



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL C. C. SKUNDO**

2022 m. spalio d. Nr. S- (7-113/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo C. C. (toliau – Pareiškėja) 2022-08-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-07-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-166 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas N. M., Inspekcijos atstovė P. J. 2022-09-13 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2022-08-01 skunde tvirtina, jog Inspekcija Sprendime apsiribojo bendro pobūdžio informacija cituodama Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 19 straipsnio 3 dalį ir teigdama, kad gyvenamojo namo įsigijimo (statybos) išlaidos vertinamos ne pagal pateiktus dokumentų apyrašus, o pagal faktiškai pateiktus ir juridinę galią turinčius dokumentus. Mokesčių administratorius, argumentuodamas savo poziciją dėl mokesčių mokėtojos teiktų paaiškinimų ir suvestinių apyrašų (kuriuose yra detalios nurodomos visos namo pastatymo ir įrengimo sąnaudos, įskaitant šių sąnaudų atsiradimo (patyrimo) datas, dydžius, kiekius ir pan.), formaliai ir nemotyvuotai šiuos mokesčių mokėtojos argumentus ir duomenis atmeta, nurodydamas ir nemotyvuodamas, kad jų nepripažįsta. Toks formalus argumentavimas, pasak Pareiškėjos, neatitinka Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio nuostatų ir tokiu būdu mokesčių mokėtojai neteisėtai yra perkeliama įrodinėjimo pareiga.

Skunde pažymima, kad suvestinių duomenų nevertinimas ir nepripažinimas tik tuo aspektu, kad jie nėra pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sąskaitos–faktūros, kasos kvitai, kasos pajamų orderiai ar kiti buhalteriniai dokumentai, nėra nei teisingas, nei teisėtas. Gyvenamasis namas ir jo priklausiniai patys „iš oro“ nepasistatė, jų statybai buvo būtinos medžiagos, kurios turi įsigijimo savikainą, kurią mokesčių administratorius, turėdamas atitinkamus organizacinius ir techninius pajėgumus, galėjo ir privalėjo nustatyti, ar paneigti (perskaičiuoti) tas sumas, kurios buvo nurodytos suvestiniuose dokumentų apyrašuose ar ekspertizės akte. Inspekcija, nepasisakydama dėl šio mokesčių mokėtojos motyvo, pasak skundo, pažeidė VAĮ 8 straipsnio reikalavimus.

Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį į tai, kad ginčo atveju neteisinga visą įrodinėjimo pareigos naštą perkelti mokesčių mokėtojai. Pasak Pareiškėjos, kaip buvo nurodyta pastabose dėl patikrinimo akto, gyvenamasis namas ir kiemo statiniai buvo pradėti statyti dar 2008 m. pavasarį (žr. Pareiškėjos, sūnaus S. O. paaiškinimus ir Pareiškėjos patirtų išlaidų suvestinės duomenis), tai yra galiojant atitinkamai GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto redakcijai, numatančiai neapmokestinamas pajamas, t. y. tuo metu galiojęs teisinis reglamentavimas

nenumatė pareigos saugoti turto įsigijimo (sukūrimo statybos rangos būdu) dokumentus už ilgesnį nei 3 metų laikotarpį. Vėliau šis laikotarpis tapo 5 metai ir dar vėliau net 10 metų. Taigi, mokesčių mokėtoja, būdama atidi ir rūpestinga, 2008 m. pradėdama statyti gyvenamąjį namą, šio namo statybai įsigytų statybinių medžiagų įsigijimo dokumentus saugojo tiek, kiek tuo metu įpareigojo teisės aktai (t. y. 3, vėliau 5 metus). Todėl 2021-12-09 pradėjus mokestinį patikrinimą už 2016 m., pasak Pareiškėjos, negalima reikalauti iš mokesčių mokėtojos pateikti visus sąnaudas (atsiradusias net nuo 2008 m.) patvirtinančius buhalterinius dokumentus, kurie tiesiog neegzistuoja.

Dėl objektyvių priežasčių nesant galimybių tirti ir analizuoti pirminių medžiagų įsigijimo dokumentų, Pareiškėjos nuomone, atsiranda įstatyminė pareiga mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokesčius vadovautis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsniu ir jame įtvirtintos įrodinėjimo pareigos (lot. *onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisyklėmis. Šiuo konkrečiu atveju jokios kitos galimybės nėra (neegzistuojant pirminiems medžiagų įsigijimo dokumentams), o pačio statybinių medžiagų įsigijimo fakto paneigti nėra jokios objektyvios galimybės, nes namas buvo ne tik pastatytas, įrengtas, įregistruotas kaip 100 proc. užbaigtas, bet ir parduotas dar 2016 m.

Pasak skundo, mokesčių administratorius šiame mokestiniame patikrinime privalėjo vertinti ne tik panaudotų medžiagų įsigijimo vertę, kiekius, panaudotus įrengimus ir darbo jėgos sąnaudas, t. y. atlikti būtinus skaičiavimus ir į šiuos skaičiavimus atsižvelgti, bet ir argumentuotai paneigti mokesčių mokėtojos pateiktą ekspertizės aktą, jeigu nesutinka su šiame ekspertizės akte pateiktomis išvadomis (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 2 dalis, 61–63 straipsniai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2014-10-13 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1219/2014).

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokesčių administratoriaus argumentas, jog pateikta eksperto išvada (joje nurodytos išlaidos) negali būti pripažinta išlaidas patvirtinančiu dokumentu, nes tai nėra juridinę galią turintis apskaitos dokumentas, negali būti laikomas pakankamu ar iš viso vadinamas argumentu, nes ši eksperto išvada ir buvo teikiama mokesčių administratoriui vien todėl, kad pirminių medžiagų įsigijimo dokumentų nėra išlikę (mokesčių mokėtoja objektyviai negali jų pateikti).

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas ir tvirtina, jog mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 67 straipsnyje nurodytų įrodinėjimo standartų, nes jokių savarankiškų skaičiavimų (nei medžiagų kiekio, nei pačio medžiagiškumo, nei medžiagų įsigijimo vertės nenustatinėjo) neatliko, mokesčių mokėtojos pateiktos eksperto išvados netyrė ir nevertino. Tai neginčijamai patvirtina, kad mokesčių administratoriaus iškeltos abstrakčios abejonės dėl mokesčių mokėtojos pateiktos eksperto išvados ir joje esančių atliktų skaičiavimų pagrįstumo, yra ydingas akivaizdaus fakto (namo ir jo priklausinių panaudotų medžiagų įsigijimo vertės) neigimas, kuris negali būti laikomas nei teisingu, nei teisėtu ir jokiū būdu nepakankamu argumentuoti atitinkamos mokestinės prievolės atsiradimą.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, skunde prašoma skundžiamą sprendimą panaikinti.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Inspekcijos 2022-05-17 patikrinimo aktą Nr. (21.222 Mr) FR0680-169 (toliau – Patikrinimo aktas) ir jame Pareiškėjai apskaičiuotą 11 702 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 4 373,44 Eur GPM delspinigius, skyrė 2 340 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodoma, jog patikrinusi Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo už 2016 m. patikrinimą, Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja klaidingai deklaravo gyvenamojo namo, esančio adresu: Vilniaus r. sav., Avižienių sen., Bendorių k., L. I. kelias 73B (toliau – Gyvenamasis namas), pardavimo pajamas bei įsigijimo kainą ir kitas su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas.

*1. Dėl Gyvenamojo namo pardavimo pajamų apmokestinimo*

*1.1. Dėl Gyvenamojo namo įgijimo aplinkybių*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja sūnui S. O. nuosavybės teise priklausančiame 0,7000 ha bendrojo ploto žemės sklype (unikalus Nr. 4174-0200-0088, naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos), gavusi Vilniaus r. savivaldybės administracijos statybos skyriaus išduotą 2010-07-01 statybos leidimą Nr. 443, vykdė 368,89 kv. m bendrojo ploto Gyvenamojo namo (unikalus Nr. 4400-2087-6119) ir trijų ūkio pastatų (garažo, pirties ir kiemo statinių) statybos darbus (nugriaunant esamus pastatus). Pareiškėja 2015-09-14 deklaracijos apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą Nr. 1 pagrindu minėtame žemės sklype įregistravo 100 proc. baigtumo 368,89 kv. m bendrojo ploto vienbutį gyvenamąjį namą (tūris – 1537 kub. m, sienos – blokeliai, stogo danga – metalas, statybos pradžia – 2010 m., pabaiga – 2015 m.).

Patikrinimo metu Pareiškėja pateikė 2022-01-13 ir 2022-01-20 paaiškinimus (Patikrinimo akto 2 priedas), Pareiškėjos sūnus S. O. pateikė 2022-05-12 paaiškinimą (Patikrinimo akto 3 priedas). Pagal šiuose paaiškinimuose nurodytą informaciją apie Gyvenamojo namo statybos metu patirtas išlaidas nustatyta, kad Pareiškėjos suvestinėje nurodyti Gyvenamojo namo statybos darbai, įsigytos medžiagos (išskyrus medienos įsigijimą) nepagrįsti dokumentais, t. y. Pareiškėja ir sūnus nepateikė prekių įsigijimo, paslaugų tiekimo dokumentų, atliktų statybos darbų priėmimo / perdavimo aktų, rangos sutarčių ir jų apmokėjimą patvirtinančių juridinę galią turinčių dokumentų. Kaip nurodyta paaiškinimuose, dauguma statybos darbų buvo atliekami savo jėgomis, papildomai nesamdant darbuotojų. Dalis nurodytų namui priskirtų išlaidų (namo aplinkos sutvarkymo darbai, santehnikos įranga / prekės, apyvokos daiktai, paveikslai, buitinė technika ir baldai) nesiejami ir nepriskirtini namo statybos išlaidoms. Pareiškėja patikrinimo metu pateikė statybos išlaidų suvestinę bei įsigytų medžiagų / paslaugų ir atliktų statybos darbų apmokėjimo dokumentus. Pateiktame Gyvenamojo namo statybos išlaidų apyraše nurodyta iš viso 436 164,67 Lt statybų išlaidų suma. Mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio 3 dalimi, Gyvenamojo namo įsigijimo (statybos) išlaidos vertinamos ne pagal pateiktus dokumentų apyrašus, o pagal faktiškai pateiktus ir juridinę galią turinčius dokumentus. Pagal suvestinėje pateiktus duomenis namo statybos išlaidomis pripažintos tik išlaidos, pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais 18 739,24 Lt / 5 427,26 Eur sumai (medienos įsigijimas). Atlikus pateiktų 2000–2012 m. statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų (PVM sąskaitos–faktūros, kasos kvitai, kasos pajamų orderiai) analizę nustatyta, kad pagal pateiktus dokumentus Gyvenamojo namo statybai priskirtinos išlaidos sudarė 43 985,22 Lt / 12 739 Eur, iš kurių 34 214,53 Lt sumai išrašyti S. O. vardu (Patikrinimo akto 1 priedas). S. O. paaiškino, kad 100 proc. įsigytų medžiagų buvo panaudotos būtent Gyvenamojo namo statybai, asmeniškai patyrė išlaidų statant Gyvenamąjį namą. Šių išlaidų dokumentais patvirtinti negali, sumų neatsimena, o čekiai, kurių garantiniai laikotarpiai pasibaigė, saugomi nebuvo. Gyvenamasis namas buvo statomas gyventi sau, planų jį parduoti nebuvo (Patikrinimo akto 3 priedas).

Patikrinimo metu vertinta, kad Pareiškėja pagrindė 62 724,46 Lt (18 739,24 Lt + 43 985,22 Lt) / 18 166,26 Eur Gyvenamojo namo statybos išlaidas.

#### *1.2. Dėl Gyvenamojo namo pardavimo aplinkybių*

Pagal 2016-03-16 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. DA-1156 (toliau – pirkimo–pardavimo sutartis), Pareiškėja su sutuoktiniu ir sūnumi S. O. už 515 000 Eur pardavė V. D. nekilnojamąjį turta:

- 368,89 kv. m bendrojo ploto pastatą – Gyvenamąjį namą (vidutinė rinkos vertė 2016-02-04 – 175 000 Eur, nuosavybės teisė – C. C., įregistravimo pagrindas – 2010-10-13 Statybos inspekcijos pažyma Nr. NSP-00-101013-00574, 2015-09-14 deklaracija apie statybos užbaigimą / paskirties pakeitimą Nr.1);

- 0,7000 ha bendrojo ploto žemės sklypą (naudojimo būdas – vienbučių ir dvibučių gyvenamųjų pastatų teritorijos, vidutinė rinkos vertė 2016-02-04 – 128 000 Eur, nuosavybės teisė – S. O.);

- 91 m<sup>3</sup> bendrojo ploto pastatą – garažą (vidutinė rinkos vertė 2016-02-03 – 1 190 Eur, nuosavybės teisė – S. O., įsigyta 2004-02-25 dovanojimo sutartimi GŠ-1430);

– 69 m<sup>3</sup> bendrojo ploto pastatą – pirtį (vidutinė rinkos vertė 2016-02-03 – 452 Eur, nuosavybės teisė – S. O., įsigyta 2004-02-25 dovanojimo sutartimi GŠ-1430);

– kitus inžinierinius statinius – kiemo statinius (šulinys, tvora, lauko tualetas, vidutinė rinkos vertė 2016-02-03 – 4 720 Eur, nuosavybės teisė – S. O., įsigyta 2004-02-25 dovanojimo sutartimi GŠ-1430).

Pagal sutartyje numatytas atsiskaitymo sąlygas turtas parduotas už 515 000 Eur (iš jų: Gyvenamasis namas (175 000 Eur), žemės sklypas (334 000 Eur), garažas, pirtis ir kiemo statiniai (6 000 Eur). Pardavėjai (Jadvyga, Flor ir S. O.) iš pirkėjo V. D. gavo 112 928,11 Eur prieš pasirašant šią sutartį, proporcingai parduodamam turtui, o likusia 402 071,89 Eur suma pirkėjas įsipareigojo padengti turimą įsiskolinimą dėl įkeisto nekilnojamojo turto pardavimo (pagrindas: 2016-02-26 pažyma Nr. OUT-3520, Patikrinimo akto 4 priedas). Sutarties sudarymo išlaidas (2 403,73 Eur) sutarties šalys moka lygiomis dalimis. Vertinta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2016 m. patyrė 801,24 Eur (2 403,73 Eur / 3) notaro išlaidų.

Inspekcija, remdamasi Sprendime pacituotomis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 straipsnio 1 dalies 1 ir 5 punktų, 3.117 straipsnio 1 dalies nuostatomis, patikrinimo metu vertino, kad Pareiškėja 2016 m. gavo 87 500 Eur (175 000 Eur / 2) Gyvenamojo namo pardavimo pajamas.

### *1.3. Dėl GPM apskaičiavimo*

Vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatomis, neapmokestinamoms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 10 metų iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu nekilnojamas turtas parduodamas ar kitaip perleidžiamas nuosavybėn 2016-01-01 ar vėliau (2015-12-10 GPMĮ redakcija). Pareiškėja 2016-03-16 pardavė Gyvenamąjį namą neišlaikiusi jo 10 m. nuosavybėje, todėl, pasak Inspekcijos, turėjo prievolę deklaruoti gautas Gyvenamojo namo pardavimo pajamas ir įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų sumą.

Inspekcija Sprendime cituoja GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies, 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto, 19 straipsnio 1–3 dalių nuostatas, akcentuodama, jog mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo (pasigaminimo) išlaidas ir su turto pardavimu susijusias išlaidas, jei egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo 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 paminėto pobūdžio sumų, tokiu atveju pajamų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo visos sumos, gautos už parduotą turtą.

Pagal Inspekcijos viršininko 2009-12-15 įsakymu Nr. VA-96 patvirtintų Metinės pajamų deklaracijos (duomenys neskelbtini) formos ir jos priedų formų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių (2014-12-19 įsakymo Nr. VA-200 redakcija) 50.3 papunktį (duomenys neskelbtini) priedo I skyrius užpildomas T2 laukelyje įrašant turto pardavimo ar kitokio perleidimo pajamų sumą, gautą už šiame skyriuje nurodomo kiekvieno daikto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn; kiekvieno daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos turi būti įrašomos atskirose šio priedo I skyriaus eilutėse, o pagal 50.4 papunktį T3 laukelyje įrašant kiekvieno daikto įsigijimo kainą ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn GPMĮ 19 straipsnyje nurodytų faktiškai patirtų išlaidų sumą, pagrįstą juridinę galią turinčiais dokumentais; kai turto įsigijimo kaina ir išlaidų suma yra lygi nuliui, T3 laukelyje turi būti įrašomas nulis.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-05-29 nutarimo Nr. 780 „Dėl mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ 2.1 papunkčiu, sąskaita faktūra ir PVM sąskaita faktūra juridinės galios neturi ir pagal jas išlaidos negali būti pripažintos sąnaudomis, o pirkimo PVM – atskaitomu PVM pagal

PVM sąskaitą faktūrą, jeigu jose nėra visų teisės aktuose nustatytų privalomų rekvizitų, išskyrus atvejus, nustatytus šiuo nutarimu patvirtintose Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklėse. Pagal nutarimo 2.2 papunktį išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis pagal kasos aparatų kvitus, jeigu prekių ar paslaugų, kurių įsigijimą patvirtina kasos aparato kvitas, vertė (įskaitant PVM) neviršija 100 Eur (pagal iki 2014-12-31 galiojusią nutarimo redakciją – jei neviršija 1 000 Lt).

Sprendime tvirtinama, kad Pareiškėja pažeidė GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies, 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, nes 2016 m. neteisingai deklaravo Gyvenamojo namo pardavimo apmokestinamąsias pajamas, t. y. deklaravo 175 000 Eur pardavimo pajamas ir 175 000 Eur įsigijimo kainą ir kitas su turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės susijusias išlaidas, nors turėjo deklaruoti 87 500 Eur pardavimo pajamas bei su turto pardavimu susijusių 9 483,75 Eur išlaidų sumą. Taigi Pareiškėja neapskaičiavo ir į valstybės biudžetą nesumokėjo GPM. Pareiškėjos sutuoktinis nėra pateikęs metinės pajamų mokesčio deklaracijos už 2016 m. ir deklaravęs turto pardavimo pajamų. Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjos gautas 87 500 Eur Gyvenamojo namo pardavimo apmokestinamąsias pajamas bei patirtas 9 483,75 Eur (18 166,26 + 801,24) / 2) įsigijimo ir kitas su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės susijusias išlaidas, Pareiškėjai už 2016 m. apskaičiuota mokėtina į biudžetą 11 702 Eur GPM suma.

## *2. Dėl Pastabų argumentų*

Atsakant į Pareiškėjos Pastabų argumentą, kad nuo Gyvenamojo namo statybos iki mokestinio patikrinimo atlikimo pradžios buvo praėję beveik 13 m. ir joks teisės aktas neįpareigoja gyventoją saugoti įsigijimo sąnaudas patvirtinančius dokumentus už 13 m. ir ilgesnį laikotarpį, Sprendime pažymima, kad GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje yra reglamentuota, kad kai nekilnojamas turtas įgytas statybos būdu, iš pardavimų pajamų galima atimti faktiškai patirtas išlaidas, pagrįstas dokumentais. Pagrįsti išlaidas dokumentais yra mokesčių mokėtojo pareiga, jeigu jis nori sumažinti mokėtiną GPM. Įsigaliojus 2016 m. aktualiai GPMĮ redakcijai (kuomet gautos Pareiškėjos apmokestinamosios nekilnojamojo turto pardavimo pajamos), nekilnojamas turtas turi būti išlaikytas 10 m., pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius GPM apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus. Todėl, pasak Inspekcijos, apmokestinimui aktualiū laikotarpiu mokesčių mokėtojas ir privalo saugoti dokumentus, norėdamas jais pagrįsti patirtas išlaidas, kitų išlygų įstatyme nėra numatyta.

Pareiškėja Pastabose nurodo, kad mokesčių administratorius turėjo visus būtinus suvestinius duomenis, kurių pagalba galėjo nustatyti ir apskaičiuoti realias Pareiškėjos patirtas sąnaudas sukuriant (pastatant) konkretų turtą, tačiau šios pareigos mokesčių administratorius neįvykdė. Inspekcija pažymi, kad būtent Pareiškėjai yra numatyta pareiga pagrįsti dokumentais faktiškai patirtas išlaidas (GPMĮ 19 straipsnio 3 dalis). LVAT yra išaiškinęs, kad pareiga pateikti dokumentus, atitinkančius GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatytus reikalavimus, tenka asmeniui, kuris siekia iš pajamų, gautų pardavus nekilnojamąjį turtą, atimti šio turto įsigijimo bei pardavimo išlaidas, t. y. pareiga pagrįsti išlaidas, o tuo pačiu pateikti reikiamus dokumentus tenka asmeniui, kuris siekia sumažinti apmokestinamųjų pajamų dydį (2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020, 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018, 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018). To nepadarius, GPM apskaičiuojamas nuo gautų pajamų ir patirtų (teisės aktų numatyta tvarka pagrįstų) išlaidų skirtumo. Taip pat LVAT išaiškino, kad GPMĮ normos nenumato jokių išimčių, kuomet mokesčių mokėtojas galėtų būti atleistas nuo pareigos pagrįsti parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas (2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020, 2021-01-13 nutartis adm. byloje Nr. A-2579-602/2020).

Ne individualios veiklos turto pardavimo pajamų apmokestinimo bylose, kai apmokestinimas siejamas ne su mokesčių administratoriaus nustatytais neapmokestinomomis pajamomis (MAĮ 70 straipsnis), bet dėl deklaruoti privalomų sumų tiesiogiai įstatyme numatyta tvarka, pasak Inspekcijos, nėra nustatinėjama nekilnojamojo turto vertė ir nevertinama įsigijimo

kaina kitaip nei faktiškai patirtomis išlaidomis, pagrįstomis buhalteriniais dokumentais (pvz., LVAT 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018, 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2022-02-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-169-602/2022, 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020). Todėl, Inspekcijos teigimu, Pareiškėjos argumentai dėl didesnės apimties mokesčių administratoriaus pareigų yra nepagrįsti.

Dėl Pareiškėjos pateikto eksperto T. F. 2022-06-13 surašyto akto Nr. 220613, kuriame pastarasis nustatė, kad statybos kaina yra 266 075 Eur, Inspekcija pažymi, jog pateikta eksperto išvada (joje nurodytos išlaidos) negali būti pripažinta išlaidas patvirtinančiu dokumentu, nes tai nėra juridinę galią turintis apskaitos dokumentas. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja nepateikė Gyvenamojo namo eksperto išvadoje pateiktų patirtų išlaidų pagrindžiančių apmokėjimo dokumentų, kurie atitiktų teisės aktų nustatytus reikalavimus, Inspekcija konstatuoja, kad nėra pagrindo dokumentuose nurodytų sumų įtraukti į gyvenamojo namo statybos išlaidas. Pažymi, kad LVAT savo praktikoje yra išaiškinęs, kad GPMĮ išlaidų sąvoka nepateikta (žr., pvz., LVAT 2018-06-13 nutartį adm. byloje Nr. eA-1007-556/2018), tačiau išlaidos yra sietinos su pinigų išmokėjimu / sumokėjimu / netekimu. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja dokumentais nepagrindė patirtų didesnių išlaidų, nei nustatyta Patikrinimo akte.

Pareiškėja Pastabose pažymėjo, kad mokesčių administratoriui vykdant mokestinį patikrinimą ir renkant bei nustatinėjant svarbius duomenis ir aiškinantis faktines aplinkybes, susijusias su nekilnojamojo turto statybos ir jų pardavimo aplinkybėmis, turėjo kilti pagrįstų abejonų dėl pripažįstamų sąnaudų, t. y. dėl 18 166,26 Eur sumos dydžio ir galimybės už tokią pinigų sumą sukurti / pastatyti gyvenamąjį namą (bendras plotas – 368,89 kv. m) ir tris ūkinius pastatus (garažas, pirtis ir kiemo statiniai). Atsakydama į šį argumentą Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjos atveju buvo apmokestintos tik Gyvenamojo namo pardavimo pajamos, todėl argumentai dėl kitų tame pačiame sklype esančių statinių apmokestinimo yra nepagrįsti. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Gyvenamojo namo pardavimo pajamas, eliminavo išlaidas, pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais, kaip tai numato GPMĮ 19 straipsnio 1 ir 3 dalies nuostatos. GPMĮ 19 straipsnis numato mokesčių mokėtoju teisę, o ne prievolę iš parduoto ne individualios veiklos turto pardavimo pajamų atimti šio turto pasigaminimo išlaidas, todėl mokesčių mokėtoju realiai ir patyrus turto pasigaminimo išlaidas, jos negali būti atimamos, neturint tai patvirtinančių dokumentų. Pareiškėja, siekdama pasinaudoti šia galimybe, privalo saugoti dokumentus, pagrindžiančius turto pasigaminimo išlaidų sumą, tačiau šio reikalavimo Pareiškėja neužtikrino.

### 3. Dėl GPM delspinigių ir baudos

Vadovaujantis MAĮ 66 straipsnio 4 dalies, 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 99 straipsnio nuostatomis, nuo tvirtintinos 11 702 Eur GPM sumos, atsižvelgiant į GPM sumokėjimo pradelstų dienų skaičių, G. O. apskaičiuoti 4 373,42 Eur GPM delspinigiai (delspinigių ataskaita pridedama).

Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, jog nagrinėjamu atveju nors Pareiškėja neteisingai deklaravo Gyvenamojo namo pardavimo apmokestinamąsias pajamas, tačiau, atsižvelgus į tai, kad patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nepraleisdama mokesčių administratoriaus duoto nurodymo įvykdymo terminų teikė paaiškinimus, rodė iniciatyvą padėti viską tinkamai išsiaiškinti, Pareiškėjai skiriama 20 proc. dydžio, t. y. 2 340 Eur (11 702 Eur x 20 proc.) GPM bauda.

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

Pareiškėjos 2022-08-01 skundas atmestinas, skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos pagrįstumo mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja kartu su sutuoktiniu, pardavę 10 metų nuosavybės teise neišlaikytą nekilnojamąjį turtą, neteisingai deklaravo šio turto pardavimo

pajamas (Pareiškėja neteisingai deklaravo gautų pajamų ir patirtų išlaidų sumas, sutuoktinis gautų pajamų iš viso nedeklaravo), nuo šių gautų apmokestinamųjų pajamų GPMĮ nustatyta tvarka GPM neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo.

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

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu, 2016-03-16 už 175 000 Eur pardavę Gyvenamąjį namą, kurio bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise nebuvo išlaikę 10 metų, gavo GPM apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pažymėtina, jog ginčas dėl aplinkybės, kad nagrinėjamu atveju Gyvenamojo namo pardavimo pajamoms netaikytina GPMĮ 17 straipsnio 1 dalis 28 punkte įtvirtinta apmokestinimo GPM išimtis (neapmokestinamosioms pajamoms priskiriamos pajamos, gautos už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 53 ir 54 punktuose nenurodytą nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje, jeigu toks daiktas įsigytas anksčiau negu prieš 10 metų iki jo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn, jeigu 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. Pažymėtina, jog aukščiau nurodyta GPMĮ norma reglamentuoja sąlygas, esant kurioms mokesčių mokėtojų pajamos, gautos pardavus nekilnojamąjį turtą, priskiriamos GPM neapmokestinamosioms pajamoms, tačiau ne laikotarpį (3, 5 ar 10 metų), kurį turi būti saugomi nekilnojamojo turto įsigijimo (sukūrimo statybos rangos būdu) dokumentai, kaip kad tvirtina Pareiškėja savo skunde. Papildomai pastebėtina ir tai, jog ši teisės norma laikotarpio, kurį turi būti išlaikytas parduodamas nekilnojamasis turtas, pradžią sieja su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą atsiradimo (įgijimo) momentu, nagrinėjamo ginčo atveju tai būtų 2015 m., kuomet Pareiškėjos nuosavybės teise buvo įregistruotas 100 proc. statybos baigtumo gyvenamasis namas, tačiau ne su nekilnojamojo turto statybos 2008 m. pradžia. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai, kad Pareiškėja, 2008 m. pradėjusi statyti gyvenamąjį namą, šio namo statybai įsigytų statybinių medžiagų įsigijimo dokumentus saugojo tiek, kiek tuo metu įpareigojo teisės aktai (nurodytoji GPMĮ nuostata) ir todėl mokesčių administratorius, 2021-12-09 pradėjęs mokestinį patikrinimą už 2016 m., nebeturėjo teisės jų reikalauti iš mokesčių mokėtojos, atmestini kaip nepagrįsti. Juolab, kad reikalavimus nekilnojamojo turto įsigijimo (statybos) dokumentams, mokesčių mokėtojui siekiant šiais dokumentais pagrįstomis išlaidų sumomis sumažinti GPM apmokestinamųjų pajamų sumą, įtvirtina kitos žemiau šiame sprendime cituojamos GPMĮ nuostatos.

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 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAI) 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, aiškinant 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 *pareiškia pateikti dokumentus, atitinkančius BAI nustatytus reikalavimus, tenka mokesčių mokėtojui*. Taigi pajamų, gautų už parduotą nekilnojamąjį turtą, apmokestinimo GPM atveju mokėtojas, norėdamas pagrįsti aplinkybę, jog jis realiai patyrė nekilnojamojo turto įsigijimo bei statybos išlaidas, kurios galėtų būti atimamos iš GPM apmokestinamųjų pajamų, šias išlaidas turi pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį (LVAT 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018, 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020, 2021-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-1821-575/2021).

Įvertinus Pareiškėjos skunde bei jos atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytą poziciją, ginčo byloje esančius įrodymus aukščiau pacituotos LVAT praktikos kontekste, darytina išvada, jog Inspekcija pagrįstai iš Pareiškėjos gautų GPM apmokestinamųjų pajamų atėmė juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas Pareiškėjos faktiškai patirtas 9 483,75 Eur statybos išlaidas, tuo tarpu pripažinti, jog Pareiškėja patyrė didesnes, nei mokesčių administratorius apskaičiavo patikrinimo metu, statybos išlaidas, Pareiškėjai nepateikus GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus reikalavimus atitinkančių pirminių, tiesioginių šias išlaidas pagrindžiančių dokumentų, nėra jokio teisinio pagrindo.

Bylos duomenimis, Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu pateikė mokesčių administratoriui statybos išlaidų suvestinę, kurioje buvo nurodyta 436 164,67 Lt statybos išlaidų suma, bei įsigytų medžiagų ir atliktų statybos darbų apmokėjimo dokumentus. Mokesčių administratorius, įvertinęs tai, kad didžiosios dalies suvestinėje nurodytų namo statybos darbų, statybinių medžiagų pirkimai nebuvo pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais, namo statybos išlaidomis pripažino tik medienos įsigijimo išlaidas (18 739,24 Lt), nes tik šios išlaidos buvo pagrįstos juridinę galią turinčiais apskaitos dokumentais. Ir nors Pareiškėja skunde akcentuoja pateikusi mokesčių administratoriui suvestinius patirtų išlaidų registrus, kurių pagalba mokesčių administratorius galėjo apskaičiuoti realiai statant konkretų turtą patirtas sąnaudas, tačiau jų nepagrįstai nevertino, Komisija pažymi, kad tokia Pareiškėjos pozicija yra nepagrįsta. Tvirtinti, jog mokesčių administratoriui buvo pateiktas suvestinis išlaidų registras, kaip kad nurodo Pareiškėja, nėra jokio pagrindo. Šiame ranka rašytame ir Pareiškėjos parašu patvirtintame dokumente nurodytos datos (pradedant 2008-09-12), stulpeliu surašytas statybinių medžiagų ar darbų pavadinimų sąrašas, šalia nurodytos piniginių lėšų sumas. Tačiau iš šio dokumento turinio nėra aišku, iš kokio ūkio subjekto, kada, už kokią sumą Pareiškėja įsigijo konkrečias statybines medžiagas, statybos darbus ar pan., taigi, nėra aiškus ūkinių operacijų turinys. Pareiškėja šioje suvestinėje išvardintų statybinių medžiagų, darbų įsigijimo ūkinių operacijų (išskyrus medienos įsigijimą) nepagrindė ir jokiais apskaitos dokumentais. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymo 7 straipsnio nuostatos įtvirtina

reikalavimą, jog bet kuriame apskaitos dokumente, kuriuo pagrindžiama tarp ūkio subjekto ir ekonominės veiklos nevykdančio fizinio asmens įvykusi ūkinė operacija, turi būti pateikta informacija, pagal kurią galima nustatyti ūkinės operacijos laikotarpį arba datą, turinį ir sumą.

Taip pat atlikęs Pareiškėjos pateiktų 2007–2012 m. statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų analizę, mokesčių administratorius nustatė, kad Gyvenamojo namo statybai priskirtinos išlaidos sudarė 43 985,22 Lt (Statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų suvestinė, Patikrinimo akto 1 priedas). Daugiau jokių pirminių apskaitos dokumentų, pagrindžiančių realiai patirtas statybos išlaidas, nei Pareiškėja, nei jos sutuoktinis mokesčių administratoriui nepateikė, nes, kaip nurodo ir savo skunde Komisijai, jų neišsaugojo. Su 2022-06-15 rašytinėmis pastabomis dėl Patikrinimo akto Pareiškėja pateikė Inspekcijai eksperto T. F. parengtą Pastato statybos kainos nustatymo aktą Nr. 220613, kuris, Pareiškėjos nuomone, pagrindžia, kad Gyvenamojo namo statybos kaina yra 266 075 Eur. Komisija pažymi, jog ir šis Pareiškėjos papildomai pateiktas dokumentas GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies taikymo aspektu neatitinka reikalavimų, keliamų leistinam įrodymui, kuriuo remiantis galima būtų pagrįsti patirtas nekilnojamojo turto įsigijimo (statybos) išlaidas: tai nėra BAĮ (šis įstatymas 2021-11-23 įstatymu Nr. XIV-680 buvo pavadintas Lietuvos Respublikos finansinės apskaitos įstatymu (toliau – FAĮ) bei buvo išdėstytas nauja redakcija) reikalavimus atitinkantis buhalterinės apskaitos dokumentas, galiojantis sandoris ar gyventojų surašytas dokumentas, iš kurių būtų galima nustatyti ūkinės operacijos (pagal aktualių laikotarpiu galiojančios FAĮ redakcijos 2 straipsnio 18 dalį ūkinė operacija – subjekto veikla arba nuo subjekto priklausantis ar nepriklausantis įvykis, keičiantis turto ir (arba) nuosavo kapitalo arba grynojo turto, finansavimo sumų, įsipareigojimų, pajamų ir sąnaudų dydį ir (arba) struktūrą, pagal šio įstatymo 3 straipsnio 1 dalį, 6 straipsnio 1 dalį ūkinės operacijos pagrindžiamos apskaitos dokumentais, kurie parengiami ūkinės operacijos metu arba jai įvykus ar pasibaigus) turinį, o būtent nustatyti mokesčių mokėtojos realiai patirtų išlaidų dydį. Iš eksperto T. F. surašyto 2022-06-14 akto turinio matyti, kad Pareiškėjos sūnaus S. O. prašymu buvo nustatyta Gyvenamojo namo statybos skaičiuojamoji kaina (atkūrimo kaštai / statybinė vertė) pagal Nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainyną (NTK 2015) XI, 2015 m. skaičiuojamųjų statybos kainų lygiu. Taigi šiame ginče dėl aukščiau nurodytųjų aplinkybių konstatavus, jog Pareiškėjos tiek mokesstinio patikrinimo pateikta statybos išlaidų suvestinė, tiek pateiktas papildomas įrodymas – T. F. surašytas Pastato statybos kainos nustatymo aktas Nr. 220613 neatitinka GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų įrodymų šios kategorijos ginčiuose leistinumo kriterijų, darytina išvada, jog Pareiškėja įrodinėjimo pareigos pagrindžiant didesnes realiai patirtas Gyvenamojo namo statybos išlaidas, nei nustatė mokesčių administratorius patikrinimo metu, neįvykdė ir todėl Inspekcijos išvada dėl GPM bazės dydžio apskaičiavimo yra teisinga.

Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė poziciją, jog ginčo atveju nesant pirminių faktiškai patirtas statybos išlaidas pagrindžiančių buhalterinės apskaitos dokumentų, tačiau esant neginčijamam statybinių medžiagų įsigijimo faktui, nes Gyvenamasis namas buvo ne tik pastatytas, įrengtas, įregistruotas kaip užbaigtas statyti, bet ir parduotas, mokesčių administratorius privalėjo vadovautis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir, remdamasis šia MAĮ nuostata, apskaičiuoti statybai panaudotų medžiagų įsigijimo vertes, kiekius, panaudotus įrengimus, darbo sąnaudas, t. y. apskaičiuoti Pareiškėjos patirtų statybos išlaidų dydį. Tokia Pareiškėjos pozicija bei reikalavimas mokesčių administratoriui nagrinėjamo ginčo atveju taikyti MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą atmestina kaip nepagrįsta, nes, kaip yra akcentavęs ir LVAT savo praktikoje (LVAT 2020-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-1764-442/2020), tokia pozicija neatitinka įrodinėjimo pareigos paskirstymo taisyklių, įtvirtintų aukščiau minėtose GPMĮ normose, kurios *nenumato jokių išimčių*, kuomet mokesčių mokėtojas galėtų būti atleistas nuo pareigos pagrįsti parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas įrodymais, atitinkančiais šiose normose įtvirtintus reikalavimus. Papildomai pastebėtina, jog ir sprendžiant klausimą dėl sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais iš

pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu tikslu, sąnaudų pripažinimui yra taikomi analogiški reikalavimai, kaip ir išlaidų pripažinimo apmokestinimo GPM tikslais atvejais: sąnaudos turi būti realiai patirtos bei sąnaudų dydis turi būti pagrįstas juridinę galią turinčiais konkrečios ūkinės operacijos turinį patvirtinančiais dokumentais. LVAT, nagrinėdamas ginčą dėl to, ar mokesčių administratorius turėjo pareigą taikyti MAĮ 70 straipsnį ir skaičiuoti pelno mokestį pagal savo įvertinimą, kai mokesčių mokėtojas patikrinimo metu nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių į apskaitą įtrauktas sąnaudas, ir pagrindžiančių, kad šios sąnaudos atitinka leidžiamiems atskaitymams nustatytus reikalavimus, pažymėjo, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama ir taikoma sistemiškai, atsižvelgiant į konkretaus mokesčio įstatymą bei negali būti aiškinama ir taikoma tokiu būdu, kad to paties lygmens teisės normos (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo 11 straipsnio 1 ir 4 dalys), kuriose yra atspindėti pagrindiniai pelno mokesčio principai, prarastų prasmę (LVAT 2022-01-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-36-575/2022, 2018-04-04 sprendimas adm. byloje Nr. A-367-602/2018). Atsižvelgiant į išdėstytą, darytina išvada, jog ir šio ginčo atveju Pareiškėjos reikalavimo apskaičiuoti jos patirtų statybos išlaidų dydį, remiantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, tenkinimas pažeistų šioje ginčo dalyje cituotose GPMĮ nuostatuose įtvirtintus pagrindinius apmokestinimo GPM principus.

Pareiškėja skunde nepagrįstai tvirtina, jog mokesčių administratorius tinkamai neįvykdė savo pareigos, numatytos MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje, nes neigdamas akivaizdų faktą – namo statybai panaudotų medžiagų išsigijimo vertes, jokių savarankiškų skaičiavimų neatliko, o Pareiškėjos pateiktos eksperto išvados netyrė ir nevertino. MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Kaip ne sykį yra akcentavęs LVAT, pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles įrodinėjimo pareiga (lot. *onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvadą. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (pavyzdžiui, LVAT 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A556-2839/2011, 2014-04-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-1052/2014, 2014-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A556-1946/2014, 2016-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-293-556/2016, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016). Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą bei pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo bei pagrįstumo, bet ir pateikti tokias abejones pagrindžiančius įrodymus (pavyzdžiui, LVAT 2016-03-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-606-442/2016).

MAĮ 67 straipsnyje bei aukščiau šiame sprendime aptarto GPMĮ 19 straipsnyje įtvirtinto teisinio reguliavimo, pagal kurį įrodinėjimo pareiga statybos išlaidas pagrįsti įstatymo reikalavimus atitinkančiais dokumentais tenka pačiam mokesčių mokėtojui, kontekste, darytina išvada, jog Pareiškėjai ginčo atveju šios įrodinėjimo pareigos tinkamai neįvykdžius ir pateikus tik mažąją dalį patirtas statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų, papildomai pateiktų Pareiškėjos įrodymų dėl aukščiau šiame sprendime aptartų priežasčių nepripažinus leistiniais realiai patirtoms statybos išlaidoms pagrįsti, mokesčių administratorius pagrindė savo poziciją dėl papildomo GPM bei su juo susijusių sumų Pareiškėjai apskaičiavimo. Todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, nes yra pagrįstas ir teisėtas, naikinti jį Pareiškėjos skunde bei jos atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytais motyvais nėra pagrindo.

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 :

Patvirtinti Inspekcijos 2022-07-13 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222 Mr) FR0682-166.

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 apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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, sprenddami 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 narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė