



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. P. SKUNDO**

2023 m. liepos d. Nr. S- (7-2023/109)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo D. P. (toliau – Pareiškėja) 2023-06-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-05-18 sprendimo Nr. 68-36 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas E. I. bei Inspekcijos atstovas T. M. dalyvavo 2023-07-04 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija Sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2023-01-26 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45Mr)-FR0682-18, kuriuo buvo apskaičiuotos papildomai mokėtinos į biudžetą sumos: 3073,45 Eur gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM), 3098,47 Eur GPM delspinigių, 922 Eur GPM bauda. Be to, Kauno AVMI savo sprendime nusprendė atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 50 procentų, t. y. nuo 1549,24 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Pareiškėja skunde Komisijai išdėstė savo poziciją dėl turto įsigijimo kainai priskiriamų išlaidų, statybų išlaidas patvirtinančių dokumentų, 30 proc. baudos dydžio, delspinigių dydžio.

Dėl turto įsigijimo kainai priskiriamų išlaidų ir statybų išlaidų patvirtinančių dokumentų

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu 2013-12-12 ir 2014-03-13 pardavęs nebaigtos statybos gyvenamuosius namus (adresu Pabūklų g. 17 ir 26 Tirkiliškių k. Kauno r. (toliau – Namai) su žemės sklypais pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio 3 dalyje įtvirtintas nuostatas gavo B klasės pajamų.

Pareiškėja nurodo, jog neginčija, jog 2013-12-12 ir 2014-03-13 pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyta Namų kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos, tačiau nesutinka, jog statant Namus nebuvo patirta jokių išlaidų, kurių mokesčių administratorius, apskaičiuodamas GPM, nevertino.

Pareiškėja pristato GPMĮ 19 straipsnio nuostatas, susijusias su turto įgijimo kaina.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu pardavė nebaigtus statyti Namus, tačiau išlaidas pagrindžiančių dokumentų mokestinio patikrinimo metu nepateikė.

Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui mokestinio patikrinimo metu buvo duoti mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti Namų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų kopijas ir suvestinę. Pareiškėja pateikė paaiškinimą, kuriame teigė, jog Namų statybos darbų ir medžiagų dokumentų nekaupė ir nesaugojo, nes nėra įtvirtintos tokios nuostatos. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad Pareiškėja ir jo sutuoktinis neturėjo jokios pareigos ar prievolės saugoti dokumentų, patvirtinančių statybinių medžiagų pirkimą ar darbų atlikimą minėtuose objektuose. Iš to darytina išvada, jog minėtų dokumentų nepateikimas neturi būti vertinamas kaip pažeidimas.

Pareiškėja pabrėžia, jog kaip matyti iš pirkimo–pardavimo sutarčių, parduoti Namai buvo 57 procentų baigtumo, todėl pagal atliktus statybos darbus nustatoma, koks gali būti registruotas namo baigtumas procentais. Pareiškėjos teigimu, nepaisant to, kad ji nepateikė išlaidas patvirtinančių

dokumentų, tai akivaizdžiai nenuneigia fakto, jog šių išlaidų nebuvo. Preliminariais skaičiavimais Namų 57 procentų baigtumui, Pareiškėja kartu su sutuoktiniu turėjo po 110 000 Lt išlaidų.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį patikrinimą, nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepatyrė išlaidų statydami gyvenamuosius Namus, kai tuo tarpu pirmojo patikrinimo metu, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsniu bei UAB "B1" kainynu, mokesčių administratorius nustatė Pareiškėjos bei jos sutuoktinio patirtas išlaidas. Oficialiai Pareiškėja su sutuoktiniu I. A. statė ūkio būdu, tad neturėjo pareigos saugoti išlaidas patvirtinančius dokumentus, todėl deklaravo tik su sutarčių sudarymu susijusias išlaidas.

Pareiškėjos teigimu, vadovaujantis MAĮ 69 straipsniu, atsižvelgtina į tai, jog minėtieji gyvenamieji Namai buvo statyti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio, todėl apskaičiuojant GPM, vadovaujantis MAĮ 69 straipsniu Pareiškėjos gautos pajamų sumos už 2013 ir 2014 metus, mažintinos atimant proporcingą 110 000 Lt kiekvieno Namų išlaidų sumą, kurias sutuoktiniai patyrė statydami gyvenamuosius Namus adresu: Pabūklų g. 17 ir 26, Tirkiliškių k., Kauno r.

Pareiškėja nurodo, jog vadovaujantis LVAT suformuota praktika, MAĮ 69 straipsnio nuostatos taikomos tais atvejais, kai mokesčiu mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkinės operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą ateityje. Tais atvejais, kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodoma norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šios ūkinės operacijos atitinkamą mokestinę naudą. Praktikoje suformuota ir tai, kad pagrįsti tvirtinimą, jog sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius. Ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl ūkinės operacijos turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Tuo siekiama tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokestinius teisinius santykius.

Dėl 30 proc. baudos skyrimo Pareiškėjai

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepagrįstai skundžiamame Sprendime konstatavo sunkinančias aplinkybes, jog Pareiškėja su sutuoktiniu pardavė nekilnojamąjį turtą kainomis neatitinkančiomis tikrosios rinkos kainos ir taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, neišėinant iš sandorio ribų buvo koreguotos žemės sklypo ir nebaigtos statybos Namų pardavimo kainos, kadangi būtent tokios aplinkybės numatytos MAĮ 139 straipsnio 1 dalies dispozicijoje, dėl ko negali būti laikomos sunkinančiomis.

Pareiškėjos teigimu, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) ne kartą yra pažymėjęs, jog atsižvelgus į Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis, o tuomet, atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes, baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio.

Pareiškėjos teigimu, kai Sprendime buvo konstatuota, kad Pareiškėja pirminio mokestinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, mokesčių administratorius nepagrįstai paskyrė baudos vidurkį. Taip pat Sprendime rašoma, jog yra kelios lengvinančios aplinkybės – bendradarbiavimas, paaiškinimų teikimas, todėl vadovaujantis teismų praktika skiriamos baudos dydis turi priklausyti nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių aplinkybių, o šiuo atveju matoma lengvinančių aplinkybių visuma.

Pareiškėjos teigimu, GPM bauda, sudaranti 30 procentų paskaičiuotos įmokos sumos, yra nepagrįsta, todėl Pareiškėjai bauda turi būti mažintina iki 10 procentų.

Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio

Pareiškėja pažeidė GPMĮ 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, ir gavusi B klasės pajamų, pateiktose Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose ((duomenys neskelbtini) forma) už 2013 ir 2014 metus neteisingai deklaravo už parduotą nekilnojamąjį turtą gautas pajamas, su jo įgijimu patirtas išlaidas, neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo mokėtino GPM, t. y. deklaravo:

1) 2013 m. – 27 500 Lt pajamų ir patirtų išlaidų – 73 Lt, o turėjo deklaruoti 63 000 Lt pajamų ir patirtų išlaidų – 165,55 Lt;

2) 2014 m. – 27 500 LT pajamų ir patirtų išlaidų – 394 Lt, o turėjo deklaruoti 63 000 Lt pajamų ir patirtų išlaidų – 165,55 Lt.

Pareiškėja pabrėžia, jog už 2013 metus pareiškėja deklaruoti pajamas kilo 2014-05-01, o už 2014 metus – 2015-05-01. Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas pagal 2015-11-30 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-3221, baigtas 2017-06-28, surašant pirminio patikrinimo aktą Nr. (7.46) FR0680-297. Vėliau sprendimas, patvirtinantis pirminį patikrinimo aktą, dėl mokesčių administratoriaus klaidų, buvo panaikintas, o vėliau, ne dėl mokesčių mokėtojo kaltės, patikrinimas sustabdytas iki kol bus priimtas įsiteisėjęs sprendimas baudžiamojoje byloje.

Šiuo atveju Pareiškėja teisingai priskaičiuotus delspinigius būtų sumokėjusi 2017-06-28, todėl delspinigių skaičiavimo laikotarpis turėtų apimti tik 2014-05-02 – 2017-06-28 laikotarpį dėl 2013 metais gautų pajamų ir 2015-05-02 – 2017-06-28 laikotarpį dėl 2014 metais gautų pajamų.

Nors mokesčių administratorius, įvertinęs tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas, konstatavo, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 1549,24 Eur (3098,47 x 50 proc.) GPM jam apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, tačiau šiuo atveju net ir 50 proc. sumažinti delspinigiai yra akivaizdžiai per dideli. Tai matoma iš to, jog Pareiškėjai buvo nepagrįstai apskaičiuota GPM, o delspinigių –75 proc. viso apskaičiuoto GPM. Tai neatitinka delspinigių paskirties, kadangi jų esmė yra skatinti mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o ne pasipelninti mokesčių mokėtojų sąskaita.

Šiuo atveju Pareiškėja deklaravo, tačiau neteisingai už parduotą nekilnojamąjį turtą gautas pajamas, su jo įsigijimu patirtas išlaidas, todėl GPM delspinigių dydis, įvertinus nustatytų reikšmingų aplinkybių kontekste, yra neproporcingas, todėl turi būti sumažintas.

Pareiškėja skunde Komisijai prašo pakeisti Inspekcijos Sprendimą ir perskaičiuoti GPM, GPM delspinigius ir GPM baudą, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja patyrė statybos išlaidas, vadovaujantis UAB "B1" kainynu bei 2017-06-28 patikrinimo akte Nr. (7.46) FR0680-297 nustatytais mokėtojų patirtomis statybos išlaidomis, bet ne mažiau nei 31 858 Eur (110 000 Lt) kiekvieno Namų išlaidų sumą. Netenkinus pirmame punkte išreikšto prašymo, išnagrinėti Pareiškėjos pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ir priimti sprendimą pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Inspekcijos Sprendime išdėstytos aplinkybės ir pozicija:

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio parduotų žemės sklypų

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui dėl 2010-10-21, 2011-04-29 ir 2013-12-12 žemės sklypų (Pabūklų g. 11, 19, 20) pirkimo–pardavimo sutarčių sudarymo buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas, pateikti kaltinimai dėl padarytos veikos pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 300 straipsnio 1 dalį, BK 300 straipsnio 3 dalį. Ikiteisminio tyrimo metu surinkta informacija, kad sutuoktiniai pirkimo–pardavimo sutartyse, įforminant žemės sklypų pardavimą, pardavė ne vien žemės sklypus, tačiau ir nebaigtos statybos nekilnojamojo turto registre neįregistruotus gyvenamuosius namus, už kuriuos pirkėjai sumokėjo grynaisiais pinigais ženkliai didesnes pinigų sumas, negu nurodyta sutartyse. Tačiau 2021-07-15 Kauno apylinkės teismas, išnagrinėjęs baudžiamąją bylą, priėmė išteisinamąjį nuosprendį nenustatęs nusikalstamos veikos požymių.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio parduotų sklypų ir Namų

Pirkėjai A. Žemaitis, E. T. ir E. T. patvirtino, kad Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui už žemės sklypus su nebaigtos statybos namais sumokėjo 155 000 Lt, t. y. tokią kainą, kokia nurodyta pirkimo–pardavimo sutartyse.

Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė:

– 2013-12-12 pirkimo–pardavimo sutartimi C. H. už 155000 Lt, adresu: Pabūklų g. 17, Tirkiliškių k., Kauno r., asmeninės nuosavybės teise 0,0711 ha žemės sklypą (vidutinė rinkos vertė 2013-12-05 – 28700 Lt) už 100000 Lt, ir jungtinės nuosavybės teise už 55000 Lt nebaigtos statybos (57 proc. baigtumo) gyvenamą namą, kurio vidutinė rinkos vertė 2013-12-05 – 85400 Lt. C. H. užsakymu 2013-11-07 UAB "A1" atliko šio turto vertinimą, kuriame nurodyta 0,0711 ha žemės

sklypo, kurio vertė 2013-11-07 – 29000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo vertė (57 proc. baigtumo) vertė 2013-11-07 – 126000 Lt, iš viso – 155000 Lt.

– 2014-03-13 pirkimo–pardavimo sutartimi E. T. ir E. T.‘ai už 155000 Lt pardavė adresu Pabūklų 26, Tirkiliškių k., Kauno r., D. P. asmeninės nuosavybės teise 0,0602 ha žemės sklypą (vidutinė rinkos vertė 2014-03-10 – 28500 Lt) už 100000 Lt, ir bendrosios jungtinės nuosavybės teise už 55000 Lt nebaigtos statybos (57 procentų baigtumo) gyvenamą namą, kurio vidutinė rinkos vertė 2014-03-10 – 96800 Lt. E. T. užsakymu 2014-02-17 UAB "A1" atliko turto vertinimą, kuriame nurodyta 2014-02-10 datai: 0,0602 ha žemės sklypo vertė – 29000 Lt, nebaigto statyti gyvenamojo namo vertė – 126000 Lt, iš viso – 155000 Lt.

Patikrinimo akte nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė žemės sklypus (Pabūklų g. 17, 26) įsigytus 2003-10-10, suformuotus 2008-10-03 padalinius bendrosios dalinės nuosavybės teise įgytą žemės sklypą, adresu Tirkiliškių k., Alšėnų sen., Kauno r., įgytus anksčiau negu prieš 5 metus ir naujos statybos nebaigtus statyti gyvenamuosius namus.

Pagal GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtintas nuostatas, galiojusias Namų pardavimo metu, pajamų mokesčiu neapmokestinamas 5 metus išlaikytas parduotas nekilnojamasis turtas. Įvertinus mokėtojų minėtuosius sandorius nustatyta, kad GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatas atitinkantys žemės sklypai parduoti už 3,48 ar 3,5 kartų didesnę kainą, negu nustatyta vidutinė rinkos vertė.

Inspekcija padarė išvadą, kad padidindami žemės sklypų pardavimo kainą mokėtojai 2013-12-12 ir 2014-03-13 sandoriais, pasinaudodami GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta mokestine lengvata, siekė mokestinės naudos, nes neatsiranda prievolė mokėti GPM už parduotus 5 metus išlaikytus žemės sklypus. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjos sutuoktinis tuo metu dirbo UAB Kauno nekilnojamo turto prekybos agentūroje, o Pareiškėja VĮ Registrų centre turto vertinimo skyriaus vedėja, todėl, darytina išvada, kad mokėtojai gerai žinojo nekilnojamojo turto žemės bei nebaigtų statyti namų tikrąsias rinkos kainas. Be to, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis toje pačioje vietovėje, panašaus dydžio žemės sklypus prieš tai pardavė už 30000 Lt ar 30100 Lt.

Inspekcija nurodė, kad Patikrinimo akte nustatyta, kad 2013-12-12 ir 2014-03-13 sutartyse įforminant žemės sklypų (Pabūklų g. 17, 26) pardavimą po 100000 Lt, pasinaudojant GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta mokestine lengvata, mokėtojai sumažino apmokestinamąsias pajamas už parduotus nebaigtos statybos Namus ir tokiu būdu gavo mokestinės naudos.

Kauno AVMI patikrinimo metu, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis (mokesčių mokėtojų naudai vertinant turto vertintojo nustatytas žemės sklypų, pagal GPMĮ nuostatas neapmokestinamų pajamų, kainas), neišeinant iš sandorio ribų nustatė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo pajamų:

– Pagal 2013-12-12 sutartį už C. H. parduotą 0,0711 ha žemės sklypą, adresu Pabūklų g. 17, Tirkiliškių k. Kauno r., D. P. gavo pajamų – 29000 Lt, o už bendrosios jungtinės nuosavybės teise parduotą nebaigtos statybos Namą mokėtojas su sutuoktine gavo pajamų – 126000 Lt;

– Pagal 2014-03-13 sutartį už E. T. ir E. T.‘ai parduotą 0,0602 ha žemės sklypą, adresu Pabūklų g. 26, Tirkiliškių k., Kauno r., Mokėtojo sutuoktinė gavo pajamų – 29000 Lt, o už bendrosios jungtinės nuosavybės teise parduotą nebaigtos statybos Namą mokėtojas su sutuoktine gavo pajamų – 126000 Lt;

Vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo:

– 2012-01-10 už parduotą turtą (Pabūklų g. 20) – žemės sklypą neapmokestinamųjų pajamų – 30000 Lt;

– 2013-12-12 už parduotą nekilnojamąjį turtą (Pabūklų g. 17) – žemės sklypą neapmokestinamųjų pajamų – 29000 Lt ir už parduotą bendrosios jungtinės nuosavybės teise nebaigtos statybos Namą apmokestinamųjų pajamų – 63000 Lt;

– 2014-03-13 už bendrosios jungtinės nuosavybės teise parduotą nebaigtos statybos Namą (Pabūklų g. 26) apmokestinamųjų pajamų – 63000 Lt.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu pardavė Namus, tačiau su jų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų nepateikė. Pareiškėja nesutinka, jog statant Namus nebuvo patirta jokių išlaidų, kurių mokesčių administratorius priskaičiuodamas GPM visiškai nevertino.

Vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pardavus ne individualios veiklos turta, išskyrus atliekas, gali būti atimta turto įsigijimo kaina ir su šiuo turto susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai, (pvz., sumokėti mokesčiai notarui, VĮ Registrų centras sumokėti registravimo mokesčiai ir kt.), pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais. 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.

Inspekcijos teigimu, atsižvelgti į Pareiškėjos argumentus dėl įsigijimo kainos pripažinimo nėra pagrindo. Pagal GPMĮ 19 str. 1 dalies nuostatas, pardavus ne individualios veiklos turta, 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 centras sumokėti registravimo mokesčiai ir pan.), pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais. 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.

Inspekcija nurodė, kad aiškindamas šios teisės normos taikymą LVAT 2011-05-30 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-867-11 nurodė, „jog iš GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatų išplaukia, kad nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos turi būti grindžiamos tiesioginiais, nustatytus reikalavimus atitinkančiais, konkrečias ir tikslias sumas pagrindžiančiais dokumentais (įrodymais), iš kurių galima nustatyti konkrečių ūkinių operacijų turinį. Byloje nustatyta, kad pareiškėja savo teiginiams pagrįsti Komisijai pateikė jos pačios sudarytą sodo pastato statybos lokalinę sąmatą 2009 m. rugsėjo kainomis. Tokia sąmata, teisėjų kolegijos vertinimu, negali būti pripažinta įrodymu (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis), kadangi ji parodo tik pareiškėjos subjektyvią nuomonę, nepatvirtintą jokiais kitais juridinę galią turinčiais dokumentais ir kitais įrodymais, pvz., pirkimo–pardavimo sąskaitomis faktūromis, čekiais ir kt. Apskritai nėra pateikta įrodymų, kad lokalinėje sąmatoje nurodytos išlaidos realiai buvo patirtos. Tai reiškia, kad pateikta lokalinė sąmata, nepatvirtinta jokiais kitais byloje esančiais įrodymais, neleidžia teigti, jog įvyko reali ūkinė operacija, kurios metu būtų patirtos tam tikros išlaidos, mažinančios pareiškėjos 2008 m. apmokestinamąsias pajamas“.

Taip pat LVAT yra pažymėjęs, kad vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, asmeniui, kuris siekia iš pajamų, gautų pardavus nekilnojamąjį turta, atimti šio turto įsigijimo bei pardavimo išlaidas, tenka pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatytus reikalavimus, t. y., pareiga pagrįsti išlaidas, o tuo pačiu pateikti reikiamus dokumentus, tenka asmeniui, kuris siekia sumažinti apmokestinamųjų pajamų dydį. GPMĮ normos nenumato jokių išimčių, kuomet mokesčių mokėtojas galėtų būti atleistas nuo pareigos pagrįsti parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas. Gyventojas, net ir tuo atveju, jeigu pirminiai buhalterinės apskaitos dokumentai, patvirtinantys turto įsigijimo išlaidas būtų prarasti, jis turi galimybę šias išlaidas pagrįsti kitais GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatas atitinkančiais dokumentais (LVAT 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. 783-575/2018, LVAT 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764- 442/2020).

Dėl GPM

Inspekcija nurodė, kad Patikrinimo akte nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu pardavė nebaigtus statyti gyvenamuosius namus (Pabūklų g. 17, 26, Tirkiliškių k.,

Kauno r.), tačiau su šiais Namais statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų nei mokesčio patikrinimo metu, nei ikiteisminio tyrimo metu, nepateikė. Deklaruodami gautas pajamas už parduotą nekilnojamąjį turtą mokėtojai metinėse pajamų mokesčio deklaracijose deklaravo tik su sutarčių sudarymu patirtas išlaidas, nesivadovavo GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kad leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Vadovaujantis GPM 19 straipsnio nuostatomis nustatyta, kad su parduotu nebaigtos statybos namu mokėtojo patirtos išlaidos sudarė:

- 167,03 Eur 2013-12-12 pardavus nekilnojamąjį turtą;
- 165,55 Eur 2014-03-13 pardavus nekilnojamąjį turtą.

Kauno apylinkės teismui pripažinus, kad mokėtojai gyvenamųjų namų, adresais Pabūklų g. 11, 19, 20, Tirkiliškių k., Kauno r., nestatė, o pateiktose metinėse pajamų mokesčio deklaracijose su namų statyba (Pabūklų g. 17, 26 Tirkiliškių k., Kauno r.) patirtų išlaidų nedeklaravo, mokesčio patikrinimo metu mokėtojų su nebaigtos statybos Namais (Pabūklų g. 17, 26, Tirkiliškių k., Kauno r.) įsigijimu patirtos išlaidos mokesčių administratoriaus vertinimu nenustatytos.

Už 2013-12-12 ir 2014-03-13 parduotus žemės sklypus gautos pajamos, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis pajamų mokesčiu neapsimokestina, o pagal minėtus sandorius gautos pajamos už parduotus nebaigtos statybos Namus, vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apmokestintos 15 procentų pajamų mokesčio tarifu. Vadovaujantis GPMĮ 5 straipsnio nuostatomis, pajamų mokesčio objektas yra gyventojų gautos pajamos, kurios pagal GPMĮ 8 straipsnio nuostatas pripažįstamos jų gavimo momentu, pagal GPMĮ 22 straipsnio 3 dalį priskiriamos B kategorijos pajamoms.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja:

- 2013 m. deklaravo – 27 500 Lt pajamų ir patirtų išlaidų – 73 Lt, o turėjo deklaruoti 63 000 Lt pajamų ir patirtų išlaidų – 165,55 Lt;
- 2014 m. deklaravo – 27 500 LT pajamų ir patirtų išlaidų – 394 Lt, o turėjo deklaruoti 63 000 Lt pajamų ir patirtų išlaidų – 165,55 Lt.

Dėl išdėstytų aplinkybių bei pasirinkto nesąžiningo veikimo būdo Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja pažeidė GPMĮ 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, ir gavęs B klasės pajamų, pateiktose Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose (duomenys neskelbtini) už 2013 m. ir 2014 m. neteisingai deklaravo už parduotą nekilnojamąjį turtą (Namus) gautas pajamas, su jo įsigijimu patirtas išlaidas, neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo mokėtino GPM 3104,73 Eur.

Įvertinus visas Pareiškėjos 2013 m. gautas pajamas, papildoma iš viso apskaičiuota 5311 Lt (1538,18 Eur) mokėtino GPM ir įvertinus visas Pareiškėjos 2014 m. gautas pajamas iš viso papildomai apskaičiuota 5409 Lt (1566,55 Eur) mokėtino GPM, viso tvirtinama papildomai apskaičiuota 3104,73 Eur GPM.

Vadovaujantis GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies bei MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98, 99 straipsnių nuostatomis, nuo patikrinimo metu papildomai apskaičiuotos mokėtinės į biudžetą 3073,45 Eur GPM sumos, Pareiškėjai apskaičiuota 3098,47 Eur GPM delspinigių.

Dėl baudos dydžio

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesčių neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų mokesčio sumos dydžio bauda.

MAĮ 140 straipsnyje teigiama, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus.

Inspekcija nurodė, kad skiriant baudą tikslinga atsižvelgti į tai, kad Pareiškėja nepagrįstai pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta apmokestinimo lengvata (neapmokestinamas anksčiau negu prieš 5 metus įgytas nekilnojamasis turtas), t. y. pardavė

nekilnojamąjį turtą kainomis neatitinkančiomis tikrosios rinkos kainos ir taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, neišeinant iš sandorio ribų, buvo koreguotos žemės sklypo ir nebaigtos statybos namo pardavimo kainos. Tačiau Pareiškėja pirminio mokesčio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus. Kadangi Pareiškėja pastabų neteikė, pripažindama patikrinimo metu nustatytus GPM pažeidimus, priimant sprendimą vertinama ši MAĮ 140 straipsnio 3 dalies 1 punkte nustatyta aplinkybė, todėl nuo papildomai apskaičiuoto 3073,45 Eur GPM skiriama 30 procentų GPM bauda – 922 Eur.

Inspekcija nurodė, kad skiriant Pareiškėjai nurodyto dydžio GPM baudą buvo atsižvelgta į tai, jog Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui reikalingus paaiškinimus, kas laikytina asmens atsakomybe lengvinančia aplinkybe. Kita vertus, kaip nurodyta minėtame Inspekcijos sprendime, nustatyta, kad Pareiškėja nepagrįstai pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta apmokestinimo lengvata (neapmokestinamas anksčiau negu prieš 5 metus įsigytas nekilnojamas turtas), t. y. pardavė nekilnojamąjį turtą kainomis neatitinkančiomis tikrosios rinkos kainos ir taikant MAĮ 69 straipsnio nuostatas, neišeinant iš sandorio ribų buvo koreguotos žemės sklypo ir nebaigtos statybos namo pardavimo kainos, kas laikytina atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Papildomai vertinti atsakomybę lengvinančią aplinkybę (bendradarbiavimą) nėra jokio faktinio pagrindo. Daugiau lengvinančių aplinkybių, nei nustatė mokesčių administratorius, Pareiškėja nenurodo, todėl darytina išvada, kad Pareiškėjai paskirtas baudos dydis yra adekvatus ir proporcingas jos padarytam GPMĮ pažeidimui bei atitinka baudų skyrimo principams.

Dėl atleidimo nuo dalies delspinigių

Inspekcija išdėstė MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 ir 4 punktų nuostatas bei MAĮ 141 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Inspekcija įvertino galimybę atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo pagal anksčiau išdėstytas nuostatas ir konstatavo, kad Pareiškėja neatitinka MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto bei MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nurodytų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų. Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja negali būti atleistas nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių mokėjimo.

Kauno AVMI, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjos mokesstinis patikrinimas tęsėsi ilgai ir vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja daugiau aplinkybių negu, kad taikė vietos mokesčių administratorius nenurodo, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo didesnės apskaičiuotų delspinigių dalies. Be to, Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013).

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcijos Sprendimo dalis dėl apskaičiuoto GPM ir baudos yra tvirtintinas. Pareiškėja atleistina nuo dalies apskaičiuotų GPM delspinigių.

Mokesstinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui mokesčio patikrinimo metu, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, konstatavus, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2013–2014 m. pardavė nekilnojamąjį turtą tikrosios rinkos kainos neatitinkančiomis kainomis, t. y. pirkimo–pardavimo sandoriuose už parduotus žemės sklypus padidindami neapmokestinamąsias pajamas, sumažino apmokestinamąsias pajamas, gautas už parduotus gyvenamuosius Namus.

Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė žemės sklypus, įsigytus 2003-10-10, suformuotus 2008-10-03 padalinus bendrosios dalinės nuosavybės teise įsigytą žemės sklypą, adresu: Tirkiliškių k., Alšėnų sen., Kauno r., įsigytus anksčiau negu prieš 5 metus ir naujos statybos nebaigtus statyti Namus. Įvertinus minėtus sandorius nustatyta, kad žemės sklypai

parduoti už 3,48 ar 3,5 kartų didesnę kainą, negu nustatyta vidutinė rinkos vertė. Mokesčių administratoriaus vertinimu, 2013-12-12 ir 2014-03-13 pardavimo sandoriuose padidindami žemės sklypų pardavimo kainą, Pareiškėja ir jos sutuoktinis pasinaudojo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta mokesčine lengvata ir sumažino 2013 m. ir 2014 m. apmokestinamąsias pajamas už parduotus nebaigtos statybos Namus ir tokiu būdu gavo mokesčines naudas.

Komisija pastebi, kad Inspekcija netiksliai nurodė GPM neapmokestinimo lengvatą nustatančią normą, siejamą su turto išlaikymo terminu, kuri taikytina nagrinėjamu atveju. Žemės sklypų pardavimo pajamų lengvatai taikyti turėjo būti taikomas ne penkių, o trejų metų turto išlaikymo terminas, nes parduotas turtas buvo įsigytas anksčiau nei 2011 metais. Pagal 2010 m. lapkričio 23 d. GPMĮ 2, 6, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. XI-1152 12 straipsnį „Įstatymo taikymas“ nustatyta, kad šio įstatymo 6 straipsnio 3 dalies (kurioje buvo nustatytas 5 metų išlaikymo terminas) nuostatos taikomos apmokestinant nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris buvo įsigytas 2011 m. sausio 1 d. ar vėliau, taip pat nekilnojamojo pagal prigimtį daikto, kuris įsigytas iki 2011 m. sausio 1 d. ir iki šio įstatymo įsigaliojimo buvo laikomas individualios veiklos turtu, pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamas. Nustačius 5 metų minimalų turto išlaikymo laikotarpį, kai lengvatos taikymas buvo susietas su turto įsigijimo nuo 2011 metų data, ši su 5 metų minimaliu turto išlaikymo laikotarpiu sietina lengvata faktiškai nebuvo pritaikyta (skaičiuojant nuo 2011 metų 5 metų terminas suėjo 2016 metais, kai buvo nustatytas kitas – 10 metų terminas). Šis Komisijos patikslinimas nekeičia situacijos vertinimo dėl neapmokestinimo lengvatos taikymo galimybes, todėl detalčiau nepasisakoma.

Mokesčių administratorius nurodė, kad Pareiškėja pažeidė GPMĮ 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, ir gavusi B klasės pajamų, pateiktose Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose (duomenys neskelbtini) už 2013 m. ir 2014 m. neteisingai deklaravo už parduotus Namus gautas pajamas bei su jų įsigijimu patirtas išlaidas. Todėl Kauno AVMI už 2013-12-12 ir 2014-03-13 parduotus žemės sklypus gautų pajamų, vadovaudamasi GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis GPM neapmokestino, o pagal minėtus sandorius gautas pajamas už parduotus nebaigtos statybos Namus, vadovaudamasi GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apmokestino 15 proc. pajamų mokesčio tarifu.

Pareiškėja neginčija, kad 2013-12-12 ir 2014-03-13 pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyta Namų kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos, tačiau nesutinka, jog statant Namus nebuvo patirta jokių išlaidų, kurių mokesčių administratorius, apskaičiuodamas GPM, nevertino. Pareiškėjos teigimu, Pareiškėja ir jos sutuoktinis neturėjo pareigos ar prievolės saugoti dokumentų, patvirtinančių statybinių medžiagų pirkimą ar darbų atlikimą minėtuose objektuose.

Pareiškėjos teigimu, nepaisant to, kad išlaidas pagrindžiantys dokumentai nebuvo pateikti, negalima paneigti fakto, jog šios išlaidos faktiškai buvo patirtos, nes pastatyti nebaigtos statybos Namai. Be to, pirmojo patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu bei UAB "B1" kainynu, mokesčių administratorius nustatė Pareiškėjos bei jos sutuoktinio patirtas išlaidas. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovas patikslino, jog mokesčių administratorius pagal „Sistela“ duomenis apskaičiavo, kad Namų statybos išlaidos sudarė 190 836 Lt ir 198 522 Lt. Pareiškėja skunde prašo įvertinti ir pripažinti, kad Namų, kurių baigtumas sudaro 57 proc., Pareiškėjos kartu su sutuoktiniu patirtos statybos išlaidos sudaro po 110 000 Lt kiekvienam Namui.

Atsižvelgdama į tai, kad Inspekcijos Sprendime detalios aptartos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos bei šių nuostatų taikymas LVAT praktikoje, bei atsižvelgdama į tai, kad mokesčio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, Pareiškėja iš esmės neginčija, jog 2013-12-12 ir 2014-03-13 pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyta Namų kaina neatitiko tikrosios rinkos kainos, Komisija pasisakys dėl Inspekcijos Sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei jos atstovų mokesčio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl apskaičiuoto GPM

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu pardavė nebaigtus statyti gyvenamuosius Namus, tačiau su šiais Namais statybos išlaidas pagrindžiančių

dokumentų nei mokesčio patikrinimo metu, nei ikiteisminio tyrimo metu, nepateikė. Patikrinimo metu mokesčių administratoriui davus nurodymus pateikti Namų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų kopijas ir suvestinę. Pareiškėja pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad namų statybos darbų ir medžiagų dokumentų nekaupė ir nesaugojo, kadangi nebuvo įtvirtintos tokios nuostatos. Sutuoktiniai deklaruodami gautas pajamas už parduotą nekilnojamąjį turtą Pareiškėja ir jos sutuoktinis metinėse pajamų mokesčio deklaracijose deklaravo tik su sutarčių sudarymu patirtas išlaidas. Vadovaudamasi GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, Inspekcija nustatė, kad su parduotais nebaigtos statybos Namais susijusios Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtos išlaidos sudarė 167,03 Eur, 2013-12-12 pardavus nekilnojamą turtą ir 165,55 Eur, 2014-03-13 pardavus nekilnojamą turtą.

Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, jog apskaičiuojant 2013 m. ir 2014 m. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio Namų statybos išlaidų dydį, turi būti vadovaujamas GPMĮ nuostatomis.

GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punktą nustato, kad jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimama per mokesčio laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. GPMĮ 19 straipsnio 1 dalyje (redakcija pažeidimo padarymo metu (2013–2014 m.) keitėsi, cituojama 2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) nustatyta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad turto įsigijimo kainai 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). GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Nurodytas teisinis reguliavimas reiškia, kad pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatytus reikalavimus, tenka asmeniui, kuris siekia iš pajamų, gautų pardavus nekilnojamąjį turtą, atimti šio turto įsigijimo bei pardavimo išlaidas, t. y., pareiga pagrįsti išlaidas, o tuo pačiu pateikti reikiamus dokumentus, tenka asmeniui, kuris siekia sumažinti apmokestinamą pajamų dydį.

Pareiškėja pripažįsta, kad nepateikė realiai turėtų Namų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų. Tačiau, Pareiškėjos nuomone, nesant dokumentų, būtinų GPM dydžiui apskaičiuoti pagal GPMĮ 19 straipsnį, mokesčių administratorius turėtų taikyti MAĮ 70 straipsnį ir nustatyti jo realiai turėtas gyvenamųjų Namų statybos išlaidas vadovaudamasis UAB "B1" kainynu ir mokesčių administratoriaus ankstesnio patikrinimo metu apskaičiuotomis kainomis.

Komisijos vertinimu, tokia Pareiškėjos pozicija yra nepagrįsta, nes minėtos GPMĮ normos, kuriomis vadovaudamasis mokesčių administratorius Pareiškėjai apskaičiavo papildomą GPM, nenumato jokių išimčių, kuomet mokesčių mokėtojas galėtų būti atleistas nuo pareigos pagrįsti parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas. Kaip buvo paminėta, LVAT taip pat ne kartą yra pažymėjęs, kad pareiga pagrįsti išlaidas, o tuo pačiu pateikti reikiamus dokumentus, tenka asmeniui, kuris siekia sumažinti apmokestinamųjų pajamų dydį (LVAT 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. 783-575/2018, LVAT 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020). Be to, pripažįstant išlaidas nepagrindus dokumentais, būtų pažeistas MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas (nustatantis, kad taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs), t. y. mokėtojas apskaičiuojantis mokesčio bazę be dokumentų atsidurtų

geresnėje padėtyje nei mokėtojai dokumentais grindžiantys faktiškai patirtas išlaidas. Išlaidų pripažinimas be dokumentų taip pat neužtikrintų dvigubo išlaidų atskaitymo ir /ar tiekėjo pajamų neapskaitymo galimybės. Mokesčių administratorius pagal MAĮ 70 straipsnį gali apskaičiuoti išlaidas siekdamas įvertinti, ar nėra nuslėptas mokesčio objektas, ar mokėtojo patirtos išlaidos atitinka jo deklaruotas pajamas, tačiau tai nėra aktualu ginče nagrinėjamu atveju.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos sutuoktinis, paklaustas, kokie mokėjimai / atsiskaitymai tiekėjams / rangovams už atliktus statybos darbus / medžiagas buvo atliekami Namų statybos laikotarpiu, nurodė, kad atsiskaitymai per banko sąskaitas nebuvo vykdomi, visi mokėjimai buvo atliekami tik grynais pinigais.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija pažymi, kad Pareiškėja mokesčių administratoriui nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų ir kitų įrodymų, pagrindžiančių Namų statybos išlaidas, t. y. įrodinėjimo pareigos, taip kaip ji nustatyta GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punkte ir 19 straipsnio 3 dalyje, neįvykdė, todėl įrodymų vertinimo prasme mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai nusprendė, kad Pareiškėja nustatyta tvarka nepagrindė Namų statybos išlaidų ir pagrįstai apskaičiavo papildomą GPM. Todėl ginčijamas Inspekcijos Sprendimas vertintinas kaip teisėtas ir pagrįstas.

Dėl apskaičiuotų GPM delspinigių

Kaip matyti iš bylos medžiagos, pirminis Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pagal 2015-11-30 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-3222 buvo atliktas už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 ir 2017-06-28 surašytas patikrinimo aktas Nr. (7.46) FR0680-297, t. y. patikrinimas truko daugiau nei 1,5 metų. Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundą, 2018-01-29 sprendimu Nr. 68-7 panaikino Kauno AVMI 2017-10-04 sprendimą Nr. (7-46-4.7.2)-FR0682-394 ir pavedė Kauno AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

Pakartotinis mokestinis patikrinimas pagal 2018-03-07 pavedimą tikrinti Nr. (7.46) FR0773-551 ne kartą buvo stabdomas, tame tarpe nuo 2018-03-21 sustabdytas dėl vykdomo ikiteisminio tyrimo, o nuo 2020-01-29 sustabdytas dėl Kauno apylinkės teismo Kauno rūmuose nagrinėjamos baudžiamosios bylos. Pakartotinis patikrinimas baigtas 2022-12-22 (2022-12-22 patikrinimo aktas Nr. (7.45Mr) FR0680-418), t. y. truko daugiau nei 4,5 metų.

Kauno AVMI, atsižvelgdama į ilgai trukusį mokestinio ginčo procesą, vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatavo, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 1549,24 Eur jai apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo.

Pareiškėja skunde Komisijai ir Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu tvirtino, kad net ir 50 procentų sumažinti GPM delspinigiai yra akivaizdžiai per dideli. Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, kad pirminio mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyti pažeidimai, kurie po teismų procesinių sprendimų, nepasitvirtino – Pareiškėja ir jos sutuoktinis buvo išteisinti, todėl GPM delspinigių dydis, įvertinus visų nustatytų reikšmingų aplinkybių kontekste, yra neproporcingas ir turi būti sumažintas. Pareiškėjos nuomone, jei pirminis patikrinimas būtų teisingas, apskaičiuotus delspinigius ji būtų sumokėjusi po patikrinimo, todėl delspinigių skaičiavimo laikotarpis turėtų apimti tik nuo 2014-05-02 iki 2017-06-28 dėl 2013 metais gautų pajamų ir nuo 2015-05-02 iki 2017-06-28 dėl 2014 metais gautų pajamų.

Taigi Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde apibrėžtas šio mokestinio ginčo ribas, spręsdama dėl Pareiškėjos atleidimo nuo GPM delspinigių remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais, o būtent vertins, ar ginčo situacijoje yra susiklosčiusios išskirtinės aplinkybės, sudarančios pagrindą atleisti Pareiškėją nuo didesnės, nei atleido mokesčių administratorius (50 proc.) nurodytų delspinigių mokėjimo.

Pasisakydama šiuo mokestinio ginčo aspektu, Komisija nurodo, jog LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis Nr. A-556-2544/2011

adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2051/2015, 2018-07-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-4270-602/2018).

Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų klausimą, LVAT pripažįsta tiek aplinkybes, susijusias su mokesčių administratoriaus atliekamų mokėtojų kontrolės veiksmų visuma, jų trukme (mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), tiek ir aplinkybes, susijusias su paties mokesčių mokėtojo elgesiu (bendradarbiavimas, pažeidimų pripažinimas, apskaičiuotų nepriemokų padengimas ir pan.) mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės veiksmų metu ar po jų (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014).

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad pirminio patikrinimo rezultatai centrinio mokesčių administratoriaus buvo įvertinti kaip neatitinkantys nusistovėjusios teismų praktikos ir dėl to pavesta Kauno AVMI atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą, į tai, kad laikotarpis nuo pirmojo patikrinimo pradžios (2015-11-30) iki pakartotinio patikrinimo pabaigos 2022-12-22 (įvertinus patikrinimo sustabdymus, ginčo dėl pirminio patikrinimo rezultatų, trukmę), sudarė daugiau nei 7 metus, į tai, kad pats mokesčių administratorius pripažino savo kaltę dėl neefektyvaus mokesčių administravimo Pareiškėjos atveju ir atleido Pareiškėją nuo ½ dalies apskaičiuotų GPM delspinigių, vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais, šiuo atveju sutinka su Pareiškėjos skunde išdėstyta pozicija, kad GPM delspinigių suma turėtų apimti tik iki 2017-06-28 patikrinimo akto Nr. (7.46) FR0680-297 surašymo dienos apskaičiuotus delspinigius.

Komisija, 2023-07-14 gavusi iš Inspekcijos informaciją apie perskaiciuotus delspinigius iki 2017-06-28, nurodo, jog atsižvelgus į delspinigių skaičiavimo laikotarpiu sumokėtas įmokas, Pareiškėja turi sumokėti 270,08 Eur GPM delspinigių, nuo likusios dalies GPM delspinigių Pareiškėja atleistina.

Dėl paskirtos GPM baudos dydžio

MAĮ 140 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio Įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus. Laikotarpiu iki 2018-12-31 (taip pat ir padaryto pažeidimo metu) galiojusios MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatos nustatė nuo 10 iki 50 procentų nuo mokesčio sumos skirtinos baudos dydį, kuris priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis, skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. MAĮ ginčui aktualiu laikotarpiu detalai nenustatė, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija adm. byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi, skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (žr. 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A-442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1546/2010).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjai pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM bauda. Ginčo situacijoje nustatyta, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė), tačiau siekdama mokestinės naudos išvengė GPM, piktnaudžiavo GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte įtvirtinta mokestine lengvata, dirbtinai ne pagal rinkos kainas skaidydama tuo pačiu sandoriu parduodamo turto

kainas, t. y. sumažindama kainą to turto, kurio pardavimo pajamos yra apmokestinamos ir padidindama kainą to turto, kurio pardavimo pajamos yra neapmokestinamos (atsakomybę sunkinanti aplinkybė).

Šiuo atveju nenustatyta, jog atsakomybę lengvinančių aplinkybių, suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą, būtų buvę daugiau. Todėl skirti Pareiškėjai minimalaus dydžio GPM baudą nėra teisinio pagrindo.

Dėl susitarimo

Pasisakydama dėl Pareiškėjos prašymo išnagrinėti pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ir priimti sprendimą pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą, Komisija informuoja, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalį tik mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei apskaičiuojant mokesčius nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Tai reiškia, kad tik mokesčių administratorius turi diskrecijos teisę pakviesti mokesčių mokėtoją derėtis dėl mokestinės prievolės dydžio. Galiojantys teisė aktai nenumato Komisijos galimybės dalyvauti susitarimo procedūrose. Todėl šioje dalyje prašymas paliekamas nenagrinėtu.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Inspekcijos Sprendimo dalį, susijusią su GPM ir GPM baudos apskaičiavimu, ir pakeisti Sprendimo dalį, susijusią su delspinigiais, vietoj nurodymo sumokėti 1549,24 Eur delspinigių nurodant sumokėti 270,08 Eur delspinigių.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti 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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė,
pavadojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė