



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A.Ž. 2016-08-17 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 24 d. Nr. S-160 (7- 187/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
nedalyvaujant
A.S.

2018 m. rugsėjo 4 d. posėdyje išnagrinėjusi A.Ž. (toliau – Pareiškėja) 2016 m. rugpjūčio 17 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-28 sprendimo Nr. 68-163 (toliau – Sprendimas), n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), vykdydama 2018-07-27 Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2018-07-18 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1300-442/2018, priima Pareiškėjos 2016-08-17 skundą dėl Inspekcijos 2016-06-28 sprendimo Nr. 68-163 ir jį išnagrinėja iš esmės.

Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) atliko Pareiškėjos 2008 m. gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) patikrinimą ir nustatė, kad Pareiškėja pažeidė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 19 straipsnio 3 dalies ir Metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM305 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2007 m. lapkričio 19 d. įsakymu Nr. VA-72 47.4 punkto nuostatas, t. y. 2010-04-29 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje (forma GPM305) už 2008 m. GPM305T priede „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos (apmokestinamos taikant 15 proc. tarifą), neteisingai apskaičiavo parduoto nekilnojamojo daikto apmokestinamųjų pajamų sumą, t. y. parduoto gyvenamojo namo (Duomenys neskelbiami) įsigijimo kainą įtraukė 355000 Lt jo pasigaminimo išlaidų, iš kurių 215852,97 Lt išlaidų nepagrindė buhalterinės apskaitos

dokumentais, tokiu būdu sumažindama apmokestinamųjų pajamų sumą bei mokėtiną pajamų mokesį.

Kauno AVMI 2016-03-30 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-184 dėl minėto pažeidimo Pareiškėjai buvo nurodyta papildomai sumokėti į biudžetą 9377,32 Eur GPM, 7703,51 GPM delspinigių ir skirta 10 proc. dydžio 937 Eur GPM bauda. Inspekcija Sprendimu Kauno AVMI 2016-03-30 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-184 patvirtino.

Inspekcija Sprendime įvertino Pareiškėjos skundo argumentą, kad dokumentai buvo prarasti vagystės metu, todėl patirtas išlaidas Inspekcija galėjo apskaičiuoti netiesiogiai, pritaikiusi ekonominių modelių vertinimo metodą.

Inspekcija, remdamasi GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatomis, 17 straipsnio 1 d. 21 punkto nuostatomis, 19 straipsnio 1, 2, 3 dalių nuostatomis, LVAT praktika, konstatavo, kad įstatymų leidėjas nustatė, jog apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš šių pajamų atimama turto įsigijimo kaina ir su šio turto perleidimu susijusios išlaidos, tačiau minėtas atimamas sumas privaloma pagrįsti dokumentais, kurie atitinka teisės aktų reikalavimus ir (arba) iš jų galima identifikuoti ūkinės operacijos turinį. T. y. patirtos išlaidos pagrindžiamos ne bet kokiais dokumentais, o tik tokiais, iš kurių galima nustatyti ūkinę operaciją, jos turinį (šalis, objektą, kainą ir pan.).

Inspekcija nurodė, kad pateikdama prašymą susitarti, Pareiškėja pridėjo Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kauno m. (Duomenys neskelbiami) policijos komisariato Kriminalinės policijos skyriaus 2016-02-05 raštą Nr.20-S-20907, kuriame nurodoma, kad 2013-01-07 Kauno m. (Duomenys neskelbiami) policijos komisariate buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr.25-1-00018-13, dėl vagystės pagal LR Baudžiamojo kodekso 178 str. 2 d. 2013-10-23 priimtas sprendimas užbaigti ikiteisminį tyrimą kaltinamuoju aktu. Dėl detalesnės informacijos siūloma kreiptis į Kauno apylinkės teismą. Tačiau pateiktas dokumentas nesuteikia jokios papildomos informacijos, neaišku, kada buvo įvykdyta vagystė ir kokie dokumentai buvo pavogti. Tokia abstraktaus pobūdžio informacija nėra pakankama, kad būtų įrodyta, jog gyvenamojo namo statybos dokumentai buvo prarasti vagystės atveju. Be to, nėra pateikta jokios informacijos apie tai, kad Pareiškėja, siekdama pasinaudoti GPMĮ jai suteikta teise iš turto pardavimo pajamų atimti šio turto pasigaminimo išlaidas, ėmėsi visų reikalingų priemonių, kad prarasti dokumentai būtų atkurti.

Inspekcija konstatavo, kad būtent Pareiškėjai tenka patirtų išlaidų įrodinėjimo pareiga, todėl nėra pagrindo sutikti, kad Inspekcija turėjo teisinį pagrindą taikyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 d. ir apskaičiuoti parduoto namo statybos išlaidas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcija Sprendime įvertino Pareiškėjos teiginį, kad ji gali būti atleista nuo delspinigių (jų dalies) ir baudos, nes ji nėra kalta dėl padaryto pažeidimo (MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktas, 141 straipsnio 1 dalies 1 punktas), t. y. dėl vagystės negali pagrįsti dalies patirtų statybos išlaidų. Sprendime nurodyta, kad mokesčių mokėtojui, neįvykdžiusiam MAĮ 40 straipsnyje nustatytos prievolės laiku sumokėti mokesį, atsiranda nauja prievolė - sumokėti atitinkamą delspinigių sumą už pradelstą laikotarpį. Už tinkamą mokesčių prievolių vykdymą atsakingas tik mokesčių mokėtojas, delspinigių skaičiavimas siejamas tik su mokesčių mokėtojo neteisėtu elgesiu mokant mokesčius. Šiuo atveju, Pareiškėja pati turėjo išsiaiškinti pajamų apmokestinimo, taip pat mokesčių deklaravimo ir sumokėjimo tvarką. Be to, Pareiškėjos nurodyta vagystė įvyko 2013 m., kai pareiga deklaruoti GPM už 2008 m. atsirado iki 2009-05-01 (GPMĮ (2003-11-25 redakcija Nr. IX-1848) 27 str. 1 d.), todėl nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėja nėra kalta dėl padaryto pažeidimo. Inspekcija nurodė, kad MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. pagrindu Pareiškėja nuo delspinigių mokėjimo negali būti atleista.

Dėl atleidimo nuo baudos Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad yra sumokėjusi apskaičiuotą GPM, todėl nėra pagrindo atleisti nuo baudos (MAĮ 141 str. 2 dalis).

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvadomis ir 2016-08-17 skunde Komisijai, nurodydama GPMĮ 19 straipsnio 1, 2, 3 dalies nuostatas, pažymi, kad iš šių teisės normų matyti, kad mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo išlaidas) ir su turto pardavimu (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 (LVAT 2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1752/2010). Pagal bendrąją įrodinėjimo taisyklę kiekviena ginčo šalis turi pagrįsti aplinkybes, kuriomis remiasi kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu (LVAT 2007 m. kovo 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A14-225/2007, 2011 m. kovo 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-662/2011).

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja nepateikė 215852,97 Lt statybos darbų patvirtinančių dokumentų, pagrįsta išimtinai tik rašytiniais dokumentais, kurie gali patvirtinti Pareiškėjos gyvenamojo namo statybos metu patirtas išlaidas. Tačiau Inspekcija nevertinto Pareiškėjos nurodytų aplinkybių, kad dalis gyvenamojo namo statybos metu patirtų išlaidų patvirtinančių dokumentų dėl vagystės yra prarasti. Pareiškėja nurodo, kad turėjo tiek lėšų gyvenamojo namo statybai, kiek yra deklaravusi (355000 Lt). Pareiškėjos nuomone, Inspekcija, vadovaudamasi visuotinai pripažintais protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principais, privalėjo išanalizuoti ir įvertinti objektyvius finansinius poreikius, susijusius su gyvenamojo namo bent jau būtiniausių konstrukcijų ir elementų įsigijimu.

Pareiškėja, vadovaudamasi Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 1 ir 4 punktais, 6.3.6 punktu, teismų praktika (LVAT 2012 m. kovo 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A555 - 1280/2012; LVAT 2011 m. gruodžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-3630/2011), pažymi, kad Inspekcija pagal namo projektą, pritaikiusi ekonominių modelių vertinimo metodą, turėjo visas galimybes, pasirinkusi įvairias statybos sąmatų skaičiavimo programas (pvz.: (Duomenys neskelbiami)), tiksliai apskaičiuoti Pareiškėjos turėtas išlaidas gyvenamojo namo statybai. Be to, iš VĮ „(Duomenys neskelbiami)“ duomenų matyti, kad gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) 2008-11-10 dienai - 501000 Lt, kurie aiškiai patvirtina, jog gyvenamojo namo pastatyti už 139147,03 Lt praktiškai neįmanoma.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjos parduoto nekilnojamojo turto apmokestinamosios pajamos apskaičiuotos GPM įstatymo nustatyta tvarka (pagal jos pateiktus daikto pasigaminimo išlaidas patvirtinančius dokumentus), todėl nebuvo jokio pagrindo mokestinės prievolės dydžio nustatyti pagal atliekamą mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.), yra ydinga. Pareiškėjos nuomone, mokesčių mokėtojui tikslingiau nepateikti jokių dokumentų apie statybos išlaidas ir tada prašyti taikyti MAĮ 70 straipsnio 1 dalį, nes pateikus bent vieną rašytinį dokumentą, atitinkantį reikalavimus, jis prarandą teisę į MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymą. Toks įstatymo normų aiškinimas akivaizdžiai prieštarauja jų paskirčiai ir tikslui.

Pareiškėja taip pat nesutinka su Inspekcijos Sprendimo dalimi, kuria patvirtinti apskaičiuoti delspinigiai ir bauda.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepagrįstai apskaičiavo delspinigius ir paskyrė baudą už paskaičiuotą 9377,32 EUR GPM, nes pati GPM suma apskaičiuota nepagrįstai.

Pareiškėja pažymi, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkte buvo nurodyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, taip pat baudų, jeigu yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas pagrindas (jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo). Pareiškėja akcentuoja, kad namo statybai patyrė 355000 Lt išlaidų, kurių dalies dėl objektyvių priežasčių

(vagystės) negali pagrįsti rašytiniais įrodymais, todėl ir dėl šios priežasties ji negali būti pripažinta kalta dėl padaryto pažeidimo.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas netenkintinas, Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai pagal GPMĮ nuostatas apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti į biudžetą 9377,32 Eur GPM, 7703,51 Eur GPM delspinigių, 10 proc. 937 Eur GPM baudos nustačius, jog Pareiškėja, 2008-12-17 pardavusi nekilnojamąjį turtą (gyvenamąjį namą (Duomenys neskelbiami) neteisingai apskaičiavo parduoto nekilnojamojo daikto apmokestinamųjų pajamų sumą, t. y. į parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo kainą nepagrįstai įtraukė 215852,97 Lt išlaidų, kurių nepagrindė buhalterinės apskaitos dokumentais.

Dėl statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų.

Pagal GPMĮ (2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007 redakcija) 16 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, 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 straipsnio nustatyta tvarka. Vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta turto įsigijimo kaina ir sumokėtas komisinis atlyginimas bei mokesčiai, rinkliavos, susiję su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn. GPMĮ 19 straipsnio 2 dalyje nustatyta, 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). GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje reglamentuota, kad iš turto pardavimo pajamų 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. Taigi, minėtose nuostatose yra aiškiai apibrėžta pareiga turėti išlaidas pagrindžiančius dokumentus, iš kurių galima nustatyti ūkinę operaciją, jos turinį.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Pareiškėja 2008 m. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje deklaravo 369000 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, 363900 Lt turto įsigijimo kainą ir 5100 Lt apmokestinamųjų pajamų. Pareiškėja pateikė statybos darbus patvirtinančius dokumentus 99800 Lt sumai bei statybinių medžiagų įsigijimo dokumentus 39347,03 Lt sumai. Pareiškėja 215852,97 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidoms pagrįsti nepateikė dokumentų, kurie gali būti laikomi tinkamu įrodymu GPMĮ 19 straipsnio prasme, nors tokią pareigą turėjo.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija nevertino jos nurodytų aplinkybių, kad dalis gyvenamojo namo statybos metu patirtų išlaidų patvirtinančių dokumentų dėl vagystės yra prarasti. Pareiškėja skunde akcentuoja, kad dėl vagystės nėra išlikusių dokumentų, įrodančių pamatams naudotų medžiagų įsigijimą, namo išorinių medinių sienų, sienų šiltinimo medžiagos įsigijimą, medinių perdangų, langų, durų įsigijimą, stogo šiltinimo medžiagos ir stogo dangos įsigijimą, medienos, būtinos stogo konstrukcijoms įsigijimą ir kt. Nurodoma, kad Inspekcija,

vertindama Pareiškėjos sąnaudas, turi galimybę vadovautis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 1 ir 4 punkto nuostatomis ir, taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, pasirinkusi įvairias statybos sąmatų skaičiavimo programas (pvz.: Sistela), tiksliai apskaičiuoti Pareiškėjos turėtas išlaidas gyvenamojo namo statybai.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja savo teiginiui dėl dokumentų praradimo vagystės metu pagrįsti, pateikė Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kauno m. (Duomenys neskelbiami) policijos komisariato Kriminalinės policijos skyriaus 2016-02-05 raštą Nr. 20-S-20907, kuriame nurodoma, kad 2013-01-07 Kauno m. (Duomenys neskelbiami) policijos komisariate buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 25-1-00018-13 dėl vagystės pagal Baudžiamojo kodekso 178 str. 2 d. 2013-10-23 priimtas sprendimas užbaigti ikiteisminį tyrimą kaltinamuoju aktu.

Komisija, įvertinusi turimą informaciją, konstatuoja, kad minėtame Kauno m. Žaliakalnio policijos komisariato Kriminalinės policijos skyriaus rašte pateikta informacija nėra pakankama konstatuoti, kad vagystės metu buvo prarasti būtent Pareiškėjos gyvenamojo namo, esančio (Duomenys neskelbiami), statybos dokumentai. Jokių detalesnių aplinkybių, susijusių su šia vagyste, Pareiškėja nenurodė. Kitokių įrodymų, patvirtinančių, kad buvo pavogti minėti dokumentai, byloje nėra. Todėl, Komisijos nuomone, Pareiškėjos nurodytos dokumentų praradimo aplinkybės yra abejotinos ir negali būti vertintinos kitaip, kaip gynybos priemonė, siekiant palankaus mokestinio patikrinimo rezultato. Inspekcijos pozicija šiuo klausimu laikytina objektyvia.

Komisija, sprendama, ar nagrinėjamoje byloje turėtų būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, nurodo, kad pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (pvz., *LVAT 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010, 2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-146/2011, 2012 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1984/2012, 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27/2013, 2015 m. gruodžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-384-442/2016*).

Taigi, mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) yra papildoma įrodinėjimo priemonė tuo atveju, kai įrodymų, kuriais gali vadovautis mokesčių administratorius, nepakanka. Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nelaikomas objektyvios tiesos nustatymu, bet pagal įstatymą yra laikomas pagalbiniais faktiniais duomenimis, kurių negalima nustatyti įprasto įrodinėjimo proceso

metu (*LVAT 2012 m. gegužės 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-1236/2012, 2014 m. balandžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A602-409/2014*).

Komisija pažymi, kad išlaidų, kuriomis mokesčių mokėtojas mažina apmokestinamąsias pajamas, pagrįstumą, neabejotinai privalo įrodyti mokesčių mokėtojas. Ši mokesčių mokėtojo pareiga išplaukia iš anksčiau minėto GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies reglamentavimo, kuriame įtvirtinta pareiga turėti ūkinės operacijos turinį nurodančius dokumentus. GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje numatytais teisės normomis realizuojami mokesčių mokėtojų lygybės ir visuotinio privalomumo principai ir užtikrinamas teisingumas visuomenėje (*LVAT 2018-04-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A-783-575/2018*).

Komisijos nuomone, ginče nagrinėjamu atveju, kai Pareiškėja nepagrindė apskaitos dokumentais ar kitais įrodymais faktiškai patirtų išlaidų, MAĮ 70 straipsnis netaikytinas, nes jame nustatyti pagrindai siejami su pajamų slėpimu. Šiuo atveju mokesčių administratorius nenustatė apmokestinamųjų pajamų slėpimo, išlaidų neatitikimo pajamoms ar kitų panašaus pobūdžio faktų, eliminuojančių galimybę mokesčių administratoriui mokestinę prievolę nustatyti įprastine tvarka, todėl, konstatavus, kad dėl nepateiktų buhalterinės apskaitos dokumentų 215852,97 Lt išlaidos negali būti pripažintos mažinančiomis apmokestinamąsias pajamas, nesant kitų klausimų dėl galimybės apskaičiuoti mokestinę prievolę įprasta tvarka, mokesčių administratorius neturi galimybės taikyti MAĮ 70 straipsnį. Vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 2 dalies nuostatomis, turto įsigijimo kaina (pasigaminimo išlaidos) galėtų būti pagrįstos ne tik apskaitos dokumentais, bet ir kitais įrodymais, pvz., mokėjimo pavidimais ar pan., kurie leistų nustatyti (pagrįsti) faktiškai patirtų išlaidų turinį ir kainą, tačiau tokių įrodymų Pareiškėja nepateikė.

Dėl atleidimo nuo baudos ir delspinigių.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepagrįstai apskaičiavo delspinigius ir paskyrė baudą už paskaičiuotą 9377,32 Eur GPM, nes pati GPM suma apskaičiuota nepagrįstai.

Pareiškėja pažymi, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkte buvo nurodyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, taip pat baudų, jeigu yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas pagrindas (jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo). Pareiškėja nurodo, kad namo statybai patyrė 355000 Lt, kurių dalies dėl objektyvių priežasčių (vagystės) negali pagrįsti rašytiniais įrodymais, todėl ji negali būti pripažinta kalta dėl padaryto pažeidimo.

Komisija pažymi, kad delspinigiai yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Jie pradedami skaičiuoti tada, kai atsiranda įstatymų numatyti pagrindai – mokestinės prievolės neįvykdymas.

MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies jeigu yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas, taip pat kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims. MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, jog atleidimo nuo pagal šio įstatymo 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaukiami mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytas atleidimo nuo baudos (delspinigių) mokėjimus už mokesčių įstatymo pažeidimus pagrindas apima tuos atvejus, kai mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pagal Mokesčių administravimo ar kitus mokesčio įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama (pvz., žr. *LVAT 2005 m. vasario 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A15-141/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 82–89; 2005 m. spalio 11 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A15-1421/2005*). Aiškindamas MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat yra pažymėjęs, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo baudos (delspinigių) sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta, jei mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti šia atleidimo nuo poveikio priemonių galimybe, tenka būtent mokesčių mokėtojui (žr., pvz., *LVAT 2011 m. kovo 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-364/2011*).

Vertinant Pareiškėjos argumentą, kad dėl dokumentų vagystės negali rašytiniais įrodymais pagrįsti dalies patirtų išlaidų, todėl ji negali būti pripažinta kalta dėl padaryto pažeidimo, akcentuotina tai, kad pareiga teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokestį ir pateikti su mokesčių apskaičiavimu susijusius dokumentus, tenka mokesčių mokėtojui. Pareiga deklaruoti GPM už 2008 m. Pareiškėjai atsirado iki 2009-05-01 (GPMĮ (2003-11-25 redakcija Nr. IX-1848) 27 str. 1 d.). Pareiškėjos nurodyta vagystė, dėl kurios, jos teigimu, ji prarado dalį dokumentų, įvyko 2013 metais. Todėl Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja nesiėmė visų reikalingų priemonių užtikrinti dokumentų saugumą, taip pat nesiėmė jokių veiksmų, kad prarasti dokumentai būtų atkurti. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, konstatuotina, kad MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. pagrindu Pareiškėja nuo GPM delspinigių mokėjimo negali būti atleista.

MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta, kad nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas.

Skundo nagrinėjimo metu nenustatyta, kad Pareiškėja GPM, susijusį su paskirta bauda, būtų sumokėjusi ar šio mokesčio mokėjimas būtų atidėtas ar išdėstytas (tokių duomenų nepateikė ir Pareiškėja), todėl konstatuotina, kad Pareiškėja neatitinka MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje numatytų sąlygų ir atleidimo nuo paskirtos baudos klausimas nespėtinas.

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

Patvirtinti Inspekcijos 2016-06-28 sprendimą Nr. 68-163.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Vilma Vildziūnaitė