



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL G. E. 2017-10-02 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 11 d. Nr. S-251 (7-210/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant šalims  
mokesčių administratoriaus atstovui

I. J.

2017 m. lapkričio 7 d. posėdyje išnagrinėjusi G. E. (toliau – Pareiškėja) 2017-09-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-08-30 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.121-3-5)-FR0682-354, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2017-06-28 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-292, kuriuo Pareiškėjai buvo papildomai apskaičiuotas mokėtinas 25767,63 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 10806,88 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) ir, vadovaudamasi 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 36 str. 2 dalies, 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 123 straipsnio bei 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, papildomai apskaičiavo Pareiškėjai 8959,42 Eur GPM delspinigius, 3082,53 Eur PVM delspinigius, taip pat, vadovaudamasi MAĮ 139, 140 straipsnių nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, Pareiškėjai skyrė minimalią 10 proc. dydžio 2577 Eur GPM baudą ir 1081 Eur PVM baudą.

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos 2011-01-11–2014-12-31 laikotarpio GPM ir 2014-09-01–2014-10-31 laikotarpio PVM deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio J. V. (toliau abu kartu –

Pareiškėjai) vardu 2006-09-06 mainų sutarties pagrindu įregistruotas žemės sklypas su statiniais, adresu (*duomenys neskelbtini*), kuriame pagal 2010-04-19 Vilniaus m. savivaldybės administracijos leidimą Nr. GN/301/10-0175, išduotą Pareiškėjos ir J. V. vardu, pastatytas daugiabutis gyvenamasis namas. Pareiškėja ir jos sutuoktinis J. V. 2011–2014 m. šiame name pardavė 26 butus, negyvenamąją patalpą – automobilių saugyklą ir susijusiems asmenims – dukrai D. P. ir sutuoktinio tėvui V. V., padovanojo penkis butus, iš kurių keturi per trumpą laiką buvo parduoti.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis, atkurdamą iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, patikrinimo akte neatsižvelgė į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio J. V. 2013-13-09 ir 2013-12-20 sudarytas dovanojimo sutartis su dukra D. P. ir tėvu V. V. ir konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, siekdami mokesstinės naudos ir turėdami tikslą išvengti GPM mokėjimo, įformino nurodytų butų dovanojimo sandorius, kuriais padidino turto (butų) įsigijimo kainą, kad juos pardavus neatsirastų skirtumo (arba būtų kuo mažesnis) tarp įsigijimo ir pardavimo kainų. Kadangi dukrai D. P. ir tėvui V. V. 2013 m. padovanoti butai 2014 m. sandoriais buvo parduoti už artimą dovanojimo sutartyse nurodytą kainą, nuo gautų pajamų D. P. ir V. V. sumokėjo mažą GPM. Patikrinimo metu tikraisiais dovanotų butų pardavimo pajamų gavėjais pripažinti Pareiškėja ir jos sutuoktinis J. V..

Inspekcija atlikusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio J. V. 2011 – 2014 m. pajamų ir išlaidų perskaičiavimą, apskaičiuodama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio J. V. deklaruotas apmokestinamąsias pajamas už 26 butų, adresu (*duomenys neskelbtini*), pardavimą, nepripažino Pareiškėjos ir jos sutuoktinio J. V. išlaidomis 1460234 Lt išlaidas įsigyjant žemės sklypą, adresu (*duomenys neskelbtini*). Vadovaujantis GPMĮ 2, 3, 6, 27 str. nuostatomis, Pareiškėjai patikrinimo aktu apskaičiuota 25767,63 Eur GPM.

Inspekcija išnagrinęjusi patikrinimo aktą ir Pareiškėjos pateiktas pastabas, 2017-08-30 sprendimu Nr. (21.131-31-5)-FR0682-354 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotas 25767,63 Eur GPM įmokas, taip pat vadovaudamasi GPMĮ 36 str. 2 dalies bei MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, Inspekcija Pareiškėjai apskaičiavo 8959,42 Eur GPM delspinigius, o vadovaudamasi MAĮ 139, 140 straipsnių nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, Pareiškėjai skyrė minimalią 10 proc. dydžio 2577 Eur GPM baudą.

Inspekcija, įvertinusi informaciją apie Pareiškėjų vykdytus butų, esančių (*duomenys neskelbtini*), dovanojimo dukrai D. P. ir Pareiškėjo tėvui V. V. sandorius bei šių dovanotų butų pardavimo aplinkybes, konstatavo, jog, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalimi, Pareiškėjai patys pagal 2014-09-25, 2014-10-03, 2014-10-08 ir 2014-10-28 pirkimo–pardavimo sutartis pardavė aukščiau nurodytus butus ir gavo po 215000 Lt turto pardavimo pajamų, nuo kurių nebuvo apskaičiuotas pardavimo PVM. Vadovaujantis PVMĮ 3, 123 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjai patikrinimo aktu apskaičiuotas 10806,88 Eur PVM.

**Dėl nekilnojamojo turto dovanojimo ir jo pardavimo sandorių bei MAĮ 69 str. 1 dalies taikymo.** Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjų vardu 2006-09-06 mainų sutarties pagrindu įregistruotas žemės sklypas su statiniais (reg. Nr. 1/50), adresu (*duomenys neskelbtini*), kuriame pagal 2010-04-19 Vilniaus m. savivaldybės administracijos leidimą Nr. GN/301/10-0175, išduotą Pareiškėjų vardu, pastatytas daugiabutis gyvenamasis namas. VĮ Registrų centro duomenimis – nebaigtas statyti, statybos pradžios metai – 2010 m., pabaigos metai – 2013 m., baigtumo procentas nuo 10 iki 54 proc., butų skaičius – 31. Vilniaus m. savivaldybės 2011-09-30 įsakymu, nurodyto žemės sklypo su pastatais adresas (*duomenys neskelbtini*), pakeistas į (*duomenys neskelbtini*). VĮ Registrų centro duomenimis bei pagal Pareiškėjos sutuoktinio J. V. pateiktas pirkimo–pardavimo sutartis jis kartu su Pareiškėja 2011–2014 m. pastatytame daugiabučiame gyvenamajame name pardavė:

1) Statybos inspekcijos tarnybos 2011-09-12, 2011-11-28 ir 2013-10-10 pažymomis įregistruotus 26 butus;

2) Statybos inspekcijos tarnybos 2011-09-12 pažyma įregistruotą negyvenamąją patalpą – automobilių saugyklą;

3) 2013 m. susijusiems asmenims (dukrai D. P. ir Pareiškėjos sutuoktinio tėvui V. V.) padovanojo penkis butus, iš kurių keturi per trumpą laiką buvo parduoti 2014 m.

Inspekcija, remdamasi tikrinamuoju laikotarpiu galiojusiomis GPMĮ 6, 16, 17, 19, 22, 27 straipsnių nuostatomis, nurodė, jog prie apmokestinamųjų pajamų yra priskiriamos pajamos iš ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu nekilnojamasis turtas buvo įsigytas mažiau kaip prieš penkerius metus ir šios pajamos apmokestinamos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu, atėmus šio turto įsigijimo kainą.

Inspekcija, remdamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi bei jos aiškinimo bei taikymo LVAT praktika, nurodė, jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti šią nuostatą, 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 (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007).

Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis mokesčių mokėtojas turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-201/2011).

#### **Dėl butų D. P. dovanojimo ir pardavimo sandorių.**

GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punkte nustatyta, kad dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių yra neapmokestinamos.

Inspekcija nustatė, kad sutuoktiniai 2013-12-09 sudarytomis dovanojimo sutartimis perdavė dukrai D. P. tris butus, iš kurių du per trumpą laiką buvo parduoti:

1) 2013-12-09 dovanojimo sutartimi (Nr. EP1600) padovanojo 41,30 kv. m bendro ploto 54 proc. baigtumo butą, esantį (*duomenys neskelbtini*) (toliau – **Butas Nr. 1**). Šalys dovanojamą turtą įvertino pagal VĮ Registrų centro nustatytą vidutinę rinkos vertę, t. y. 69200 Lt. VĮ Registrų centro duomenimis, minėtas butas yra neparduotas (sutuoktiniai šiuo adresu deklaruoja gyvenamąją vietą);

2) 2013-12-09 dovanojimo sutartimi (Nr. EP1603) padovanojo 70,22 kv. m bendro ploto 54 proc. baigtumo butą, esantį (*duomenys neskelbtini*) (toliau – **Butas Nr. 2**). Šalys dovanojamą turtą įvertino pagal VĮ Registrų centro nustatytą vidutinę rinkos vertę, t. y. 109000 Lt. Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis J. V., pagal 2014-01-31 įgaliojimą atstovaujantis dukrą D. P., šį butą pagal 2014-10-28 pirkimo–pardavimo sutartį už 140000 Lt pardavė UAB "B1" atstovaujamai direktoriaus C. N.. Sutartyje nurodyta, kad 140000 Lt sumą pardavėjo atstovas gavo iš pirkėjo grynaisiais pinigais iki šios sutarties pasirašymo.

3) 2013-12-09 dovanojimo sutartimi (Nr. EP1606) padovanojo 39,23 kv. m bendro ploto 54 proc. baigtumo butą, esantį (*duomenys neskelbtini*) (toliau – **Butas Nr. 23**). Šalys dovanojamą turtą įvertino pagal VĮ Registrų centro nustatytą vidutinę rinkos vertę, t. y. 65700 Lt. Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis J. V., pagal 2014-09-18 įgaliojimą atstovaujantis

dukra D. P., šį butą pagal 2014-10-03 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė B. K. ir E. K. už 90000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad pirkėjai D. P. visą daikto kainą sumokėjo bankiniu pavedimu į jos vardu atidarytą sąskaitą banke iki šios sutarties pasirašymo momento.

Inspekcija konstatavo, jog sutuoktiniai, siekdami mokestinės naudos ir turėdami tikslą išvengti pajamų mokesčio mokėjimo, įformino dviejų butų (Buto Nr. 2 ir Buto Nr. 23) dovanojimo sandorius, kuriais padidino turto įsigijimo kainą, kad juos pardavus neatsirastų arba būtų kuo mažesnis skirtumas tarp butų įsigijimo ir pardavimo kainų. Kadangi dukra D. P. du jai dovanotus butus (Butą Nr. 2 ir Butą Nr. 23) įvertintus 109000 Lt ir 65700 Lt pardavė atitinkamai UAB "B1" už 140000 Lt ir B. K. bei E. K. už 90000 Lt, t. y. už artimas dovanojimo sutartyse nustatytai kainai sumas, todėl D. P. susidarė minimalios mokėtinos į biudžetą GPM sumos (2070 Lt). Kad butų dovanojimo sandoriais buvo siekiama aukščiau apibrėžtos mokestinės naudos, įrodo 2016-04-19 atliktų Pareiškėjų mokestinių tyrimų metu pagal jų pateiktus dokumentus nustatytos sąlyginai žemos parduodamų / dovanojamų butų įsigijimo / pastatymo vertės: Buto Nr. 2 įsigijimo / pastatymo išlaidos sudarė 55582 Lt, Buto Nr. 23 – 31052 Lt.

Pareiškėjos sutuoktinis J. V. 2015-10-28 pateiktame paaiškinime nurodė, kad dukrai D. P. buvo perleisti trys butai, iš kurių du buvo apjungti į vieną, kuriame šiuo metu gyvena šeima, o viename planavo gyventi dukra.

Inspekcija nustatė, kad Butas Nr. 2, apjungtas su Butu Nr. 1 ir sutuoktinių deklaruojamas kaip gyvenamoji vieta, pagal 2014-10-28 sutartį buvo parduotas UAB "B1".

2016-01-11 pateiktame paaiškinime Pareiškėjos sutuoktinis J. V., atsakydamas Inspekcijai, kurie konkrečiai du butai buvo apjungti, nurodė, kad techniškai apjungti buvo Butas Nr. 1 ir Butas Nr. 2 ir pastarąjį pardavus, jie visi gyvena dukrai D. P. skirtame Bute Nr. 1, o Butą Nr. 2 nuomoja iš UAB "B1". Pareiškėjos sutuoktinis J. V. 2016-12-05 pateiktame paaiškinime nurodė, kad šių butų nebuvo planuota parduoti, tačiau tai padarė spaudžiami finansinių problemų, o su UAB "B1" vadovu susitarė nuomotis butą iki to momento, kai atsiras finansinės galimybės jį atpirkti iš UAB "B1". Pareiškėjos sutuoktinio J. V. pateiktoje 2015-04-30 su UAB "B1" sudarytoje patalpų nuomos sutartyje, pagal kurią J. V. nuomoja iš nurodytos bendrovės butą, nurodyta, kad butas nuomininkui išnuomotas iki 2025-04-30, mokant nuomininkui kas mėnesį 300 Eur mokesį.

Paaiškinime Pareiškėjos sutuoktinis J. V. nurodė, kad dukrai D. P. butai buvo padovanoti, siekiant, kad nebūtų uždėtas Pareiškėjos sutuoktiniui priklausančiam turtui areštas dėl 2013 m. prasidėjusių bylinėjimosi procesų dėl 500000 Lt sumos. Paaiškinime taip pat nurodyta, kad vienas butas buvo padovanotas dukrai D. P., nes jai sulaukus pilnametystės reikėjo savo būsto.

Pareiškėjos sutuoktiniui 2016-11-17 duotas nurodymas pateikti informaciją ir dokumentus, pagrindžiančius jo teiginius apie tai, kaip 2013 m. prasidėję bylinėjimosi procesai baigėsi ir kuriems butams uždėti areštai. Pareiškėjos sutuoktinis į šį nurodymą atsakė 2016-12-05 paaiškinime, nuroydamas, kad jis nebuvo gerai suprastas, nes butai dovanoti ne tam, kad jiems nebūtų uždėtas areštas, o dėl to, kad būtų atskirtas turtas, kuriuo jis disponuoja verslo reikalais, nuo šeimos turto. Taip pat pateikė naują trijų butų dovanojimo versiją: vienas – Pareiškėjams, kitas – dukrai D. P., trečias – nepilnametei dukrai S. V., tokiu būdu atskiriant verslui naudojamas turtą nuo šeimos turto ir pakartojo, kad butus pardavė spaudžiami finansinių sunkumų.

Įvertinusi Pareiškėjos sutuoktinio 2016-12-05 paaiškinime nurodytas butų dovanojimo dukrai aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad, norint įgyvendinti šiuos tikslus (planavo, kad vienas butas liktų jam su sutuoktine, kitas – dukrai D., trečias – nepilnametei dukrai S.), J. V., kaip asmuo, vykdamas individualią veiklą, privalėjo apskaičiuoti savo realius finansinius bei materialinius išteklius ir įvertinti, ar iki dovanojimo dukrai sandorių (2013-12-09) sudarymo 2011–2013 m. nepelningai pardavus sutuoktinių vardu registruotus 20 nekilnojamojo turto objektų (automobilių saugyklą ir 19 butų) iš turimų 32 (*duomenys neskelbtini*), galės net 3

butus padovanoti, t. y. juos panaudoti asmeniniams poreikiams tenkinti, ir kad pakaktų finansinių išteklių baigti savo pradėtą vykdyti individualios veiklos projektą ir nereikėtų šių dovanotų butų parduoti. Kad dar iki dovanojimo sandorių sudarymo Pareiškėjos sutuoktinis žinojo apie sunkią savo materialinę padėtį bei kad jau tada buvo numatyta parduoti dovanotus butus, įrodo J. V. 2015-10-28 paaiškinime nurodyti teiginiai, kad šis projektas nebuvo pelningas, nes pats žemės sklypas, kuriame buvo statomas daugiabutis namas, buvo įsigytas labai brangiai (už 1,5 mln. Lt) dėl aukštų kainų jo įsigijimo laikotarpiu. Šis žemės sklypas buvo užstatytas bankui, statybos buvo vykdomos pirkėjų lėšomis ir vertinant riziką teko siūlyti labai patrauklias, tai reiškia, žemas kainas, praktiškai butus parduoti už savikainą. Be to, J. V. teigia, kad turėjo didelę skolą VMI bei skolas tretiesiems asmenims. Nežiūrint į tai, sutuoktiniai 2013-12-09 sudarė 3 (trijų) butų dovanojimo dukrai sandorius. Todėl galima teigti, kad šių sandorių sudarymo tikslas – vėliau juos pardavus sumažinti GPM nuo skirtumo tarp kainų, numatytų dovanojimo ir pardavimo sutartyse.

Inspekcija nustatė, kad abiejose dukrai padovanotų butų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytas pardavėjo atstovas – Pareiškėjos sutuoktinis, kuris pagal 2014-01-31 ir 2014-09-08 suteiktus įgaliojimus atstovavo dukrai nuosavybės teise priklausantiems butams parduoti. Pareiškėjos sutuoktinis į pateiktą klausimą, kokios būklės buvo butai jų dovanojimo ir pardavimo datoms, 2016-01-11 paaiškinime nurodė, kad dukrai butai buvo padovanoti su minimalia apdaila, pardavė jis juos neatlikus jokių papildomų darbų. Paaiškinime taip pat nurodė, kad jis pats savo nuožiūra sprendė, kam ir už kokią kainą parduoti dovanotus butus bei gautas pajamas panaudojo vykdomam daugiabučio namo projektui užbaigti (atsiskaityti su skolininkais ir t. t.). Į klausimus, kas surado butų pirkėjus, vedė derybas dėl pardavimo kainų nustatymo Pareiškėjos sutuoktinis J. V. atsakė, kad tartis nereikėjo, nes tuo metu buvo daug norinčių įsigyti butus šiame name, o laisvų butų jau nebuvo. Todėl jis tiesiog atnaujino skelbimą ir pirkėjai patys atsirado.

Taigi Pareiškėjos sutuoktinis pats surado dovanotų butų pirkėjus, pats nustatė jų pardavimo kainas bei gautas pajamas už parduotą turtą panaudojo tolimesnei individualiai veiklai vykdyti. Todėl darytina išvada, kad faktiškai ir nereikėjo vykdyti tarpinių dovanojimo sandorių, siekiant juos vėliau parduoti. Pareiškėja ir jos sutuoktinis J. V. patys galėjo parduoti butus ir gautas pajamas panaudoti vykdomai veiklai, tačiau nuo gautų pajamų būtų atsiradusios prievolės skaičiuoti ir mokėti į biudžetą GPM.

Pareiškėjos dukra D. P. 2016-09-26 pateiktame paaiškinime dėl tėvų dovanotų butų aplinkybių nurodė, kad jos tėtis su mama, įgyvendinę statybos projektą, turėjo 25 butus, iš kurių tris jie nusprendė ne parduoti, o palikti šeimai ir padovanoti jai. Buvo nuspręsta, kad šeima turi turėti būstą, kuris būtų neliečiamas ir nebūtų įtrauktas į verslą. Dėl šių butų buvo tokie planai: du butus (Butą Nr. 1 ir Butą Nr. 2) apjungti (plotas būtų 110 kv. m) ir jame gyventi visai šeimai, o Butą Nr. 23 – nuomoti. Kartu Pareiškėjos dukra D. P. nurodė, kad baigusi mokslus, kai ji turės savo pajamų ir jos nepilnametė sesė S. užaugs, tie du sujungti butai vėl būtų atidalinti (tai nebūtų sudėtinga, nes jie būtų sujungti tiesiog praėjimu). Tada vienas butas liktų jai, kitas sėsei S. ir trečias – tėvams. Butų dovanojimo momentu visi trys butai buvo tokio paties įrengimo – tuščios tinkuotos sienos, įrengtas dujinis katilas. Dėl Buto Nr. 2 ir Buto Nr. 23 pardavimo, D. P. teigia, kad tėvams pritrūkus pinigų statyboms, ji davė leidimą juos parduoti. Jos tėtis J. V. su jos pritarimu bei įgaliojimu tvarkė visus butų pardavimo bei kainų nustatymo klausimus. Ji pirkėjų neieškojo. Tuo metu jos tėvas pardavinėjo kitus butus šiame name ir pirkėjai atsirado patys. Už Buto Nr. 2 pardavimą 140000 Lt gavo tėtis pagal jos įgaliojimą; dalis piniginių lėšų, gautų už parduotą Butą Nr. 2, buvo panaudota Butui Nr. 1 įrengti, kita dalis – namo statyboms užbaigti. Už Butą Nr. 23 gautos pajamos – 90000 Lt buvo pervestos į jos sąskaitą, kurias ji perdavė tėčiui statyboms užbaigti.

Vertindama D. P. paaiškinimą, kuriame nurodyta, kad dalis už Buto Nr. 2 pardavimą gautų lėšų buvo panaudotos jų asmeniniam butui (Butui Nr. 1) įrengti, Inspekcija darė išvadą,

kad dovanoto buto pardavimo pajamos buvo naudojamos ne tik Pareiškėjos sutuoktinio J. V. statybos projektui užbaigti, bet ir asmeninėms reikmėms.

Inspekcija nustatė, kad, nepraėjus dviem mėnesiams nuo Buto Nr. 2 dovanavimo dukrai sandorio sudarymo, 2014-01-31 notaro biure buvo surašytas ir patvirtintas įgaliojimas, kuriuo Pareiškėjos dukra D. P. įgalioja Pareiškėjos sutuoktinį savo nuožiūra ir savo nustatytomis sąlygomis, įskaitant kainą, parduoti ar įkeisti jai priklausantį butą. O Butas Nr. 2 buvo parduotas UAB "B1" tik po 9 mėn., t. y. 2014-10-28. Iš to seka, kad jau po dovanavimo sandorio buvo planuojama vykdyti buto pardavimo sandorį.

Įvertinusi mokestiniam patikrinimui pateiktus dokumentus ir surinktą papildomą informaciją bei išanalizavusi pateiktus paaiškinimus, Inspekcija priėjo išvados, kad Pareiškėjos dukra buvo tik tarpininkė tam, kad sutuoktiniai išvengtų mokesčių mokėjimo nuo jų vykdomos ekonominės veiklos – prekybos nekilnojamuoju turtu. Todėl šiuo atveju mokestinę naudą gavo ne asmenys, kuriems mokesčio bazė buvo formaliai perkelta, o asmenys, perkėlę mokesčio bazę – Pareiškėja ir jos sutuoktinis. Inspekcija konstatavo, jog atliktais nekilnojamojo turto dovanavimo sandoriais sutuoktiniai siekė vienintelio tikslo – mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM mokėjimo. Tarpiniais dovanavimo sandoriais buvo padidinta nurodytų butų įsigijimo kaina, kad vėliau juos pardavus būtų mažesnis skirtumas tarp pardavimo kainos ir jo įsigijimui patirtų išlaidų. Vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, patikrinimo akte pagrįstai neatsižvelgta į tarpinius 2013-12-09 dovanavimo dukrai D. P. sandorius ir vertinta, kad sutuoktiniai patys pardavė butus ir gavo 230000 Lt (140000+90000) pajamų, t. y. Pareiškėja gavo 115000 Lt pajamų (230000/2).

#### **Dėl butų dovanavimo sutuoktinio tėvui V. V. ir jų pardavimo sandorių.**

Inspekcija rėmėsi GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punktu, kuriame nustatyta, kad dovanavimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (itėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių yra neapmokestinamos.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2013-12-09 sudarė dvi buto dalies dovanavimo sutartis, pagal kurias:

1) Pareiškėja dovanavo savo sutuoktiniui jai bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančią ½ dalį 72,17 kv. m bendro ploto buto, esančio adresu (*duomenys neskelbtini*), kurio baigtumas 54 proc. Šalys dovanojamą turtą įvertino 55500 Lt;

2) Pareiškėja dovanavo savo sutuoktiniui jai bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančią ½ dalį 46,36 kv. m bendro ploto buto, esančio adresu (*duomenys neskelbtini*), kurio baigtumas 54 proc. Šalys dovanojamą turtą įvertino taip pat 55500 Lt.

Pareiškėjos sutuoktinis 2013-12-20 sudarytomis dvejomis dovanavimo sutartimis Pareiškėjos jam padovanotas nurodytų butų bei jam priklausančias dalis padovanojo savo tėvui V. V., o padovanoti butai per trumpą laiką buvo parduoti:

1) 2013-12-20 dovanavimo sutartimi (Nr. EP1683) padovanojo 72,17 kv. m bendro ploto 54 proc. baigtumo butą, esantį (*duomenys neskelbtini*) (toliau – Butas Nr. 12). Šalys dovanojamą turtą įvertino pagal VĮ Registrų centro nustatytą vidutinę rinkos vertę, t. y. 111000 Lt. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2014-01-31 įgaliojimą, atstovaudamas tėvui V. V., šį butą pardavė pagal 2014-10-08 pirkimo-pardavimo sutartį UAB "C1" atstovaujamai direktoriaus D. Y., už 120000 Lt. Sutarties 2.4 punkte nurodyta, kad 2014-10-08 yra gautas kreditoriaus C. T. (toliau – C. T.) sutikimas parduoti įkeistą Butą Nr. 12. Apmokėjimo sąlygose nurodyta, kad pardavėjo atstovo pareiškimu pardavėjas gavo iš pirkėjo 20000 Lt, o likusius 100000 Lt pirkėjas UAB "C1" pervedė į C. T. sąskaitą banke iki šios sutarties sudarymo. Sutartyje dėl atsiskaitymo aplinkybių yra nurodyta, kad pardavėją V. V. atstovaujantis J. V. pareiškė, kad gavo iš pirkėjo UAB "C1" 100000 Lt iki šios sutarties sudarymo.

2) 2013-12-20 dovanojimo sutartimi (Nr. EP1686) padovanojo 46,36 kv. m bendro ploto 54 proc. baigtumo butą, esantį (*duomenys neskelbtini*) (toliau – Butas Nr. 21). Šalys dovanojamą turtą įvertino pagal VĮ Registrų centro nustatytą vidutinę rinkos vertę, t. y. 77600 Lt. Inspekcija nustatė, kad pagal 2014-09-25 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjos sutuoktinis, atstovaudamas tėvui V. V., pardavė šį butą G. J. S. už 80000 Lt. Sutartyje nurodyta vidutinė rinkos vertė 2014-02-05 datai – 94600 Lt, šalių susitarimu pirkėjas visą daikto kainą – 80000 Lt sumokėjo pardavėjo atstovui J. V. grynaisiais pinigais iki sutarties pasirašymo.

Pareiškėjos sutuoktinis 2015-10-28 pateiktame paaiškinime nurodė, kad du butai buvo dovanoti tėvui, kad šis padengtų 400000 Lt skolą Kredito Unijai „Vilniaus taupomoji kasa“ (toliau – Kredito Unija), kuri buvo naudojama Pareiškėjos sutuoktinio vykdomoms statyboms, adresu (*duomenys neskelbtini*), finansuoti.

Pareiškėjos sutuoktinis 2016-01-11 paaiškinime nurodė kitas butų dovanojimo tėvui aplinkybes: vienas dovanotas butas buvo skirtas gyventi, kadangi šiuo metu jis butą nuomoja, o kitą jis turėjo padovanoti jo broliui, nes brolis turi senos statybos butą, įsigytą už paskolą. Kadangi neužteko lėšų užbaigti statybas, nes blogai įvertino savo galimybes, jis paprašė, kad šiuos butus tėvas parduotų. Į klausimą, kodėl buvo nuspręsta butus padovanoti, o ne juos patiems parduoti, nes pagal jo 2015-10-28 pateiktą paaiškinimą, tėvui dovanavo butus, kad jis galėtų padengti 400000 Lt skolą Kredito Unijai, kurią tėvas perleido J. V., kad jis galėtų vykdyti statybos darbus, adresu (*duomenys neskelbtini*), J. V. nurodė, kad jis tada neteisingai suformulavo atsakymą. Butus planavo palikti, tačiau, kaip minėjo, trūko lėšų statyboms. Be to, Kredito Unija išdavusi tėvui paskolą, bankrutavo ir nesuteikė galimybių pratęsti kredito grąžinimą, todėl susidarė labai didelės mokėtinos sumos – iki 700 Lt per dieną.

Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, jog C. T. 2014 m. (pagal 2014-05-13 paskolos sutartį) paskolino 400000 Lt statyboms užbaigti, dalį paskolos pervedant į Pareiškėjos sutuoktinio sąskaitą (2014-05-13), dalį perduodant grynaisiais. Pritrūkus lėšų statyboms ir Kredito Unijai bankrutavus bei nutraukus paskolos sutartį (buvo planuota tiesiog mokėti palūkanas), reikėjo skubiai rasti 400000 Lt paskolai padengti ir statyboms užbaigti, todėl ir pasiskolino pinigų iš C. T. bei padengė paskolą. Pardavęs butus, grąžino paskolą C. T.. Jei ne netikėtai Kredito Unijos bankrotas, butų nebūtų pardavęs.

Patikrinimo metu iš Trakų raj. 1-ojo notarų biuro gauta 2014-05-13 Sutartis, pagal kurią Pareiškėjos sutuoktinis J. V. pasiskolino iš C. T. 400000 Lt ir patvirtino, kad šiuos pinigus gavo. Sutarties 4 p. nurodyta, kad paskolos sutarties įvykdymui užtikrinti įkeičiami trys butai: Butas Nr. 2 ir Butas Nr. 23, priklausantys Pareiškėjų dukrai D. P., bei Butas Nr. 12, priklausantis Pareiškėjos sutuoktinio tėvui V. V.. Pagal C. T. 2014-10-27 pareiškimą, patvirtintą Trakų raj. 1-jame notarų biure, C. T. gavo iš Pareiškėjos sutuoktinio 400000 Lt ir pareiškė, kad jokių pretenzijų dėl 2014-05-13 paskolos sutarties nereiškia ir ateityje nereišk.

Patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjos sutuoktinio bankinius išrašus, nustatyta, kad 2010–2014 m. laikotarpiu (2011-04-06–2012-03-23 pavedimais) jo tėvas V. V. į Pareiškėjos sutuoktinio J. V. sąskaitą pervedė bendrą 111400 Lt piniginių lėšų sumą, iš kurių 80000 Lt nurodyta kaip paskola. Pagal Pareiškėjos sutuoktinio J. V. bankinius išrašus, vertinant gautos iš tėvo paskolos panaudojimą, nenustatyta, kad tai buvo tikslinė paskirtis kokioms nors medžiagoms, naudojamoms individualiojoje veikloje, įsigyti. Jos buvo naudojamos įvairaus pobūdžio poreikiams tenkinti: nuo mokesčių mokėjimo VMI iki mokėjimų už komunalines paslaugas bei šeimos vartojimo išlaidoms dengti. Be to, J. V. 2013–2014 m. grąžino į tėvo V. V. sąskaitą 7640 Lt.

Inspekcija išanalizavusi Pareiškėjos sutuoktinio tėvo V. V. bankų pateiktus sąskaitų išrašus nustatė, kad dalis lėšų galėjo būti panaudota Pareiškėjos sutuoktinio veikloje (pvz., UAB "D1" AB „V3“ yra išrašiusios PVM sąskaitas faktūras Pareiškėjos sutuoktinio J. V. vardu, atsiskaitymai su minėtomis bendrovėmis atlikti iš tėvo gauto kredito), tačiau nustatyti kokiame objekte buvo panaudotos įsigytos medžiagos, nėra galimybių, todėl jos galėjo būti panaudotos ir atliekant darbus dovanotuose butuose.

Pareiškėjos sutuoktinis 2016-12-05 paaiškiniame pakeitė anksčiau pateiktuose paaiškinimuose išdėstytą poziciją ir nurodė, kad jo tėvas paskolą naudojo savo reikmėms ir tik dalis laisvų tėvo lėšų buvo naudojama jo vykdomiems statybos darbams, taip pat jog statyboms skirtos lėšos buvo skolinamos / gražinamos pagal susitarimą, tačiau neturi duomenų ir negali pasakyti, kada ir kokią sumą jam tėvas skolino iš savo kredito. Paskola nebuvo tiesiogiai paimta vykdomiems statybos darbams pagal individualią veiklą. Pareiškėjos sutuoktinis tėvo paimto kredito nepadenginėjo, o tik bankrutavus Kredito Unijai ir tėvui iškėlus reikalavimą gražinti paskolą, jie (tėvas su sūnumi) bendru susitarimu tą reikalavimą išsprendė. Pareiškėjos sutuoktinis taip pat nurodė naujas butų dovanojimo aplinkybes, t. y. kad du butus nusprendė dovanoti tėvui, nes jis yra pensininkas, ligotas žmogus, gyvenantis nuomojamame bute, o kadangi pensija yra maža ir nepakankama pragyventi, tai viename bute tėvas gyventų, o kitą galėtų išnuomoti ir tai būtų jam papildomas pragyvenimo šaltinis. Padovanojo butus dėl to, kad būtų atskirtas verslo reikalais disponuojamas turtas, nuo šeimos turto, t. y. nurodė tą pačią kaip ir dukros D. P. butų dovanojimo priežastį.

Pareiškėja 2016-11-30 paaiškiniame dėl 2013 m. vykdytų dviejų butų dovanojimo sandorių sutuoktinio tėvui V. V. aplinkybių į klausimą, kas nusprendė ir dėl kokių priežasčių ji 2013 m. savo sutuoktiniui padovanojo jai priklausančias (po ½) dviejų butų (Nr. 12 ir Nr. 21) dalis, atsakė, kad bendru sprendimu sutuoktiniui butus dovanavo, siekiant juos perduoti tėvui. Pareiškėja taip pat nurodė, kad jai dar iki butų dovanojimo sutuoktiniui sandorių sudarymo buvo žinoma, kad juos planuojama dovanoti sutuoktinio tėvui V. V. ir viename iš jų jis pats gyvens, o kitas bus nuomojamas. Taip pat žinojo, jog jos sutuoktinis turėjo nepakankamai finansų vykdomam projektui užbaigti bei jog šių dviejų butų dovanojimo metu ji kartu su sutuoktiniu dar turėjo likusių butų parduoti, o kadangi dar ne visi pirkėjai buvo atsiskaitę, Pareiškėja su sutuoktiniu manė, kad projektas bus sėkmingai užbaigtas ir bus gautas pelnas, kurio pakaks jų įsipareigojimams padengti.

Inspekcija nustatė, kad pastatytas daugiabutis namas ir jame suformuotas 31 butas Pareiškėjams kaip sutuoktiniams priklausė jungtinės nuosavybės teise ir dėl to nebuvo būtina juos dovanojant atskirti nuo šeimos verslo, nes visas neparduotas turtas (butai) ir taip priklausytų šeimai. Be to, Pareiškėja ir jos sutuoktinis žinojo savo nepalankias finansines galimybes ir tai, kad, norėdami užbaigti vykdomą projektą, jie turės parduoti padovanotus butus. Neatsižvelgiant į tai sutuoktiniai 2013-12-09 ir 2013-12-20 sudarė 5 (penkių) butų dovanojimo susijusiems asmenims sandorius, turėdami tikslą, vėliau juos pardavus, sumažinti skirtumą tarp kainų, numatytų dovanojimo ir pardavimo sutartyse, GPM mokėti.

Patikrinimo metu nustatyta, jog abiejose tėvui padovanotų butų pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytas pardavėjo atstovas – J. V., taip pat jog J. V. pats surado dovanotų butų pirkėjus, pats nustatė jų pardavimo kainas bei gautas pajamas už parduotą turtą panaudojo tolimesnei individualiai veiklai vykdyti. Dėl to Inspekcija priėjo išvados, kad faktiškai nereikėjo vykdyti tarpinių butų dovanojimo sandorių, kad juos vėliau parduotų, nes Pareiškėjai patys galėjo parduoti butus ir gautas pajamas panaudoti vykdomojoje veikloje, tačiau nuo gautų pajamų būtų atsiradusios didesnės GPM prievolės.

Pareiškėjos sutuoktinio tėvas V. V. 2016-09-26 pateiktame paaiškiniame dėl Buto Nr. 12 ir Buto Nr. 21 dovanojimo aplinkybių nurodė, kad jo sūnus tuo metu turėjo 25 butus, iš kurių du nusprendė padovanoti jam. Butą Nr. 21 padovanojo jam, kad jis jį išnuomotų ir turėtų papildomą pragyvenimo šaltinį, nes neužtenka gaunamos pensijos. Bute Nr. 12 jis planavo gyventi, nes butas yra 1 aukšte. Kadangi turėjo sukaukęs lėšų, planavo samdyti darbininkus ir užbaigti butų įrengimo darbus. Jis jokių veiksmų dovanotuose butuose neatliko, o butus turėjo parduoti dėl paskolos Kredito Unijai gražinimo. V. V. savo sūnui buvo davęs įgaliojimą sutvarkyti visus su butų pardavimu susijusius klausimus, sūnus J. V. surado butų pirkėjus ir grynaisiais pinigais gavo pinigines lėšas už parduotus butus (120000 Lt už Butą Nr. 12 ir 80000 Lt už Butą Nr. 21). V. V. paaiškino, jog pinigines lėšas gavo jo sūnus, o ne jis pats, dėl to, kad, norint gražinti paskolą Kredito Unijai, kartu su sūnumi pasiskolino iš C. T. 400000 Lt, kuris



iškėlė griežtą sąlygą, kad jo paskolinti pinigai būtų panaudojami tik paskolai padengti ir, pardavus butus, pinigai būtų grąžinti būtent jam. Kadangi visus su butais susijusius klausimus tvarkė sūnus, tai pinigai ėjo į jo sąskaitas, o mokant grynaisiais – pro jo rankas. V. V. tik stebėjo, kad būtų padengta paskola.

2016-07-12 ir 2017-05-24 pateiktuose paaiškinimuose Buto Nr. 21 pirkėjas G. J. S., nurodė, kad faktiškai Pareiškėjos sutuoktiniui sumokėjo 160000 Lt (grynaisiais pinigais), vietoje 2014-09-25 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytos 80000 Lt sumos. Paaiškino, kad ši suma buvo sumokėta avansu 2013 m. pagal su J. V. sudarytą preliminarią sutartį.

Inspekcija nustatė, kad padovanoti butai, nors jie pardavimo metu buvo tokios pat būklės kaip ir dovanojimo metu, t. y. 54 proc. baigtumo, buvo parduoti aukštesnėmis kainomis (vidutinė 1 kv. m kaina – 2307 Lt), nei kiti tokio pat baigtumo lygio butai, kuriuos pardavė Pareiškėja ir jos sutuoktinis (pvz. 5 butų pardavimo C. T. vidutinė 1 kv. m kaina – 1696 Lt).

Sprendime nurodyta, jog 2013-12-09, prieš dviejų butų dovanojimą Pareiškėjos sutuoktinio tėvui V. V., kuris vyko 2013-12-20, Pareiškėja savo sutuoktiniui padovanojo jai bendros jungtinės nuosavybės teise priklausančias butų dalis. Jeigu Pareiškėja būtų padovanojusi jai priklausančią turtą tiesiogiai sutuoktinio tėvui, gautos pajamos (natūra), vadovaujantis GPMĮ 3 ir 9 straipsnių nuostatomis, būtų priskiriamos sutuoktinio tėvo apmokestinamoms pajamoms ir jis būtų turėjęs mokėti GPM nuo padovanoto turto vertės. Tokiu būdu, siekdama išvengti pajamų mokesčio mokėjimo, Pareiškėja 2013-12-09 dovanojimo sutartimis savo turto dalį padovanojo sutuoktiniui, kad šis galėtų butus padovanoti tėvui.

Sprendime konstatuota, kad Pareiškėjai, turėdami tikslą išvengti pajamų mokesčio mokėjimo, įformino dviejų butų (Buto Nr. 12 ir Buto Nr. 21) dovanojimo sandorius, kuriais padidino turto įsigijimo kainą, kad jį pardavus būtų kuo mažesnis skirtumas tarp jų įsigijimo ir pardavimo kainų. Kadangi Pareiškėjos sutuoktinio tėvas V. V. jam padovanotus butus (Butą Nr. 12 ir Butą Nr. 21), šalių įvertintus 111000 Lt ir 77900 Lt, 2014 m. rugsėjo ir spalio mėn. pardavė UAB "C1" už 120000 Lt ir G. J. S. už 80000 Lt, t. y. už artimas dovanojimo sutartyje nustatytas kainas, todėl V. V. susidarė minimalios mokėtinos į biudžetą GPM sumos.

Inspekcija, įvertinusi bylos medžiagą bei pateiktus paaiškinimus, priėjo išvados, jog patikrinimo akte pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjos sutuoktinio tėvas V. V. buvo tik tarpininkas, kad Pareiškėjai išvengtų mokesčių mokėjimo nuo jų vykdomos ekonominės veiklos – prekybos nekilnojamoju turto. Todėl šiuo atveju mokestinę naudą gavo ne asmenys, kuriems mokesčio bazė buvo formaliai perkelta, o asmenys, perkėlę mokesčio bazę – Pareiškėja ir jos sutuoktinis. Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjų atliktais nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriais (Pareiškėjos dalies dovanojimo sutuoktiniui (2013-12-09) ir sutuoktinio dovanojimo tėvui (2013-12-20)) buvo siekiama vienintelio tikslo – mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM mokėjimo. Tarpiniais dovanojimo sandoriais buvo padidinta nurodytų butų įsigijimo kaina, kad vėliau juos pardavus būtų mažesnis skirtumas tarp pardavimo kainos ir jo įsigijimui patirtų išlaidų. Todėl, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, patikrinimo akte pagrįstai neatsižvelgta į tarpinius dovanojimo sandorius ir pripažinta, kad Pareiškėjai patys pardavė butus ir gavo 200000 Lt (120000+80000) pajamų, o Pareiškėjai tenkanti dalis sudaro 100000 Lt (200000 : 2).

#### **Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidų, vykdamat statybos darbus, pripažinimo.**

Sprendime nurodyta, jog sutuoktiniai, pažeisdami GPMĮ 19 str. nuostatas, metinėse pajamų deklaracijose už 2011–2014 m. deklaruodami turto (butų) įsigijimo kainos ir kitų su jų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumas, žemės sklypo įsigijimo išlaidas nepagrįstai priskyrė butų įsigijimo kainai, nes žemė, ant kurios pastatytas daugiabutis gyvenamasis namas, nebuvo parduota butų pirkėjams ir šis žemės sklypas iki šiol pagal jungtinės nuosavybės teisę priklauso Pareiškėjams. Kai kuriose pirkimo–pardavimo sutartyse

(2014-01-09 Nr. EP16, Nr. EP19, Nr. EP20, Nr. EP23, 2014-01-13 Nr. EP33, 2014-02-20 Nr. EP166) net nurodyta, jog po pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo žemės sklypas lieka pardavėjų nuosavybėje.

Vertindama šio žemės sklypo įsigijimo kainą, Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis, kartu su C. I. (bendrasavininkai), pagal 2006-09-06 sutartį išmainė 0,1336 ha kitos (individualiems namams / statiniams statyti ir eksploatuoti) paskirties žemės sklypą, esantį (*duomenys neskelbtini*), į K. I. priklausantį 0,1778 ha kitos paskirties žemės sklypą su pastatais, esantį (*duomenys neskelbtini*). Turtas buvo mainomas su 1200000 Lt priemoka. Notaro išlaidos, tenkančios Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui – 2886,07 Lt. Mainomas žemės sklypas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio bei C. I. buvo įsigytas 2005-11-14 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 2-6221 už 55200 Lt (bendra suma 110400 Lt, notaro išlaidos, tenkančios Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui J. V. – 212 Lt). Pagal 2007-11-30 pirkimo–pardavimo sutartį C. I. pardavė bendraturčiui Pareiškėjos sutuoktiniui J. V. ½ dalį gyvenamojo namo su statiniais, adresu: (*duomenys neskelbtini*), žemės sklypas parduotas už 750000 Lt, pastatas su statiniais – 50000 Lt, iš viso už 800000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad 62200 Lt pardavėjas gavo prieš pasirašant sutartį, 737800 Lt bus pervesta gavus kreditą iš AB DnB NORD banko. Notaro išlaidos, tenkančios Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui – 1936 Lt (3872:2). Visų sutarčių sudarymo išlaidos, tenkančios Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui, sudaro 5034 Lt (2886,07+212+1936). Tokiu būdu, bendros žemės sklypo, adresu (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo išlaidos Pareiškėjams sudarė 1460234 Lt (55200+600000(1200000:2)+800000+5034).

Inspekcija, įvertinusi tai, kad šio gyvenamojo namo parduodamų butų pirkėjams žemė parduota nebuvo ir iki šio laiko jungtine nuosavybės teise priklauso Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui, konstatavo, jog žemės sklypo įsigijimo išlaidos nėra susijusios su sutuoktinių gautomis pajamomis už parduotus butus bei automobilių stovėjimo aikštele, todėl, skaičiuojant butų įsigijimo kainos ir kitų su jų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas, į jas negalėjo būti įtrauktos išlaidos, skirtos žemės sklypui įsigyti. Nurodytų argumentų pagrindu buvo atmesta ir Pareiškėjų pozicija, jog žemės sklypas įsigytas ne asmeniniams poreikiams tenkinti, o daugiabučiam namui statyti ir yra Pareiškėjų kaip kredito gavėjų įsipareigojimų įvykdymo priemonė, galinti būti panaudota tik daugiabučio namo gyventojų reikmėms.

### **Pareiškėja su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.**

Pareiškėja teigia, jog mokesčių administratorius neįrodė, kad Pareiškėja kartu su sutuoktiniu, sudarydami atitinkamus sandorius, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesstinę naudą. Mokesčių administratorius nepagrįstai atmetė Pareiškėjos sutuoktinio išdėstytus sandorių sudarymo ekonominius ir veiklos riziką mažinančius motyvus.

Dėl butų dovanojimo dukrai ir vėlesnio jų pardavimo bei MAJ 69 str. nuostatų taikymo.

Pareiškėjai neaišku, kodėl VĮ Registrų centro nustatyta vidutinė rinkos vertė, kuria šalys įvertino dovanojamą turtą, laikoma netinkamai nustatyta ir kodėl ja šalys negali vadovautis, nustatydami dovanojamo turto vertę. Pareiškėja nurodo, kad šalys elgėsi sąžiningai ir neturėjo tikslo nei padidinti dovanojamojo nekilnojamojo turto vertės, nei išvengti mokesčių, kadangi tik du iš trijų Pareiškėjos dukrai padovanoti butai buvo parduoti, o visų trijų butų dovanojimo sutartyse dovanojamo turto vertė nustatyta vadovaujantis tuo pačiu metodu – VĮ Registrų centro nustatyta vidutine rinkos verte. Dovanojimo sandorių sudarymo metu kitu būdu nustatyta (pavyzdžiui, statybos išlaidų suma) kaina neatitiktų teisės aktų reikalavimų dovanojamą turtą įvertinti tikrąja rinkos kaina.

Pareiškėjos teigimu, jos dukra D. P. 2014-01-31 įgaliojimą tėvui išdavė ne tik parduoti ar įkeisti jai dovanotus butus, bet ir atstovauti įregistruojant jų baigtumą, atstovauti jai santykiuose su bet kokiais trečiaisiais asmenimis, teikiančiais komunalines ar ryšių paslaugas, sudaryti sutartis su šiais asmenimis, duoti sutikimus tretiesiems asmenims dėl remonto ar

rekonstrukcijos ir t. t. Tokios pat atstovo teisės buvo numatytos ir 2014-09-18 įgaliojime. Įgaliojimai tėvui buvo suteikti ne dėl to, kad jau iš anksto buvo planuota parduoti butus, o dėl to, kad dovanojimo sutarties metu D. P. buvo neseniai sulaukusi pilnametystės, tuo metu buvo moksleivė, neturėjo patirties kaip reikia tvarkytis su nekilnojamoju turtu. Sprendimas parduoti butus buvo priimtas jau gerokai vėliau, kai Pareiškėjos sutuoktinis susidūrė su finansinėmis problemomis daugiabučiam namui užbaigti bei įsipareigojimams įvykdyti.

Pareiškėja nesutinka, kad dovanojimo sutartyse nurodyta kaina buvo artima pirkimo–pardavimo sutartyse nurodytajai, nes šios kainos skyrėsi iki 25 proc. Pavyzdžiui, Buto Nr. 2 2013-12-09 dovanojimo sutartyje nurodyta vidutinė jo rinkos vertė 109000 Lt, o UAB "B1" šis butas buvo parduotas už 140000 Lt, t. y. apie 25 proc. didesne kaina, o Buto Nr. 23 2013-12-09 dovanojimo sutartyje nurodyta vidutinė jo rinkos vertė 65700 Lt, o B. K. ir E. K. šis butas buvo parduotas už 90000 Lt, t. y. apie 20 proc. didesne kaina.

Dėl Inspekcijos argumentų, kad nebuvo reikalo dovanojimo sutartimis nuo šeimos verslo atskirti dalies butų, nes visi butai pastatytame daugiabutyje ir taip priklausė sutuoktiniams, taip pat kad sutuoktiniai turėjo iš anksto įvertinti savo finansinius išteklius ir galimybes iš suformuotų 32 butų 3 iš jų skirti asmeninėms reikmėms, Pareiškėja nurodė, kad padovanojus butus dukrai, jie tapo asmenine dukros nuosavybe ir Pareiškėjams nebe priklausė. Todėl faktiškai jie buvo atskirti nuo jungtinės sutuoktinių nuosavybės ir į juos nebebuvo galima nukreipti reikalavimų, kylančių iš Pareiškėjos sutuoktinio veiklos. Patys sandoriai atitiko įstatymų reikalavimus, o Pareiškėjų veiksmai neprieštaravo MAĮ ir GPMĮ nuostatomis.

Pareiškėja pastebi, kad vykdyto statybų projekto sėkmę lėmė ir 2007–2010 m. pasaulinė ekonominė krizė – sutuoktiniai brangiai įsigijo žemės sklypą ir manė, kad nekilnojamojo turto kainos tik kils, ir pastačius daugiabutį namą pavyks ne tik įvykdyti visus įsipareigojimus kreditoriams, bet ir uždirbti nemažą pelną. Tačiau kilus krizei, nekilnojamojo turto objektai smarkiai nuvertėjo ir statybos projektas tapo nuostolingas. Šių aplinkybių sutuoktiniai nenumatė.

Dėl butų dovanojimo dukrai ir vėlesnio jų pardavimo bei MAĮ 69 str. nuostatų taikymo.

Pareiškėja nurodo, kad nei CK, nei kiti įstatymai nedraudžia sudaryti dovanojimo sandorių su šeimos nariais ir artimais giminaičiais ir įstatymų leidėjai numatė, kad tokie neišvengiamai sudaromi sandoriai dėl objektyvių priežasčių neapmokestinami GPM, taip pat daug mažesnės notarinės rinkliavos už tokių sandorių sudarymą. Pavyzdžiui, pagal 2013-12-09 dovanojimo sutarčių sudarymo metu galiojusius įkainius už nekilnojamojo daikto dovanojimo sutuoktiniui, tėvams, vaikams (įvaikiams), seneliams, vaikaičiams ar mainų tarp šių asmenų sutarties patvirtinimą, numatytas 50–80 Lt notaro atlyginimas, o už nekilnojamojo daikto perleidimo, perdavimo už turtinę skolą (skolos padengimo) ar turto perleidimo už rentą sutarties patvirtinimą buvo imamas 0,45 procento (bet ne mažiau 100 Lt ir ne daugiau 20000 Lt) nuo perleidžiamo turto vertės notaro atlyginimas.

Pareiškėjos teigimu, jeigu ji savo ½ dalį Buto Nr. 12 ir Buto Nr. 21 būtų padovanojusi sutuoktinio tėvui tiesiogiai, notaro atlyginimas sudarytų apie 250 Lt + 175 Lt, o nuo sutuoktinio dalies – dar apie 100–200 Lt. Taigi skirtumas tarp mokamos notarinės rinkliavos tiesioginio ir netiesioginio dovanojimo atveju būtų sudaręs apie 425 Lt. Pasak Pareiškėjos, tai ženkli suma, nulėmusi sprendimą savo dalį visų pirma padovanoti sutuoktiniui. Šiuo atveju mokestinė nauda atsirado kaip papildomas faktorius, tačiau tai nepaneigia aplinkybės, kad buvo siekta ekonominės naudos, sutaupant notarui mokamo atlyginimo sąskaita.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad jau sudarydamas butų dovanojimo tėvui sutartis (2013-12-20), jos sutuoktinis ketino šiuos butus parduoti tretiesiems asmenims, nes finansinės statybų projekto problemos jau buvo žinomos. Pareiškėja nurodo, kad Butų Nr. 12 ir 21 dovanojimo sutartys buvo sudarytos 2013-12-20, o Butas Nr. 12 parduotas 2014-10-08, Butas Nr. 21 – 2014-09-25. Taigi, laiko tarpas tarp šių sutarčių sudarymo yra daugiau nei 9 mėnesiai, o tai pakankamai ilgas laiko tarpas, per kurį Pareiškėjos sutuoktinio vykdomo verslo

situacija pablogėjo ir atsirado nauji rizikos veiksniai. Todėl nėra pagrindo teigti, kad turto pardavimas po jo dovanojimo įvyko greitai ir dovanojimo sandoriais buvo siekta mokestinės naudos.

Dėl žemės sklypo įsigijimo išlaidų pripažinimo.

Pagal CK 6.394 str. 1 dalį pastato, įrenginio ar kitokio nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartimi pirkėjui kartu su nuosavybės teise į tą daiktą pardavėjas perduoda ir šio straipsnio 2 ir 3 dalyse nurodytas teises į tą žemės sklypo dalį, kurią tas daiktas užima ir kuri būtina jį naudoti pagal paskirtį.

Pareiškėja teigia, jog bendros žemės sklypo įsigijimo išlaidos sudarė 1460234 Lt. Šis žemės sklypas pagal 2008-01-04 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio su AB DNB banku sudarytą kreditavimo sutartį Nr. K-2400-2008-2 (toliau – Sutartis), kaip kredito gavėjų įsipareigojimų įvykdymo užtikrinimo priemonė, buvo įkeistas bankui, suteikiant Pareiškėjams 213681,65 Eur (737800 Lt) paskolą. Kredito paskirtis – ½ gyvenamajam namui su žemės sklypu ir priklausiniais, esančiais adresu: (*duomenys neskelbtini*), pirkti. Galutinis kredito grąžinimo terminas – 2037-10-31. Būtent dėl žemės sklypo įkeitimo bankui, pasirašant butų pirkimo–pardavimo sutartis, nuosavybės teisės į žemės sklypą, kuriame pastatytas daugiabutis namas, negalėjo būti perleistos pirkėjams.

Pareiškėja nurodo, jog šiuo metu įsigytame žemės sklype yra pastatytas daugiabutis namas, kitą sklypo dalį, kuri nėra užstatyta, užima daugiabučiui namui eksploatuoti (automobilių stovėjimo aikštelė, įvažiavimo į kiemą ir požeminę aikštelę ir kitoms gyventojų reikmėms) reikalinga teritorija. Kitiems tikslams, pasak Pareiškėjos, šis žemės sklypas negali būti panaudotas, todėl jo įsigijimo išlaidos turėjo būti prie priskirtos parduotų butų statybos išlaidų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 25767,63 Eur GPM, 10806,88 Eur PVM bei su jais susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumo.

Pirma, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjai atliktais Butų Nr. 2, Nr. 23, Nr. 12 bei Nr. 21 dovanojimo tarp tarpusavyje giminystės ryšiais susijusių asmenų (*Pareiškėjų, jų dukros D. P. ir Pareiškėjos sutuoktinio tėvo V. V.*) sandoriais siekė 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 Pareiškėjams tiesiogiai perleidus (pardavus) ginčo nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, atkūrė iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, neatsižvelgė į tarpinius butų dovanojimo sandorius ir vertino, kad Pareiškėjai patys pagal 2014-09-25, 2014-10-03, 2014-10-08 ir 2014-10-28 pirkimo–pardavimo sutartis pardavė aukščiau nurodytus butus ir gavo po 215000 Lt  $((140000+90000+120000+80000)/2)$  turto pardavimo pajamų, nuo kurių nebuvo apskaičiuotas mokėtinas GPM bei PVM.

Antra, ginčas taip pat vyksta dėl to, ar pagrįstai Inspekcija, vertindama Pareiškėjų deklaruotas apmokestinamąsias pajamas už ginčo daugiabutyje parduotus butus, į šių butų įsigijimo kainą ir kitas su jų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas neįtraukė išlaidų, tenkančių žemės sklypui įsigyti.

Komisija pažymi, kad mokestinio ginčo ribas pirmiausia apibrėžia mokesčių mokėtojo skundas, kuriame jis išreiškia savo materialiuosius reikalavimus. Kadangi būtent mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas savo pažeistų teisių ir teisėtų interesų mokesčių srityje gynybos pobūdį ir apimtį bei formuluodamas skundo dalyką, nustato mokestinio ginčo ribas, pasireiškiančias pagal suformuluotus konkrečius ir aiškius reikalavimus, Komisija mokestinį ginčą nagrinės pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius reikalavimus.

**Dēl butų dovanojimo ir pardavimo sandorių sudarymo aplinkybių bei MAĮ 69 str. taikymo.**

Šioje dalyje Pareiškėja akcentuoja tai, kad butų dovanojimo dukrai D. P. bei sutuoktinio tėvui V. V. sandoriai buvo realūs, dovanojimo metu turtas įvertintas pagal rinkos kainą, o Inspekcija, teigdama, kad Pareiškėjai, sudarydami ginčo sandorius, siekė vienintelio tikslo – mokestinės naudos, nepagrįstai atmeta Pareiškėjų nurodytus ekonominius bei veiklos riziką mažinančius sandorių sudarymo motyvus.

MAĮ 69 str. 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinės naudos ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtos mokestinės naudos. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamos mokestinės naudos (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A11-719/2007; 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008; 2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. 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, išnagrinėjusi bylos medžiagą, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertinęs byloje surinktus faktinius duomenis bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 69 str. 1 dalies aiškinimo, pagrįstai konstatavo, kad tarpiniais nekilnojamojo turto dovanojimo sandoriais siekta mokestinės naudos – išvengti pajamų, gautų iš turto pardavimo, apmokestinimo. Kitų tikslų siekimas nagrinėjamu 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 (itėvių) (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 mokestines 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 Pareiškėjų ir jų dukters D. P. bei Pareiškėjos sutuoktinio tėvo V. V. sudarytais Butų Nr. 2, Nr. 23, Nr. 12 bei Nr. 21 dovanojimo sandoriais buvo siekiama mokestinės naudos, t. y. tikrasis jų ketinimas buvo parduoti ginčo nekilnojamąjį turtą tretiesiems asmenims, o tarpiniai sandoriai (2013-12-09 buto Nr. 2 ir buto Nr. 23 dovanojimo dukrai bei 2013-12-09 buto Nr. 12 bei buto Nr. 21 ½ dalių dovanojimo Pareiškėjos sutuoktiniui ir 2013-12-20 buto Nr. 12 ir buto Nr. 21 dovanojimo sutuoktinio tėvui V. V. sandoriai) sudaryti turint vienintelį tikslą – išvengti GPM mokėjimo, nes pagal nurodytas GPMĮ nuostatas pajamos iš vaikų ir tėvų yra neapmokestinamos.

(S)

Nagrinėjamu atveju Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių, detaliam aprašytų Pareiškėjos patikrinimo akte bei skundžiamame Inspekcijos sprendime (ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), dėl ko Komisija jų nekartoja, visumą, pažymi, kad mokesčių administratorius ginčo situacijoje MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas taikė pagrįstai ir tinkamai, pripažindamas, kad butus Nr. 2, Nr. 23, Nr. 12 bei Nr. 21 pagal sudarytas pirkimo–pardavimo sutartis (2014-09-25 – buto Nr. 21, 2014-10-03 – buto Nr. 23, 2014-10-08 – buto Nr. 12 ir 2014-10-28 – buto Nr. 2) pardavė ir pajamas faktiškai gavo patys Pareiškėjai.

Pirma, tiek dukrai, tiek tėvui dovanotų butų atžvilgiu Pareiškėjos sutuoktiniui buvo išduoti įgaliojimai savo nuožiūra ir savo nustatytomis sąlygomis, įskaitant kainą, atsiskaitymo tvarką ir būdus padovanotus butus parduoti ar įkeisti ir šiuo tikslu atstovauti dukrai bei sutuoktinio tėvui visose įstaigose, įmonėse ir organizacijose (2014-01-31 išduoti 3 įgaliojimai dėl butų Nr. 2, Nr. 12 bei Nr. 21; 2014-09-08 – įgaliojimas dėl buto Nr. 23). Pagal išduotus įgaliojimus Pareiškėjos sutuoktinis visus aukščiau nurodytus butus pardavė tretiesiems asmenims.

Antra, Pareiškėjos sutuoktinis pats surado dovanotų butų pirkėjus (sutuoktinis tame pačiame daugiabutyje pardavinėjo kitus butus, buvo daug norinčių įsigyti butus, tereikėjo atnaujinti skelbimą), pats nustatė jų pardavimo kainas bei gautas pajamas už parduotą turtą panaudojo tolimesnei individualiai veiklai vykdyti. Nustatyta, kad už parduotą butą Nr. 2 (butas buvo parduotas UAB "B1" 2014-10-28) pinigus (140000 Lt) grynaisiais pinigais gavo Pareiškėjos sutuoktinis iki sutarties pasirašymo; už parduotą butą Nr. 23 (butas buvo parduotas B. K. ir E. K. 2014-10-03) pinigai (90000 Lt) buvo pervesti į Pareiškėjų dukros sąskaitą, kuriuos ji perdavė tėvui statyboms užbaigti. Šias aplinkybes patvirtina sudarytų pirkimo–pardavimo sutarčių nuostatos (2014-10-28 pirkimo–pardavimo sutarties 3.2 punktas), Pareiškėjos sutuoktinio 2016-01-11 paaiškinimas, kuriame jis teigė, kad jis pats savo nuožiūra sprendė, kam ir už kokią kainą parduoti dovanotus butus bei gautas pajamas naudojo savo nuožiūra (daugiabučio namo statybos darbams vykdyti, atsiskaityti su skolintojais ir t. t.), taip pat D. P. 2016-09-26 paaiškinimas, kuriame ji nurodė, kad tėvams pritrūkus pinigų statyboms, ji davė leidimą juos (butus Nr. 2 ir Nr. 23) parduoti. Jos tėtis tvarkė visus butų pardavimo bei kainų nustatymo klausimus, surado pirkėjus, o už parduotus butus gauti pinigai buvo perduoti Pareiškėjai statyboms užbaigti.

Trečia, nors Pareiškėja skunde išdėstė argumentus, jog dovanojimo sandoriais siekė ne mokestinės naudos, o sukurti geresnes gyvenimo sąlygas savo šeimos nariams, t. y. kai kuriuose padovanotų 5 butų gyventi, o kitus nuomoti (remiantis Pareiškėjų, jų dukros ir tėvo paaiškinimais, Pareiškėjai ketino apjungti butus Nr. 1 ir Nr. 2, o butą Nr. 23 nuomoti; Pareiškėjos sutuoktinio tėvas ketino apsigyventi bute Nr. 12, o butą Nr. 21 – nuomoti ir gauti papildomų pajamų prie pensijos), tačiau byloje nustatytos faktinės aplinkybės leidžia teigti, kad šie ketinimai yra deklaratyvūs, suformuoti kaip gynybinė pozicija, siekiant išvengti apmokestinimo. Visų pirma, kaip nurodė ir pats Pareiškėjos sutuoktinis, vykdomiems daugiabučio namo statybos darbams nuolat trūko lėšų, statyboms vykdyti naudojo savo

santaupas, kredito unijos ir kitų fizinių asmenų skolintas lėšas (pavyzdžiui, sutuoktinio tėvas iš kredito unijos buvo pasiskolinęs 400000 Lt, kuriuos perdavė Pareiškėjos sutuoktiniui statyboms vykdyti), taip pat būsimųjų butų pirkėjų atliktus avansinius mokėjimus (2016-01-11 paaiškinimas Vilniaus AVMI). Antra, ginčo butų Nr. 2, Nr. 23, Nr. 12 bei Nr. 21 statybos baigtumas dovanojimo sandorių sudarymo metu (2013-12-09 ir 2013-12-20) sudarė 54 proc., o po 10 mėnesių jie buvo parduoti neatlikus juose jokių papildomų darbų. Trečia, Pareiškėjos sutuoktinis visuose savo paaiškinimuose buvo nuoseklus, aiškindamas butų pardavimo motyvus – piniginių lėšų stygius, tačiau nebuvo nuoseklus ir teikė skirtingus / prieštarigus motyvus dėl butų dovanojimo sandorių sudarymo. 2015-10-28 paaiškiniame teigė, kad trys butai buvo perleisti dukrai, iš kurių 2 buvo apjungti ir juose Pareiškėjos sutuoktinis su šeima gyvena, o trečias butas buvo skirtas gyventi dukrai. Tuo tarpu tėvui 2 butai buvo dovanoti tam, kad jis galėtų padengti 400000 Lt paskolą kredito unijai (Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, jog statyboms finansuoti jo tėvas buvo paėmęs iš kredito unijos 400000 Lt paskolą). 2016-01-11 paaiškiniame nurodė, kad 2013 m. dukrai 3 butai buvo padovanoti, siekiant, kad nebūtų uždėtas Pareiškėjos sutuoktiniui priklausančiam turtui areštas dėl 2013 m. prasidėjusių 3 bylinėjimosi procesų dėl 500000 Lt sumos. Paaiškiniame taip pat nurodyta, kad vienas butas buvo padovanotas dukrai, nes jai sulaukus pilnametystės reikėjo savo būsto. 2013 m. tėvui buvo padovanoti 2 butai – vienas gyventi, nes tuo metu butą nuomojosi, o kitą turėjo padovanoti Pareiškėjos sutuoktinio broliui, nes jis turėjo senos statybos butą, įsigytą už paskolą. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad nei Pareiškėja, nei Pareiškėjos sutuoktinis kituose savo paaiškinimuose, nei jo tėvas pateiktuose paaiškinimuose nenurodė tokios aplinkybės, kad vienas iš tėvui dovanotų butų buvo skirtas Pareiškėjos sutuoktinio broliui. Dėl ankstesnio Pareiškėjos sutuoktinio paaiškiniame (2015-10-28), kad tėvui 2 butai buvo dovanoti tam, kad jis galėtų padengti 400000 Lt paskolą kredito unijai, Pareiškėjos sutuoktinis 2016-01-11 paaiškiniame nurodė, kad ankstesniame paaiškiniame neteisingai suformavo atsakymą. Pareiškėjos sutuoktinis 2016-12-05 atsakymuose VMI dėl butų dovanojimo dukrai motyvų nurodė, kad 2016-01-11 galimai neteisingai buvo suprastas. Butai buvo dovanoti ne tam, kad apsaugotų turtą nuo galimo jo arešto, o tam, kad atskirtų šeimos turtą nuo verslo. Taip pat pateikė naują trijų butų dovanojimo versiją: vienas – Pareiškėjams, kitas – dukrai, trečias – nepilnametei dukrai S. V.. Tėvui 2 butai buvo dovanoti dėl to, kad tėvas yra pensininkas, ligotas žmogus, gyvenantis nuomojamame bute, o kadangi pensija yra maža ir nepakankama pragyventi, tai viename bute tėvas gyventų, o kitą galėtų išnuomoti ir tai būtų jam papildomas pragyvenimo šaltinis. Taip pat pakeitė anksčiau pateiktuose paaiškinimuose išdėstytą poziciją dėl tėvo paimtos 400000 Lt paskolos iš kredito unijos paskirties – nurodė, kad šią paskolą tėvas naudojo savo reikmėms, ji nebuvo tiesiogiai paimta statyboms ir tik dalis laisvų tėvo lėšų buvo skirta statyboms. Neturi duomenų ir negali pasakyti, kada ir kokią sumą jam tėvas skolino iš savo kredito. Kredito unijai bankrutavus ir pareikalavus, kad tėvas grąžintų paimtą kreditą, Pareiškėjos sutuoktinis kartu su tėvu bendru susitarimu šią situaciją išsprendė. Tiek dėl dukrai, tiek dėl tėvui dovanotų butų vėlesnio pardavimo Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, jog butai buvo parduoti dėl finansinių sunkumų, t. y. kad trūko piniginių lėšų.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, į tai, kad pats daugiabučio projektas iš esmės nuo pat pradžių nebuvo pelningas, nes Pareiškėjams elementariai trūko lėšų statyboms vykdyti – Pareiškėjos sutuoktinis žemės sklypą ekonominio pakilimo laikotarpiu įsigijo labai brangiai (už 1,5 mln. Lt, iš kurių 800000 Lt turėjo sutaupęs iš užbaigto statybų projekto (*duomenys neskelbtini*), o 700000 Lt pasiskolino iš DNB banko; „pokrizinė“ sklypo kaina nesiekė net banko suteiktos paskolos dydžio), turėjo didelę skolą Inspekcijai ir tretiesiems asmenims, žemės sklypas buvo įkeistas DNB bankui, todėl bankas atsisakė finansuoti statybas, taigi Pareiškėjos sutuoktinis statybas vykdė faktiškai pirkėjų lėšomis, todėl, vertinant riziką, buvo priverstas siūlyti labai patrauklias, t. y. žemas kainas (žr. Pareiškėjo 2015-10-28 paaiškinimą), taip pat atsižvelgdama į tai, kad paties Pareiškėjos sutuoktinio paaiškinimai dėl butų dovanojimo sandorių sudarymo priežasčių buvo nenuoseklūs ir

prieštaringi, dovanotų 5 butų statybos baigtumas sudarė tik 54 proc., taigi tiek Pareiškėjos sutuoktiniui, tiek jo tėvui, norint naudoti šiuos butus asmeniniams poreikiams, būtų reikėję nemažai piniginių lėšų jiems įrengti ir išlaikyti, kritiškai vertina Pareiškėjų poziciją, jog dovanojimo sandoriai buvo sudaryti siekiant sukurti geresnes gyvenimo sąlygas savo šeimos nariams, tėvui ir / ar broliui. Priešingai, Pareiškėjos sutuoktinio visuose paaiškinimuose nuosekliai dėstomas 4 butų pardavimo motyvas – piniginių lėšų trūkumas statyboms užbaigti. Taigi Pareiškėjų argumentai apie tai, kad pinigų pritrūko staiga ir netikėtai, dėl įvykusio kredito unijos bankroto ir pastarosios pareikalavimo grąžinti paskolą, ir būtent šios aplinkybės lėmė, pavyzdžiui, dviejų tėvui dovanotų butų pardavimą, vertintini kritiškai, kaip nepagrįsti. Akivaizdu, kad piniginių lėšų stygius buvo viso statybos projekto vykdymo metu ir tai skatino Pareiškėjus ieškoti visų įmanomų būdų sutaupyti, taip pat ir mokesčių srityje.

Komisija pažymi, jog Patikrinimo akte pateiktos lentelės (1 ir 2 lentelės) apie tai, kokios apmokestinamosios pajamos Pareiškėjams būtų susidariusios butus pardavus tretiesiems asmenims tiesiogiai, nesudarant tarpinių dovanojimo sandorių, ir netiesiogiai, sudarius tarpinius dovanojimo sandorius ir butus parduodant dukters bei tėvo vardu. Remiantis pateiktomis lentelėmis, matyti, kad butus pardavus tretiesiems asmenims tiesiogiai, Pareiškėjų apmokestinamosios pajamos sudarytų 249545 Lt (skirtumas tarp butų įsigijimo / pastatymo ir pardavimo kainų), o butus pardavus tretiesiems asmenims netiesiogiai, sudarius tarpinius dovanojimo sandorius, Pareiškėjų apmokestinamąsias pajamas sudarė 66700 Lt, t. y. beveik 4 kartus (182845 Lt) mažesnė apmokestinamųjų pajamų suma, nuo kurios skaičiuojamas GPM.

Komisijos vertinimu, neturint pakankamai piniginių lėšų daugiabučio namo statyboms vykdyti, Pareiškėjų dėstomi motyvai apie tai, kad net 5 butai iš suplanuotų 31 būtų skirti ne parduoti, o asmeninėms (3 butai šeimai, 2 butai tėvui / broliui) reikmėms, yra mažai tikėtini. Tuo tarpu 4 butų dovanojimo sandoriai, kurių sudarymas leido Pareiškėjams daugiau nei dvigubai padidinti turto įsigijimo kainą (parduotų butų Nr. 2, Nr. 23, Nr. 12 ir Nr. 21 įsigijimo / pastatymo kaina prieš dovanojimą sudarė 180455 Lt, po dovanojimo – 363300 Lt), kad vėliau juos pardavus būtų mažesnis skirtumas tarp pardavimo kainos ir jo įsigijimui patirtų išlaidų, nuo kurio skaičiuojamas GPM. Komisijos vertinimu, nurodytos aplinkybės leidžia pagrįstai teigti, kad gauta mokesstinė nauda ir buvo pagrindinis tarpinių dovanojimo sandorių sudarymo tikslas. Reikia pažymėti, kad dovanojimo sandoris ir turto dovanojimo tarp šeimos narių neapmokestinimo lengvata nėra skirta tam, kad būtų galimybė padidinti parduoto turto įsigijimo kainą, atitinkamai sumažinti apmokestinamųjų pajamų vertę, nuo kurios skaičiuojamas GPM. Siekiant sumažinti parduodamo turto apmokestinamąją vertę, visų pirma, reikia pateikti šio turto įsigijimą ir su jo įsigijimu susijusias išlaidas patvirtinančius dokumentus.

Dėl Pareiškėjos argumentų apie tai, kad dovanojimo sandorių sudarymo metu dovanojamo turto kainą nustatė pagal VĮ Registrų centro nustatytą vidutinę rinkos vertę ir kad taip nustatyta kaina yra tinkama, Komisija pažymi, jog šios aplinkybės, t. y. kainos nustatymo teisėtumo, mokesčių administratorius ir nekeičia. Nagrinėjamu atveju, vertinant sudarytus sandorius mokesstiniais teisiniais aspektais, neatsižvelgiama ne į pasirinktą dovanojamo turto kainos nustatymo būdą, o į patį dovanojimo sandorį, kaip sudarytą siekiant mokesstinės naudos.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau nurodytus argumentus, MAĮ 69 straipsnio nuostatas bei jas aiškinančią LVAT praktiką, konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai ginčo situacijoje taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas, atkūrė iškreiptas ir paslėptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, ir neatsižvelgė į tarpinius 2013-12-09 ir 2013-12-20 dovanojimo šeimos nariams sandorius ir vertino, kad sutuoktiniai patys pardavė butus ir gavo jų pardavimo pajamas: 140000 Lt už butą Nr. 2, 90000 Lt už butą Nr. 23, 120000 Lt už butą Nr. 12 ir 80000 Lt už butą Nr. 21.

**Dėl Pareiškėjų išlaidų statybos darbams vykdyti pripažinimo.**



Kaip jau minėta, šioje dalyje ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar pagrįstai Inspekcija, vertindama Pareiškėjų deklaruotas apmokestinamąsias pajamas už ginčo daugiabutyje parduotus butus, į šių butų įsigijimo kainą ir kitas su jų pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas neįtraukė išlaidų, tenkančių žemės sklypui įsigyti.

Inspekcija savo poziciją grindė tuo, kad pagal GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis bei faktų, kad žemė, ant kurios pastatytas daugiabutis gyvenamasis namas, nebuvo parduota butų pirkėjams ir šis žemės sklypas iki šiol pagal jungtinės nuosavybės teisę priklauso Pareiškėjams.

Komisija nurodo, jog pagal GPMĮ 16 str. (*Apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarka*) 1 dalies 4 punktą ir 19 str. 1 dalį, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimamos per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos. Gyventojas turi teisę nuspręsti šių išlaidų neatimti iš pajamų (GPMĮ 16 str. 3 dalis). Be to, GPMĮ 19 straipsnyje yra numatytos ir kitos sąlygos, norint patirtomis išlaidomis sumažinti apmokestinamąsias pajamas. Pavyzdžiui, pagal GPMĮ 19 str. 3 dalį leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Taigi, iš nustatyto teisinio reglamentavimo matyti, jog įstatymų leidėjas galimybę iš pajamų atimti nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas siejo su šio turto (viso ar jo dalies) perleidimu nuosavybėn. Kaip nustatyta mokestinio ginčo byloje, ginčo žemės sklypas nebuvo perleistas pirkėjų nuosavybėn, jis iki šiol jungtinės nuosavybės teisėmis priklauso Pareiškėjams, todėl, apskaičiuojant Pareiškėjų apmokestinamąsias pajamas už parduotus butus, iš gautų butų pardavimo pajamų negalėjo būti atimtos žemės sklypo įsigijimo išlaidos.

Pareiškėja skunde nurodo, jog pagal CK 6.394 str. 1 dalį, parduodant pastatą, įrenginį ar kitokį nekilnojamąjį daiktą, pirkėjui kartu su nuosavybės teise į tą daiktą pardavėjas perduoda ir šio straipsnio 2 ir 3 dalyse nurodytas teises į tą žemės sklypo dalį, kurią tas daiktas užima ir kuri būtina jį naudoti pagal paskirtį. Dėl šių Pareiškėjos argumentų Komisija pažymi, jog, viena vertus, CK 6.394 straipsnyje įtvirtintas aiškus reikalavimas nekilnojamojo daikto pirkimo–pardavimo sutartyje aptarti pirkėjo teises į žemės sklypą ar jo dalį, kurią užima tas daiktas, kita vertus, Pareiškėjai butų pirkimo–pardavimo sutartyse atskirai ir aiškiai pareiškė, jog po pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo žemės sklypas lieka pardavėjų nuosavybėje. Be to, pagal minėto CK straipsnio 2 dalį, jeigu pardavėjas yra žemės sklypo savininkas, tai daikto pirkėjui nebūtinai turi būti perduota nuosavybės teisė į žemės sklypą ar jo dalį, kurią užima tas daiktas. Pirkėjui gali būti perduodama nuomos teisė ar užstatymo teisė. Svarbu, kad pirkėjų teisės į žemės sklypą būtų aptartos sutartyje. Todėl nagrinėjamu atveju, pirkėjams neperdavus nuosavybės teisių į žemės sklypą (atitinkamas jo dalis), pagrįstai žemės sklypo įsigijimo išlaidos nepriskirtos išlaidoms, mažinančioms butų pardavimo apmokestinamąsias pajamas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-08-30 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5)-FR0682-354.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 Mokesčių

administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti 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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė