



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL T. F. SKUNDO**

2020 m. liepos 20 d. Nr. S-133 (7-110/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo T. F. (toliau – Pareiškėja) 2020-05-18 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-04-29 sprendimo Nr. 68-34 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėja ir Atsakovo atstovė N. O. 2020-06-09 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI) atliko Pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2016-12-31 ir 2020-01-16 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.1) FR0680-26 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame konstatavo, kad Pareiškėja 2016 m. metinėje pajamų deklaracijoje neteisingai nurodė nekilnojamojo turto įsigijimo kainą bei su pardavimu susijusias išlaidas ir nuo gautų pajamų nesumokėjo į valstybės biudžetą 2245 Eur GPM.

Vilniaus AVMI 2020-03-13 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.1) FR0682-144 patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 2245 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 662,63 Eur GPM delspinigius ir 225 Eur GPM baudą.

Inspekcija Sprendimu Vilniaus AVMI sprendimą patvirtino.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir pateikia argumentus.

Dėl pirkimo–pardavimo sutarties kvalifikavimo

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktikoje ne kartą pasisakyta, kad pagal Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 4.12-4.15 straipsnių nuostatas daiktai yra skirstomi į pagrindinius ir antraeilius daiktus, galinčius būti savarankiškais santykių objektais. Antraeiliais daiktais pripažįstami tik su pagrindiniais daiktais egzistuojantys arba pagrindiniams daiktams priklausantys, arba kitaip su jais susiję daiktai (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2007 m. vasario 5 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-32/2007).

Pareiškėja pažymi, kad šiuo atveju žemės sklype esantys pastatai yra antraeiliai daiktai, kurie negali egzistuoti be žemės sklypo, nes yra tvirtai susiję su žeme. CK 4.14 straipsnio 1 dalis nustato, kad antraeilį daiktą ištinka pagrindinio daikto likimas, jeigu sutarties ar įstatymo nenustatyta kitaip.

Lietuvos Respublikos Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) įstatymo 10 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad žemės sklypas negali būti registruojamas kaip priklausinys. Žemės sklypo priklausiniu gali būti tik statinys. Statinys gali būti įregistruotas tik kaip žemės sklypo, kuriame jis yra, priklausinys. To paties straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad NTR kaip priklausiniai gali būti registruojami ir nekilnojamieji daiktai arba tų daiktų dalys, kurie Nekilnojamojo turto kadastru

įstatymo nustatyta tvarka nėra suformuoti kaip atskiri nekilnojamojo turto objektai ir jiems nėra suteiktas unikalus numeris. Tokie nekilnojamojo turto objektai nekilnojamojo turto registre įregistruojami kaip priklausiniai pagrindinio nekilnojamojo turto registro įrašė padarant šio įstatymo 15 straipsnio 2 dalyje numatytą žymą.

Pareiškėja nurodo, kad nagrinėjamu atveju, iš NTR išrašo, kuris atsispindi ir 2016-11-30 Pirkimo–pardavimo sutartyje Nr. 7963 (toliau – Sutartis), matyti, kad kiekvienas daiktas NTR yra registruotas kaip atskiras nekilnojamojo turto objektas, kiekvienas daiktas turi atskirą unikalų numerį. Tačiau NTR įstatymo nuostatos nereglamentuoja ir nelemia, kad daiktas ar jo dalis tik dėl jo registracijos ar dėl tokių jo savybių kaip suformavimas atskiru nekilnojamojo turto objektu arba unikalios numerio suteikimas negali būti pripažintas daikto priklausiniu, o tuo labiau paneigti fakto, kad antraeilis daiktas yra neatsiejamai susijęs su pagrindiniu daiktu, nes antraeilis daiktas negalėtų egzistuoti be pagrindinio daikto. Taip pat pažymėtina, kad Nekilnojamojo turto registro paskirtis yra išviešinti duomenis apie nekilnojamuosius daiktus.

Pareiškėja pažymi, kad duomenų apie nekilnojamuosius daiktus išviešinimas nenulemia daikto paskirties ir jo ryšių su kitais daiktais, taigi nereiškia, kad daikto savybės ar kriterijai yra būtent tokie; išviešinti duomenys nelemia daikto likimo (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2011 m. spalio 24 d. nutartis civilinėje byloje Nr. 3K-3-422/2011).

Pareiškėja nurodo, kad pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatas, apmokestinant nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, nekilnojamojo turto daiktai suprantami taip, kaip jie apibrėžti CK. Pagal CK pateiktą nekilnojamojo turto apibrėžimą, nekilnojamojo turto daiktai laikomi daiktai, kurie yra nekilnojami pagal prigimtį (pvz. žemė, statiniai ir pan.). Iš to, kas išdėstyta, seka, kad Sutartimi parduotas turtas gali būti deklaruojamas į vieną GPM308 deklaracijos eilutę, nes žemės sklypas ir ant jo esantys statiniai yra neatsiejamai vienas su kitu susiję.

Dėl mokesčių mokėtojo teisių

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 3 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Nurodo, kad Pareiškėja nuo 2017-04-20 aktyviai bendrauja su mokesčių administratoriumi, teikia paaiškinimus, renka įrodymus, tiek tiesiogiai, tiek telefonu bendrauja, konsultuojasi su Inspekcijos darbuotojais.

Pareiškėja nurodo, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokesčines naudas. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokesčines naudas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2008 m. vasario 20 d. sprendimas, adm. byloje Nr. A-556-250/2008). Pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokesčines naudas, privalo mokesčių administratorius (LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008).

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių teisės srities santykiuose turinio viršenybės prieš formą principas – tai pirmenybės suteikimas santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Jį galima vertinti dvejopai: kuomet mokesčių teisinių santykių dalyvių veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, numatytas mokesčių įstatymuose, žiūrima į veiklos esmę ir vadovaujamosi mokesčių įstatymų nuostatomis, taikytinomis veiklos turiniui. Tačiau mokesčių teisinių santykių dalyviai, siekdami naudos, formaliai veiklos išraiška gali mėginti užmaskuoti tikrąją veiklos turinį. Susidūrus su tokiu elgesiu šis principas padeda atskleisti asmens tikslą, kuris slepiasi už formalaus taisyklių laikymosi. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. Antroji dalis – palankesnė mokesčių mokėtojams: „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka

formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas“.

Pareiškėja teigia, kad veiklos vertinimas atliekamas *inter alia* (be kita ko) paisant protingumo ir sąžiningumo principų; turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokestinių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokestinių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (LVAT 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013; 2013 m. lapkričio 12 d. sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2017 m. liepos 4 d. nutartį adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Pareiškėja nurodo, kad preliminarioje sutartyje buvo nurodyta bendra žemės sklypo su statiniais kaina, notaras H. O. (toliau – Notaras) pasiūlė Sutartyje nurodyti kiekvieno parduodamo daikto kainą atskirai, jo nuomone, toks turto išdėstymas sukeltų mažesnes mokestines prievoles Pareiškėjai. Akivaizdu, kad toks Notaro pasiūlymas buvo klaidingas. Taip pat “C1” nekilnojamojo turto brokeris C. D. (toliau – Brokeris), pateikė Pareiškėjai klaidingas rekomendacijas, savo klaidą Brokeris pripažįsta ir yra pasiryžęs padėti pakeisti Sutartį (Priedas Nr. 3), tačiau ją keičiant, Pareiškėja susiduria su papildomomis išlaidomis už procesinių dokumentų parengimą teismui, žyminiu mokesčiu, o Pirkėja, kuri yra įkeitusi parduotą turtą bankui už paskolą, gali gauti baudą arba paskolos sutarties sąlygos banko iniciatyva gali būti pakeistos.

Pareiškėja nurodo, kad pagal gero administravimo principą valstybės institucijos turi vykdyti procedūrą nešališkai ir objektyviai. Pagal bendrąją taisyklę, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti visų LR teisės aktų nuostatų, kodėl jos yra neteisingos (Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 2 dalis). Pareiškėja mano, kad Sprendime nenustatytas Pareiškėjos siekis gauti mokestinę naudą, Sutartimi parduotų daiktų kainos skaidymas nėra teisingas ir neturi būti mokesčio apskaičiavimo pagrindu.

Dėl Sutarties ginčijimo

Mokesčių mokėtoja nurodo, kad neatmeta galimybės ginčyti sudarytą Sutartį. Pareiškėja 2020-05-15 išsiuntė Pirkėjai pasiūlymą dėl Sutarties pakeitimo (Priedas Nr. 4), Pirkėja iki 2020-06-15 turi pateikti atsakymą. CK 6.223 straipsnio 3 dalyje nustatyta privaloma ikiteisminė ginčų dėl sutarties pakeitimo nagrinėjimo tvarka. Suinteresuota pakeisti sutartį šalis pirmiausiai su siūlymu keisti sutartį turi kreiptis į kitą šalį. Tik šiai atsisakius pakeisti sutartį ar neatsakius į tokį siūlymą, suinteresuota šalis įgyja teisę kreiptis į teismą ir pateikti ieškinį dėl sutarties pakeitimo.

Pareiškėja nurodo, kad ne kartą kreipėsi telefonu į Pirkėją, tačiau ji keisti Sutartį atsisako, nes baiminasi, kad bankas pakeis paskolos sutarties sąlygas į Pirkėjai nepalankią pusę. Pareiškėja viliasi, kad Pirkėja pakeis nuomonę, taip pat Pareiškėja išipareigoja pateikti Inspekcijai Pirkėjos atsakymą ir/ar informaciją dėl kreipimosi į teismą su ieškiniu dėl Sutarties pakeitimo.

Dėl patirtų išlaidų

Pareiškėja išdėsto GPMĮ 19 straipsnio nuostatas. Nurodo, kad Sutartimi Pareiškėja pardavė 13/16 dalių turto už 35750 Eur. Pagal 2010-07-10 Pirkimo–pardavimo sutartį ir 2011-03-31 Pirkimo–pardavimo sutartį, bei 2016-04-14 Paveldėjimo pagal įstatymą teisės liudijimą, Pareiškėja įgijo turtą, kurio vertė 356186 Eur. Pareiškėja pagal 2010-07-10 Pirkimo–pardavimo sutartį patyrė 46 Eur išlaidų. 2010-06-29 žemės sklypo įsigijimui buvo paimtas kreditas, 2016-04-01 grąžinta 3871,36 Eur kredito. Kredito tikslas (panaudojimas) – paruošti žemės sklypą statybos darbams. 2011-05-05 buvo sudaryta Projektavimo darbų sutartis (Priedas Nr. 5) dėl vienbučio gyvenamojo namo ir pirties adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniaus r., (žemės sklypo kadastrinis (duomenys neskelbtini)) techninio projekto ir statybos leidimo išdavimo gyv. namui, sutarties kaina 2027,34 Eur. Projektas patvirtintas 2013-02-25 Nacionalinės žemės tarnybos prie žemės ūkio ministerijos Vilniaus rajono skyriaus vedėjo įsakymu Nr. 48VĮ-(14.48.2.)-455 (Priedas Nr. 6). Žemės

sklypas įsigytas, pagal 2010-07-10 Pirkimo–pardavimo sutartį, negali būti laikomas ekvivalentiniu, žemės sklypui parduotam Sutartimi.

Pareiškėjos nuomone, Sprendime neteisingai nurodoma, kad Kredito suma negali būti priskirta prie žemės sklypo tvarkymo darbų. Pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnio 2 dalies 96 punktą, statybos sklypas – tai nustatytų ribų žemės sklypas (teritorijos dalis), kuriame atliekami statybos darbai, to paties straipsnio 2 dalies 97 punkte, nurodyta, kad statybos sklypo tvarkymas – tai sklypo reljefo formavimas (žeminimas, aukštinimas, lyginimas), sklypo inžinerinių tinklų ir sklypo susisiekimo komunikacijų tiesimas, žaidimų ir kitų aikštelių įrengimas, tvorų tvėrimas, apželdinimas, taip pat 89 punkte numatyta, kad statinio tyrimai – tai statinio statybos sklypo (ar, kai reikia, gretimos teritorijos), inžinerinių tinklų ir susisiekimo komunikacijų sklypų (trasų) inžineriniai geodeziniai tyrimai, inžineriniai geologiniai, geotechniniai ir kiti tyrimai; aplinkos, kraštovaizdžio, higieniniai tyrimai; kai rekonstruojamas ar remontuojamas esamas statinys arba pristatomas prie esamo statinio (statant arti jo) naujas statinys, taip pat esamo ir gretimų statinių, kuriems gali turėti įtakos numatomi statybos darbai, tyrimai; esamų pastatų nuosėdžių ir deformacijų stebėjimai.

Pareiškėjos nuomone, atsižvelgiant į pateiktą reglamentavimą, grąžinta 3871,36 Eur kredito suma turėtų būti priskiriama prie žemės sklypo su statiniais įsigijimo kainos. Pareiškėja nurodo, kad į suvestinę (Priedas Nr. 1) įtrauktos skirtingos grupės išlaidos: 1) Pareiškėjos ir sutuoktinio bendromis lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto įsigijimo, statybos, formavimo, pertvarkymo ir remonto darbams skirtos išlaidos; 2) Pareiškėjos asmeninėmis lėšomis atlikto turto įsigijimo, statybos, formavimo, pertvarkymo ir remonto darbams skirtos išlaidos.

Pareiškėja nurodo, kad Sprendime apskaičiuojama 13/16 parduoto žemės sklypo su statiniais įsigijimo kaina, tačiau Pareiškėjai neaišku, kodėl nurodoma, jog 5/16 dalių buvo paveldėtos ir 8/16 dalys pasistatytos, toks įsigijimo kainos ir skirstymo paskaičiavimas neargumentuotas jokiais įstatymais. Pareiškėja nurodo, kad susisieki su UAB "A1" šie patvirtino, jog ji įsigijo pirtį iš UAB "A1" (Priedas Nr. 7).

Pareiškėja nurodo, kad išlaidos patirtos kartu su sutuoktiniu, pagal pateiktą suvestinę sudaro 33953,72 Eur. Po sutuoktinio mirties Pareiškėja turtą tvarkė savo lėšomis, šios išlaidos turėtų būti atimtos iš galutinės pardavimo kainos.

Pareiškėja nurodo išlaidas, patirtas po sutuoktinio mirties (2015-11-08): pareiškimas apie palikimo priėmimą, patirtos 2016-01-29, išlaidų suma 19,00 Eur; paveldėto turto apyrašo sudarymas, pagal PVM sąskaitą faktūrą ASMK 0002865, išlaidų suma 94,16 Eur; atlikti kadastriniai matavimai, pagal sąskaitą faktūrą Serija FA 15 Nr. 12/65, išlaidų suma 120,00 Eur; nuosavybės teisės liudijimas, išlaidos patirtos 2016-03-23, išlaidų suma 43,62 Eur; paveldėjimo pagal įstatymą teisės liudijimas, išlaidos patirtos 2016-04-14, išlaidų suma 67,50 Eur; pirkimo–pardavimo sutartis, išlaidos patirtos 2016-11-30, išlaidų suma 1374,57 Eur; elektros ir signalizacijos instaliacijos darbai, pagal PVM Sąskaitą faktūrą Serija RTV Nr. 00534, išlaidų suma 2548,05 Eur; mūrio ir remonto darbai, pagal PVM Sąskaitą faktūrą Nr. 00537, išlaidų suma 3322,66 Eur. Galutinis atsiskaitymas su Pirkėja 3,58 Eur. Bendra patirtų išlaidų suma 6353,14 Eur. Viso patirta 40306,86 Eur išlaidų susijusių su turto įsigijimo, statybos, formavimo, pertvarkymo ir remonto išlaidomis. Pareiškėjos nuomone, Sprendime pateiktas neteisingas turto įsigijimo išlaidų apskaičiavimas ir įvertinimas.

Dėl baudų skyrimo

Pareiškėjos nuomone, keičiantis gautų pajamų dydžiui, baudos turėtų būti perskaičiuojamos. Sprendime nepagrįstai delspinigiai skaičiuojami už 989 dienas, nei CK, nei mokesčių įstatymai nesuteikia teisės skaičiuoti delspinigius daugiau, kaip už 180 dienų (MAI 98 straipsnio 2 dalis).

Dėl papildomų dokumentų pateikimo ateityje

Pareiškėja pažymi, kad, siekdama apginti savo, kaip sąžiningos mokesčių mokėtojos teises ir įrodyti tiesą, papildomai kreipėsi į notarų rūmus su prašymu pateikti informaciją apie galimybes ginčyti Sutartį (Priedas Nr. 8). Pareiškėja pateikė pasiūlymą Pirkėjai dėl Sutarties pakeitimo. Pareiškėja išsipareigoja pateikti informaciją ar su Pirkėjais pavyks sudaryti susitarimą, o šio nepavykus sudaryti, kreipsis į teismą, dėl sutarties pakeitimo.

Dėl paaiškinimų pateikimo

Pareiškėja prašo pateikti paaiškinimą, ar pakeitus Sutarties sąlygą, ją išdėstant sekančiai: nurodant, kad parduodamas žemės sklypas su statiniais, kurio vertė 44000 Eur, nedetalizuojant kiekvieno daikto kainos, Pareiškėjai būtų suteikta galimybė deklaruoti parduotą turtą į vieną deklaracijos eilutę.

Pareiškėja, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes bei vadovaudamasi aukščiau nurodytomis teisės normomis, Inspekcijos prašo pripažinti, kad žemės sklypas su statiniais įregistruotas vienu registro Nr. 44/1637653, pagal Sutartį yra vienas naujai suformuotas daiktas ir turto įsigijimo kaina yra šio daikto pagaminimo, rekonstravimo ir kapitalinio remonto išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį), suteikti leidimą parduotą turtą deklaruoti vienoje GPM308 deklaracijos eilutėje, atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą, atsižvelgiant į Pareiškėjos išdėstytas aplinkybes, patikslinti skiriamos baudos dydį.

Inspekcija Sprendime išdėsto esminius su nustatytu pažeidimu susijusius klausimus.

Dėl pajamų, gautų už parduotą nekilnojamąjį turtą

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pagal Sutartį už 35750,00 Eur pardavė: 13/16 dalių žemės sklypo už 20312,5 Eur, 13/16 dalių gyvenamojo namo už 174,69 Eur, 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo už 14625 Eur, 13/16 dalių lauko virtuvės už 637,81 Eur, esančius adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniaus r. sav.

Nustatyta, kad Pareiškėja 13/16 dalių žemės sklypo įsigijo pagal 2010-07-10 Pirkimo-pardavimo sutartį ir 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą už 2967,11 Eur, 13/16 dalių gyvenamojo namo ir 13/16 dalių lauko virtuvės įsigijo pagal 2011-03-31 Pirkimo-pardavimo sutartį ir 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą atitinkamai už 397,36 Eur ir už 197,39 Eur. Vienbutį gyvenamąjį namą Pareiškėja pasistatė (2015-12-31 Deklaraciją apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą Nr. 1) ir po sutuoktinio J. Y. mirties 2015-11-08, dalį paveldėjo pagal 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą. Atsižvelgus į mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos pateiktus vienbučio gyvenamojo namo atliktų statybos darbų išlaidas patvirtinančius dokumentus ir Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijime nustatytą vienbučio gyvenamojo namo vidutinę rinkos vertę, apskaičiuota, kad 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo įsigijimo kaina 19060,11 Eur.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 2 straipsnio 16 dalies 3 punkto, 5 straipsnio 1 ir 2 dalies, 8 straipsnio 1 dalies ir 19 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo, kad Pareiškėja 2016 m. gavo 17785,81 Eur apmokestinamųjų turto pardavimo pajamų (13/16 dalių žemės sklypo – 17345,39 Eur (20312,5 – 2967,11); 13/16 dalių gyvenamojo namo – 0 Eur (174,69 – 397,36); 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo – 0 Eur (14625,00 – 19060,11); 13/16 dalių lauko virtuvės – 440,42 Eur (637,81 – 197,39), kurios vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu.

Inspekcija nurodė, kad notarine forma patvirtintuose dokumentuose esantys faktai yra nustatyti ir neįrodinėjami, kol šie dokumentai (jų dalys) įstatymų nustatyta tvarka nėra pripažinti negaliojančiais. Inspekcija išdėstė LVAT praktiką ir nurodė, kad 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 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1853/2010). Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja, sudarydama notarinį sandorį, išreiškė savo valią dėl jo turinio, o mokesčių administratorius neturi jokio teisinio pagrindo vertinti Sutartyje nurodytų parduoto nekilnojamojo turto verčių kitaip, nei nurodyta pačioje Sutartyje.

Dėl parduoto turto deklaravimo vienoje eilutėje

Inspekcija nurodė, kad pagal Inspekcijos viršininko 2014-12-19 įsakymu Nr. VA-200 patvirtintų Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų formų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių (toliau – Taisyklės) VIII skyriaus 50.3 papunktį, kiekvieno daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos turi būti įrašomos atskirose metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM308T priedo I skyriaus eilutėse. Pažymėjo, kad GPMĮ 19 straipsnyje nenumatyta

galimybė į vieno parduoto nekilnojamojo turto objekto įsigijimo išlaidas įtraukti kito parduoto nekilnojamojo turto objekto įsigijimo išlaidas. Pažeidžiant Taisyklių 50.3 papunktį, t. y. deklaruojant nekilnojamojo turto objektų pardavimo pajamas bei įsigijimo išlaidas vienoje eilutėje, žemės sklypo apmokestinamosios pajamos būtų mažinamos statinių (vienbučio gyv. namo ir lauko virtuvės) įsigijimo išlaidomis, o tas prieštarautų GPMĮ 19 straipsnio nuostatomis. Todėl nėra galimybės deklaruoti parduotą nekilnojamąjį turtą vienoje eilutėje.

Dėl patirtų išlaidų

Inspekcija Pareiškėjos prašymą įtraukti kredito 3871,36 Eur gražintą sumą į išlaidų suvestinę pažymėjo, kad žemės sklypo įsigijimui ir pertvarkymui, paimto kredito gražinta dalis 3871,36 Eur patikrinimo akte neįtraukta į žemės sklypo įsigijimo kainą, tačiau įsigytos žemės vertė pagal jos pirkimo sutartį buvo įtraukta į patirtų išlaidų suvestinę, todėl gražinto kredito sumos įtraukimas į išlaidų suvestinę būtų patirtų išlaidų žemei dvigubinimas, todėl Pareiškėjos prašymas yra nepagrįstas.

Vertindama Pareiškėjos teiginius dėl gerbūvio darbų ir pirties įrengimo nepriskyrimo patirtoms išlaidoms, Inspekcija nurodė, kad sklypo tvarkymo bei pirties įrengimo išlaidos galėtų būti įtrauktos į gyvenamojo namo statybos išlaidas, tačiau Pareiškėjos pateikti dokumentai neatitinka apskaitos dokumentams keliamų reikalavimų. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjos pateiktame 2012-05-11 UAB "A1" elektroninio kasos aparato kvite dėl pirties įrengimo darbų, nenurodytas paslaugos gavėjas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002 m. gegužės 29 d. nutarimu Nr. 780 „Dėl Mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo taisyklių patvirtinimo“ 2.2 papunkčiu išlaidos gali būti pripažintos sąnaudomis pagal kasos aparatų kvitus, jeigu prekių ar paslaugų, kurių įsigijimą patvirtina kasos aparato kvitas, vertė (įskaitant PVM) neviršija 1000 litų. To paties nutarimo 2.1 papunktyje nustatyta, kad sąskaita faktūra ir PVM sąskaita faktūra juridinės galios neturi ir pagal jas išlaidos negali būti pripažintos sąnaudomis, o pirkimo PVM – atskaitomu PVM pagal PVM sąskaitą faktūrą, jeigu jose nėra visų teisės aktuose nustatytų privalomų rekvizitų. Inspekcija, atsižvelgdama į nurodytą reglamentavimą, nurodė, kad Pareiškėjos pateiktas dokumentas negali būti papildomas (nes tai yra pinigų apskaitos dokumentas). Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjai buvo paaiškinta, kad ji gali pateikti iš UAB "A1" papildomus dokumentus, iš kurių būtų galima nustatyti suteiktos paslaugos (pirties įrengimo) pirkėją, tačiau kartu su skundu tokio dokumento Pareiškėja nepateikė (nurodė, kad jai nepavyko susisiekti su pardavėju), todėl Pareiškėjos teiginiai dėl mokesčių administratoriaus neleidimo papildyti pateiktus dokumentus yra nepagrįsti. Inspekcija nurodė, kad pateikus dėl pirties įrengimo ir žemės sklypo tvarkymo darbų patirtas išlaidas pagrindžiančius teisės aktų nustatytus, reikalavimus atitinkančius apmokėjimo dokumentus, šios išlaidos galėtų būti priskirtos vienbučio gyvenamojo namo įsigijimo kainai. Tačiau vienbučio gyvenamojo namo apmokestinamųjų pajamų nenustatyta, todėl išlaidų dėl sklypo tvarkymo, pirties įrengimo darbų išlaidos, kurios galėtų būti įtrauktos į vienbučio gyvenamojo namo statybos išlaidas, perskaičiavimas neturės įtakos apmokestinimui, t. y. parduotų nekilnojamojo turto objektų apmokestinamųjų pajamų suma nepasikeistų.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad patirtos išlaidos nepagrįstai mažinamos 13/16 daliai, nors išlaidas po sutuoktinio mirties (2016 m.) patyrė viena. Inspekcija nurodė, kad visos Pareiškėjos patirtos statybos išlaidos (iki ir po sutuoktinio mirties, pagal pateiktus statybos išlaidas patvirtinančius, juridinę galią turinčius, dokumentus) įtrauktos į vienbučio gyvenamojo namo statybos išlaidų suvestinę, tačiau Pareiškėja pardavė 13/16 vienbučio gyvenamojo namo dalių (iš jų 5/16 dalys paveldėtos ir 8/16 dalys pasistatytos), todėl apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas patikrinimo akte buvo vertintos būtent 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo įsigijimo išlaidos.

Dėl baudos dydžio

Inspekcija išdėstė MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatas, nurodė, kad mokesčių mokėtojo pareigos yra reglamentuotos MAĮ 40 straipsnyje.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjai buvo skirta 10 proc. mokesčio bauda (įvertinus Pareiškėjos geranorišką bendradarbiavimą, pažeidimo aplinkybes ir nesant sunkinančių aplinkybių), t. y. minimali bauda. Kadangi skundo nagrinėjimo metu nebuvo nustatyta aplinkybių, kurios nebuvo

įvertintos mokestinio patikrinimo metu, todėl nėra teisinio pagrindo perskaičiuoti apskaičiuotos mokėtinos sumos, taigi nėra pagrindo ir perskaičiuoti nurodytą sumokėti baudos dydį.

Dėl prašymo pateikti rekomendaciją

Inspekcija išdėsto MAĮ 37¹ straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad, vadovaujantis šia nuostata, Pareiškėja gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl būsimąjį sandorio pritarimo, laikantis visų MAĮ 37¹ straipsnyje nurodytų reikalavimų. Skundo nagrinėjimo metu Inspekcija Sprendime prašomos rekomendacijos pateikti negali.

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

Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 2245 Eur GPM, 662,63 Eur GPM delspinigių ir 225 GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja metinėje pajamų deklaracijoje už 2016 m. neteisingai nurodė parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo kainą bei su pardavimu susijusias išlaidas ir neapskaičiavo GPM. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja 2016 m. gavo 17785,81 Eur apmokestinamųjų turto pardavimo pajamų (13/16 dalių žemės sklypo – 17345,39 Eur (20312,5 – 2967,11); 13/16 dalių gyvenamojo namo – 0 Eur (174,69 – 397,36); 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo – 0 Eur (14625,00 – 19060,11); 13/16 dalių lauko virtuvės – 440,42 Eur (637,81 – 197,39)), kurios, vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu.

Dėl GPM apskaičiavimo pagrįstumo

Pareiškėja, remdamasi NTR įstatymo nuostatomis, tvirtina, kad NTR kaip priklausiniai gali būti registruojami nekilnojamieji daiktai arba tų daiktų dalys, kurie Nekilnojamojo turto kadastro įstatymo nustatyta tvarka nėra suformuoti kaip atskiri nekilnojamojo turto objektai ir jiems nėra suteiktas unikalūs numeris. Tokie nekilnojamieji daiktai NTR įregistruojami kaip priklausiniai. Tačiau taip pat nurodo, kad, nors NTR išrašė, kuris atsispindi ir Sutartyje, kiekvienas daiktas NTR yra registruotas kaip atskiras nekilnojamojo turto objektas ir turi unikalų numerį, NTR įstatymo nuostatos nereglementuoja, kad daiktas ar jo dalis tik dėl jo registracijos arba suformavimo atskiru nekilnojamojo turto objektu arba unikalaus numerio suteikimas negali paneigti fakto, kad antraeilis daiktas neatsiejamai susijęs su pagrindiniu daiktu. Pareiškėja tvirtina, kad Sutartimi parduotas turtas gali būti deklaruojamas į vieną GPM308 deklaracijos eilutę, nes Pareiškėjos parduotas žemės sklypas ir ant jo esantys statiniai yra neatsiejamai vienas su kitu susiję.

GPMĮ 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos. Šio įstatymo 2 straipsnio 16 dalies 3 punkte nustatyta, kad gyventojų pajamomis laikomos už parduotą <...> nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, gautos pajamos, GPMĮ 27 straipsnio 1 dalis numato, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2009 m. gruodžio 15 d. įsakymu Nr. VA-96 (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2014 m. gruodžio 19 d. įsakymo Nr. VA-200 redakcija) (toliau – Taisyklės), 15.3 papunktis nustato, kad GPM deklaracijos GPM308T priedas „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės apmokestinamosios pajamos“ skirtas ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės apmokestinamosioms pajamoms įrašyti. Pagal Taisyklių 50.3 papunktį T2 laukelyje turi būti įrašoma turto pardavimo ar kitokio perleidimo pajamų suma, gauta už šiame skyriuje nurodomo kiekvieno daikto pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybės. Kiekvieno daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos turi būti įrašomos atskirose šio priedo I skyriaus eilutėse. Tuo tarpu pagal Taisyklių 50.4 papunktį T3

laukelyje turi būti įrašoma kiekvieno daikto įsigijimo kaina ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn faktiškai patirtų išlaidų suma, pagrįsta juridinę galią turinčiais dokumentais.

Taigi, apibendrinant, konstatuotina, kad minėtos teisės aktų nuostatos nustato reikalavimą deklaruoti pajamas už kiekvieno nekilnojamojo daikto pardavimą ir daikto pardavimo pajamas deklaruoti atskirose eilutėse. Tai reiškia, kad šiuose laukeliuose negali būti sumuojamos atskirų daiktų pardavimo pajamos ir įsigijimo kainos bei su pardavimu susijusios išlaidos, o šios sumos turi būti nurodomos kiekvienam daiktui atskirai. Tokią taisyklę lemia GPM įstatyme įtvirtintas aptartas teisinis reglamentavimas bei nuostata, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai (19 straipsnio 1 dalis). GPMĮ aiškiai apibrėžia, kad turtas yra, be kita ko, ir nekilnojamieji daiktai (2 straipsnio 28 punktas), vadinasi GPM deklaracijoje turi būti atskirai nurodytos kiekvieno nekilnojamojo daikto pardavimo pajamos ir šio daikto įsigijimo kaina.

Pareiškėjos pateikti juridinę galią turintys dokumentai patvirtina žemės sklypų įsigijimo ir pardavimo aplinkybes ir kainas. Nustatyta, kad Pareiškėja 13/16 dalių žemės sklypo įsigijo pagal 2010-07-10 Pirkimo-pardavimo sutartį bei paveldėjo pagal 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą už 2967,11 Eur, 13/16 dalių gyvenamojo namo ir 13/16 dalių lauko virtuvės įsigijo pagal 2011-03-31 Pirkimo-pardavimo sutartį ir paveldėjo pagal 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą atitinkamai už 397,36 Eur ir už 197,39 Eur. Vienbutį gyvenamąjį namą Pareiškėja pastatė (2015-12-31 Deklaraciją apie statybos užbaigimą/paskirties pakeitimą Nr. 1) ir po sutuoktinio J. Y. mirties 2015-11-08, dalį paveldėjo pagal 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą. Atsižvelgus į mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos pateiktus vienbučio gyvenamojo namo atliktų statybos darbų išlaidas patvirtinančius dokumentus ir Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijime nustatytą vienbučio gyvenamojo namo vidutinę rinkos vertę, apskaičiuota, kad 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo įsigijimo kaina 19060,11 Eur.

Pareiškėja pagal Sutartį už 35750,00 Eur pardavė: 13/16 dalių žemės sklypo ((duomenys neskelbtini)) už 20312,5 Eur, 13/16 dalių gyvenamojo namo (unikalus (duomenys neskelbtini)) už 174,69 Eur, 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo (unikalus (duomenys neskelbtini)) už 14625 Eur, 13/16 dalių lauko virtuvės (unikalus (duomenys neskelbtini)) už 637,81 Eur, esančius adresu: (duomenys neskelbtini), Vilniaus r. sav.

Pareiškėjos parduotas nekilnojamas turtas teisine prasme yra atskiri nekilnojamieji daiktai, t. y. jie buvo suformuoti ir Nekilnojamojo turto registre įregistruoti kaip atskiri nekilnojamieji daiktai su tik jiems suteiktais atskirais unikaliais numeriais, skirtingomis individualiomis savybėmis (skirtingas naudojimo būdas / paskirtis, apribojimai, plotai, vidutinės rinkos vertės ir kt.), pirkimo-pardavimo sutartyse atskirai nurodytos jų pirkimo ir pardavimo kainos. Todėl Pareiškėjos nurodyta aplinkybė, kad nekilnojamojo turto objektai yra susiję ir gali būti vertinami kaip visuma, nepaneigia, kad pajamos GPMĮ taikymo prasme buvo gautos iš atskirų nekilnojamųjų daiktų pardavimo.

Pareiškėja skunde mini, kad preliminarioje sutartyje buvo nurodyta bendra žemės sklypo su statiniais kaina, Sutartyje klaidingai nurodyta kiekvieno parduodamo daikto kaina. Pareiškėja tiek skunde, tiek Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad norėtų pakeisti Sutartį, tačiau susiduria su papildomomis išlaidomis už procesinių dokumentų parengimą teismui, žyminiu mokesčiu, o taip pat nekilnojamojo turto pirkėjo paskolos sutarties sąlygomis.

Komisija šiuo klausimu sutinka su Inspekcijos pozicija, kad mokesčių administratorius vertino įrašus notarine forma patvirtintuose dokumentuose, kurie įstatymų nustatyta tvarka nėra pripažinti negaliojančiais. LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, 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 mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-17-328/2007, LVAT 2020 m. sausio 29 d. nutartis adm. byloje Nr. A-404-575/2020). Nei mokesčių administratorius, nei byla nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisių pasekmių (pvz.,

sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, LVAT nutartis adm. byloje Nr. A-575-1853/2010). Taigi, atsižvelgiant į tai, kad Sutartyje nurodyta atskira kiekvieno parduodamo nekilnojamojo daikto kaina, mokesčių administratorius neturi teisės neigti Sutartyje išskirtų ir nurodytų sumų, t. y. keisti pardavimo dokumentuose nurodytų atskirų daiktų kainų. Įvertinus išdėstyta, konstatuotina, kad Inspekcija tinkamai įvertino Sutarties turinį, bei joje nurodytas nekilnojamojo turto pardavimo kainas.

Dėl nustatytų išlaidų teisingumo

Kaip jau minėta, Pareiškėjai Patikrinimo akte papildomai apskaičiuota 2245 Eur GPM, nustačius, kad metinėje pajamų deklaracijoje už 2016 m. Pareiškėja neteisingai nurodė paduoto nekilnojamojo turto įsigijimo kainą bei su pardavimu susijusias išlaidas.

GPMĮ 19 straipsnio 1 dalyje (2016 m. galiojusi redakcija) nurodyta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, <...> iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta turto įsigijimo kaina; su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn <...> susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad turto įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant su šio turto įsigijimu susijusius teisės aktuose nustatytus privalomus mokėjimus, taip pat savo ar sutuoktinio lėšomis (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) atlikto turto rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto, kaip jie apibrėžti Lietuvos Respublikos statybos įstatyme, išlaidos. Tuo atveju, kai turtas yra pasigamintas paties gyventojų, turto įsigijimo kaina laikomos visos to turto pagaminimo, rekonstravimo ir (arba) kapitalinio remonto išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) <...>. Šio straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad 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 (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Pareiškėja skunde nurodo, kad išlaidos, patirtos kartu su sutuoktiniu, sudaro 33953,72 Eur, po sutuoktinio mirties turtą tvarkė savo lėšomis, todėl šios išlaidos turėtų būti atimamos iš galutinės pardavimo kainos. Pareiškėjos apskaičiavimu, bendra po sutuoktinio mirties (2015-11-08) patirtų išlaidų suma sudaro 6353,14 Eur. Nurodo, kad viso patirta 40306,86 Eur turto įsigijimo, statybos, formavimo, pertvarkymo ir remonto išlaidų.

Iš skundui nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija apskaičiavo parduotų 13/16 dalių žemės sklypo ir pastatų įsigijimo kainas pagal jai pateiktus juridinę galią turinčius dokumentus ir nustatė šias įsigijimo kainas: 1) 13/16 dalių žemės sklypo – 2967,11 Eur (paveldėtų 5/16 dalių 1240,63 Eur + pirktų 8/16 dalių 1448,10 Eur + privalomi mokėjimai 278,38 Eur); 2) 13/16 dalių gyvenamojo namo – 397,36 Eur (paveldėtų 5/16 dalių 192,19 Eur + pirktų 8/16 dalių 144,81 Eur + privalomi mokėjimai 60,36 Eur); 3) 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo – 19060,11 Eur (paveldėtų 5/16 dalių 4343,75 Eur + pastatytų 8/16 dalių 14632,41 Eur + privalomi mokėjimai 83,95 Eur); 4) 13/16 dalių lauko virtuvės 197,39 Eur (paveldėtų 5/16 dalių 106,56 Eur + pirktų 8/16 dalių 28,96 Eur + privalomi mokėjimai 61,87 Eur).

Pareiškėja nurodo, kad jai nėra aiškus 5/16 dalių ir 8/16 dalių įsigijimo kainos skirstymas.

Atsakant į Pareiškėjos teiginį, kad nėra aiškumo dėl 5/16 ir 8/16 dalių paskirstymo, pažymėtina, kad apskaičiuojant šias dalis, buvo atsižvelgiama į nekilnojamojo turto įsigijimo ir paveldėjimo aplinkybes. Pareiškėja kartu su sutuoktiniu 1/8 dalį žemės sklypo, gyvenamą namą, ūkinį pastatą, lauko virtuvę įsigijo bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise. Sutuoktiniui mirus, pagal 2016-04-14 Paveldėjimo teisės pagal įstatymą liudijimą Nr. 1752, Pareiškėja paveldėjo 5/8 dalis iš 1/2 - osios dalies žemės sklypo, t. y. 5/16 (5/8x1/2) dalis, ir 5/8 dalis iš 1/2 - osios dalies gyvenamojo namo, 5/8 dalis iš 1/2- osios dalies vienbučio gyvenamojo namo, 5/8 dalis iš 1/2 - osios dalies lauko virtuvės. Kaip jau minėta, Pareiškėja pardavė jai priklausiusių 13/16 žemės sklypo ir vienbučio gyvenamojo namo dalių, todėl apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas buvo vertintos būtent 13/16 dalių žemės sklypo ir vienbučio gyvenamojo namo įsigijimo išlaidos (Patikrinimo akto

8-9 psl.). Pažymėtina, kad Pareiškėja jokio kito aptariamo nekilnojamojo turto įsigijimo kainos apskaičiavimo principo nenurodo.

Pareiškėja skunde nesutinka su tuo, kad gražinta 3871,36 Eur kredito suma negali būti priskirta prie žemės sklypo su statiniais įsigijimo kainos ir tvirtina, kad 2010-06-29 buvo paimtas kreditas, kredito tikslas – paruošti žemės sklypą statybos darbams, 2016-04-01 gražinta 3871,36 Eur kredito.

Komisija pažymi, kad įsigijimo išlaidoms buvo priskirta visa apskaičiuota 2967,11 Eur įsigyto žemės sklypo vertė (pirktų 8/16 dalių, paveldėtų 5/16 dalių ir privalomi mokėjimai; Patikrinimo akto 8 psl.), todėl 3871,36 Eur gražinto kredito (pagal AB „SEB“ bankas 2010-06-29 Kredito sutartį Nr. 1451018070749-34 suteikto daliai žemės sklypo ir automobiliui įsigyti) sumos priskyrimas žemės sklypo įsigijimo išlaidoms nepagrįstai padidintų žemės sklypo įsigijimo kainą.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija nepagrįstai įsigijimo išlaidoms nepriskyrė pirties įsigijimo išlaidų. Nurodo, kad ji susisiekė su UAB „A1“, jie patvirtino, kad Pareiškėja įsigijo pirtį ir pridėda UAB „A1“ el. rašto kopiją.

Patikrinimo akto 3 lentelėje nurodyta, kad UAB "A1" 863,07 Eur pirties įrengimo išlaidų vienbučio gyvenamojo namo statybos išlaidoms nebuvo priskirta dėl to, jog Pareiškėja nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų (PVM sąskaitos faktūros ar sąskaitos faktūros, pateiktame kvite nesimato paslaugos gavėjo). Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjai buvo paaiškinta, kad ji gali pateikti iš UAB "A1" papildomus dokumentus, iš kurių būtų galima nustatyti suteiktos paslaugos (pirties įrengimo) pirkėją, tačiau kartu su skundu tokio dokumento Pareiškėja nepateikė.

Komisija pažymi, kad išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorius pagrindžiančių dokumentų pateikimu (GPMĮ 19 straipsnio 3 dalis), o įrodinėjimo pareiga pagrįsti išlaidas tenka mokesčių mokėtojui. Pareiškėjos Komisijai pateiktas UAB „A1“ el. laiškas, kuriame nurodyta, kad pirties krosnis pirktas pas juos, bet pasakyti pirkėjo vardo nėra galimybės, nes buvo mokėta grynais pinigais, pirkėjas buvo privatus asmuo, sąskaita faktūra nebuvo rašoma, negali būti vertinamas kaip Pareiškėjos patirtas išlaidas pagrindžiantis dokumentas.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad dėl tos pačios priežasties (juridinę galią turinčių dokumentų nepateikimo) Inspekcija išlaidoms nepriskyrė 2468,40 Eur sklypo tvarkymo ir sandėlio ardymo darbų pagal UAB „D1“ darbų ir apmokėjimų ataskaitą.

Pareiškėja skunde ir Komisijos posėdyje akcentavo, kad ne tik išlaidos, patirtos kartu su sutuoktiniu, bet ir po sutuoktinio mirties patirtos išlaidos turėtų būti atimamos iš pardavimo kainos. Be to, Pareiškėja abejojo, ar mūro darbai (UAB „D1“), elektros įrenginių prijungimo darbai (AB „E1“), kadastro darbai (UAB "B1" yra priskirti nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidoms.

Komisija, atsakydama į šį Pareiškėjos argumentą, pažymi, kad mokesčių administratorius į vienbučio gyvenamojo namo statybos išlaidas (patirtas iki ir po sutuoktinio mirties) įtraukė visas išlaidas, pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais, tame tarpe ir anksčiau išvardintas mūro darbų, elektros įrenginių prijungimo darbų ir kadastro darbų išlaidas (Patikrinimo akto 3 lentelė). Inspekcija atsižvelgė į tai, kad Pareiškėja pardavė 13/16 vienbučio gyvenamojo namo dalių (iš jų 5/16 dalys paveldėtos ir 8/16 dalys pasistatytos), todėl apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas patikrinimo akte buvo įskaitomos būtent 13/16 dalių vienbučio gyvenamojo namo įsigijimo išlaidos. Kaip jau minėta, 863,07 Eur pirties įrengimo išlaidų ir 2468,40 Eur sklypo tvarkymo ir sandėlio ardymo darbų išlaidų sumos nepagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, todėl gyvenamojo namo įsigijimo išlaidoms nepriskirtos, tačiau net ir priskyrus šias sumas vienbučio gyvenamojo namo statybos išlaidoms, parduotų nekilnojamojo turto objektų apmokestinamųjų pajamų suma nepasikeistų, kadangi apskaičiuota šio nekilnojamojo daikto įsigijimo kaina (19060,11 Eur) viršija pardavimo kainą (14625 Eur). Atsižvelgiant į šią aplinkybę konstatuotina, kad Inspekcija tinkamai nustatė patirtų išlaidų dalį. Keisti Inspekcijos sprendimo šiuo klausimu nėra teisinio pagrindo.

Dėl turinio viršenybės prieš formą taikymo

Pareiškėja skunde nurodo, kad pagal MAĮ 3 straipsnio 5 dalį visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Nurodo, kad Inspekcija, siekdama konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas,

turėjo nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas sandorius ar vykdydamas ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą. Pareiškėja nurodo, kad Sprendime nenustatytas Pareiškėjos siekis gauti mokestinę naudą, Sutartimi parduotų daiktų kainos skaidymas nėra teisingas ir neturi būti mokesčio apskaičiavimo pagrindu.

Komisija pažymi, kad byloje nenustatyta aplinkybių, leidžiančių Sutarties objektų kainas vertinti kaip klaidingas, kadangi jos nurodytos dviejų šalių (Pareiškėjos ir pirkėjo) suderinta valia. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai nesivadovavo MAĮ 10 ir 69 straipsniais ir netaikė juose įtvirtinto turinio viršenybės prieš formą principo Pareiškėjos naudai.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos argumentą, jog mokesčių teisės aktų prieštaravimai ir neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai, pažymi, kad vertindama pažeidimo turinį ir teisės aktų nuostatas, Komisija nenustatė aplinkybių, dėl kurių MAĮ 3 straipsnio 5 dalies nuostatos galėtų būti taikomos.

Dėl delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai GPM delspinigių sumą apskaičiavo už 989 dienas. Pareiškėjos nuomone, nei CK, nei mokesčių įstatymai nesuteikia teisės mokesčių administratoriui delspinigius apskaičiuoti daugiau kaip už 180 dienų (MAĮ 98 straipsnio 2 dalis).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad 662,63 GPM delspinigių suma, kurią Vilniaus AVMI apskaičiavo 2020-03-13 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.1) FR0682-144, apskaičiuota nuo papildomai apskaičiuotos 2245 Eur GPM sumos už laikotarpį nuo 2017-05-02 iki 2020-01-16, t. y. iki Patikrinimo akto surašymo dienos (Delspinigių ataskaita).

Komisijos nuomone, Pareiškėja neteisingai supranta delspinigių skaičiavimo trukmę. Paminėtina, kad LVAT, aiškindamas MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 straipsnio 2 dalies nuostatas, yra nurodęs, kad galima išskirti tokius delspinigių skaičiavimo laikotarpius: pirma, už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos; antra, nesumokėjus mokesčio per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo ir tęsiasi iki teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos. Taigi 180 dienų delspinigių skaičiavimo laikotarpis prasideda tik tada, kai įgyja teisinę galią sprendimas dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo ir nėra taikomas už ankstesnius laikotarpius iki pastarojo laikotarpio (LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-636/2010). LVAT 2008-09-29 nutartyje adm. byloje Nr. A-525-1643/2008 yra pažymėjęs, kad 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas yra įtvirtintas MAĮ 98 straipsnio 2 dalyje ir šio termino skaičiavimo pradžia yra siejama su diena, nuo kurios mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką. Analogiška praktika yra suformuota ir LVAT 2016-02-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-293-556/2016, 2017-05-12 nutartyje adm. byloje Nr. A-400-602/2017 ir kt. Taigi ginčo situacijoje šis terminas bus pradėtas skaičiuoti nuo to momento, kai bus priimtas galutinis procesinis sprendimas mokesčio ginčo byloje. Todėl Pareiškėjos motyvai dėl netinkamo delspinigių skaičiavimo atmestini kaip teisiškai nepagrįsti ir naikinti apskaičiuotus delspinigius ginčo situacijoje nėra pagrindo.

Pareiškėja skunde ir Komisijos posėdžio metu akcentavo protingumo ir teisingumo principų laikymąsi vertinant apskaičiuotas dideles GPM, delspinigių ir baudų sumas, todėl, Komisijos nuomone, šis Pareiškėjos reikalavimas vertintinas atleidimo nuo delspinigių vertinimo požiūriu.

Komisija pažymi, kad LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir

delspinigių klausimus, turi būti vadovaujamosi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokesčių mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014).

Pareiškėjai nurodyta sumokėti 662,63 Eur delspinigių suma sudaro beveik 30 proc. apskaičiuotos GPM sumos. Todėl nagrinėjamu atveju analizuojant Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių klausimą, tam tikru aspektu yra aktualūs mokesčių administratoriaus veiksmai administruojant mokesčius Pareiškėjos atžvilgiu ir paties Pareiškėjos veiksmai.

Pareiškėja skunde ir Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad prieš nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorį buvo parengta Preliminari sutartis, kurioje nurodyta bendra žemės sklypo su statiniais kaina. Pareiškėjos teigimu, notaras H. O. pasiūlė Sutartyje nurodyti kiekvieno parduodamo objekto kainą atskirai, nes toks turto išdėstymas, jo nuomone, sukeltų mažesnes mokestines pasekmes.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Sutartimi įformintos kiekvieno iš parduodamų nekilnojamojo objektų (žemės sklypo, namo, vienbučio gyvenamojo namo, lauko virtuvės) pardavimo kainos nebuvo apspręstos ekonominių veiksnių, pvz., atsižvelgiant į kiekvieno objekto įsigijimo kainos procentinę dalį bendroje įsigijimo kainoje ar pan. Tokiu atveju, Komisijos nuomone, Pareiškėjai apskaičiuotos GPM, o tuo pačiu ir delspinigių, sumos, būtų mažesnės. Be to, Pareiškėjai parduodant nekilnojamąjį turtą pagal Sutartyje nurodytas kiekvieno parduodamo daikto pardavimo kainas, susidarė didesnė mokesčio bazė nei faktinė nauda, apskaičiuota nuo visų pajamų, gautų už parduotą žemės sklypą su priklausiniais.

Komisija, įvertinusi išvardintas aplinkybes, taip pat ir tai, kad Pareiškėja, gyvendama Vokietijoje, savalaikiai vykdė su Inspekcijos mokestiniu patikrinimu susijusius veiksmus, geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė prašomus dokumentus, nuo 2015-11-08 yra našlė, remdamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, konstatuoja, kad yra tikslinga Pareiškėją atleisti nuo 50 proc. GPM delspinigių. Visiškai atleisti Pareiškėją nuo delspinigių nėra galimybių, nes vis dėlto mokesčių teisės reikalavimai buvo pažeisti. Visiškai atleidus nuo ginčo GPM delspinigių, nebūtų pasiekti šiai priemonei keliami tikslai, t. y. nebūtų daromas tiesioginis poveikis teisės pažeidėjui, nebūtų įspėjami kiti potencialūs mokesčių mokėtojai apie taikytinus mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus nepaklusus reikalavimams dėl pareigos laiku bei tinkamai mokėti mokesčius. Dėl išdėstytų priežasčių bei įvertinusi ir tai, jog delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais, Komisija atleidžia Pareiškėją nuo 331,32 Eur GPM delspinigių (662,63 x 50 proc.), nurodant Pareiškėjai sumokėti 331,31 Eur GPM delspinigius.

Dėl baudos skyrimo pagrįstumo

Nors Pareiškėja iš esmės neginčija paskirtos baudos, tačiau nurodo, kad keičiantis gautų pajamų / mokesčio dydžiui, bauda turėtų būti perskaičiuojama (sumažinta).

Komisija pažymi, kad mokestinio patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja nedeklaravo 2245 Eur GPM, todėl jai nuo papildomai apskaičiuoto GPM buvo skirta 10 proc. dydžio, t. y. 225 Eur GPM bauda. Komisija neturi teisinio pagrindo sumažinti paskirtą baudą (MAĮ 139 straipsnio 1 dalis, 140 straipsnis).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-04-29 sprendimą Nr. 68-34.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 331,32 Eur GPM delspinigių, nurodant Pareiškėjai sumokėti 331,31 Eur GPM delspinigių.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė