



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL I. G. 2018-09-27 SKUNDO**

2018 m. spalio 25 d. Nr. S-180 (7-190/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės,
pavadojančios komisijos pirmininkę
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės
Ramutei Matkevičienei
S. A.

2018 m. spalio 23 d. posėdyje išnagrinėjusi I. G. (toliau – Pareiškėjas) 2018-09-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-09-05 sprendimo Nr. 68-103, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2018-07-05 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-223, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 3 392,42 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1 792,25 Eur GPM delspinigius ir 339 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo 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) FR0680-131 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 11 713,35 Lt (3 392,42 Eur) GPM. Šiaulių AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas pažeidė Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPM įstatymas) 16, 25 ir 27 straipsnių nuostatas, nes 2012 m. pardavęs 2010 m. įsigytą nekilnojamąjį turtą, nepateikė metinės pajamų deklaracijos, nedeklaravo gautų pajamų, neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė A. 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. 1 d. 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 Pareiškėjui 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 Pareiškėjo 2018-06-25 pastabas dėl patikrinimo akto, 2018-07-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-223 (toliau – Sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir jame papildomai

apskaičiuotą 3 392,42 Eur GPM, apskaičiuo 1 792,25 Eur GPM delspinigių, skyrė 339 Eur GPM baudą bei nurodė mokesčių mokėtojui šias sumas sumokėti į biudžetą.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo skundo argumentų pagrįstumą ir turimus duomenis, sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas. Nurodo, jog ginčui aktualių laikotarpiu galiojęs GPM įstatymo 17 str. 1 d. 28 punktą numatė, kad GPM neapmokestinamos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį daiktą, jeigu jis įsigytas anksčiau negu prieš trejus metus iki šio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 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 Pareiškėjas ir jo sutuoktinė ir pardavėja D. R. . Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pagal sutartį, sudarytą 2012-08-01 su ŽŪB „P1“ (į. k. (duomenys neskelbtini), aukščiau minimus žemės sklypus, įsigytus 2010-04-19 iš D. R. , pardavė už 173 240 Lt.

Taigi, Inspekcija tvirtina, jog ginčo nekilnojamas turtas parduotas neišlaikius 3 metų, todėl gautos pajamos, vadovaujantis minėta GPM įstatymo 17 str. 1 d. 28 punkto nuostata, priskirtinos Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apmokestinamosioms pajamoms. Sutuoktinių gautos pajamos ir patirtos išlaidos įsigyjant ir parduodant ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų dalis sudaro 8 531 Lt $((2\ 800+8\ 050+5\ 880)/2+664/2/2)$, o gautos pajamos už parduotą nekilnojamojo turto dalį sudaro 86 620 Lt $(173\ 240/2)$.

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

Nesutikdamas su šiomis vietos mokesčių administratoriaus išvadomis, Pareiškėjas nurodo, kad ginčo žemės sklypų jis nepirko ir nepardavė, o dokumentus pasirašė paprašytas sutuoktinės A. G. dukters J. V. .

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų Inspekcija sprendime cituoja patikrinimo dalyvių įrodinėjimo pareigų paskirstymą reglamentuojantį MAĮ 67 straipsnį, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką, aiškinančią įrodymų vertinimo ginčiuose taisyklės (žr., pvz., 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 nei Pareiškėjas, nei jo sutuoktinė A. G. civiline tvarka neginčijo byloje nustatytų faktinių aplinkybių, susijusių su ginčo žemės sklypų įsigijimu ir jų pardavimu. Taigi Pareiškėjo teiginiai, kad jo vardu sudaryti sandoriai ir jis nėra šių sandorių šalis nėra patvirtinti (pripažinti negaliojančiais) civilinio proceso tvarka. Todėl Pareiškėjo teiginiai, kad šie sandoriai jam 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 A. G. 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 A. G. negalėtų civilinėmis teisinėmis priemonėmis atkurti savo pažeistų teisių ar, kad toks pažeistų teisių gynimo būdas būtų esmingai apsunkintas. Prokuroras taip pat pažymi, jog 2018-06-04 nėra įsiteisėjusių teismų nuosprendžių, kuriais R. S. būtų pripažintas padaręs nusikalstamas veikas. Be to, prokuroras A. G. teiginius, kad R. S. žemės sklypų pirkimas ir pardavimas yra susijęs su ikiteisminiais tyrimais, baudžiamosiomis bylomis, VMI patikrinimais, vertino kaip niekuo nepagrįstas prielaidas, nes nėra jokių duomenų, kad A. G. 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). Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, nustačiusi, jog prievolė mokėti mokesčių administratoriaus apskaičiuotus mokesčius Pareiškėjui yra siejama su 2012 m. mokestinio laikotarpiu gautomis pajamomis iš parduotų ginčo žemės sklypų, kurie buvo parduoti neišlaikius 3 metus ir ši prievolė yra numatyta GPM įstatyme (17 str. 1 d. 28 punkte), Inspekcija daro išvadą, jog Šiaulių AVMI pagrįstai ir teisėtai, vadovaudamasi viešosios teisės normomis, apskaičiuavo ir nurodė Pareiškėjui sumokėti GPM.

Pareiškėjas skunde teigia, kad Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – VMI) veikė priešingai MAĮ 19 straipsnyje numatytiems uždaviniams, nes Pareiškėjui nurodžius, kad kiti asmenys galimai iš nusikalstamos veiklos gautoms pajamoms paslėpti darė mokesčių įstatymų pažeidimus, VMI 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 VMI 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).

Pareiškėjas jokiais objektyviais įrodymais nepaneigia fakto, kad jis ir jo sutuoktinė 2010 m. sudarė (pasirašė) žemės sklypų pirkimo ir pardavimo sutartį, ją įregistravo VĮ Registrų centre, kartu su sutuoktine surašė ir notariškai patvirtino įgaliojimą J. V. , suteikdami jai teisę atlikti įgaliojime numatytus veiksmus. Byloje nėra duomenų, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės A. G. įgaliotas asmuo (dukra J. V.) viršijo įgaliojime numatytus veiksmus. Iš skunde dėstomų Pareiškėjo argumentų, Inspekcijos nuomone, matyti, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 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 Pareiškėjui buvo išsiųsti pranešimai pateikti metinę gyventojų pajamų deklaraciją už 2012 m. Kaip nurodo pats Pareiškėjas pastabose, 2014 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo pranešimus iš VMI, kad nesumokėti mokesčiai už žemę. Tuomet Pareiškėjas ir jo sutuoktinė kreipėsi į J. V. prašydami susitvarkyti su mokesčiais. 2017 m. su Pareiškėju ir jo sutuoktine susisiekė VMI darbuotojas, kuris nurodė, kad nesumokėti mokesčiai apskaičiuoti dėl žemės sklypų pardavimo. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė ragino J. V. susitvarkyti su mokesčiais. Inspekcija daro išvadą, kad Pareiškėjas buvo tinkamai informuotas, su juo 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 būdus. Mokestinių prievolių įvykdymo užtikrinimo priemonių 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 nustatoma mokesčių

įstatymų pažeidimų 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.

Pareiškėjas 2018-09-27 skunde nurodo, jog gavęs patikrinimo aktą pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad žemės sklypai Pareiškėjui nepriklausė, jis jų nepirko ir nepardavė, o dokumentus pasirašė paprašytas A. G. dukters J. V. ir tik vėliau sužinojo, kad tikrasis naudos gavėjas ir faktinis žemės sklypų savininkas buvo R. S. . Dėl paaiškinimuose nurodytų aplinkybių A. G. kreipėsi į prokuratūrą su pareiškimu dėl ikiteisminio tyrimo pradėjimo. Atlikus pareiškime nurodytų aplinkybių patikrinimą visi pareiškime nurodyti faktai buvo patvirtinti, t. y. kad Pareiškėjas ir A. G. nebuvo žemės sklypų savininkai ir jokios naudos iš sudarytų sandorių negavo. Tai patvirtina Šiaulių apygardos prokuratūros prokuroro 2018-06-04 nutarimas ir Šiaulių apskrities VPK ikiteisminio tyrimo pareigūnės 2018-05-24 nutarimas.

Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su centrinio mokesčių administratoriaus išvada, kad jam 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 Pareiškėjo ir D. R. sudaryta 2010-04-16 žemės sklypo pirkimo ir pardavimo sutartis buvo fiktyvi – žemės sklypai iki sandorio sudarymo R. S. buvo įsigyti iš D. R. ir tik formaliai notarine sutartimi perrašyti Pareiškėjo vardu. Šis sandoris buvo tariamas, juo nebuvo siekiama sukurti Pareiškėjui teisinių pasekmių – nuosavybės teisę ir toliau turėjo išlikti R. S. .

Centrinis mokesčių administratorius savo išvadas grindė Pareiškėjo 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 Pareiškėjas nesutinka, nes, anot jo, 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 Pareiškėjas sutiko įforminti tik savo žmonos dukters J. V. , o ne kitų asmenų nuosavybės teisę savo vardu.

Pagal Pareiškėjo 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 Pareiškėjui – 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 Pareiškėjo vardu įformintų žemės sklypų kaina. R. S. , būdamas kaltinamuoju baudžiamosiose bylose dėl svetimo turto įgijimo apgaule ir dėl nepagrįsto praturtėjimo, organizavo Pareiškėjo įtraukimą apgaule į fiktyvių sandorių įforminimą tikslu paslėpti savo nuosavybės teisę nuo baudžiamąjo persekiojimo.

Centrinis mokesčių administratorius sprendimą grindė ir tuo, kad Pareiškėjas civiline tvarka neginčijo byloje nustatytų faktinių aplinkybių, susijusių su ginčo žemės sklypų įsigijimu ir jų pardavimu, todėl neva Pareiškėjo teiginiai, kad jo vardu sudaryti sandoriai ir jis nėra šių sandorių šalis nėra patvirtinti (pripažinti negaliojančiais) civilinio proceso tvarka. Pareiškėjas su šiomis išvadomis nesutinka, nurodo, jog R. S. , 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 turinės prievolės sumokėti GPM, legalizuotos tikėtina iš nusikalstamos veiklos gautos piniginės lėšos. Baudžiamąjo persekiojimo vykdymas, viešojo intereso gynimas mokesčių srityje nėra Pareiškėjo funkcija ir Pareiškėjas neturi pajėgumų ir įgaliojimų surinkti įrodymus ir pateikti teismui ginant viešąjį interesą. Paminėti veiksmai yra valstybės valdymo organų funkcijos. Remiantis MAĮ 19 str. 1 d. 1–3 punktais, pasak Pareiškėjo, 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, Pareiškėjo 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 Pareiškėjui 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.

Pareiškėjas tvirtina, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra neteisėtas, nes esant neginčijamiems įrodymams, kad Pareiškėjas nėra sandorių, dėl kurių priskaičiuotas GPM, šalis ir nustačius tikrąjį naudos gavėją, sprendimas yra grindžiamas negaliojančiu sandoriu. Sandoris, kuriuo nesiekiam sukurti teisiųjų 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.

Nurodo, jog ginčo sandoris prieštarauja ir viešajai tvarkai. R. S. atžvilgiu buvo atliekami ikiteisminiai tyrimai, jis buvo nuteistas ir jo apeliacinis skundas nagrinėjamas Lietuvos Apeliaciniame teisme. J. V. atžvilgiu baudžiamoji byla buvo nutraukta suėjus baudžiamosios atsakomybės senaties terminui. R. S. ir J. V. vykdė veiklą, kuri, Pareiškėjo nuomone, turėjo turtinių nusikaltimų požymių. Jiems sudarant tariamus sandorius buvo siekiama išvengti mokėti mokesčius ir paslėpti turto įsigijimo šaltinius.

Pareiškėjas taip pat pažymi, kad R. S. ir J. V. veiksmai turi ir pinigų plovimo požymių, nes tikėtina yra susiję su šiemis asmenims pareikštais kaltinimais ir priimtais nuosprendžiais. Pareiškėjas skunde cituoja Pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 2 str. 9 punktą, kuriame pateikiama įtartinės piniginės operacijos ar sandorio sąvoka ir tvirtina, jog Pareiškėjo nurodytos aplinkybės atitinka šioje teisės normoje nurodytus kriterijus. Pareiškėjas taip pat cituoja Pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos 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 Pareiškėjo 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. T. y. Inspekcija turi teisę inicijuoti sandorių pripažinimą negaliojančiais netaikant restitucijos, t. y. paimitant 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 2018-07-05 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-223 ir Inspekcijos 2018-09-05 sprendimą Nr. 68-103.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo 2018-09-27 skundas tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2018-09-05 sprendimas Nr. 68-103 naikintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 3 392,42 Eur GPM, 1 792,25 Eur GPM delspinigius bei 339 Eur GPM baudą mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjas, 2012-08-01 pardavęs 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 Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė A. 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 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos pajamos, vadovaujantis GPM įstatymo (redakcija, galiojusi sandorio sudarymo metu) 17 str. 1 d. 28 punkto nuostatomis, buvo priskirtos apmokestinamosioms pajamoms ir, atsižvelgus į įstatyme nustatytą sutuoktinių turto teisinį režimą, padalintos abiems sutuoktiniams po lygiai ir apmokestintos GPM. Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus

jo mokestinio patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir įrodinėja, jog jis nebuvo faktinis ginčo žemės sklypų savininkas, jis jų nei pirkė, nei pardavė, tik pasirašė turto perleidimo sandorius paprašytas savo sutuoktinės A. G. dukters J. V. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 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 mokesčių laikotarpių pajamas) nustato, jog neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 3 metus iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės, arba 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 nuosavybės.

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 Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, 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 Pareiškėjas gavo GPM apmokestinamųjų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, nuo kurių apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjui 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 pozityviasias 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 mokėtojas 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 Pareiškėjas, kurio 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 mokėtoji 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 mokestinio ginčo atveju vieninteliai įrodymai, kuriais mokesčių administratorius pagrindė savo sprendimą apskaičiuoti Pareiškėjui mokėtiną GPM, yra VĮ Registrų centro pateikta Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu surašyta 2012-09-01 ginčo nekilnojamojo turto pardavimo sutartis, bei, kaip nurodo Šiaulių AVMI patikrinimo akte, trečiųjų asmenų Inspekcijai pateikti duomenys, jog Pareiškėjo sutuoktinė 2012 m. gavo 173 240 Lt nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas. Tačiau byloje nėra jokių tiesioginių įrodymų (mokėjimo pavedimų į Pareiškėjo sąskaitą, piniginių lėšų grynaisiais sumokėjimą Pareiškėjui patvirtinančių dokumentų, duomenų apie tai, kas sieja Pareiškėją (jo sutuoktinę) su A. M. , dėl ko piniginių lėšų pervedimas į jos sąskaitą galėtų būti laikomas tinkamu atsiskaitymu ir Pareiškėjo pajamų gavimu (galima užskaita), kad 173 240 Lt pajamų už parduotą nekilnojamąjį turtą Pareiškėjas faktiškai gavo. Priešingai, iš 2012-09-01 pirkimo ir pardavimo sutarties turinio matyti, jog ją Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu pasirašė pagal įgaliojimą atstovaujanti J. V. , kuri Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu pareiškė, kad 173 240 Lt pirkėjo atstovas sumokėjo pardavėjams pavedimu į jų nurodytą A. M. banko sąskaitą LT (duomenys neskelbtini), esančią AB „Swedbank“, prieš pasirašant šią sutartį, pardavėjai pinigus 173 240 Lt gavo ir jokių pretenzijų dėl minėtos sumos pirkėjui neturi ir ateityje neturės. Kaip nurodė Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateiktose 2018-06-19 rašytinėse pastabose dėl patikrinimo akto, analogiškai Pareiškėjas tvirtino ir 2018-07-30 skunde centriniam mokesčių administratoriui bei 2018-09-27 skunde Komisijai, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nebuvo tikrieji ginče aptariamų žemės sklypų savininkai, šių sklypų įsigijimo sandorį savo vardu įformino, vėliau ir įgaliojimą disponuoti žemės sklypais suteikė paprašyti Pareiškėjo sutuoktinės dukros J. V. . Pareiškėjo teigimu, J. V. jokių pinigų už parduotus žemės sklypus Pareiškėjui ir jo sutuoktinei neperdavė, A. M. jie nepažįstantys, jiems nežinoma, kokiu pagrindu pinigai buvo pervesti A. M. , kuri jokių pinigų Pareiškėjui ir jo sutuoktinei neperdavė, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė A. M. nebuvo skolingi ir jokių santykių su ja neturėjo. Be to, iš Pareiškėjo sutuoktinės A. G. 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 Pareiškėjo nurodytas aplinkybes ne tik dėl ginčo nekilnojamojo turto pardavimo, bet ir dėl šio turto įsigijimo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu fiktyvumo patvirtino visi ikiteisminio tyrimo pareigūno apklausti asmenys: Pareiškėjo sutuoktinė A. G. , 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 pinigus 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 Pareiškėjas įgijo teisę disponuoti už parduotus žemės sklypus gautomis pajamomis, darytina išvada, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 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 Pareiškėjui ginti savo pažeistas teises, nes, įvertinus aprašytąsias aplinkybes GPM įstatymo aspektu, matyti, jog jos yra pakankamos išvadai, jog Pareiškėjas 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 Pareiškėjui sumokėti į biudžetą GPM. Todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra naikintinas.

Mokestinių 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 2018-09-05 sprendimą Nr. 68-103.

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

Komisijos narė, pavaduojanti Komisijos pirmininkę

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė