



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL A. G. 2018-08-16 SKUNDO**

2018 m. spalio 18 d. Nr. S-177 (7-162/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojai  
mokesčių administratoriaus atstovei

Editos Galiauskaitės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės  
Ramutei Matkevičienei  
A. G.  
I. Š.

2018 m. rugsėjo 25 d. posėdyje išnagrinėjusi A. G. (toliau – Pareiškėja) 2018-08-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-07-26 sprendimo Nr. 68-90, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2018-05-31 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-179, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 3 392,42 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1 823,69 Eur GPM delspinigius ir 339 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 ir surašė 2018-03-23 patikrinimo aktą Nr. (31.49) FR0680-130 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 11 713,35 Lt (3 392,42 Eur) GPM. Šiaulių AVMI konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPM įstatymas) 16, 25 ir 27 straipsnių nuostatas, nes 2012 m. pardavusi 2010 m. įsigytą nekilnojamąjį turtą, nepateikė metinės pajamų deklaracijos, nedeklaravo gautų pajamų, neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. G. 2010 m. įsigytus bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybes teise 3 žemės sklypus už 16 730 Lt 2012 m. pardavė ŽŪB „P1“ už 173 240 Lt. Nekilnojamasis turtas parduotas neišlaikius 3 metų, todėl gautos pajamos, vadovaujantis GPM įstatymo (redakcija, galiojusi tuo metu) 17 str. 28 punkto nuostatomis, priskiriamos apmokestinamosioms pajamoms. Žemės sklypai buvo įsigyti jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise, todėl gautas pajamas ir patirtas išlaidas Šiaulių AVMI padalino po lygiai abiem sutuoktiniams ir Pareiškėjai priskyrė 86 620 Lt pajamas ir 8 531 Lt įsigijimo išlaidas (įskaitant sutarties sudarymo išlaidas).

Šiaulių AVMI, išnagrinėjusi Patikrinimo aktą, su juo susijusią medžiagą bei Pareiškėjos 2018-05-02 pastabas dėl patikrinimo akto, 2018-05-31 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-179 (toliau – Sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir jame papildomai

apskaičiuotą 3 392,42 Eur GPM, apskaičiuo 1 823,69 Eur GPM delspinigių, skyrė 339 Eur GPM baudą bei nurodė mokesčių mokėtojais šias sumas sumokėti į biudžetą.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos skundo argumentų pagrįstumą ir turimus duomenis, sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas. Nurodo, jog ginčui aktualiū laikotarpiu galiojęs GPM įstatymo 17 str. 28 punktą numatė, kad GPM neapmokestinamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį daiktą, jeigu jis įsigytas anksčiau negu prieš trejus metus iki šio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

Pareiškėja ir jos sutuoktinis pagal sutartį, pasirašytą 2010-04-19, iš D. R. įsigijo 3 žemės sklypus: 1) žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), unikalus daikto Nr. (duomenys neskelbtini), už 2 800 Lt; 2) žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), už 8 050 Lt; 3) žemės sklypą, esantį adresu: (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), už 5 880 Lt. Sutarties sudarymo išlaidas 664 Lt pagal sutartį pasidalino pirkėjai Pareiškėja ir jos sutuoktinis ir pardavėja D. R. . Pareiškėja ir jos sutuoktinis pagal sutartį, sudarytą 2012-08-01 su ŽŪB „P1“ (į. k. (duomenys neskelbtini), aukščiau minimus žemės sklypus pardavė už 173 240 Lt.

Inspekcija tvirtina, jog ginčo nekilnojamasis turtas parduotas neišlaikius 3 metų, todėl gautos pajamos, vadovaujantis minėta GPM įstatymo 17 str. 28 punkto nuostata, priskirtinos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinamosiomis pajamomis. Sutuoktinių gautos pajamos ir patirtos išlaidos įsigyjant ir parduodant ginčo nekilnojamąjį turtą padalintos sutuoktiniams per pusę ir konstatuotina, kad Pareiškėjai tenkanti nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų dalis sudaro 8 531 Lt  $(2\,800 + 8\,050 + 5\,880) / 2 + 664 / 2$ , o gautos pajamos už parduotą nekilnojamąjį turtą sudaro 86 620 Lt  $(173\,240 / 2)$ .

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėja vadovaujantis GPM įstatymo 16, 25 ir 27 straipsnių nuostatomis už ginčo nekilnojamąjį turtą gautų 86 620 Lt pajamų nedeklaravo ir nuo 78 089 Lt  $(86\,620 - 8\,531)$  skirtumo tarp pirkimo ir pardavimo nesumokėjo 15 proc. GPM. Todėl Šiaulių AVMI pagrįstai Pareiškėjai už ginčo nekilnojamojo turto pardavimą apskaičiuo 3 392,42 Eur  $(11\,713,35)$  mokėtiną į biudžetą GPM.

Nesutikdama su šiomis vietos mokesčių administratoriaus išvadomis, Pareiškėja nurodo, kad ginčo žemės sklypų ji nepirko ir nepardavė, o dokumentus pasirašė paprašyta dukters J. V. . Pasisakydama dėl šių Pareiškėjos argumentų Inspekcija sprendime cituoja patikrinimo dalyvių įrodinėjimo pareigų paskirstymą reglamentuojantį MAĮ 67 straipsnį, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, aiškinančią įrodymų vertinimo ginčiuose taisyklę (žiūrėti, pavyzdžiui, 2011-07-29 nutartį adm. byloje Nr. A444-3076/2011, 2012-03-08 nutartį adm. byloje Nr. A442-318/2012, 2016-03-22 nutartį adm. byloje Nr. A-214-261/2016). Atkreipia dėmesį į tai, jog Pareiškėja civiline tvarka neginčijo byloje nustatytų faktinių aplinkybių, susijusių su ginčo žemės sklypų įsigijimu ir jų pardavimu. Taigi Pareiškėjos teiginiai, kad jos vardu sudaryti sandoriai ir ji nėra šių sandorių šalis nėra patvirtinti (pripažinti negaliojančiais) civilinio proceso tvarka. Todėl Pareiškėjos teiginiai, kad šie sandoriai jai negali sukelti mokesčių pasekmių, Inspekcijos teigimu, yra nepagrįsti.

Inspekcija nurodo, jog prokuroro 2018-06-04 nutarime atmesti A. G. skundą dėl ikiteisminio tyrimo pradėjimo pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 182, 216 ir 300 straipsnius bei viešojo intereso gynimo, pažymėta, kad Pareiškėjai nėra jokių kliūčių kreiptis į teismą civilinio proceso tvarka dėl ginčo žemės sklypų pirkimo ir pardavimo sandorių pripažinimo apsimestiniais, nes šias aplinkybes pripažįsta tiek J. V. , tiek ir R. S. . Nėra jokių duomenų, kad J. V. ir R. S. būtų sąmoningai sudarę situaciją, kad Pareiškėja negalėtų civilinėmis teisinėmis priemonėmis atkurti savo pažeistų teisių ar, kad toks pažeistų teisių gynimo būdas būtų apsunkintas. Prokuroras taip pat pažymi, jog 2018-06-04 nėra įsiteisėjusių teismų nuosprendžių, kuriais R. S. būtų pripažintas padaręs nusikalstamas veikas. Be to, prokuroras Pareiškėjos teiginius, kad R. S. žemės sklypų pirkimas ir pardavimas yra susijęs su ikiteisminiais tyrimais, baudžiamosiomis bylomis, Valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – VMI) patikrinimais, vertino kaip niekuo nepagrįstas prielaidas, nes nėra jokių duomenų, kad Pareiškėja buvo šių procesų dalyvė ir kad jai buvo žinomos šių procesų metu nagrinėjamos aplinkybės.

Inspekcija sprendime cituoja LVAT praktiką sprendžiant viešosios ir privatinės teisės tarpusavio sąveikos bei atribojimo klausimus (LVAT adm. byla Nr. A11-648/2003, LVAT 2009-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-521/2009). Nustačius, jog prievolė mokėti mokesčių administratoriaus apskaičiuotus mokesčius Pareiškėjai yra siejama su 2012 m. mokestiniu laikotarpiu gautomis pajamomis už parduotus ginčo žemės sklypus, kurie buvo parduoti neišlaikius jų 3 metus ir ši prievolė yra numatyta GPM įstatyme (17 str. 28 punkte), Inspekcija sprendime daro išvadą, jog Šiaulių AVMI pagrįstai ir teisėtai, vadovaudamasi viešosios teisės normomis, apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjai sumokėti GPM.

Pareiškėja skunde teigia, kad VMI veikė priešingai MAĮ 19 straipsnyje numatytiems uždaviniams, nes Pareiškėjai nurodžius, kad kiti asmenys galimai iš nusikalstamos veiklos gautoms pajamoms paslėpti darė mokesčių įstatymų pažeidimus, atsisakė padėti atkurti teisėtumą ir leido mokesčių įstatymų pažeidimą organizavusiems asmenims išvengti atsakomybės ir išsaugoti gautą turtinę naudą. Inspekcija sprendime pažymi, jog pagal MAĮ 19 straipsnį pagrindiniai Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai yra ne tik įgyvendinti mokesčių įstatymus bei užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti, bet ir padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas. Nei vienam iš jų MAĮ nesuteikia prioriteto kitų uždavinių atžvilgiu. VMI uždaviniai įgyvendinami, kai centrinis ir vietos mokesčių administratoriai atlieka įstatymų jiems pavestas funkcijas. Pareiga padėti mokesčių mokėtojui įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas numatyta MAĮ 19 str. 1 d. 1 punkte. MAĮ 26 str. 1 d. 1 punktas numato kaip mokesčių administratorius turi padėti mokesčių mokėtojui, t. y. suteikdamas mokesčių mokėtojui informacijos apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais bei siekdamas tarpusavio supratimo (MAĮ 27 str. 1 d. 5 punktas).

Inspekcija teigia, jog Pareiškėja jokiais objektyviais įrodymais nepaneigia fakto, kad ji pati 2010 m. sudarė (pasirašė) žemės sklypų pirkimo ir pardavimo sutartį, ją įregistravo VĮ Registrų centre, kartu su sutuoktiniu surašė ir notariškai patvirtino įgaliojimą J. V. , suteikdami jai teisę atlikti įgaliojime numatytus veiksmus. Byloje nėra duomenų, kad Pareiškėjos įgaliotas asmuo (dukra J. V. ) viršijo įgaliojime numatytus veiksmus. Iš skunde dėstomų Pareiškėjos argumentų, Inspekcijos nuomone, matyti, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis suprato šių sandorių sukeltas teises pasekmes.

Inspekcija nurodo, jog VMI pareiga padėti mokesčių mokėtojams yra nustatyta ir MAĮ 19 str. 1 d. 2 punkte. Kaip konkrečiai mokesčių administratorius turi bendradarbiauti su mokesčių mokėtojais, nustatyta MAĮ 27 straipsnyje, kuriame taip pat numatyta pareiga konsultuoti mokesčių mokėtojus. MAĮ 36 straipsnyje nustatyta mokesčių mokėtojo teisė iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti ir gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais. Konsultacijų teikimas reguliuojamas ir MAĮ 37 straipsnyje. MAĮ nustatytos visapusiškos garantijos gauti informaciją apie mokesčius ir konsultaciją individualiu klausimu. Iš bylos medžiagos, Inspekcijos teigimu, matyti, kad Pareiškėjai buvo išsiųsti pranešimai pateikti metinę gyventojų pajamų deklaraciją už 2012 m. Kaip nurodo pati Pareiškėja pastabose, 2014 m. Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo pranešimus iš VMI, kad nesumokėti mokesčiai už žemę. Tuomet Pareiškėja ir jos sutuoktinis kreipėsi į J. V. prašydami susitvarkyti su mokesčiais. 2017 m. su Pareiškėja ir jos sutuoktiniu susisiekė VMI darbuotojas, kuris nurodė, kad nesumokėti mokesčiai priskaičiuoti dėl žemės sklypų pardavimo. Pareiškėja ir jos sutuoktinis ragino J. V. susitvarkyti su mokesčiais. Inspekcija daro išvadą, kad Pareiškėja buvo tinkamai informuota, su ja buvo tinkamai bendradarbiauta.

MAĮ 19 str. 1 d. 3 punkte nustatytas VMI uždavinys užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti. MAĮ 33 str. 15 punkte įtvirtinta mokesčių administratoriaus teisė taikyti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemones, kurių tikslas yra užkirsti kelią mokesčių mokėtojui išvengti mokesčių sumokėjimo, siekiant, kad mokesčių mokėtojo finansinė padėtis per visą mokestinio tyrimo ar patikrinimo laikotarpį išliktų tokia, kokia buvo prieš mokestinės nepriemokos atsiradimą. MAĮ 95 str. 1 d. 2 punktas nustato, kad mokestinė prievolė gali būti užtikrinama turto areštu, o 101 str. 4 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojo turtas taip pat gali būti areštuojamas, jeigu patikrinimo, ar teisingai apskaičiuotas ir sumokėtas mokestis, metu, taip pat pavedimo dėl specialisto išvados teikimo vykdymo metu nustatomi mokesčių įstatymų pažeidimai ir yra pagrįsta

rizika, kad mokesčių mokėtojas jam priklausantį turtą gali paslėpti, parduoti ar kitokiu būdu jo netekti ir dėl to gali būti sunku arba neįmanoma išieškoti mokesčio ir su juo susijusių sumų. Šiuo atveju gali būti areštuojamas tik toks mokesčių mokėtojo turtas, kuris registruojamas atitinkamo turto registre, taip pat mokesčių mokėtojui grąžintina mokesčio permoka (skirtumas). Taigi, pasak Inspekcijos, iš šio punkto nuostatų matyti, kad jis nėra aktualus nagrinėjamu atveju.

Pareiškėja 2018-08-16 skunde nurodo, jog gavusi patikrinimo aktą, ji pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad žemės sklypai Pareiškėjai nepriklausė, ji jų nepirko ir nepardavė, o dokumentus pasirašė paprašyta dukters J. V. ir tik vėliau sužinojo, kad tikrasis naudos gavėjas ir faktinis žemės sklypų savininkas buvo R. S. . Dėl paaiškinimuose nurodytų aplinkybių Pareiškėja teigia taip pat kreipusis į prokuratūrą su pareiškimu dėl ikiteisminio tyrimo pradėjimo. Atlikus pareiškime nurodytų aplinkybių patikrinimą, visi pareiškime nurodyti faktai buvo patvirtinti, t .y. kad Pareiškėja nebuvo žemės sklypų savininkė ir jokios naudos iš sudarytų sandorių negavo. Tai, pasak Pareiškėjos, patvirtina Šiaulių apygardos prokuratūros prokuroro 2018-06-04 nutarimas ir Šiaulių apskrities VPK ikiteisminio tyrimo pareigūnės 2018-05-24 nutarimas. Šiuose dokumentuose yra išdėstyti R. S. ir J. V. parodymai, kuriuose jie pripažino Pareiškėjos išdėstytas aplinkybes dėl sudarytų sandorių fiktyvumo.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su centrinio mokesčių administratoriaus išvada, kad tenkanti nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų dalis sudaro 8 531 Lt, o gautos pajamos už parduotą nekilnojamąjį turtą – 86 620 Lt. Tvirtina, jog oficialiais teismo ir prokuratūros sprendimais patvirtinta, kad R. S. pripažįsta, kad Pareiškėjos ir D. R. sudaryta 2010-04-16 žemės sklypų pirkimo ir pardavimo sutartis buvo fiktyvi – žemės sklypai iki sandorio sudarymo R. S. buvo įsigyti iš D. R. ir tik formaliai notarine sutartimi perrašyti Pareiškėjos vardu. Šis sandoris buvo tariamas, juo nebuvo siekiama sukurti Pareiškėjai teisinių pasekmių – nuosavybės teisė ir toliau turėjo išlikti R. S.

Centrinis mokesčių administratorius savo išvada grindė Pareiškėjos 2010-05-21 įgaliojimu J. V. , patvirtintu Radviliškio rajono antrojo notaro biuro notarės A. S. (notarinio registro Nr. 3394). Su šia centrinio mokesčių administratoriaus išvada Pareiškėja nesutinka, nes, anot jos, įgaliojimas yra fiktyvus, jį J. V. įgijo apgaule nurodydama, kad žemės sklypai priklauso jai, nors faktinis žemės sklypų savininkas buvo R. S. . Ši apgaulė buvo esminė, nes Pareiškėja sutiko įforminti tik savo dukters J. V. , o ne kitų asmenų nuosavybės teisę savo vardu.

Pagal Pareiškėjos išduotą įgaliojimą J. V. sudarė 2011-08-11 pirkimo ir pardavimo sutartį, pagal kurią žemės sklypą, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), už 12 000 Lt pardavė D. Š. Taip pat pagal įgaliojimą J. V. sudarė 2012-08-01 pirkimo ir pardavimo sutartį, pagal kurią žemės sklypus, unikalūs Nr. (duomenys neskelbtini), Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini), pardavė ŽŪB „P1“. Šie sandoriai buvo fiktyvūs, sudaryti nesiekiant sukurti teisinių pasekmių Pareiškėjai – visus veiksmus, susijusius su žemės pirkimo ir pardavimo sutarties sudarymu, atliko R. S. kaip faktinis žemės sklypų pardavėjas. R. S. apklaustas liudytoju pripažino, kad jam buvo sumokėta visa Pareiškėjos vardu įformintų žemės sklypų kaina. R. S. , būdamas kaltinamuoju baudžiamosiose bylose dėl svetimo turto įgijimo apgaule ir dėl nepagrįsto praturtėjimo, organizavo Pareiškėjos įtraukimą apgaule į fiktyvių sandorių įforminimą tikslu paslėpti nuosavybės teisę priklausantį turtą nuo baudžiamąjo persekiojimo.

Centrinis mokesčių administratorius sprendimą grindė ir tuo, kad Pareiškėja civiline tvarka neginčijo byloje nustatytų faktinių aplinkybių, susijusių su ginčo žemės sklypų įsigijimu ir jų pardavimu, todėl neva Pareiškėjos teiginiai, kad jos vardu buvo tik sudaryti sandoriai, tačiau ji nėra šių sandorių šalis, nėra patvirtinti (pripažinti negaliojančiais) civilinio proceso tvarka. Pareiškėja su šiomis išvadomis nesutinka, nurodo, jog R. S. ir J. V. tyčia organizavo fiktyvių sandorių įforminimą tam, kad paslėptų savo nuosavybės teisę nuo baudžiamąjo persekiojimo ir tam, kad išvengtų prievolės sumokėti GPM. Šiais veiksmais buvo pažeista viešoji tvarka – suklastoti dokumentai (pirkimo ir pardavimo sutartys), apgaule išvengta turtinės prievolės sumokėti GPM, legalizuotos tikėtina iš nusikalstamos veiklos gautos piniginės lėšos. Baudžiamąjo persekiojimo vykdymas, viešojo intereso gynimas mokesčių srityje nėra Pareiškėjos funkcija ir Pareiškėja neturi pajėgumų ir įgaliojimų surinkti įrodymus ir pateikti juos teismui ginant viešąjį interesą. Paminėti veiksmai yra valstybės valdymo organų funkcijos. Remiantis MAĮ 19 str. 1 d. 1–3 punktais, pasak Pareiškėjos,

pagrindiniai VMI uždaviniai yra: padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas; įgyvendinti mokesčių įstatymus; užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti. Šiuo atveju, Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nevykdė pareigos užtikrinti, kad mokesčius sumokėtų asmenys, kurie privalo juos sumokėti, t. y. J. V. ir R. S. . Inspekcija veikė priešingai visiems trims įstatyme nurodytiems tikslams, nes Pareiškėjai nurodžius, kad kiti asmenys, galimai iš nusikalstamos veiklos gautoms pajamoms paslėpti, darė mokesčių įstatymų pažeidimus, Inspekcija atsisakė padėti atkurti teisėtumą ir leido mokesčių įstatymų pažeidimą organizavusiems asmenims išvengti atsakomybės ir išsaugoti gautą turtinę naudą.

Pareiškėja tvirtina, jog Šiaulių AVMI sprendimas yra neteisėtas, nes esant neginčijamiems įrodymams, kad Pareiškėja nėra sandorių, dėl kurių apskaičiuotas GPM, šalis, ir nustačius tikrąją naudą gavėją, sprendimas yra grindžiamas negaliojančiu sandoriu. Sandoris, kuriuo nesiekama sukurti teisinių pasekmių, yra tariamasis. Pagal Civilinio kodekso (toliau – CK) 1.78 str. 1 dalį sandoris laikomas niekiniu, jeigu jis, vadovaujantis įstatymais, negalioja, nepaisant to, yra ar ne teismo sprendimas pripažinti jį negaliojančiu. Šalys negali niekinio sandorio patvirtinti.

Pareiškėja pažymi, kad R. S. ir J. V. veiksmai turi ir pinigų plovimo požymių, nes yra susiję su šiemis asmenims pareikštais kaltinimais ir priimtais nuosprendžiais. Pareiškėja skunde cituoja Pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 2 str. 9 punktą, kuriame pateikiama įtartinės piniginės operacijos ar sandorio sąvoka ir tvirtina, jog Pareiškėjos nurodytos aplinkybės atitinka šioje teisės normoje nurodytus kriterijus. Pareiškėja taip pat cituoja šio įstatymo 3 straipsnio, 9 str. 12 ir 14 dalių nuostatas ir nurodo, jog šiuo atveju Inspekcija nevykdė pareigos gauti duomenis ir vertinti R. S. tikslus įforminant nuosavybę į žemės sklypus kitų asmenų vardu. Taip pat nesurinko duomenų, ar žemės sklypų kaina, įforminant jų nuosavybę Pareiškėjos vardu, nebuvo fiktyviai sumažinta susitariant R. S. ir žemės sklypo pardavėjai D. R. .

CK 1.81 str. 3 dalyje numatyta, kad vienašalė ar dvišalė restitucija galima, jeigu jos taikymas neprieštarauja imperatyvioms įstatymų normoms ar gerai moralei, t. y. kai nebuvo pasiektas viešajai tvarkai ar geros moralės normoms prieštaraujančio sandorio tikslas, o viešosios teisės normos nenustato tokio sandorio šalims turtinių sankcijų. Pareiškėjos tvirtinimu, Inspekcija turi teisę inicijuoti sandorių pripažinimą negaliojančiais netaikant restitucijos, t. y. paimant visą žemės sklypų vertę 185 240 Lt į valstybės pajamas, nes R. S. yra nuteistas už turtinių nusikaltimų padarymą, o J. V. baudžiamoji byla nutraukta dėl senaties.

Remiantis išdėstytu, skunde prašoma panaikinti Šiaulių AVMI 2018-05-31 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-179 ir Inspekcijos 2018-07-26 sprendimą Nr. 68-90.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, šalių mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytas pozicijas, konstatuoja, jog Pareiškėjos 2018-08-16 skundas tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2018-07-26 sprendimas Nr. 68-90 naikintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 3 392,42 Eur GPM, 1 823,69 Eur GPM delspinigius bei 339 Eur GPM baudą mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėja, 2012-08-01 pardavusi tris žemės sklypus, įgytus 2010-04-19, gavo GPM apmokestinamųjų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. G. 2010 m. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigytus 3 žemės sklypus (įsigyta už 16 730 Lt) 2012 m. pardavė ŽŪB „P1“ už 173 240 Lt. Nekilnojamasis turtas buvo parduotas neišlaikius jo nuosavybės teise 3 metų, todėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautos pajamos, vadovaujantis GPM įstatymo (redakcija, galiojusi sandorio sudarymo metu) 17 str. 28 punkto nuostatomis, buvo priskirtos apmokestinamosioms pajamoms ir, atsižvelgus į įstatyme nustatytą sutuoktinių turto teisinį režimą, padalintos abiemis sutuoktiniams po lygiai ir apmokestintos GPM. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus jos mokestinio patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir įrodinėja, jog ji nebuvo faktinė ginče minimų žemės sklypų savininkė, ji jų nei pirkė, nei pardavė, tik pasirašė turto perleidimo sandorius paprašyta savo dukters J. V. . Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu įforminti disponavimo nekilnojamuoju turtu sandoriai buvo fiktyvūs, faktinis 2012 m.

parduotų žemės sklypų savininkas buvo R. S. , kuris atliko visus veiksmus, susijusius tiek su ginčo žemės sklypų įsigijimu, tiek ir su jų pardavimu.

2002-07-02 GPM įstatymo Nr. IX-1007 17 straipsnio, nustatančio GPM lengvatas, t. y. mokesčių mokėtojo teisę nemokėti GPM nuo tam tikrų gaunamų pajamų, 1 d. 28 punktas (2009-07-22 įstatymo Nr. XI-385 redakcija, galiojanti nuo 2009-08-04, taikoma apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 m. ir vėlesnių mokestinių laikotarpių pajamas) nustato, jog neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, arba šios dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn.

Byloje nustatyta, jog ginčo nekilnojamasis turtas (žemės sklypas, esantis (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini); žemės sklypas, esantis (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), žemės sklypas, esantis (duomenys neskelbtini), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kurio pardavimo pajamas, sudarę 2012-08-01 pardavimo sandorį, mokesčių administratoriaus vertinimu, gavo Pareiškėja ir jos sutuoktinis, buvo įsigytas 2010-04-19 pagal pirkimo ir pardavimo sutartį. Taigi, kaip teisingai sprendė mokesčių administratorius, nekilnojamasis turtas buvo parduotas neišlaikius jo nuosavybės teise 3 metus, todėl mokesčių mokėtojų gautos šio turto pardavimo pajamos pagal aukščiau pacituotą GPM įstatymo nuostatą nepriskirtinos neapmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinamos GPM. Tačiau Komisija pažymi, jog šio mokestinio ginčo atveju mokesčių administratorius nepagrįstai neatsižvelgė į bendrąsias GPM įstatymo nuostatas, reglamentuojančias GPM subjekto, objekto, pajamų pripažinimo momento nustatymo klausimus, ir todėl padarė nepagrįstą išvadą, jog Pareiškėja gavo GPM apmokestinamųjų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, nuo kurių apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjai sumokėti GPM.

Pagal GPM įstatymo 5 str. 1 dalį GPM objektas yra gyventojų pajamos, pagal GPM įstatymo 3 straipsnį (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. GPM įstatymo 8 str. 1 dalyje (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija) nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o to paties straipsnio 2 dalyje (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija) nurodyta, jog pajamų, išskyrus pozityvias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>. Atsižvelgiant į GPM įstatymo 2 str. 14 dalyje pateiktą pajamų savokos apibrėžimą, pažymėtina, jog pajamos gali būti gautinos ne tik pinigais, bet ir kitais būdais, t. y. vykdant užskaitas, padengiant skolas ir pan., kai yra gaunama reali mokesčių mokėtojo nauda. Apibendrinant pacituotas GPM įstatymo nuostatas darytina išvada, jog prievolė mokėti GPM kyla nuolatiniam Lietuvos *gyventojui*, kuris *faktiškai* bet kokia forma *gavo pajamų*.

Komisija pažymi, jog įrodinėjimo dalykas šioje byloje yra aplinkybės, ar mokesčių mokėtoja realiai gavo ar negavo pajamas GPM įstatymo prasme. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiek tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai), tiek netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.).

Vertindama šio ginčo faktinę situaciją, Komisija pažymi, jog nei tiesioginiai, nei netiesioginiai byloje mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai nepagrindžia aplinkybės, jog Pareiškėja, kurios vardu buvo pasirašyta ginče aptariamo nekilnojamojo turto pardavimo sutartis (2012-08-01), *faktiškai gavo* šio nekilnojamojo turto pardavimo *pajamas*, laikytinas GPM objektu

pagal GPM įstatymo nuostatas. Pareiga pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, atsižvelgiant į MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatas, tenka mokesčių administratoriui ir apmokestinimui reikšmingos aplinkybės turi būti pagrįstos pakankamais byloje surinktais objektyviais įrodymais. Šio mokesčio ginčo atveju vieninteliai įrodymai, kuriais mokesčių administratorius pagrindė savo sprendimą apskaičiuoti Pareiškėjai mokėtiną GPM, yra VĮ Registrų centro pateikta Pareiškėjos vardu surašyta 2012-09-01 ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sutartis, bei, kaip nurodo Šiaulių AVMI patikrinimo akte, trečiųjų asmenų Inspekcijai pateikti duomenys, jog Pareiškėja 2012 m. gavo 173 240 Lt nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas. Tačiau byloje nėra jokių tiesioginių įrodymų (mokėjimo pavidimų į Pareiškėjos sąskaitą, piniginių lėšų grynaisiais sumokėjimą Pareiškėjai patvirtinančių dokumentų, duomenų apie tai, kas sieja Pareiškėją (jos sutuoktinį) su A. M. , dėl ko piniginių lėšų pervedimas į jos sąskaitą galėtų būti laikomas tinkamu atsiskaitymu ir Pareiškėjos pajamų gavimu (galima užskaita), kad 173 240 Lt pajamų už parduotą nekilnojamąjį turtą Pareiškėja faktiškai gavo. Priešingai, iš 2012-09-01 pirkimo ir pardavimo sutarties turinio matyti, jog ją Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu pasirašė pagal įgaliojimą atstovaujanti J. V. , kuri Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu pareiškė, kad 173 240 Lt pirkėjo atstovas sumokėjo pardavėjams pavidimu į jų nurodytą A. M. banko sąskaitą LT (duomenys neskelbtini), esančią AB „Swedbank“, prieš pasirašant šią sutartį, pardavėjai pinigų 173 240 Lt gavo ir jokių pretenzijų dėl minėtos sumos pirkėjui neturi ir ateityje neturės. Kaip nurodė Pareiškėja mokesčių administratoriui pateiktose 2018-04-30 rašytinėse pastabose dėl patikrinimo akto, analogiškai Pareiškėja tvirtino ir 2018-06-22 skunde centriniam mokesčių administratoriui bei 2018-08-16 skunde Komisijai, Pareiškėja ir jos sutuoktinis nebuvo tikrieji ginče aptariamų žemės sklypų savininkai, šių sklypų įsigijimo sandorį savo vardu įformino, vėliau ir įgaliojimą disponuoti žemės sklypais suteikė paprašyti Pareiškėjos dukros J. V. . Pareiškėjos teigimu, J. V. jokių pinigų už parduotus žemės sklypus Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui neperdavė, A. M. jie nepažįstantys, jiems nežinoma, koku pagrindu pinigai buvo pervesti A. M. , kuri jokių pinigų Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui neperdavė, Pareiškėja ir jos sutuoktinis A. M. nebuvo skolingi ir jokių santykių su ja neturėjo. Be to, iš Pareiškėjos Inspekcijai pateiktų Šiaulių apskrities VPK ikiteisminio tyrimo pareigūnės 2018-05-24 nutarimo atsisakyti pradėti ikiteisminį tyrimą bei Šiaulių apygardos prokuratūros prokuroro 2018-06-04 nutarimo atmesti A. G. skundą turinio matyti, jog Pareiškėjos nurodytas aplinkybes ne tik dėl ginčo nekilnojamojo turto pardavimo, bet ir dėl šio turto įsigijimo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu fiktyvumo patvirtino visi ikiteisminio tyrimo pareigūno apklausti asmenys: Pareiškėja, R. S. , J. V. . Iš šių asmenų paaiškinimų turinio matyti, kad visus veiksmus, susijusius su ginčo nekilnojamojo turto pirkimu, pardavimu, pinigų mokėjimu už perkamus žemės sklypus, nurodymu pervesti pinigų už parduotus žemės sklypus A. M. į jos sąskaitą banke atliko R. S. . Atsižvelgiant į nurodytųjų aplinkybių visumą bei ginčo byloje mokesčių administratoriui nepateikus jokių objektyvių įrodymų, patvirtinančių, jog Pareiškėja įgijo teisę disponuoti už parduotus žemės sklypus gautomis pajamomis, darytina išvada, jog Pareiškėja faktiškai 173 240 Lt už 2012-08-01 parduotus ginčo žemės sklypus negavo. Šios aplinkybės konstatavimui, Komisijos nuomone, neturėtų reikšmės ir ginčo žemės sklypų pirkimo ir pardavimo sandorių pripažinimas apsimestiniais civilinio proceso tvarka, kaip kad ginčijamame sprendime Inspekcija siūlo Pareiškėjai ginti savo pažeistas teises, nes, įvertinus aprašytąsias aplinkybes GPM įstatymo aspektu, matyti, jog jos yra pakankamos išvadai, jog Pareiškėja negavo pajamų, laikytinų apmokestinimo GPM objektu pagal GPM įstatymo nuostatas, padaryti.

Komisija, atsiželdama į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasi aukščiau nurodytomis GPM įstatymo nuostatomis bei MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu (*mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai*), daro išvadą, jog mokesčių administratoriui ginčo byloje neįrodžius pajamų už 2012-08-01 parduotą nekilnojamąjį turtą gavimo fakto, nebuvo ir teisinio pagrindo apskaičiuoti, ir nurodyti Pareiškėjai sumokėti į biudžetą GPM. Todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra naikintinas.

Mokesčių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-07-26 sprendimą Nr. 68-90.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė