



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. K. SKUNDO**

2023 m. liepos d. Nr. S- (7-2023/27 )  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo V. K. (toliau – Pareiškėjas) 2023-02-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-01-11 sprendimo Nr. 68-1 (toliau – Sprendimas), Pareiškėjo atstovas R. B. bei Inspekcijos atstovė D. H. dalyvavo 2023-05-31 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo pastabas, pakeitė Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2022-10-28 sprendimą dėl 2022-09-02 patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45 Mr) FR0680-267 ir vietoje nurodytų sumokėti 17103 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 6920,74 Eur GPM delspinigių ir 5131 Eur GPM baudos, nurodė Pareiškėjui sumokėti 10003 Eur GPM, 4048,72 GPM delspinigių ir 2000,6 Eur GPM baudą.

Pareiškėjas 2023-02-03 skunde nurodo nesutinkantis su Inspekcijos Sprendime padarytomis išvadamis dėl 25/100 dvibučio gyvenamojo namo ir 395/1311 dalies sklypo, adresu Knygnešių g. 9, Kauno m., (toliau – Turtas) įsigijimo patirtų išlaidų pripažinimo (1 pažeidimas); dėl už gyvenamąjį namą, adresu Knygnešių g. 9, Kauno m., gauto ir negražinto 4000 Eur avanso pripažinimo gautomis pajamomis (2 pažeidimas) ir dėl to Pareiškėjui apskaičiuoto mokėtino GPM ir su juo susijusių sumų pagrįstumo.

Komisija 2023-03-06 Protokolu Nr. PP-2023//46 sustabdė Pareiškėjo 2023-02-08 skundo dėl Inspekcijos Sprendimo nagrinėjimą iki kol paaiškės ar yra pasirašytas susitarimas tarp ginčo šalių arba yra atmestas pasiūlymas pradėti derybas. Inspekcija 2023-03-31 raštu Nr. R-1301 informavo Komisiją, jog mokesčių administratorius turi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, todėl nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su mokesčių mokėtoju dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio.

Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo skundo nagrinėjimas atnaujinamas ir skundas nagrinėjamas iš esmės.

*Dėl Turto įsigijimo išlaidų vertinimo*

Inspekcija nustatė, jog Pareiškėjui pardavus Turtą, buvo pažeistos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 19 straipsnio nuostatos, nes 2016 metais neteisingai deklaruotos nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos. Pareiškėjas nurodo, jog nesutinka su tokiomis išvadamis, todėl kartu su skundu pateikė papildomai rastus dokumentus, pagrindžiančius Turto pasigaminimo, rekonstravimo bei kitas su Turto pardavimu susijusias išlaidas. Pareiškėjas pateiktais dokumentais grindžia, kad Turte atliko statybos darbus bei kad buvo patirtos išlaidos statybinėms medžiagoms,

taip pat ir Turto įrengimo išlaidos. Teikiamų dokumentų bendra Turto įrengimo išlaidų suma sudaro 398619,40 Lt (15448,16 Eur). Pareiškėjo manymu, Inspekcija nepagrįstai nepripažino ir eliminavo išlaidas, patirtas baldams, buitinei technikai, kasos aparatų čekius, kurių vertė didesnė nei 1000 Lt, čekius, kurių turinys neįskaitomas, remonto darbus. Inspekcija pripažino tik 47 333,34 Eur sumą. Pareiškėjas ginčijasi dėl Inspekcijos sprendimo dalies – 59736,64 Eur sumos, grindžiamos juridinę galią turinčiais dokumentais, nepripažinimo su Turto įsigijimu susijusiomis išlaidomis.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcija nenurodė, kokiam teisiniam pagrindui esant padarė išvadą ir nepripažįsta dokumentų kvitų, kuriuose sumos viršija 1000 Lt sumą. Pareiškėjo teigimu, kvituose nurodytos prekės (baldai, baldų medžiagos, tvirtinimo lentelės, grindų danga, šviestuvai, signalizacijos įranga, lauko terasos karkasas, šildymo katilas ir medžiagos ir kt.), kuriuose kaina viršija 1000 Lt sumą, išskirtinai susijusios su Turtu, nes jos visos buvo panaudotos / įrengtos / sumontuotos Turte, prekės / daiktai parduoti kartu su Turtu, todėl turėtų būti įskaitomos / vertinamos su Turtu susijusiomis išlaidomis, kurios realiai buvo patirtos.

Pareiškėjas taip pat nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi, jog išlaidos baldams neįskaitomos į pastato turto įsigijimo kainą. Pareiškėjo nuomone, nesuprantama, kokiam teisiniam ir faktiniam pagrindui esant, Turte esantys baldai, kurie parduoti kartu su Turtu ir dėl to patirtos išlaidos, nėra įskaitomos su Turtu susijusiomis išlaidomis, kurios realiai buvo patirtos. Taip pat Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos pozicija dėl sienų, lubų perdažymo, grindų tvarkymo išlaidų neįskaitymo į patirtas išlaidas, nes šios realiai buvo patirtos.

Pareiškėjas skunde teigia, jog ginčo teisingam išsprendimui taikomos GPMĮ 19 straipsnio nuostatos, pagal kurias mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo išlaidas) ir su turto pardavimu (kitokiu perleidimu) susijusias išlaidas, jei egzistuoja tokios sąlygos, kad tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo patirtos ir šias išlaidas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais dokumentais. Pareiškėjas teigia, jog Inspekcija nenurodė jokio teisinio pagrindo, kuriam esant būtų galima manyti, jog išvada dėl minėtųjų Turto įrangos bei kitų prekių įgijimo išlaidų, yra teisėta bei pagrįsta. Pareiškėjas teigia, jog Inspekcija apsiribojo formaliu motyvu, iš kurio nėra galimybės suprasti, ar jis teisėtas ir pagrįstas.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad Inspekcija, priimdama Sprendimą, veikė kaip viešojo administravimo subjektas, todėl privalo vadovautis iš gero administravimo kylančiais imperatyvais. Pažymėtina, jog šis principas įtvirtintas svarbiausiuose nacionalinio lygmens (žr. Lietuvos Respublikos Konstitucijos 5 straipsnio 3 dalies nuostatą, kurioje nurodoma, jog visos valdžios institucijos tarnauja žmonėms) bei tarptautiniuose dokumentuose (Europos Sąjungos teisių chartijos 41 straipsnis ir kt.), iš kurių išplaukia, kad valstybės institucijos, priimdamos administracinius sprendimus, privalo dirbti rūpestingai ir veikti taip, kad administracinėje procedūroje būtų laikomasi visų teisės aktų nuostatų.

Skunde Pareiškėjas taip pat nurodo Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) (2020 m. gegužės 28 d. įstatymo Nr. XIII-2987 redakcija) 10 straipsnio 5 dalyje nuostatą, kurioje nustatyta, jog administraciniame sprendime turi būti nurodyta: administracinio sprendimo teisinis ir faktinis pagrindas ar kitos administraciniam sprendimui įtakos turėjusios aplinkybės (5 punktas); administracinio sprendimo motyvai (6 punktas). Ši VAĮ redakcija pakeitė straipsnių numeraciją, iki tol galiojusioje įstatymo redakcijoje reikalavimus administracinio sprendimo turiniui apibrėžė 8 straipsnis, todėl ginčui spręsti aktuali Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika dėl VAĮ 8 straipsnio taikymo.

Pareiškėjas nurodo, kad LVAT savo praktikoje yra konstatavęs, kad ankstesnės redakcijos VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą: motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (žr., pvz., 2010-08-24 sprendimą administracinėje byloje Nr. A756-450/2010).

Tikrinant viešojo administravimo subjekto sprendimą VAĮ 8 straipsnio aspektu turi būti nustatyta, ar asmuo, kuriam adresuotas aktas, iš esmės galėjo ir turėjo suvokti priimto sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jo priėmimo motyvus. Tokių aplinkybių konstatavimas įgalintų nepripažinti VAĮ 8 straipsnio 1 dalies reikalavimų pažeidimo arba esamus trūkumus, nepaneigiančius priimtino sprendimo esmės suvokimo, vertinti kaip neesminius, nesudarančius savarankiško ir pakankamo pagrindo ginčijamą sprendimą pripažinti neteisėtu bei jį panaikinti (žr., pvz., 2013-05-21 nutartį administracinėje byloje Nr. A556-990/2013). Priešingai, visiškai nesilaikant minėtų nuostatų ar tik laikantis iš dalies, pavyzdžiui, neįvardijant, kokiais teisės aktais remiantis ginčijamas administracinis aktas yra priimamas, pagrįstai kyla abejonė dėl tokio administracinio akto teisėtumo bei pagrįstumo, įgalinanti teismą, nagrinėjantį tokią bylą, panaikinti skundžiamą viešojo administravimo subjekto individualų administracinį aktą (žr., pvz., 2008-11-19 nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1898/2008, 2008-12-19 nutartį administracinėje byloje Nr. A-756-2036/2008 ir kt.).

Pasak Pareiškėjo, Sprendime nebuvo pateikta jokių išvadų, kurios būtų pagrįstos objektyviais faktais, duomenimis, teisės aktų normomis. Iš to Pareiškėjas daro išvadą, jog Inspekcijos eliminuotos išlaidos 59736,64 Eur nemotyvuotos, įstatymiškai nepagrįstos. Pareiškėjo nuomone, tai leidžia konstatuoti sprendimo nepagrįstumą ir naikinimo pagrindus. Įvertinus Pareiškėjo sumokėtą su baldais už Turtą bendrą sumą, kurios dalį Inspekcija eliminavo, pardavimo atveju, ši suma turėtų būti atskaityta apskaičiuojant mokėtiną GPM prievolę.

*Dėl už Turtą gauto ir negrąžinto 4000 Eur avanso*

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos teiginiu, kad 2016-02-23 iš R. J. (toliau – Avanso mokėtojas) gautas 4000 Eur avansas už Turtą turėtų būti priskirtas Pareiškėjo B klasės apmokestinamosioms pajamoms. Pareiškėjo teigimu, nors ši suma buvo sumokėta kaip avansas, tačiau ji atliko netesybų funkciją dengiant minimalius nuostolius, kuomet pirkėjas atsisakė pirkti būstą.

Pareiškėjas nurodo, kad Avanso mokėtojas turėjo pageidavimų turto įrengimui – reikėjo pakeisti garažo vertus, vitrininį langą, nes iš garažo patalpos norėjo įsirengti kambarį. Pareiškėjas užsakė vitrininį langą, kurį pakeitė pagal Avanso mokėtojo pageidavimus, tačiau jam atsisakius pirkti, garažo paskirtis buvo gražinta į pradinę padėtį – išmontuotas vitrininis langas ir sumontuoti garažo vartai. Dėl šių aplinkybių Pareiškėjas patyrė išlaidų, laiko sąnaudų, ir pan., t. y. buvo patirtos didesnės išlaidos nei nagrinėjamu atveju avansas kompensavo, tačiau dėl seno laikotarpio nerandama tai patvirtinančių dokumentų ir Pareiškėjas neprisimena, kur buvo užsakytas ir pagamintas vitrininis langas bei kas atliko montavimo / dekoravimo darbus.

Esant tokioms aplinkybėms, Pareiškėjas nesutinka su Sprendime padaryta išvada, kad 4000 Eur avansas teisingai priskirtas Pareiškėjo gautoms B klasės apmokestinamosioms pajamoms.

Atsižvelgiant į skunde išdėstytas nuostatas, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Inspekcija savo Sprendime išdėstė mokesstinio patikrinimo metu nustatytas aplinkybes.

Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjas su sutuoktine 2009-06-05 įsigijo 0,1311 ha ploto mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą, adresu Knygnešių g. 9, Kauno m. (toliau – Sklypas) už 100000 Lt. VĮ Registrų centro duomenimis, Sklype pastatytas dviejų butų 493,83 kv. m. bendro ploto gyvenamasis namas (pagal 2009-11-30 statybos inspekcijos tarnybos pažymą Nr. DSU- 1839 (15.35) statyba baigta). Pareiškėjas su sutuoktine 2009-12-16 pardavė 16/100 gyvenamojo namo dalį (175200 Lt) ir 205/1311 Sklypo dalį (14800 Lt) už 190000 Lt ir 17/100 gyvenamojo namo dalį (86700 Lt) ir 199/1311 Sklypo dalį (13300 Lt) už 100000 Lt. Sutartyje nurodyta viso nekilnojamojo turto kaina 290000 Lt, Sklypo kaina 28100 Lt, gyvenamojo namo – 261900 Lt. Likusias turto dalis sutuoktiniai pasidalijo 2009-12-21 sutuoktinių turto padalijimo sutartimi: 394/1311 Sklypo dalis ir 25/100 gyvenamojo namo dalis asmeninės nuosavybės teise atiteko Pareiškėjui, 512/1311 Sklypo dalis ir 42/100 gyvenamojo namo dalis atiteko Pareiškėjo sutuoktinei. Bendra dalinamo turto vertė – 882471 Lt. Šalių susitarimu nustatyta Pareiškėjo turto dalies vertė 215471 Lt, Pareiškėjo sutuoktinės turto dalies vertė 617000 Lt.

Pareiškėjo sutuoktinė 2009-12-28 512/1311 dalį Sklypo ir 42/100 dalį pastato padovanojo motinai T. I., kuri juos pardavė 2010-01-18.

Pareiškėjas 395/1311 dalį Sklypo ir 25/100 dalį pastato pardavė 2016-07-07 už bendrą 395/1311 dalį Sklypo ir 25/100 dalį pastato 140000 Eur sumą (atskirai žemės sklypo dalies ir gyvenamojo namo dalies pardavimo kainos pirkimo–pardavimo sutartyje neišskirtos. Sutartyje nurodyta, kad pastato statybos pradžia – 2009 m., pabaiga – 2010 m., baigtumas – 100 proc.).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2016 m. (pateikta 2021-11-11) deklaravo 140000 Eur gautas pajamas bei 178157 Eur patirtas išlaidas šiam turtui įsigyti. Inspekcija pažymėjo, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas nurodė, jog gyvenamojo namo dalį įgijo pagal 2009-12-21 turto pasidalijimo sutartį, vertė nustatyta pagal VĮ Registro centro vertinimo pažymą Nr. L091157 sudarė 617000 Lt (178736 Eur). Po Turto pasidalinimo sutarties sudarymo išlaidas patyrė tik komunalinėmis sąnaudomis bei būsto remontui. Inspekcijos teigimu, Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu daugiau dokumentų, pagrindžiančių 25/100 Turto įsigijimo išlaidas nepateikė.

Siekiant kuo objektyviau įvertinti patirtas išlaidas dėl 25/100 Turto, kurią pardavė pagal 2016-07-07 pirkimo–pardavimo sutartį Nr.1-4707, Inspekcijos buvo įvertintos Patikrinimo akte nustatytos išlaidos, pagrindžiančios Turto patirtas statybos išlaidas bei sutuoktinės mokestinių ginčų metu pateikta papildoma informacija apie patirtas išlaidas.

Inspekcija nurodė, kad Patikrinimo akte pažymėta, jog patirtos statybos išlaidos yra 85798,40 Eur. Sklypo įsigijimo kaina – 28962 Eur/100000 Lt. Įvertinus Pareiškėjo sutuoktinės mokestinių ginčų metu papildomai pateiktas žemės sklypo įsigijimo išlaidas 626,33 Eur/2162,60 Lt, t. y. 2009-06-09 už Sklypą notarui sumokėta 255,73 Eur/883 Lt ir pagal banko išrašus nustatytą UAB "A1" 2009-10-07 pervestą 370,60 Eur/1279,60 Lt piniginių lėšų sumą (PVM sąskaita- faktūra nepateikta), mokestinio patikrinimo metu Inspekcija įvertino, kad Sklypo įsigijimo išlaidos sudarė 29588,33 Eur/102162,60 Lt.

Inspekcija nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu įvertinus Turto statybų patirtas išlaidas 85798,40 Eur / 296244,74 Lt, nustatyta 25/100 dalies, gyvenamojo namo statybos išlaidų suma – 21449,60 Eur (85798,40\*25):100) ir 395/1311 žemės sklypo įsigijimo kaina – 8914,86 Eur (30781 Lt)(29588,33\*395:1311), iš viso nekilnojamojo turto dalies, parduotos už 140000 Eur, įsigijimo kaina sudarė 30364,46 Eur (21449,60+8914,86). Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė GPMĮ 19 straipsnio nuostatas ir neteisingai deklaravo nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas.

Mokestinio patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas ketino parduoti Turto dalį fiziniam asmeniui ir bankiniu pavedimu gavo 4000 Eur avansą, tačiau Turtą pardavė kitam fiziniam asmeniui ir avanso negrąžino. Inspekcija nurodė, kad Avanso mokėtojas 2022-07-18 mokesčių administratoriui patvirtino, jog 4000 Eur sumokėjo kaip avansą nekilnojamam turtui pirkti, tačiau vėliau nusprendė Turto nebepirkti, bandė atgauti sumokėtą avansą, tačiau patyrė infarktą ir nenorėdamas gadintis sveikatos, pinigų nebeieškojo.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo argumentus dėl 4000 Eur avanso – sumokėtas avansas atliko netesybų funkciją dengiant minimalius nuostolius, pirkėjui atsisakius pirkti turtą. Pareiškėjas nurodo, kad pirkėjas turėjo pageidavimų Turto įrengimui, dėl ko Pareiškėjas patyrė išlaidų, laiko sąnaudų ir kt. Inspekcijos teigimu, gautas avansas, kuris buvo negrąžintas, priskirtas B klasės pajamoms (GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies 2 punktas, 3 dalies 2 punktas). Pagal GPMĮ nuostatas sumos, gautos pagal preliminarįsias sutartis, laikomos gyventojo pajamomis, net jeigu vėliau sutartis nesudaroma ir sumokėta suma lieka pardavėjui kaip kompensacija, todėl vadovaujantis GPMĮ 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjas privalo deklaruoti 4000 Eur pajamas.

Kauno AVMI nurodė, kad įvertinus Pareiškėjo gautas užmokesčio pajamas, Turto pardavimo bei įsigijimo išlaidas, gautą avansą, apskaičiuota 17103 Eur GPM prievolė. Inspekcija, nesutikdama su Pareiškėju, teigia, jog pastabų nagrinėjimo metu Kauno AVMI nurodė, kad pastato statybos užbaigimas buvo įregistruotas pagal 2011-04-06 deklaraciją apie statybos užbaigimą Nr.DSU-1839

(15.35), o 2016-07-07 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta, kad statyba baigta 2010 m., taigi pastatas buvo baigtas statyti anksčiau nei Pareiškėjas pardavė 25/100 gyvenamojo namo dalį. Patikrinimo akte buvo nustatyta statybos išlaidų suma, kurią Pareiškėjas kartu su sutuoktine patyrė iki 2009-12-16 pirkimo–pardavimo sutarties dėl pastato, kurio baigtumas tuo metu buvo 70 proc., sudarymo. 2016-07-07 pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo metu pastato baigtumas buvo 100 proc., taigi Pareiškėjas galimai patyrė statybos išlaidų, kurios nebuvo vertintinos ankstesnio mokesčio patikrinimo metu, tačiau vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, mokesčių mokėtojas iš apmokestinamų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo išlaidas) ir su turto pardavimu (kitokių perleidimų) susijusias išlaidas, jeigu egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo patirtos, 2) jas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais ir tai patvirtinančiais dokumentais.

Inspekcija nurodė, kad kartu su pateiktu skundu Pareiškėjas pateikė papildomus dokumentus, kurie Pareiškėjo vertinimu pagrindžia statybų išlaidas ir mažina apmokestinamųjų pajamų dydį.

Inspekcija, įvertinusi pateiktus dokumentus, konstatavo, jog iš Pareiškėjo įrodinėjamų 115448,17 Eur išlaidų patirtoms statybų išlaidoms priskiriama 47333,34 Eur suma. Iš pateiktų išlaidų eliminuojamos išlaidos baldams, buitinei technikai, kasos aparatų čekiai, kurių vertė didesnė nei 1000 Lt, neįskaitomas čekių turinys, remonto darbai (59736,64 Eur). Kitos pateiktos išlaidos jau įvertintos mokesčio patikrinimo metu (8380,70 Eur).

Inspekcija nurodė, kad įvertinus 25/100 dalies Turto patirtas statybos išlaidas nustatytas mokesčio patikrinimo metu – 21449,60 Eur (85798,40\*25):100) ir 395/1311 žemės sklypo įsigijimo kainą – 8914,86 Eur (30781 Lt) (29588,33\*395:1311), kartu su skundu pateiktais dokumentais pagrįstas 47333,34 Eur išlaidas, iš viso nekilnojamojo turto dalies, perduotos už 140000 Eur, įsigijimo kaina pripažįstama 77698 Eur (21449,60+8914,86+47333,34) suma.

Inspekcija pažymėjo, kad įvertinus Pareiškėjo gautas darbo užmokesčio pajamas, nekilnojamojo turto pardavimas pajamas bei įsigijimo išlaidas, gautą avansą, apskaičiuojama 10003 Eur GPM prievolė.

Inspekcija pažymėjo, jog mokesčių mokėtojui laiku neapskaičiavus ir nesumokėjus mokesčio, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už praleistą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai – kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad tikrą laikotarpį biudžete nebuvo lėšų, kurios valstybei teisėtai priklausė.

Inspekcijai išdėsius Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies nuostatas, nurodoma, kad Pareiškėjui Kauno AVMI sprendimu apskaičiuota 6920,74 Eur GPM delspinigių suma. Atsižvelgiant į tai, kad Inspekcijos sprendimu Pareiškėjui perskaičiuota mokėtina GPM suma, atitinkamai perskaičiuojami ir mokėtini delspinigiai 4048,72 Eur GPM.

Inspekcija, išdėstydamą MAĮ 139 straipsnio 1 dalies ir 140 straipsnio 1 dalies nuostatas bei LVAT praktiką, nurodė, jog Pareiškėjui paskirta 30 proc. bauda atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjo atžvilgiu nenustatyta nei lengvinančių, nei sunkinančių aplinkybių.

Inspekcija nesutinka su Kauno AVMI pozicija, kad nėra aplinkybių, kurios galėtų turėti įtakos baudos dydžiui. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo akto turinį, teigia, kad mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi – teikė paaiškinimus, tam tikrus dokumentus, todėl šios aplinkybės pripažintinos kaip baudą mažinančios.

Inspekcija, atsižvelgdama į nurodytas MAĮ nuostatas, LVAT praktiką bei baudą mažinančią aplinkybę, Pareiškėjui paskirtą baudą pakeitė į 20 proc. dydžio GPM baudą (10003\*20 proc.).

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

Pareiškėjo skundas netenkintinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui konstatavus, kad

Pareiškėjas nepagrindė dalies Turto įsigijimo išlaidų ir dėl negražinto 4000 Eur avanso pripažinimo gautomis pajamomis.

*Dėl Turto įsigijimo išlaidų vertinimo*

Pareiškėjas nesutinka su patirtų Turto įsigijimo išlaidų nepripažinimu. Pareiškėjo manymu, Inspekcija nepagrįstai nepripažino ir eliminavo išlaidas, patirtas baldams, buitinei technikai, kasos aparatų kvitus, kurių vertė didesnė nei 1000 Lt, ar kurių turinys neįskaitomas bei remonto darbus (detaliau aptarta šio sprendimo nustatomojoje dalyje).

Patikrinimo metu Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas deklaracijoje už 2016 metus neteisingai deklaravo nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas ir atitinkamai apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pareiškėjas Inspekcijai pateikė šiam Turtui tekusias statybines, remonto, rekonstrukcijos, įrengimo ir kt. išlaidas patvirtinančius dokumentus. Inspekcija pripažino dalį Pareiškėjo nurodytų 398619,40 Lt (115448,16 Eur) išlaidų, t. y. 47333,34 Eur statyboms bei Turto pagerinimui skirtų išlaidų. Remdamasi GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis ir teismų praktika, Inspekcija padarė išvadą, jog baldai ir remonto išlaidos neįeina į turto įsigijimo kainą bei į teisės aktuose nustatytus privalomuosius mokėjimus, todėl Pareiškėjo argumentai, jog Inspekcija netinkamai taikė GPMĮ 19 straipsnio nuostatas yra nepagrįsti.

Pasisakydama dėl išlaidų pripažinimo, Komisija primena, jog apskaičiuojant Pareiškėjo Turto statybos išlaidų dydį, turi būti vadovaujama GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis. Pagal šio straipsnio 1 dalį pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą <...>, 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.

GPMĮ 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kokios išlaidos gali būti priskiriamos turto įsigijimo kainai: 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). Pagal šio straipsnio 3 dalį 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. LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad išlaidos gali būti priskiriamos išlaidoms tik tais atvejais, kai egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai patirtos, 2) jas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais tai patvirtinančiais dokumentais. Netenkinus bent vienos iš šių sąlygų, mokesčių mokėtojas netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti šio pobūdžio sumas (žr., pvz., LVAT 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-1752/2010, LVAT 2012 kovo 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1280/2012).

Nurodytas teisinis reguliavimas ir aptarta teismų praktika leidžia daryti išvadą, kad iš nekilnojamojo turto pardavimo pajamų gali būti atimamos tik su nekilnojamojo turto įsigijimu susijusios išlaidos, kurios pagrindžiamos teisės aktais nustatytais privalomais apskaitos dokumentais ir sandoriais. Baldų įsigijimo kaina nėra nekilnojamojo turto kainos dalis (baldams, kaip ir kitam neregistruotinam turtui taikomas specialus mokestinis teisinis režimas, pagal kurį leidžiama iš turto pardavimo pajamų atimti to turto (ginče nagrinėjamu atveju – baldų, buitinės technikos ir kito turto) įsigijimo kainą ir GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 27 punkte nustatytą neapmokestinamąjį dydį), todėl Komisija pritaria Inspekcijos pozicijai dėl baldų, buitinės technikos ir pan. turto kainos nepriskyrimo baldų įsigijimo kainai. Pasisakydama dėl turto remonto išlaidų, Komisija pažymi, kad aptartas teisinis reguliavimas leidžia pripažinti tik nekilnojamojo turto statybos, kapitalinio remonto ir rekonstrukcijos išlaidas. Po statybos užbaigimo patirtos remonto išlaidos negali būti priskirtos turto įsigijimo kainai. Tokios praktikos laikomasi ir teismų sprendimuose. LVAT yra išaiškinęs, jog

įsigijimo kainai gali būti priskirtos tik išlaidos, skirtos neįrengto buto ar namo visiškam įrengimui ir pritaikymui gyventi (žr. LVAT 2012 kovo 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1280/2012).

Vertindama Pareiškėjo argumentus dėl prekių iki 1000 Lt pagal kasos kvitus nepripažinimo išlaidomis nepagrįstumo ir teisinio pagrindo nebuvimo, Komisija išnagrinėjo prekių įsigijimų metu galiojusius teisės aktus, susijusius su apskaitos dokumentų pripažinimu. 2002 m. gegužės 29 d. Vyriausybės nutarimo Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ 2.2. punkte (redakcija galiojusi iki 2014-12-31) buvo įtvirtinta, jog išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis pagal kasos aparatų kvitus, jeigu prekių ar paslaugų, kurių įsigijimą patvirtina kasos aparato kvitas, vertė (įskaitant PVM) neviršija 1000 Lt. Minėtame Vyriausybės nutarime nurodyta jog jeigu prekių tiekimas įforminamas ne PVM sąskaita faktūra, o kasos aparato kvitu, PVM sąskaita faktūra ar sąskaita faktūra išrašoma klientui (pirkėjui) pareikalavus. Atsižvelgdama į aptartą teisinį reguliavimą, Komisija konstatuoja, jog Inspekcija pagrįstai nepripažino išlaidų pagal 1000 Lt prekių vertę viršijančius kasos kvitus. Pareiškėjo argumentai dėl šių kvitų pripažinimo juridinę galią turinčiais dokumentais galimybės yra nepagrįsti. Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija ir dėl neįskaitomų kasos kvitų nepripažinimo, nes aptartos GPMĮ 19 straipsnio nuostatos reikalauja pripažinti tik tokius dokumentus, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Komisijos vertinimu, Inspekcija Sprendime tinkamai rėmėsi apmokestinimui aktualiomis teisės normomis, tinkamai nurodė bylai aktualias aplinkybes, kuriomis grindė Sprendime išdėstytą poziciją, todėl nėra pagrindo teigti, jog Sprendimas neatitinka VAĮ 8 straipsnio individualiam administraciniam aktui keliamų teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimų.

*Dėl už Turtą gauto ir negrąžinto 4000 Eur avanso*

Pareiškėjas nurodo, jog 4000 Eur suma, kuri buvo sumokėta kaip avansas, neturi būti pripažįstama pajamomis, nes dėl Avanso mokėtojo prašymo buvo patirtos išlaidos, t. y. garažas pakeistas į gyvenamąją patalpą, o po to pirkėjo pageidavimu sugrąžinta į pradinę padėtį. Pareiškėjas pažymi, jog 4000 Eur avansas atliko netesybų funkciją dengiant minimalius nuostolius, kuomet Avanso mokėtojas atsisakė sudaryti pirkimo–pardavimo sutartį.

Inspekcijos teigimu, 4000 Eur suma yra priskirtina Pareiškėjo pajamoms. Tokia išvada darytina remiantis GPMĮ 22 straipsnio 2 dalies 2 punkto, 3 dalies 2 punkto nuostatomis, kuriose numatyta, jog prie B klasės pajamų priskiriamos nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos.

Pasisakydama dėl avanso priskyrimo pajamoms, Komisija atkreipia dėmesį, jog pagal GPMĮ 5 straipsnio 2 dalį pajamų mokesčio objektas yra visos nuolatinio Lietuvos gyventojo pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. GPMĮ 2 straipsnio 14 dalyje ir 17 straipsnyje yra nustatyta, kas nepriskiriama pajamoms arba kokios pajamos yra neapmokestinamos. Avansu kaip ir netesybų forma gautos sumos nepatenka nei į vieną iš paminėtų pajamų kategorijų, kurios leistų nepripažinti pajamų mokesčio objekto. Pareiškėjui laikant, kad gautas avansas padengė jo patirtus nuostolius, t. y. iš esmės siekiant įrodyti, kad avansas buvo panaudotas nuostoliams (žalai) atlyginti (kas patektų į GPMĮ 17 straipsnio 31 punktą), turėjo būti pateikti žalos atlyginimo pagrindą ir dydį pagrindžiantys įrodymai (apskaitos dokumentai ir kt.). Pareiškėjui skunde pripažinus, jog neturi išsaugojęs patirtų su garažo paskirties keitimu susijusių išlaidų dokumentų, negali būti vertinamas gauto avanso pripažinimas neapmokestinamomis pajamomis. Todėl Inspekcija padarė pagrįstą išvadą, jog, remiantis GPMĮ 25 straipsnio 1 dalimi, gavęs avansą Pareiškėjas turėjo pats nuo šių pajamų deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti mokesčius.

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

1. Atnaujinti Pareiškėjo 2023-02-03 skundo nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-01-11 sprendimą Nr. 68-1.

Pagal Lietuvos Respublikos Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas 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

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė