



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL U. M. SKUNDO**

2023 m. birželio d. Nr. S- (7-2023/83)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo U. M. (toliau – Pareiškėja) 2023-04-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-04-05 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-90 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovė L. V., Inspekcijos atstovas Y. J. 2023-06-13 posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2023-04-20 skunde nurodo nesutinkanti su Sprendimu ir teikianti šiuos nesutikimo motyvus.

Mokesčių administratorius Pareiškėjos pateiktų gyvenamojo namo, adresu: Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r. sav., 31 550,82 Eur statybos išlaidų nepriskyrė įsigijimo kainai ir gyvenamojo namo fasado apdailos, skalūno, medienos bei sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidas nustatė pagal atliktą mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu, kuriuo jai papildomai apskaičiuoti mokesčiai remiantis duomenimis, gautais taikant lyginamojo modelio įvertinimo metodą. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius neturėjo teisės taikyti šio metodo, nes tam nebuvo teisinio pagrindo. Mokesčių administratorius, taikydamas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnyje ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės) nurodytus metodus, turi įvertinti visas svarbias aplinkybes (Taisyklių 6.4 punktas) ir taip, kad mokestis būtų ne kuo didesnis, bet kuo tikslesnis. Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPMĮ) 19 straipsnis numato, kad gali būti atimamos visos išlaidos, padarytos daiktui pagaminti, rekonstruoti ar kapitaliniam remontui. Mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galima tik tada, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprasta tvarka. Pareiškėja teigia pateikusi mokesčių administratoriui statybos išlaidas patvirtinančius dokumentus, turinčius visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAI) ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Be to, mokesčių administratorius turėjo galimybę išsamiai išanalizuoti pačių užsakovų, kurie atliko objekte darbus pagal išrašytas sąskaitas ar pinigų apmokėjimo kvitus, taigi papildė pateiktus Pareiškėjos įrodymus, duotus paaiškinimus. Taigi, mokesčių administratorius nepagrįstai nesirėmė patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis ir pateiktais dokumentais, kuriais Pareiškėja pagrindė leidžiamų atskaitymų dydį. Vien faktas, jog, mokesčių administratoriaus nuomone, paslaugas Pareiškėja galėjo gauti už kitokią kainą, t. y. mažesnę nei kad *de facto* patyrė, nėra pagrindas taikyti minėtą įvertinimą, jei nėra duomenų, kad ūkinė operacija realiai įvyko kitomis sąlygomis, nei matyti iš

apskaitos dokumentų. Mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą, nepateikė objektyvių įrodymų, dėl kokių prižasčių pagal Pareiškėjos pateiktus įrodymus jos mokesstinės prievolės dydis įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka negalėjo būti apskaičiuotas. Aplinkybė, kad i-SAF nenurodytas konkretus kliento vardas, esant kitiems akivaizdiems įrodymams – įmonės patvirtinimui, kad Pareiškėjai išankstinės sąskaitos pagrindu buvo išrašytos kitos detalizuojančios sąskaitos ir kad ji buvo pirkėja, kad darbai bei prekės buvo panaudotos nurodytame objekte, nesudaro pagrindo abejoti tokių įrodymų patikimumu.

Skunde teigiama, kad Pareiškėja savo poziciją detalčiai išdėstė teikdama paaiškinimus (pastabas), tačiau po pakartotinio patikrinimo mokesčių administratorius vis tiek nepagrįstai apskaičiavo papildomus mokesčius, nesilaikė ginčo metodui taikytinų taisyklių – parinko netinkamus informacijos duomenų įvertinimui šaltinius, neatsižvelgė į objektyvias, specifines aplinkybes, nepateikė jokių objektyvių motyvų, sudarančių pagrindą abejoti Pareiškėjos pateiktais dokumentais.

Skunde tvirtinama, jog mokesčių administratoriaus atliktas vertinimas, grįstas lyginamaisiais skaičiavimais, kad kitam namui galėjo prireikti kitokio kiekio medžiagų ar kitokia kaina, paremtas prielaidomis ir tikimybių skaičiavimais, neatitinka mokesčių administratoriui pateiktų įrodymų. Tokie skaičiavimai pažeidžia Pareiškėjos teisę mažinti apmokestinamųjų pajamų dydį pagal faktiškai jos patirtas išlaidas namo statybai.

Nurodytų aplinkybių kontekste daroma išvada, kad mokesčių administratorius leidžiamų atskaitymų faktą nustatė vertindamas situaciją pagal prielaidas, kad asmenys konkrečioje situacijoje turėjo elgtis, jo manymu, labiausiai pagrįstu ekonominiu požiūriu, ir pritaikė MAĮ 70 straipsnį bei Taisykles. Tuo tarpu GPMĮ numato, kad mokesčio objektu yra ne galimas geriausias mokesčių mokėtojo ekonominis rezultatas, o jo gauta ekonominė nauda. Be to, mokesčių administratorius minėtus metodus taikė neobjektyviai ir šališkai (dirbtinai mažindamas leidžiamus atskaitymus ir didindamas apmokestinamąsias pajamas), neatsižvelgė į Pareiškėjai palankias aplinkybes, joms nustatyti netaikė jokių realių metodų (tiesioginių ar netiesioginių). Vien tik lyginamasis metodas nėra tikslus, jis neatspindi realių rinkoje esamų kainų pagal kiekvieno skirtingo paslaugų teikėjo įkainius ir reikalingų atlikti darbų apimtį. Todėl mokesčių administratoriaus surinkta informacija apie kelias kainas objektyviai lėmė neteisingą vertinimą apie realias Pareiškėjos patirtas išlaidas.

Skunde nurodoma, jog akivaizdūs įrodymai, kad darbai buvo atlikti, patvirtina jų buvimo faktą. Pareiškėjos nuomone, nebuvo pagrindo nesiremti jos pateiktais dokumentais, nes yra daug prižasčių, dėl ko gali svyruoti rinkoje esančios kainos iš skirtingų užsakovų, kas ir įvyko nagrinėjamu atveju. Be kita ko, Pareiškėja negali būti laikoma atsakinga už juridinių asmenų tvarkomą buhalterinę apskaitą. Vien tai, kad apklaustas darbus vykdęs N. D. slepia realiai gautas pajamas ir netraukia į apskaitą visų kvitų, negali lemti Pareiškėjos teisės pažeidimo į jos faktiškai patirtas išlaidas. Pareiškėja negali būti laikoma atsakinga už tai, kad N. D. tyčia klaidino pačią Pareiškėją, išrašydamas jai netvarkingus pinigų priėmimo kvitus, t. y. nepilnai juos užpildydamas visais reikalingais rekvizitais ir jų nedeklaravo, galimai siekdamas išvengti mokėtinų mokesčių. Nepaisant to, kad nėra kvito numerio ir Pareiškėjos parašo, tačiau esant visiems kitiems rekvizitams (dokumento pavadinimas, ūkio subjekto kodas, kvitą išdavusio paslaugų pardavėjo parašas, kliento vardas ir pavardė), daroma išvada, kad N. D. suteikė paslaugas, o Pareiškėja už jas sumokėjo, tuo labiau, kad kvitus užpildė pats N. D. (asmuo, vykdydamas individualią veiklą, yra atsakingas už buhalterinių įrašų teisingumą, apskaitos organizavimą bei apskaitos dokumentų išsaugojimą). Nėra jokių įrodymų, kurių pagrindu būtų galima spręsti apie paslaugų Pareiškėjai nesuteikimą, tuo labiau, kad kvitų egzempliorių kopijos liko pas mokėtoją. Pareiškėja, būdama sąžininga ir rūpestinga, pateikė mokesčių administratoriui visus dokumentus, pagrindžiančius statybos išlaidų kaštus su aiškiu ūkinių operacijų turiniu ir patys statybas atlikę specialistai, duodami paaiškinimus, nurodė, kad statybos darbus atliko objekte, esančiame Šaltalankių g., Užubrasčio k., Vilniaus r. sav.

Pareiškėjai nėra suprantama mokesčių administratoriaus pozicija dėl UAB "D1" išrašytų sąskaitų faktūrų 21 933,25 Eur, kurie nebuvo priskirti prie leidžiamų atskaitymų, su kuo Pareiškėja nesutinka. UAB "D1" patvirtino, kad išankstinė sąskaita faktūra SKH

Nr. 05-06/08.06.2017 34 975,05 Eur, kurioje pirkėju nurodytas „privatūs klientai“, buvo išrašyta Pareiškėjai. Mokesčių administratorius nesugebėjo pagrįsti, kodėl minėta sąskaita, esant pačios įmonės patvirtinimui apie tai, kad paslaugų ir prekių užsakovė buvo Pareiškėja, turėtų būti vertinama kaip netinkamas įrodymas, pagrindžiantis Pareiškėjos patirtas išlaidas.

Mokesčių administratorius, nuroydamas, kad vienam namui tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ reikėjo skalūno plytelių (40x22) nuo 8 600 iki 10 200 vnt., pasak skundo, nesigilino į aplinkybes, kad Pareiškėja objektui užsakinėjo didesnį plytelių kiekį (t. y. 30 750 vnt.), nes plytelės buvo pirktos nekondicinės su defektais ir dalis jų išsimetė. Papildomai pažymima, jog didesnis kiekis plytelių susinaudojo lauko pavėsienei, kuri kiekvienu atveju yra individualiai skirtinga nuo kitų gyvenamųjų namų. Taigi, mokesčių administratorius klaidingai įvertino reikalingą plytelių poreikį ir sunaudotųjų kiekį Pareiškėjos objekte, kas lėmė neteisingus skaičiavimus.

Pasisakant dėl šių ir kitų atliktų darbų, juos pagrindžiant pateiktų dokumentų, skunde tvirtinama, kad vertinimai atlikti išimtinai remiantis tik mokesčių administratoriaus subjektyviu vertinimu, nepateikiant jokių objektyvių įrodymų, kodėl Pareiškėjos pateikti dokumentai negali būti laikomi patikimais ir patvirtinančiais jos realiai patirtas išlaidas, kodėl, pvz., Pareiškėja negalėjo sumokėti T. A. 6 500 Eur už statybvietės paruošimo darbus ir t. t. Šiuo aspektu mokesčių administratorius nepagrįstai įvertino, kad Pareiškėjai sklypo formavimo, lyginimo, grunto užpylimo darbai galėjo kainuoti 1 268 Eur, bet ne 6 500 Eur. Mokesčių administratorius atliko skaičiavimus neįvertinęs žemės sklypo reljefo, sudėtingumo ir jame reikalingų atlikti darbų. Skunde akcentuojama, kad kiekvienas žemės sklypas yra skirtingas ir savaip sudėtingas, dėl ko jame reikalingų atlikti darbų pobūdis skiriasi pagal savo sudėtingumą ir mastą. Todėl mokesčių administratorius negalėjo objektyviai ir teisingai įvertinti konkretaus sklypo formavimo, lyginimo, grunto užpylimo darbus ir juos vertinti 1 268 Eur sumai, kuri neatitinka realybės ir faktiškai patirtų Pareiškėjos išlaidų šiems darbams atlikti. Taigi, mokesčių administratoriaus pritaikytas analogijos metodas negalėjo būti taikomas. Toks mokesčių administratoriaus vertinimas galėtų būtų suprantamas, jei Pareiškėja nebūtų pateikusi jokių jos išlaidas pagrindžiančių dokumentų, todėl susiklosčius tokiai situacijai, mokesčių administratorius neturėjo teisės jais nesiremti, dėl ko neteisingai įvertino leidžiamų atskaitymų dalį ir dėl šių išlaidų.

Pareiškėja skunde nurodo nesutinkanti su jai paskirta bauda ir apskaičiuotais delspinigiais. Pareiškėjos nuomone, gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM) apskaičiuotas nepagrįstai ir netinkamai, dėl ko delspinigiai bei bauda taip pat apskaičiuoti nepagrįstai. Mokesčių administratorius po pirmųjų pateiktų Pareiškėjos pastabų sumažino apskaičiuotą GPM. Tačiau Pareiškėja, turėdama pagrindą nesutikti su apskaičiuotomis sumomis, turi pagrįstą lūkestį apginti savo teises ir teisėtus interesus, dėl ko delspinigių skaičiavimas yra ydingas ir neatitinka Pareiškėjos teisėtų lūkesčių apginti savo pažeistas teises. Pareiškėja mano, kad iki kol nebus priimtas galutinis sprendimas dėl jos atžvilgiu apskaičiuotų mokėtinų mokesčių, tol mokesčių administratorius neturi teisės skaičiuoti delspinigių.

Delspinigiai laikytini mokestinės prievolės užtikrinimo būdu, jų dydis yra ne tik kompensacinio pobūdžio, bet savyje turi ir nubaudimo elementų, todėl mokesčių mokėtojas nuo delspinigių gali būti atleistas esant įstatymo nustatytiems pagrindams, o skiriant baudas privaloma atsižvelgti į atsakomybę individualizuojančias aplinkybes. Pareiškėja visada bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė visus reikalingus dokumentus, dėl ko mokesčių administratoriaus traktuojami pažeidimai nebuvo tyčiniai. Pareiškėja sąžiningai pateikė visus turimus dokumentus, pagrindžiančius jos patirtas išlaidas. Negana to, delspinigių ir baudos skaičiavimas savo ruožtu lemia dvigubą nubaudimą pagal savyje turimą nubaudimo elementą, o tai neatitinka Pareiškėjos teisėtų interesų į teisminę gynybą.

Nagrinėjamu atveju, pasak skundo, yra visi pagrindai perskaičiuavus statybos / rekonstravimo išlaidoms reikalingas sumas GPMĮ 19 straipsnio 2 dalies prasme, naikinti paskirtą baudą ir apskaičiuotus delspinigius.

Atsižvelgiant į nurodytą, skunde prašoma panaikinti Sprendimą ir pavesti Inspekcijai pakartotinai perskaičiuoti GPM pagal pateiktas Pareiškėjos pastabas; Sprendimo nepanaikinus, panaikinti arba sumažinti apskaičiuotus delspinigius ir paskirtą baudą.

Inspekcija Sprendimu patvirtino 2023-01-31 patikrinimo aktu Nr. (21.222 Mr) FR0680-23 (toliau – Patikrinimo aktas) Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 4 732,62 Eur GPM, apskaičiavo 648,94 Eur GPM delspinigius, skyrė 1 420 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodoma, jog atlikus Pareiškėjos 2020-01-01–2020-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo pakartotinį patikrinimą, nustatyta, kad Pareiškėja pajamų mokesčio deklaracijos (duomenys neskelbtini) už 2020 m. priede „Turto pajamos“ deklaravo 130 000 Eur namo, buto ar kitokio būsto bei jam priskirtos žemės perleidimo nuosavybėn pajamų bei su šiuo turto susijusią 132 366 Eur išlaidų sumą. Apmokestinamųjų pajamų bei mokėtinos / gražintinos pajamų mokesčio sumos neapskaičiavo. Pakartotinio mokesčio patikrinimo metu papildomai apskaičiuota 4 732,62 Eur GPM, nustatius, kad Pareiškėja 2020 m. klaidingai deklaravo nekilnojamojo turto įsigijimo kainą ir nepagrįstai šia kaina sumažino apmokestinamąsias pajamas.

Pareiškėja pateikė pastabas dėl Patikrinimo akto, jose išdėstytų motyvų ir argumentų pagrindu prašo perskaičiuoti GPM. Inspekcijos tvirtinimu, pastabos netenkintinos ir Patikrinimo aktas tvirtintinas.

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto, 19 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų, 2 ir 3 dalių nuostatas, pažymėdama, jog apskaičiuojant turto įsigijimo kainą, būtina turėti turto kainą patvirtinančius dokumentus, kurie privalo turėti BAĮ ir kituose teisės aktuose numatytus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Pasak Inspekcijos, nagrinėjamu atveju buvo nustatytos šios svarbios bylai aplinkybės:

1. Pareiškėja 0,1040 ha žemės sklypą ir 1/36 dalį 0,1603 ha žemės sklypo bei 1/36 dalį 0,6417 ha žemės sklypo tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ įsigijo iš UAB "B1" pagal 2018-03-16 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 1-3044 už 4 700 Eur (0,1040 ha žemės sklypas už 4 500 Eur, 1/36 dalis žemės sklypų – po 100 Eur), kuriuos sumokėjo grynaisiais pinigais (2018-03-16 kasos pajamų orderis SER Nr. 00000003 4 700 Eur sumai bei 2018-03-16 išrašyta sąskaita faktūra Nr. SER00000010, nurodant ilgalaikio turto perleidimas – 4 700 Eur). Sutarties sudarymo išlaidas apmokėjo pardavėjas.

2. Pareiškėja 2020-12-09 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3508 pardavė A. M. ir jo sutuoktinei: 0,1040 ha žemės sklypą (unikalus Nr. 4400-4272-2872) ir jame esantį pastatą–vienbutį gyvenamąjį namą (unikalus Nr. 4400-4732-8658, baigtumas 100 proc.), adresas: Užubrasčio k., Šaltalankių g. 2, Vilniaus r. Sutartyje nurodyta, kad žemės sklypas parduotas už 4 500 Eur, namas – už 125 300 Eur; 1/36 dalis 0,6417 ha žemės sklypo (unikalus Nr. 4400-4273-0163) – už 100 Eur; 1/36 dalis 0,1603 ha žemės sklypo (unikalus Nr. 4400-4273-0209) – už 100 Eur.

Sutartyje nurodyta, kad pirkėjas 19 500 Eur sumokėjo prieš pasirašant sutartį į Pareiškėjos sąskaitą, 6 500 Eur įsipareigoja sumokėti per 30 kalendorinių dienų į Pareiškėjos sąskaitą, 104 000 Eur turi sumokėti per 30 kalendorinių dienų į kredito unijos „Taupa“ sąskaitą, padengiant F. I. (Pareiškėjo sūnaus) įsiskolinimą pagal 2018-05-08 paskolos sutartį Nr. 2018/05/08 ir 2019-07-26 kredito sutartį. Sutarties sudarymo išlaidas moka pirkėjas.

Nustatyta, kad A. M. Pareiškėjai į atsiskaitomąją sąskaitą 2020-11-13 pervėdė 13 000 Eur, 2020-11-19 – 5 000 Eur, 2020-12-07 – 1 500 Eur, mokėjimo paskirtyje nurodant avansas už nekilnojamąjį turtą, 2020-12-21 – 6 500 Eur, mokėjimo paskirtyje nurodant pagal 2020-12-09 pirkimo–pardavimo sutartį. Visas gautas pinigines lėšas (26 000 Eur) Pareiškėja pervėdė sūnui F. I.: 2020-11-16 – 9 000 Eur, 2020-11-18 – 4 000 Eur, 2020-11-23 – 5 000 Eur, 2020-12-09 – 1 500 Eur, 2020-12-21 – 6 500 Eur, mokėjimo pavedimuose nurodant „pavedimas“.

Nekilnojamojo turto pirkėjas A. M. 2021-06-07 paaiškinime nurodė, kad dėl namo pardavimo kalbėjo su Pareiškėja, jos sūnumi ir dar buvo vienas vyresnio amžiaus vyras. Pinigai buvo mokėti pavedimu į Pareiškėjos atsiskaitomąją sąskaitą. Šio turto pirkimui AB "A1" suteikė paskolą, todėl likusi dalis buvo pervesta kredito unijai „Taupa“, nes namas buvo įkeistas. Taip pat A. M. pateikė mokėjimo nurodymą, kuriame nurodyta, kad AB "A1" 2020-12-21 pervėdė kredito unijai „Taupa“ 104 000 Eur.

3. F. I. (Pareiškėjos sūnus), kuris yra UAB "B1" direktorius, pateikė 2017-01-09 susitarimą, pasirašytą tarp UAB "B1" ir Pareiškėjos, kuriame numatyta, kad iki pagrindinės pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo Pareiškėja už žemės sklypą, esantį Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., sumoka 4 700 Eur ir UAB "B1" neprieštarauja, kad Pareiškėja pradėtų vykdyti namo statybas ir kitus susijusius darbus minėtame žemės sklype.

4. Lietuvos Respublikos statybos leidimų ir statybos valstybinės priežiūros informacinės sistemos „Infostatyba“ duomenimis, pastato, esančio Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., statybą leidžiantis dokumentas buvo išduotas 2017-09-06 UAB "B1" vardu. UAB "B1" direktorius F. I. 2017-03-02 skyrė D. G. vienbučio gyvenamojo namo Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., sklypo kadastrinis Nr. 4122/0100:753, projekto vadove, 2017-06-07 vandentiekio ir nuotekų tinkle bei įrenginių projektų dalies vadovu skyrė F. M., susisiekimo dalies vadovu – F. F.. 2017-06-12 projekto priėmimo–perdavimo aktą pasirašė F. I. kaip užsakovo UAB "B1" direktorius ir D. G. kaip projekto vadovė. 2017-06-07 sutikime nurodyta, kad UAB "B1" direktorius F. I., būdamas vienbučio gyvenamojo namo Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., statytoju, sutinka, kad projektų vadovė D. G. rengtų techninį projektą. Šiame dokumente, pasirašytame F. I., taip pat pažymėta, kad techninis–darbo projektas šiam pastatui bus rengiamas vėlesnėje stadijoje, gavus statybos leidimą.

5. Pareiškėjos vardu namas įregistruotas 2018-04-05 pažyma apie statinio statybą be esminių nukrypimų nuo projekto Nr. ACUB-20-180405-00531 ir 2020-01-16 deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą Nr. ACCR-20-20116-00319.

Matininkės Y. M. 2018-03-29 pasirašytoje „Nekilnojamojo daikto kadastrinių matavimų byloje“ nurodyti pagrindinio pastato ir priestatų kadastro duomenys: duomenų užfiksavimo data – 2018-03-20, pastato baigtumas – 83 proc., bendras plotas – 187,84 kv. m, daikto būklė – nebaigtas statyti, atkūrimo kaštai (statybinė vertė) – 97 800 Eur, vidutinė rinkos vertė – 41 100 Eur.

Pirminio patikrinimo metu Pareiškėja 2021-06-06 paaiškino nurodė, kad namą statė sau asmeniškai, statybas padėjo organizuoti jos draugas ir sūnus. Namą pardavė, nes trūko piniginių lėšų, o bankas daugiau nesuteikė paskolos, taip pat pablogėjo santykiai su draugu.

6. Pareiškėja nurodė, kad perkant medžiagas, organizuojant statybos darbus objekte adresu: Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., ją atstovavo sūnus F. I.. Pareiškėja šiems teiginiams pagrįsti pateikė 2017-01-09 įgaliojimą, kuriuo ji įgaliojo savo sūnų F. I. pradėti vykdyti namo statybas ir kitus susijusius darbus sklype, esančiame adresu: Užubarsčio k., Šaltalankių g. 2, Vilniaus r.; organizuoti statybos darbus (rangovų paieškos ir t. t.); pasirašyti paslaugų (prekių pirkimo–pardavimo sutartis); aprūpinti objektą statybinėmis medžiagomis; apmokėti už paslaugas (darbus) pagal išrašytas sąskaitas faktūras. Įgaliojime nurodyta, kad atstovaujamoji turi atlyginti turėtas išlaidas, susijusias su pavedimo vykdymu.

7. Pateiktos pajamų mokesčio deklaracijos už 2020 m. priede „Turto pajamos“ Pareiškėja deklaravo bendrą 130 000 Eur namo, buto ar kitokio būsto bei jam priskirtos žemės perleidimo nuosavybės pajamas bei bendrą 132 366 Eur minėto turto patirtų išlaidų sumą (t. y. gautas pajamas ir patirtas išlaidas deklaravo viena eilute), apmokestinamųjų pajamų neapskaičiavo.

Vykdydama 2021-06-10 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (21.222) FR0706-742 pateikti juridinę galią turinčius dokumentus, pagrindžiančius 2020 m. metinės pajamų mokesčio deklaracijos „Turto pajamos“ deklaruotą namo, buto ar kitokio būsto bei jam priskirtos žemės perleidimo nuosavybės susijusių išlaidų sumą (pateikiant išlaidas patvirtinančius dokumentus), Pareiškėja pateikė vienbučio gyvenamojo namo, esančio Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., statybos išlaidų dokumentus 135 589,99 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelė).

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos pateiktų gyvenamojo namo, adresu: Šaltalankių g. 2, Užubarsčio k., Vilniaus r., statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų 56 150,61 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 1–5, 7, 14, 20, 22, 24, 30, 39–41) nepriskyrė įsigijimo kainai (Patikrinimo akto 11–12 psl.). Gyvenamojo namo fasado apdailos, skalūno, medienos bei sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidas nustatė pagal atliktą mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 70 straipsnio 1 ir 2 dalių, Taisyklių 4, 4.1, 4.2, 6.1, 6.2, 6.3, 28 punktų, 6.3.2 papunkčio nuostatas, pabrėždama, kad Pareiškėjos mokestinė bazė ir mokestinės prievolės dydis nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes Pareiškėjos veika atitiko Taisyklių 4.1 ir 4.2 punktuose nustatytą pagrindą, t. y. kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento) ir bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas). Pagal Taisyklių 6.2 punktą mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingus įvertinimui atlikti, t. y. šiuo atveju tai buvo UAB "B1" duomenys apie tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ statytų namų savikainą. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos mokesčių bazės nustatyta taikant Taisyklių 6.3.2 papunktyje numatytą analogijos metodą.

Pasak Inspekcijos, iš bylos medžiagos matyti, kad gyvenamojo namo statybos išlaidoms (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 1–4, 5, 7) pagrįsti Pareiškėja pateikė:

1. UAB "D1" 2017-06-08 išrašytą išankstinę sąskaitą–faktūrą SKH05-06 (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 5) 34 975,05 Eur sumai, kurioje nurodytas prekės pavadinimas „Skalūnas (Ispanija) 40x22 RECT.STD 5 mmSAMACA-55“, kiekis 30 750 vnt., bei 2017-06-09 kasos pajamų orderio kvitą, serija SKH Nr. 6 – 34 975,05 Eur sumai, kuriuose nurodyta, kad pirkėjas – privatūs klientai, t. y. nenurodyta, kad pirkėja Pareiškėja. Iš šių dokumentų nėra galimybės nustatyti, kas buvo nurodytų medžiagų pirkėjas ir naudotojas.

Pirminio patikrinimo metu Pareiškėja su pastabomis pateikė UAB "D1" 2022-03-04 patvirtinimą, kad šie dokumentai buvo išrašyti Pareiškėjai. Iš bylos medžiagos matyti, kad pakartotinio patikrinimo metu UAB "D1" mokesčių administratoriui pateikė:

– patvirtinimą, kad išankstinė sąskaita faktūra SKH Nr. 05-06/08.06.2017 34 975,05 Eur sumai, kurioje pirkėjas nurodytas „Privatūs klientai“, buvo išrašyta Pareiškėjai, vėliau jos pagrindu buvo išrašytos sąskaitos faktūros, kuriose taip pat pirkėjas nurodytas „Privatūs klientai“ bendrai 37 233,12 Eur sumai: SKH Nr. 01-06/09.06.2017 – 5 941,04 Eur; SKH Nr. 01-10/23.10.2017 – 8 687,24 Eur; SKH Nr. 03-11/06.11.2017 – 8 257,02 Eur; SKH Nr. 04-01/29.01.2018 – 7 619,25 Eur; SKH Nr. 01-04 /16.04.2018 – 5 065,06 Eur; SKH Nr. 04-08/20.08.2018 – 1 663,51 Eur. Taip pat pateikė 6 vnt. kasos pajamų orderių bendrai 37 233,12 Eur sumai, kuriuose pirkėjas nurodytas „Privatus asmuo“: 2017-06-10 Nr. SKH4 – 5 941,04 Eur; 2017-10-29 Nr. SKH8 – 8 687,24 Eur; 2017-11-06 Nr. SKH11 – 8 257,02 Eur; 2018-02-27 Nr. SKH1 – 7 619,25 Eur; 2018-04-16 Nr. SKH3 – 5 065,06 Eur; 2018-08-20 Nr. SKH4 – 1 663,51 Eur. Informacija apie pagal šias PVM sąskaitas faktūras įsigytų prekių pristatymo vietą nepateikta. Patvirtinime nurodytos sąskaitos faktūros nėra išrašytos / apmokėtos nei Pareiškėjos, nei jos sūnaus vardu.

– F. I. vardu 2017-12-20 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą SKH Nr. 01-12/20.12.2017 20 002,27 Eur sumai, kurioje nurodyta, kad buvo įsigyta 18 700 vnt. skalūno po 0,884 Eur bei F. I. atsiskaitymą su UAB "D1" patvirtinančius dokumentus: 2017-12-14 mokėjimo nurodymą Nr. 1121 bei 2017-12-15 mokėjimo nurodymą Nr. 1123 bendrai 20 000 Eur sumai.

Išmaniosios mokesčių administravimo sistemos i-SAF posistemio (toliau – i-SAF) duomenimis, UAB "D1" nurodė F. I. vardu 2017-12-20 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą SKH Nr. 01-12/20.12.2017 20 002,27 Eur sumai. Pareiškėjos vardu išrašytų ar kitų F. I. vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų UAB "D1" nenurodė.

Taip pat pakartotinio mokestinio patikrinimo metu UAB "D1" direktorius P. C., kurio vardu tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ pagal 2018-08-09 pažymą apie statinio statybą be esminių nukrypimų Nr. ACUB-30-180809-00648 įregistruotas 165,42 kv. m gyvenamasis namas su 25,15 kv. m terasa, buvo prašomas pateikti informaciją, kiek vienam namui (tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“) reikia skalūno vienetų ir kokia būtų kaina. P. C. nurodė, kad vienam namui reikia skalūno plytelių (40x22) nuo 8 600 vnt. iki 10 200 vnt., skalūno kaina už vnt. nuo 0,884 Eur iki 1,04 Eur plius PVM. Pagal šiuos duomenis išlaidos skalūnui sudarytų nuo 7 602,40 Eur iki 10 608 Eur plius PVM.

2. T. A. išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus (spec. statybos darbai) 6 500 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 1–4, 7).

T. A. 2021-07-05 pateiktame paaiškinime nurodė, kad atliko aplinkos, kraštovaizdžio tvarkymo bei statybvietsės paruošimo darbus, kurie buvo atlikti Druskininkų kelyje esančioje vietovėje, tikslaus pavadinimo neprisimena. Minėtų darbų užsakovas buvo F. I..

Iš Patikrinimo akto, pasak Inspekcijos, matyti, kad tinklalapyje <https://www.akmenvilis.lt/> pateikta informacija, kad UAB "B1" „<...> šalia Vilniaus miesto ribos, pakeliui į Trakus ir Druskininkus plėtoja individualių namų gyvenvietę „Akmenvilis“. Beveik 5 ha sklype statomi 32 namai, sporto kompleksas, vaikų darželis ir bendruomenės susitikimų namai. Namai statomi iš medienos santvarinio karkaso su vitrininiais langais, fasadai dekoruojami akmens skalūno plytelėmis; namai turės įrengtas termo medienos lentų terasas <...>“.

Pagal Nekilnojamojo turto registro duomenis nustatyta, kad individualių namų gyvenvietė „Akmenvilis“ statoma 4,7000 ha ploto žemės sklype, kurį bendrovė 2016-06-27 įsigijo lygiomis dalimis su akcininku F. I. (po 2,35 ha); 2016-07-14 tarp savininkų buvo pasirašyta turto atsidalijimo iš bendrosios nuosavybės sutartis Nr. 1-800, pagal kurią F. I. atiteko 1/5 žemės sklypo, bendrovei – 4/5. Taip pat šis žemės sklypas Nacionalinės žemės tarnybos prie Žemės ūkio ministerijos Vilniaus rajono skyriaus vedėjo 2015-03-26 sprendimu Nr. 48SK-1085-(14.48.111.) buvo padalintas į 39 žemės sklypus bei pakeista jų naudojimo paskirtis: iš žemės ūkio į kitą, naudojimo būdas – gyvenamosios teritorijos, naudojimo pobūdis – mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos. Tiek bendrovė, tiek akcininkas dalį sklypų pardavė fiziniams asmenims, dalyje likusių sklypų bendrovė vykdė individualių namų statybas. IS „Infostatyba“ duomenimis, bendrovei bei fiziniams asmenims, įsigijusiems sklypus gyvenvietėje „Akmenvilis“, leidimai vykdyti individualių namų statybas daugelyje sklypų išduoti dar 2017 m. Statybos projektas parengtas 2017 m., projekto vadovė – D. G., projektuotojas – K. O..

Pakartotinio mokesčio patikrinimo metu buvo surinkti duomenys apie UAB "B1" tipinių gyvenamųjų namų gyvenvietėje „Akmenvilis“ statomų individualių namų Šaltalankių g. apskaitytas statybos išlaidas. Vertinimui atlikti pasirinkti 5 gyvenamųjų namų, kurių bendras plotas sudaro nuo 176,67 iki 191,37 kv. m, t. y. artimas Pareiškėjos gyvenamojo namo plotui, statybos išlaidų duomenys. Pasirinktų gyvenamųjų namų, žymimų A, B, C, D ir E, duomenys apie fasado apdailos, skalūno, medienos bei sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidas pateikti Patikrinimo akto 2 lentelėje.

Pagal UAB "B1" apskaitytas palyginimui pasirinktų individualių namų Šaltalankių g. statybos išlaidas konstatuota, kad vidutiniškai vienam namui fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidos sudarė 13 602,20 Eur, o sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidos – 1 284,35 Eur.

Tuo tarpu dėl Pareiškėjos vardu registruoto tipinio 176,91 kv. m namo Šaltalankių g. 2, Vilniaus r., skalūno įsigijimo išlaidų Pareiškėja pateikė išankstinę sąskaitą faktūrą SKH Nr. 05-06/08.06.2017 34 975,05 Eur sumai, kurioje nurodyta, kad pirkėjas „privatūs klientai“ ir skalūno kiekis 30 750 vnt., 1 vnt. kaina – 0,94 Eur. Bei turima UAB "D1" Pareiškėjos sūnaus F. I. vardu išrašyta 2017-12-20 PVM sąskaita faktūra SKH Nr. 01-12/20.12.2017 20 002,27 Eur sumai, kurioje nurodytas 18 700 vnt., 1 vnt. kaina – 0,884 Eur.

Patikrinimo akte, atsižvelgus į tai, kad: gyvenvietėje „Akmenvilis“ statomi tipiniai namai, kurių fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidos vidutiniškai sudarė 13 602,20 Eur, o sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidos – 1 284,35 Eur; pagal UAB "D1" direktoriaus P. C., kurio vardu tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ įregistruotas gyvenamasis namas, pateiktą informaciją vienam namui tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ reikia skalūno plytelių (40x22) nuo 8 600 iki 10 200 vnt., skalūno kaina už vnt. nuo 0,884 iki 1,04 Eur plius PVM. Pagal šiuos duomenis išlaidos skalūnui sudarytų nuo 7 602,40 iki 10 608 Eur plius PVM, Pareiškėjos pateikti duomenys, kad jos namui skirtos skalūno įsigijimo išlaidos galėjo sudaryti 54 977,32 Eur (34 975,05 Eur + 20 002,27 Eur), o statybvietsės paruošimo darbai (pagal T. A. išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus) – 6 500 Eur, vertinti kritiškai ir pakartotinio mokesčio patikrinimo metu šios išlaidos nustatytos pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Palyginimui atrinktų tipinių gyvenamųjų namų fasado apdailos,

skalūno, medienos išlaidų bei sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidų duomenys ir jų perskaičiavimas pateiktas Patikrinimo akto 3 lentelėje.

Pagal parinktus palyginimui duomenis:

– atrinktų gyvenamųjų namų 1 kv. m tenkanti namo fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidų suma sudarė nuo 67,13 Eur iki 82,49 Eur (Patikrinimo akto 3 lentelės 5 stulpelis), vidurkis sudaro 73,72 Eur (82,49 Eur + 70,16 Eur + 67,13 Eur + 73,56 Eur + 75,27 Eur)/5);

– atrinktų žemės sklypų 1 ha tenkanti sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidų suma sudarė nuo 11 870,85 Eur iki 12 686,51 Eur (Patikrinimo akto 3 lentelės 7 stulpelis), vidurkis sudaro 12 192,43 Eur (11 859,58 Eur + 11 870,85 Eur + 11 870,85 Eur + 12 674,38 Eur + 12 686,51 Eur)/5).

Patikrinimo akte, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis, MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, remiantis Taisyklių 4.1, 4.2, 6.2 punktais ir 6.3.2 papunkčiu, taikant analogijos metodą, pagal palyginamuosius duomenis konstatuota, kad Pareiškėjos sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidos sudarė 1 268 Eur (12 192,43 Eur x 0,1040 ha), fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidos – 13 041,80 Eur (73,72 Eur x 176,91 kv. m).

Pasak Sprendimo, nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius Pareiškėjos gyvenamojo namo įsigijimo kainai nepriskyrė išlaidų pagal pateiktus UAB "D1" ir T. A. išrašytus dokumentus. Nustatyta, kad analogiškų statybų atveju statant nekilnojamojo turto objektus toje pačioje gyvenvietėje, šios išlaidos buvo ženkliai mažesnės. Byloje duomenų, koku adresu buvo pristatytos prekės pagal UAB "D1" išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nėra. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, konstatuojama, kad Patikrinimo akte pagrįstai taikytos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatos bei pagal mokesčių administratoriaus vertinimą pagrįstai vertinta, kad Pareiškėjos sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidos sudarė 1 268 Eur, fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidos – 13 041,80 Eur.

Dėl N. D. prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitų

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja pateikė N. D. jai išrašytus penkis prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus (be numerių) bendrai 14 700 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 22, 30, 32, 39, 41).

N. D. paaiškinimuose nurodė, kad Šaltalankių g., Užubrasčio k., Vilniaus r. sav., atliko fasado darbus (skalūno montavimo), buvo surinkti ir padaryti dvidešimt keturi namai. Minėti darbai buvo atlikti nuo 2017 iki 2019 m., kuriuo laikotarpiu kiekviename objekte buvo atlikti darbai, neprisimena. Pareiškėjos namas buvo padarytas dalinai, surinktas karkasas namo, jame jis atliko fasado ir stogo skalūno montavimo darbus. Po jo atliktų darbų Pareiškėjai priklausančiame name buvo padarytas fasadas ir stogas. Namu vidus buvo neįrengtas. Sutartys dėl numatomų statybos darbų bei darbų priėmimo aktai sudaromi ir pasirašomi nebuvo. Pinigai buvo mokami atlikus darbus. Pareiškėja 2018 m. už atliktus darbus sumokėjo 2 600 Eur grynaisiais pinigais. Pareiškėja 2019 m. jokių mokėjimų nedarė bei niekas daugiau už ją nemokėjo. N. D. pateikė 2018-04-30 prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitą (identiškas Patikrinimo akto 1 lentelės eil. Nr. 32), išrašytą Pareiškėjos vardu 2 600 Eur sumai, paskirtyje nurodyta už statybos darbus.

Sprendime nurodoma, jog pagal pateiktą informaciją ir dokumentus Patikrinimo akte vertinta, kad dokumentų M. I. P. neišrašė ir pajamų pagal juos negavo, kad N. D. pagal verslo liudijimą Pareiškėjai atliko statybos darbus už 2 600 Eur sumą (2018-04-30 prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitas, Patikrinimo akto 1 lentelės eil. Nr. 32), kuri priskirta statomo turto įsigijimo kainai.

Įvertinus minėtas bylos aplinkybes konstatuojama, kad Patikrinimo akte pagrįstai nepripažintos išlaidos pagal N. D. (12 100 Eur sumai) prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus, nes šis asmuo kvitų Pareiškėjai neišrašė, piniginių lėšų pagal kvitus negavo.

Dėl L. H. prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitų

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja pateikė V. O. jai išrašytus keturis prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus (be numerių) bendrai 11 300 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 21, 29, 31, 40). V. O. paaiškiniame nurodė, kad pas Pareiškėją darbai pradėti 2017 m. lapkričio mėn., baigti 2018-04-24, dirbo kartu su N. D., kad Pareiškėjai 2019 m. prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvito (1 lentelės eilutė Nr. 40) 1 800 Eur sumai

neišrašė ir pateikė 3 prekių (paslaugų) pirkimo– pardavimo kvitus (identiški Patikrinimo akto 1 lentelės eil. Nr. 21, 29, 31), išrašytus Pareiškėjos vardu: 2018-02-26 2 000 Eur, 2018-03-30 3 000 Eur ir 2018-04-27 4 500 Eur sumai.

Patikrinimo metu vertinta, kad V. O. pagal verslo liudijimą Pareiškėjai atliko statybos darbų už 9 500 Eur (2 000 Eur + 3 000 Eur + 4 000 Eur, 1 lentelės eil. Nr. 21, 29, 31) sumą, kuri priskiriama įsigijimo kainai.

Įvertinus minėtas bylos aplinkybes Sprendime konstatuojama, kad Patikrinimo akte pagrįstai nepripažintos išlaidos pagal V. O. (1 800 Eur sumai) prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitus, nes šis asmuo kvito Pareiškėjai neišrašė, piniginių lėšų pagal kvitą negavo.

Dėl kitų išlaidų, nepriskirtų įsigijimo kainai

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Patikrinimo akte gyvenamojo namo, esančio Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r., statybai / įsigijimui nepriskirtos ir šios išlaidos:

1. pagal pateiktą F. I. vardu nekilnojamojo turto vertintojo L. S. 2018-04-12 išrašytą kasos pajamų orderį AG00000118 225 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelės eilutės Nr. 24). Pagal GPMĮ 19 straipsnio nuostatas šios išlaidos nepriskiriamos namo statybos darbams;

2. pagal UAB "C1" UAB "E1" dokumentus (Patikrinimo akto 1 lentelės eil. Nr. 14, 20) 550,56 Eur sumai, nes nenurodytas medžiagų pirkėjas, t. y. nenurodyta, kad pirkėja Pareiškėja (ar F. I.) ir pagal minėtus dokumentus nėra galimybių identifikuoti pirkėjo. Pagal GPMĮ 19 straipsnio ir BAĮ 2 straipsnio 1 dalies nuostatas šios 550,56 Eur išlaidos nepriskiriamos įsigijimo kainai.

Pareiškėja nesutikimo argumentų pastabose dėl šių pažeidimų nepateikė, todėl Inspekcija Sprendime šiuo klausimu nurodė plačiau nepasisakanti.

Atsižvelgus į minėtas bylos aplinkybes, įvertinus išlaidas, kurios nepriskirtos gyvenamojo namo įsigijimo kainai, Patikrinimo akte 93 749,18 Eur išlaidų suma priskirta išlaidoms, kurios, vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, gali būti atimtos iš nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Dėl delspinigių apskaičiavimo ir baudos skyrimo

Inspekcija Sprendime cituoja delspinigių skaičiavimo tvarką reglamentuojančias MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkto, 97 straipsnio 1 dalies nuostatas, remiantis kuriomis Pareiškėjai apskaičiuojami 648,94 Eur GPM delspinigiai, nes nėra teisinio pagrindo jų neskaiciuoti. Inspekcija Sprendime vadovaujasi MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi ir konstatuoja, jog neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta. Tačiau atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, į tai, kad Pareiškėja su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo – teikė patikrinimui reikalingus dokumentus ir paaiškinimus, bei į sunkinančią aplinkybę, kad Pareiškėja nevykdė ar netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčių ir dėl to mokesčių administratorius neturėjo galimybių apskaičiuoti mokėtino mokesčio įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, Pareiškėjai skiriama 30 proc. mokesčio bauda, t. y. 1 420 Eur GPM bauda.

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

Pareiškėjos 2023-04-20 skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Sprendimas keistinas sumažinant Pareiškėjai skirtos GPM baudos dydį.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja, pardavusi 10 metų nuosavybės teise neišlaikytą nekilnojamojį turtą, klaidingai deklaravo nekilnojamojo turto įsigijimo kainą (gyvenamojo namo statybos išlaidų sumą) ir nepagrįstai šia kaina sumažino apmokestinamąsias pajamas. Nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius Pareiškėjos patirtas statant gyvenamąjį namą išlaidas nustatė pagal Pareiškėjos pateiktus išlaidas pagrindžiančius dokumentus, dalį išlaidų perskaiciavo taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas bei Taisyklėse įtvirtintą analogijos metodą.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija skundžiamo sprendimo bei Patikrinimo akto (taip pat ir šio Komisijos sprendimo) aprašomosiose dalyse detalai 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 mokestinio 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 mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus Sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja, 2020-12-09 pirkimo–pardavimo sutartimi už bendrą 130 000 Eur sumą pardavusi 0,1040 ha žemės sklypą ir jame naujai pastatytą gyvenamąjį namą, esančius Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r., bei 1/36 dalį 0,6417 ha žemės sklypo ir 1/36 dalį 0,1603 ha žemės sklypo, neišlaikytus nuosavybės teise 10 metų (turtas įsigytas 2018-03-16), 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 nekilnojamasis turtas parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn 2016-01-01 ar vėliau), nekyla, tačiau ginčas kyla dėl Pareiškėjos 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 mokestinį 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 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 taisykles, 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 *pareiga 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). Mokesčių mokėtojui nepateikus aukščiau nurodytas sąlygas atitinkančių

išlaidas pagrindžiančių dokumentų, jis netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti paminėto pobūdžio sumų, tokiu atveju pajamų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo visos sumos, gautos už parduotą nekilnojamąjį turta.

Bylos duomenimis, Pareiškėja, vykdydama mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti juridinę galią turinčius dokumentus, pagrindžiančius jos 2020 m. metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaruotas ginče aptariamo gyvenamojo namo Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r. sav., 132 366 Eur įsigijimo (statybos) išlaidas, pateikė 2017-04-20–2020-12-01 laikotarpiu patirtų statybos išlaidų dokumentus bendrai 135 589,99 Eur sumai (Patikrinimo akto 1 lentelė). Tačiau mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos pateiktus statybos išlaidų dokumentus atitikties GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatai aspektu, konstatavo, kad, vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis, iš Pareiškėjos deklaruotų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų gali būti atimta 93 749,18 Eur išlaidų suma. Mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjos nurodyta 56 150,61 Eur statybos išlaidų suma (Patikrinimo akto 11–12 psl.) negali būti priskirta gyvenamojo namo statybos išlaidoms, mažinančioms GPM apmokestinamąsias pajamas, nes Pareiškėjos pateikti šią išlaidų sumą pagrindžiantys dokumentai neatitinka GPMĮ reikalavimų – nors juose ir nurodyti visi formalieji apskaitos dokumentų rekvizitai, ką ypač pabrėžia Pareiškėja savo skunde Komisijai, tačiau šių dokumentų turinys nepatvirtina, jog juose nurodytos statybos išlaidos buvo Pareiškėjos realiai patirtos statant gyvenamąjį namą Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r. sav.

Iš bylos medžiagos matyti, jog dalį Pareiškėjos patirtų statant gyvenamąjį namą išlaidų, o būtent, fasado apdailos, skalūno bei medienos įsigijimo išlaidas (Pareiškėja nurodė 34 975,05 Eur, mokesčių administratorius apskaičiavo 13 041,80 Eur), taip pat sklypo formavimo, lyginimo darbų bei grunto užpylimo išlaidas (Pareiškėja nurodė 6 500 Eur, mokesčių administratorius apskaičiavo 1 268 Eur) mokesčių administratorius perskaičiavo taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą – pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą bei Taisyklėse įtvirtintą analogijos metodą. Pareiškėja skunde akcentuoja, jog ginčo atveju mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir Taisyklėse įtvirtintus metodus, nes Pareiškėja pateikė mokesčių administratoriui visas statybos išlaidas patvirtinančius dokumentus, turinčius visus BAĮ ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, iš kurių galima nustatyti ūkinių operacijų turinį. Komisija atmeta kaip nepagrįstus šiuos Pareiškėjos skundo argumentus dėl žemiau nurodomų motyvų.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja jos pirminio mokestinio patikrinimo metu pateikė UAB "D1" 2017-06-09 išrašytą išankstinę sąskaitą faktūrą SKF Nr. 05-06 bei 2017-06-09 kasos pajamų orderio kvitą Nr. SKH Nr. 6 34 975,05 Eur sumai, kuriais grindė skalūno įsigijimo išlaidas. Pažymėtina, jog abiejuose dokumentuose pirkėju nurodyti „privatūs klientai“, Pareiškėja neįvardinta kaip prekių – skalūno pirkėja. Su 2022-03-16 pastabomis dėl 2022-02-25 patikrinimo akto Nr. (21.222) FR0680-66, t. y. jau žinodama pirminio mokestinio patikrinimo rezultatus, Pareiškėja Inspekcijai pateikė UAB "D1" 2022-03-04 patvirtinimą, kuriame ši įmonė nurodė, kad Pareiškėjai buvo išrašyta išankstinė sąskaita faktūra SKH Nr. 05-06/08.06.2017 34 975,05 Eur sumai, o vėliau jos pagrindu buvo išrašytos bei apmokėtos PVM sąskaitos faktūros 37 233,12 Eur sumai: SKH Nr. 01-06/09.06.2017 – 5 941,04 Eur; SKH Nr. 01-10/23.10.2017 – 8 687,24 Eur; SKH Nr. 03-11/06.11.2017 – 8 257,02 Eur; SKH Nr. 04-01/29.01.2018 – 7 619,25 Eur; SKH Nr. 01-04 /16.04.2018 – 5 065,06 Eur; SKH Nr. 04-08/20.08.2018 – 1 663,51 Eur. Pažymėtina, jog pirminio mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja, UAB "D1" 2017-06-09 išrašyta išankstine sąskaita faktūra SKF Nr. 05-06/08.06.2017 grįždama savo patirtas išlaidas skalūnui pirkti, apie šios sąskaitos pagrindu vėliau išrašytas sąskaitas faktūras net neužsiminė. Pakartotinio Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu UAB "D1" taip pat pateikė 6 kasos pajamų orderius bendrai 37 233,12 Eur sumai, kuriuose pirkėju nurodytas „privatus asmuo“: 2017-06-10 Nr. SKH4 – 5 941,04 Eur; 2017-10-29 Nr. SKH8 – 8 687,24 Eur; 2017-11-06 Nr. SKH11 – 8 257,02 Eur; 2018-02-27 Nr. SKH1 – 7 619,25 Eur; 2018-04-16 Nr. SKH3 – 5 065,06 Eur; 2018-08-20 Nr. SKH4 – 1 663,51 Eur. Taip pat pakartotinio mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad UAB "D1" 2017-12-20 išrašė

Pareiškėjos sūnui F. I. (po pirminio mokesčio patikrinimo Pareiškėja nurodė pavedusi sūnui F. I. vykdyti ginčo namo statybos darbus, atlikti mokėjimus jos vardu bei pateikė tai patvirtinančią 2017-01-09 įgaliojimą) PVM sąskaitą faktūrą SKH Nr. 01-12/20.12.2017, pagal kurią F. I. įsigijo 18 700 vnt. skalūno – stogo dangos SAMACA-55 STD 40x22 cm už bendrą 20 002,27 Eur sumą. Nustatyta, kad F. I. 2017-12-14 mokėjimo nurodymu Nr. 1121 bei 2017-12-15 mokėjimo nurodymu Nr. 1123 sumokėjo UAB "D1" 20 000 Eur pagal aukščiau nurodytą PVM sąskaitą faktūrą. UAB "D1" 2017-12-20 F. I. išrašyta PVM sąskaita faktūra yra nurodyta i-SAF, kitų Pareiškėjos ar jos sūnaus F. I. vardu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų i-SAF UAB "D1" nenurodė.

Įvertinus Pareiškėjos šiame ginče įrodinėjamą poziciją dėl jos statant gyvenamąjį namą Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r., patirtų skalūno įsigijimo išlaidų, kurias Pareiškėja grindžia UAB "D1" vardu išrašytais sąskaitomis faktūromis, kasos pajamų orderiais bei šios įmonės patvirtinimu, jog jos parduotas skalūnas pagal sąskaitas faktūras, kuriose pirkėju nėra įvardintas konkretus fizinis asmuo bei jose nėra nurodyta prekių pristatymo vieta, buvo parduotas būtent Pareiškėjai, darytina išvada, jog visi UAB "D1" vardu išrašyti dokumentai buvo pateikti mokesčių administratoriui tam, kad pagrįsti Pareiškėjos statant gyvenamąjį namą neva patirtas kuo didesnes statybos išlaidas, tačiau ne siekiant atskleisti tikrąjį skalūno pirkimo ūkinių operacijų tarp UAB "D1" ir Pareiškėjos turinį. Tokią išvadą, Komisijos nuomone, pagrindžia Pareiškėjos skirtingų mokesčių administravimo procedūrų metu pateiktų paaiškinimų ir dokumentų turinys – vien tik už įsigytą skalūną savo statomam gyvenamajam namui Pareiškėja (jos sūnus, veikęs Pareiškėjos vardu) neva iš viso sumokėjo 92 208,17 Eur: 34 975,05 Eur pagal 2017-06-09 kasos pajamų orderio kvitą SKH Nr. 6 apmokant išankstinę sąskaitą faktūrą + 37 233,12 Eur pagal UAB "D1" pateiktus 6 kasos pajamų orderius + 20 000 Eur pagal UAB "D1" F. I. vardu 2017-12-20 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą. Tuo tarpu ginčo byloje nustatyta, kad UAB "B1" plėtojamoje individualių namų gyvenvietėje „Akmenvilis“ Šaltalankių g. buvo statomi tipiniai gyvenamieji namai bei kad UAB "D1" direktorius P. C., kurio vardu kvartale „Akmenvilis“ įregistruotas 165,42 kv. m gyvenamasis namas su 25,15 kv. m terasa, nurodė, jog vienam namui tipinių gyvenamųjų namų kvartale „Akmenvilis“ reikia skalūno plytelių (40x20) nuo 8 600 iki 10 200 vnt., skalūno kaina už vnt. nuo 0,884 iki 1,04 Eur plius PVM, tokiu būdu išlaidos skalūnui sudarytų nuo 7 602,40 iki 10 608 Eur plius PVM. Be to, mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu surinko duomenis apie UAB "B1" tipinių gyvenamųjų namų gyvenvietėje „Akmenvilis“ statytų individualių namų Šaltalankių g. apskaitytas statybos išlaidas. Atlikus pasirinktų 5 gyvenamųjų namų, kurių bendras plotas sudaro nuo 176,67 iki 191,37 kv. m, t. y. artimas Pareiškėjos statyto gyvenamojo namo plotui, statybos išlaidų duomenų analizę nustatyta, kad vidutiniškai vienam namui fasado apdailos, skalūno, medienos įsigijimo išlaidos sudarė 13 602,20 Eur (Patikrinimo akto 2 lentelė).

Apibendrinant aukščiau nurodytas aplinkybes, darytina išvada, jog nors Pareiškėja skunde ir tvirtina pateikusi visus BAĮ reikalavimus atitinkančius dokumentus, patvirtinančius jos faktiškai patirtų statybos išlaidų dydį, tačiau yra akivaizdu, jog UAB "D1" išrašyti dokumentai, kuriuose pirkėjais įvardinti „privatūs asmenys“, nepatvirtina, kad skalūno pirkimo ūkinės operacijos vyko tarp UAB "D1" ir Pareiškėjos, o šios įmonės patvirtinimas apie skalūno pardavimą pagal aukščiau nurodytas sąskaitas faktūras būtent Pareiškėjai, buvo pateiktas formuojant gynybinę Pareiškėjos poziciją. Be to, pagal UAB "D1" vardu išrašytus dokumentus Pareiškėja neva įsigijo kelis kartus daugiau skalūno, negu šios medžiagos reikia vienam tipiniam gyvenamajam namui pastatyti (vien pagal išankstinę sąskaitą faktūrą Pareiškėja neva įsigijo 30 750 vnt. skalūno už 34 975,05 Eur (1 vnt. kaina 0,94 Eur), o tai neatitinka jokios ekonominės logikos. Analogiškos aplinkybės nustatytos ir su K. Y. sūnui F. I. išrašytais 5 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitais, kuriais Pareiškėja įrodinėja 2017-04-20–2017-06-16 patyrusi 6 500 Eur statybvietės paruošimo darbų išlaidas, kvituose įvardintas „spec. statybos darbai“. T. A. 2021-07-05 paaiškinime mokesčių administratoriui nurodė, kad atliko aplinkos, kraštovaizdžio tvarkymo bei statybvietės paruošimo darbus Druskininkų kelyje esančioje vietovėje, kurios tikslaus pavadinimo neprisimena. Ir nors Pareiškėja su pastabomis dėl patikrinimo akto pateikė Inspekcijai T. A. 2022-03-14 patvirtinimą, kad visus aukščiau įvardintus darbus 6 500 Eur sumai jis atliko adresu: Šaltalankių g. 2, Užubrasčio k., Vilniaus r., tačiau iš jo F. I. išrašytų penkių

identišku pinigų priėmimo kvitų (2017-04-20 serija AA Nr. 001 500 Eur, 2014-04-28 serija AA Nr. 002 1 000 Eur, 2017-05-19 serija AA Nr. 003 1 500 Eur, 2017-05-31 serija AA Nr. 004 1 500 Eur, 2017-06-16 serija AA Nr. 005 2 000 Eur) negalima spręsti apie konkrečią darbų atlikimo vietą, nes juose tenurodyta, kad F. I. sumoka už specialiuosius statybos darbus, 36 Eur/h. Tuo tarpu, kaip nustatė mokesčių administratorius patikrinimo metu, UAB "B1" statytų individualių namų žemės sklypų (kurių plotai buvo 0,1054 arba 0,1053 ha) formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo vidutinės išlaidos buvo 1 284,35 Eur, kai Pareiškėja šiame ginče įrodinėja patyrusi 5 kartus didesnes šio pobūdžio išlaidas.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog Pareiškėjai dalį jos patirtų statybos išlaidų grindžiant UAB "D1" ir T. A. išrašytais dokumentais, kurie dėl aukščiau išdėstytų aplinkybių laikytini neatitinkančiais GPMĮ reikalavimų, keliamų statybos išlaidas pagrindžiantiems dokumentams – iš jų nėra galimybės spręsti apie tikrąjį vykusių skalūno įsigijimo bei žemės sklypo paruošimo statybai ūkinių operacijų turinį bei šių dokumentų pagrindu 2020 m. pajamų mokesčio deklaracijoje Pareiškėjai neteisingai deklaravus dalį patirtų turto įsigijimo išlaidų, mokesčių administratorius, šią situaciją vertindamas Pareiškėjai palankia linkme (kaip minėta, mokėtojai nepagrindus patirtų išlaidų juridinę galią turinčiais dokumentais, pajamų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo visos sumos, gautos už parduotą nekilnojamąjį turtą), perskaičiavo Pareiškėjos deklaruotas skalūno įsigijimo bei žemės sklypo paruošimo statybai išlaidas remdamasis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog mokesčių administratorius ginčo situacijoje parinko netinkamus informacijos duomenų įvertinimui šaltinius, neatsižvelgė į objektyvias, specifines aplinkybes, vertinimą grindė lyginamaisiais skaičiavimais, paremtais prielaidomis ir tikimybių skaičiavimais, kas pažeidžia Pareiškėjo teisę mažinti apmokestinamųjų pajamų dydį pagal faktiškai jos patirtas namo statybos išlaidas.

Byloje nustatyta, jog nagrinėjamu atveju surinkęs informaciją apie tai, kad šalia Vilniaus miesto buvo statoma individualių namų gyvenvietė „Akmenvilis“, kurioje gyvenamuosius namus statė tiek UAB "B1" tiek ir žemės sklypus šioje teritorijoje įsigiję fiziniai asmenys, leidimai vykdyti statybas išduoti 2017 m., statybos projektas parengtas 2017 m., statybos vyko tuo pačiu laikotarpiu, mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjos patirtų statybos išlaidų perskaičiavimui atlikti pasirinko informacijos šaltinį – UAB "B1" duomenis apie gyvenvietėje „Akmenvilis“ statomų individualių gyvenamųjų namų apskaitytas statybos išlaidas. Atlikdamas vertinimą pagal analogijos metodą pasirinko 5 gyvenamųjų namų, kurių bendras plotas sudaro nuo 176,67 iki 191,37 kv. m, t. y. artimas Pareiškėjos statyto gyvenamojo namo plotui (176,91 kv. m), statybos išlaidų duomenis (Patikrinimo akto 2 lentelė) bei apskaičiavo, kokia vidutiniškai fasado apdailos, skalūno, medienos įsigijimo išlaidų suma tenka statyto tipinio gyvenamojo namo 1 kv. m, taip pat kokia vidutiniškai sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidų suma tenka 1 ha žemės sklypui (Patikrinimo akto 3 lentelė). Tokiu būdu pagal palyginamuosius duomenis mokesčių administratorius apskaičiavo, kad Pareiškėjos sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidos sudarė 1 268 Eur, fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidos sudarė – 13 041,80 Eur bei būtent šias sumas priskyrė išlaidoms, atimamoms iš Pareiškėjos deklaruotų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų.

Pareiškėja skunde, nesutikdama su mokesčių administratoriaus nustatyta jos patirtų fasado apdailos, skalūno, medienos išlaidų suma, tvirtina, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nesigilino į aplinkybes, kad Pareiškėja objektui užsakinėjo didesnę plytelių kiekį (t. y. 30 750 vnt., nors vidutiniškai reikia nuo 8 600 iki 10 200 vnt.), nes plyteles pirko nekondicines, su defektais, dalis jų išsimetė. Be to, didesnis plytelių kiekis susinaudojo lauko pavėsinės, kuri kiekvienu atveju yra skirtinga, lyginant su kitų gyvenamųjų namų pavėsinėmis, statybai. Žemės sklypo formavimo, lyginimo darbų, grunto užpylimo išlaidų atveju tvirtina patyrusi gerokai didesnes nei vidutinės šio pobūdžio išlaidas, atsižvelgiant į žemės sklypo reljefo sudėtingumą bei jame reikalingų atlikti darbų apimtį. Tačiau pažymėtina, jog be savo teiginių apie didelio kiekio skalūno plytelių su defektais pirkimą, lauko pavėsinės statybas, įsigyto žemės sklypo reljefo sudėtingumą, Pareiškėja nepateikė jokių šias jos nurodomas aplinkybes

patvirtinančių objektyvių įrodymų, tokių įrodymų nėra ir Komisijai pateiktoje mokesčio ginčo byloje. Kaip teisingai pastebėjo mokesčių administratoriaus atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, iš viešoje erdvėje esančios informacijos apie gyvenvietę „Akmenvilis“ matyti, jog joje buvo pastatytas tipinių individualių gyvenamųjų namų kvartalas, jog nei vienas iš žemės sklypų nepasižymėjo išskirtiniu reljefu ar pan.

Pareiškėja skunde Komisijai nesutinka su mokesčių administratoriaus vertinimu, jog, nepaisant to, kad ji pateikė N. D. vardu jai išrašytus penkis prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus (be numerių) bendrai 14 700 Eur sumai, šis fizinis asmuo, dirbęs pagal verslo liudijimą, atliko Pareiškėjai statybos darbus už 2 600 Eur pagal 2018-04-30 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitą.

Šioje ginčo dalyje nustatyta, kad išvadą dėl M. I. P. atliktų skalūno montavimo darbų apimties mokesčių administratorius padarė įvertinęs ne tik Pareiškėjos akcentuojamų M. I. P. išrašytų prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų turinį, už kurį, pasak Pareiškėjos, ji negali būti atsakinga, nes N. D. tyčia klaidino Pareiškėją, išrašydamas jai netvarkingus pinigų priėmimo kvitus, t. y. nepilnai juos užpildydamas visais reikalingais rekvizitais ir jų nedeclaravo, galimai siekdamas išvengti mokėtinų mokesčių, tačiau ir N. D. paaiškinimus, jo operatyvaus patikrinimo dėl vykdytų statybos darbų adresu: Šaltalankių g., Užubrasčio k., Vilniaus r. sav., metu nustatytų aplinkybių visuma (2021-08-17 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. (21.222 Mr) 1FR0760-2432). Nustatyta, kad nors Pareiškėja pateikė mokesčių administratoriui penkis N. D. vardu jai išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus, išrašytus atitinkamai 2018-02-27, 2018-03-28, 2018-04-30, 2019-01-17, 2019-03-28, kurių turinys yra identiškas – statybos darbai, pats N. D. mokesčių administratoriui nurodė iš Pareiškėjos 2018 m. už atliktus darbus gavęs 2 600 Eur bei pateikė 2018-04-30 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitą, identišką Pareiškėjos pateiktajam 2018-04-30 išrašytam kvitui. N. D. mokesčių administratoriui teiktuose paaiškinimuose nurodė Šaltalankių g., Užubrasčio k., Vilniaus r. sav., nuo 2017 iki 2019 m. atlikęs fasado (skalūno montavimo) darbus, buvo surinkti ir padaryti dvidešimt keturi namai. Pareiškėjos namas buvo padarytas dalinai, surinktas karkasas namo, jame jis atliko fasado ir stogo skalūno montavimo darbus. Po jo atliktų darbų Pareiškėjai priklausančiame name buvo padarytas fasadas ir stogas, namo vidus buvo neįrengtas. Sutartys dėl numatomų statybos darbų bei darbų priėmimo aktai sudaromi ir pasirašomi nebuvo. Pinigai buvo mokami atlikus darbus. Pareiškėja 2018 m. už atliktus darbus sumokėjo 2 600 Eur grynaisiais pinigais, 2019 m. jokių mokėjimų Pareiškėja nedarė bei niekas daugiau už ją nemokėjo. N. D. operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad jis 2018 ir 2019 m. vykdė skalūno montavimo ant sienų ir stogo darbus ne tik Pareiškėjai, UAB "B1" bet ir kitiems gyvenamuosius namus Šaltalankių g. stačiusiems fiziniams asmenims, metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2018 m. deklaravo 34 000 Eur pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą, už 2019 m. – 40 800 Eur individualios veiklos pajamas, o 2019 m. už vykdytus statybos darbus deklaruotas 40 800 Eur pajamas pajamų ir išlaidų apskaitos žurnale nurodė gavęs tik bankiniais pavedimais. Ir nors Pareiškėja šiame mokesčiniame ginče įrodinėja, kad N. D. atliko skalūno montavimo darbus jos statomame gyvenamajame name ir 2019 m. bei pateikia tai patvirtinančius 2019-01-17, 2019-03-28 išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus 5 400 Eur sumai, tačiau ginčo byloje nenustatyta, kad Pareiškėja būtų mokėjusi N. D. už pastarojo atliktus statybos darbus bankiniais pavedimais. Papildomai pastebėtina, jog N. D. nurodytą aplinkybę, kad skalūno montavimo darbus Pareiškėjos statomame gyvenamajame name jis atliko tik 2018 m., patvirtino ir L. H., savo paaiškinime nurodęs, kad pas Pareiškėją dirbo kartu su N. D., o darbai buvo pradėti 2017 m. lapkričio mėn., baigti 2018-04-24.

Apibendrinama aukščiau nurodytų aplinkybių visumą, Komisija sprendžia, jog mokesčių administratorius pagrįstai mokesčio patikrinimo metu vertino, jog N. D. atliko Pareiškėjai statybos darbus už 2 600 Eur sumą (2018-04-30 prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitas), kuri priskirtina statyto gyvenamojo namo įsigijimo kainai, tuo tarpu pripažinti Pareiškėjos mokesčių administratoriui nurodytą 12 100 Eur išlaidų sumą pagal kitus keturis N. D. vardu išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus namo statybos išlaidomis, esant aukščiau aprašytoms abejonėms dėl to, kad tokios vertės statybos darbai buvo realiai atlikti būtent Pareiškėjos statytame gyvenamajame name, nėra pagrindo. Ir nors Pareiškėja skunde akcentuoja

nesanti atsakinga už N. D. vardu išrašytų dokumentų turinio trūkumus, kaltina N. D. slėpus realiai gautas pajamas, tačiau pajamų slėpimo aplinkybių N. D. operatyvaus patikrinimo metu mokesčių administratorius nenustatė. Be to, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas, vykdydamas veiklą pagal verslo liudijimą, moka fiksuoto dydžio GPM, kuris priklauso nuo pasirenkamos veiklos, veiklos teritorijos ir kt. aplinkybių, tačiau ne nuo gautų apmokestinamųjų pajamų dydžio, abejones kelia Pareiškėjos tvirtinimas apie N. D. neva turėtą tikslą nepateikus mokesčių administratoriui prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitų, slėpti realiai gautas savo pajamas. Tuo tarpu pati Pareiškėja yra suinteresuota pateikti mokesčių administratoriui gyventojų kvitus, išrašytus kuo didesnei jų gautų pajamų sumai, nes formaliai surašytais dokumentais yra siekiama pagrįsti patirtų kuo didesnių statybos išlaidų sumą.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog Inspekcija tinkamai įvertino ginčo byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas, kuriomis abejoti nėra jokio teisinio pagrindo, t. y. mokesčių administratorius įvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje numatytą pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas. Tuo tarpu Pareiškėja šiame mokestiniam ginče nepateikė jokių objektyvių duomenų, įtikinamai nuginčijančių mokesčių administratoriaus nustatytos mokesčių bazės bei nuo jos apskaičiuoto GPM teisingumą (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Pareiškėjos skundas Komisijai, jos atstovės skundo nagrinėjimo metu išdėstyta pozicija yra pagrįsta tik jų abstrakčiais vertinamojo (subjektyvaus) pobūdžio teiginiais, kurie be papildomų, naujų įrodymų negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytų faktų bei apskaičiuotos Pareiškėjos mokesčių bazės.

Dėl Pareiškėjai apskaičiuotų GPM delspinigių ir paskirtos GPM baudos dydžio

Pareiškėja skunde Komisijai dėsto argumentus nesutikdama su jai paskirta bauda ir apskaičiuotais delspinigiais. Pareiškėja nuomone, delspinigių skaičiavimas ginčo atveju yra ydingas, nes neatitinka Pareiškėjos teisėtų lūkesčių apginti savo pažeistas teises. Iki kol nebus priimtas galutinis sprendimas dėl jos atžvilgiu apskaičiuotų mokėtinų mokesčių, tol, Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių administratorius neturi teisės skaičiuoti delspinigių. Pareiškėjos tvirtinimu, jai nepagrįstai skirta GPM bauda, nes skiriant baudas privaloma atsižvelgti į atsakomybę individualizuojančias aplinkybes. Pareiškėja visada bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė visus reikalingus dokumentus, dėl ko mokesčių administratoriaus traktuojami pažeidimai nebuvo tyčiniai.

GPMĮ 36 straipsnio 2 dalis numato, jog už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Delspinigių už netinkamą mokestinės prievolės įvykdymą skaičiavimą reglamentuojančio MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodyta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje). Pagal MAĮ 97 straipsnio 2 dalį (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija, galiojanti nuo 2007-07-19) šio įstatymo 96 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytu atveju delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio per šio įstatymo 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą (muitinės administruojamo mokesčio – per šio įstatymo 81 straipsnio 4 dalyje nustatytą terminą), delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo. Iš šio teisinio reguliavimo seka, kad nurodytuju pagrindu delspinigiai skaičiuojami nuo pažeidimo padarymo iki pažeidimo nustatyta tvarka konstatavimo (įforminimo, t. y. iki patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo).

Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratorius šio mokestinio ginčo atveju tinkamai taikė delspinigių skaičiavimą reglamentuojančias teisės normas, nes nustatęs, kad Pareiškėja turėjo prievolę sumokėti 4 732,62 Eur GPM, tačiau laiku šios prievolės neįvykdė, vadovaudamasis aukščiau pacituotomis teisės normomis, pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjai ginčijamą delspinigių sumą. Pažymėtina, jog esant įstatyme nurodytiems delspinigių skaičiavimo pagrindams, mokesčių administratorius negali jų neskaičiuoti, kaip kad tvirtina Pareiškėja savo skunde, nes tai būtų įstatymo pažeidimas. Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 punktus mokesčių

mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokesť, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Todėl ginčo atveju apskaičiuota GPM delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomo sumokėti GPM aspektu) pasekmė ir todėl nelaikytina nepagrįsta (LVAT 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1045-556/2016).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija skundžiamame sprendime nurodžiusi, kad buvo nustatytos tiek Pareiškėjos atsakomybę sunkinanti (Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti GPM ir dėl to mokesčių administratorius neturėjo galimybės paskaičiuoti mokėtino mokesčio įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta tvarka), tiek ir lengvinanti (Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi) aplinkybės, paskyrė Pareiškėjai vidutinio 30 proc. dydžio papildomai apskaičiuoto 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 nesutinkanti su Inspekcijos vertinimu, jog skiriant Pareiškėjai baudą nuo papildomai apskaičiuoto GPM, buvo nustatyta ir jos atsakomybę sunkinanti aplinkybė, įtvirtinta MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte – mokesčių mokėtojas nevykdo savo pareigų apskaičiuoti mokesť, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ar šias pareigas vykdo netinkamai, taip pat nesilaiko kitų apskaitą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybių apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, tai yra specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka. Iš aukščiau šiame sprendime išdėstytų aplinkybių yra akivaizdu, jog GPM bazė ir mokėtinas GPM Pareiškėjai buvo apskaičiuotas specialiojo mokesčio įstatymo – GPMĮ nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius patikrinimo metu vertino, jog didžioji Pareiškėjos pateiktų jos išlaidas statant ginčo gyvenamąjį namą patvirtinančių dokumentų dalis atitinka GPMĮ 19 straipsnio reikalavimus ir šiuose dokumentuose nurodytas sumas priskyrė išlaidoms, atimamoms iš nekilnojamojo turto pardavimo pajamų. Pareiškėjai nepateikus juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių jos statant gyvenamąjį namą patirtas fasado apdailos, skalūno bei medienos įsigijimo, taip pat sklypo formavimo, lyginimo darbų bei grunto užpylimo išlaidas, mokesčių administratorius tik šių išlaidų dydį apskaičiavo taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Taigi, Komisijos vertinimu, nagrinėjamo ginčo atveju nustačius tik Pareiškėjos atsakomybę lengvinančią aplinkybę, tačiau nenustačius atsakomybę sunkinančių aplinkybių, Pareiškėjai mokesčių administratoriaus skirta GPM bauda mažinama iki 10 proc. papildomai apskaičiuoto GPM dydžio baudos – 473 Eur (4 732,62 Eur GPM Eur x 10 proc.).

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

Pakeisti Inspekcijos 2023-04-05 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-90: vietoje nurodymo Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 4 732,62 Eur GPM, 648,94 Eur GPM delspinigius ir 1 420 Eur GPM baudą, nurodyti Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 4 732,62 Eur GPM, 648,94 Eur GPM delspinigius ir 473 Eur GPM baudą.

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

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė