



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL J. S. K. 2016-12-15 SKUNDO**

2017 m. balandžio 21 d. Nr. S-85 (7-292/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršelienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

Sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei  
advokato padėjėjai

A. R.

mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2017 m. kovo 21 d. posėdyje išnagrinėjusi J. S. K. (toliau – Pareiškėjas) 2016-12-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-11-17 sprendimo Nr. 68-334, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-02-15 posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjo 2016-12-15 prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2016-11-17 sprendimui Nr. 68-334 apskūsti ir 2017-02-21 sprendimu Nr. S-41 (7-292/2016) Pareiškėjo prašymą tenkino. Komisija Pareiškėjo 2016-12-15 skundą nagrinėja iš esmės.

Inspekcija 2016-11-17 sprendimu Nr. 68-334 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-07-28 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7.2)-FR0682-488, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 14927,88 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 12801,87 Eur GPM delspinigius ir 4478 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Kauno AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2008-12-31.

Nustatyta, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine Z. K. pagal notaro patvirtintą 2007-07-03 pirkimo–pardavimo sutartį iš V. A. ir R. A. įsigijo 0,1278 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą su gyvenamosios paskirties pastatu–gyvenamuoju namu (būklė: nebaigtas statyti, baigtumas: 34 procentai), adresu: (*duomenys neskelbtini*), už 63 000 Lt. Sutartyje nurodyta žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 26 058 Lt, statinio vidutinė rinkos vertė – 30 500 Lt (nustatyta pagal 2007-07-02 VĮ Registrų centro Kauno filialo pažymą).

Pareiškėjas su sutuoktine pagal 2008-05-19 pirkimo–pardavimo sutartį 0,1278 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą su gyvenamosios paskirties pastatu–gyvenamuoju namu (būklė: nebaigtas statyti, baigtumas: 90 procentų), adresu: (*duomenys neskelbtini*), pardavė B. M. ir V. R. už 900 000 Lt. Sutartyje nurodyta žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 45 124 Lt, statinio vidutinė rinkos vertė – 167 575 Lt (nustatyta pagal 2008-05-14 VĮ Registrų centro Kauno filialo pažymą).

Pareiškėjas 2009-05-04 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (GPM305) už 2008 metų mokestinį laikotarpį deklaravo 450 000 Lt turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, 440 000 Lt šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų (toliau – ginčo turto įsigijimo išlaidos), 10 000 Lt apmokestinamųjų pajamų sumą, nuo kurios pritaikius metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį 3 840 Lt, apskaičiuota 924 Lt mokėtina GPM suma sumokėta 2009-06-02.

Patikrinimo metu Pareiškėjas savo poziciją dėl Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaruotos 440 000 Lt (1/2 dalies) nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų sumos grindė 2007-07-03 pirkimo–pardavimo sutartimi, pagal kurią įsigijo ginčo žemės sklypą ir 34 proc. baigtumo gyvenamąjį namą, bei 2007-07-04 pirkimo–pardavimo sutartimi, kurios pagrindu iš V. A. įsigijo statybinių medžiagų už 817 000 Lt, taip pat AB DnB NORD banko kreditavimo sutartimi Nr. K-2500-2007-440 (toliau – Kreditavimo sutartis), UAB Korporacija „T1“ preliminaria išvada dėl turto vertės (toliau – Preliminari išvada), UAB „M1“ parengta su žemės sklypu įsigyto namo objektine sąmata (toliau – Objektinė sąmata) ir kasos aparato kvitais.

Vertinant dokumentus, kuriais Pareiškėjas grindė ginčo turto įsigijimo išlaidas (440 000 Lt), Inspekcijos sprendime buvo remtasi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 16 ir 19 straipsnių nuostatomis. Pagal GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. GPMĮ 19 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta turto įsigijimo kaina, sumokėtas komisinis atlyginimas bei mokesčiai, rinkliavos, susiję su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn. To paties GPMĮ 19 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius, rinkliavas, susijusius su šio turto įsigijimu, taip pat savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo išlaidos. Tuo atveju, kai turtas yra pasigamintas paties gyventojų, turto įsigijimo kaina laikomos visos to turto pagaminimo ir rekonstravimo išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį). Šio straipsnio 3 dalyje nustatyta būtinoji sąlyga, numatanti, jog leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir, jei dokumentų blankams Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra nustačiusi atitinkamus reikalavimus, - atitinkančiais keliamus reikalavimus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Mokesčių, rinkliavų sumokėjimas turi būti pagrįstas šių sumų sumokėjimą patvirtinančiais atitinkamais dokumentais.

Pareiškėjas Kauno AVMI teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad 2007 metais su pardavėjais V. A. ir R. A. buvo sutarta dėl nekilnojamojo turto (žemės sklypo su gyvenamuoju namu), adresu: (*duomenys neskelbtini*) pirkimo, visa sutarta kaina buvo 880 000 Lt. Tačiau prieš sudarant sutartį pas notarą, pardavėjai pasiūlė sutartyje rašyti mažesnę turto kainą, o kartu nurodyti mažesnę pastato

užbaigtumo procentą, kadangi buvo neįregistruotas tikrasis pastato baigtumo procentas. Pareiškėjas pažymėjo, jog faktinis gyvenamojo namo baigtumas siekė 90 proc. Kadangi jiems tai pasirodė priimtina, Pareiškėjas su sutuoktine sutiko, tačiau pardavėjai norėdami apsisaugoti, jog tikrai gaus visą sumą už parduodamą nekilnojamąjį turtą, kartu pasiūlė sudaryti ir pirkimo-pardavimo sutartį, kuria būtų įforminamas medžiagų, reikalingų gyvenamojo namo statybai, pirkimas iš pardavėjų už 817 000 Lt. Tokiu būdu pardavėjai galimai siekė išvengti didelių notaro paslaugų mokesčių. Pareiškėjo teigimu, reali už nekilnojamąjį turtą sumokėta kaina buvo 880 000 Lt, todėl ši suma ir turėtų būti laikoma turto įsigijimo verte.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo įgaliotas atstovas 2013-12-20 buvo pateikęs paaiškinimą, kuriame nurodė, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė medžiagas skirtas namo statybai pirkė parduotuvėse ir iš fizinių asmenų, turi apie 1 000 vnt. kasos čekių, turi sutartis, darbus atlikinėjo patys, samdė darbuotojus. Pareiškėjas ir jo įgaliotas atstovas 2014-04-10 pateiktame paaiškinime (į mokesčių administratoriaus Nr. FR0706-3895 nurodymą) nurodė, jog objekto statybos bei statybinių medžiagų išlaidas patvirtinančių dokumentų surinkti nepavyko, kadangi darbai buvo atliekami ūkio būdu, o perkamos tik statybinės ir kitos medžiagos, kurių kvitai arba buvo neišsaugoti, arba nebuvo rasti. Vėliau 2015-11-26 pateiktame paaiškinime Pareiškėjas ir jo įgaliotas atstovas pateikė kasos aparatų kvitų kopijas.

Inspekcija sprendime atkreipė dėmesį į Pareiškėjo nurodytas prieštaringas aplinkybes, nuolat kitusią Pareiškėjo poziciją dėl žemės sklypo su pastatu baigtumo aplinkybių, vienu atveju nurodant, jog pastatas buvo statomas ūkio būdu, kitu atveju nurodant, jog buvo įsigytas jau 90 proc. baigtumo. Siekiant objektyviai nustatyti kokio procentinio baigtumo gyvenamąjį namą su žemės sklypu 2007-07-03 pirkimo-pardavimo sutartimi įsigijo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, Inspekcija rėmėsi byloje esančia VI Registrų centro Kauno filialo „Nekilnojamojo turto objekto kadastrinių matavimų byla“, kurios I tome, skyriuje „Istorinė medžiaga“, sudarytoje pagal 2007-07-03 kadastrinių matavimų duomenis, nurodyta, kad kadastro duomenimis pagrindinio pastato, jo dalių ir priestatų baigtumas siekia 90 proc.

Įvertinusi byloje esančius paskutinius objektyvius duomenis (2007-07-03 dienos) apie gyvenamojo namo baigtumą iki Pareiškėjui ir jo sutuoktinei jį įsigyjant, Inspekcija sprendime pažymėjo, jog galima teigti, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2007-07-03 notaro patvirtina pirkimo-pardavimo sutartimi už 63 000 Lt įsigijo 0,1278 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą su gyvenamosios paskirties pastatu-gyvenamuoju namu (baigtumas: 90 procentų), adresu: *(duomenys neskelbtini)*.

Nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, įsigiję aukščiau nurodytą turtą, kreipėsi į AB DnB Nord banką dėl kredito suteikimo nuosavoms lėšoms refinansuoti. Suteikiant lombardinį kreditą nekilnojamas turtas (žemės sklypas ir pastatas) buvo įkeistas, tuo tikslu 2007-07-11 UAB Korporacijos „T1“ turto vertintojai pateikė turto vertės nustatymo pažymą, kurioje buvo nurodyta, jog nekilnojamojo turto, adresu: *(duomenys neskelbtini)* rinkos vertė yra 1 012 000 Lt, o priverstinio pardavimo vertė yra 810 000 Lt. Remiantis šia pažyma 2007-07-17 AB DnB Nord banke buvo suteiktas kreditas 173 772,01 Eur sumai, o 2007-07-25 Eurais buvo konvertuoti į litus, viso gauta 600 000 Lt.

Inspekcija pažymėjo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė įsigydami nekilnojamąjį turtą ir pasirinkdami finansines operacijas atlikti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo / sumokėjimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) prisiėmė ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27-13). Inspekcijos vertinimu, faktinis piniginių lėšų sumokėjimas, yra esminis, tiesioginis įrodymas patvirtinantis patirtas atitinkamo dydžio išlaidas. Sprendime pabrėžta, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta jokių objektyvių aplinkybių ar tiesioginių įrodymų, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė būtų sumokėję didesnę piniginių lėšų sumą, nei ta, kuris yra užfiksuota 2007-07-03 notaro patvirtintoje sutartyje.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjo ir jo įgalioto atstovo pateikta 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutarties kopija (817 000 Lt sumai), Kreditavimo sutartis, Objektinė sąmata, nėra dokumentai, turintys visus Buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ar patvirtinantys galiojančius sandorius ar

užsienio vienetų bei gyventojų surašyti dokumentai, iš kurių galima nustatyti ūkinės operacijos turinį, tai nėra tiesioginiai, nustatytus reikalavimus atitinkantys, konkrečias ir tikslias sumas pagrindžiantys dokumentai.

Vertindama Pareiškėjo ir jo įgalioto atstovo su 2016-03-25 paaiškinimais pateiktą 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo–pardavimo sutarties kopiją, Inspekcija pirmiausia pažymėjo, jog minėta sutartis, be tiesioginių įrodymų, patvirtinančių sutartyje nurodytos sumos sumokėjimo faktą, negali patvirtinti fakto, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė patyrė šioje sutartyje nurodytą 817 000 Lt išlaidų sumą nekilnojamojo turto adresu: (*duomenys neskelbtini*) įsigijimui. Inspekcija papildomai atkreipė dėmesį, jog ši tariamai 2007-07-04 sudaryta sutartis mokesčių administratoriui buvo pateikta tik su 2016-03-25 paaiškinimais, nors Pareiškėjui, jo įgaliotam asmeniui tris kartus, t. y. 2014-01-20, 2014-03-25 ir 2015-07-14 buvo surašyti ir įteikti Mokesčių administratoriaus nurodymai, kuriuose buvo nurodyta mokestinio patikrinimo atlikimui pateikti gyvenamojo namo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo, vykdytų statybos darbų bei statybinių medžiagų/paslaugų įsigijimą pateisinančius bei juridinę galią turinčius dokumentus už laikotarpį nuo 2007-07-03 iki 2008-05-19, pagrindžiančius Pareiškėjo ir jo sutuoktinės Z. K. Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose (GPM305) deklaruotas nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas (po 440 000 Lt), 2014-03-10 surašytas administracinio teisės pažeidimo protokolas dėl 2014-01-20 mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. 04.4-IVAU3 neįvykdymo pagal Lietuvos Respublikos administracinių teisės pažeidimų kodekso 172-3 straipsnį, tačiau Pareiškėjas ir jo įgaliotas atstovas neva 2007-07-04 sudarytą ir nuo šios datos turimą sutartį mokesčių administratoriui pateikė tik mokestinio patikrinimo pabaigoje, nors apie šios, Pareiškėjo vertinimu svarbios, sutarties egzistavimą tiek Pareiškėjas, tiek Pareiškėjo įgaliotas atstovas žinojo nuo jos sudarymo momento, kadangi Pareiškėjo įgaliotas atstovas, kaip įgaliotas atstovas pasirašė tiek už Pareiškėją ir jo sutuoktinę, tiek už V. A. Inspekcija pabrėžė, kad vėlesnis dokumentų pateikimas nėra draudžiamas, tačiau nagrinėjamu atveju užkerta galimybę tikėti Pareiškėjo sąžiningumu. Mokesčių mokėtojo pareiga padėti visapusiškai išsiaiškinti aplinkybes, kad būtų priimtas kuo objektyvesnis sprendimas, vykdyta netinkamai.

Įvertinusi Pareiškėjo ir jo įgalioto atstovo mokestinio patikrinimo metu pateiktą Kreditavimo sutartį ir prie jos pateiktą Preliminarią išvadą GPMĮ ir LVAT praktikos taikymo prasme, Inspekcija pažymėjo, jog minėta Kreditavimo sutartis ir prie jos pateikta Preliminari išvada negali patvirtinti ir pagrįsti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtų išlaidų nekilnojamojamam turtui įsigyti, kadangi šie dokumentai nėra tiesioginiai, konkrečias ir tikslias sumas pagrindžiantys dokumentai (įrodymai), iš kurių galima nustatyti konkrečių ūkinių operacijų turinį. Nors Kredito sutarties 7 punkte nurodyta, jog kredito paskirtis yra gyvenamojo namo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), statyto už nuosavas lėšas refinansuoti, tačiau byloje nėra pateikti objektyvūs įrodymai (be kasos aparato kvitų), jog minėtos piniginės lėšos būtų pavedimu ar kitokiu būdu perduotos nekilnojamojo turto pardavusiems asmenims, ar kitaip panaudotos nekilnojamojamam turtui. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos papildomos pajamos (gauta paskola) nesąlygoja fakto, jog ši suma, ar jos dalis, panaudota nekilnojamojamam turtui ir ši gauta paskola atitinka GPMĮ 19 str. 2 dalies ir 3 dalies nuostatų sąlygas.

Inspekcija dėl byloje esančios Pareiškėjo ir jo įgalioto atstovo pateiktos Objektinės sąmatos atkreipė dėmesį, jog Objektinėje sąmatoje pateikti duomenys apie ginčo objekto statybos išlaidas yra nurodyti 2008-03-01 dienos duomenimis (įvertinti 2008-03-01 kainų lygiu), todėl negali patvirtinti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtų realių išlaidų susijusių su nekilnojamojo turto objektu, kadangi nenustatyta, kad jos realiai buvo patirtos ir nėra pagrįstos tai patvirtinančiais dokumentais. Be to, nustatyta, kad Pareiškėjas įsigijo 90 proc. baigtumo gyvenamąjį namą, vadinasi, Objektinėje sąmatoje nurodyti darbai jau buvo atlikti iki Pareiškėjui ir jo sutuoktinei įsigyjant (2007-07-03) nekilnojamojo turto.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad siekiant palyginti pateiktą informaciją apie statyboms patirtas išlaidas, gyvenamojo namo statybos išlaidos buvo įvertintos pasinaudojant UAB „Sistela“ pateiktomis statinių statybos skaičiuojamosiomis kainomis (bendrovė specializuojasi statybos darbų sąmatų, normatyvų, kainynų ir programų sudaryme). Pagal UAB „Sistela“ pateiktas statinių statybos skaičiuojamasias kainas, medžiagų įsigijimui ir statybų reikmėms panaudotiems mechanizmams patirtos išlaidos sudaro 51,66 proc. nuo bendros statybų kainos (medžiagos

48,22 proc., mechanizmai 3,44 proc.), todėl patikrinimo akte apskaičiuota Pareiškėjo ir jo sutuoktinės bendra statyto gyvenamojo namo (90 proc. baigtumo) statybos kaina 429898 Lt buvo perskaičiuota ir nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ūkio būdu statyto gyvenamojo namo statybos išlaidos galėjo sudaryti 222085 Lt (detalūs apskaičiavimai pateikti patikrinimo akto 17 psl.), t. y. 3,96 karto mažiau nei Pareiškėjo ir jo sutuoktinės deklaruotos gyvenamojo namo statybos išlaidos (880 000 Lt).

Mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius kreipėsi į nekilnojamojo turto agentūrą UAB „Capital vertinimas“ dėl statinio – gyvenamojo namo (90 proc. baigtumo), adresu: (*duomenys neskelbtini*) atkūrimo sąnaudų (statybos vertės) nustatymo. UAB „Capital vertinimas“ turto vertinimo ataskaitoje Nr. 15-N08-09 pateikė išvadą dėl vertinamo turto, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), rinkos vertės nustatymo vertinimo dieną t. y. 2008-05-19. Turto vertė buvo nustatyta remiantis skaičiavimais, atliktais išlaidų (kaštų) metodu, kurio esmė – atkuriamosios turto vertės nustatymas remiantis prielaida, kad kaina, kurią pirkėjas rinkoje mokėtų už vertinamą turtą, jeigu poveikio neturėtų tokie veiksniai kaip laikas, rizika ar kiti, būtų ne didesnė kaip analogiško turto įsigijimo, pagaminimo, atkūrimo, atgaminimo, atstatymo (įrengimo) kaina. Vertintojų nuomone, vertinamo turto (pastato – gyvenamojo namo) vertė, nustatyta išlaidų (kaštų) metodu – 303000 Lt. Pareiškėjui ir jo sutuoktinei tenkanti 56 proc. statybos išlaidų suma sudarytų 169680 Lt.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė statybinių medžiagų pirkimo dokumentus (didžiausią dalį sudaro kasos aparatų kvitai) 308 322,62 Lt sumai (2006 m. 07 – 12 mėn. – 57 126,43 Lt, 2007 m. 01 – 12 mėn. – 117 170,11 Lt, 2008 m. 01 – 05 mėn. – 134 026,08 Lt), tačiau Inspekcija pagal pateiktus kasos aparatų kvitus pripažino tik 127 502,66 Lt Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtų išlaidų už laikotarpį nuo 2007-07-03 iki 2008-05-19, kadangi likusiai sumai pateikti kasos aparato kvitai neatitiko GPMĮ 19 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatų.

Sprendime detalizuota, kodėl dalis Pareiškėjo pateiktų statybinių medžiagų įsigijimo dokumentų nebuvo pripažinti atitinkančiais GPMĮ 19 straipsnio nuostatų. Mokestinio patikrinimo metu pateikti medžiagų (smėlio, kabelio, rozečių, plėvelės dažytojams, klijų plytelėms, cemento, polistirolo, sąramų, kampuočių, antiseptiko ir t.t.) pirkimo kvitai 57 126,43 Lt sumai už laikotarpį nuo 2006-06-23 iki 2006-12-28 nevertinti, kadangi minėtu laikotarpiu nekilnojamas turtas priklausė kitiems fiziniams asmenims. Iš pateiktų dokumentų (vamzdžių, grindjuosčių, glaisto plytelėms, montažinių putų, smėlio, molio miltelių, klijų plytelėms, dažymo juostų, plokščių, šamotinių plytų, profilių tinko išlyginimui, plytelių, glaisto ir kt. pirkimo kvitų) už 2007 metus (117 170,11 Lt sumai) pagrindžiančiais nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas pripažinti dokumentai 78 276,64 Lt sumai (medžiagos pirktos laikotarpiu 2007-07-03 – 2007-12-27); eliminuoti dokumentai 38 893,47 Lt sumai (117170,11-78276,64): 30 998,46 Lt suma pagal pirkimo kvitus, kurių išdavimo laikotarpis 2007-01-05 – 2007-07-02 (t. y. už laikotarpį, kuomet ginčo turtas dar nepriklausė sutuoktiniams), 7 895,01 Lt suma, įforminta dokumentais, neturinčiais juridinės galios (t. y.: UAB „D1“ pagal 2 sąskaitas, iš kurių PVM sąskaitos-faktūros nepateiktos, tik pateikta 2007-10-13 sąskaita/faktūra Nr. 10 (3 842,31 Lt sumai) ir 2007-09-01 sąskaita/faktūra Nr. 01 (242,50 Lt sumai), kuriose nėra pirkėjo duomenų, kam patiektos prekės – nukirpta, UAB „T1“ PVM s./f. nepateikta, tik pateikta 2007-07-05 sąskaita be Nr. 1003 Lt sumai ir UAB „S1“ pateiktas kasos aparato kvitas Nr. 583742/15 už sienines plyteles, dekorą, apvadus, glaistą, hermetiką – 2 807,20 Lt sumai, tačiau kvito data nukirpta, PVM s./f. nepateikta). Pateikti medžiagų (cemento, plytų, vamzdžių, armatūros, smėlio, kabelio, elektros prekių, tinklo mūriui, plokščių, vinių, grunto ir kt.) už 2008 m. pirkimo kvitai, pagal kuriuos medžiagos pirktos laikotarpiu nuo 2008-01-05 iki 2008-05-16 ir kuriuose nurodyta bendra išlaidų suma – 134 026,08 Lt. Patikrinimo metu iš pateiktų dokumentų už 2008 m. išlaidas pagrindžiančiais dokumentais pripažinti dokumentai 49 226,02 Lt sumai; nevertinta suma – 84 800,06 Lt: prie pateiktų pirkimo kvitų prisegti 2007-01-01 – 2007-07-02 laikotarpio (mokėtojai dar nebuvo įsigiję turto) pirkimo kvitai (už smėlį, keramiką, armatūrą ir kt.) – 20 008,75 Lt sumai, pirkimo kvitai su nukirpta data – 28 469,75 Lt sumai ir pirkimo kvitai, kuriuose užtepta data, ir pateikti dokumentai už prekes, išrašyti kitų fizinių asmenų vardu, prekių pristatymo adresas: (*duomenys neskelbtini*), iš viso – 36 321,56 Lt sumai.

Inspekcija sprendime konstatavo, kad nagrinėjamu atveju pagrįstai pripažinta, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gyvenamojo namo statybos išlaidos pagal pateiktus dokumentus laikotarpiu nuo 2007-07-03 iki 2008-05-19 sudarė 127 502,66 Lt (2007 m. – 78 276,64 Lt ir 2008 m. – 49 226,02 Lt), o byloje esantys kiti dokumentai ir nurodytos faktinės aplinkybės, atsižvelgiant į pateiktą teisės normų ir LVAT praktikos analizę, negali sąlygoti kitokio situacijos vertinimo.

Vadovaujantis GPMĮ 19 str. 3 d. nuostatomis, įvertinus turimą informaciją, pateiktus išlaidas pagrindžiančius dokumentus, patikrinimo akte apskaičiuota, kad nekilnojamojo turto, adresu: (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu susijusių išlaidų suma – 192 754,36 Lt, kurią sudaro: 63 000 Lt – turto įsigijimo kaina, nurodyta 2007-07-03 pirkimo–pardavimo sutartyje, 180,25 Lt (360,50/2) – 1/2 turto įsigijimo sutarties sudarymo išlaidų, 127 502,66 Lt – faktiškai patirtų, dokumentais pagrįstų statybinių medžiagų įsigijimo išlaidų suma ir 2 071,45 Lt (4 142,90/2) – 1/2 turto pardavimo sutarties sudarymo išlaidų. Pareiškėjui tenkanti išlaidų suma – 96 377,18 Lt (192 754,36/2). Mokestinio patikrinimo metu perskaičiuota turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų suma sudaro 353 623 Lt, t. y. 343 623 Lt (353 623 Lt –10 000 Lt) didesnė negu Pareiškėjo deklaruota 10 000 Lt.

Papildomai Inspekcija pažymėjo, jog nagrinėjamu atveju nėra pagrindo taikyti Pareiškėjo skunde nurodyto Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) nurodyto 69 straipsnio nuostatų, kadangi minėtas straipsnis taikomas tik tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į byloje esančias ir nustatytas faktines aplinkybes, neturi pagrindo taikyti mokesčio apskaičiavimo taikant turinio viršenybės prieš formą principą, kadangi nenustatė aplinkybių, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sudarytas 2007-07-03 pirkimo–pardavimo sandoris, kuriuo įsigytas ginčo nekilnojamasis turtas, buvo sudarytas turint tikslą gauti mokestinę naudą.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad nagrinėjamu atveju yra svarbu ne dokumentų, atitinkančių buhalterinės apskaitos įstatymą, pateikimas, o realios nekilnojamojo turto įsigijimo sandorio vertės nustatymas. Prieš sudarant pirkimo–pardavimo sutartį, kurios pagrindu buvo įsigytas žemės sklypas su nebaigtu statyti gyvenamuoju namu, adresu: (*duomenys neskelbtini*), pas notarą, pardavėjai pasiūlė sutartyje nurodyti gerokai mažesnę kainą ir mažesnę pastato baigtumo procentą, o likusią sumokamą pinigų sumą įforminti kaip sumokėtą už statybines medžiagas, kurios ir buvo panaudotos nekilnojamo turto rekonstrukcijai. Pareiškėjas su sutuoktine tinkamai neįvertinę galimai po sandorio sudarymo kilsiančių pasekmių sutiko su pardavėjų pasiūlymu. Visa sutarta kaina buvo 880 000 Lt. Pardavėjai norėdami apsisaugoti, jog tikrai gaus visą sutartą sumą už parduodamą nekilnojamąjį turtą kartu pasiūlė sudaryti kitą sutartį, kuria buvo įformintas medžiagų, reikalingų gyvenamojo namo statybai, pirkimas. Dėl šios priežasties 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje buvo nurodyta, jog parduodamo nekilnojamojo turto kaina yra 63 000 Lt, o gyvenamojo namo baigtumas 34 procentai. Pareiškėjas pažymi, kad namo baigtumo procentas neatitiko realybės – faktinis namo baigtumas siekė apie 90 procentų. 2007-07-04 buvo sudaryta kita sutartis, kuria buvo įformintas statybinių medžiagų pirkimas iš pardavėjų už 817 000 Lt. Skunde pabrėžiama, jog Kauno AVMI pateikti čekiai, kurie pagrindžia dalį gyvenamojo namo remonto išlaidų (pirktos statybinės medžiagos ir kt.), buvo gauti iš pardavėjų pasirašant 2007-07-04 dienos pirkimo pardavimo sutartį. Atsižvelgiant į aukščiau minėtas aplinkybes, reali sumokėta kaina už nekilnojamąjį turtą buvo 880 000 Lt, todėl ši suma, Pareiškėjo teigimu, ir turėtų būti laikoma turto įsigijimo verte.

GPMĮ 8 straipsnio normos, įtvirtinančios pajamų, apmokestinamų GPM, gavimo momentą, ir GPMĮ 19 straipsnio normos, įtvirtinančios galimybę iš gautų pajamų atimti gyventojų turėtas išlaidas (taip pat ir turto įsigijimo kainą), nors skaičiuojant GPM ir taikomas kartu, tačiau reglamentuoja skirtingus dalykus, todėl nėra pagrindo daryti išvados, kad taikant šias normas, t. y. iš gautų pajamų atimant išlaidas, visais atvejais turėtų sutapti minėtų normų taikymas laiko požiūriu arba, kad pajamų gavimo momentas turėtų ar galėtų lemti ir išlaidų skaičiavimą.

Didesnę negu nurodyta 2007-07-03 sutartyje įsigyto nekilnojamojo turto vertę, pasak Pareiškėjo, įrodo ir tai, kad dėl nekilnojamam turtui įsigyti trūkstamos pinigų sumos buvo kreiptasi į AB DnB NOR banką dėl kredito suteikimo nuosavoms lėšoms refinansuoti. Pagal 2007-07-11 UAB Korporacijos „T1“ turto vertintojų pateiktą turto vertės nustatymo pažymą, nekilnojamojo turto, esančio: (*duomenys neskelbtini*), rinkos vertė buvo 1 012 000 Lt, o priverstinio pardavimo vertė – 810 000 Lt. Remiantis šia pažyma 2007-07-17 AB DnB NOR banke buvo suteiktas tikslinis 173772,01 Eur (600 000 Lt) kreditas – gyvenamojo namo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), statyto už nuosavas lėšas refinansavimui bei jo statybų užbaigimui. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į aplinkybę, jog vertinimas buvo atliktas praėjus savaitei nuo nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo pas notarą, todėl pakeisti ir pagerinti nekilnojamąjį turtą taip, kad vertė padidėtų daugiau negu dešimt kartų, per tokį trumpą laiką buvo neįmanoma. Pareiškėjas pabrėžia, kad bankas yra pelno siekiantis ūkio subjektas, kuris suinteresuotiems asmenims suteikia paskolas mainais į įkeičiamą tam tikrą, dažniausiai vertingesnį negu suteikiama paskola, turtą. Vadinas, bankas buvo suinteresuotas kuo tiksliau įvertinti turtą prieš suteikdamas kreditą; priešingu atveju, paskolos negražinimo atveju bankas būtų patyręs žalą, kurios atlyginimo būtų galėjęs reikalauti iš paskolą suteikusių darbuotojų bei turto vertintojų. Pareiškėjas pabrėžia, kad paskola buvo tikslinė, t. y. panaudojus pinigus ne tuo tikslu, bankas turėjo galimybę nutraukti sutartį anksčiau laiko, tačiau banko darbuotojai Kauno AVMI patvirtino, jog tikslinė paskola buvo panaudota pagal paskirtį.

Remiantis aukščiau išdėstytu, Pareiškėjas teigia, jog minėta turto vertės pažyma, kuria remiantis nekilnojamasis turtas buvo įkeistas bankui, patvirtina, jog 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta kaina neatitiko realios už žemės sklypą su gyvenamuoju namu sumokėtos kainos.

Pareiškėjas skunde cituoja MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas ir teigia, jog nagrinėjamu atveju turėtų būti taikomas turinio viršenybės prieš formą principas, kadangi 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta turto pardavimo kaina neatitiko realios rinkos kainos.

Pareiškėjas remiasi LVAT nutartimi adm. byloje Nr. A-442-965/2010, kurioje nurodyta, jog gyventojas, pirkimo–pardavimo sutartyje nepagrįstai sumažinęs žemės su nebaigtais statyti statiniais kainą (ši kaina buvo sumažinta dėl neva neatliktų statybos darbų, kurie faktiškai buvo atlikti), gavo naudos natūra. Teisėjų kolegija, nagrinėdama šį ginčą, visų pirma atkreipė dėmesį į ankstesnę teismo praktiką, pagal kurią, konstatavus MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje numatytas sąlygas (sudarius sandorį(-ius), kurio(-ių) vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas), GPMĮ 23 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, kad gyventojų pajamų mokestį nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokestį išskaičiuojantis asmuo, gali būti netaikoma. Priešingu atveju galėtų būti pažeisti teisingumo, protingumo ir sąžiningo mokesčių mokėjimo principai, kadangi gyventojas, kuriam numatyta pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga, fiktyviai, motyvuodamas vieninteliu tikslu – mokestinės naudos siekiu, gali perkelti gyventojų pajamų mokesčio mokėjimą kitam subjektui ir taip piktnaudžiauti savo mokestinėmis teisėmis. Taigi tais atvejais, kai nustatomos MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos sąlygos dėl mokestinės naudos (priešingos teisei) gavimo, nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą. t. y. netaikant GPMĮ 23 straipsnio nuostatų. Šiomis aplinkybėmis, akcentuodama, jog aptartu atveju mokestinę naudą gavo mokesčių mokėtojas, teisėjų kolegija konstatavo, jog šiuo atveju iš jo (mokesčių mokėtojo, o ne mokesčių išskaičiuojančio asmens) gali būti išieškotas gyventojų pajamų mokestis už natūra gautas pajamas (2010-09-22 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-965/2010; taip pat žr. 2010-04-12 nutartį adm. byloje Nr. A-438-359/2010).

Vadovaujantis aukščiau išdėstytais aplinkybėmis bei remiantis minėta teismų praktika, Pareiškėjas daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju turi būti pritaikytas turinio viršenybės prieš formą

principas. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2007-07-03 įsigyto nekilnojamojo turto, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), kaina turi būti laikoma ne tik nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta kaina (63 000 Lt), bet ir 2007-07-04 pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta statybinių medžiagų kaina (817 000 Lt), iš viso 880 000 Lt.

Vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Skunde pažymima, kad teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašo, todėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumą kriterijus atitinkančiais dokumentais (LVAT 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011). LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010 ir 2010-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A556-973/2010). Būtent mokesčių administratorius, o ne teismas turi pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A8-1375/2010; 2010-09-06 sprendimas adm. byloje Nr. A556-984/2010). Pagal LVAT formuojamą praktiką (LVAT 2006-11-16 nutartis adm. byloje Nr. N-9(62)-1711/2006) konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais, be to, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. LVAT nutartyje administracinėje byloje Nr. A 11-648/2003 teisėjų plenarinė sesija, atkreipusi dėmesį, kad įrodinėjimo našta teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčio mokėtojo patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui, pripažino, jog MAĮ nuostata, kad nesutikdamas su apskaičiuotąja suma, mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčio administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneigti mokesčių mokėtojas (2003-12-15 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2003, p. 120–137). Priešingai, mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas. Pareiškėjas teigia, kad nagrinėjamu atveju Inspekcijos sprendimas yra paremtas neteisingai įvertintomis faktinėmis aplinkybėmis.

Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formos ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius (MAĮ 34 str.). LVAT adm. byloje Nr. A-556-336/2011 išplėstinė teisėjų kolegija, pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus pareigos paisyti Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 8 straipsnio 1 dalies („individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos“) reikalavimo, taip pat yra pažymėjusi, jog kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, sprenddamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindinio, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato (mokesčių mokėtojo) požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą.

Jei mokesčių mokėtojas pagrindžia gautas pajamas įstatymų nustatytos formos sandoriais ar juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodyti, jog pajamų nebuvo, turi šias aplinkybes neigiantis mokesčių administratorius. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tokia



įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė taip pat grindžiama tuo, kad pajamas deklaruojantys subjektai yra fiziniai asmenys. Šiems asmenims (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai šie asmenys vykdo ūkinę veiklą), įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, kadangi neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, fiksuoti piniginių srautų judėjimo, mokesčių mokėtojas turėtų itin ribotas galimybes įrodyti šias aplinkybes. Tačiau pateikti įrodymus apie realų pajamų gavimą turėtų tiek šias aplinkybes siekiantis įrodyti mokesčių mokėtojas, tiek jas siekiantis paneigti mokesčių administratorius.

Pareiškėjas skunde atkreipia dėmesį ir į įrodinėjimo dalyką, t. y. įrodinėtinių aplinkybių visumą tokio pobūdžio bylose. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar sandorio, sudaryto 2007 m. liepos mėn., kurio metu buvo įsigytas nekilnojamasis turtas, esantis adresu: (*duomenys neskelbtini*), vertė buvo 880 000 Lt. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pvz., sudarytomis sutartimis, turto vertinimais). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis. Tačiau bet kokių atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais (ABTĮ 57 str. 6 d.), o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas.

Pareiškėjui nesuprantama, kokiais argumentais vadovaujantis nepripažįstama 2007-07-04 sutartis, kuria buvo įformintas statybinių medžiagų pirkimas iš pardavėjų už 817 000 Lt. Pareiškėjo teigimu, ši sutartis atitiko tuo metu galiojusius Lietuvos Respublikos įstatymus, sutarties šalys sudarė šią sutartį pasinaudodami sutarties laisvės principu. Lietuvoje sutarties laisvės principas yra įtvirtintas Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (toliau – Konstitucija). Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas yra išaiškinęs, kad „sutarčių sudarymo laisvė – tai sukonkretinta išraiška tokių Konstitucijoje įtvirtintų vertybių kaip asmens laisvė (21 str.), nuosavybės neliečiamumas (23 str.), asmens ūkinės veiklos laisvė (46 str.). Taigi sutarčių sudarymo laisvė gali būti vertinama kaip konstitucinio lygmens garantija“.

Šalių lygiateisiškumo principas reikalauja, jog abi mokestinio ginčo šalys turi būti lygios. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius, atlikdamas įstatymų pavestas funkcijas, buvo šališkas. Atliekant mokestinį patikrinimą buvo vertintos tik mokesčių administratoriui palankios aplinkybės, tuo tarpu nepalankios aplinkybės be pagrįstų priežasčių nebuvo vertinamos, tokiu būdu buvo pažeista MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta mokesčių administratoriaus pareiga administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Skunde teigiama, kad visos aplinkybės patikrinimo metu nepagrįstai ir tendencingai buvo vertinamos tik mokesčio mokėtojo nenaudai, todėl Inspekcijos sprendimas yra šališkas ir neobjektyvus, todėl turėtų būti panaikintas.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2016-11-17 sprendimą Nr. 68-334.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas, o Pareiškėjo skundas atmetinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 14 927,88 Eur GPM, 12 801,87 Eur GPM delspinigių ir 4 478 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui nepripažinus Pareiškėjo 2009-05-04 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (GPM305) už 2008 metų mokestinį laikotarpį deklaruotą 440 000 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine Z. K. pagal notaro patvirtintą 2008-05-19 pirkimo–pardavimo sutartį pardavė 0,1278 ha mažaaukščių gyvenamųjų namų statybos žemės sklypą su gyvenamosios paskirties pastatu–gyvenamuoju namu (būklė: nebaigtas statyti, baigtumas: 90 procentų), adresu: (*duomenys neskelbtini*), B. M. ir V. R. už 900 000 Lt.

Pareiškėjas 2009-05-04 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (GPM305) už 2008 metų mokestinį laikotarpį deklaravo 450 000 Lt turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamų, 440 000 Lt šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų, 10 000 Lt apmokestinamųjų pajamų sumą, nuo kurios pritaikius metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį 3 840 Lt, apskaičiuota 924 Lt mokėtina GPM suma, kuri buvo sumokėta 2009-06-02. Turtas priklausė sutuoktiniams bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise, todėl Pareiškėjas deklaravo 1/2 gautų nekilnojamojo turto perleidimo pajamų (450 000 Lt) ir 1/2 turto įsigijimo išlaidų.

Pareiškėjas savo poziciją dėl Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaruotos 440 000 Lt (1/2 dalies) nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų sumos grindžia notaro patvirtinta 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartimi, kurios pagrindu buvo įsigytas ginčo nekilnojamas turtas už 63 000 Lt, bei 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo–pardavimo sutartimi, kurios pagrindu iš V. A. (ginčo nekilnojamojo turto pardavėjo) įsigijo statybinių medžiagų už 817 000 Lt, viso 880 000 Lt (t. y. Pareiškėjui tenka 1/2 dalis šių išlaidų arba 440 000 Lt), taip pat AB DnB NORD banko kreditavimo sutartimi bei korporacijos „T1“ atlikto vertinimu. Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu palaikė skundo argumentus.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 19 str. 3 dalies nuostatomis, atsižvelgdama į Pareiškėjo atstovo pateiktus paaiškinimus ir dokumentus, apskaičiavo ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu susijusių išlaidų sumą – 192754,36 Lt, kurią sudaro: 63000 Lt – 2007-07-03 pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta turto įsigijimo kaina, 180,25 Lt (360,50/2) – 1/2 turto įsigijimo sutarties sudarymo išlaidų (sutartyje numatyta, kad šalių susitarimu sutarties sudarymo išlaidas šalys apmoka lygiomis dalimis), 127 502,66 Lt – faktiškai patirtų, dokumentais pagrįstų statybinių medžiagų įsigijimo išlaidų suma ir 2 071,45 Lt (4 142,90/2) – 1/2 turto pardavimo sutarties sudarymo išlaidų (sutartyje numatyta, kad šalių susitarimu sutarties sudarymo išlaidas šalys apmoka pusiau). Pareiškėjui tenkanti išlaidų suma – 96 377,18 Lt (192 754,36/2), t. y. 343 622,82 Lt mažesnė negu deklaruota Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2008 metus.

Ginčo teisinius santykius reglamentuoja GPMĮ (tikrintuoju laikotarpiu galiojusi įstatymo redakcija), kurio 17 straipsnio 1 dalies 21 punkte buvo nustatyta, kad ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, gautos pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra nustatyta tvarka įregistruotas Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, arba nekilnojamąjį daiktą, esantį Europos ekonominės erdvės valstybėje narėje, jeigu jie įsigyti anksčiau negu prieš trejus metus iki šio turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamoms taikomas 15 proc. GPM tarifas (GPMĮ 6 str. 2 d. 9 punktas). Ginčo dėl Pareiškėjo gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų priskyrimo apmokestinamoms pajamoms nėra, kadangi Pareiškėjas kartu su sutuoktine pardavė turtą, kuris jiems priklausė 10 mėnesių ir 16 dienų, t. y. trumpiau negu trejus metus.

GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodyta, kad apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų šio Įstatymo nustatyta tvarka atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio Įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. GPMĮ 19 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: turto įsigijimo kaina; sumokėtas komisinis atlyginimas bei mokesčiai, rinkliavos, susiję su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn. Turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius, rinkliavas, susijusius su šio turto įsigijimu, taip pat savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo išlaidos. Tuo atveju, kai turtas yra pasigamintas paties gyventojų, turto įsigijimo kaina laikomos visos to turto pagaminimo ir rekonstravimo išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) (GPMĮ 19 str. 2 dalis). Leidžiama atimti tik tas sumas, kurios pagrindžiamos dokumentais, turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus, ir, jei dokumentų

blankams Lietuvos Respublikos Vyriausybė yra nustačiusi atitinkamus reikalavimus, – atitinkančiais keliamus reikalavimus, ir (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį. Mokesčių, rinkliavų sumokėjimas turi būti pagrįstas šių sumų sumokėjimą patvirtinančiais atitinkamais dokumentais (GPMĮ 19 str. 3 dalis).

Nustatyta, kad ginčo nekilnojamasis turtas buvo įsigytas pagal notaro patvirtintą 2007-07-03 pirkimo–pardavimo sutartį iš V. A. ir R. A. už 63 000 Lt. Sutartyje nurodyta įsigyjamo gyvenamojo namo būklė nebaigtas statyti, baigtumas: 34 procentai. Žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 26 058 Lt. Statinio vidutinė rinkos vertė – 30 500 Lt (nustatyta pagal 2007-07-02 VĮ Registrų centro Kauno filialo pažymą). Sutarties 3.2.1. punkte nurodyta, kad 63 000 Lt pardavėjų įgaliojimas (V. B.) lygiomis dalimis gavo iš Pirkėjo (Pareiškėjo ir jo sutuoktinės) prieš pasirašant šią sutartį. Pareiškėjo teigimu, pirkimo–pardavimo sutartyje buvo nurodyta mažesnė turto pardavimo kaina ir gyvenamojo namo baigtumo procentas turto pardavėjams išreiškus tokį pageidavimą, galimai siekiant sutaupyti mokesčius už notaro paslaugas. Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija pripažino šios sutarties pagrindu patirtas išlaidas: 63 000 Lt turto įsigijimo išlaidas ir 180,25 Lt Pareiškėjui ir jo sutuoktinei tenkančias sutarties sudarymo išlaidas, bei, remdamasi VĮ Registrų centro Kauno filialo pateiktais 2007-07-03 kadastrinių matavimų duomenimis, sutiko su Pareiškėjo teiginiais apie faktinį gyvenamojo namo baigtumą įsigijimo metu – 90 proc.

Ginčas iš esmės vyksta dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės neva patirtų 817 000 Lt statybinių medžiagų įsigijimo iš V. A. išlaidų pagal 2007-07-04 Statybinių medžiagų, skirtų gyvenamojo namo adresu: (*duomenys neskelbtini*) pirkimo–pardavimo sutartį, mokesčių administratoriaus laikomą neatitinkančia GPMĮ 19 straipsnio reikalavimų.

LVAT yra ne kartą nurodęs, kad nei mokesčių įstatymai, nei Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-328/2007). Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1853/2010, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, Administracinė jurisprudencija Nr. 1(11), 2007, p. 103–113, ir kt.). Todėl, nepaisant Pareiškėjo skunde nurodomo sutarties laisvės principo, 2007-07-04 sutartis šiame mokestiniame ginče turėtų būti vertinama pirmiausia apmokestinimo pagal GPMĮ nuostatas prasme.

Komisija, vertindama 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo–pardavimo sutartį ir jos pagrindu neva patirtas gyvenamojo namo įsigijimo ir statybos išlaidas, pirma, atkreipia dėmesį į mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjo atstovo pateiktų paaiškinimų apie ginčo turto įsigijimo išlaidas nenuoseklumą ir prieštarumą. Pareiškėjo įgaliojimas atstovas V. B. **2013-12-20** pateiktame paaiškinyje nurodė, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė medžiagas, skirtas namo statybai, pirkė parduotuvėse ir iš fizinių asmenų, turi apie 1000 vnt. kasos čekių, taip pat sutartis, o darbus atlikinėjo patys, samdė darbuotojus. Pareiškėjo įgaliojamas asmeniui V. B. mokestinio patikrinimo metu įteiktas 2014-01-20 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. 04.4-IVA U3 pateikti pagal 2007-07-03 Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį įsigyto žemės sklypo su statiniais, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), vykdytų gyvenamojo namo statybos darbų dokumentus (sąmatas, perdavimo–priėmimo aktus ir pan.) ar patvirtintas jų kopijas, taip pat pateikti gyvenamojo namo statybos bei statybinių medžiagų / paslaugų įsigijimą patvirtinančius dokumentus / sutartis ar patvirtintas jų kopijas už laikotarpį nuo 2007-07-03 iki 2008-05-19. Pažymėtina, kad Pareiškėjo atstovo buvo dar ne kartą prašyta pateikti šiame nurodyme minimus dokumentus – buvo surašyti ir įteikti 2014-03-25 ir 2015-07-14 mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti pirmajame nurodyme minimus dokumentus bei 2015-12-04 raštas, kuriame paaiškinta, kokiomis teisės aktų normomis remiantis prašoma pateikti nurodymuose nurodytus dokumentus. V. B. **2014-03-07** Kauno AVMI pateikė Projektavimo darbų 2014-02-05 sutartį, sudarytą tarp įgaliojamo asmens V. B. (Užsakovas) ir UAB „M1“ (Vykdytojas), pagal kurią Vykdytojas atlieka sutartinį darbą – „Statybos

skaičiuojamosios kainos nustatymo dalis“ (Objektas – Gyvenamojo namo statyba (*duomenys neskelbtini*)). **2014-03-19** buvo pateiktas statybos leidimas Nr. GN-382; gyvenamojo namo techninis projektas su priedais ir Projektas – „Statybos skaičiuojamosios kainos nustatymas“, t. y. pateiktos Gyvenamojo namo statybos Objektinė ir Lokalinės sąmatos (sudarytos 2008-03-01 kainų lygiu). Kainos nustatymą atliko UAB „M1“. Pareiškėjo įgaliotas asmuo V. B. Kauno AVMI pateiktame **2014-04-10** rašte „Dėl 2014-03-25 Mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. FR0706-3895“ informavo, kad „Mokėtojai, nors ir būdami atsakingi bei rūpestingi, tačiau, žinodami, jog teisės aktai neįpareigoja fizinio asmens saugoti ir tvarkyti buhalterinės apskaitos dokumentų, <...> mokesčių administratoriaus prašomų pateikti gyvenamojo namo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), vykdytų statybos darbų bei statybinių medžiagų / paslaugų įsigijimą pateisinančių dokumentų neišsaugojo. <...> Šio namo statybos bei statybinių medžiagų išlaidas patvirtinančių dokumentų, surinkti nepavyko, kadangi darbai buvo atliekami ūkio būdu, o perkamos tik statybinės ir kitos medžiagos, kurių kvitai arba nebuvo išsaugoti, arba nebuvo rasti.“ **2015-11-26** Kauno AVMI buvo pateiktos medžiagų pirkimo už 2006, 2007 ir 2008 metus kopijos ir raštas, kuriame paaiškinta, kad „Mokėtojai apie namo statybą jau galvojo iš anksto ir turėjo pinigų, tai dalį medžiagų jau nusipirko 2006 m., 2007 m. pradžioje ir 2008 m.“ Tik **2016-03-25** buvo pateikta 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutartis ir paaiškinimas, iš esmės atitinkantis skundo Komisijai argumentus, dėl 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytos mažesnės turto įsigijimo kainos ir mažesnio gyvenamojo namo baigtumo procento bei realiai patirtos 880 000 Lt ginčo nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų sumos.

Taigi, Pareiškėjo atstovo V. B. mokesčių administratoriui pateiktų paaiškinimų analizė rodo, kad mokestinio patikrinimo metu buvo pateikti 3 skirtingas versijas dėl Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaruotos 440 000 Lt ginčo turto įsigijimo išlaidų sumos pagrindžiantys dokumentai: 1) UAB „M1“ parengta su žemės sklypu įsigyto namo objektinė sąmata 2008-03-01 kainų lygiu, kurioje nurodyta statybos ir montavimo darbų sąmatinė kaina 794 967 Lt; 2) statybinių medžiagų pirkimo dokumentai (didžiausią dalį sudaro kasos aparatų kvitai) 308 322,62 Lt sumai, iš kurių Inspekcija pripažino tik 127 502,66 Lt Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtų išlaidų už laikotarpį nuo 2007-07-03 iki 2008-05-19, kadangi likusiai sumai pateikti kasos aparato kvitai neatitiko GPMĮ 19 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatų. Pastebėtina, kad Pareiškėjo atstovo pozicija dėl pateiktų kvitų irgi buvo kintanti: iš pradžių (2013-12-20) mokesčių administratoriui buvo nurodyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė turi apie 1000 kasos čekių, vėliau (2014-04-10) nurodyta, kad statybinių ir kitų medžiagų kvitai nebuvo rasti arba išsaugoti, ir tik 2015-11-26 buvo pateikti 2006-2008 metų kasos kvitai, kurių didžioji dalis (59 proc.) neatitiko laikotarpio, kuriuo ginčo turtas priklausė sutuoktiniams, buvo „sugadinti“ (nukirptos datos arba pirkėjo duomenys), išrašyti kitų asmenų vardu arba kartu su kvitais nepateiktos PVM sąskaitos faktūros; 3) 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutartis, kuria ginčo turto pardavėjas V. A. pardavė Pareiškėjui ir jo sutuoktinei statybinių medžiagų, skirtų gyvenamojo namo, adresu: (*duomenys neskelbtini*), statybai už 817 000 Lt.

Antra, pabrėžtinai 2007-07-04 sutarties neišsamumas ir prieštaravimas. Sutartyje nurodyta: „Aš, V. A. <...> parduodu Z. K. <...> ir J. S. K. <...> šias statybines medžiagas už 817 000 litų. Apmokėsiu už medžiagas, kai gausiu paskolą, bet ne vėliau kaip 2007-08-01“, t. y. kad už parduodamas medžiagas apmokės ne pats jų pirkėjas, bet pardavėjas V. A. Sutartį pasirašė V. B. – kaip V. A. įgaliotas atstovas ir kaip Pareiškėjo bei jo sutuoktinės įgaliotas atstovas. Pažymėtina, kad sutartyje išvardinti tik statybinių medžiagų bei kai kurių vidaus ir lauko apdailos elementų (stogo danga, stogo izoliacinės medžiagos, mediena skirta namo statybai, langai, žvyras, asfalto danga ir t.t.) pavadinimai, bet nenurodytas jų kiekis, matavimo vienetai, vieneto kaina, bendra kaina už konkrečių medžiagų grupę.

Trečia, Pareiškėjo atstovas V. B. per beveik 2,5 metų (nuo 2013-12-31 iki 2016-05-24) trukusį mokestinį patikrinimą kelis kartus teikė paaiškinimus (kaip nustatyta, skirtingus) bei dokumentus, tačiau 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutartį pateikė tik 2016-03-25, t. y. praėjus daugiau kaip 2 metams nuo patikrinimo pradžios, nors apie jos egzistavimą žinojo / turėjo žinoti nuo pat jos pasirašymo dienos, kadangi, kaip minėta, būtent jis pasirašė minėtą sutartį kaip pardavėjo (V. A.) ir pirkėjo (Pareiškėjo ir jo sutuoktinės) atstovas.

Ketvirta, Inspekcijos informacinės bazės duomenimis nustatyta, kad V. A. ir R. A. (ginčo turto pardavėjai), pateiktose Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose už 2007 metų mokesčių laikotarpį nedeklaravo pajamų už Pareiškėjui ir jo sutuoktinei neva parduotas statybines medžiagas.

Penkta, byloje nėra pateikta dokumentų, įrodančių kad už 2007-07-04 sutartimi įsigytas statybines medžiagas buvo atsiskaityta. Tokių duomenų nepateikė ir Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu. LVAT praktika GPMĮ 16 ir 19 straipsnių (aktualių taip pat ir nagrinėjamo ginčo atveju) taikymo aspektu yra vienareikšmė. LVAT 2010-12-31 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-1752/10 (žr. taip pat 2011-05-30 nutartį adm. byloje Nr. A-575-867/2011) yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo išlaidas) ir su turto pardavimu (ar kitoku perleidimu) 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, pvz.: jeigu nebuvo išsaugoti turto įsigijimo dokumentai ir nėra atitinkamų institucijų patvirtintų tokių dokumentų kopijų, iš turto pardavimo pajamų to turto įsigijimo kaina negali būti atimta, tokiu atveju pajamų mokestis turi būti skaičiuojamas nuo visos sumos, gautos už parduotą turtą, t. y. neatėmus to turto įsigijimo kainos. Pagal bendrąją įrodinėjimo taisyklę, kiekviena ginčo šalis turi pagrįsti aplinkybes, kuriomis remiasi kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu (LVAT 2007-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A14-225/07, 2011-03-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-662/11). Minėta teismų praktika tęsiama ir vėlesnėse bylose (2012-03-23 nutartis adm. byloje Nr. A556-1280/2012, 2013-02-07 nutartis adm. byloje Nr. A-602-158/2013). Atsiskaitymo pagal pateiktą 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutartį fakto nenustatyta nei iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sąskaitų bankuose išrašų, nei iš kitų byloje pateiktų dokumentų. Taigi, nagrinėjamu atveju nėra jokių objektyvių duomenų, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė V. A. ir R. A. būtų sumokėję daugiau negu nurodyta 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje, t. y. daugiau negu 63 000 Lt. Komisija neturi teisinio pagrindo pripažinti 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutartyje nurodytos 817 000 Lt sumos, neva Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sumokėtos už įsigytas statybines medžiagas, kadangi, kaip minėta, Pareiškėjo pateikti dokumentai neatitinka GPMĮ 19 straipsnio nuostatų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad didesnei negu nurodyta minėtoje 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje turto įsigijimo kainai pagrįsti Pareiškėjo atstovas (be 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo-pardavimo sutarties) taip pat pateikė:

1) AB DnB NORD banko kreditavimo sutartį, sudarytą tarp AB DnB NORD banko, Z. K. ir Pareiškėjo (kredito Gavėjai), pagal kurią Bankas suteikė 173772,01 Eur (600000 Lt) kreditą, kurio paskirtis: gyvenamo namo, unikalus numeris 4400-0900-9090, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), statyto už nuosavas lėšas refinansuoti; Kredito gavėjui suteikiamas kredito lėšas pervedant į Kredito gavėjo banke atidarytą sąskaitą (sąskaita Nr. (*duomenys neskelbtini*), AB DnB NORD bankas, atidaryta Z. K. vardu) po to, kai Kredito gavėjas pateikia Bankui prašymą suteikti kreditą ar jo dalį bei mokėjimo nurodymą (pavedimą) pervesti į Sąskaitą įskaitytas kredito lėšas pagal Sutartyje numatytą kredito paskirtį. Iš sąskaitos Nr. (*duomenys neskelbtini*) išrašo matyti, kad paskola Pareiškėjo sutuoktinei Z. K. buvo pervesta į sąskaitą 2007-07-25 ir tą pačią dieną buvo išimta iš sąskaitos grynaisiais pinigais. AB DNB bankas 2015-12-07 raštu Nr. 30.89-143/3684 informavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė kreditavimo „sutarties sąlygą 13.2 turėjo įvykdyti iki 2010-07-01 iki 2010-07-01 statybos darbai turi būti baigti, statinys teisės aktų nustatyta tvarka priimtas naudoti ir statinio pakeitimai įregistruoti Nekilnojamojo turto registre, o šias aplinkybes patvirtinantys dokumentai pateikti Bankui. Klientams 2008-05-27 įvykdžius išankstinį paskolos padengimą, Bankas nurodytų dokumentų pateikimo nebereikalavo.“

2) UAB Korporacija „T1“ 2007-07-11 turto vertės nustatymo pažymą, kurioje nurodyta, jog ginčo nekilnojamojo turto rinkos vertė vertinimo dieną (2007-07-11) buvo 1 012 000 Lt (iš to skaičiaus sąlyginai žemės sklypo – 127 000 Lt, valymo įrenginių – 15 000 Lt, kiemo statinių – 45 000 Lt), o priverstinio pardavimo vertė (kai priverstinio pardavimo laikotarpis – 1 metai) – 810 000 Lt (iš to skaičiaus sąlyginai žemės sklypo – 100 000 Lt, valymo įrenginių – 10 000 Lt, kiemo statinių – 36 000 Lt).

Komisijos vertinimu, aukščiau nurodyta kreditavimo sutartis ir turto vertės nustatymo pažyma patvirtina galimai didesnę įsigyto ginčo turto vertę, buvusią 2007-07-03 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties pasirašymo dieną, bet nepatvirtina Pareiškėjo ir jo sutuoktinės skundo argumentų apie realiai turto pardavėjams V. A. ir R. A. sumokėtą didesnę negu 2007-07-03 sutartyje nurodyta 63 000 Lt sumą, todėl šie dokumentai negali būti laikomi tinkamais ir priimtinais GPMĮ 19 str. 3 dalies nuostatų prasme, kad jų pagrindu būtų galima pagrįsti konkrečias ginčo turto įsigijimo išlaidas. Pareiškėjo skundo teiginiai apie AB DnB NORD banko suteikto tikslinio kredito panaudojimą pagal paskirtį taip pat nėra pagrįsti jokiais objektyviais duomenimis, įrodančiais, kad visa kredito suma buvo panaudota būtent gyvenamojo namo statyboms ar atsiskaityti su V. A. ir R. A. pagal 2007-07-04 statybinių medžiagų pirkimo–pardavimo sutartį. Byloje pateikta statybinių medžiagų įsigijimo dokumentų, atitinkančių GPMĮ 19 str. nuostatų reikalavimus, tik 127 502,66 Lt sumai, kuri ir buvo pripažinta ginčo turto įsigijimo (statybos) išlaidomis. Pastebėtina, kad į Pareiškėjo sutuoktinės sąskaitą banke pervesta kredito suma buvo išgryninta, todėl, kaip teisingai nurodyta Inspekcijos sprendime, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pasirinkdami finansines operacijas grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo / sumokėjimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) prisiėmė ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013). Būtent faktinis piniginių lėšų sumokėjimas yra esminis, tiesioginis įrodymas, patvirtinantis patirtas atitinkamo dydžio išlaidas. Nagrinėjamu atveju nenustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė būtų patyrę daugiau nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų negu apskaičiuota Inspekcijos sprendime.

Pareiškėjas skunde, remdamasis MAĮ 67 straipsnio ir VAĮ 8 straipsnio 1 dalimi bei LVAT praktika šių teisės normų taikymo aspektu, teigia, kad Inspekcijos sprendimas yra paremtas neteisingai įvertintomis aplinkybėmis, yra šališkas ir neobjektyvus, todėl turėtų būti panaikintas.

Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius detalčiai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjui mokesčio bazę ir mokėtiną GPM, kas suponuoja išvadą, kad įgyvendintos MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatos. Komisija pažymi, kad, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokesčių bazę, Pareiškėjas turėtų ne tik nurodyti aplinkybes, kurias vertinant galima būtų pagrįstai abejoti mokesčių administratoriaus paskaičiavimų teisingumu, tačiau ir pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytas aplinkybes, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje. LVAT yra akcentavęs, kad tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė (LVAT 2011-02-14 d. nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011 ir kt.). 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 padarytą išvadą. Tačiau apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010). Taigi, pagal MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo taisykles, neigiamos pasekmės dėl neįrodytų aplinkybių, paneigiančių mokesčių administratoriaus argumentus, tenka būtent mokesčių mokėtojui (LVAT 2009-09-21 nutartis adm. byloje Nr. A556-1024/2009, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-862/2010, 2016-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-3075-575/2016 ir kt.). Nagrinėjamu atveju, nustačius, kad Pareiškėjas Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2008 metus deklaravo 440 000 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų, pareiga pagrįsti šias išlaidas GPMĮ 19 straipsnio nuostatas atitinkančiais dokumentais tenka Pareiškėjui, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie turto įsigijimo ir statybos išlaidas. Pareiškėjas pateikė juridinę galią turinčių dokumentų tik 192 754,36 Lt sumai, todėl teigtina, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 6 str. 1 dalies, 8 str. 1 ir 2 dalies, 19 straipsnio ir 27 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo GPM bei su juo susijusias sumas.

LVAT 2011-06-27 sprendime adm. byloje Nr. A556-336/2011 yra išdėstęs, kad „VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog administraciniame akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai,

argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus“ (2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A756-450/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010; 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A556-15/2010, 2016-05-17 nutartis adm. byloje A835-556/2016). Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas nuostatas, taip pat įvertinusi ginčijamų mokesčių administratoriaus sprendimų, patikrinimo akto turinį, nurodo, kad aptarti procesiniai dokumentai yra pagrįsti ir motyvuoti faktinių aplinkybių ir įrodymų visuma bei įstatyminiu pagrindu, todėl nėra pagrindo išvadai dėl padaryto VAI 8 straipsnio pažeidimo ir Pareiškėjo argumentai pripažintini nepagrįstais bei atmestini.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-11-17 sprendimą Nr. 68-334.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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 pirmininkė

Edita Veršlienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė