



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL J. K. 2018-01-03 SKUNDO**

2018 m. kovo 5 d. Nr. S-42 (7-9/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos nario, pavaduojančio komisijos
pirmininkę
komisijos narių

Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovui

L. O.

2018 m. vasario 13 d. išnagrinėjusi J. K. (toliau – Pareiškėja) 2018-01-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-12-12 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-456, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi patvirtino Inspekcijos 2017-10-09 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-431 papildomai apskaičiuotą 32020,10 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) sumą.

Antra sprendimo dalimi Inspekcija apskaičiavo 15548,09 Eur GPM delspinigių sumą.

Trečia sprendimo dalimi Inspekcija Pareiškėjai skyrė 9606,03 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos GPM mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31, 2017-10-09 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32) FR0680-431, vadovaudamasi 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 15 straipsnio „Sandorių arba ūkinių operacijų vertės koregavimas ir pajamų ar išmokų apibūdinimas iš naujo“ 2 dalies nuostatomis, nustatė, kad Pareiškėja su sutuoktiniu P. D. 2012 m. gavo 1469721,44 Lt nekilnojamojo turto pardavimo apmokestinamąsias pajamas, kurios pagal GPMĮ 6 str. 1 dalies nuostatas apmokestinamos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Vadovaudamasi GPMĮ 6, 15, 17, 19, 27 straipsnių nuostatomis, Inspekcija Pareiškėjai apskaičiavo 32020,10 Eur GPM.

Pareiškėja dėl patikrinimo akto pateikė pastabas, tačiau Inspekcija į pastabas neatsižvelgė. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokestinis ginčas vyksta dėl Pareiškėjai

papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, taikant GPMĮ 15 str. 2 dalies nuostatas, pagrįstumo.

Pagal 2010-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. VB7-159 Pareiškėja su sutuoktiniu įsigijo 8000/20000 dalis iš 2 ha bendro ploto žemės ūkio paskirties žemės sklypo adresu: Smalinės k., Vilniaus m. (unikalus Nr. 4400-1970-8822), iš O. U. (toliau – O. U.), atstovaujamos sūnaus J. Y., už 80000 Lt. Sutartyje nurodyta, kad pirkėjas sumokėjo, o pardavėjas gavo 80000 Lt iki sutarties pasirašymo dienos. Pareiškėjos sutuoktinis sumokėjo 619 Lt notaro mokesčius. Sutarties 8. 2. punkte nurodyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis įsipareigoja savo lėšomis parengti detalųjį teritorijos planą, pakeičiant tikslinę žemės naudojimo paskirtį į kitos paskirties, suderinti su suinteresuotomis tarnybomis, laikantis visų reikalavimų ir terminų, kurie yra O. U. ir Vilniaus miesto savivaldybės 2009-10-06 Detaliojo teritorijų planavimo organizatoriaus teisių ir pareigų perdavimo sutartyje Nr. 041610.

Pareiškėja su sutuoktiniu pagal 2010-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. VB7-159 ir UAB "B1" pagal 2010-11-04 žemės sklypo dalies pirkimo–pardavimo sutartį įsigytas žemės sklypo dalis, esančias (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., pakeitus paskirtį, bendra 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė UAB "A1" (vėliau – UAB "C1")

Pagal 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo pardavimo sutartį Nr. SK-3849 UAB "B1" kuriai atstovauja direktorius P. D. (Pareiškėjos sutuoktinis), veikiantis pagal bendrovės įstatus ir 2010-09-30 vienintelio akcininko sprendimą, ir Pareiškėja su sutuoktiniu pardavė pirkėjui UAB "A1" atstovaujamai direktoriaus S. D., 4500/9000 dalis iš 0,9000 ha bendro ploto kitos paskirties žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., už 240000 Lt bendrą sumą. Sutarties 2. 1. punkte nurodyta, kad UAB "B1" 900/9000 dalis minėto sklypo pardavė už 200000 Lt, o Pareiškėja su sutuoktiniu pardavė 3600/9000 dalis iš 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniaus m., už 40000 Lt, iš viso bendrai pardavė pusę sklypo – 0,45 ha.

Vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 dalies 28 punkto nuostatomis, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio parduotos žemės sklypo dalies pardavimo pajamos priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms, nes turtas įsigytas anksčiau negu prieš 5 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

Dėl pajamų gautų pardavus žemės sklypą (duomenys neskelbtini) nustatymo ir apmokestinimo. Pagal GPMĮ 2 str. 32 dalį asocijuoti asmenys – asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: yra susiję asmenys arba gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos. GPMĮ 2 str. 19 dalyje apibrėžta susijusių asmenų sąvoka. Susiję asmenys – asmenys laikomi susijusiais, jei bet kurią ataskaitinio mokesčio laikotarpio arba mokesčio laikotarpio, buvusio prieš ataskaitinį mokesčio laikotarpį, dieną jie yra: <...> 4) gyventojas ir jo sutuoktinis, sužadėtinis, sugyventinis, taip pat gyventojas ir su juo giminystės ryšiais (tiesiąja giminystės linija iki antrojo laipsnio, šonine giminystės linija iki ketvirtojo laipsnio) susiję gyventojai <...>.

O. D. – Pareiškėjos sutuoktinio sesuo, kuri 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo metu valdė 100 proc. UAB "A1" akcijų.

Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis buvo paskolinęs UAB "B1" 235000 Lt (2012-04-13 Pareiškėjos sutuoktinis paėmė iš AMBER kredito unijos 236000 Lt paskolą, skirtą UAB "B1" verslo finansavimui), todėl galėjo daryti UAB "B1" įtaką, dėl kurios UAB "B1" atstovaujamos Pareiškėjos sutuoktinio, ir UAB "A1" tarpusavio sandorių ir ūkinių operacijų sąlygos buvo kitokios, negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios naudos. 2017-05-04 paaiškinime Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, kad jo valdoma UAB "B1" kitą žemės sklypą pardavė jo sesers įmonei UAB "A1" kuri pinigines lėšas už įsigytą turtą pervedė Kredito unijai Amber, minėtam Pareiškėjos sutuoktinio įsiskolinimui padengti.

Atsižvelgiant į išdėstytą, skundžiamame sprendime konstatuota, kad pagal GPMĮ 2 str. 32 dalį Pareiškėja su sutuoktiniu ir UAB "A1" sandorio sudarymo laikotarpiu laikytini asocijuotais asmenimis.

Pagal GPMĮ 15 str. 1 dalį gyventojai, apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Pagal GPMĮ 15 str. 2 dalį, jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Šios dalies įgyvendinimą nustato 2004-04-09 Finansų ministro įsakymu Nr. 1K-123 „Dėl Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklių“ patvirtintos Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnio 2 dalies ir Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnio 2 dalies įgyvendinimo taisyklės (toliau – Kainodaros taisyklės). Šios taisyklės skirtos sandorio ar ūkinės operacijos tikrajai rinkos kainai apskaičiuoti, taikant jose nustatytus kainodaros metodus.

Pagal Kainodaros taisyklių 5 punktą, nustatant kontroliuojamosios transakcijos (t. y. transakcijos tarp asocijuotų asmenų) kainas, turi būti laikomasi „ištiesiosios rankos“ principo, pagal kurį kontroliuojamųjų transakcijų kainos neturi skirtis nuo tikrosios rinkos kainos. Kas yra tikroji rinkos kaina, apibrėžia GPMĮ 2 str. 20 dalyje – tai suma, už kurią gali būti apsieista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti ar parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas.

Tikroji rinkos kaina susiformuoja sandoriuose tarp nepriklausomų ir ketinančių turtą pirkti ar parduoti asmenų. Sudarydami tokius sandorius asmenys veikia sąžiningai, laisva valia, nevaržomi jokiais apribojimais ar tarpusavio ryšiais (santykiais), galinčiais turėti įtakos sandorio objekto kainai, susiklosčiusiomis rinkos sąlygomis siekdami abipusės maksimalios ekonominės naudos. Tikrosios rinkos kainos sąvoka GPMĮ tekste vartojama nustatant turto įsigijimo, pardavimo kainą, turto vertės padidėjimo pajamas, turto ar turtinio komplekso nuomos apmokestinimo ir kitais atvejais. Tikroji rinkos kaina turi būti ekonomiškai pagrįsta.

Vadovaujantis Kainodaros taisyklių 10 punktu, transakcijos sąlygos įvertinamos siekiant nustatyti prievolių, rizikos ir naudos padalijimą tarp transakcijos šalių. Apie transakcijos sąlygas galima spręsti iš rašytinių sutarčių, kitų dokumentų (sąskaitų, užsakymų ir kt.), transakcijos šalių susirašinėjimo, taip pat iš transakcijos šalių veiksmų bei ekonominių principų, kuriais paprastai grindžiami tokios rūšies nekontroliuojamųjų transakcijų šalių veiksmai, bei kitų įrodymų. Įvertinant transakcijos sąlygas, reikia atsižvelgti į tai, kad dėl asocijuotų asmenų bendrų interesų buvimo faktinės transakcijos sąlygos gali skirtis nuo pateiktų rašytiniuose įrodymuose, ir vadovautis faktinėmis transakcijos sąlygomis.

Pagal Lietuvos Respublikos turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymą (toliau – TVVPI) rinkos vertė – apskaičiuota pinigų suma, už kurią galėtų būti parduotas turtas arba verslas jo vertinimo dieną, sudarius tiesioginį komercinį norinčių parduoti turtą arba verslą ir norinčių jį įsigyti asmenų sandorį po šio turto arba verslo tinkamumo pateikimo rinkai, kai abi sandorio šalys veikia dalykiškai, be prievartos ir nesaistomos kitų sandorių ir interesų.

Pagal tikrosios rinkos kainos ir rinkos vertės sąvokas – tai yra tam tikra pinigų suma (atlygis), už kurią sandorio sudarymo dieną turtas galėtų būti perkamas / parduodamas tarp nesusijusių (nepriklausomų) sandorio šalių ir šie sandoriai sudaromi ne dėl kokių nors kitų sandorių įtakos ar kitų interesų.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2010-12-31 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-575-1752/2010 pažymėjo, kad rinkos vertė (galimybė parduoti turtą rinkos sąlygomis) ir rinkos kaina (reali turto pardavimo kaina) – skirtingos kategorijos, tačiau normaliomis rinkos sąlygomis turėtų skirtis nežymiai. Rinkos kaina ir rinkos vertė yra

ne tapačios sąvokos, tačiau bet kokių atveju, jei dėl tam tikrų turto ypatybių arba savybių sandorio šalys susitaria turtą perleisti už mažesnę (didesnę) kainą, nei tuo metu esanti to turto rinkos vertė, tai tarp šalių sutarta rinkos kaina neturėtų žymiai skirtis nuo turto rinkos vertės ir šis skirtumas neturėtų kelti abejonių, jog turtas perleidžiamas dėl kokių nors konkrečių interesų ar sandorio įtakos. Taigi, didelės vertės ir kainos skirtumas jau pats savaime rodo tam tikrų interesų buvimą.

Nagrinėjamos 2012-05-09 sutarties Nr. SK-3849 2. 1. 1. p. nurodyta, kad viso 0,9 ha (90 a) bendro ploto žemės sklypo ((duomenys neskelbtini), Vilnius) vidutinė rinkos vertė 2012-02-06 buvo 2354000 Lt, tuomet vieno aro vertė – 26155,56 Lt (2354000 : 90 a), o Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nagrinėjama sutartimi sutuoktinio sesers bendrovei UAB "A1" (UAB "C1" parduotų 3600/9000 dalių iš 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo (36 a) vidutinė rinkos vertė buvo 941600 Lt (26155,56 Lt x 36 a), bei ta pačia sutartimi UAB "B1" parduotų 900/9000 dalių iš to paties 90 a bendro ploto žemės sklypo (9 a) rikos vertė buvo 235400 Lt (26155,56 Lt x 9 a).

Pagal 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo-pardavimo sutartį UAB "B1" pardavė juridiniam vienetai UAB "C1" 900/3600 iš minėto 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo (9 a), už 200000 Lt, t. y. – po 22222,22 Lt / a (200000 Lt : 9 a). Tuo tarpu Pareiškėja su sutuoktiniu, būdami asocijuotais asmenimis, pardavė UAB "C1" 36 a iš to paties 90 a bendro ploto žemės sklypo, už 40000 Lt, t. y. po 1111,11 Lt / a (40000 Lt : 36 a). Vadinasi 20 kartų mažesne kaina, negu to paties sklypo dalį pardavė UAB "B1" ir 23,5 kartų pigiau (941600 Lt : 40000 Lt), negu sutartyje nurodyta to turto vidutinė rinkos vertė.

Pagal Vilniaus AVMI užsakymą nepriklausomas turto vertintojas UAB "D1" retrospektyviu būdu atliko žemės sklypų (iš jų – ir (duomenys neskelbtini), Vilnius) rinkos vertės įvertinimą šio turto įsigijimo / perleidimo datoms ir turto vertinimo ataskaitoje Nr. 14-I-070 (toliau – Ataskaita) apskaičiavo ginčo sklypo ((duomenys neskelbtini), Vilnius) vieno aro rinkos kainą – 41847 Lt / a. jo pardavimo metu (2012-05-09). Remiantis Kainodaros taisyklių 51 punktu, mokesčio patikrinimo metu kontroliuojamos transakcijos (parduotų 3600/9000 dalių iš 2 ha bendro ploto žemės sklypo (36 a) adresu: (duomenys neskelbtini), Vilnius) ištiesiosios rankos principą atitinkanti viso žemės sklypo (36 a) rinkos vertė – 1506000 Lt (41847 Lt / a x 36 a).

Pareiškėja pastabose dėl Ataskaitos nurodė, kad turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų.

Inspekcija pabrėžia, jog nagrinėjamos situacijos dalykas yra ne nekilnojamojo turto vertinimo ataskaita, kuria remiantis mokesčių administratorius apskaičiavo mokesčius, bet galimybė šia ataskaita pagrįsti Pareiškėjai apskaičiuoto GPM pagrįstumą ar nepagrįstumą ir iš to kylančios mokesstinės teisinės pasekmės. Nei mokesčių administratorius, nei mokesčinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, o vertina susiklosčiusius teisinius santykius, reguliuojamus TVVPĮ bei mokesčiais teisiniais aspektais. Todėl mokesčių administratorius bei ikiteisminė mokesčinius ginčus nagrinėjanti institucija, vertindama turto vertinimo ataskaitas, turėtų vadovautis tik mokesčių teisės normomis. TVVPĮ 23 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad iškilę ginčai dėl turto vertinimo sprendžiami šalių susitarimu arba teismine tvarka, jeigu kiti įstatymai nenustato kitaip. Turto vertinimo ataskaita (pagal nagrinėjamo įstatymo 2 str. 9 dalį turtas suprantamas kaip visos materialios, nematerialios ir finansinės vertybės, kurios gali būti rinkos sandorių objektas) laikoma teisinga, kol ji nenuginčyta įstatymų nustatyta tvarka (TVVPĮ 23 str. 1 d.). Tokią poziciją yra suformulavęs LVAT (2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010).

Šiuo atveju Inspekcija iš ginčo medžiagos, negali konstatuoti, jog Ataskaita yra nepatikima ar neteisinga, nes ją sudarė savo srities profesionalas, kuris išsamiai išdėstė vertinamo turto aprašymą, turto vertės skaičiavimą, taikomą vertinimo metodą ir išvadą dėl vertės (Ataskaitos 53–121 psl.). Kita vertus, kaip nurodo Inspekcija, ji nėra kompetentinga institucija, kuri sprendžia vertinimo ataskaitų teisingumo klausimą, todėl neturi teisinio pagrindo vertinti Pareiškėjos pateiktos nuomonės, neva turto vertės nustatymui lyginamuoju

metodu trūko duomenų, kadangi vertinimui buvo paimti ne panašūs objektai, ir tuo pagrindu pasisakyti dėl Ataskaitos teisingumo. Pabrėžtina, jog turto vertinimo ataskaitų sudarymas reikalauja specialių žinių, todėl ją paneigti galima tik turint reikiamą kvalifikaciją, patirtį ir žinias. Taigi Pareiškėjos teiginiai ir pateikta nuomonė nėra pakankami, kad paneigtų Ataskaitą.

Kadangi Pareiškėja ir jos sutuoktinis su UAB "C1" yra asocijuoti asmenys, patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad šių asmenų tarpusavio ryšiai turėjo įtakos sandorio kainai ir Pareiškėja su sutuoktiniu, perleisdami bendrovei žemės sklypą daug mažesne nei rinkos kaina, nesiekė maksimalios ekonominės naudos. Pareiškėja su sutuoktiniu, pardavę nekilnojamąjį turtą asocijuotam asmeniui – UAB "C1" nesilaikė „ištiestosios rankos“ principo ir neteisingai įvertino transakcijos kainą, kaip ji būtų įvertinta tarp tarpusavyje neasocijuotų asmenų, sudarant panašią transakciją. Todėl patikrinimo metu pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja su sutuoktiniu, pažeisdami GPMĮ 15 str. 2 dalį., sudarę sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "A1" (UAB "C1" nesilaikė „ištiestosios rankos“ principo: pagal 2012-05-09 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 36 a ploto žemės sklypą Vilniuje už mažesnę kainą, negu sutartyje nurodyta sklypo vidutinė rinkos vertė.

Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjamas sandoris yra įvykęs tarp asocijuotų (susijusių) asmenų, taip pat sutartyje nurodyta parduodamo nekilnojamojo turto objekto kaina yra žymiai mažesnė nei turto vertintojo UAB "D1" nustatyta šio turto rinkos vertė 2012-05-09, Pareiškėja nepateikė specialiomis žiniomis pagrįstų įrodymų, pagrindžiančių jos teiginius dėl parduoto žemės sklypo vertės nustatymo, todėl, kaip nurodyta skundžiamame sprendime, mokesčių administratorius pagrįstai koregavo žemės sklypo vertę ((duomenys neskelbtini) Vilniaus m. – vietoj 40000 Lt, 1506000 Lt) bei Pareiškėjos ir jos sutuoktinio sudaryto sandorio tikrąją rinkos kainą bei iš šio sandorio gautas apmokestinamąsias pajamas nustatė, vadovaudamasis GPMĮ 15 str. 2 dalimi ir Kainodaros taisyklėmis.

Dėl sandorių su UAB "B1" ir UAB "C1" Pareiškėja pastabose nurodo, jog pagal 2012-05-09 pirkimo pardavimo sutartį netiesiogiai per Pareiškėjos sutuoktinio sesers valdomą įmonę Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė sutuoktinio seseriai žemės sklypą. Dėl šios priežasties parduodamo sklypo vidutinė rinkos vertė neturi jokios reikšmės, nes ši žemės sklypą Pareiškėjos sutuoktinis netiesiogiai dovanuoja seseriai, o pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punktą pajamos gautos iš brolių ir seserų yra neapmokestinamos.

Inspekcija akcentuoja, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis, būdami asocijuotais asmenimis, pardavė UAB "C1" 36 a iš to paties 90 a bendro ploto žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), Vilnius, už 40000 Lt, t. y. – po 1111,11 Lt / a (40000 Lt : 36 a), t. y. – 37,6 kartų mažesne kaina, negu UAB "D1" nustatyta rinkos vertė – 1506000 Lt (41847 Lt/a x 36 a). Taip pat uždaroji akcinė bendrovė (UAB) yra ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo, t. y. bendrovės turtas yra atskirtas nuo akcininkų turto, taip pat UAB "C1" minėtame žemės sklype pastatė 48 butų daugiabutį gyvenamąjį namą, kurio butų kainos buvo nuo 2078 Lt iki 4532 Lt už vieną kv. m, UAB "C1" 2013 m. birželio, rugsėjo ir lapkričio mėn. bei 2014 m. sausio mėn. statomame name pardavė devynis butus, todėl UAB "C1" iš minėto žemės sklypo pirkimo gavo ekonominę naudą. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2012-05-09 pirkimo–pardavimo sutartimi parduoto 36 a ploto žemės sklypo ((duomenys neskelbtini)) pardavimo pajamas deklaravo patikslintose 2012 m. metinėse pajamų deklaracijose. Be to, Pareiškėjos sutuoktinis pateikė ir 2012-05-24 Vilniaus m. 37-ojo notaro biuro patvirtintą liudijimą Nr. SK-4320, kuriuo patvirtinta, kad UAB "C1" galutinai su juo atsiskaitė pagal 2012-05-09 sutartį Nr. SK-3849. Dėl šių aplinkybių Pareiškėjos teiginys, kad žemės sklypą Pareiškėjos sutuoktinis netiesiogiai dovanuoja seseriai yra nepagrįstas.

Dėl GPM delspinigių ir baudų. Vadovaujantis GPMĮ 36 straipsniu, MAĮ 66 str. 4 dalimi, 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98–99 straipsniais, Pareiškėjai už laikotarpį nuo 2013-05-02 iki 2017-10-09 apskaičiuoti 15548,09 Eur GPM delspinigiai (Priedas 2).

Remdamasi MAĮ 139 ir 140 straipsniais ir atsižvelgusi Pareiškėjos atsakomybę sunkinančias aplinkybes (*ginčijamas pažeidimas ir mastas; padarytos žalos dydis (apskaičiuoti 32020,10 Eur nesumokėtų mokesčių); Pareiškėja pavėluotai vykdė Inspekcijos nurodymus bei*

teikė informaciją) bei lengvinančias aplinkybes (*Pareiškėja su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo*), Inspekcija nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 32020,10 Eur GPM sumos skyrė 30 proc. dydžio 9606,03 Eur (32020,10 Eur x 30 proc.) GPM baudą. Inspekcija nurodė, kad už pažeidimus, kuriuos padarė Pareiškėja, įstatymai nenumato galimybės neskirti baudos.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Kaip nurodo Pareiškėja, pagrindinis apmokestinimo motyvas buvo tas, kad 2012-05-09 sutartimi parduotų 3600/9000 dalių iš 0,9 ha bendro ploto žemės sklypo, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, sandorio kana neatitiko tikrosios rinkos kainos.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai rėmėsi UAB "D1" Ataskaita, nes Ataskaitoje turto rinkos vertė buvo nustatyta lyginamuoju metodu. Pareiškėja nurodo, kad vienas iš pagrindinių kriterijų, nulemiančių nekilnojamojo turto rinkos vertę, yra jo buvimo vieta. Pareiškėja nesupranta, kodėl nustatant vakarinėje Vilniaus miesto dalyje – Pilaitėje ((duomenys neskelbtini)) – esančio sklypo vertę, palyginimui buvo pasirinkti sklypai, esantys šiaurinėje Vilniaus miesto dalyje – Tarandėje ((duomenys neskelbtini).), Perkūnkiemyje ((duomenys neskelbtini)) ir Visoriuose ((duomenys neskelbtini)). Be to, pasirinkti objektai buvo skirtingose verčių zonose. Taigi Ataskaitos išvados negali būti vertinamos kaip tikslios ir pagrįstos.

Pareiškėjos nuomone, ginčo turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų, nes vertinimui buvo paimti ne panašūs objektai. Nesant pakankamai duomenų lyginamojo metodo taikymui, buvo pažeistas Kainodaros taisyklių 22 punktą. Teismų praktikoje ne kartą buvo nurodyta, jog netinkamas lyginamųjų objektų vertinant turtą pagal lyginamąjį turto vertės metodą parinkimas suponuoja ir nepagrįstai nustatytą vertinto turto rinkos vertę (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) 2012-12-21 nutartis, priimta civilinėje byloje Nr. 3K-3-601/2012). Be to, mokesčių administratoriaus motyvai nepagrįstai riboja pirkimo–pardavimo sutarties šalių teisę susitarti dėl sandorio kainos. Pareiškėja nurodo, kad turto vertės nustatymas visada yra sąlyginis ir nebūtinai turi atitikti konkretaus sandorio kainą.

Pareiškėjos teigimu, skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas, nes mokesčių administratorius neatsakė į nei vieną Pareiškėjos argumentą dėl negalimumo remtis Ataskaita. Inspekcijos argumentų klaidingumą rodo tai, kad Kainodaros taisyklės kalba apie turto vertės nustatymą ir įvairių vertinimo metodų parinkimą. Taigi turto vertės nustatymas neabejotinai yra mokesčių teisės normų dalykas ir turi būti naudojamas taikant GPMĮ 15 str. 2 dalies nuostatas. Inspekcija privalėjo analizuoti Pareiškėjos pateiktus argumentus dėl Ataskaitos, tačiau to nepadarė. Analogiškas teisinis reguliavimas nustatytas ir kitose teisės šakose. Sprendimus priimančias subjektas savo sprendimus dėl specialistų ar ekspertų parengtų dokumentų privalo motyvuoti. Civilinio proceso kodekso 218 straipsnis nustato, kad eksperto išvada teismui neprivaloma ir įvertinama pagal vidinį teisėjo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu byloje esančių įrodymų ištyrimu. Mokesčių administratorius administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, o ne „aklai taikyti įstatymo raidę“ ir remtis turinio viršenybe prieš formą vienpusiškai.

Pareiškėja nuodo, kad mokesčių administratorius pažeidė turinio viršenybės prieš formą principą, kadangi net netyrė Pareiškėjos argumentų apie jos sutuoktinio pinigų negavimą iš UAB "C1" už žemės sklypo pardavimą. Inspekcija neanalizavo tikrųjų sandorio vykdymo aplinkybių (*kad pinigai nebuvo Pareiškėjos sutuoktiniui perduoti*), tačiau rėmėsi sutartimi vien dėl jos įforminimo notarine tvarka, t. y. vien dėl formalių aplinkybių. Visi ginčo sandoriai įforminti notarine tvarka, tačiau Inspekcija vienais atvejais gilinosi į jų sudarymo aplinkybes, o kitais atvejais apsiribojo tik sutartyje nurodytų formalių aplinkybių konstatavimu. Pagal MAĮ 69 str. 2 dalies nuostatas, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų nuostatas. Taigi

Pareiškėjai mokėtini mokesčiai turėjo būti apskaičiuoti vertinant faktą, jog UAB "C1" pinigų Pareiškėjos sutuoktiniui už žemės sklypą nemokėjo.

Pareiškėja pažymi, kad skundžiamame sprendime konstatavus, jog Pareiškėjos sutuoktinis sklypą perdavė asocijuotam asmeniui (savo seseriai), bet kokios iš perdavimo gautos sumos turi būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis (GPMĮ 17 str. 1 d. 26 p.). Inspekcijos nurodyto „ištiestosios rankos“ principo esmė būtent ir yra ta, kad vertinant mokesčių mokėtojų mokesčines prievoles fizinių asmenų kontroliuojamų juridinių asmenų veiksmai yra prilyginami pačių fizinių asmenų veiksams. Taikant „ištiestosios rankos“ principą, vertinamos fizinių asmenų kontroliuojamos transakcijos, kurias formaliai sudaro jų kontroliuojami juridiniai asmenys. Taigi mokesčine prasme sandorio sąlygas nustatė ir ekonominę naudą gavo fiziniai asmenys. Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos argumentai dėl juridinių asmenų turto atskirumo yra nepagrįsti. Dėl šios priežasties pagal 2012-05-09 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjos ir sutuoktinio netiesiogiai per sutuoktinio sesers valdomą juridinį asmenį parduoto sklypo vidutinė rinkos vertė neturi jokios reikšmės, nes šį sklypą Pareiškėjos sutuoktinis netiesiogiai dovanojo seseriai, o pajamos, gautos iš brolių ir seserų yra neapmokestinamos.

Pareiškėja skunde taip pat nurodo nesutikimo argumentus dėl mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių dėl Pareiškėjos sutuoktinio gautų pajamų natūra.

Pareiškėjos teigimu, jai bauda apskritai neturėjo būti skirta. Tačiau net ir laikant, jog ji padarė mokesčinių pažeidimą, baudos dydis (30 proc. mokesčio dydžio) prieštarauja Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (toliau – Metodika) reikalavimams. Mokesčių administratorius neatsižvelgė į aplinkybę, jos atliktas mokesčinis patikrinimas yra pirmasis tokio pobūdžio veiksmas Pareiškėjos atžvilgiu. Be to, Inspekcija pripažįsta, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pareiškėja pažymi, kad ginčo turto verčių nebūtų buvę galima nustatyti be kitų sandorių šalių iniciatyvos ir siūlomos turto kainos. Pareiškėja pažymi, kad nesiėmė veiksmų, kurie trukdytų mokesčių administratoriui atlikti patikrinimą. Vadinasi Pareiškėjos veiksmų pobūdis nepasireiškė tyčiniu ar sisteminiu mokesčių įpareigojimų nevykdymu ar mokesčių sistemos negerbimu.

Komisija, įvertinusi mokesčinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokesčinis ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjai sumokėti 32020,10 Eur GPM, 15548,09 Eur GPM delspinigius ir 9606,03 Eur GPM baudą pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja 2012 m. gavo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, kurių nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo pajamų mokesčio.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos 2012-01-01–2012-12-31 laikotarpio patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėja su sutuoktiniu P. D. 2012 m. iš nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), Vilniuje, pardavimo gavo 1469721,44 Lt pajamas.

Mokesčinio patikrinimo metu kilus abejonių dėl ginčo pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyto nekilnojamojo turto kainos atitikimo jo rinkos vertei, Inspekcija kreipėsi į nepriklausomą turto vertintoją UAB "D1" Apskaičiuodama Pareiškėjos gautas ginčo pajamas, Inspekcija atsižvelgė į UAB "D1" turto vertinimo ataskaitoje Nr. 14-I-070 (Ataskaita) nustatytas ginčo nekilnojamojo turto rinkos vertę sandorio sudarymo metu. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius Pareiškėjos 2012 m. mokėtiną GPM sumą nustatė, vadovaudamasis GPMĮ 15 str. 2 dalies ir Kainodaros taisyklių nuostatomis.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija, jog ginčo sandorio kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos, nurodo, jog mokesčių administratorius nepagrįstai rėmėsi UAB "D1" Ataskaita, be to, neatsakė į nei vieną Pareiškėjos argumentą dėl negalimumo remtis Ataskaita. Pabrėžia, kad 2012 metais sandorių su UAB "B1" ir UAB "A1" (UAB "C1" sudarymo ir vykdymo metu minėtų bendrovių akcininkė buvo Pareiškėjos sutuoktinio sesuo O. D., taigi, Pareiškėjos nuomone, konstatavus, jog sutuoktinis sklypą perdavė asocijuotam asmeniui, t. y. savo seseriai,

bet kokios iš pardavimo gautos sumos turi būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis, nes taikant „ištiesiosios rankos“ principą, vertinamos fizinių asmenų kontroliuojamos transakcijos, kurias formaliai sudaro jų kontroliuojami juridiniai asmenys. Taip pat nurodo, kad mokesčių administratorius pažeidė turinio viršenybės prieš formą principą, kadangi netyrė Pareiškėjos argumentų apie jos sutuoktinio pinigų negavimą iš UAB "C1" už žemės sklypo pardavimą. Teigia, kad bauda jai paskirta nepagrįstai, tačiau net ir laikant, jog ji padarė mokestinį pažeidimą, baudos dydis yra mažintinas.

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundo argumentus, nenustatė ir neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos nustatytais aplinkybėmis bei jų vertinimu. Inspekcija, priešingai, nei tvirtina Pareiškėja, išsamiai ir visapusiškai išnagrinėjo bylą, tinkamai įvertino byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas. Komisija, sutikdama su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, jame išdėstytų motyvų nekartoja, o šiame sprendime plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjos akcentuojamų ginčo aspektų, kurie ir apsprendžia nagrinėjamo mokestinio ginčo ribas.

Pareiškėja iš esmės neginčija mokesčių administratoriaus teisės mokėtinus mokesčius apskaičiuoti, taikant GPMĮ 15 str. 2 dalies bei Kainodaros taisyklių nuostatas, taip pat iš esmės neginčija byloje nustatytų faktinių aplinkybių, aritmetinio mokesčio, baudos ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu, kas ir sudarė pagrindą mokesčių administratoriui mokestinę prievolę Pareiškėjai nustatyti pagal minėtų teisės aktų normas. Nagrinėjamu atveju Komisija, pirma, spęs, ar Inspekcija, nustatydama ginčo sandoriu perleisto žemės sklypo rinkos vertę, pagrįstai rėmėsi UAB "D1" Ataskaita. Antra, ar Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjos sutuoktinis, perleisdamas susijusiam asmeniui (sesers valdomai bendrovei) žemės sklypo dalį (duomenys neskelbtini) daug mažesne nei rinkos kaina, sandorio metu nustatė kitokią kainą, negu būtų nustatyta tarp nesusijusių asmenų ir taip sumažino savo apmokestinamąsias pajamas, taip pat spęs, ar teisingai Inspekcija įvertino aplinkybes, susijusias su Pareiškėjos sutuoktinio ir UAB "C1" atsiskaitymu už perleistą žemės sklypą (duomenys neskelbtini). Taip pat Komisija pasisakys dėl Pareiškėjai skirtos baudos ir jos dydžio.

Dėl UAB "D1" nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitos. Nors Pareiškėja ir Komisijai nurodo, kad Ataskaitoje turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų, tačiau Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija dėl Ataskaitos duomenų naudojimo nustatant ginčo sandorio vidutinę rinko vertę.

Iš patikrinimo akto matyti, kad Inspekcijai kilo abejonės dėl ginčo žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytos kainos atitikimo jo rinkos vertei. Komisijos vertinimu, patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog ginčo sutartyje buvo nurodyta daug mažesnė parduodamo sklypo kaina, nei šioje sutartyje nurodyta VĮ Registrų centro nustatyta vidutinė žemės sklypo rinkos vertė, taip pat aplinkybės, jog nebuvo atliktas turto vertinimas, yra pakankamos konstatuoti, kad Inspekcija pagrįstai kreipėsi į nepriklausomą turto vertintoją UAB "D1" dėl rinkos vertės nustatymo ginčo sandorio datai.

Komisija nurodo, jog šis įrodymas (UAB "D1" Ataskaita) yra specifinis, kuriam paneigti gali būti naudojami tokiu pat būdu surinkti, specialių žinių turinčių asmenų pateikti duomenys. Nei mokesčių administratorius, nei mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nespėdžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, o vertina susiklosčiusius teisinius santykius, reguliuojamus Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu, mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2008-10-16 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1708/2008, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010). TVVPI 23 straipsnio nuostatos (galiojančios sprendimo priėmimo metu) numato, jog turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga (Tarnyba) nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nuginčyta teisme. Byloje tokių duomenų nėra ir Pareiškėja nepateikė, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis įstatyme įtvirtinta

turto vertinimo ataskaitos teisėtumo prezumpcija, teisėtai ir pagrįstai naudojo UAB "D1" Ataskaitos duomenis Pareiškėjos mokesčių bazei apskaičiuoti. Komisija, kaip ir Inspekcija, negali konstatuoti, jog Ataskaita yra nepatikima ar neteisinga. Ataskaitą sudarė savo srities profesionalas, kuris išsamiai išdėstė vertinamo ginčo turto aprašymą, turto vertės skaičiavimą, taikomą vertinimo metodą ir išvadą dėl vertės (Ataskaitos 53–121 psl.). Turto vertintojas turi pareigą užtikrinti, kad jo sudaryta turto vertinimo ataskaita atitiks teisės aktų keliamus reikalavimus (TVVPI 15 str.). Taigi Komisija taip pat neturi teisinio pagrindo vertinti Pareiškėjos pateiktos nuomonės, neva turto vertės nustatymui lyginamuoju metodu trūko duomenų ir tuo pagrindu pasisakyti dėl Ataskaitos teisingumo. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja lygiavertės ir juridinę galią turinčios turto vertinimo ataskaitos ar kito dokumento nepateikė.

Atsižvelgdama į nurodytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija pagrįstai ir teisėtai naudojo UAB "D1" Ataskaitos duomenis spręsdama dėl ginčo žemės sklypo rinkos vertės jo įsigijimo metu.

Dėl Pareiškėjos sutuoktinio sandorių su UAB "A1" (UAB "C1" Nustatyta, kad pagal 2010-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėja su sutuoktiniu iš O. U. įsigijo 8000/20000 dalis iš 2 ha bendro ploto žemės ūkio paskirties žemės sklypo, esančio Smalinės k., Vilniaus m. (*vėliau sklypas padalintas į sklypus: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini), Vilnius*), įsipareigodama savo lėšomis pakeisti tikslinę žemės naudojimo paskirtį į kitos paskirties. O. U. 2000/20000 dalis iš minėto sklypo Smalinės k. 2010-11-04 sutartimi pardavė UAB "B1" (*akcininkė O. D. – Pareiškėjos sutuoktinio sesuo*).

Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2010-01-12 pirkimo–pardavimo sutartį ir UAB "B1" pagal 2010-11-04 pirkimo–pardavimo sutartį įsigytas žemės sklypo dalis, esančias (duomenys neskelbtini), Vilniaus m. (toliau – sklypas (duomenys neskelbtini)), pakeitus paskirtį, bendra 2012-05-09 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartimi pardavė UAB "A1" (vėliau – UAB "C1" sutarties pasirašymo metu Pareiškėjos sutuoktinio sesuo valdė 100 proc. UAB "A1" akcijų).

Pagal bendrą 2012-05-09 sutartį UAB "B1" (pardavėjas Nr. 1) ir Pareiškėja su sutuoktiniu (pardavėjas Nr. 2) pardavė pirkėjui UAB "A1" (UAB "C1" iš viso 45 a iš 90 a sklypo (duomenys neskelbtini) už 240000 Lt bendrą sumą, iš jų UAB "B1" pardavė 9 a už 200000 Lt, o Pareiškėja su sutuoktiniu pardavė 36 a už 40000.

Atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, Inspekcija konstatavo, kad pagal GMPĮ 2 str. 32 dalį Pareiškėjos sutuoktinis ir UAB "A1" sandorio sudarymo laikotarpiu laikytini asocijuotais asmenimis, nes Pareiškėjos sutuoktinis ir jo sesuo O. D. pagal GPMĮ 2 str. 19 dalies 4 punktą yra susiję asmenys.

Įvertinusi 2012-05-09 sutartį, Inspekcija nustatė, kad UAB "B1" pardavė juridiniam vienetui UAB "C1" 9 a už 200000 Lt, t. y. po 22222,22 Lt / a (200000 Lt : 9), o Pareiškėjos sutuoktinis, būdamas asocijuotas asmuo, pardavė UAB "C1" 36 arus už 40000 Lt, t. y. po 1111,11 Lt / a (40000 Lt : 36), t. y. 20 kartų mažesne kaina, negu to paties sklypo dalį pardavė UAB "B1" ir 23,5 kartų pigiau (941600 Lt : 40000 Lt), negu 2012-05-09 sutartyje nurodyta to turto vidutinė rinkos vertė (*sutartyje nurodyta, kad viso 90 arų sklypo (duomenys neskelbtini) vidutinė rinkos vertė 2012-02-06 buvo 2354000 Lt, tuomet vieno aro vertė – 26155,56 Lt (2354000 : 90), o Pareiškėjos sutuoktinio sesers bendrovei UAB "A1" (UAB "C1" parduotų 36 a vidutinė rinkos vertė – 941600 Lt (26155,56 Lt x 36)*). Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos sutuoktinis, pažeisdamas GPMĮ 15 str. 2 dalį, sudaręs sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "A1" (UAB "C1" nesilaikė „ištiestosios rankos“ principo, t. y. pagal 2012-05-09 sutartį pardavė 36 a ploto žemės sklypą Vilniuje už mažesnę kainą, negu sutartyje nurodyta sklypo vidutinė rinkos vertė. Atsižvelgdama į tai, kad nagrinėjamas sandoris yra įvykęs tarp asocijuotų (susijusių) asmenų, taip pat sutartyje nurodyta parduodamo nekilnojamojo turto objekto kaina yra daug mažesnė (36 a – 40000 Lt) nei turto vertintojo UAB "D1" nustatyta šio turto rinkos vertė 2012-05-09 (36 a – 1506000 Lt), Inspekcija Pareiškėjos sutuoktinio sudaryto sandorio tikrąją rinkos kainą bei iš šio sandorio kylančias apmokestinamąsias pajamas nustatė, vadovaudamasi GPMĮ 15 str. 2 dalimi ir Kainodaros taisyklėmis. Skundžiamame sprendime konstatuota, kad

Pareiškėja su sutuoktiniu 2012 m. iš šio sandorio gavo 1469721,44 Lt (*1506000 Lt – 36278,56 Lt su įsigijimu susijusios išlaidos*) apmokestinamąsias pajamas.

Komisija nurodo, kad Pareiškėja neginčija, kad jos sutuoktinis ir UAB "A1" sandorio sudarymo laikotarpiu buvo asocijuoti asmenys. Tačiau, Pareiškėjos teigimu, nustačius, kad sklypą sutuoktinis pardavė asocijuotam asmeniui (savo sesers bendrovei), bet kokios iš pardavimo gautos sumos turi būti laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis, nes taikant „ištiesiosios rankos“ principą vertinamos fizinių asmenų kontroliuojamos transakcijos, kurias formaliai sudaro jų kontroliuojami juridiniai asmenys.

Nurodytas Pareiškėjos teiginys nagrinėjamos bylos kontekste yra nepagrįstas. Komisija konstatuoja, jog, priešingai nei teigia Pareiškėja, jos sutuoktinis, pažeisdamas GPMĮ 15 str. 2 dalį, sudaręs sandorį su asocijuotu asmeniu UAB "A1" (UAB "C1" nesilaikė „ištiesiosios rankos“ principo: pagal 2012-05-09 sutartį pardavė 36 a ploto žemės sklypą už daug mažesnę kainą, negu sutartyje nurodyta sklypo vidutinė rinkos vertė. Taip pat nepagrįstai teigia, kad susidariusią situaciją reikėtų vertinti taip, jog pagal 2012-05-09 pirkimo pardavimo sutartį netiesiogiai per sesers valdomą įmonę sutuoktinis žemės sklypą pardavė seseriai, t. y. šį žemės sklypą Pareiškėjos sutuoktinis netiesiogiai dovanavo seseriai, o pajamos, gautos iš brolių ir seserų, yra neapmokestinamos (GPMĮ 17 str. 1 d. 26 p.).

Kaip minėta, Pareiškėjos sutuoktinis, būdamas asocijuotas asmuo, pardavė UAB "C1" ginčo sklypo 1 a 20 kartų mažesne kaina, negu to paties sklypo dalį (1 a) pardavė UAB "B1" ir 23,5 kartų pigiau, negu 2012-05-09 sutartyje nurodyta to turto vidutinė rinkos vertė. Be to, kaip teisingai nurodė Inspekcija, uždaroji akcinė bendrovė (UAB "C1" yra ribotos civilinės atsakomybės privatusis juridinis asmuo, t. y. bendrovės turtas yra atskirtas nuo akcininkų turto. Mokesčių administratorius nustatė, kad UAB "C1" įsigytame žemės sklype pastatė 48 butų daugiabutį gyvenamąjį namą, kurio butų kainos buvo nuo 2078 Lt iki 4532 Lt už vieną kv. m ir ši bendrovė 2013 m. birželio, rugsėjo ir lapkričio mėn. bei 2014 m. sausio mėn. statomame name pardavė devynis butus. Taigi UAB "C1" minėtame žemės sklype vykdė veiklą ir iš žemės sklypo pirkimo gavo ekonominę naudą. Nustatytos aplinkybės rodo, kad sandoris įvyko ne tarp Pareiškėjos sutuoktinio ir jo sesers, o tarp Pareiškėjos sutuoktinio ir UAB "A1" (UAB "C1" Nors Pareiškėja teigia, kad UAB "C1" sutuoktiniui pinigų nemokėjo, tačiau pats Pareiškėjos sutuoktinis pateikė 2012-05-24 Vilniaus m. 37-ojo notaro biuro patvirtintą liudijimą Nr. SK-4320, kuriuo patvirtinta, kad UAB "C1" galutinai su juo atsiskaitė pagal ginčo 2012-05-09 sutartį. Be to, Pareiškėja su sutuoktiniu ginčo 2012-05-09 sutartimi parduoto 36 a ploto žemės sklypo (duomenys neskelbtini) pardavimo pajamas deklaravo patikslintose 2012 m. metinėse pajamų deklaracijose. Dėl šių aplinkybių į Pareiškėjos teiginius, kad žemės sklypą sutuoktinis netiesiogiai dovanavo seseriai ir, kad UAB "C1" sutuoktiniui pinigų už žemės sklypą nemokėjo, Komisija taip pat neatsižvelgia. Įvertinusi visas su minėtu sandoriu susijusias aplinkybes, Komisija nurodo, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2012-05-09 sutartimi perleisdami susijusiam asmeniui žemės sklypą daug mažesne nei rinkos kaina, sandorio metu nustatė kitokią kainą, negu būtų nustatyta tarp nesusijusių asmenų ir todėl sumažino savo apmokestinamąsias pajamas bei mokėtiną į biudžetą GPM.

Dėl skirtos baudos. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjai skirta vidutinio 30 proc. mokesčio dydžio 9606,03 Eur GPM bauda. Pareiškėjos nuomone, jai bauda apskritai neturėjo būti skirta, tačiau laikant, jog ji padarė mokesstinį pažeidimą, baudos dydis yra mažintinas.

Vienas iš teisinės atsakomybės požymių yra neigiamų pasekmių taikymas. MAĮ VIII skyriuje numatyta atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. MAĮ 138 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių įstatymo pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Pagal MAĮ 139 str. 1 dalį bauda gali būti skiriama už veikas, kuriomis buvo neteisėtai sumažintas mokėtinas mokestis, o baudos dydis gali siekti nuo 10 iki 50 procentų mokėtinios mokesčio sumos dydžio, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. GPMĮ 36 str. 2 dalis nustato, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius skyrė Pareiškėjai GPM baudą, nes nustatė, kad Pareiškėja

tikrinamuoju laikotarpiu gavo pajamas natūra bei nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo pajamų mokesčio. Komisija pažymi, kad baudos yra tiesiogiai susiję su mokesčių įstatymų pažeidimais, nes jos skiriamos būtent už mokesčių įstatymų pažeidimus. Kadangi Pareiškėja, nedeklaruodama gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų ir nuo šių pajamų nesumokėdama GPM, pažeidė GPMĮ 27 straipsnio nuostatas, vadovaudamasis minėtais MAĮ straipsniais, mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai skyrė GPM baudą.

MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytas minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti: 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Komisija konstatuoja, kad Inspekcija, skirdama Pareiškėjai baudą, nurodė, jog ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, sunkinančiomis yra pripažįstamas Pareiškėjos ginčijamas pažeidimas ir jo mastas bei padarytas žalos dydis (apskaičiuoti 32020,10 Eur nesumokėtų mokesčių).

Įvertinus tiek Pareiškėjos, tiek mokesčių administratoriaus argumentus minėtu aspektu, teigtina, jog buvo nustatyta tiek aplinkybių sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę, tiek ir ją švelninančių. Nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjai nei maksimalaus, nei minimalaus GPM baudos dydžio. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio bauda, kuri ir paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje numatytas nuostatas.

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 2017-12-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-456.

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 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 narys, pavaduojantis komisijos pirmininkę

Martynas Endrijaitis

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė