



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. T. 2015-06-25 SKUNDO**

2015 m. rugpjūčio 21 d. Nr. S-147 (7-151/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Rasos Stravinskaitės
Lauros Milašiūtės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Jūratei Dalmantaitei
Pareiškėjo V. T. atstovei advokato
padėjėjai Loretai Antanaitienei
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui Arūnui
Abromavičiui

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

2015 m. rugpjūčio 4 d. išnagrinėjusi V. T. (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-06-04 sprendimo Nr. 68-97, n u s t a t ė :

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-03-25 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-172 dėl 2014-01-24 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-25 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 8524 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 5126 Eur GPM delspinigius ir 852 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Vilniaus AVMI, patikrinusi Pareiškėjo GPM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31, neatsižvelgė į 2007-12-21 žemės sklypo ir namo, esančio K. S. x g. 6, V., pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytą kainą – 500000 Lt ir mokesčių tikslais nustatė, kad sklypas 2007-12-21 buvo parduotas už nepriklausomo turto vertintojo nustatytą vertę – 115000 Lt, o namas parduotas už 504000 Lt.

Vilniaus AVMI, įvertinusi Pareiškėjo 2007–2010 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas grynaisiais pinigais, nustatė, kad 2008 m. jo išlaidos viršijo pajamas 325276 Lt.

Vilniaus AVMI įvertino Pareiškėjo 2007 m. gautas su darbo santykiais susijusias pajamas (63860,69 Lt), išskaičiuotą GPM sumą (16206 Lt), žemės sklypo pardavimo pajamas (115000 Lt) bei jo įsigijimo kainą ir su pardavimu susijusių išlaidų sumą (40412 Lt), gyvenamojo namo pardavimo pajamas (460000 Lt) bei jo įsigijimo kainą ir su pardavimu susijusių išlaidų sumą (504000 Lt), būsto kredito palūkanas (9136,52 Lt), pritaikė 3840 Lt metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį (toliau – MNPD), atsižvelgė į už 2007 m. deklaruotą 4628 Lt mokėtiną GPM, todėl Pareiškėjui už 2007 m. papildomai apskaičiavo 4701 Lt GPM.

Vilniaus AVMI įvertino Pareiškėjo 2008 m. gautas su darbo santykiais susijusias pajamas (67419,66 Lt), išskaičiuotą GPM sumą (15259 Lt GPM), būsto kredito palūkanas (9434,43 Lt), kitas pajamas (325276 Lt), apmokestinamas 24 proc. tarifu, pritaikė 3840 Lt MNPD, atsižvelgė į už 2008 m. deklaruotą 2264 Lt grąžintiną iš biudžeto GPM, todėl Pareiškėjui už 2008 m. papildomai apskaičiavo 78066 Lt GPM.

Vilniaus AVMI Pareiškėjui 2014-01-24 patikrinimo aktu Nr. (4.65)-FRO680-25 (toliau – patikrinimo aktas) apskaičiavo 82767 Lt GPM. Pareiškėjui dėl patikrinimo akto pateikus pastabas, Vilniaus AVMI 2014-03-31 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-166 pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą. Pareiškėjas padavė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT). VAAT 2015-02-09 sprendimu administracinėje byloje Nr. I-3862-331/2015 panaikino minėtą Vilniaus AVMI sprendimą bei įpareigojo iš naujo išnagrinėti Pareiškėjo pastabas.

Vilniaus AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi Pareiškėjo pastabas ir vykdydama VAAT sprendimą, 2015-03-25 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-172 pakeitė patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi, 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98, 99 straipsniais, 132 str. 2 dalies 3 ir 5 punktais, 139 str. 1 dalimi, 140 straipsniu, 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 6 str. 3 dalimi, 22 str. 3 dalimi, 27 str. 1 dalimi ir 36 str. 2 dalimi, nurodė sumokėti 8524 Eur GPM, 5126 Eur GPM delspinigius ir 852 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, kad Vilniaus AVMI 2015-03-25 sprendimas Nr. (4.65)-FR0682-172 tvirtintinas.

Dėl Banko paskolų panaudojimo. Pareiškėjas aiškiai apibrėžė, kad ginčas vyksta dėl AB DNB banko (toliau – Bankas; bankas) paskolų panaudojimo dengiant dviejų butų gyvenamojo namo, esančio G g. 3, M k., V. r., SB „J1“ (toliau – Namas; ginčo namas), statybos išlaidas ir, atitinkamai, paneigiant (ar patvirtinant) Pareiškėjo išlaidas, kurios viršija jo turėtas pajamas. Inspekcija konstatuoja, jog nėra ginčo dėl Vilniaus AVMI pripažintos 613000 Lt Namų statybos išlaidų sumos, todėl ji nagrinėja skundą pagal Pareiškėjo nustatytas ribas.

Inspekcija nurodo, kad ginčo atveju mokesčių administratorius pateikė užtektinai įrodymų (MAĮ 67 str. 1 d.), kai tuo tarpu Pareiškėjas apsiribojo tik paaiškinimų teikimu, kurie, kaip nepatvirtinti kitais įrodymais, negalėjo ir neturėjo būti pripažinti pagrįstais. Pareiškėjas nepateikė tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei padarė mokesčių administratorius (MAĮ 67 str. 2 d.).

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojamoje teismų praktikoje suformavo reikšmingą teisės aiškinimo ir taikymo taisyklę – mokesčių mokėtojas paaiškinimus privalo pagrįsti įrodymais, kai mokesčių administratorius pagrindžia savo argumentus surinktais įrodymais (2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013, 2015-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-47-556/2015).

Ginčo atveju, atlikus Pareiškėjo Namų statybos proceso tyrimą, nustatytos šios svarbios aplinkybės (Vilniaus AVMI patikrinimo akto 8–12 psl., sprendimo 13–24 psl.):

1) Atsakydamas į klausimus, kada buvo pradėti ir kada baigti Namų statybos darbai, kada ir kokie statybos darbai buvo atlikti, kas atliko statybos darbus, kas juos organizavo, Pareiškėjas nurodė, kad darbai pradėti 2007 m. vasaros pabaigoje ir baigti 2008 m. pradžioje, statybos darbus atliko statybininkai, rasti pagal skelbimus, darbus organizavo pats Pareiškėjas (Pareiškėjo 2013-04-26 paaiškinimo Nr. (4.65)-339-KD-56 4 psl.);

2) Pareiškėjas nurodė, kad Namas buvo statomas 2007 metais ir 2008 metų pradžioje, be galutinio sienų, lubų išlyginamojo sluoksnio, be grunto, be dažymo, vonios, tualetų, katilinės kambariai visiškai neįrengti ir t. t., tačiau jis jau turėjo statybų vadybos patirties (Pareiškėjo 2013-08-08 el. laiškas);

3) Pareiškėjas į klausimą, ar po Namu 2008-04-30 pripažinimo tinkamu naudoti akto pasirašymo jis vykdė kokius nors namo įrengimo ar apdailos darbus, jei taip, tai kokie darbai ir kokių laikotarpiu buvo atlikti bei kiek kainavo jų atlikimas, atsakė, kad po 2008-04-30 iki 2013 metų buvo pamažu vykdomi darbai, tačiau iki šiol taip ir neužbaigti: sienos, lubos neišlygintos, nenugruntuotos, nenudažytos, neįrengta vonia, tualetas, katilinė, nėra vandentiekio su visa inžinerine įranga, nėra nuotekų sistemos ir t. t. (Pareiškėjo 2013-10-03 el. laiško priedas);

4) Bankas 2007-05-08 kreditavimo sutartimi Pareiškėjui suteikė 420000 Lt kreditą, kurio paskirtis – Namui statyti. Pareiškėjas iki 2008-03-31 įsipareigojo pateikti bankui Namu statybos leidimą, projektą ir statybos darbų sąmatą, iš kurios matytųsi, kad suteikiamo kredito suma neviršija sąmatoje nurodytos sumos. Jei sąmata yra mažesnė nei kredito suma, tai suteikiama sąmatoje nurodytos sumos dydžio kredito dalis. Jei sąmata yra didesnė nei kredito suma, tai trūkstamą sumą iki kredito sumos išdavimo Pareiškėjas finansuoja savo lėšomis ir pateikia bankui tai patvirtinančius dokumentus (2007-05-08 kreditavimo sutarties Nr. K-2403-2007-29 1–2 psl.);

5) 2008-04-30 surašytas pripažinimo tinkamu naudoti aktas, kuriame nurodyta, kad statinio statybos būklė atitinka kadastrinių matavimų duomenis, įrašytus kadastrinių matavimų byloje 2008-01-30. Kadastrinių matavimų byloje (2008-01-30 duomenys) nurodyta, jog pastato baigtumas – 100 proc. (2008-04-30 pripažinimo tinkamu naudoti aktas Nr. (100)-11.75-338, nekilnojamojo turto objekto kadastrinių matavimų byla);

6) Bankas ir Pareiškėjas 2008-06-12 susitarimusitarė, kad 48853,43 Lt kredito likutis konvertuojamas į 14148,93 Eur ir Pareiškėjui papildomai suteikiamas 107491,47 Eur (371146,54 Lt) kreditas. Kredito paskirtis: 14148,93 Eur panaudoti Namu statybai, papildomai suteikiama 107491,47 Eur kredito dalis skiriama Namui įrengti (2008-06-12 susitarimo dėl 2007-05-08 kreditavimo sutarties Nr. K-2403-2007-29 specialiosios dalies sąlygų pakeitimo 1–2 psl.);

7) Pareiškėjas negalėjo nurodyti darbų vykdžiusių statybininkų, jų duomenų, nors tokių asmenų veikla reglamentuojama teisės aktais ir Pareiškėjas teigia, jog jiems sumokėjo iš Banko paskolų už atliktus darbus. Inspekcija nurodo, kad statytojui nevykdant statybų ūkio būdu, t. y. savo jėgomis, statybos produktais, įrengimais, neveikiant savo rizika, samdomas rangovas, kuriuo gali būti fizinis asmuo, tačiau jam keliami reikalavimai drausti civilinę atsakomybę, įsigyti verslo liudijimą, naudoti kvitus atsiskaitant grynaisiais pinigais, pildyti apskaitos žurnalą (*Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 str. (2001-11-08 redakcija Nr. IX-583) 16 d., (2004-04-29 redakcija Nr. IX-2215) 49 d., (2001-11-08 redakcija Nr. IX-583) 37 str. 1, 2, 4 d., GPMĮ (2002-07-02 redakcija Nr. IX-1007) 2 str. 22 d., 10 str., Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 nutarimu Nr. 1797 patvirtintų Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšių sąrašo (2004-02-17 redakcija Nr. 169) 56 p., Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-08-13 nutarimu Nr. 1283 patvirtintų Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos aprašo (2003-10-29 redakcija Nr. 1345) 12.1 p., Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2002-04-30 įsakymu Nr. 211 patvirtinto Statybos techninio reglamento STR 1.08.02:2002 „Statybos darbai“ (2002-04-30 redakcija Nr. 211) 8.2 p., Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-10-30 įsakymu Nr. 340 patvirtintų Pinigų priėmimo ir pinigų išmokėjimo kvitų naudojimo, išrašymo ir apskaitos taisyklių (2005-08-12 redakcija Nr. 1K-240) 3, 4 p., Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-12-24 įsakymu Nr. 415 patvirtintų Gyventojų, įsigijusio verslo liudijimą, pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalo pildymo tvarkos (2002-12-24 redakcija Nr. 415) taisyklių 2, 3 p.).*

Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjas ir Bankas 2007-05-08 kreditavimo sutartimi aiškiai ir vienareikšmiškai susitarė, jog 420000 Lt paskola naudojama Namu statybai, netgi pabrėžiant, jog 14148,93 Eur likutis iš minėtos sumos (konvertavus litus) naudojamas statybai. Pareiškėjas ir Bankas 2008-06-12 po statybos užbaigimo susitarė, kad 107491,47 Eur paskola skiriama Namui įrengti, t. y. Pareiškėjas ir Bankas nustatė Namu sukūrimo ir finansavimo proceso 2 stadijas: statyba, kuri baigėsi 2008-04-30 surašius Aktą, ir įrengimas.

Kitaip sakant, Pareiškėjas 2008-06-12 patvirtino, jog 420000 Lt paskola jau buvo panaudota atsiskaitant už Namų statybą, kuri buvo baigta, tačiau jam dar buvo reikalingas Namų įrengimo finansavimas. Pažymėtina, jog Pareiškėjas paaiškinimuose taip pat patvirtino, jog 2007 m. ir 2008 m. pradžioje vyko statybos darbai, po pripažinimo tinkamu akto surašymo Name vyko kiti darbai. Pabrėžtina, jog statybininkų (rangovų) įvardijimas, kuriems, Pareiškėjo teigimu, buvo apmokama iš 420000 Lt ir 107491,47 Eur Banko paskolų, nėra savitiksliis dalykas – taip užtikrinamas reikšmingų mokesčio bazei faktinių aplinkybių nustatymas ir ištyrimas, nes minėti asmenys privalo tvarkyti savo buhalterinę apskaitą, t. y. tokiu būdu galima atkurti vykusias ūkines operacijas, jų turinį su fiziniaisiais asmenimis, kuriems nėra nustatyta pareiga saugoti apskaitos dokumentų. Priešingu atveju fizinis asmuo prisiima riziką, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtins nepalankias mokėtojų aplinkybes, todėl nėra paaiškinama atidaus ir rūpestingo asmens kriterijais (*bonus pater familias*) situacija, kai Pareiškėjas, jo paaiškinimu, mokėjo atlygį iš Banko paskolų, jam įkeitę savo turtą, turi statybų vadybos patirties, tačiau negali įvardinti statybininkų.

Sistemiškai vertinant, Vilniaus AVMI neturėjo pagrindo kitaip traktuoti Pareiškėjo raštu patvirtintų aplinkybių, todėl Pareiškėjo paaiškinimai – kad 107491,47 Eur paskola buvo naudojama Namų statybai, nes nėra aiškiai nustatyta išlaidų datos, Pareiškėjas neįsigijo vertingo turto, buvo nepatikimi statybininkai, buvo vėliau išimamos iš Banko sąskaitos ir naudojamos piniginės lėšos – yra nepagrįsti ir atmestini.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo ginčijamą sprendimą panaikinti.

Inspekcija be pagrindo atsisakė pripažinti, jog Pareiškėjas už dalį iki 2008-04-30 statybos akto surašymo atliktų statybos darbų galėjo sumokėti po šios datos iš 2008-06-12 gautos antros Banko paskolos. Pareiškėjo teigimu, Namų įrengimo darbai nėra atskirti nuo statybos darbų, todėl tiek pirma (statybai), tiek ir antra Banko paskola (Namui įrengti) buvo skirtos statybai. Jokiam teise akte nėra apibrėžta, kur baigiasi statybos darbai ir kada prasideda įrengimo darbai. Vadovaujantis Statybos įstatymo nuostatomis įrengimo darbų sąvoka nėra apibrėžta kaip neįeinanti į statybos darbus.

Pareiškėjas su Banku nei paskolos sutartyje, nei kituose susitarimuose dėl antros paskolos nėra apibrėžę, ką laikys įrengimo darbais. Taip pat nebuvo sąlygų, kad antrą paskolą Pareiškėjas galės naudoti tik būsimiems dar neatliktiems darbams apmokėti. Be to, net jei daryti prielaidą, kad įrengimo darbais galėtų būti laikomi vidaus apdailos darbai, tai Namų vidaus apdailos darbų jau buvo atlikta ir iki 2008-04-30 statybos akto surašymo (*Inspekcijos užsakymu UAB „C1“ turto vertinimo ataskaitos 10, 14, 22 psl.; UAB „D1“ ir UAB „L1“ turto vertinimo ataskaitose taip pat parašyta, kad dalis apdailos darbų jau atlikta*).

Taigi, kaip nurodo Pareiškėjas, negalėjo būti jokio atskyrimo, kad tik po 2008-04-30 atliktiems darbams apmokėti galima naudoti antros Banko paskolos pinigus. Namas nebuvo apstatytas baldais, buitine technika iki pat 2013-05-17 vykusios namo apžiūros, kai namą apžiūrėjo patikrinimą atlikusi mokesčių administratoriaus atstovė kartu su mokesčių administratoriaus pasamdytu turto vertintoju – nebuvo šviestuvų, visos santechnikos įrangos.

Pareiškėjas nurodo, kad neturi reikšmės ir Inspekcijos nurodyta aplinkybė, jog pagal pirmos sutarties su Banku nuostatas Pareiškėjas turėjo pats primokėti trūkstamą dalį už statybos darbus, jei statydamas viršytų pirmos paskolos sumą. Tas pats sutartį pasirašęs bankas po metų, Pareiškėjui pristigus pinigų, vis tiek suteikė antrą paskolą, kai tik Pareiškėjas įkeitė banko naudai nebaigtą statyti namą.

Inspekcija negalėjo besąlygiškai vadovautis antra paskolos sutartimi (įrengimui), nes tiek 2013 metais (mokesčių administratorius apžiūrėjo namą), tiek ir 2014 m. vasario mėn. (UAB „D1“ apžiūrėjo namą) namas dar nebuvo visiškai (100 proc.) įrengtas, t. y. praėjus 5 metams po 2008-04-30 statybos akto surašymo.

Pagal banko antros paskolos sąlygas 370845 Lt sumą reikėjo panaudoti iki 2009-05-31. Pinigai buvo išimti iš sąskaitos, tačiau visi darbai neatlikti. Todėl, Pareiškėjo teigimu, visiškai aišku, kad dalis šių pinigų buvo panaudoti ne tik vėliau vykdomiems darbams apmokėti, bet ir apmokėti už jau atliktus iki 2008-04-30 statybos akto surašymo darbus. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjui trūko tik 123276 Lt už jau atliktus iki 2008-04-30 darbus, tačiau ši suma beveik tris kartus mažesnė nei antros paskolos suma. Pareiškėjas paaiškina, kad antros paskolos pinigai išimti, tačiau darbai nėra baigti, todėl visiems vykusiems darbams Pareiškėjas galėjo naudoti tiek antros paskolos pinigus, tiek visas kitas iki 2014 m. vasario mėn. ir vėliau gautas pajamas. Mokesčių administratorius skaičiavo, kiek pinigų Pareiškėjas turėjo iki tikrinamojo laikotarpio pabaigos (2010-12-31), o vėlesniais 2011–2014 metais gautų pajamų neanalizavo.

Mokesčių administratorius negali vadovautis 2008-04-30 statinio pripažinimo tinkamu naudoti akte nurodytu 100 proc. baigtumu, nes toks baigtumas paneigtas. Iš UAB „C1“ turto vertinimo ataskaitos matyti, kad baigtumas 2008-04-30 buvo tik 87 proc., o namo statybos darbai vyko iki pat 2014 m. vasario mėn. ir iki šiol nebaigti.

Pareiškėjas nurodo, kad antroji banko paskola baigta įforminti 2008-06-12 ir iš prie Vilniaus AVMI sprendimo pridėtos lentelės matyti, kad Pareiškėjas iš banko sąskaitos grynaisiais pinigais per 2,5 mėn. (*nuo 2008-06-19 iki rugpjūčio mėn.*) išėmė 143870 Lt. Ši suma, Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos be pagrindo įvardijama „einamieji mokėjimai“ ar „neženklūs sumos“. Bankas buvo nustatęs nemokamo pinigų išėmimo iš bankomato limitą dienai – 5000 Lt, todėl didžioji dalis išėmimų nuo 2008-06-19 neviršijo 5000 Lt. Nurodyta 143870 Lt suma artima Inspekcijos apskaičiuotai 123276 Lt trūkstamai iki 2008-04-30 statybos išlaidų sumai ir net ją viršija. Inspekcija nepagrįstai nurodo, kad Pareiškėjo išlaidos grynaisiais pinigais 2008-04-30 viršijo pajamas didele suma (123276 Lt).

Patį Inspekcija pripažįsta, kad Pareiškėjas neturėjo pareigos ne tik rinkti, bet ir saugoti išlaidas patvirtinančius įrodymus (dokumentus). Todėl Inspekcija negalėjo už neturėjimą to, ko Pareiškėjas neprivalėjo turėti, parinkti patį trumpiausią, kiek tik įmanoma, išlaidų padarymo laikotarpį, juolab kai yra faktų, rodančių, kad išlaidos galėjo būti dengiamos iš netrukus gauto papildomo finansavimo.

Nors Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas remiasi tik prielaidomis, tačiau Inspekcija išlaidų datas taip pat nustatė remdamasi tik prielaidomis. Todėl, Pareiškėjo nuomone, jis ir mokesčių administratorius savo pozicijas įrodinėja lygiaverčiais įrodymais.

Mokesčių administratorius už 2008 m. GPM apskaičiavo vadovaudamasis MAĮ 70 straipsniu, taikydamas išlaidų metodą. Tačiau išlaidų metodas taikomas, kai nustatomas tikslus išlaidų dydis ir tiksliai išlaidų padarymo data. Kai data ir dydis tiksliai nežinomi, mokesčių administratorius turi parinkti tokius duomenų šaltinius, kurie leistų nustatyti kuo teisingesnę mokesstinės prievolės dydį ir parinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Ginčo atveju Pareiškėjui apskaičiuota išlaidų suma yra tik galimos jo išlaidos, o ne tikslios.

Mokesčių administratorius neturi jokio dokumento, kuris rodytų, kiek faktiškai Pareiškėjui kainavo namo statyba. UAB „D1“ ataskaita tik rodo, kiek būtų galėję kainuoti pastatyti analogiško suprojektavimo ir baigtumo namą, jei medžiagos būtų pirktos ir už darbus mokėta tam tikromis kainomis. Mokesčių administratorius neargumentuoja, kokie darbai priskirtini įrengimui ir kad tokių darbų (ir kiek) Pareiškėjas neatliko dar iki 2008-04-30 statybos akto surašymo. Tuo tarpu iš Pareiškėjo reikalaujama apmokėjimo už darbus datą įrodyti jau konkrečių sandorių duomenimis. Tai, kad Pareiškėjas nepateikė išlaidas patvirtinančių įrodymų, nereiškia, kad išlaidų data negali būti nustatyta vadovaujantis logiškais prielaidomis, vertinant visus patikrinimo metu gautus netiesioginius įrodymus. Mokesčių administratorius turėjo įvertinti, ar antra prielaida, kad dalis iki 2008-04-30 atliktų darbų visgi apmokėti iš antros banko paskolos, nėra labiau tikėtina, negu ta, kad buvo sumokėta akto surašymo dienai.

Mokesčių administratorius nenustatė, kad po 2008-04-30 akto surašymo per laikotarpį nuo 2008-04-30 iki 2009-12-31 Pareiškėjas būtų įsigijęs kokį nors vertingą kilnojamąjį ar nekilnojamąjį turtą. Pareiškėjas neišleido gautos paskolos kitiems tikslams, išskyrus vieną 2300 Lt įnešimą į banką ir 11592 Lt išlaidas, patirtas 2009-05-20.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad, kai darbus atlieka fiziniai asmenys, yra protinga atsiskaityti jau po darbų atlikimo, nes tokie asmenys neteikia garantijų. Todėl vėlesnis apmokėjimas tokiems asmenims yra normalus. Mokesčių administratorius neargumentuoja, kodėl tik per patį nekilnojamojo daikto kūrimo procesą būtina visiškai apmokėti jo sukūrimo išlaidas. Inspekcija formuoja žalingą praktiką, t. y. nustato, kad asmenys, pritrūkę lėšų ir dėl to gavę papildomų legalių finansavimo šaltinių iš bankų, mokesčių tikslais jau laikomi nebegalinčiais šiomis gautomis paskolomis grįsti statybos išlaidų – panaudoti susikaupusiems įsiskolinimams dengti.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos 2015-06-04 sprendimas Nr. 68-97 tvirtintinas.

Kaip matyti iš bylos medžiagos ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjo kilo atlikus Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 ir nustačius, jog minėtu laikotarpiu (konkrečiai 2008 m.) Pareiškėjo išlaidos 123276 Lt suma viršijo Pareiškėjo turėtas (gautas) pajamas. Kadangi Pareiškėjas gautoms kitoms minėtoms pajamoms pagrįsti nepateikė juridinę galią turinčių pajamų šaltinius patvirtinančių dokumentų bei pagal GPMĮ 27 str. 1 dalies nuostatas nedeklaravo gautų pajamų, mokesčių administratorius 2008 metų mokesčio (GPM) bazę ir mokėtiną mokesčio sumą apskaičiavo vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Prie Vilniaus AVMI 2015-03-25 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-172 pateiktuose 2 ir 3 prieduose pateikta informacija apie tikrintinu laikotarpiu nustatytas konkrečias Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas bei informacija apie Pareiškėjo grynųjų pinigų judėjimą. Iš pateiktų duomenų matyti, kad 2008 metais Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas iš viso 123276 Lt suma, t. y. 2008-02-13 – 4027 Lt, 2008-02-15 – 11893 Lt, 2008-02-28 – 5893 Lt, 2008-03-07 – 18893 Lt, 2008-03-20 – 20893 Lt, 2008-04-09 – 19893 Lt, 2008-04-25 – 19893 Lt, 2008-04-30 – 21891 Lt.

Nustatyta, kad Pareiškėjas vykdė dviejų butų namo (*G g. 3, M k., V. r., SB „JI“*) statybas ir išlaidas šioms statyboms dengė (be kitų pajamų) iš Banko (AB DNB bankas) gautomis paskolomis: pagal 2007-05-08 kreditavimo sutartį Pareiškėjui suteikta 420000 Lt kredito suma, o pagal 2008-06-12 susitarimą papildomai suteikta 107491,47 Eur (371146,54 Lt) suma. Nustatyta, kad 2008-04-30 surašytas ginčo namo pripažinimo tinkamu naudoti aktas, kuriame nurodyta, kad statinio statybos būklė atitinka kadastrinių matavimų duomenis, įrašytus kadastrinių matavimų byloje 2008-01-30. Kadastrinių matavimų byloje (2008-01-30 duomenys) nurodyta, jog pastato baigtumas – 100 proc. Namų statybos 613000 Lt išlaidų suma, dėl kurios dydžio nevyksta ginčas, 2008-04-30 yra nustatyta Pareiškėjo vietos mokesčių administratoriui pateiktoje UAB „D.“ išvadoje apie nekilnojamojo turto rinkos vertę Nr. I13/001. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius ir nustatė, kad Pareiškėjo išlaidos, patirtos iki 2008-04-30, jo pajamas viršijo 123276 Lt suma.

Kaip matyti iš bylos medžiagos ir skundo Komisijai argumentų, Pareiškėjas iš principo nekelia mokestinius santykius reguliuojančių teisės normų aiškinimo bei taikymo klausimų. Pagrindiniai Pareiškėjo akcentai nukreipti į netinkamą faktinių duomenų įvertinimą, mokesčių administratoriaus neatsižvelgimą į visas, Pareiškėjo nuomone, bylai svarbias aplinkybes. Pareiškėjo teigimu, jo išlaidos 2008-04-30 neviršijo pajamų, nes už iki 2008-04-30 atliktus statybos darbus su namų stačiaisias asmenimis jis atsiskaitė vėliau, t. y. 2008-06-12 iš banko gautos antros paskolos pinigais. Pareiškėjas pažymėjo, kad tiek pirma (statybai), tiek ir antra Banko paskola (Namui įrengti) buvo skirtos statybai.

Įvertinus tiek mokesčių administratoriaus, tiek mokesčių mokėtojo poziciją ginčo byloje, matyti, kad esminis klausimas nagrinėjamu atveju yra, ar iki 2008-04-30 Pareiškėjo

namo statybai patirtos išlaidos, iš jų konkrečiai 123276 Lt suma, buvo Pareiškėjo dengiama (kaip įsiskolinimas) iš banko 2008-06-12 gautos antros paskolos pinigais. Tai Pareiškėjo skundo nagrinėjimo ribos.

Visų pirma, Komisija akcentuoja, jog, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 d.), mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą (MAĮ 67 str. 2 d.). Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėjo teiginiai apie jo turėtus skolinius įsipareigojimus ginčo namą stačiusiems asmenims, be jo paties paaiškinimų, nėra pagrįsti jokiais byloje esančiais įrodymais. Pareiškėjo teiginių taip pat nepatvirtina jokie kiti byloje esantys įrodymai. Šiuo atveju Pareiškėjas ne tik nepateikė neva jo turėtus skolinius įsipareigojimus patvirtinančių įrodymų, tačiau iš viso nenurodė konkrečių asmenų, kurie atliko statybos darbus, kiek ir kada jiems sumokėjo ir už kokius atliktus darbus ar įsigytas medžiagas liko skolingas iki 2008-04-30. Taigi Pareiškėjas ne tik neįrodė, kad turėjo skolinius įsipareigojimus, tačiau ir neįrodė, kad turėtas skolas iki minėtos datos už atliktus namo statybos darbus dengė iš banko 2008-06-12 gautos antros paskolos pinigais. Šiuo aspektu sutiktina su Inspekcijos išvada, kad statybos darbus atlikusių asmenų įvardijimas nėra savitiksliis dalykas – taip užtikrinamas reikšmingų mokesčio bazei faktinių aplinkybių nustatymas, nes minėti asmenys privalo tvarkyti savo buhalterinę apskaitą. Tokiu būdu mokesčių administratorius galėtų atkurti vykusias ūkines operacijas, jų turinį susieti su Pareiškėju, kuriam nėra nustatyta pareiga saugoti apskaitos dokumentų. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas, neįvardindamas darbus atlikusių asmenų ir atsiskaitymams su jais naudodamas tik grynuosius pinigus, prisiėmė riziką, jog mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai patvirtins jam (Pareiškėjui) nepalankias aplinkybes ir mokestinę prievolę mokesčių administratorius suformuos pagal savo įvertinimą ir patikrinimo metu surinktus duomenis, kas šiuo atveju ir buvo padaryta. Mokesčių administratorius, konstatuodamas, kad 2008-04-30 Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas iš viso 123276 Lt suma, vertino paties Pareiškėjo gautas pajamas, analizavo Pareiškėjo grynujų pinigų judėjimą, vertino tiek pirmos 2007-05-08 kreditavimo sutarties (skirtos namui statyti), tiek ir antros 2008-06-12 sutarties (skirtos namui įrengti) turinį, atsižvelgė tiek į 2008-04-30 ginčo namo pripažinimo tinkamu naudoti aktą, tiek į paties Pareiškėjo pateiktą UAB „DAIK“ išvadą apie nekilnojamojo turto (ginčo namo) rinkos vertę 2008-04-30, tiek į paties Pareiškėjo teiktus paaiškinimus dėl vykdytų statybos darbų. Kadangi Pareiškėjas nei patikrinimo metu, nei su pastabomis nenurodė konkrečių asmenų, kurie atliko statybos darbus, kiek ir kada jiems sumokėjo už atliktus darbus, mokesčių administratorius negalėjo nustatyti Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, todėl pagrįstai mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.1 d.), ginčo namo atkuriamąją vertę pripažindamas Pareiškėjo užsakytos UAB „DAIK“ nekilnojamojo turto vertinimo išvadoje Nr. 113/001 išlaidų (kaštų) metodu nustatytą 613000 Lt rinkos vertę 2008-04-30. Išsami argumentacija, kodėl pasirinkta būtent UAB „DAIK“ išvadoje nustatyta ginčo namo 613000 Lt rinkos vertė, pateikta Vilniaus AVMI 2015-03-25 sprendime Nr. (4.65)-FR0682-172 (19–22 psl.).

Dėl Pareiškėjo skunde nurodytų argumentų dėl netinkamai taikyto išlaidų metodo mokesčių bazę apskaičiuojant pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, visų pirma, pažymėtina, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius neturi pareigos apskaičiuoti visiškai tikslių mokesčių sumų, todėl jei leistini ir patikimi įrodymai leidžia daryti išvadą apie pakankamai artimą realiai mokesčių bazę, atitinkamos mokesčių sumos gali būti apskaičiuotos. LVAT teisėjų kolegija 2010-04-29 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-442-635/2010 pažymėjo, kad *„atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai*

yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtinais ir galimais paskaičiavimais.“ LVAT teisėjų kolegija 2007-06-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-11-603/2007 nurodė, kad MAĮ 70 straipsnio norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (taip pat šiuo klausimu žiūrėti 2013-04-15 adm. bylą Nr. A⁶⁰²-27/2013). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Tam, kad būtų paneigtas tokiu (MAĮ 70 straipsnio) būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų. Komisijos nuomone, taikytas išlaidų metodas, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, aptariamam atveju neabejotinai tenkino protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo sąlygas. Antra, pats Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų apie kitokias išlaidų namo statybai patyrimo datas ar kitokį išlaidų dydį iki 2008-04-30.

Dėl kitų Pareiškėjo pateiktų argumentų (*atsiskaitymo terminai su darbus vykdžiusiais asmenimis; statybos ir namo vidaus įrengimo sąvokų paaiškinimai; ginčo namo baigtumas procentais vienai ar kitai datai; grynųjų pinigų išėmimo aplinkybės po 2008-06-12 datos ir kt.*) plačiau nepasisakytina, nes jie, nepagrįsti objektyviais įrodymais, nei patvirtina Pareiškėjo teiginius dėl jo turėtų faktinių skolinių įsipareigojimų 2008-04-30, nei paneigia mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, jog 2008 metais Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas iš viso 123276 Lt suma.

Atsižvelgdama į visas aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl jį naikinti nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-06-04 sprendimą Nr. 68-97.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti komisijos pirmininkę

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Andrius Venius