



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. F. SKUNDO**

2023 m. vasario d. Nr. S- (7-155/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensčio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo R. F. (toliau – Pareiškėja) 2022-11-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-10-17 sprendimo Nr. 68-84 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė G. E., Inspekcijos atstovas D. F. 2023-02-07 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija 2022-12-06 protokoliniu sprendimu Nr. PP-286 (7-155/2022), atsižvelgusi į tai, jog Pareiškėja, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatomis, pateikė Inspekcijai 2022-12-02 pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, sustabdė Pareiškėjos 2022-11-07 skundo dėl Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimą iki kol paaiškės, ar yra pasirašytas susitarimas tarp Inspekcijos ir Pareiškėjos arba yra atmetas Pareiškėjos pasiūlymas pradėti derybas.

Inspekcija 2023-01-11 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)-R-142 pranešė Komisijai, jog nėra pagrindo pasirašyti susitarimą su Pareiškėja dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų.

Atsižvelgusi į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Komisija 2023-02-07 posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujiną ir skundą nagrinėja iš esmės.

Pareiškėja 2022-11-07 skunde nesutinka su skundžiamame sprendime nurodytomis Inspekcijos išvadomis, nes išvados yra nepagrįstos, logiškai prieštaringos bei nesuderinamos su pagrindiniais ES mokesčių teisės principais.

Dėl nekilnojamojo turto Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav.

Mokesčių administratorius įvertino nekilnojamojo turto, esančio Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav., įsigijimo ir pardavimo dokumentus bei aplinkybes ir nepripažino 77 917,50 Eur namo statybos išlaidomis, nurodydamas, kad ši suma nepripažįstama atsižvelgiant į prieštaringą informaciją, į tai, kad informacija apie gyvenamojo namo statybos baigtumą yra patvirtinta 2018-10-09 deklaracija apie statybos užbaigimą, pirkėjų pateiktu paaiškinimu, nuotraukomis bei UAB "B1" pateikta informacija.

Pareiškėja teigia, jog jos sutuoktinis mokesstinio patikrinimo metu pateikė statybos išlaidų suvestinę ir patirtas statybos išlaidas pagrindžiančius dokumentus, tačiau mokesčių administratorius padarė išvadą, kad dalis išlaidų negali būti atimtos iš pajamų, todėl apskaičiavo nepagrįstai dideles apmokestinamąsias pajamas. Į pateiktus dokumentus, pagrindžiančius patirtas statybos išlaidas, neatsižvelgė ir centrinis mokesčių administratorius, priimdamas skundžiamą sprendimą.

Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 19 straipsnio nuostatas, šių nuostatų taikymo taisykles aiškinančią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką. Nurodo, jog pagal Pareiškėjos sutuoktinio pateiktus dokumentus žemės sklypo įsigijimo ir namo statybos išlaidos sudarė iš viso 209 221,57 Eur, tačiau mokesčių administratorius 77 917,50 Eur patirtų išlaidų neatėmė iš gautų pajamų. Taigi, mokesčių administratorius, nenustatęs, kad nurodyto dydžio išlaidos iš tiesų nebuvo patirtos ir turėdamas visus išlaidas pagrindžiančius dokumentus, nepagrįstai, pažeisdamas GPMĮ nuostatas ir LVAT praktiką, dalies statybos išlaidų mokestinio patikrinimo metu neatėmė iš gautų pajamų.

Mokesčių administratorius išvadą dėl statybos išlaidų nepripažinimo grindžia tuo, jog deklaracija dėl namo statybos užbaigimo buvo įregistruota 2018-10-09 ir po šios datos yra patirtos 77 545 Eur namo statybos išlaidos.

Skunde pažymima, kad nei GPMĮ, nei skunde pacituotoje LVAT praktikoje nėra įtvirtinta jokių nuostatų ar ribojimų, iki kurios datos patirtos turto pasigaminimo išlaidos gali būti atimtos iš gautų pardavimo pajamų, todėl namo statybos išlaidos, patirtos po deklaracijos apie statybos užbaigimą pridavimo, jeigu jos buvo realiai patirtos ir pagrįstos dokumentais, privalo būti pripažintos ir atimtos iš gautų turto pardavimo pajamų.

Kaip jau buvo minėjęs savo teiktuose paaiškinimuose Pareiškėjos sutuoktinis, 2015-11-27 iš varžytinių buvo išsigytas žemės sklypas su nebaigtu statyti namu. Pastatas nebuvo konservuotas, prastos būklės. Siekdama pagrįsti šiuos teiginius, Pareiškėja nurodo pateikianti nuotraukas, parodančias, kokios būklės pastatas buvo jo įsigijimo metu. 2016 m. buvo pradėti statybos darbai ir tęsėsi iki 2019-07-05. 2018-10-31 sudaryta preliminarinė pirkimo–pardavimo sutartis su pirkėjais U. L. ir G. G.. Pirkėjai išreiškė norą, kad būtų pakeisti keli pastato elementai, ištaisytas statybinis brokas, kuris atsiskleidė po statybos darbų pabaigimo. Pastatas po atviru dangumi be hidroizoliacijos stovėjo 10 m., statinys nebuvo iki įsigijimo tinkamai konservuotas, daugelyje vietų buvo paveiktas drėgmės ir pelėsio. Teko stiprinti laikančias konstrukcijas, dengti papildomu tinko sluoksniu, perdažyti kelis kartus sienas, nes drėgmė vis iškeldavo dažus, trūkinėdavo tinkas. Statybininkai nekokybiškai atliko stogo šiltinimo ir hidroizoliacinius darbus, todėl į namo vidų pradėjo sunktis drėgmė po lietaus. Teko taisyti nekokybiškai atliktus darbus. Pirkėjai nebuvo apie tai informuoti, kad nepersigalvotų ir nenutrauktų sutarties. Didžiąją dalį broko pavyko nustatyti ir ištaisyti iki pardavimo sandorio. Pateiktos nuotraukos, pasak Pareiškėjos, patvirtina namo pastatymui ir jo broko taisymui reikalingų darbų ir išlaidų mastą.

Skunde tvirtinama, jog tiek pirkėjų pageidavimu patirtos papildomos išlaidos, tiek broko šalinimo išlaidos privalo būti atimtos iš pardavimo pajamų, nes yra neatskiriama visų patirtų išlaidų dalis ir be šių patirtų išlaidų namo pardavimo pajamos iš viso nebūtų gautos. Šiuo atveju Pareiškėja ir jos sutuoktinis patyrė išlaidas, kurių realumo mokesčių administratorius nenuginčijo. Todėl akivaizdu, kad Pareiškėjos atžvilgiu priimtame Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) sprendime nurodytos išvados priimtos ne objektyviai įvertinus visas aplinkybes, o remiantis subjektyvia nuomone. Centrinis mokesčių administratorius, neatlikęs detalesnės visų aplinkybių analizės, skundžiamame sprendime atkartodamas tas pačias Panevėžio AVMI sprendime nuodytas išvadas, sutiko su Panevėžio AVMI pozicija.

Mokesčių administratorius pateikia savo prielaidas ir samprotavimus, tačiau nepateikia objektyvių ir neginčijamų įrodymų, jog 77 545 Eur namo statybos išlaidos nebuvo realiai patirtos. Mokesčių administratorius iš esmės remiasi namo pirkėjo pateiktais paaiškinimais, kad namas buvo pilnai įrengtas, jokie broko, kurį reikėtų šalinti nematė ir pan. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad pirkėjo paaiškinimas šioje ginčo byloje negali būti laikomas pagrįstu įrodymu, jog nereikėjo šalinti jokie broko dar iki turto pardavimo sandorio. Kaip nustatė ir pats mokesčių administratorius, tarp pardavėjų ir pirkėjų buvo kilęs ginčas dėl statybos darbų kokybės ir po namo įsigijimo atsiradusio broko, todėl pirkėjo paaiškinimas negali būti laikomas objektyviu dėl šio kilusio ginčo. Be to, pirkėjas, gavęs mokesčių administratoriaus paklausimą pateikti su namo įsigijimu susijusius dokumentus ir informaciją, per advokatą surado Pareiškėjos sutuoktinį ir pareikalavo 8 000 Eur iš jo, priešingu atveju nurodė pateiksiąs mokesčių administratoriui tokią

informaciją, kuri pakenks Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui. Akivaizdu, kad negavęs reikalautų 8 000 Eur, namo pirkėjas pateikė mokesčių administratoriui tikrovės neatitinkančią informaciją. Pareiškėjos sutuoktinis tarp gautų elektroninių laiškų surado advokato persiustą namo pirkėjo laišką, patvirtinantį, kad pirkėjas kreipėsi į Pareiškėjos sutuoktinį (pridedama).

Informaciją apie namo pirkėjo kreipimąsi į Pareiškėjos sutuoktinį ir reikalavimą sumokėti 8 000 Eur Pareiškėja teigia nurodžiusi ir centriniam mokesčių administratoriui pateiktame skunde, tačiau skundžiamame sprendime mokesčių administratorius šį Pareiškėjos pateiktą argumentą nutylėjo ir dėl jo nepasisakė.

Skunde nurodoma, jog kaip buvo minėjęs Pareiškėjos sutuoktinis patikrinimo metu, dalis pastebėto statybos broko buvo pašalinta iki notarinės nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ir pirkėjai apie tai nebuvo informuoti, kad neatsisakytų pirkti turto. Nustatytas statybos brokas buvo pašalintas pirkėjams nežinant, todėl aplinkybė, jog pirkėjai pirminės apžiūros metu nepastebėjo jokio broko negali būti laikoma įrodymu, jog jokių darbų po preliminarios sutarties pasirašymo atlikti nereikėjo. Be to, vertinant pirkėjo paaiškinimus taip pat pastebimas prieštaravimas tarp paaiškinimų turinio ir mokesčių administratoriaus vertinimo dėl patirtų išlaidų po namo statybos užbaigimo. Pirkėjai nurodė, kad iki notarinės sutarties pasirašymo buvo susitarta, jog bus įrengta stiklinė dušo sienelė bei terasa ir patvirtino, jog tai buvo padaryta, todėl akivaizdu, kad po deklaracijos apie statybos užbaigimą dar buvo atliekami darbai ir patiriamos išlaidos. Pirkėjas taip pat nurodė, kad kai persikraustė į namą, pastebėjo sienų įtrūkimus, taip pat vėliau buvo pastebėtas stogo dangos brokas ir nustatyti stogo įrengimo trūkumai. Šie teiginiai bei pasirašyta taikos sutartis su pirkėju, Pareiškėjos įsitikinimu, patvirtina paaiškinimo teiginius, kad namas dėl ilgo stovėjimo ir netinkamo konservavimo buvo brokuotas, dėl ko vis išlysdavo naujas brokas, kuris dar iki pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo buvo taisomas to nežinant pirkėjams.

Mokesčių administratorius nurodo, kad 2018 m. rugsėjo ir spalio mėn. pradžioje namo pardavimo agento darytose nuotraukose matyti, kad namas įrengtas, apstatytas baldais, kiemas sutvarkytas, nematyti vykstančių darbų. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad šiose nuotraukose ir negalėjo matytis vykdomi darbai, nes pagrindiniai broko taisymo darbai buvo atlikti jau po preliminarios sutarties pasirašymo. Mokesčių administratorius daugiausia dėmesio skiria namo būklei įvertinti iki preliminarios sutarties pasirašymo, pateikia informaciją apie namo įrengimą, nurodytą skelbime, kaip namas atrodo nuotraukose, tačiau neatsižvelgia į tai, kad iš esmės po namo pridavimo buvo šalinamas pastebėtas brokas (neskaitant su pirkėjais sutartų atlikti darbų), apie kurį pirkėjai nebuvo informuoti ir šis brokas neatsispindi bei negali atsispindėti nei skelbime dėl namo pardavimo, nei padarytose nuotraukose.

Mokesčių administratorius kaip vieną iš aplinkybių, kodėl nepripažįsta dalies namo statybos išlaidų, nurodo ir tai, kad kvitus už statybos darbus išrašęs N. Y. nurodė 2019 m. kovo–gegužės mėn. dirbęs tik šiame objekte, tačiau per šį laikotarpį įsigijo tris verslo liudijimus darbui ne Kauno r. sav. teritorijoje, kur teigia atlikęs darbus, o darbui Kauno m. D. U. 2019 m. sausio ir vasario mėn. išrašytuose kvituose nurodytas dar neišduoto verslo liudijimo numeris.

Šios aplinkybės, pasak Pareiškėjos, negali įtakoti vertinimo, ar Pareiškėja ir jos sutuoktinis realiai patyrė turto statybos išlaidas, nes ne jie šiuos dokumentus surašė, ne jie pildė duomenis verslo liudijimui išduoti. Kitų asmenų surašyti ir turimi dokumentai negali paneigti suteiktų paslaugų realumo. Darbus atlikę asmenys patvirtino dirbę Pareiškėjos ir jos sutuoktinio name, nurodė konkrečius darbus, kuriuos atliko ir, nors mokesčių administratorius tokių duomenų nepateikia, tačiau tikėtina, kad asmenys deklaravo gautas pajamas. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, nėra pagrindo abejoti suteiktų paslaugų realumu ir namo statybai patirtų išlaidų dydžiu.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT 2011 m. nagrinėta byla, kurios nuostatomis remiasi Inspekcija, negali būti taikoma Pareiškėjos apmokestinimo atveju, nes priešingai nei nurodytoje byloje, Pareiškėjos sutuoktinis patikrinimo metu pateikė visus juridinę galią turinčius dokumentus, pagrindžiančius realiai namo statybai patirtas išlaidas, tik dalis pateiktų dokumentų dėl nesuprantamų priežasčių neįtiko mokesčių administratoriui. Mokesčių administratorius pateikia informaciją, kodėl nepripažįsta V. ir D. U. išrašytų dokumentų, tačiau šių asmenų atliktų

darbų vertė yra mažesnė nei 77 545 Eur. Todėl Pareiškėjai neaišku, kodėl ir kitų su verslo liudijimais dirbusių asmenų išrašyti dokumentai neįtinka mokesčių administratoriui ir mokesčių administratorius nevertina šių realiai patirtų išlaidų.

Atsižvelgiant į išdėstytą, skunde daroma išvada, jog mokesčių administratorius nepagrįstai namo, esančio Perkūnų g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav., įsigijimo išlaidas sumažino 77 545 Eur, dėl ko Pareiškėjai apskaičiuota mokesčių suma negali būti laikoma pagrįsta, todėl skundžiamas sprendimas privalo būti panaikintas.

Dėl nekilnojamojo turto Ašmenos 2-oji g., Kaune

2019-07-09 Pareiškėja ir jos sutuoktinis iš pardavėjo K. K. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo: butą, esantį Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2 ir gyvenamąsias patalpas, esančias Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-6. Bendra daiktų kaina – 34 055 Eur. Taip pat valstybinės žemės 2019-12-09 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. RK-6653 iš Lietuvos Valstybės už 5 457,27 Eur bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo 0,2313 ha žemės sklypo dalį – 0,0903 ha, esančią Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 14. 2020-01-30 sutuoktinių turto pasidalijimo sutartimi Nr. VL-414 sutuoktiniai pasidalijo nurodytomis sutartimis įsigytą turtą pusiau, o 2020-02-07 dovanojimo sutartimi Nr. VL-575 Pareiškėjos sutuoktinis padovanojo Pareiškėjai jam priklausančią atsidalinto turto dalį.

Šie turto padalijimo ir dovanojimo sandoriai, mokesčių administratoriaus teigimu, yra sudaryti siekiant mokesstinės naudos – padidinti turto įsigijimo kainą, nes sutuoktiniai dovanojamą turto dalį įvertino 81 000 Eur.

Pareiškėja pažymi, kad tokia mokesčių administratoriaus išvada yra nepagrįsta, nes turto padalijimo ir dovanojimo sandoriais buvo atitaisyta turto įsigijimo metu padaryta notaro klaida. Pareiškėja turtą Ašmenos g. įsigijo iš savo asmeninių lėšų, gautų pardavus jai nuosavybės teise priklausiusį dar iki santuokos sudarymo įsigytą butą F. R. g. 50-8A, Kaune. Įsigyjant turtą Ašmenos g., notaras padarė klaidą ir padarė žymą, kad turtas įsigyjamas kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė. Tačiau, kaip matyti iš pačios pirkimo–pardavimo sutarties, net ir sudarant turto pirkimo sandorį, dalyvavo tik viena Pareiškėja, Pareiškėjos sutuoktinis sandorėje nedalyvavo. Kai buvo pastebėta ši klaida, Pareiškėja kreipėsi į notarą, siekdama išsiaiškinti, kaip gali būti pašalinta klaida ir turtas priskirtas tik asmeninei jos nuosavybei. Notaras nurodė, kad klaidos ištaisymas galimas pirmiausia padalijant turtą ir paskui Pareiškėjos sutuoktiniui padovanojant savo turto dalį Pareiškėjai. Taigi, ši aplinkybė patvirtina, kad turto padalijimo ir dovanojimo sandoriai buvo sudaryti siekiant atitaisyti pirkimo sandorio sudarymo metu nepagrįstą turto priskyrimą bendram sutuoktinių turtui.

Iš visų nurodytų aplinkybių, pasak skundo, matyti, kad turtas turėjo būti įregistruotas kaip asmeninė Pareiškėjos nuosavybė, nes buvo įsigytas iš asmeninių jos lėšų, sudarant sandorį dalyvavo tik viena Pareiškėja, o ne abu sutuoktiniai, už šio turto pardavimą gautas lėšas Pareiškėja panaudojo turtui įsigyti, kuris taip pat priskirtas jos asmeniniam turtui (Paliėpgirių g. 8A, Palanga). Taigi, visos faktinės aplinkybės patvirtina Pareiškėjos teiginius, kad įsigyjant turtą Ašmenos g., notaras padarė klaidą įregistruojant turtą kaip bendrąją jungtinę sutuoktinių nuosavybę, todėl, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, turtas ir jo pardavimo pajamos turi būti priskiriamos tik Pareiškėjai.

Pareiškėjos įsitikinimu, aplinkybė, kad dovanojimo sutartimi padovanoto nekilnojamojo turto vertė padidinta iki 81 000 Eur, kas turi tiesioginės įtakos Pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) prievolės dydžiui, negali lemti vertinimo, jog sandoriais sutuoktiniai siekė vien mokesstinės naudos. Notaras visuomet reikalauja šalims įsivertinti dovanojamą turtą ir sutuoktiniai nurodė bet kokią sumą, tačiau sutuoktinių nurodyta turto vertė neturi jokios įtakos nustatant dovanojamo turto įsigijimo kainą. Mokesčių administratorius nurodo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis dovanojamą 1/2 turto dalį įsivertino 81 000 Eur, t. y. 4 kartus didesne kaina, nei realiai patyrė išlaidų šiai turto daliai įsigyti (19 756,14 Eur). Pagal Gyventojų ne individualios veiklos turto įsigijimo kainos nustatymo tam tikrais atvejais taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatas, dovanojimo būdu gauto turto įsigijimo kaina laikoma dovanojamo turto tikroji rinkos kaina, nustatyta tos dovanos gavimo dieną. Pagal GPMĮ tikroji rinkos kaina – suma, už kurią gali

būti apsikeista turtu arba kuria, sudarius tiesioginį sandorį, gali būti įskaitytas nepriklausomų ir ketinančių pirkti arba parduoti asmenų tarpusavio įsipareigojimas. Mokesčių administratorius, nustatydamas turto tikrąją rinkos kainą, visada vadovaujasi arba nepriklausomų vertintojų nustatyta kaina, arba, jeigu vertinimas neatliktas, VĮ Registrų centro nurodyta turto vidutine rinkos verte.

Taigi, šiuo atveju, nepriklausomai nuo to, kokią kainą patys sutuoktiniai nurodė dovanojimo sutartyje, turto įsigijimo kaina turėtų būtų laikoma VĮ Registrų centro pateikiama turto vertė dovanojimo dieną – 41 946,38 Eur. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjai jos sutuoktinio padovanoto turto dalies įsigijimo kaina yra 19 756,14 Eur, todėl dovanojimo sandoriu turto vertė padidėjo tik 22 190 Eur ir GPM nuo šios sumos sudarytų 3 329 Eur. Todėl akivaizdu, kad mokesčių administratoriaus nurodoma neva gauta mokestinė nauda yra minimali, o vertinant papildomai patirtas sudarytų turto padalijimo ir dovanojimo sandorių išlaidas, neva gautos mokestinės naudos galimai visai neliktų. Be to, turto pasidalijimo sutartimi buvo pasidalintas tik šis vienas turtas, daugiau turto pasidalijimo ar dovanojimo sandorių sutuoktiniai nėra sudarę ir už iš šio turto pardavimo gautas lėšas Pareiškėja panaudojo turtui įsigyti, kuris taip pat priskirtas jos asmeniniam turtui (Paliepgirių g. 8A, Palanga).

Skunde pažymima, kad mokesčių administratoriaus išvada, jog sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, nėra pagrįsta jokiais dokumentais ir išsamiu vertinimu, nei patikrinimo akte, nei Panevėžio AVMI sprendime, nei skundžiamame sprendime nėra pateikta jokio vertinimo, kokios konkrečios aplinkybės parodo, jog šiais sandoriais buvo siekta mokestinės naudos, išskyrus jau minėtą sutuoktinių nustatytą dovanojamo turto vertę.

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatą, šios nuostatos taikymo taisyklės aiškinančią LVAT praktiką (pvz., 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011, 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016 ir kt.), pagal kurią pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius. Nurodo, jog LVAT jurisprudencijoje pažymima, kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei, pasirinkti tokį iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. (LVAT 2011-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-371/2011, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2316/2011, 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3448/2011, 2019-06-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2031-556/2019). Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes ir nurodytą LVAT praktiką, Pareiškėjai kyla klausimas, jeigu, kaip matyti iš visų aplinkybių, turtas turėjo būti įregistruotas kaip asmeninė Pareiškėjos nuosavybė, nes buvo įsigytas iš asmeninių sutuoktinės lėšų ir jo pardavimo pajamos priklauso tik Pareiškėjai, kodėl Pareiškėja su sutuoktiniu turėjo pasirinkti būtent biudžetui naudingiausią sandorį ir pirmiausia parduoti šį turtą, susimokėti mokesčius, o tik paskui padovanoti pinigines lėšas savo sutuoktinei.

Pasak skundo, tai, kad sandoriais nebuvo siekta mokestinės naudos, patvirtina ir aplinkybė, jog nuo turto padalijimo ir dovanojimo sandorių sudarymo iki turto pardavimo praėjo didelis laiko tarpas, avansas už turtą gautas tik po devynių mėnesių, o turto pardavimo sutartis sudaryta beveik po metų nuo padalijimo ir dovanojimo sandorių. Jeigu turto padalijimo ir dovanojimo sandoriais būtų siekta mokestinės naudos – padidinti turto įsigijimo kainą, šie sandoriai būtų sudaryti tik prieš turto pardavimo sandorį, kai jau buvo surastas turto pirkėjas, nes per metus turto vertė būtų dar labiau padidėjusi.

Pareiškėja skunde nesutinka su Panevėžio AVMI pozicija dėl turto Ašmenos 2-oji g. 25A-2 pardavimo pajamų priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms, nes šiuo atveju Pareiškėja teisėtai pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta lengvata.

Pareiškėja teigia, jog įgyvendino visas minėtoje GPMĮ normoje nurodytas sąlygas: Ašmenos 2-oji g. 25A-2 buvo deklaravusi gyvenamąją vietą, pardavus šį turtą gautas lėšas per

vienerius metus panaudojo kitam būstui įsigyti ir naujai įsigytame būste deklaravo savo gyvenamąją vietą. Atsižvelgiant į tai, šio turto pardavimo pajamas Pareiškėja pagrįstai priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms.

Pareiškėja sutinka su mokesčių administratoriaus teiginiu, kad pastatas, kuriame ji deklaravo gyvenamąją vietą, yra nebaigtas statyti ir faktiškai jame gyventi kol kas neįmanoma. Pareiškėjos įsitikimu, ši aplinkybė negali paneigti jos teisės taikyti GPMĮ įtvirtintos lengvatos. Šiuo adresu Pareiškėja su sutuoktiniu toliau vykdo statybas, kurias pabaigus būstas bus pritaikytas gyventi ir Pareiškėja jame apsigyvens. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad statybos jau eina į pabaigą, šiuo metu namo baigtumas siekia 78 proc., taigi, pakankamai greitai Pareiškėja galės faktiškai apsigyventi šiame name. Pareiškėja pateikia pastato kadastrinių matavimų bylą ir nuotraukas, patvirtinančius šiuo metu esantį namo baigtumą. Taigi, ne nuo Pareiškėjos priklausančių priežasčių statomame name šiuo metu nėra galimybės gyventi. Tačiau ši aplinkybė neturi įtakos vertinant, ar Pareiškėja galėjo taikyti nurodytą lengvatą, nes visos lengvatos taikymo sąlygos yra įgyvendintos. GPMĮ yra aiškiai ir nedviprasmiškai įtvirtinta, jog norint pasinaudoti lengvata, gyvenamoji vieta turi būti deklaruota ir nėra nurodyta, jog tuo adresu privaloma faktiškai apsigyventi per metus.

Mokesčių administratorius nurodo iš UAB "B1" gautus duomenis dėl turto Paliepgirių kel. 8A, Palangoje, pardavimo, cituodamas skelbimo turinį. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad skelbimo turinys niekaip neįtakoja GPM lengvatos taikymo sąlygų, be to, šis skelbimas įdėtas ne dėl Pareiškėjai priklausančio turto pardavimo. Kaip nurodo ir pats mokesčių administratorius, Pareiškėjai nuosavybės teise priklauso tik 207/2000 dalis žemės sklypo, sklypas priklauso iš viso 4 bendrasavininkams, kurie yra pasitvirtinę sklypo naudojimo tvarką, kuri buvo pateikta mokesčių administratoriui. Sklypo bendrasavininkai yra Pareiškėjos sutuoktinio sesuo, jos įmonė bei Pareiškėjos sutuoktinio draugas, dėl kurio turto pardavimo ir buvo įdėtas skelbimas Pareiškėjos sutuoktinio vardu. Tačiau jau skelbime Pareiškėjai priklausantis namas buvo pažymėtas kaip rezervuotas, kad pirkėjai dėl jo neskambintų ir neprašytų parduoti, nes jo Pareiškėja parduoti nesiruošia ir kartu su skundu Pareiškėja pateikė šiuos teiginius patvirtinančius skelbimo duomenis. Tačiau centrinis mokesčių administratorius į šiuos argumentus neatsižvelgė ir jų visiškai nevertino.

Pasak skundo, tai, kad skelbimas buvo įdėtas ne dėl Pareiškėjai priklausančio namo pardavimo pagrindžia ir aplinkybė, kad turtas Paliepgirių kel. 8A, Palangoje, yra asmeninė Pareiškėjos nuosavybė, o skelbimas dėl namo pardavimo buvo įdėtas Pareiškėjos sutuoktinio vardu, nurodant jo telefono numerį. Turtui esant asmenine Pareiškėjos nuosavybe, be Pareiškėjos įgaliojimo, jos sutuoktinis nebūtų galėjęs sudaryti preliminarios sutarties dėl turto pardavimo, iš pirkėjų paimti avanso ir pan., o tokio įgaliojimo Pareiškėja sutuoktiniui nėra suteikusi.

Taigi, atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes ir skunde paminėtą LVAT praktiką, tvirtinama, jog mokesčių administratorius plečiamai aiškina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkto nuostatas ir nepagrįstai siekia apmokestinti gautas gyvenamojo būsto pardavimo pajamas, kurios priskiriamos neapmokestinamoms pajamoms.

Dėl paskirtos baudos dydžio

Pareiškėjos įsitikinimu, dėl už 2020 m. papildomai apskaičiuoto GPM dėl turto Ašmenos g., Kauno m. pardavimo, Pareiškėjai paskirtos baudos dydis privalo būti sumažintas iki 10 proc.

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 139 straipsnio 2 dalies, šios teisės normos komentaro, Baudų skyrimo ir delpinigių skaičiavimo metodikos 18 punkto nuostatas ir tvirtina, jog, vertinant skirtingos baudos dydį, būtina atsižvelgti į Pareiškėjos veiksmus viso patikrinimo metu – ji visiškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė jam visą reikalingą informaciją bei paaiškinimus. Taip pat privalo būti atsižvelgta į biudžetui padarytos žalos dydį, kuris šiuo atveju yra nedidelis, nes Pareiškėjai skundžiamu sprendimu patvirtinta papildomai mokėtina GPM suma yra 10 315,21 Eur.

Be to, Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, pagal kurią Pareiškėjos atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 69 straipsnį) ir tokią savo poziciją grindžia LVAT praktikos nuostatomis

(2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

Remiantis Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikoje nustatytais baudų skyrimo taisyklėmis, nebuvo nustatytas Pareiškėjos pažeidimų sistemingumas, pakartotinumas ir kitos aplinkybės, kurios būtų vertinamos kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Metodikos 18.4 punkte yra įtvirtinta, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis teisingumo ir protingumo kriterijais, turi teisę kiekvieno konkretaus pažeidimo atveju vertinti visas, jo manymu, svarbias aplinkybes (baudą didinančias ar mažinančias) ir skirti baudą, adekvačią padarytam pažeidimui. Įvertinus Pareiškėjos akivaizdų geranorišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, sudarant sąlygas atlikti mokesčių patikrinimą, minimalų žalos biudžetui dydį bei nenustačius Pareiškėjos atsakomybę sunkinančių aplinkybių, privalo būti nustatytos teisingos ir proporcingos valstybės poveikio priemonės, atitinkančios padarytą pažeidimą. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos tvirtinimu, GPM bauda privalo būti sumažinta iki 10 proc.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, ir vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2022-10-17 sprendimą Nr. 69-84, sumažinti paskirtos baudos dydį iki minimalaus dydžio – 10 proc.

Inspekcija 2022-10-17 sprendimu Nr. 68-84 pakeitė Panevėžio AVMI 2022-06-14 sprendimą Nr. (42.59 Mr) FR0682-131 ir vietoje nurodymo Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 10 802,88 Eur GPM, 3 212 Eur GPM baudą, 618,84 Eur GPM delspinigius, nurodė sumokėti 10 315,21 Eur GPM, 2 022 Eur GPM baudą, 590,91 Eur GPM delspinigius.

Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2016-01-01–2020-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2022-05-10 patikrinimo akte Nr. (42.59 Mr) FR0680-156 (toliau – patikrinimo aktas) nustatė, kad Pareiškėja už 2019 m. nedeklaravo mokėtino 5 702,19 Eur GPM, nes Pareiškėja (kartu su sutuoktiniu), pardavusi nekilnojamąjį turtą (namą su žemės sklypu), nedeklaravo nekilnojamojo turto pardavimo pajamų ir šio turto įsigijimo išlaidų. Pareiškėja už 2020 m. nedeklaravo mokėtino 5 100,69 Eur GPM, nes siekdama mokesstinės naudos – išvengti GPM mokėjimo už parduotą nekilnojamąjį turtą (butą, gyvenamąją patalpą, žemės sklypą), 2020 m. sudarė nekilnojamojo turto pasidalinimo ir dovanojimo sandorius su sutuoktiniu, be to, pardavusi (kartu su sutuoktiniu) žemės sklypą, nedeklaravo apmokestinamųjų pajamų. Panevėžio AVMI, apskaičiuodama 5 044,69 Eur GPM už 2020 m., taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, apskaičiuodama Pareiškėjos pajamas ir išlaidas vadovavosi CK 3.87, 3.88, 3.117 straipsnių nuostatomis ir Pareiškėjos pajamas ir išlaidas padalino lygiomis dalimis su sutuoktiniu B. F.. Vadovaudamasi GPMĮ 5, 16, 19, 25, 27 straipsnių nuostatomis, Panevėžio AVMI dėl nustatytų pažeidimų Pareiškėjai iš viso apskaičiavo 10 802,88 Eur GPM.

Išnagrinėjusi patikrinimo aktą, Panevėžio AVMI 2022-06-14 sprendimu Nr. (42.59 Mr) FR0682-131 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 10 802,88 Eur GPM, bei, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies, 139 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo 618,84 Eur GPM delspinigius bei skyrė Pareiškėjai vidutinę 30 proc. dydžio 3 212 Eur GPM baudą.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies.

Dėl žemės sklypo su gyvenamuoju namu pardavimo pajamų ir įsigijimo išlaidų

Sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI patikrinimo metu nustatė, kad 2015-11-27 turto pardavimo iš varžytinių aktu Nr. S-14012 Pareiškėjos sutuoktinis įsigijo 0,1010 ha bendrojo ploto kitos paskirties (mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos) žemės sklypą, esantį Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav., su nebaigtu statyti, pagal projektą 293,28 kv. m bendrojo ploto, neįregistruotu gyvenamuoju namu. Turto pardavimo iš varžytinių akte neišskirta žemės sklypo ir nebaigto statyti gyvenamojo namo vertė, nenurodytas gyvenamojo namo baigtumo procentas. Bendra turto įsigijimo kaina – 17 000 Eur.

Kauno r. savivaldybės administracija 2015-12-10 Pareiškėjos sutuoktiniui išdavė leidimą statyti naują statinį Nr. LNS-24-151210-01082. Pareiškėjos sutuoktinio vardu 2017-03-01 įregistruota nuosavybės teisė į suformuotą naują pastatą (įregistravimo pagrindas: 2016-05-26 nekilnojamojo daikto kadastro duomenų byla, 2017-02-07 pažyma apie statinio statybą be esminių nukrypimų nuo projekto Nr. ACUB-60-170207-00113).

VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) duomenimis, sklype pastatyto gyvenamojo namo statybos pradžios metai – 2007, pabaigos metai – 2018. 2018-09-17 išduotas pastato energinio naudingumo sertifikatas (2018-09-17 Statybos produkcijos sertifikavimo centro pranešimas Nr. GV-0350-00794/0). 2018-10-09 užregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą, įregistravimo pagrindas: 2018-10-09 informacinės sistemos „Infostatyba“ pranešimas Nr. ACCR-20-181009-02412. Laikotarpiu nuo 2018-12-10 iki 2019-05-22 žemės sklypui ir pastatui uždėtas areštas (apribota disponavimo teisė). Areštavusi institucija: Vilniaus apygardos prokuratūra.

Nustatyta, kad 2019-07-12 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. RJ-4147 Pareiškėjos sutuoktinis Artūras R. R. ir G. G. (toliau – pirkėjai) pardavė žemės sklypą, kurio kaina – 17 000 Eur, taip pat Pareiškėja ir jos sutuoktinis pirkėjams pardavė gyvenamąjį namą, kurio kaina – 207 000 Eur. Bendra parduotų daiktų kaina 224 000 Eur. U. L. 2019-07-19 iš gautos paskolos pervedė 190 400 Eur į Pareiškėjos sutuoktinio sąskaitą *Swedbank AB*. Iki pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo ir sutarties pasirašymo dieną pirkėjai sumokėjo 33 600 Eur, iš jų 1 000 Eur avansą pervedė 2018-10-31 pavedimu į B. F. sąskaitą *Swedbank AB*.

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 5, 6 straipsnių, 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatas, nurodydama, kad, vadovaudamasi šiomis GPMĮ nuostatomis bei atsižvelgdama į CK 3.87, 3.88 straipsnių nuostatas, Panevėžio AVMI sprendime konstatavo, jog Pareiškėja iki mokesčio patikrinimo pradžios nedeklaravo 2019 m. gautų 103 500 Eur apmokestinamųjų pajamų už parduotą nekilnojamąjį turtą – gyvenamąjį namą, esantį Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad 2020-12-28 sudarytas taikos susitarimas prie 2019-07-12 pirkimo–pardavimo sutarties, pagal kurį susitarta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis sumoka pirkėjams 6 500 Eur dydžio kompensaciją dėl nekokybiškai atliktų statybos darbų. Taikos susitarimu šalys susitarė, kad kompensacija atlygina pirkėjams pagal pirkimo–pardavimo sutartį nupirktų daiktų trūkumus ar defektus, taip pat visas papildomas išlaidas, tame tarpe advokato, statybos specialistų ar kt. paslaugoms. Pirkėjai daiktų trūkumus pašalina savo sąskaita ir rizika. Kompensacija sumokama per 14 dienų nuo taikos susitarimo pasirašymo dienos. Pirkėjai atsisako visų pretenzijų pardavėjams, nurodytų advokatės H. R. kontoros 2020-08-21 pretenzijoje, 2020-10-08 pakartotinėje pretenzijoje, UAB "C1" 2020-10-02 gyvenamajame name, esančiame Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav., dėl nekokybiškai atliktų statybinių darbų padarytos žalos nustatymo akte Nr. 20-10/02 ir kitose iki susitarimo pasirašymo dienos pirkėjų pareikštose pretenzijose.

Pareiškėja Inspekcijai pateiktame skunde teikia argumentus dėl to, kad mokesčių administratorius nepagrįstai nesumažino Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų pajamų pirkėjams kompensuota 6 500 Eur suma, nes ši pirkėjų sumokėta turto kainos dalis buvo grąžinta turto pirkėjams.

Inspekcijos vertinimu, šie Pareiškėjos skundo argumentai yra pagrįsti ir Pareiškėjos 2019 m. gautos nekilnojamojo turto pardavimo pajamos turi būti sumažintos Pareiškėjos sumokėta 3 250 Eur (6 500/2) kompensacija. Inspekcija Sprendime remiasi MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, kurio aiškinimas ir taikymas, Inspekcijos tvirtinimu, kiekvienu atveju priklauso nuo konkrečių faktinių aplinkybių. Todėl šiuo atveju Panevėžio AVMI nepagrįstai nesumažino Pareiškėjos gautų pajamų pirkėjams kompensuota 3 250 (6 500/2) Eur suma, nes ši pirkėjų sumokėta turto kainos dalis buvo grąžinta turto pirkėjams. Atsižvelgiant į tai, pasak Inspekcijos, keistinos Panevėžio AVMI išvados dėl Pareiškėjos už 2019 m. nedeklaruotos pajamų sumos, konstatuojant, jog Pareiškėja iki mokesčio patikrinimo pradžios nedeklaravo

2019 m. gautų 100 250 Eur apmokestinamųjų pajamų už parduotą gyvenamąjį namą, esantį Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav.

Iš patikrinimo akto, pasak Inspekcijos, matyti, kad vietos mokesčių administratorius perskaičiavo Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu 2022-02-04 pateiktos patikslintos pajamų mokesčio deklaracijos už 2019 m., kurioje Pareiškėja deklaravo 100 250 Eur pajamas, gautas pardavus turtą – gyvenamąjį namą (perleisto turto dalis: ½) ir su pajamų uždirbimu susijusių išlaidų 95 969 Eur sumą, duomenis.

Sprendime nurodoma, jog pagal GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies nuostatas pardavus ne individualios veiklos turtą, išskyrus atliekas, gali būti atimta turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai (pvz., sumokėti mokesčiai notarui, VĮ Registrų centrui ir pan.), pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais. Tais atvejais, kai gyventojas pats pagamina (pastato) statinį, tai tokio statinio įsigijimo kaina yra išlaidos, patirtos statinio pagaminimui (pastatymui). Nekilnojamojo turto įsigijimo kainai taip pat priskiriamos šio turto rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, išlaidos. Statinio paprastojo remonto išlaidos statinio įsigijimo kainai nepriskiriamos. Dokumentai, patvirtinantys turto įsigijimo kainą, privalo turėti Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose nustatytus apskaitos dokumentų rekvizitus. Nekilnojamojo turto statybos kainą patvirtinančiais dokumentais gali būti statybos išlaidas pagrindžiantys dokumentai: kasos aparato kvitai, sąskaitos ir pan., iš kurių būtų galima nustatyti įsigytų prekių, medžiagų ar paslaugų įsigijimo datą ir kainą, pirkėją. Išlaidos pripažįstamos tik tuo atveju, jeigu kvite nurodytas pirkėjo (kliento) pavadinimas ir fizinio asmens (pardavėjo) vardas, pavardė. Jei kasos aparato kvituose nėra visų privalomų apskaitos dokumentų rekvizitų, t. y. jeigu kasos aparato kvite rekvizitų, identifikuojančių pirkėją, nėra, tai turto – savos statybos namo ar buto statybinių medžiagų išlaidas pagrindžiančiais dokumentais gali būti pripažįstami kasos aparato kvitai, kurie neviršija 100 Eur.

Nustatyta, kad VĮ Registrų centro NTR duomenų bazės išrašė Nr. 44/565165 yra pateikti duomenys apie pastatytą nekilnojamojį turtą: sienos: blokeliai; stogo dangą: bitumas; aukštų skaičius: 1; bendras plotas: 169,46 kv. m; naudingas plotas: 136,95 kv. m; gyvenamasis plotas: 104,99 kv. m; garažų plotas: 32,51 kv. m; kambarių skaičius: 4. VĮ Registrų centro NTR vertinimu, gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) yra 139 000 Eur.

Mokesčio tyrimo metu Pareiškėja ir jos sutuoktinis neteikė dokumentų, patvirtinančių išlaidas turtui pagaminti (pastatyti). Pareiškėjos sutuoktinis 2022-02-07 pateikė paaiškinimą dėl namo Perkūno g. 4 statybos bei pardavimo aplinkybių ir statybos išlaidų suvestinę. Suvestinėje nurodyta bendra išlaidų suma – 208 937,59 Eur, įskaitant antstoliui S. E. sumokėtus 17 000 Eur už žemės sklypą, kuriame pastatytas gyvenamasis namas.

Pareiškėjos sutuoktinis dėl nekilnojamojo turto Kauno r. sav., Virbaliūnų k., Perkūno g. 4, paaiškino, kad iš varžytinių 2015-11-27 buvo įsigytas žemės sklypas su nebaigtu statyti namu už 17 000 Eur. Pastatas nebuvo konservuotas, prastos būklės. 2016 m. pradėti statybos darbai tęsėsi iki 2019-07-05. Statinio savikaina – 208 937,59 Eur. Pastatas buvo statomas saviems poreikiams ūkiniu būdu. 2019-07-10 deklaruota gyvenamoji vieta šiuo adresu, nes norėta kreiptis į gydymo įstaigą. 2018-10-31 sudaryta preliminarinė pirkimo–pardavimo sutartis su pirkėjais U. L. G. G.. Pirkėjai išreiškė norą, kad būtų pakeisti keli pastato elementai, ištaisyti statybinis brokas, kuris atsiskleidė po namo statybos darbų pabaigimo. 2020-12-28 buvo pasirašytas taikos susitarimas ir į U. L. sąskaitą sumokėta 6 500 Eur kompensacija.

Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2022-03-07 pateikė statybos išlaidų dokumentų kopijas, pagal kurias patikrinimo metu sudaryta gautų dokumentų suvestinė. Statybos išlaidų dokumentų ir su pardavimu susijusių teisės aktuose nustatytų privalomų mokėjimų dokumentų pateikta už 192 221,57 Eur (patikrinimo akto 2 priedas).

Pagal pateiktus dokumentus statybos darbus atliko ir atlygį grynaisiais pinigais gavo individualią veiklą pagal pažymą vykdeš M. I. (2016 m. išmokėta 2 289,73 Eur) bei individualią veiklą su verslo liudijimais vykdeš asmenys: E. B. (2016 m. išmokėta 9 970 Eur; 2018 m. išmokėta 3 890 Eur), veiklos kodas 102; I. Y. (2016 m. išmokėta 4 725 Eur, 2018 m. išmokėta 38 870 Eur,

2019 m. išmokėta 17 570 Eur), veiklos kodas 2016 m. ir 2018 m. 101, veiklos kodas 2019 m. 102; J. F. (2017 m. išmokėta 900 Eur), veiklos kodas 102; D. Y. (2017 m. išmokėta 8 110,50 Eur), veiklos kodas 065; S. A. (2018 m. išmokėta 8 000 Eur), veiklos kodas 102; D. U. (2018 m. išmokėta 13 170 Eur, 2019 m. išmokėta 32 835 Eur), veiklos kodas 102; N. Y. (2019 m. išmokėta 20 000 Eur), veiklos kodas 102. Iš viso pagal kvitus, išrašytus iki 2018-10-09 (deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo data), statybos darbų atlikta už 82 785,23 Eur. Po deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo statybos darbų atlikta už 77 545 Eur.

Inspekcija Sprendime cituoja mokestinio tyrimo metu pateiktus gyvenamojo namo pirkėjų U. L. ir G. G. paaiškinimus apie tai, kaip jie sužinojo apie parduodamą nekilnojamąjį turtą, apie šio turto apžiūrą, turto trūkumus, jų nustatymo aplinkybes. U. L. pateikė 2019-01-26 apsilankymo metu darytą nuotrauką ir namo pardavimo agento R. D. atsiųstas namo išorės, vidaus ir aplinkos nuotraukas (fotografuota 2018-09-03, 2018-09-11, 2018-10-04), kurios pirkėjams buvo reikalingos pirminei preliminariai vertinimo kainai gauti. Iš nuotraukų, pasak Inspekcijos, matyti, kad namas įrengtas, apstatytas baldais, kiemas sutvarkytas, vykstančių statybos darbų požymių nėra. Inspekcija Sprendime taip pat cituoja UAB "B1" pateiktą informaciją apie *Aruodas.lt* portale talpintą namo, esančio Kauno r. sav., Virbaliūnų k., Perkūno g. 4, pardavimą. Nurodo, kad patikrinimui pateiktuose E. B., I. Y., S. A., D. U. ir N. Y. išrašytuose prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose nenurodyta, kokie statybos darbai atlikti, todėl siekiant išsiaiškinti, ar po deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo išrašytuose prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose nurodytos 77 545 Eur išlaidos už statybos darbus buvo realiai patirtos statant gyvenamąjį namą Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav., Pareiškėjos sutuoktinis buvo paprašytas paaiškinti, kokius darbus atliko su verslo liudijimais dirbęs asmenys, t. y. kokia buvo statybos darbų rūšis, apimtis, įkainiai. Pareiškėjos sutuoktinis paaiškinimo nepateikė.

Nustatyta, kad gyventojų, išrašiusių prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus už atliktus statybos darbus, įsigyti verslo liudijimai (išskyrus I. Y. 2016 ir 2018 m. išduotus verslo liudijimus statybos baigimo apdailos ir valymo darbams (veiklos kodas 101) bei D. Y. 2017 m. išduotą verslo liudijimą elektros įrengimui pastatuose bei elektros įtaisų įrengimui, veiklos kodas 065) suteikė teisę vykdyti specialiuosius statybos darbus, kuriems priskiriama: statybvietės paruošimas, stogų dengimas, pamatų klojimas, mūrijimo, betonavimo, hidroizoliaciniai darbai, pastolių ir darbo platformų statymas ir ardymas, dūmtraukių įrengimas (veiklos kodas 102). Patikrinimo metu negavus paaiškinimo iš Pareiškėjos sutuoktinio, klausimai apie atliktus darbus pateikti prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose nurodytiems asmenims. Inspekcija Sprendime cituoja M. I., E. B., S. A., N. Y., D. U. paaiškinimus, pažymėdama, kad S. S. 2019-01-18, 2019-02-01, 2019-02-19 išrašytuose prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose Nr. 01, 02, 03 yra nurodytas verslo liudijimo numeris, kurio paslaugas teikęs ir užmokestį gavęs asmuo dar negalėjo žinoti, nes verslo liudijimas Nr. QZ136123-1 I S. S. buvo išduotas vėlesne data, t. y. 2019-02-25 (patikrinimo akto 4 lentelė). I. Y. paaiškinimo nepateikė, jo vardu išrašytų prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitų po deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo bendra suma – 18 560 Eur, verslo liudijimas išduotas 102 kodu žymimai veiklos rūšiai.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis mokestinio tyrimo metu ir pradėjus mokestinį patikrinimą ilgą laiką neteikė išlaidų dokumentų, po deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo patirtas statybos išlaidas grindžia su verslo liudijimais dirbusių asmenų išrašytais dokumentais, tačiau už šį laikotarpį nepateikė statybinių medžiagų įsigijimo dokumentų. 2018 m. spalio mėn. sudarę preliminarią pirkimo–pardavimo sutartį ir gavę avansą Pareiškėja ir jos sutuoktinis žinojo, kad namas bus parduodamas ir tokiu atveju statybinių medžiagų įsigijimo dokumentai bus reikalingi išlaidoms pateisinti, tačiau tokių dokumentų nepateikė. Kvitus už statybos darbus išrašęs N. Y. nurodė 2019 m. kovo–gegužės mėn. dirbęs tik šiame objekte, tačiau per šį laikotarpį įsigijo tris verslo liudijimus darbui ne Kauno r. sav. teritorijoje, kur teigia atlikęs darbus, o darbui Kauno mieste. D. U. 2019 m. sausio ir vasario mėn. išrašytuose kvituose nurodytas dar neišduoto verslo liudijimo numeris. Išlaidų už statybos darbus suma po gyvenamojo namo pridavimo beveik lygi statybos darbų išlaidoms, patirtoms 2016 m. – 2018-10-09 laikotarpiu

(iki deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo). Iki deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo statybos darbų atlikta už 82 785,23 Eur, po – už 77 545 Eur.

Atsižvelgiant į išvardintas patikrinimo metu Panevėžio AVMI nustatytas faktines aplinkybes bei į tai, kad informacija apie gyvenamojo namo baigtumą yra patvirtinta oficialiu dokumentu – deklaracija apie statybos užbaigimą, kuri užregistruota 2018-10-09, į pirkėjų pateiktus paaiškinimus, į ginčo byloje pateiktas nuotraukas bei į UAB "B1" pateiktą informaciją, Sprendime konstatuojama, jog Panevėžio AVMI patikrinimo metu pagrįstai gyvenamojo namo įsigijimo (statybos) išlaidomis nepripažino 77 917,50 Eur (77 545 Eur + 372,50 Eur) ir pagrįstai dokumentais patvirtinta gyvenamojo namo įsigijimo išlaidų suma pripažino 114 304,07 Eur (192 221,57 – 77 917,50). Panevėžio AVMI pagrįstai Pareiškėjai tenkančia gyvenamojo namo įsigijimo išlaidų dalimi pripažino 57 152,04 Eur sumą.

Pareiškėja pateiktame skunde nurodo, kad nors Pareiškėjos sutuoktinis patikrinimo metu pateikė statybos išlaidų suvestinę ir patirtas išlaidas pagrindžiančius dokumentus, tačiau Panevėžio AVMI, įvertinusi pateiktus dokumentus, padarė išvadą, kad dalis išlaidų negali būti atimtos iš pajamų, todėl apskaičiavo nepagrįstai dideles apmokestinamąsias pajamas. Nurodo, jog tiek pirkėjų pageidavimu patirtos papildomos išlaidos, tiek broko šalinimo išlaidos privalo būti atimamos iš pardavimo pajamų, nes yra neatskirijama visų patirtų išlaidų dalis ir be šių išlaidų namo pardavimo pajamos iš viso nebūtų gautos. Šiuo atveju Pareiškėja ir jos sutuoktinis realiai patyrė išlaidas, jų realumo mokesčių administratorius nenuginčijo. Teigia, kad Panevėžio AVMI patikrinimo akte nepateikia jokių objektyvių ir neginčijamų įrodymų, jog 77 545 Eur namo statybos išlaidos nebuvo realiai patirtos. Mokesčių administratorius remiasi namo pirkėjo pateiktais paaiškinimais, kad namas buvo pilnai įrengtas, jokio broko, kurį reikėtų šalinti nematė ir pan., tačiau pirkėjo paaiškinimas šioje ginčo byloje negali būti laikomas pagrįstu įrodymu, jog nereikėjo šalinti jokio broko dar iki turto pardavimo sandorio. Nurodo, kad visi mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai nepaneigia, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis realiai patyrė turto statybos išlaidas.

Atsakydama į šiuos Pareiškėjos argumentus, Inspekcija Sprendime cituoja LVAT 2011-05-30 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-867-11 pateiktus GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatų taikymo išaiškinimus ir tvirtina, jog, kaip minėta, N. Y. išduoti verslo liudijimai, suteikiantys teisę teikti verslo liudijime numatytas paslaugas, neatitinka veiklos vykdymo teritorijos (Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav.), nes išduoti tik darbui Kauno mieste. Pažymi, jog N. Y. nebuvo ekonomiškai pagrįsta įsigyti brangesnį verslo liudijimą veiklos vykdymui Kauno mieste, nes, kaip jis pats teigė, 2019 m. kovo–gegužės mėn. dirbęs tik objekte Kauno r. sav., Virbaliūnų k., Perkūno g. 4, o verslo liudijimas veiklos vykdymui Kauno rajone yra ženkliai pigesnis. Taip pat ir D. U. 2019-01-18, 2019-02-01, 2019-02-19 išrašytuose prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose Nr. 01, 02, 03 yra nurodytas verslo liudijimo numeris, kurio paslaugas teikęs ir užmokestį gavęs asmuo dar negalėjo žinoti, nes verslo liudijimas Nr. QZ136123-1 l buvo išduotas vėlesne data, t. y. 2019-02-25. Atsižvelgiant į tai, pasak Inspekcijos, nėra pagrindo tikėti nurodytų asmenų vardu išrašytuose prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose esančiais duomenimis apie suteiktų paslaugų sumas. Įvertinus patikrinimo metu nustatytą aplinkybių visumą, t. y. tai, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis po deklaracijos apie statybos užbaigimą pasirašymo patirtas statybos išlaidas grindžia su verslo liudijimais dirbusių asmenų išrašytais dokumentais, tačiau už šį laikotarpį nepateikė statybinių medžiagų įsigijimo dokumentų, į žemės sklypą su namu įsigijusių asmenų paaiškinimus bei į tai, kad 2018-10-09 užregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą (įregistravimo pagrindas: 2018-10-09 informacinės sistemos „Infostatyba“ pranešimas Nr. ACCR-20-181009-02412), konstatuojama, jog Panevėžio AVMI pagrįstai nepripažino dokumentais nepatvirtintos gyvenamojo namo įsigijimo išlaidų 77 917,50 Eur sumos.

Atsižvelgiant į tai, kad šiuo Sprendimu yra sumažintos Pareiškėjos už 2019 m. nedeklaruotos apmokestinamosios pajamos už parduotą nekilnojamąjį turtą – gyvenamąjį namą Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav., Sprendime yra perskaičiuojamas Pareiškėjai už 2019 m. apskaičiuotas 5 702,19 Eur mokėtinas GPM, mokėtiną 5 214,52 Eur GPM.

Dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo

Panevėžio AVMI mokestinio patikrinimo metu konstatavo, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis, siekdami mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo už parduotą turtą, 2020 m. sudarė nekilnojamojo turto, esančio Kaune, Ašmenos 2-oji g. 25-A2 (butas), Ašmenos 2-oji g. 25-A6 (gyvenamosios patalpos), Ašmenos 2-oji g. 14 (žemės sklypas) pasidalijimo ir dovanojimo sandorius, iki mokestinio patikrinimo pradžios nedeklaravo 2020 m. gautų šio nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Inspekcija Sprendime cituoja mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeliamų mokestinių teisinių pasekmių reglamentuojančio MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatą, šios teisės normos taikymo taisyklės aiškinančią LVAT praktiką (2020-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-862-438/2020, 2013-11-12 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013, 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-315-556/2021, 2020-05-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-909-602/2020 ir kt.), turinio viršenybės prieš formą principo atitiktį ESTT praktikoje – draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį aiškinančią ESTT praktiką (pvz., 2010-12-22 sprendimo *G. N. Ltd.* byloje (C-103/09), 27 p., 2000-12-14 sprendimas byloje *Emsland-Starke*, C-110/99 ir kt.). Nurodo, jog iš nustatytų faktinių aplinkybių matyti, kad 2019-07-09 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. RI-4008 Pareiškėja ir jos sutuoktinis iš pardavėjo K. K. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo: butą, esantį Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2 (toliau – Daiktas 1) ir gyvenamąsias patalpas, esančias Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-6 (toliau – Daiktas 2). Bendra daiktų kaina – 34 055 Eur, kurią sudaro Daikto 1 kaina – 27 830 Eur ir Daikto 2 kaina – 6 225 Eur. Pareiškėjai ir sutuoktiniui tenkančios pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo išlaidos 115,41 Eur.

2019-08-27–2021-01-19 Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą bute Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2.

Pareiškėja ir jos sutuoktinis valstybinės žemės 2019-12-09 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. RK-6653 iš Lietuvos Valstybės už 5 457,27 Eur bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo 0,2313 ha žemės sklypo dalį – 0,0903 ha, esančią Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 14. Pagrindinė žemės naudojimo paskirtis – kita, naudojimo būdas – daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių teritorijos. Iš viso už nupirktą turtą, esantį Kauno m., Ašmenos 2-oji g., sutuoktiniai sumokėjo 39 512,27 Eur.

Sutuoktinių turto pasidalijimo 2020-01-30 sutartimi Nr. VL-414 sutuoktiniai pasidalijo 2019-07-09 pirkimo–pardavimo sutartimi ir 2019-12-09 valstybinės žemės pirkimo–pardavimo sutartimi įsigytą turtą (butą, gyvenamąją patalpą ir žemės sklypo dalį) pusiau. Pareiškėjos sutuoktinis 2020-02-07 dovanojimo sutartimi Nr. VL-575 padovanojo Pareiškėjai jam priklausančią atsidalinto turto dalį, t. y. ½ buto, esančio Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2 (Daiktas 1), ½ gyvenamųjų patalpų, esančių Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-6 (Daiktas 2), 301/1542 dalį žemės sklypo, Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 14-17 (toliau – Daiktas 3). Dovanojamas turtas VĮ Registrų centre įvertintas 2020-01-27: Daiktas 1 – 20 150 Eur, Daiktas 2 – 3 955 Eur, Daiktas 3 – 17 841,38 Eur, iš viso: 41 946,38 Eur. Šalių susitarimu visas dovanojamas turtas įvertintas 81 000 Eur.

2020-12-28 pirkimo–pardavimo sutartimi, reg. Nr. RI-7112, Pareiškėja, atstovaujama įgalioto asmens R. D., pardavė minėtus butą, gyvenamąsias patalpas ir žemės sklypą pirkėjui H. P. už 95 000 Eur, iš jų: butą už 53 000 Eur, gyvenamąsias patalpas už 37 000 Eur, 301/771 dalį žemės sklypo už 5 000 Eur. Pirkimo–pardavimo sutartyje numatyta, kad visas sutarties sudarymo išlaidas sumoka pirkėjas. Pirkėjas už nupirktą turtą atsiskaitė 2020 m.: 2020-09-14 į Pareiškėjos sąskaitą banke pervedė 8 000 Eur avansą, 2020-12-28 – 87 000 Eur.

Įvertinus minėtas patikrinimo akte nustatytas aplinkybes, pasak Inspekcijos, pagrįsta yra teigti, jog nekilnojamojo turto pasidalinimo ir po savaitės sudarytu dovanojimo sandoriu Pareiškėja ir jos sutuoktinis siekė mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM, kuris būtų apskaičiuotas pardavus nekilnojamąjį turtą ženkliai brangiau nei faktinė jo įsigijimo kaina, mokėjimo. Pareiškėja ir jos sutuoktinis dovanojamą 1/2 turto dalį įsivertino 81 000 Eur, t. y. daugiau kaip 4 kartus didesne kaina, nei realiai patyrė išlaidų šiai turto daliai įsigyti (19 756,14 Eur). Eliminavus turto pasidalijimo ir dovanojimo sandorius, Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui mokestinės prievolės būtų

nustatytos iš gautų pajamų atėmus faktines turto įsigijimo išlaidas. Todėl Panevėžio AVMI pagrįstai, pritaikiusi turinio viršenybės prieš formą principą ir neatsižvelgusi į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, atkūrė iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, apskaičiuodama Pareiškėjai tenkančios pajamų už parduotą nekilnojamąjį turtą dalį bei su šio daikto įsigijimu ir pardavimu susijusių išlaidų dalį:

1. už gyvenamąsias patalpas Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-6, iš pirkėjo gauta 37 000 Eur pajamos už parduotą turtą, Pareiškėjai tenkanti pajamų dalis – 18 500 Eur. Patirtos 6 225 Eur faktinės turto įsigijimo išlaidos, notarui sumokėta 115,41 Eur x ½ (ta pačia sutartimi įsigyti du nekilnojamojo turto vienetai). Bendra su turto įsigijimu susijusių išlaidų suma – 6 282,71 Eur, Pareiškėjai tenkanti išlaidų dalis – 3 141,36 Eur.

2. už butą Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2, iš pirkėjo gauta 53 000 Eur pajamos už parduotą turtą, Pareiškėjai tenkanti pajamų dalis – 26 500 Eur. Patirtos 27 830 Eur faktinės turto įsigijimo išlaidos, notarui sumokėta 115,41 Eur x ½ (ta pačia sutartimi įsigyti du nekilnojamojo turto vienetai). Bendra su turto įsigijimu susijusių išlaidų suma – 27 887,71 Eur, Pareiškėjai tenkanti išlaidų dalis – 13 943,86 Eur.

3. už žemės sklypą (301/771 dalis) Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 14, iš pirkėjo gauta 5 000 Eur už parduotą turtą, Pareiškėjai tenkanti pajamų dalis – 2 500 Eur. Patirtos 5 457,27 Eur įsigijimo išlaidos, Pareiškėjai tenkanti įsigijimo išlaidų dalis – 2 728,64 Eur.

Pareiškėja pateiktame skunde nurodo, kad mokesčių administratoriaus išvada dėl mokesstinės naudos siekimo yra nepagrįsta, nes turto padalijimo ir dovanojimo sandoriais buvo atitaisyta turto įsigijimo metu padaryta notaro klaida. Pareiškėja turtą Ašmenos g. įsigijo iš savo asmeninių lėšų, gautų pardavus jai nuosavybės teise priklausiusį dar iki santuokos sudarymo įsigytą butą, esantį F. R. g. 50-8A, Kaune. Įsigyjant turtą Ašmenos g., notaras padarė klaidą ir padarė žymą, kad turtas įsigijamas kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė. Tačiau, kaip matyti iš pačios nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties, net ir sudarant turto pirkimo sandorį dalyvavo tik viena Pareiškėja, o ne kartu su sutuoktiniu. Kai buvo pastebėta ši klaida, Pareiškėja su sutuoktiniu kreipėsi į notarą, siekdami išsiaiškinti, kaip gali būti pašalinta klaida ir turtas priskirtas asmeninei Pareiškėjos nuosavybei. Notaras nurodė, kad klaidos ištaisymas galimas pirmiausia padalijant turtą ir paskui Pareiškėjos sutuoktiniui padovanojant savo turto dalį Pareiškėjai. Jokių kitų klaidos ištaisymo būdų notaras nepasiūlė, todėl buvo atlikti tokie veiksmai ir sudaryti tokie sandoriai, kokius pasiūlė notaras. Taigi, turto padalijimo ir dovanojimo sandoriai buvo sudaryti siekiant atitaisyti pirkimo sandorio sudarymo metu nepagrįstą turto priskyrimą bendram sutuoktinių turtui.

Inspekcijos vertinimu, nėra pagrindo atsižvelgti į minėtus Pareiškėjos skundo argumentus, nes jiems pagrįsti Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų. Priešingai, byloje nustatytas faktas, kad 2020-02-07 dovanojimo sutartimi Nr. VL-575 padovanoto nekilnojamojo turto vertė padidinta iki 81 000 Eur (nors faktiškai šis turtas įsigytas už 17 757,14 Eur) ir tai turi tiesioginės įtakos Pareiškėjos GPM prievolės dydžiui.

Pareiškėja pateiktame skunde taip pat nesutinka su Panevėžio AVMI pozicija dėl turto Ašmenos 2-oji g. 25A-2 pardavimo pajamų priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms, nes Pareiškėja teisėtai pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta lengvata: Ašmenos 2-oji g. 25A-2 buvo deklaravusi gyvenamąją vietą, pardavusi šį turtą, gautas lėšas per vienerius metus panaudojo kitam būstui įsigyti ir naujai įsigytame būste deklaravo savo gyvenamąją vietą. Atsižvelgiant į tai, šio turto pardavimo pajamas Pareiškėja pagrįstai priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms.

Inspekcija nurodo neturinti pagrindo atsižvelgti į šiuos Pareiškėjos argumentus. Nustatyta, kad Pareiškėja nuo 2019-08-27 iki 2021-01-19 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2, nuo 2021-12-27 – Paliėgių kel. 8A, Palangos m. sav.

Nurodoma, jog 2021-03-03 Pareiškėja kartu su kitais asmenimis (K. K., Kristina ir F. P. bei UAB "A1" įsigijo 0,2000 ha komercinės paskirties objektų teritorijos žemės sklypą, Palangoje, Paliėgių kel. 8A, kuriame sklypo savininkai stato 7 viešbučių paskirties pastatus – svečių namus. VĮ Registrų centro NTR duomenų bazės išrašo duomenimis, Pareiškėjai nuosavybės teise

priklausantis negyvenamasis pastatas yra nebaigtas statyti, baigtumo procentas: 19 proc., kadastro duomenų nustatymo data: 2021-08-05. Klaipėdos AVMI, atsakydama į paklausimą, 2022-03-15 raštu Nr. 5-1466 informavo, kad pastatas adresu: Palanga, Paliėpgirių kel. 8A, kuriame Pareiškėja nuo 2021-12-27 deklaruoja gyvenamąją vietą, yra nebaigtas statyti ir jame negyvenama, pateikė nebaigto statyti pastato nuotrauką (patikrinimo akto 5 priedas).

UAB "B1" informavo apie *Aruodas.lt* portale patalpinto skelbimo ID 2-1378941 turinį dėl nekilnojamojo turto, esančio Palangoje, Paliėpgirių kel. 8A, pardavimo: „parduodami poilsio paskirties namai su dujiniu šildymu ir miesto komunikacijomis Kunigiškių / Paliėpgirių kel. gatvių sankirtoje. Kvartale yra numatyti du dvibučiai ir vienas tributis poilsio pastatai (namai). Statybos darbai jau pradėti. Galima rezervacija“. Skelbimas įdėtas 2021-05-21.

Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatymo 2 straipsnyje nurodyta, kad gyvenamoji vieta suprantama taip, kaip ji apibrėžta CK. Pagal CK 2.16 straipsnį fizinio asmens gyvenamąją vietą laikoma vieta, kurioje jis faktiškai dažniausiai gyvena. Šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad jeigu asmuo faktiškai gyvena keliose vietose, tai vieta, su kuria asmuo yra labiausiai susijęs (kur yra asmens turtas ar didžioji turto dalis, kur yra jo darbo vieta arba kur jis gyvena ilgiausiai), laikoma jo pagrindine gyvenamąją vietą. Tokiu atveju nustatant asmens nuolatinę gyvenamąją vietą, atsižvelgiama į tai, kur yra jo pagrindinė gyvenamoji vieta.

Sprendime tvirtinama, jog GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte numatyta pajamų neapmokestinimo lengvata pardavus turtą Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2, Pareiškėjai netaikytina, nes deklaruodama gyvenamąją vietą nebaigtame statyti pastate Pareiškėja siekė atitikti formalius reikalavimus pajamų mokesčio lengvatai taikyti, o ne įprastinių šiai procedūrai būdingų tikslų – deklaruoti gyvenamąją vietą, kurioje faktiškai gyvenama, ypač atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja gyvenamąją vietą Paliėpgirių kel. 8A, Palangos m. sav., deklaravo prieš 1 dieną iki mokesstinės lengvatos sąlygos išnykimo, be to, patikrinimo metu surinkti duomenys, kad Paliėpgirių kel. 8A, Palangos m. sav., statomos patalpos nėra pastovi Pareiškėjos gyvenamoji vieta.

Dėl paskirtos GPM baudos dydžio

Panevėžio AVMI 2022-06-14 sprendimu Nr. (42.59 Mr) FR0682-131, atsižvelgusi į tai, jog mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė), tačiau patikrinimo metu buvo taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos (atsakomybę sunkinanti aplinkybė), nuo patikrinimo metu nustatytos neteisėtai sumažintos į biudžetą mokėtinos 10 705,29 Eur GPM sumos Pareiškėjai skyrė vidutinę 30 proc. dydžio 3 212 Eur GPM baudą.

Inspekcija Sprendime cituoja MAI 139 straipsnio 1 ir 3 dalių nuostatas, 140 straipsnio 4 dalies 1 punktą, pagal kurį asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe pripažįstama tai, kad pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokesstinę naudą, kaip ji suprantama pagal šio įstatymo 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą.

Pasak Inspekcijos, iš Panevėžio AVMI 2022-06-14 sprendimo Nr. (42.59 Mr) FR0682-131 matyti, kad už 2019 m. konstatuotas pažeidimas susijęs su gyvenamojo namo Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav., įsigijimo išlaidų apskaičiavimu nesietinas su MAI 69 straipsnio 1 dalies taikymu, todėl, apskaičiuodama baudos dydį nuo už 2019 m. padaryto mokesstinio pažeidimo apskaičiuoto 5 702,19 Eur GPM, Panevėžio AVMI neturėjo pagrindo taikyti minėtos atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Panevėžio AVMI konstatavus, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė) ir nesant atsakomybę sunkinančių aplinkybių, Pareiškėjai nuo už 2019 m. apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos turi būti skiriama 10 proc. dydžio GPM bauda. Atsižvelgiant į tai, kad šiuo Sprendimu Pareiškėjai už 2019 m. yra perskaičiuota mokėtina GPM suma, vietoje 4 702,19 Eur GPM yra apskaičiuota 5 214,52 Eur GPM suma, Pareiškėjai yra skiriama 521 Eur GPM bauda (5 214,52 x 10 proc.).

Pažymima, jog apskaičiuojant baudos dydį nuo už 2020 m. konstatuoto pažeidimo, susijusio su Pareiškėjos apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimu už parduotą nekilnojamojo turto

(butą, gyvenamąją patalpą, žemės sklypą Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2 ir A6), Panevėžio AVMI pagrįstai mokesstinę prievolę apskaičiavo pritaikiusi turinio viršenybės prieš formą principą bei už šį pažeidimą pagrįstai Pareiškėjai skyrė vidutinio dydžio GPM baudą. MAĮ 140 straipsnio 5 dalies 1 punkte nurodyta, jog konkretų asmeniui skirtinos baudos dydį mokesčių administratorius apskaičiuoja ir motyvuotai nustato atsižvelgdamas į šias baudų skyrimo taisykles: mokesčių administratorius pasirenka skiriamos konkrečios baudos dydį, skaičiuodamas nuo jos vidurkio, kuris apskaičiuojamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ar 2 dalyje (ar specialiajame mokesčio įstatyme) nurodytos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudos minimalų ir maksimalų dydžius sudedant ir gautą rezultatą padalijant pusiau. Panevėžio AVMI konstatavus, jog mokesstinio patikrinimo metu Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė), tačiau buvo pritaikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos (atsakomybę sunkinanti aplinkybė), nuo patikrinimo metu nustatytos neteisėtai sumažintos už 2020 m. į biudžetą mokėtinos 5 003,10 Eur GPM sumos Pareiškėjai pagrįstai skirta vidutinė 30 proc. dydžio 1 501 Eur GPM bauda. Iš viso Pareiškėjai skirtina 2 022 Eur GPM bauda.

Vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatomis, nuo šiuo Sprendimu Pareiškėjai apskaičiuotos 10 315,21 Eur GPM sumos (5 214,52 + 5 100,69) apskaičiuojama 590,91 Eur GPM delspinigių suma.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjos 2022-11-07 skundas atmestinas, skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui mokesstinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja kartu su sutuoktiniu, pardavę 10 metų nuosavybės teise neišlaikytą nekilnojamąjį turtą, bei siekdami mokesstinės naudos – išvengti GPM nuo už parduotą nekilnojamąjį turtą gautų pajamų mokėjimo, sudarę tarpinius turto pasidalijimo ir dovanojimo sandorius, iki mokesstinio patikrinimo pradžios nedeklaravo nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, nuo šių gautų apmokestinamųjų pajamų GPMĮ nustatyta tvarka GPM neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija skundžiamo sprendimo bei patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalčiai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvus. Atsižvelgdama į tai, kad mokesstinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei jos atstovės mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl Pareiškėjos 2019 m. už parduotą nekilnojamąjį turtą gautų GPM apmokestinamųjų pajamų dydžio

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu, 2019-07-12 už 207 000 Eur pardavę gyvenamąjį namą Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav., kurio bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise nebuvo išlaikę 10 metų, gavo GPM apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pažymėtina, jog ginčas dėl aplinkybės, kad nagrinėjamu atveju gyvenamojo namo pardavimo pajamoms netaikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalis 28 punkte įtvirtinta apmokestinimo GPM išimtis (neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 10 metų iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu nekilnojamas turtas parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn 2016-01-01 ar vėliau), nekyla, tačiau ginčas kyla dėl Pareiškėjos kartu

su sutuoktiniu patirtų gyvenamojo namo statybos išlaidų, kurios buvo atimtos iš GPM apmokestinamųjų pajamų, pripažinimo bei jų dydžio.

Pagal GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punktą (redakcija, galiojusi šių teisinių santykių atsiradimo metu) apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokesčių laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. Pagal GPMĮ 19 straipsnio, nustatančios apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimo tvarką bei sąlygas, 1 ir 2 dalis pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų gali būti atimta turto įsigijimo kaina, kuriai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus, taip pat savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, išlaidos. Tuo atveju, kai turtas yra pasigamintas paties gyventojų, turto įsigijimo kaina laikomos visos to turto pagaminimo, rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį). To paties straipsnio 3 dalyje nustatyti reikalavimai įrodymams, kuriais remiantis yra galima pripažinti pajamas mažinančias išlaidas, o būtent: leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAĮ) ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

LVAT praktikoje, aiškinančioje aukščiau pacituotų GPMĮ nuostatų taikymo taisyklės, ne sykį yra pažymėta, kad leistiniais ir tiesioginiais įrodymais GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatų prasme yra pripažįstami: 1. buhalterinės apskaitos dokumentai, turintys visus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus; 2. galiojantys sandoriai ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašyti dokumentai, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (LVAT 2020-10-07 nutartis adm. byloje Nr. A-1494-438/2020). LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog GPMĮ 19 straipsnyje įtvirtintas teisinis reguliavimas reiškia, kad *pareiḡa pateikti dokumentus, atitinkančius BAĮ nustatytus reikalavimus, tenka mokesčių mokėtojui*. Taigi pajamų, gautų už parduotą nekilnojamąjį turtą, apmokestinimo GPM atveju mokėtojas, norėdamas pagrįsti aplinkybę, jog jis realiai patyrė nekilnojamojo turto įsigijimo bei statybos išlaidas, kurios galėtų būti atimamos iš GPM apmokestinamųjų pajamų, šias išlaidas turi pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (LVAT 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018, 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020, 2021-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-1821-575/2021).

Įvertinus Pareiškėjos skunde bei jos atstovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytą poziciją, ginčo byloje esančius įrodymus aukščiau pacituotos LVAT praktikos kontekste, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai iš Pareiškėjos gautų GPM apmokestinamųjų pajamų atėmė juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas Pareiškėjos faktiškai patirtas 57 152,04 Eur statybos išlaidas (iš viso patirtos 114 304,07 Eur statybos išlaidos buvo padalintos abiem sutuoktiniams po lygiai), tuo tarpu pripažinti, jog Pareiškėja patyrė didesnes, nei mokesčių administratorius apskaičiavo patikrinimo metu, statybos išlaidas, Pareiškėjai pateikus tik gyventojų surašytus dokumentus, iš kurių nėra galimybės nustatyti tikrąjį ūkinės operacijos turinį (aplinkybes, kokie konkretūs statybos darbai buvo atlikti, ar šie statybos darbai buvo atlikti būtent ginče aptariamame statytame name), taigi neįrodžius, jog išlaidos buvo realiai patirtos statant gyvenamąjį namą Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav., nėra jokio teisinio pagrindo. Dokumentais, patvirtinančiais realiai patirtas turto statybos išlaidas, atsižvelgiant į aukščiau pacituotą LVAT praktiką, nepripažintinos ir Pareiškėjos ginčo byloje prie skundo Komisijai pateiktos namo įsigijimo metu padarytos gyvenamojo namo nuotraukos, kurios,

Pareiškėjos tvirtinimu, patvirtina namo pastatymui ir jo broko taisymui reikalingų darbų ir patirtų išlaidų mastą.

Bylos duomenimis, Pareiškėjos sutuoktinis 2022-02-07 pateikė mokesčių administratoriui paaiškinimą dėl ginče aptariamo gyvenamojo namo statybos bei pardavimo aplinkybių bei statybos išlaidų suvestinę – „Sąnaudų žiniaraštį“ už 2015-11-27–2019-07-12 laikotarpį (patikrinimo akto 1 priedas), kurioje nurodė bendrą išlaidų sumą – 208 937,59 Eur (į šią sumą įtraukta 17 000 Eur, sumokėti antstoliui už žemės sklypą, kuriame pastatytas gyvenamasis namas). Pareiškėjos sutuoktinis 2022-03-07 pateikė patirtų statybos išlaidų dokumentų kopijas, pagal kuriuos statybos išlaidos gyvenamajam namui pastatyti sudarė 192 221,57 Eur (mokesčių administratoriaus sudaryta gautų dokumentų suvestinė, patikrinimo akto 2 priedas). Pareiškėjos sutuoktinis teigė, jog ginče aptariamo namo statybos darbai vyko nuo 2016 m. iki pat 2019-07-05 (2019-07-12 sudaryta ginčo gyvenamojo namo ir žemės sklypo pardavimo sutartis), taigi, ir po to, kai 2018-10-09 buvo užregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą, o 2018-10-31 sudaryta preliminari gyvenamojo namo ir žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartis. Tačiau mokesčių administratorius, įvertinęs visumą šioje ginčo dalyje surinktų įrodymų – aplinkybę, kad informacija apie gyvenamojo namo statybos baigtumą buvo patvirtina oficialiu dokumentu – deklaracija apie statybos užbaigimą (užregistruota 2018-10-09), gyvenamojo namo pirkėjų paaiškinimus, namo fotonuotraukus, UAB "B1" pateiktą informaciją apie skelbimo, kuriame buvo aprašytas parduodamas ginčo gyvenamasis namas, turinį, statybos darbus minėtame gyvenamajame name vykdžiusių asmenų prieštarigus paaiškinimus apie po gyvenamojo namo pridavimo neva vykdytus statybos darbus, GPMĮ reikalavimus atitinkančiais dokumentais patvirtinta gyvenamojo namo įsigijimo (statybos) išlaidų suma pripažino 114 304,07 Eur (po 57 152,04 Eur kiekvienam sutuoktiniui) ir statybos išlaidomis nepripažino 77 917,50 Eur.

Iš Pareiškėjos sutuoktinio mokesčių administratoriui pateiktų gyvenamojo namo statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų matyti, jog ginče aptariamo gyvenamojo namo statybos išlaidos tiek iki deklaracijos apie statybos užbaigimą pateikimo, tiek ir po jos pateikimo yra beveik lygios: pagal pateiktus dokumentus 2016 m.–2018-10-09 laikotarpiu (užregistruota deklaracija apie statybos užbaigimą) statybos darbų atlikta už 82 785,23 Eur, po (2018-10-09–2019-07-05 laikotarpiu) – už 77 917,50 Eur. Vadinasi, nepaisant aplinkybės, kad oficialiai užregistruotu dokumentu buvo patvirtintas ginčo gyvenamojo namo statybos 100 proc. baigtumas, ir po to Pareiškėja bei jos sutuoktinis dar bent 9 mėnesius vykdė panašios apimties statybos darbus. Ir nors sutiktina su Pareiškėjos skundo argumentu, kad GPMĮ nėra įtvirtinta jokių nuostatų ar ribojimų, iki kurios datos patirtos turto pasigaminimo (statybos) išlaidos gali būti atimtos iš gautų pardavimo pajamų, tačiau šio ginčo atveju, Komisijos vertinimu, byloje pateikti įrodymai nepatvirtina, jog namo statybos išlaidos, patirtos po deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo, nors ir grindžiamos Pareiškėjo sutuoktinio pateiktais gyventojų išrašytais dokumentais, buvo realiai patirtos. Vadinasi, jos negali būti pripažintos ir atimtos iš gautų turto pardavimo pajamų, kaip to savo skunde reikalauja Pareiškėja.

Mokestinio ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja ginče aptariamas mokesčių administratoriaus nepripažintas gyvenamojo namo Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav., statybos išlaidas 77 545 Eur sumai grindžia statybos darbus laikotarpiu po 2018-10-09 atlikusių gyventojų, dirbusių su verslo liudijimais (N. Y., S. S. ir I. Y.), išrašytais prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitais už atliktus statybos darbus. Pažymėtina, jog Pareiškėja bei jos sutuoktinis nepateikė mokesčių administratoriui jokių dokumentų, patvirtinančių, jog laikotarpiu po 2018-10-09 jie būtų įsigijęs statybines medžiagas (nors pateikta visa eilė laikotarpiu iki 2018-10-09 pirktų statybinių medžiagų įsigijimo dokumentų), o gyventojų išrašytuose kvituose nenurodyta, kokie konkretūs statybos darbai buvo atlikti (nurodytas paslaugos, už kurią mokama, pavadinimas – už atliktus statybos darbus bei adresas: Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Kauno r. sav.). Todėl mokesčių administratorius paprašė Pareiškėjos sutuoktinio paaiškinti, kokius darbus atliko su verslo liudijimais dirbę asmenys, t. y. kokia buvo statybos darbų rūšis, apimtis, įkainiai, tačiau Pareiškėjos sutuoktinis paaiškinimo mokesčių administratoriui nepateikė. Tuo tarpu prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose

nurodytų asmenų, atsakant į mokesčių administratoriaus pateiktus klausimus apie atliktus statybos darbus, pateiktuose paaiškinimuose nurodyta informacija yra prieštaraujanti kitai mokesčių administratoriaus šioje ginčo dalyje surinktai informacijai: gyvenamojo namo pirkėjai nurodė, kad jau pirminės parduodamo gyvenamojo namo apžiūros 2018 m. spalio mėn. metu namas buvo pilnai įrengtas ir paruoštas parduoti, byloje pateiktose 2018 m. rugsėjo–spalio, 2019 m. sausio mėn. darytose namo fotonuotraukose matyti, kad namas įrengtas, apstatytas baldais, kiemas sutvarkytas, vykstančių statybos darbų požymių nėra, analogiška informacija nurodyta ir UAB "B1" pateiktame skelbime dėl ginče aptariamo gyvenamojo namo pardavimo.

N. Y., kuriam Pareiškėjos sutuoktinis 2019 m. išmokėjo 20 000 Eur už atliktus statybos darbus, mokesčių administratoriui paaiškino 2019 m. kovo–gegužės mėn. dirbęs tik šiame statomame objekte ir atlikęs šiuos statybos darbus: kiemo ir aplink namą nukasimas, grunto išvežimas, užpiltas žvyras, išvestas drenažas, stogo remonto darbai, pilnai nuardytas stogas, ištepta hidroizoliacija, iš naujo perlydyta danga, sudėti lietaus nubėgimo vamzdžiai, išbetonuoti laiptai, nuimti ir sudėti parapetai, padaryti stogo nuolydžiai, supiltas smėlis, sudėta vata. Pasak jo, medžiagas užsakovo vardu pirko jis, užsakovas jam gražindavo pinigus pagal medžiagų pirkimo kvitus, kuriuos atidavė užsakovui. Tačiau, kaip jau buvo minėta, Pareiškėjos sutuoktinis nepateikė jokių statybinių medžiagų įsigijimą aptariamu laikotarpiu patvirtinančių dokumentų, nors, kaip teisingai pažymėjo Inspekcija skundžiamame sprendime, 2018 m. spalio mėn. sudarę preliminarį pirkimo–pardavimo sutartį ir gavę avansą, Pareiškėja ir jos sutuoktinis žinojo, kad namas bus parduodamas ir tokiu atveju statybinių medžiagų įsigijimo dokumentai bus reikalingi išlaidoms, atimamoms iš gautų turto pardavimo pajamų, pagrįsti.

D. U., kuriam Pareiškėjos sutuoktinis laikotarpiu nuo 2018-10-09 išmokėjo 38 985 Eur už statybos darbus, paaiškino minėtu laikotarpiu atlikęs įvairius betonavimo, stogo, hidroizoliacinius darbus, nurodė, kad 2019 m. reikėjo daug perdarinėti, nes namas buvo senas, neužkonservuotas, išlindo daug broko. I. Y., kuris mokesčių administratoriui paaiškinimo nepateikė, vardu išrašytuose prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvituose po deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo nurodyta bendra atliktų statybos darbų suma – 18 560 Eur. Pažymėtina, kad ginče aptariamu laikotarpiu visi trys nurodytieji gyventojai buvo įsigiję verslo liudijimus 102 kodu žymimai veiklos rūšiai, liudijimai suteikė teisę vykdyti specialiuosius statybos darbus, kuriems priskiriama: statybietės paruošimas, stogų dengimas, pamatų klojimas, mūrijimo, betonavimo, hidroizoliaciniai darbai, pastolių ir darbo platformų statymas ir ardymas, dūmtraukių įrengimas. Vadinasi, pagal išduotus verslo liudijimus visi trys gyventojai 2019 m. atliko tuos pačius stogo dengimo, hidroizoliacinius darbus, nes būtent šiems darbams atlikti buvo išduoti verslo liudijimai, nors 2018 m. rugsėjo–spalio bei 2019 m. sausio mėn. darytose namo nuotraukose matyti, kad namas buvo ne tik su stogu, bet ir su vidaus bei išorės apdaila, namo aplinka buvo pilnai sutvarkyta.

Pastebėtina, kad mokesčių administratorius mokesstinio patikrinimo metu nustatė neatitikimus tarp aukščiau apklaustų gyventojų duotų paaiškinimų turinio bei jų vardu išduotuose verslo liudijimuose pateiktos informacijos. N. Y. nurodė 2019 m. kovo–gegužės mėn. dirbęs tik Pareiškėjos statomame Kauno r. sav. esančiame objekte, tačiau per šį laikotarpį įsigijo tris verslo liudijimus darbui ne Kauno r. sav. teritorijoje, o Kauno mieste, kas ekonomiškai nėra naudinga, nes verslo liudijimas veiklai vykdyti Kauno r. sav. yra ženkliai pigesnis. S. S. 2019 m. sausio ir vasario mėn. išrašytuose kvituose nurodytas dar neišduoto verslo liudijimo numeris, kurio paslaugas teikęs ir užmokestį už atliktus statybos darbus gavęs asmuo kvitų išrašymo metu dar negalėjo žinoti. Ir nors Pareiškėja skunde akcentuoja, jog ne ji bei ne jos sutuoktinis surašė šiuos dokumentus, todėl negali atsakyti už dokumentų turinį, ir šie mokesčių administratoriaus nustatyti neatitikimai negali paneigti suteiktų paslaugų (atliktų statybos darbų) realumo, tačiau pažymėtina, jog nurodytosios aplinkybės, įvertinus jas ne atsietai nuo visų kitų šioje ginčo dalyje nustatytų aplinkybių, tačiau jų kontekste, tik dar labiau sustiprina mokesčių administratoriaus šiame ginče įrodinėjamą poziciją, kad trijų aukščiau nurodytų gyventojų išrašyti kvitai buvo surašyti formaliai siekiant jais pagrįsti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtų kuo didesnių statybos išlaidų sumą.

Pareiškėjos sutuoktinis 2022-02-07 pateiktame paaiškinime mokesčių administratoriui nurodė, kad 2018-10-31 sudarius preliminarį nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo su pirkėjais U. L. ir G. G. sutartį, būtent jie išreiškė norą, kad būtų pakeisti keli pastato elementai, ištaisytas statybinis brokas, kuris atsiskleidė po namo statybos darbų pabaigimo. Statinys iki įsigijimo nebuvo tinkamai konservuotas, daugelyje vietų buvo paveiktas drėgmės ir pelėsio. Teko stiprinti laikančias konstrukcijas, dengti papildomu tinko sluoksniu, perdažyti kelis kartus sienas, nes drėgmė iškeldavo dažus ir trūkinėdavo tinkas. Pasak Pareiškėjos sutuoktinio, statybininkai nekokybiškai atliko stogo šiltinimo ir hidroizoliacijos bei vidaus apdailos darbus, todėl į namo vidų pradėjo sunktis drėgmė po lietaus. Teko taisyti nekokybiškai atliktus darbus. Pirkėjai nebuvo apie tai informuoti, kad nepersigalvotų ir nenutrauktų sutarties. Didžiąją dalį broko pavyko nustatyti ir ištaisyti iki pardavimo sandorio, tačiau dalis broko išryškėjo ir po sandorio sudarymo, dėl ko pirkėjams buvo sumokėta kompensacija. Analogiškus motyvus dėl to, kad po 2018-10-09 deklaracijos apie statybos užbaigimą užregistravimo Pareiškėjos sutuoktinis vis taisė naujai atsirandantį namo statybos broką (tiek pirkėjų pageidavimu, tiek ir jiems nežinant) ir būtent brokui taisyti buvo patirtos net 77 545 Eur statybos išlaidos skunde Komisijai dėsto ir Pareiškėja.

Vertinant nurodytuosius paaiškinimus, pažymėtina, jog ginčo nekilnojamojo turto pirkėjas U. L. dar 2021-12-14 Panevėžio AVMI pateiktame paaiškinime nebuvo nurodęs apie pirminės apžiūros ar preliminarios sutarties pasirašymo metu pastebėtus gyvenamojo namo statybos trūkumus, o aplinkybę dėl 9 mėnesių laikotarpio, kuris truko iki pirkimo–pardavimo sandorio sudarymo paaiškino tuo, kad pardavėjas tvarkė dokumentus dėl 100 proc. namo statybos baigtumo įregistravimo VĮ Registrų centre. Aplinkybę, kad pirminės apžiūros metu namo viduje nematė jokių trūkumų ar požymių, kad būtų reikalinga atlikti papildomus darbus, nes sienos buvo tvarkingai išdažytos, lygios, sienų kampai atitiko stačius kampus, jokių sienų įtrūkimų nebuvo, U. L. patvirtino ir 2022-03-30 mokesčių administratoriui teiktame paaiškinime. U. L. nurodė, jog ir namo išorė buvo užbaigta, papildomų statybos darbų nereikėjo atlikti, sienos buvo nudažytos, pelėsio ar drėgmės nebuvo, laikančios konstrukcijos sumontuotos ir nudažytos, namas apšiltintas. Name trūko stiklinės dušo sienelės bei nebuvo susuktos terasos lentos, todėl buvo sutarta būtent šiuos darbus atlikti iki pasirašant notarinę sutartį, o jokių kitų darbų iš pirkėjų pusės nebuvo prašoma. Jis taip pat paaiškino, jog dokumentų sutvarkymas užtruko dėl trūkstamo Kultūros paveldo departamento parašo kadastrinių matavimų byloje (namas stovi Kultūros paveldo departamento saugomoje teritorijoje) ir būtent dėl šios priežasties VĮ Registrų centras neregistravo namo statybos baigtumo. Pasak U. L., namo statybos trūkumus jis pastebėjo 2019 m. spalio mėn., o stogo dangos broką – 2020 m. liepos mėn. ir pardavėjui nepripažinus, kad tai jo padarytas brokas, jis kreipėsi į nepriklausomą statybos inspektorių, kuris nustatė, kad netinkamai buvo prilydyta stogo danga, per mažai dangos sluoksnių, netinkamai suformuoti nuolydžiai, prastai ir netinkamoje vietoje įrengti kondensato kaminai, stogo parapeto nuolydis netinkama kryptimi.

Taigi, Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai dėl namo statybos broko taisymo tiek pirkėjų reikalavimu, tiek pačio Pareiškėjos sutuoktinio iniciatyva yra prieštaraujantys ginčo byloje pateiktiems namo pirkėjų paaiškinimas bei kitai ginčo byloje surinktai informacijai. Pareiškėja skunde tvirtina, jog pirkėjo paaiškinimas negali būti laikomas objektyviu tiek dėl tarp pirkėjo ir Pareiškėjos sutuoktinio kilusio ginčo, tiek dėl to, kad pirkėjas, gavęs mokesčių administratoriaus paklausimą pateikti su namo įsigijimu susijusius dokumentus ir informaciją, per advokatą surado Pareiškėjos sutuoktinį ir pareikalavo iš jo 8 000 Eur. Negavęs reikalautų 8 000 Eur, pateikė mokesčių administratoriui tikrovės neatitinkančią informaciją. Tačiau pažymėtina, jog iš prie skundo Komisijai pateikto el. laiško (Pareiškėjos sutuoktinis nurodė tarp gautų el. laiškų suradęs advokato persiustą namo pirkėjo laišką, patvirtinantį, kad pirkėjas kreipėsi į Pareiškėjos sutuoktinį) turinio iš tiesų negalima spręsti, kad pirkėjas šantažavo Pareiškėjos sutuoktinį, kaip kad yra tvirtinama skunde. Be to, šių Pareiškėjos teiginių, taip pat kaip ir teiginių, kad visą 9 mėnesių laikotarpį iki namo pirkimo–pardavimo sandorio sudarymo buvo šalinamas namo statybos brokas, nepatvirtina jokie kiti Pareiškėjos ar jos sutuoktinio pateikti objektyvūs įrodymai: Pareiškėjos sutuoktinis nepateikė įrodymų, jog kreipėsi į nepriklausomus statybos ekspertus dėl netinkamai atliktų statybos darbų nustatymo, jų įvertinimo, su pretenzijomis į statybos darbus

atlikusius asmenis dėl darbo broko ištaisymo, į teisėsaugos institucijas dėl pirkėjo šantažo ir pan. Tuo tarpu namo pirkėjo pateiktus paaiškinimus patvirtina ir kita ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinkta informacija: be jau minėtų gyvenamojo namo nuotrūkų ir UAB "B1" pateiktos informacijos, byloje yra pateiktas Kauno r. sav. administracijos Urbanistikos skyriaus 2019-07-09 surašytas Kultūros paveldo objekto patikrinimo aktas Nr. 2, kuriame užfiksuota, kad kultūros paveldo objekto būklė buvo patikrinta 2019-07-09, būklė apibūdinta taip: žemės sklype, patenkančiame į kultūros vertybių apsaugos zoną, nėra naujų, neįregistruotų į Nekilnojamojo turto registrą statinių, neužfiksuota paveldosauginių pažeidimų; 2020-12-28 taikos susitarimas prie 2019-07-12 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. RI-4147, kurio 2 punkte nurodyta, kad pirkėjai pareiškė pretenzijas pardavėjams dėl parduoto namo trūkumų: terasos, vidaus ir lauko sienų trūkumų, stiklo paketų, namo stogo ir kt. trūkumų bei pardavėjai sumoka pirkėjams 6 500 Eur dydžio kompensaciją, kuri atlygina pirkėjams nupirktų daiktų trūkumus ar defektus, taip pat visas papildomas išlaidas, o pirkėjai daiktų trūkumus pašalina savo sąskaita ir rizika. Taigi, nepaisant Pareiškėjos šiame mokestiniame ginče įrodinėjamos pozicijos, jog laikotarpiu po preliminarios sutarties pasirašymo buvo šalinamas gyvenamojo namo statybos brokas ir šiems darbams atlikti buvo išleista virš 77 tūkst. Eur, akivaizdu, kad ir 2020 m. pabaigoje namo statybos trūkumai taip ir nebuvo pašalinti, ką patvirtina aukščiau minėta taikos susitarimas.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog šioje ginčo dalyje mokesčių administratorius pagrindė savo poziciją dėl Pareiškėjos 2019 m. gautų nekilnojamojo turto Perkūno g. 4, Virbaliūnų k., Batniavos sen., Kauno r. sav., pardavimo pajamų, apmokestinamų GPM, dydžio, tuo tarpu Pareiškėjos šioje ginčo dalyje Komisijai dėstomi argumentai, iš esmės paremti tik jos pačios bei jos sutuoktinio mokesčių administratoriui teiktais paaiškinimais, taip pat gyventojų, dirbusių pagal verslo liudijimus, išrašytais dokumentais, kurie dėl aukščiau nurodytų priežasčių negali būti laikomi patvirtinančiais tikrąjį ūkinių operacijų (suteiktų statybinių paslaugų) turinį, nepaneigia mokesčių administratoriaus išvadų.

Dėl sudarytų nekilnojamojo turto Ašmenos 2-oji g., Kaune, sandorių vertinimo

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad 2019-07-09 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėja ir jos sutuoktinis iš pardavėjo K. K. bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise už 35 055 Eur įsigijo: butą, esantį Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2 ir gyvenamąsias patalpas, esančias Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-6. Pareiškėjai ir sutuoktiniui tenkančios pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo išlaidos 115,41 Eur. Pareiškėja ir jos sutuoktinis valstybinės žemės 2019-12-09 pirkimo–pardavimo sutartimi iš Lietuvos Valstybės už 5 457,27 Eur bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo 0,2313 ha žemės sklypo dalį – 0,0903 ha, esančią Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 14. Pagrindinė žemės naudojimo paskirtis – kita, naudojimo būdas – daugiabučių gyvenamųjų pastatų ir bendrabučių teritorijos Iš viso už nupirktą turtą, esantį Kauno m., Ašmenos 2-oji g., sutuoktiniai sumokėjo 39 512,27 Eur.

2020-01-30 sutuoktinių turto pasidalijimo sutartimi Nr. VL-414 sutuoktiniai pasidalijo 2019-07-09 pirkimo–pardavimo sutartimi ir 2019-12-09 valstybinės žemės pirkimo–pardavimo sutartimi įsigytą turtą (butą, gyvenamąsias patalpas ir žemės sklypo dalį) pusiau. Pareiškėjos sutuoktinis 2020-02-07 dovanojimo sutartimi padovanojo Pareiškėjai jam priklausantią atsidalinto turto dalį, t. y. ½ dalis buto, gyvenamųjų patalpų bei 301/1542 dalį žemės sklypo. Dovanojamas turtas VĮ Registrų centre 2020-01-27 įvertintas 41 946,38 Eur. Šalių susitarimu visas dovanojamas turtas įvertintas 81 000 Eur.

2020-12-28 pirkimo–pardavimo sutartimi Pareiškėja, atstovaujama įgalioto asmens R. D., pardavė minėtus butą, gyvenamąsias patalpas ir žemės sklypą pirkėjui H. P. už 95 000 Eur, iš jų: butą už 53 000 Eur, gyvenamąsias patalpas už 37 000 Eur, 301/771 dalį žemės sklypo už 5 000 Eur.

Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, vertino, jog nekilnojamojo turto pasidalinimo ir po savaitės sudarytu dovanojimo sandoriu Pareiškėja ir jos sutuoktinis siekė tik mokestinės naudos – išvengti GPM, kuris būtų apskaičiuotas pardavus nekilnojamąjį turtą ženkliai brangiau nei faktinė jo įsigijimo kaina, mokėjimo. Pareiškėja ir jos sutuoktinis dovanojamą ½ turto dalį įsivertino 81 000 Eur, t. y. daugiau kaip 4 kartus didesne

kaina, nei realiai patyrė išlaidų šiai turto daliai įsigyti (19 756,14 Eur), ir tokiu būdu sumažino GPM apmokestinamą nekilnojamojo turto pardavimo pajamų bei realiai patirtų jo pirkimo išlaidų skirtumą. Todėl mokesčių administratorius ginčo atveju pritaikė turinio viršenybės prieš formą principą ir, neatsižvelgęs į Pareiškėjos bei jos sutuoktinio formaliai sudarytus tarpinius turto pasidalijimo ir dovanojimo sandorius, apskaičiavo Pareiškėjai už parduotą nekilnojamąjį turtą tenkančių gautų pajamų bei su šio turto įsigijimu ir pardavimu susijusių išlaidų dalis.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad šiam ginčui teisingai išspręsti aktuali MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostata, taip pat šios nuostatos taikymo taisyklės aiškinanti LVAT praktika yra išsamiai pacituota tiek skundžiamame sprendime, tiek ir Pareiškėjos skunde, šiame sprendime jos neatkartoja, nes tai nėra tikslinga, tačiau pasisako dėl Pareiškėjos šioje ginčo dalyje įrodinėjamos pozicijos, kad sudarant turto pasidalijimo ir dovanojimo sandorius buvo siekta ne mokestinės naudos, o atitaisyti turto pirkimo metu notaro padarytą klaidą, pagrįstumo.

Pasak skunde išdėstytų bei Pareiškėjos atstovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu atkartotų argumentų, Pareiškėja turtą Ašmenos g. įsigijo iš savo asmeninių lėšų, gautų pardavus jai nuosavybės teise priklausiusį dar iki santuokos sudarymo įsigytą butą F. R. g. 50-8A, Kaune. Įsigyjant turtą Ašmenos g., notaras padarė klaidą ir padarė žymą, kad turtas įsigyjamas kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė. Tačiau net ir sudarant turto pirkimo sandorį, dalyvavo tik viena Pareiškėja, Pareiškėjos sutuoktinis sandoryje nedalyvavo. Kai buvo pastebėta ši klaida, Pareiškėja kreipėsi į notarą, siekdama išsiaiškinti, kaip gali būti pašalinta klaida ir turtas priskirtas tik asmeninei jos nuosavybei. Notaras nurodė, kad klaidos ištaisymas galimas pirmiausia padalijant turtą ir paskui Pareiškėjos sutuoktiniui padovanojant savo turto dalį Pareiškėjai. Pareiškėja už šio turto pardavimą gautas lėšas panaudojo turtui, kuris taip pat priskirtas jos asmeniniam (Paliėpgirių g. 8A, Palangoje), įsigyti. Pareiškėjos tvirtinimu, visos šios faktinės aplinkybės patvirtina, kad turto padalijimo ir dovanojimo sandoriai buvo sudaryti ne siekiant mokestinės naudos, tačiau atitaisyti pirkimo sandorio sudarymo metu nepagrįstą turto priskyrimą bendram sutuoktinių turtui.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjos argumentų pažymėtina, jog jie yra formalūs, nes nei klaidos sudarant turto įsigijimo sandorį, nei klaidos taisymo aplinkybių nepagrindžia jokie kiti byloje esantys objektyvūs įrodymai. Bylos duomenimis, dar sudarant buto ir gyvenamųjų patalpų Ašmenos 2-oji g. 25A-2 ir 25A-6, Kaune, pirkimo sandorį, nepaisant Pareiškėjos skunde akcentuotos aplinkybės, kad tik ji viena dalyvavo šio sandorio sudaryme, ji patvirtino ir garantavo, kad sutarties sudarymo dienai yra sudariusi santuoką ir nėra sudariusi vedybų sutarties bei kad daiktai perkami bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise su sutuoktiniu B. F. (sutarties 6.16 punktas). Nurodytosios sutarties X skyriuje virš pardavėjo ir pirkėjos Pareiškėjos parašų yra nurodyti juridiniai faktai – įsigyti butas ir gyvenamosios patalpos yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė. Praėjus penkiems mėnesiams po šios sutarties sudarymo, taigi, Pareiškėjai bei jos sutuoktiniui jau pastebėjus notaro padarytą klaidą, abu sutuoktiniai 2019-12-09 valstybinės žemės pirkimo–pardavimo sutartimi bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo žemės sklypo dalį, esančią Ašmenos 2-oji g. 14, Kaune. Šio sandorio sudaryme dalyvavo jau abu sutuoktiniai, o sutarties 4 punkte, esančiame virš jų parašų, yra nuoroda, kad turtas perkamas bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas turto Ašmenos 2-oji g., Kaune, įsigijimo aplinkybes, kurios yra patvirtintos oficialiais Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pasirašytais, notaro patvirtintais dokumentais, taip pat Pareiškėjai be savo bei sutuoktinio tvirtinimų nepateikus jokių objektyvių įrodymų (sąskaitos išrašų, mokėjimo dokumentų ar pan.), patvirtinančių, kad Pareiškėja turtą įsigijo iš savo asmeninių lėšų bei kad notaras iš tiesų padarė klaidą pažymėdamas, kad turtas įsigyjamas kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, Pareiškėjos skunde dėstomą poziciją šioje ginčo dalyje Komisija vertina kaip gynybinę, kuria siekiama išvengti GPM nuo turto pardavimo pajamų ir faktinės šio turto įsigijimo kainos skirtumo mokėjimo. Tuo tarpu Pareiškėjos ir jos sutuoktinio realiai patirtų ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo kainos – 39 512,27 Eur bei tarpinių turto pasidalijimo ir dovanojimo sandorių pasėkoje Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nustatytos ½ nekilnojamojo turto dalies įsigijimo kainos – 81 000 Eur skirtumas suponuoja išvadą,

jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis šiais tarpiniais sandoriais siekė tik mokesstinės naudos, nes, kaip minėta, Pareiškėja nors ir teigia, tačiau neįrodė kitų šių tarpinių sandorių sudarymo tikslų. Ginčo situacijoje Pareiškėja ir jos sutuoktinis nekilnojamojo turto objektus įsigijo realiai patyrę tik 39 512,27 Eur išlaidas, tuo tarpu sudarius tarpinius: turto padalijimo ir dovanojimo sandorius, realiai jų patirtos išlaidos (išskyrus papildomas išlaidas šiems sandoriams sudaryti) nepasikeitė (nepadidėjo), nors šių sandorių sudarymas sudarė galimybę Pareiškėjai (sutuoktiniams tik formaliai pakeitus turto valdymo režimą) įsigijimo kaina laikyti ne realiai patirtų išlaidų dydį, o dovanojimo sutartyje šalių nurodytą turto vertę. Atsižvelgdamas į tai, mokesčių administratorius ginčo situacijoje, sprenddamas dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2020 m. gautų GPM apmokestinamų pajamų dydžio, sutuoktinių sudarytų turto pasidalijimo ir dovanojimo sandorių atžvilgiu pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Pareiškėja skunde dėsto argumentus dėl to, jog jos gautos buto Ašmenos 2-oji g. 25A-2, Kaune, pardavimo pajamos priskirtinos GPM neapmokestinamosioms pajamoms, nes Pareiškėja teisėtai pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtinta lengvata. Pareiškėja tvirtina įgyvendinusi visas minėtoje GPMĮ normoje nurodytas sąlygas: Ašmenos 2-oji g. 25A-2, Kaune buvo deklaravusi gyvenamąją vietą, pardavusi šį turtą, gautas lėšas per vienerius metus panaudojo kitam būstui įsigyti ir naujai įsigytame būste deklaravo savo gyvenamąją vietą. Ir nors Pareiškėja sutinka su mokesčių administratoriaus teiginiu, kad pastatas, kuriame ji deklaravo gyvenamąją vietą – Paliėpgirių kel. 8A, Palangoje, yra nebaigtas statyti ir faktiškai jame gyventi kol kas neįmanoma, tačiau, Pareiškėjos įsitikimu, ši aplinkybė negali paneigti jos teisės taikyti GPMĮ įtvirtintą lengvatą. GPMĮ yra aiškiai ir nedviprasmiškai įtvirtinta, jog norint pasinaudoti lengvata, gyvenamoji vieta turi būti deklaruota ir nėra nurodyta, jog tuo adresu privaloma faktiškai apsigyventi per metus.

Bylos duomenimis, Pareiškėja nuo 2019-08-27 iki 2021-01-19 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: Ašmenos 2-oji g. 25A-2, Kauno m., nuo 2021-12-27 deklaruoja gyvenamąją vietą nebaigtame statyti, viešbučių paskirties pastate adresu: Paliėpgirių kel. 8A, Palanga. Pareiškėja pati pripažįsta, jog ji tik formaliai yra įgyvendinusi GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 54 punkte įtvirtintos lengvatos taikymo sąlygas, nes, nors įsigytame pastate ir yra deklaravusi gyvenamąją vietą, tačiau jame faktiškai negyvena, nes viešbučių paskirties pastatas yra nebaigtas statyti. Komisija šioje ginčo dalyje nurodo sutinkanti su mokesčių administratoriaus pateiktu faktinės ginčo situacijos vertinimu, kad tik formalus apmokestinimo GPM lengvatos taikymo sąlygų išpildymas nėra pakankamas pagrindas taikyti šią lengvatą, nes, visų pirma, priešingas situacijos vertinimas prieštarautų mokesčių teisiniuose santykiuose taikomam MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintam turinio viršenybės prieš formą principui, antra, neatitiktų įstatymų leidėjo GPM lengvata siekiamų tikslų. GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nustatytos gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų apmokestinimo lengvatos buvo nustatytos Lietuvos Respublikos 2008-12-23 GPMĮ 2, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, 131, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 27, 29, 30 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir Įstatymo papildymo 18 (1) straipsniu įstatymu Nr. XI-111. Iš aptarto įstatymo projekto aiškinamojo rašto turinio (<https://e-seimas.lrs.lt/portal/legalActPrint/lt?jfwid=-f3xm4f95m&documentId=TAIS.333070&category=TAK>) matyti, kad šių nuostatų atsiradimas buvo sąlygotas tuo metu buvusios ekonominės / finansinės krizės ir buvo skirtas tam, kad sudaryti sąlygas mokesčių mokėtojams, kurie parduoda būtent asmeniams tikslams (gyvenamajai vietai) naudotą nekilnojamąjį turtą nesuėjus tuo metu galiojusiam 3 m. terminui (praėjus kuriam, nekilnojamojo turto pardavimo pajamos būtų neapmokestinamos), gautų pajamų neapmokestinti, jeigu objekte buvo 2 metus deklaruota gyvenamoji vieta, arba jeigu gyvenamoji vieta deklaruota trumpiau nei 2 metus, tačiau gautos pajamos per 1 metus panaudojamos kitam tai pačiai paskirčiai skirtam turtui įsigyti. Mokesčio administravimo tikslais šios normos taikymą įstatymų leidėjas susiejo su gyvenamosios vietos deklaravimo faktu, deklaravimą vertindamas ne kaip savitikslių dalyką, o kaip juridinį faktą, įprastai pagrindžiantį realų mokesčių mokėtojo gyvenimą nurodytoje vietoje ir nekilnojamojo turto panaudojimą būtent tam tikslui, su kuriuo įstatymų leidėjas sieja gautų pajamų neapmokestinimo galimybę.

Dėl Pareiškėjai paskirtos GPM baudos dydžio

Pareiškėja skunde Komisijai dėsto argumentus, jog jai už 2020 m. padarytą GPMĮ nuostatų pažeidimą, dėl kurio buvo apskaičiuotas GPM dėl nekilnojamojo turto Ašmenos 2-oji g., Kaune, pardavimo, paskirtos GPM baudos dydis turi būti sumažintas iki minimalaus 10 proc. dydžio. Pareiškėja tvirtina, jog individualizuojant skirtinos baudos dydį, būtina atsižvelgti į Pareiškėjos veiksmus viso patikrinimo metu – ji visiškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė jam visą reikalingą informaciją bei paaiškinimus, taip pat privalo būti atsižvelgta į biudžetui padarytos žalos dydį, kuris šiuo atveju yra nedidelis, nes Pareiškėjai skundžiamu sprendimu patvirtinta papildomai mokėtina GPM suma yra 10 315,21 Eur. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, pagal kurią jos atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 69 straipsnį) ir tokią savo poziciją grindžia skunde pacituotomis LVAT praktikos nuostatomis.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija skundžiamu sprendimu, atsižvelgusi į tai, kad skiriant Pareiškėjai GPM baudą nuo už 2019 m. padaryto mokestinio pažeidimo papildomai apskaičiuoto GPM, buvo nustatyta tik Pareiškėjos atsakomybę lengvinanti aplinkybė ir nebuvo nustatyta jos atsakomybę sunkinančių aplinkybių, sumažino Pareiškėjai Panevėžio AVMI sprendimu skirtą 30 proc. dydžio GPM baudą iki minimalaus 10 proc. dydžio. Tačiau konstatavusi, kad apskaičiuojant baudos dydį nuo už 2020 m. nustatyto pažeidimo, susijusio su Pareiškėjos apmokestinamųjų pajamų apskaičiavimu už parduotą nekilnojamąjį turtą (butą, gyvenamąsias patalpas, žemės sklypą Kauno m., Ašmenos 2-oji g. 25A-2 ir A6), apskaičiuoto GPM, buvo nustatytos tiek Pareiškėjos atsakomybę sunkinanti (apskaičiuojant mokesť buvo taikytos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos), tiek ir lengvinanti (Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi) aplinkybės, patvirtino Panevėžio AVMI Pareiškėjai skirtą vidutinio 30 proc. dydžio GPM baudą.

Pagal MAĮ 140 straipsnio (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-01) 2 dalį mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytų skirtinos baudos dydžių, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatytų skirtinos baudos dydžių, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Atsakomybę lengvinančios aplinkybės yra išvardintos MAĮ 140 straipsnio 3 dalyje, atsakomybę sunkinančios – MAĮ 140 straipsnio 4 dalyje. Pagal MAĮ 140 straipsnio 5 dalį mokesčių administratorius, apskaičiuodamas skirtinos baudos dydį, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio, taip pat atsižvelgdamas į asmens atsakomybę sunkinančių ar lengvinančių aplinkybių skaičių, baudos dydį, skaičiuojant nuo baudos vidurkio, didina arba mažina.

Įvertinusi ginčo byloje nustatytas GPM baudos dydžiui nustatyti reikšmingas aplinkybes, Komisija nurodo sutinkanti su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog skiriant Pareiškėjai baudą nuo už 2020 m. papildomai apskaičiuoto GPM, buvo nustatytos tiek jos atsakomybę lengvinanti – Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (MAĮ 140 straipsnio 3 dalies 1 punktas), tiek ir atsakomybę sunkinanti aplinkybė – pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą, kaip ji suprantama pagal šio įstatymo 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 1 punktas). Vertinti Pareiškėjos pažeidimu biudžetui padarytos žalos dydį, kuris, pasak Pareiškėjos, yra nedidelis (Pareiškėjai skundžiamu sprendimu patvirtinta papildomai mokėtina GPM suma yra 10 315,21 Eur), kaip Pareiškėjos atsakomybę lengvinančią aplinkybę nėra pagrindo, nes žala valstybės biudžetui savalaikiai negavus pajamų buvo padaryta, o žalos dydis, skiriant konkrečią baudą asmeniui, vertintinas tik atsakomybę sunkinančių aplinkybių kontekste (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 5 punktas). Pareiškėjos skunde išdėstyta pozicija nesutinkant su mokesčių administratoriaus vertinimu, pagal kurį jos atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra pripažįstama tai, kad mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 69 straipsnio

1 dalies nuostatas, atsižvelgiant į imperatyvų MAĮ nuostatų pobūdį, pagal kurią ši aplinkybė priskirtina mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančiai, atmestina kaip nepagrįsta.

Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija nurodo nematanti teisinio pagrindo mažinti Pareiškėjai paskirtą 30 proc. dydžio GPM baudą. Todėl Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai už 2020 m. padarytą mokesstinį pažeidimą paskirta 30 proc. dydžio GPM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti aukščiau išdėstytas MAĮ 140 straipsnyje įtvirtintas nuostatas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Atnaujinti Pareiškėjos 2022-11-07 skundo dėl Inspekcijos 2022-10-17 sprendimo Nr. 68-84 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Inspekcijos 2022-10-17 sprendimą Nr. 68-84.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokesstinį ginčą (arba mokesstinio 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė