėjai nesuprantama, kokiais kriterijais remtasi nustatant namo vertę pardavimo metu. Teigiama, kad tiek pačioje turto vertinimo ataskaitoje, tiek vertinimą atlikę ekspertai yra pažymėję, kad vertinimas buvo atliekamas retrospektyviai ir neturint konkretaus namo nuotraukų, todėl nurodyta namo vertė yra preliminari ir apytikrė. Todėl, anot Pareiškėjos, mokesčių administratorius neįrodė, tikrosios namo kainos.

Dėl priskaičiuoto GPM. Pareiškėja skundu nesutinka, kad 2010 m. ir 2012 m. netinkamai nurodė apmokestinamąsias pajamas ir išlaidas, todėl ginčija apskaičiuotą GPM už minėtus metus.

Dėl 2010 m. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuota papildoma apskaičiuota GPM suma kildinama iš mokesčio mokėtojos neva nesąžiningai nurodytos ir deklaruotos nekilnojamojo turto vertės, nes Pareiškėja, galimai siekdamas išvengti prievolės teisingai apskaičiuoti GPM, sutartinę kainą (197 500 Lt) išskirstė padidindamas žemės sklypo vertę ir sumažindamas gyvenamojo namo vertę. Šiuo aspektu Pareiškėja pažymi, kad, remiantis Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 2 str. 10 dalimi, turto rinkos vertė – apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti perduotas turtas jo vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių perduoti turtą ir norinčių jį įsigyti asmenų sandorį po šio turto tinkamo pateikimo rinkai. Teigia, kad įstatymas numato tik galimybę perduoti turtą už rinkos kainą, tačiau nenumato sandorio šalių prievolės už šią kainą perduoti turtą, taip pat nenumato, kaip sandorio kainoje turėtų būti paskirstomos perduodamo turto kainos, atsižvelgiant į bendrą sandorio kainą. Todėl, pasak Pareiškėjos, sandorio šalys turi teisę ir laisvę pačios susitarti dėl joms priimtinos, sudarant sandorį, nekilnojamojo turto kainos. Tokios sąlygos tenkino abi sandorio šalis.

Dėl 2012 m. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratoriaus apskaičiuota papildoma apskaičiuota GPM suma kildinama iš sandorio, kuriuo buvo perduotas

nekilnojamasis turtas nepriklausė Pareiškėjai, bet nekilnojamojo turto pardavėjai I. N. . Kaip jau minėta aukščiau, šis sandoris buvo sudarytas ne tarp Pareiškėjos, jos sutuoktinio ir nekilnojamojo turto pirkėjo, bet tarp Pareiškėjos dukters ir trečiojo asmens, t. y. savarankiškų veiksmų teisinių subjektų. Vien tai, kad nekilnojamasis turtas buvo parduotas Pareiškėjos dukters, gavus šį turtą iš tėvų dovanojimo pagrindu, nesudaro pagrindo daryti išvados apie mokesčių mokėtojo nesąžiningumą, mokesčių slėpimą ir vengimą.

Išdėstytų aplinkybių kontekste, Pareiškėja prašo tenkinti jos skundą ir panaikinti Inspekcijos 2017-03-13 sprendimą Nr. 68-37.

Komisija, įvertinusi pateiktą bylos medžiagą, Pareiškėjos skundo argumentus, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje tarp proceso šalių vyksta dėl:

1. Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM bei su juo susijusių sumų mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja ir sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto ekonominę veiklą, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas;

2. Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM bei su juo susijusių sumų mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavus, jog 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sandorio ir 2011-12-27 dovanojimo sandorio forma neatitiko tikrosios veiklos išraiškos ir, sudarant šiuos sandorius, siekta vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą, išvengiant GPM mokėjimo į biudžetą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Kauno AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos vykdyta ekonomine veikla, su mokestinės naudos identifikavimu, sudarant 2010-05-13 pirkimo–pardavimo ir 2011-12-27 nekilnojamojo turto dovanojimo sandorius. Todėl Komisija sprendime, nekartodama bylos faktinių aplinkybių, kurios išsamiai išdėstytos mokesčių administratoriaus patikrinimo akte ir sprendimuose, taip pat Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, ginčo atveju pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į skunde ir posėdžio Komisijoje nurodytas aplinkybes bei motyvus.

Dėl ekonominės veiklos

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėja su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu atliko 6 nekilnojamojo turto perleidimo sandorius (*pagal 2010-02-17 pirkimo–pardavimo sutartį už 99 000 Lt pardavė žemės sklypą, esantį* (duomenys neskelbtini); *pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartį už 197 500 Lt pardavė žemės sklypą su gyvenamuoju namu, adresu:* (duomenys neskelbtini); *pagal 2011-06-30 pirkimo–pardavimo sutartį už 360 000 Lt pardavė žemės sklypą su gyvenamuoju namu, adresu:* (duomenys neskelbtini); *pagal 2011-12-20 pirkimo–pardavimo sutartį už 128 112 Lt pardavė žemės sklypą su gyvenamuoju namu, adresu:* (duomenys neskelbtini); *pagal 2012-01-06 pirkimo–pardavimo sutartį už 85 000 Lt pardavė žemės sklypą, esantį* (duomenys neskelbtini); *pagal 2013-07-23 pirkimo–pardavimo sutartį už 65 000 Lt pardavė 2 žemės sklypus, esančius* (duomenys neskelbtini), kuriuos mokesčių administratorius, įvertinęs sutuoktinių žemės sklypų pirkimus, paskirties keitimus, vykdytas statybas tęstiniu laikotarpiu, nustatęs sutuoktinių savarankiškumą bei sandorių atlygintinumą, pripažino vykdyta ekonomine veikla, atitinkančią PVMĮ 2 str. 8 dalies nuostatas. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 2 str. 8 dalies, 32 str. 1–2 dalių, 71 ir 92 straipsnių nuostatomis, apskaičiavo Pareiškėjai mokėtiną į biudžetą 10 227,36 Eur PVM bei su šiuo mokesčiu susijusias sumas.

Įvertinus Pareiškėjos skundo, taip pat Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovo išdėstytus argumentus, teigtina, jog iš esmės nesutinkama su mokesčių administratoriaus padarytomis išvadomis dėl faktinių aplinkybių bei įrodymų pakankamumo ir patikimumo, konstatuojant ginčo objektų pardavimo priskirtinumą ekonominei veiklai. Pareiškėjos

vertinimu, mokesčių administratorius neįrodė ekonominės veiklos egzistavimo, ginčo sandorai priskirtini atsitiktinių sandorių kategorijai.

Komisija pažymi, kad 1977-05-17 Šeštosios Tarybos direktyvos dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo (toliau – ir Šeštoji direktyva) bei vėliau Šeštąją direktyvą pakeitusios 2006-11-28 Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB) nuostatomis reglamentuojama plati PVM taikymo sritis, apimanti bet kokią gamintojo, prekybininko ar paslaugų teikėjo ekonominę veiklą. Tam, kad asmens veikla būtų apmokestinama PVM, ji turi atitikti esmines tokio apmokestinimo sąlygas, t. y. turi būti nustatyta, jog tokią veiklą vykdo apmokestinamasis asmuo, o tokia veikla patenka į apmokestinamųjų sandorių kategoriją (*LVAT 2012-07-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-200/2012*). Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 2 pastraipą „ekonominė veikla laikytina gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma, ekonominė veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“ Taigi veikla kvalifikuojama kaip ekonominė veikla, jeigu ji yra nuolatinė ir vykdoma už atlygį, kurį gauna ją atlikęs subjektas (*ESTT 2007 m. gruodžio 13 d. sprendimo byloje Götz, C-408/06, 18 p.*). Atitinkamai PVMĮ 2 str. 8 dalyje apibrėžta ekonominės veiklos sąvoka, tai tokia veikla (įskaitant gamybą, prekybą, paslaugų teikimą, žemės ūkio veiklą, žuvininkystę, kasybą, profesinę veiklą, naudojimąsi turto ir (arba) turinių teisių turėjimu), kurią vykdančiam siekiama gauti bet kokių pajamų (neatsižvelgiant į tai, ar ją vykdančiam siekiama gauti pelno).

Pagal bendrąją taisyklę būtent ekonominę veiklą, kaip ji suprantama pagal minėtas nuostatas, vykdančias asmenys, pripažįstami apmokestinamaisiais asmenimis. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 9 str. 1 d. 1 pastraipą „apmokestinamasis asmuo – tai asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“ Pagal 12 str. 1 dalį, valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, ypač vykdančią kurį nors iš šių sandorių: a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo; b) žemės statybai tiekimą. *LVAT 2012-07-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-200/2012* pažymėjo, kad fizinis asmuo, vykdančias žemės statyboms pardavimo sandorius, imasi „aktyvių prekybos žeme veiksmų, naudodamas priemones, panašias į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, kaip jie suprantami pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, naudojamas priemones, šis asmuo turi būti laikomas vykdančiu „ekonominę veiklą“, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį, ir todėl – PVM apmokestinamuoju asmeniu (ir *ESTT 2011-09-15 sprendimas byloje Nr. C-181/10 Jarosknv Slaby prieš Minister Finansow ir Emilian Kue ir Halina Jeziorska-Kuč prieš Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*).“

Pagal PVMĮ 32 str. 1-2 dalį PVM objektas yra naujų pastatų ar statinių bei jų dalių, įskaitant žemę, perduodamą kartu su naujais pastatais ar statiniais ar jų dalimis, taip pat žemės statyboms tiekimas / pardavimas.

Aptartų teisinio reglamentavimo ir teisminės praktikos nuostatų kontekste darytina išvada, jog gyventojų nekilnojamojo turto (įskaitant žemę) pardavimas yra laikomas ekonominė veikla, jeigu jis, perduodamas žemę ir kitą nekilnojamąjį turtą, siekia gauti nuolatinių pajamų, t. y. gyventojų vykdomiems žemės ir kito nekilnojamojo turto sandoriams yra būdingas tam tikras tęstinumas ir atsikartojimas, taip pat gyventojas imasi panašių priemonių į gamintojo, prekybininko ar paslaugas teikiančio asmens, ir tokiu būdu pripažįstamas PVM apmokestinamuoju asmeniu.

Komisija, įvertinusi byloje pateiktus duomenis, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėja ir sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu vykdė nekilnojamojo turto prekybos ekonominę veiklą ir iš vykdytos ekonominės veiklos – nekilnojamojo turto prekybos gavo PVM apmokestinamąjį atlygį, yra pagrįstos byloje

nustatytų faktinių aplinkybių, jas pagrindžiančių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize, norminių aktų nuostatomis.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sudaryti nekilnojamojo turto įsigijimo–perleidimo sandoriai yra nevienkartiniai, tokia veikla vykdyta tęstinį laikotarpį, t. y. tiek iki tikrinamojo laikotarpio, tiek tikrinamuoju laikotarpiu. Nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2005 m. sudarė 2 nekilnojamojo turto įsigijo sandorius, 2006 m. – 1 sandorį, 2007 m. – 3 sandorius, 2008 m. – 1 sandorį, 2010 m. – 1 sandorį, 2012 m. – 2 sandorius, 2013 m. – 1 sandorį; atliko žemės sklypų paskirties keitimo ir padalinimo veiksmus: 2004 m. Pareiškėja žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), padalino į 2 sklypus, 2008 m. – žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), padalino į 3 sklypus (duomenys neskelbtini), 2012 m. sutuoktinis A. N. žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), padalino į 2 sklypus, 2013 m. žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), padalino į 4 sklypus ((duomenys neskelbtini) ir *unikalus Nr.* (duomenys neskelbtini); įsigytuose žemės sklypuose statė pastatus: 2007 m. – 1, 2008 m. – 1, 2009 m. – 2; vykdė nekilnojamojo turto pardavimo sandorius: 2007 m. – 2, 2008 m. – 1, 2010 m. – 2, 2011 m. – 2, 2012 m. – 1, 2013 m. – 5. Vėlesniu laikotarpiu, t. y. 2015 metais, Pareiškėja ir sutuoktinis taip pat sudarė nekilnojamojo turto dalinimo / perleidimo sandorius. Toks Pareiškėjos nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (*LVAT 2006-10-20 nutartis adm. byloje Nr. A-14-916/2006; 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1715/2012*). Nagrinėjamu atveju Pareiškėjos vykdytos veiklos versliškumas bei ekonominės naudos siekimas yra pakankamai akivaizdus, visi sandoriai buvo atlygintino pobūdžio, jais siekta gauti ir gauta pajamų (*99 000 Lt už 2010-02-17 parduotą žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), 197 500 Lt už 2010-05-13 parduotą žemės sklypą su gyvenamuoju namu, esantį (duomenys neskelbtini); 360 000 Lt už 2011-06-30 parduotą žemės sklypą su gyvenamuoju namu, esantį (duomenys neskelbtini); 128 112 Lt už 2011-12-20 parduotą žemės sklypą su gyvenamuoju namu, esantį (duomenys neskelbtini); 85 000 Lt už 2012-01-06 parduotą žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini); 65 000 Lt 2013-07-23 parduotus 2 žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini)*). Šiuo aspektu taip pat pasisakytina, kad Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad tikrinamuoju laikotarpiu sudaryti tik 3 sandoriai, iš kurių gauta ekonominė nauda. Kaip nustatyta nagrinėjamu atveju, Pareiškėjos ir sutuoktinio ekonominei veiklai priskirti nekilnojamojo turto pardavimai pagal 6 sandorius, iš kurių gautas atlygis. Mokesčių administratorius, remdamasis PVMĮ 71 str. 2 dalimi, 92 str. 1 dalimi, ir įvertinęs minėtus 6 sandorius, mokėtiną į biudžetą PVM apskaičiavo tik nuo 3 pardavimų (*patikrinimo akto PVM apskaičiavimo lentelė, 23-24 psl., Kauno AVMI sprendimo 6 psl.*). Papildomai pastebėtina, kad iš prekybos nekilnojamoju turtu Pareiškėjos ir sutuoktinio gautos pajamos tikrinamuoju laikotarpiu sudarė didžiąją dalį visų jų gautų pajamų: 2010 m. nekilnojamojo turto pardavimo pajamos sudarė 296 500 Lt iš 318 401,07 Lt, t. y. 93 proc. visų gautų pajamų; 2011 m. – 498 112 Lt iš 523 494,28 Lt, t. y. 95 proc. visų gautų pajamų; 2012 m. – 85 000 Lt iš 130 488,58 Lt, t. y. 65 proc. visų gautų pajamų; 2013 m. – 158 288 Lt (iš kurių 65 000 Lt priskirtini PVM apmokestinamajam atlygiui, 93 288 Lt nepriskirtini PVM apmokestinamajam atlygiui) iš 238 646,36 Lt, t. y. 66 proc. visų gautų pajamų (*patikrinimo akto pajamų / išlaidų lentelė 17-20 psl.*). Nustatytos aplinkybės liudija apie tai, jog nekilnojamojo turto prekybos veikla buvo siekiama gauti nuolatinių pajamų.

Pareiškėja nepagrįstai kvestionuoja ekonominės veiklos identifikavimą, minėtus ginčo sandorius priskirdama atsitiktinio pobūdžio sandoriams. Atsitiktiniai sandoriai yra nesusiję su ekonominės naudos gavimu, t. y. asmeninio pobūdžio sandoriai, kuriais nors ir per trumpą laiką tarpą parduodami keli tapatūs daiktai, tačiau turto pardavimas susijęs su negalėjimu tuo turtu naudotis, bet ne su pelno gavimu (pvz., išvykimu nuolat gyventi į užsienį ir pan.). Tokiems sandoriams priskiriama asmeninio būsto, asmeninės transporto priemonės

pardavimas ir jie nereiškia veiklos vykdymo (pvz. žr. *LVAT 2006-06-16 sprendimą adm. byloje Nr. A5-902/2006*). Komisijos vertinimu, aukščiau aptartos aplinkybės dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio žemės sklypų pirkimo, žemės sklypų paskirties keitimo, gyvenamųjų pastatų statymo, nekilnojamojo turto pardavimo tęstinį laikotarpį, ekonominės naudos siekimo gaunant nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, patvirtina mokesčių administratoriaus išvadą, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdyti nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai nėra atsitiktiniai, vykdyti sistemingai, siekiant gauti ekonominės naudos. Pareiškėjos atstovo Komisijos posėdžio metu pateikta versija, jog nekilnojamas turtas buvo skirtas šeimos nariams, tačiau, apsirgus Pareiškėjai, pardavimas buvo sąlygotas būtent pastarosios aplinkybės, nepagrįsta jokiais įrodymais, todėl pripažintina kaip gynybinė versija. Byloje neįrodyta, kad ginčo nekilnojamojo turto objektai buvo naudojami Pareiškėjos ar jos šeimos narių asmeniniams poreikiams tenkinti, kas iš esmės taip pat patvirtina, jog ginčo sandoriai priskirtini ekonominei veiklai PVMĮ nuostatų prasme.

Nesutiktina su Pareiškėjos skundo argumentais, kad mokesčių administratorius negalėjo vertinti iki tikrinamojo laikotarpio sudarytų nekilnojamojo turto įsigijimo / perleidimo sandorių, įskaitant ir sandorių, kuriais perleistas nekilnojamas turtas buvo sutuoktinių paveldėtas / dovanotas, siekiant nustatyti ekonominės veiklos tęstinumą. Šiuo aspektu nurodytina, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai, nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį, remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Kaip teisingai akcentavo Inspekcija ginčijamame sprendime, vertinant nekilnojamojo turto prekybos sandorius ilgesnį laikotarpį, objektyviau nustatoma, ar mokesčių mokėtojo veikla vykdoma tęstinį laikotarpį. Papildomai akcentuotina, kad nors mokesčių administratorius, vertindamas nekilnojamojo turto prekybos tęstinumą, kaip į papildomus duomenis atsižvelgė ir į sandorius, kuriais perleistas nekilnojamas turtas buvo paveldėtas / dovanotas, tačiau, apskaičiuojant PVM apmokestinamąją bazę, minėti sandoriai eliminuoti (*patikrinimo akto PVM apskaičiavimo lentelė, 23-24 psl.*). Pareiškėjos minima aplinkybė, kad sutuoktiniai nuosavybės teise dar turi nekilnojamąjį turtą, kurio dar nėra pardavę, suponuoją išdavą dėl galimos ekonominės veiklos tęstinumo ateityje.

Komisija, įvertinusi ginčo byloje nustatytas aplinkybes, byloje pateiktus įrodymus, mokestinio ginčo šalių pozicijas, konstatuoja, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio vykdytų veiksmų visuma: nekilnojamojo turto objektų įsigijimas, pardavimas, žemės sklypų paskirties keitimas, ginčo objektuose gyvenamųjų pastatų statyba, nekilnojamojo turto pardavimo pajamų gavimas, suponuoja išvadą, kad Pareiškėja veikė kaip apmokestinamas asmuo, vykdamas ekonominę veiklą. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos ginčo nekilnojamojo turto perleidimas nėra atsitiktinis ir yra priskirtinas ekonominio pobūdžio sandoriams. Pastebėtina, kad Pareiškėja objektyvių duomenų, kurie sudarytų prielaidas tvirtinimui, jog nekilnojamojo turto pardavimas yra atsitiktinis, nepateikė, tokių aplinkybių nenustatė nei mokesčių administratoriaus, nei Komisija. Pareiškėja savo versijos realumą išimtinai grindžia tik abstraktaus pobūdžio teiginiais / paaiškinimais bei skundo samprotavimais, kurie nepaneigia mokesčių administratoriaus padarytų išvadų dėl ekonominės veiklos vykdymo. LVAT yra akcentavęs, jog apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (žr., pvz., *LVAT 2010-11-08 nutartį adm. byloje Nr. A556-1527/2010*). Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, jog Pareiškėjai pagrįstai nustatyta PVM mokestinė prievolė.

Dėl MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo ir GPM apskaičiavimo pagrįstumo

Mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriais sukeliamų mokestinių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 str. 1 dalis, kurioje nustatyta, kad „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti

mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai <...> sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo <...>, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“.

LVAT formuojamoje administracinių teismų praktikoje laikomasis nuostatos, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą. Esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, mokesčio mokėtojas neprivalo rinktis tokio, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė, ar kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui (pvz., žr. 2008-02-20 sprendimą adm. byloje Nr. A556-250/2008; 2011-02-23 nutartį adm. byloje Nr. A575-371/2011; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą adm. byloje Nr. A556-715/2013; 2016-02-08 nutartį adm. byloje Nr. A145-602/2016 ir kt.). Taip pat pripažįstama, jog pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (pvz., žr. 2008-07-18 nutartį adm. byloje Nr. A502-1305/2008; 2013-02-06 nutartį adm. byloje Nr. A438-97/2013). Taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokestinio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokestinius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokestiniais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas inter alia paisant protingumo ir sąžiningumo principų; turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimties ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (LVAT 2013-04-11 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A442-724/2013; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A556-715/2013, 2017-07-04 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A517-442/2017).

Iš patikrinimo akto bei mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų matyti, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratoriaus turinio viršenybės prieš formą principą taikė 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sandoriui ir 2011-12-27 dovanojimo sandoriui bei konstatavo, kad minėtais sandoriais Pareiškėja ir sutuoktinis gavo mokestinę naudą, išvengiant GPM mokėjimo į biudžetą. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Komisija skundžiamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumą nagrinės minėtų epizodų aspektu.

1. Dėl 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sandorio

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė žemės sklypą su gyvenamuoju namu, esančius (duomenys neskelbtini), už 197 500 Lt, žemės sklypo kaina – 150 000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo – 47 500 Lt. Pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta nekilnojamojo turto

vidutinė rinkos vertė: žemės sklypo – 28 600 Lt, gyvenamojo namo – 231 000 Lt. Mokesčių administratoriaus iniciatyva užsakytas turto vertinimas sandorio sudarymo datai. 2016-07-25 UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaitoje Nr. 16-NO7-58 ginčo turto rinkos vertė 2010-05-13 nustatyta 198 400 Lt (57 460,61 Eur): žemės sklypo – 21 800 Lt (6 313,71 Eur), gyvenamojo namo – 176 600 Lt (51 146,90 Eur). Pagal minėtą ataskaitą nustatyta, kad žemės sklypo vidutinė rinkos vertė sudaro 11 %, o gyvenamojo namo vidutinė rinkos vertė – 89 % bendrosios nekilnojamojo turto vertės, tuo tarpu pagal 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartį – gyvenamojo namo vertė šioje sumoje sudaro 24 %, o žemės sklypo vertė 76 % bendros nekilnojamojo turto pardavimo kainos. Mokestinio patikrinimo metu padaryta išvada, kad sandorio dalyviai, manipuliuodami nekilnojamojo turto kainomis, siekė išvengti prievolės teisingai apskaičiuoti GPM. Vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, neatsižvelgta į formalią mokesčio mokėtojo veiklos išraišką, bet atkurtos sandoriu iškreiptos aplinkybės ir nekeičiant bendros sandorio kainos (197 500 Lt), patikrinimo metu nustatyta 21 725 Lt žemės sklypo kaina ir 175 775 Lt gyvenamojo namo kaina, Pareiškėjos pajamų dalis už parduotą žemės sklypą sudaro 10 862,50 Lt, o pajamų dalis už parduotą namą sudaro 87 887,50 Lt.

Pareiškėja nesutikimą su Inspekcijos sprendimu motyvuoja tuo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai kaip tinkamu įrodymu rėmėsi UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaita Nr. 16-NO7-58, nes, anot Pareiškėjos, nustatant turto vertę, neatsižvelgta į reikšmingas aplinkybes, t. y. statybos baigtumą, jog namas buvo visiškai neįrengtas, atlikti tik mūro ir stogo dengimo darbai, buvo be šildymo sistemos ir kitų komunalinių tinklų, neapšildytas ir pan. Todėl, anot Pareiškėjos, mokesčių administratorius neįrodė savo pozicijos pagrįstumo, jog 2010-05-13 sandoriu siekta mokestinės naudos.

Komisija, įvertinusi ginčo aplinkybes, susipažinusi su mokestinėje byloje pateiktais duomenimis, konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai, neatsižvelgdamas į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką, identifikavo realiai egzistuojančius mokestinius teisinius santykius ir, remdamasis UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaita Nr. 16-NO7-58, perskaičiavo 2010-05-13 nekilnojamojo turto pardavimo sutartyje numatytą gyvenamojo namo ir žemės kainą. Tokią išvadą, visų pirma, suponuoja ginčo sandorių sudarymo laikotarpiu galiojęs GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punktą, kuris numatė, kad GPM neapmokestinamoms pajamoms priskiriama <...> turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos per mokestinį laikotarpį pardavus ar kitaip perleisus nuosavybės šios dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (neaktualūs nagrinėjamu atveju), <...> jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės. Šios nuostatos taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, <...>, kuris įsigytas iki 2011-01-01 ir iki šio įstatymo (2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas. Ne individualios veiklos turto pardavimo pajamos priskiriamos neapmokestinamosios pajamoms, jeigu daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės (GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkto redakcija galiojusi nuo iki 2011-01-01). Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į sklypo įsigijimo momentą, įsigijimo metu galiojusius GPMĮ nuostatas, Pareiškėjos žemės sklypo pardavimo pajamas pripažino asmeninio turto pardavimo pajamomis. Antra, tokią išvadą pagrindžia ir byloje nustatytos faktinės aplinkybės: jog ginčo sklypas įsigytas 2006-05-15, gyvenamojo namo statybos pradžia įregistruota 2010-05-05 Statybos inspekcijos tarnybos pažyma Nr. NSP-20-100505-00103 (patikrinimo akto 3 psl.), nekilnojamas turtas parduotas 2010-05-13, t. y. žemės sklypui taikytina GPMĮ įtvirtinta mokestinė lengvata, pastatui – netaikytina; jog byloje pateiktoje 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutartyje nustatyta nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė: žemės sklypo – 28 600 Lt, gyvenamojo namo – 231 000 Lt, tuo tarpu sandorio dalyviai sutartyje žemės sklypo kainą nurodė 150 000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo – 47 500 Lt; jog mokesčių administratoriaus iniciatyva atlikto turto vertinimo 2016-07-25 UAB „Capital

vertinimas“ turto vertinimo ataskaitoje Nr. 16-N07-58 nustatyta ginčo turto rinkos vertė 2010-05-13 datai buvo 198 400 Lt (57 460,61 Eur): žemės sklypo – 21 800 Lt (6 313,71 Eur), gyvenamojo namo – 176 600 Lt (51 146,90 Eur). Trečia, Pareiškėja, kaip mokestinio ginčo proceso šalis, neigdama UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaitos Nr. 16-N07-58 teisėtumą ir pagrįstumą, turi ne tik teisę, bet ir pareigą pateikti įrodymus, patvirtinančius jos nurodomas aplinkybes, tačiau tokių duomenų byloje nėra pateikta. Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 23 str. 1 dalyje nurodyta, kad Turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nugincyta teisme. LVAT 2011-02-14 nutartyje adm. byloje Nr. A442-203-11 pažymėjo, jog turto vertinimo ataskaita – tai įrodymas, kuris buvo surinktas panaudojant specialias žinias, šių įrodymų vertinimas nagrinėjamu atveju taip pat turi būti atliekamas pasinaudojus tokiomis pačiomis specialiomis žiniomis. Nesant įrodymų, jog Pareiškėjos kvestionuojama turto vertinimo ataskaita neatitinka Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo reikalavimų, laikytina, jog pagrįstai mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, apskaičiuodamas Pareiškėjos GPM bazę, rėmėsi 2016-07-25 UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaita Nr. 16-N07-58. Pastebėtina, jog mokesčių administratorius nekeitė 2010-05-13 sutartyje numatytos bendros sandorio kainos (197 500 Lt), tačiau remdamasis aptarta ataskaita perskaičiavo nekilnojamojo turto objektų kainas. Komisijos vertinimu, esama įrodymų visuma leidžia tvirtinti, jog 2010-05-13 nekilnojamojo turto pardavimo sandoriu Pareiškėja ir sutuoktinis siekė mokesstinės naudos, todėl pagrįstai apskaičiuotas mokėtinas GPM nuo gyvenamojo namo pardavimo pajamų.

Sutiktina su Pareiškėjos skundo teiginiu, kad sandorio šalys turi teisę ir laisvę pačios susitarti dėl joms priimtinos, sudarant sandorį, nekilnojamojo turto kainos, tačiau pažymėtina, jog tik tuo atveju, jei nėra identifikuojamas mokesčių mokėtojų tikslas įgyti mokesstinį pranašumą. Kaip jau minėta šiame sprendime, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, mokesčio mokėtojas neprivalo rinktis tokio, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokesstinė prievolė, ar kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui, tačiau, kaip akcentuojama LVAT formuojamoje praktikoje (pvz. LVAT 2011-02-04 nutartyje adm. byloje Nr. A438-201/2011; 2011-09-15 nutartyje adm. byloje Nr. A442-2316/2011; 2016-02-08 nutartyje adm. byloje Nr. A145-602/2016 ir kt.), jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Nagrinėjamo ginčo atveju konstatuotas Pareiškėjos piktnaudžiavimas teise – mokesčių vengimas, todėl Pareiškėjos argumentas neturi teisinės reikšmės.

2. Dėl 2011-12-27 dovanojimo sandorio

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad sutuoktiniai pagal 2010-05-19 įsigijo 0,1139 ha žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), už 25 000 Lt. Ginčo sklypą pagal 2011-12-27 dovanojimo sutartį Pareiškėja ir sutuoktinis padovanojo dukrai I. N., dovanojimo sutartyje nurodyta žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 48 100 Lt, tačiau šalys dovanojamą turtą įvertino 96 000 Lt. Pagal 2012-01-06 pirkimo–pardavimo sutartį I. N. ginčo žemės sklypą už 85 000 Lt pardavė M. J. ir L. V. –J., sutartyje nurodyta žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 47 500 Lt (nustatymo data 2012-01-04), taip pat sutartyje numatyta, kad 65 000 Lt kainos dalis turi būti pervesta į Pareiškėjos vardu atidarytą sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), esančią „Swedbank“ AB. Patikrinimo metu buvo apklausti žemės sklypo pirkėjai M. J., L. V. –J. ir nekilnojamojo turto ekspertė S. S. Žemės sklypo pirkėjai M. J. ir L. V. –J. 2016-03-01 paaiškinimuose Nr. AU29-339 ir Nr. AU29-340 nurodė, kad derybas dėl žemės sklypo pirkimo vedė su Pareiškėja ir UAB „L1“ nekilnojamojo turto agente S. S. Pasirašant žemės sklypo pirkimo sutartį, dalyvavo I. N., jos tėvai (Pareiškėja ir sutuoktinis). Sutarties pasirašymo metu mokėtus pinigus perskaičiavo ir paėmė I. N. tėvai, likusi dalis buvo sumokėta į Pareiškėjos banko sąskaitą. UAB „L1“ nekilnojamojo turto agentė S. S.

paaikškinime nurodė, kad žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), pardavėjai I. N. įsipareigojo ieškoti pirkėjo, sudarydama 2011-09-12 Tarpininkavimo paslaugų sutartį Nr. 006. Pagal sutartį tarpininkavimo paslaugos kaina 1 000 Lt, kurią I. N. sumokėjo grynais pinigais pagal 2012-01-29 S. S. išrašytą sąskaitą faktūrą Nr. 12/1. Mokesčių administratorius, įvertinęs sandorių sudarymo laikotarpį, atsiskaitymą, pirkėjų, nekilnojamojo turto agentės pateiktus paaikškinimus, kitas reikšmingas aplinkybes, GPMĮ reglamentavimą dėl neapmokestinamųjų pajamų bei vadovaudamasis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, padarė išvadą, kad sutuoktiniai 2011-12-27 dovanojimo sandorį sudarė vieninteliu tikslu – siekiant išvengti GPM mokėjimo nuo nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Pareiškėja nesutikimą su Inspekcijos sprendimu dėl šio ginčo epizodo motyvuoja tuo, kad žemės sklypas padovanotas dukrai I. N. tikslu padėti finansiškai, nes pastaroji norėjo gyventi savarankiškai ir įsigyti butą. Nurodoma, kad pardavus sklypą, gautos pajamos pervestos I. N., kuri 2012-01-19 įsigijo butą, esantį (duomenys neskelbtini), už 80 000 Lt. Akcentuojama, kad dukra patikrinimo metu nebuvo apklausta. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, kad sudarydami 2011-12-27 dovanojimo sandorį, sutuoktiniai siekė mokestinės naudos, atitinkamai nepagrįstai mokestinės prievolės dėl turto pardavimo priskirtos Pareiškėjai ir sutuoktiniui.

Komisija, susipažinusi su mokestinėje byloje pateiktais duomenimis ir juos įvertinusi, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, teisingai įvertinęs byloje surinktus faktinius duomenis bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad 2011-12-27 dovanojimo sutartis yra formali šalių veiklos išraiškos forma, todėl, identifikavęs mokesčių vengimą, Pareiškėją ir sutuoktinį pripažino tikraisiais pajamų gavėjais.

Nagrinėjamu atveju aktualus GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punktas, kuriame įtvirtinta, kad GPM neapmokestinamoms pajamoms priskiriama <...> turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos per mokestinį laikotarpį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės šios dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą (neaktualūs nagrinėjamu atveju), <...> jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės. Šios nuostatos taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, <...>, kuris įsigytas iki 2011-01-01 ir iki šio įstatymo (2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas. Ne individualios veiklos turto pardavimo pajamos priskiriamos neapmokestinamosios pajamoms, jeigu daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės (GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkto redakcija galiojusi iki 2011-01-01). GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punktas numatė, kad dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių) ir tėvų (įtėvių) taip pat yra neapmokestinamos. Aptartas teisinis reglamentavimas, byloje nustatytos reikšmingos aplinkybės, kaip antai, sandorių sudarytas dėl to paties nekilnojamojo turto perleidimo iš vieno asmens kitam vyko sparčiu tempu (nuo 2011-12-27 dovanojimo sutarties įforminimo dukrai, praėjus 11 dienų, nekilnojamojo turto 2012-01-06 parduotas tretiesiems asmenims); dokumentiškai kintanti turto vertė, t. y. 2010-05-19 turtas įsigytas už 25 000 Lt, dukrai padovanotas beveik 4 kartus didesne verte (96 000 Lt), o parduotas šiek tiek mažesne, nei dovanojimo vertė (85 000 Lt); tarpininkavimo sutarties su UAB „L1“ nekilnojamojo turto agente S. S. 2011-09-12 sudarymas iki dovanojimo sandorio; derybos dėl turto pardavimo vykdytos su Pareiškėja; apmokėjimas už turtą atliktas taip pat Pareiškėjai, – Komisijos vertinimu, patvirtina, jog nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus prieš dovanojimo sandorį, kuris sudarytas tik formaliai, siekiant išvengti mokesčių. Priešingu atveju, Pareiškėjai ir sutuoktiniui, tiesiogiai pardavus nekilnojamąjį turtą M. J. ir L. V. –J., būtų atsiradęs mokėtinas į biudžetą GPM. Pastebėtina, kad LVAT formuojamoje praktikoje analogiško pobūdžio bylose pripažįstama aplinkybė, kad 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, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A442 - 672/2010, 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011 ir kt.*).

Mokesčių administratoriaus išvadų nepaneigia ir Pareiškėjos skunde bei Komisijos posėdžio metu pateikta versija dėl nekilnojamojo turto dovanojimo sandorio būtinumo, siekiant finansiškai padėti dukrai I. N. pradėti savarankišką gyvenimą. Anot Pareiškėjos, gauti pinigai už žemės sklypo pardavimą buvo gražinti dukrai, kuri šiuos pinigus panaudojo 2012-01-19, įsigydama butą Palangoje už 80 000 Lt. Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjos argumentai vertintini kaip gynybinė pozicija, iš esmės paneigta byloje esančiais įrodymais. Byloje pateiktos 2012-01-06 nekilnojamojo daikto (žemės sklypo) pirkimo–pardavimo išsimokėtinai sutarties 4.2–4.4 punktuose numatyta, kad pardavėjui 20 000 Lt sumokėta prieš pasirašant sutartį, likusią turto kainos dalį, t. y. 65 000 Lt, pirkėjas įsipareigoja sumokėti per 2 kalendorinius mėnesius nuo sutarties sudarymo dienos į Pareiškėjos vardu atidarytą banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), esančią „Swedbank“ AB. Byloje taip pat pateiktas 2012-03-13 notariškai patvirtintas susitarimas, sudarytas tarp I. N. ir pirkėjo M. J. bei keičiantis 2012-01-06 nekilnojamojo daikto (žemės sklypo) pirkimo–pardavimo išsimokėtinai sutarties 4.4 punkto sąlygą dėl atsiskaitymo termino, numatant, jog pirkėjas įsipareigoja iki 2012-05-01 sumokėti likusią nesumokėtą turto kainos dalį, t. y. 65 000 Lt, į Pareiškėjos vardu atidarytą banko sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), esančią „Swedbank“ AB. Pagal pateiktą Pareiškėjos banko sąskaitos išrašą 65 000 Lt Pareiškėjai pervesti 2012-04-16. I. N. notariškai patvirtintu pareiškimu patvirtino, jog 2012-04-19 pirkėjas atsiskaitė ir pretenzijų neturi. 2012-01-19 pirkimo–pardavimo sutarties, kuria I. N. įsigijo butą, esantį (duomenys neskelbtini), 4.1 punkte numatyta, jog pardavėjas iš pirkėjo 80 000 Lt gavo prieš pasirašant sutartį. Pagal pateiktą Pareiškėjos banko sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) išrašą Pareiškėja 2012-01-19 mokėjimo pavedimu iš atsiskaitomosios sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) I. N. pervedė 80 050 Lt, mokėjimo paskirtis paskolos buto pirkimui. Priešingai nei teigia Pareiškėja, išdėstytos aplinkybės įrodo, jog I. N. butą įsigijo ne iš tariamai pagal 2012-01-06 nekilnojamojo daikto (žemės sklypo) pirkimo–pardavimo sutartį gautų pajamų, nes atsiskaitymas pagal minėtą sandorį įvyktas 2012-04-16, t. y. jau po buto Palangoje įsigijimo, bet iš kitų, Pareiškėjos pervestų lėšų. Akcentuotina ir tai, jog Pareiškėja, siekdama finansiškai padėti dukrai pradėti savarankišką gyvenimą, galėjo dukrai padovanoti ne žemės sklypą, bet pinigines lėšas. Juolab, kad byloje pateikti duomenys patvirtina, jog Pareiškėja buto įsigijimui 2012-01-19 dukrai pervedė 80 050 Lt. Pareiškėjos skundo argumentas, jog patikrinimo metu nebuvo apklausta dukra I. N. dėl žemės sklypo dovanojimo ir pardavimo aplinkybių, Komisijos vertinimu, nesudaro pagrindo keisti / naikinti ginčijamo Inspekcijos sprendimo, nes mokesčių administratoriaus išvados yra išsamiai pagrįstos kitais objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Aptartos aplinkybės dar kartą patvirtina jau konstatuotą išvadą dėl dovanojimo sandorio dirbtinumo kaip tarpinės grandies, kuria siekta nuslėpti tikruosius Pareiškėjos sandorio sudarymo tikslus – įteisinant didesnę turto vertę, gauti mokestinę naudą, išvengiant GPM mokėjimo. Abstraktūs Pareiškėjos svarstymai apie žemės sklypo dovanojimo būtinumą dukrai, Komisijos vertinimu, nesudaro pagrindo pripažinti, kad mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai yra nepakankami ar neišsamūs. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, sprendžina, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius įrodė MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo būtinumą, identifikavus mokestinės naudos siekį Pareiškėjos ir sutuoktinio veiksmuose, todėl pagrįstai apskaičiavo mokėtiną GPM nuo žemės sklypo pardavimo pajamų.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir dėl apskaičiuoto GPM už 2010 ir 2012 metus, tačiau kaip matyti iš skundo argumentacijos, nesutikimo motyvai yra ne dėl aritmetinio apskaičiavimo, bet dėl faktinių aplinkybių, susijusių su turinio viršenybės prieš forma principo taikymo pagrįstumu 2010-05-13 pirkimo–pardavimo sutarties ir 2011-12-27 dovanojimo sutarties atžvilgiu. Komisija nurodo, kad Inspekcijos sprendimo pagrįstumas ir

teisingumas šiuo aspektu įvertintas sprendime, todėl nemato būtinybės pakartotinai vertinti Pareiškėjos argumentų pagrįstumo.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius įvykdė jam tenkančią įrodinėjimo pareigą MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatų prasme, pagrindžiant Pareiškėjai apskaičiuotą PVM ir GPM bei su šiais mokesčiais susijusias sumas. Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus apskaičiuotais mokesčiais ir su jais susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 dalis), teikdama duomenis, paneigiančius mokesčių administratoriaus padarytas išvadas. Nagrinėjamu atveju, tokių duomenų Pareiškėja nepateikė, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

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 2017-03-13 sprendimą Nr. 68-37.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosylienė