



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A.A. SKUNDO**

2020 m. birželio 17 d. Nr. S- 113 (7-88/2020)
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 A.A. (toliau – Pareiškėjas) 2020-04-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-03-25 sprendimo Nr. 68-27 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Atsakovo atstovas 2020-05-12 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Pareiškėjas nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Klaipėdos Valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) atliko Pareiškėjo 2014–2017 m. gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2019-12-05 patikrinimo akte Nr. (27.13) FR0680-483 nurodė, kad Pareiškėjas 2017-03-24 pirkimo–pardavimo sutartimi (toliau – 2017-03-24 sutartis) už 48000 Eur pardavė nuosavybėje mažiau nei dešimt metų išlaikytus 55,18 m² bendro ploto patalpą/butą adresu: (Duomenys neskelbiami) (toliau – Butas) ir 13623/516600 dalį žemės sklypo (viso sklypo plotas – 0,5166 ha) adresu: (Duomenys neskelbiami) (toliau – žemės sklypas), įsigytus iš UAB „R“ pagal 2008-12-06 Nekilnojamųjų daiktų pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 1R08-7238 (toliau – 2008-12-06 Sutartis).

Nustatyta, kad Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje (forma GPM308) už 2017 m. GPM308T priede „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos“ neteisingai apskaičiavo parduoto nekilnojamojo turto apmokestinamųjų pajamų sumą. Vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatomis, patikrinimo akte dėl šio pažeidimo Pareiškėjui apskaičiuota 1631 Eur GPM.

Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjo pateiktas pastabas ir patikrinimo aktą, 2020-01-29 sprendimu Nr. (28.19) FR0682-69 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 1631 Eur GPM ir, vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsnio bei Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 straipsnio 1 dalies nuostatomis, už nesavalaikį GPM įmokų mokėjimą, apskaičiavo 283,18 Eur GPM delspinigius ir, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir nustačiusi atsakomybę sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes, skyrė 20 proc. dydžio 326 Eur GPM baudą. Sprendimu Inspekcija Klaipėdos AVMI 2020-01-29 sprendimą Nr. (28.19) FR0682-69 patvirtino.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos Sprendimu.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad 2018 m., pildydamas metinę 2017 m. pajamų deklaraciją, vadovavosi Inspekcijos 2018-02-15 rašto Nr. (18.18-31-IE) RM-5385 „Dėl nekilnojamojo turto,

neišlaikyto 10 metų iki jo pardavimo ar kitokios perleidimo nuosavybėn, pardavimo pajamų apskaičiavimas, deklaravimas ir sumokėjimas“ (toliau – Raštas) nuostatomis:

Pirma, Rašto 4 punkte nurodyta: „Jeigu nekilnojamasis turtas buvo rekonstruotas ir (arba) buvo atliktas kapitalinis remontas, šiems darbams patirtos išlaidos (įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį) priskiriamos to turto įsigijimo kainai.“ Kapitalinio remonto sąvoka yra pateikta Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2002 m. gruodžio 5 d. įsakymu Nr. 622 patvirtintame Statybos techniniame reglamente STR 1.01.08:2002 STATINIO STATYBOS RŪSYS, kur nurodyta, kad vienas iš statinio kapitalinio remonto tikslų – iš esmės pagerinti statinio ar jo dalies savybes, atliekant tam tikrus darbus: 1) įrengiamos naujos statinio atskirosios inžinerinės sistemos ar esamos demontuojamos (10.11 punktą); 2) statybos darbai, kurie pagal savo pobūdį priklauso statinio paprastojo remonto darbams, jei jie atliekami statinio kapitalinio remonto metu (10.12 punktą). Pareiškėjas nurodo, kad buvo įrengiamos naujos būsto inžinerinės sistemos (šildymas, vėdinimas ir pan.) bei atliekami apdailos darbai, kurie galėjo būti atlikti tik įrengus inžinerines sistemas;

Nurodo, kad inžinerinės sistemos yra statinio (šiuo atveju – Buto) sudedamoji dalis. Pagal Lietuvos Respublikos statybos įstatymo 2 straipsnyje pateiktą sąvokos išaiškinimą, „Atskirosios statinio inžinerinės sistemos – vieno inžinerinės sistemos naudotojo poreikiams tenkinti skirtos inžinerinės sistemos: vandentiekio, nuotekų šalinimo, šildymo, vėdinimo, oro kondicionavimo, dujų, elektros, elektroninių ryšių, gaisrinės saugos ir aptikimo, pranešimo apie jį ir gesinimo, šiukšlių šalinimo, signalizacijos ir kitos sistemos kartu su jų reguliavimo, valdymo ir automatizavimo įranga“. Pareiškėjo nuomone, jis teisingai į Buto įsigijimo kainą įtraukė Rašto 4 punkte numatytus kapitalinio remonto darbus;

Antra, Rašto 5.2. punkte nurodyta, kad „Tais atvejais, kai gyventojai įsigyja patalpas (neįrengtus butus daugiabučiuose namuose, neužbaigtus neįrengtus namus ar kitas neįrengtas patalpas) ir tokių įsigytų patalpų užbaigimui, t. y. apdailos darbams, papildomai patiria išlaidas, tai apskaičiuojant tokių patalpų įsigijimo kainą, prie įsigyto neužbaigto turto įsigijimo kainos yra pridėjama apdailos darbams faktiškai patirtų ir dokumentais pagrįstų išlaidų suma“. Pareiškėjas nurodo, kad iki įsigyjant Butą, apdailos darbai nebuvo ir negalėjo būti atlikti neįrengus inžinerinių sistemų (tai liudija turto vertinimo ataskaita, banko finansavimas), todėl po to, kai įrengė inžinerines sistemas, apdailos darbai buvo būtini;

Trečia, Rašto 5.3. punkte nurodyta, kad: „Nekilnojamojo turto įsigijimo kainai taip pat priskiriamos gyventojų 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“. Pareiškėjo nuomone, įrašas „įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį“ leidžia sugrąžintas bankui kredito sumas pripažinti išlaidomis, įgalinančiomis padidinti įsigijimo kainą, tačiau Inspekcija tai nepripažino ir nepasisakė dėl savo Rašto. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija neturi argumentų šioms išvadoms paneigti.

Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijai pateikė 2010-06-08 Kredito sutarties (toliau – Kredito sutartis) Specialiąją dalį, kurioje numatyta kredito paskirtis – būsto remontui. Kredito sutartyje nurodoma, kad iš esmės bus baigiama būsto statyba: 8.2 punkte įpareigotas „ne vėliau kaip per 5 (penkias) dienas po statybos (rekonstrukcijos) darbų atlikimo, pateikti Bankui raštišką patvirtinimą apie atliktus statybos (rekonstrukcijos) darbus“, kas ir buvo padaryta ir tik tada gauti pinigai. Bankui nekėlė jokių abejonių, kad vykdomi būsto statybos baigiamieji darbai. Pareiškėjas pažymi, kad Kredito sutarties 10 punktu įsipareigojo „būsto statybos (rekonstrukcijos) darbus, atliekamus kredito lėšomis, baigti ne vėliau kaip per 6 mėn.“, t. y. bankas kredito lėšomis atliekamus darbus akivaizdžiai traktavo kaip statybos užbaigimą.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija neatliko skundo tyrimo, formaliai patvirtino Klaipėdos AVMI sprendimą, nepaneigusi pateiktų faktų apie fiktyvų namo įregistravimą kaip užbaigtą statinio (su atseit užbaigtais butais), nors: 1) nepriklausomo turto vertintojo ataskaita („realus objekto baigtumas apie 90 proc.“) yra nenuginčyta ir galiojanti; 2) egzistuoja rašytiniai dviejų namo butų savininkų liudijimai, kartu su išrašu iš Nekilnojamojo turto registro, įrodančiu, kad

liudijantys asmenys tikrai yra to paties namo butų savininkai; nebuvo pasidomėta, ar iš tikrųjų visi 2008–2009 m. (o kai kurie ir vėliau) minėtame name butus įsigiję asmenys patys juos įsirengė, t. y. atliko apdailą ir nuo įvadų užbaigė rengti vandens bei nuotekų šalinimo, šildymo, elektros bei kitas sistemas; 3) Inspekcija nekreipė dėmesio į Pareiškėjo nurodytą aplinkybę, kad VĮ Registrų centro nustatyta įsigijamo buto rinkos vertė buvo 224000 litų; žemės sklypo dalies rinkos vertė 50266 Lt (tokiu būdu bendra pirkinio vertė 274266 Lt); o šalių sutarta buto kartu su žemės sklypu įsigijimo kaina 126969 Lt, kas akivaizdžiai rodo, jog butas nebuvo užbaigtas, iki jo rinkos vertės pasiekimo dar reikėjo investuoti nemažą sumą; 4) netikrinta VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro (toliau – NTR) duomenų bazėje, kokios egzistavo 1 m² sandorių kainos Palangoje 2008 m. antrame pusmetyje perkant – parduodant pilnai įrengtus butus ir butus be inžinerinių sistemų ir apdailos – tai būtų objektyvūs palyginamieji duomenys su Pareiškėjo butu, įrodantys kokį butą (nebaigtos statybos ar baigtinį) jis įsigijo; 5) Sprendime nepasisakyta dėl Kredito sutarties specialiojoje dalyje banko pateikto paskolos traktavimo būtent būsto užbaigimui.

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimo išvada, kad Pareiškėjas pateikė savo parengtą sąmatą, neatsižvelgiant į tai, kad bankas ją, kaip parengtą tinkamą išsilavinimą turinčio specialisto, priėmė ir ja vadovavosi, suteikdamas paskolą, todėl teigti, jog ši sąmata yra „subjektyvi nuomonė“ nėra jokio pagrindo. Pareiškėjo nuomone, Kredito sutartis ir paskolos gražinimas turi būti vertinami kaip išlaidas pagrindžiantys dokumentai, toks vertinimas atitiktų Įstatymo nuostatas ir teismų praktiką.

Pareiškėjas nurodo, kad GPMĮ 19 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad apskaičiuojant įsigijimo kainą ir susijusias išlaidas, iš pardavimo pajamų leidžiama atimti dokumentais (galiojančiais sandoriais, gyventojų surašytais dokumentais) pagrįstas išlaidas. Pareiškėjas nurodo, kad cituojamoje teismų praktikoje taip pat yra nuostatos, kad įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį, taip pat remiantis galiojančiais, gyventojų surašytais dokumentais. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija nepagrįstai, jo atveju, šias nuostatas vertina jo nenaudai.

Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija nepripažįsta Buto užbaigiamųjų darbų atlikimo todėl, kad namo baigtumas buvo įregistruotas 100 proc., nors šie darbai neginčytinai buvo atlikti. Inspekcija reikalauja įrodyti, kad namo pripažinimo tinkamu naudoti ir įregistravimo NTR duomenys buvo suklastoti. Kadangi 100 proc. namo baigtumas buvo įregistruotas akivaizdžiai neteisėtai, Inspekcija privalėjo išžvelgti nusikalstamą veiką (piktnaudžiavimą tarnyboje ir korupcinę veiklą), nes savo pareigas netinkamai atliko namą leidusi eksploatuoti valstybinė komisija, kadastrinių matavimų bylą sudarę darbuotojai ir VĮ Registrų centras, valstybės registre įregistravęs neteisingus duomenis.

Pareiškėjas nurodo, kad MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija nepagrįstai vadovaujasi formaliu NTR įrašu, jog baigtumas sudaro 100 proc., ir nekreipia dėmesio į šio įrašo atsiradimo aplinkybes bei įrodymus, kad jis klaidingas. Inspekcija netyrė, ar buvo gyvenama šiame Bute, t. y. neanalizavo informacijos iš Gyventojų registro apie bute gyvenamą vietą deklaravusius asmenis, nenuvyko pas kitus namo gyventojus ir neapklausė, kokio stovio butus jie įsigijo. Todėl, Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos Sprendimas neatitinka MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinto protingumo ir teisingumo kriterijaus.

Pareiškėjas nurodo, kad nesutinka su Inspekcijos išvada, kad sunkinanti aplinkybė yra ta, kad Pareiškėjas nepripažįsta mokesčio įstatymo pažeidimo. Inspekcija savo poziciją pagrindė iš esmės tik tuo, kad NTR pastatas buvo įregistruotas 100 proc. baigtumo, todėl bet kokios Pareiškėjo išlaidos buto užbaigimui negali būti pripažintos. Taikant baudą neatsižvelgta ir į tai, kad Pareiškėją suklaidino Raštas. Pareiškėjo nuomone, skiriant GPM baudą, nepakankamai atsižvelgta į lengvinančias aplinkybes.

Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijos atliekamo tyrimo trukmė buvo labai ilga, sprendimo priėmimas buvo vilkinamas. Teikdamas vis naujus dokumentus, Pareiškėjas tikėjosi objektyvaus ir operatyvaus tyrimo, tačiau Pareiškėjo pateikti dokumentai, namo gyventojų liudijimai

tikrinami nebuvo, užklausa į Gyventojų registrą nepadaryta, nebuvo palygintos baigtų butų ir nebaigtos statybos butų kainos 2008 m. Palangoje, pranešimas Lietuvos Respublikos specialiųjų tyrimų tarnybai apie galimai korupcinę veiklą bei piktnaudžiavimą tarnyba, nustatant namo 100 proc. baigtumą, nepateiktas. Todėl, Pareiškėjo nuomone, neatlikusi visos reikiamos analizės, tačiau vilkinus patikrinimą, Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjo reikalauja sumokėti delpinigių.

Pareiškėjas nurodo, kad jis nesistengė nuslėpti GPM, vadovavosi Raštu, surinko pakankamai įrodymų, kad namas (ir įsigytas Butas) nebuvo užbaigtas, kad Buto užbaigimui panaudojo tikslinę paskolą, nevilkino tyrimo.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija Sprendime išdėsto GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostatas ir nurodo, kad patikrinimo metu nustatyta, kad nekilnojamasis turtas parduotas neišlaikius 10 metų, todėl gautos pajamos, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 28 punkto nuostata, priskirtinos Pareiškėjo apmokestinamosioms pajamoms.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2008-12-06 Sutartį iš UAB „R1“ įsigijo Butą ir žemės sklypą už 126969 Lt (36772,76 Eur). Pareiškėjas mokėjo 719,40 Lt (208,35 Eur) sutarties sudarymo išlaidų – notaro atlyginimo, kompensacijos už patikrą registruose ir registro centro darbą.

Inspekcija pažymi, kad NTR išrašė nurodoma, kad patalpos statybos pradžios metai – 2007 m., pabaiga – 2008 m., baigtumo procentas – 100 proc. Nekilnojamojo turto registro išrašė 2008-10-23 įregistruotas statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas Nr. 183.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas pagal 2017-03-24 Sutartį pardavė minėtus Butą ir žemės sklypą sutuoktiniams (Duomenys neskelbiami) ir (Duomenys neskelbiami) už 48000 Eur. Pagal Sutarties 9.1 punktą sutarties sudarymo išlaidas apmoka šalys pusiau, t. y. Pareiškėjas moka 143,76 Eur (1/2 nuo visos 287,51 Eur sutarties sudarymo išlaidų sumos – notaro atlyginimo, kompensacijos už patikrą registruose ir registro darbą).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas 2018-04-10 pateikė 2017 m. Metinę pajamų deklaraciją, kurioje deklaravo 46 Eur mokėtino GPM. Deklaracijoje Pareiškėjas nurodė 13058,71 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų, 1913 Eur išskaičiuoto pajamų mokesčio sumą, 48000 Eur būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo ar kitokia perleidimo nuosavybė pajamų, 60148 Eur šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų (ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamųjų pajamų nedeklaravo).

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas 2018-12-10 mokesčių administratoriui papildomai pateikė: 1) 2017-03-24 Pirkimo pardavimo sutartį; 2) Nekilnojamųjų daiktų pirkimo pardavimo 2008-12-06 sutartį; 3) Pareiškėjo atliktos 55,18 m² buto patalpų ir 48,89 m² balkono pilno apdailos įrengimo sąmatos už 100000 Lt aprašą, pasirašytą paties Pareiškėjo; 4) 2010-06-08 AB SEB banko Kredito sutarties Nr. (Duomenys neskelbiami) specialiąją dalį, kurioje nurodyta kredito suma 80000 Lt (23169,60 Eur), kredito paskirtis – būsto remontui, esančio adresu: (Duomenys neskelbiami); 5) UAB „222“ turto vertintojo nekilnojamojo turto rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. (Duomenys neskelbiami) (vertinimo data 2010-04-28) su statybos objekto fotonuotraukomis. Ataskaitoje Nr. 10/04-71M nurodyta, kad įvestos miesto tinklų komunikacijos, šildymas – vietinis centrinis, vertinamo buto vidaus patalpų apdaila neužbaigta, todėl, vertintojų nuomone, realus objekto baigtumas apie 90 proc.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas 2018-12-20 pateikė patikslintą 2017 m. Metinę pajamų deklaraciją, kurioje nurodė tas pačias pajamų ir išlaidų sumas su darbo santykiais susijusių pajamų, 48000 Eur būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybė pajamų, 57891 Eur šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų. Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamųjų pajamų nedeklaravo. Kartu su deklaracija Pareiškėjas papildomai pateikė 2018-12-19 Paaiškinimą dėl deklaracijoje GPM308 nustatytų trūkumų, Pareiškėjo atliktos ir pakoreguotos 55,18 m² buto patalpų ir 48,89 m² balkono pilno apdailos įrengimo sąmatos už 72200 Lt aprašą, pasirašytą paties Pareiškėjo.

Pareiškėjas 2019-05-31 pateikė mokesčių administratoriui paaiškinimą „Dėl dokumentų pateikimo“. Pateiktame paaiškinyje nurodė, kad jis yra pateikęs visus dokumentus, kuriuos pavyko surasti. Kadangi jau praėjo daugiau nei 10 metų nuo buto įsigijimo, kitų papildomų dokumentų surasti galimybių nėra, todėl daugiau dokumentų pateikti negalės.

Inspekcija išdėsto GPMĮ 19 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, apibrėžiančias įsigijimo išlaidų ir turto įsigijimo kainos sampratą. Nurodė, kad pagal GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatas, apskaičiuojant nekilnojamojo daikto įsigijimo kainą ir susijusias išlaidas, iš jo 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, (arba) galiojančiais sandoriais, ir (arba) užsienio vienetų bei gyventojų surašytais dokumentais, jei iš šių dokumentų galima nustatyti ūkinės operacijos turinį.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) analoginio pobūdžio bylose yra konstatavęs, jog gautų pajamų, pardavus ne individualios veiklos turtą, apmokestinimui yra aktualūs Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 16 ir 19 straipsniai. GPMĮ 16 straipsnyje įtvirtinta, jog apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, taip pat atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto įsigijimo kaina ir su šio turto pardavimu ar kitoku perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka (16 straipsnio 1 dalies 4 punktas). Pagal šio įstatymo 19 straipsnio 2 dalį, 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). Pažymėtina, kad vadovaujantis to paties straipsnio 3 dalimi, 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 nustatę 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.

Inspekcija pažymėjo, kad iš paminėtų teisės normų matyti, kad mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo išlaidas) ir su turto padavimu (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 (šiuo aspektu taip pat žr. LVAT 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį adm. byloje Nr. A-575-1752/10). Pagal bendrąją įrodinėjimo taisyklę kiekviena ginčo šalis turi pagrįsti aplinkybes, kuriomis remiasi kaip savo reikalavimų ar atsikirtimų pagrindu (žr. pvz., LVAT 2007 m. kovo 2 d. nutartį adm. byloje Nr. A-14-225/07, 2011 m. kovo 31 d. nutartį adm. byloje Nr. A-575-662/11, LVAT 2011 m. gegužės 30 d. nutartį adm. byloje Nr. A-575-867/2011).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas pateiktame skunde aktualaus nekilnojamojo turto įsigijimo kainą grindžia 2010-06-08 Kredito sutartimi, pagal kurią AB SEB bankas suteikė Pareiškėjui 80000 Lt paskolą būsto remontui ir Pareiškėjo paties sudaryta Buto patalpų ir balkono pilno apdailos įrengimo sąmata. Dėl šių Pareiškėjo pateiktų dokumentų pažymėtina, kad Kredito sutartis nevertinama kaip pirminis išlaidas pagrindžiantis dokumentas, o dėl Pareiškėjo pateiktos jo paties sudarytos sąmatos vertinimo LVAT minėtoje 2011-05-30 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-867/2011 konstatavo, jog „Teisėjų kolegija pažymi, kad iš GPMĮ 19 straipsnio 3 dalies nuostatų išplaukia, jog nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos turi būti grindžiamos

tiesioginiais, nustatytus reikalavimus atitinkančiais, konkrečias ir tikslias sumas pagrindžiančiais dokumentais (įrodymais), iš kurių galima nustatyti konkrečių ūkinių operacijų turinį. Byloje nustatyta, kad pareiškėja savo teiginiams pagrįsti Komisijai pateikė jos pačios sudarytą sodo pastato statybos lokalinę sąmatą 2009 m. rugsėjo kainomis, nors sodo pastatas buvo parduotas dar 2008 m. liepos 30 d. Tokia sąmata, teisėjų kolegijos vertinimu, negali būti pripažinta įrodymu (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis), kadangi ji parodo tik pareiškėjos subjektyvią nuomonę, nepatvirtintą jokiais kitais juridinę galią turinčiais dokumentais ir kitais įrodymais, pvz., pirkimo–pardavimo sąskaitomis faktūromis, čekiais ir kt.“

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad jis adresu: (Duomenys neskelbiami) esančiame bute vykdė statybos užbaigimo darbus, ką patvirtina su AB SEB bankas sudaryta kreditavimo sutartis bei to paties namo dviejų būtų savininkų paaiškinimai, kuriuose nurodoma, kad jie, kaip ir kiti pirkėjai, įsigijo nebaigtos statybos butus. Dėl šių Pareiškėjo argumentų Inspekcija pastebėjo, kad pagal Statybos įstatymo nuostatas statybą leidžiančio dokumento galiojimas panaikinamas užbaigus statinio statybą. Atlikus statybos užbaigimo procedūras, statinį ir daiktines teises į jį privaloma įregistruoti Nekilnojamojo turto registre ne vėliau kaip per 3 mėnesius nuo statybos užbaigimo akto gavimo dienos deklaracijos apie statybos užbaigimą patvirtinimo ir įregistravimo dienos arba nuo deklaracijos apie statybos pasirašymo dienos (kai ji netvirtinama ir neregistruojama). Inspekcija nurodė, kad byloje yra pateiktas Nekilnojamojo turto registro išrašas, kuriame nurodyta, kad patalpos statybos pradžios metai – 2007 m., pabaiga – 2008 m., baigtumo procentas – 100 proc. Nekilnojamojo turto registro išrašė 2008-10-23 įregistruotas statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas Nr. 183.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad 100 proc. namo baigtumas buvo įregistruotas neteisėtai, nes savo pareigas netinkamai atliko namą leidusi eksploatuoti valstybinė komisija, kadastrinių matavimų bylą sudarė darbuotojai ir VĮ Registrų centras, valstybės registre įregistravęs neteisingus duomenis. Dėl šių Pareiškėjo argumentų Inspekcija pažymėjo, kad neturi pagrindo atsižvelgti į šiuos Pareiškėjo teiginius, nes jie nėra pagrįsti byloje pateiktais įrodymais, nors MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje yra nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos.

Inspekcija konstatavo, jog pagal minėtas GPMĮ nuostatas ir LVAT praktiką mokesčių mokėtojas turi galimybę iš gautų pajamų atimti turto įsigijimo kainą, tačiau tokios išlaidos turi būti realiai patirtos ir pagrįstos tai patvirtinančiais dokumentais. Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu teisingai nustatyta, kad pagal 2008-12-06 pirkimo–pardavimo sutartį įsigyto nekilnojamojo turto įsigijimo ir su šio turto perleidimu susijusios išlaidos sudarė 37124,87 Eur ((126969 Lt (arba 36772,76 Eur) nekilnojamojo turto įsigijimo kaina) + (719,40 Lt (208,35 Eur) + 143,76 Eur) sutarties sudarymo išlaidos). Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjo pateikti dokumentai neatitinka GPMĮ 19 straipsnyje nurodytų reikalavimų nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidoms pagrįsti. Inspekcija, įvertinusi 2017 m. parduoto būsto (įskaitant žemę) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn 48000 Eur pajamų ir 37124,87 Eur šio turto įsigijimo kainos sumas, apskaičiavo, kad turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamąsias pajamas sudaro 10875,13 Eur suma.

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų, susijusių su ilgu mokestiniu patikrinimu, Inspekcija pažymėjo, jog delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubausti mokesčių mokėtoją, taikant jam neigiamas turtines pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinė nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita. Nurodyta, kad delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės užtikrinimo būdų, kurių skaičiavimo pagrindai, skaičiavimo pradžia, trukmė ir dydis nustatyti MAĮ 96–99 straipsniuose. Esant įstatyme nurodytiems delspinigių skaičiavimo pagrindams, mokesčių administratorius negali jų neskaičiuoti, nes tai būtų įstatymo pažeidimas.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje (forma GPM308) už 2017 m. neteisingai apskaičiavo parduoto nekilnojamojo turto apmokestinamųjų pajamų sumą, dėl ko mokesčių administratorius apskaičiavo jam papildomai sumokėti į biudžetą 1631 Eur GPM. Todėl, vadovaudamasis teisės normomis, reglamentuojančiomis delspinigių skaičiavimą,

t. y. GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuota 283,18 Eur GPM delspinigių. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjo mokesstinis patikrinimas buvo pradėtas pagal 2019-10-17 Pavedimą tikrinti Nr. (27.13) FR0773-1727, patikrinimas baigtas surašius 2019-12-05 patikrinimo aktą Nr. (27.13) FR0680-483, todėl nėra pagrindo teigti, jog mokesstinis patikrinimas tęsėsi ilgai.

Inspekcija, analizuodama Pareiškėjo nesutikimą su jam paskirta 20 proc. GPM bauda, išdėstė MAĮ 140 straipsnio nuostatas ir nurodė, kad kiekvieno mokesčių mokėtojo atsakomybė yra individuali ir taikoma atsižvelgiant į konkrečiu atveju atsakomybėn traukiamo, o ne į kito mokesčių mokėtojo padarytą pažeidimą ar jam taikomus mokesčių sankcijų dydžius (2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1034/2011).

Inspekcija nurodė, kad LVAT, atsižvelgęs į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą, skiriantį baudą, motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008). Taip pat LVAT adm. byloje Nr. A-438-1117/2010 pažymėjo, kad vadovaujantis bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę sunkinančias bei lengvinančias aplinkybes, kurias lemia mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pripažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašias aplinkybes.

Inspekcija konstatavo, jog Klaipėdos AVMI: 1) 2018-11-23 informavo Pareiškėją, kad 2018-04-10 pateiktos deklaracijos nepriėmė, nustačiusi dokumentų, susijusių su parduoto turto įsigijimu, trūkumu; 2) 2018-12-12 informavo Pareiškėją dėl 2018-04-10 pateiktos netinkamai užpildytos 2017 metų Metinės pajamų deklaracijos; pateiktame pranešime Pareiškėjui nurodyta, kad T priede deklaruota neteisinga turto įsigijimo ir/ar pardavimo kaina ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų ir/ar pajamų suma; pagal pateiktus dokumentus turto įsigijimo kaina 36772,76 Eur, deklaruota įsigijimo suma 60148 Eur; remonto, baldų ir įrangos išlaidos prie įsigijimo sumos nepriskiriamos; 3) 2019-01-17 pateiktame pranešime informavo Pareiškėją, kad 2019-01-15 pateiktas prie deklaracijos prieštaravimas įvertintas; pranešime Pareiškėjui nurodyta pateikti dokumentus, patvirtinančius, kad pirkto nebaigtos statybos butą arba patikslinti deklaraciją, kaip buvo nurodyta ankstesniame pranešime apie deklaracijos trūkumus; 4) 2019-02-19 pateiktame pranešime Pareiškėjui nurodė, kad turi pateikti dokumentus, patvirtinančius nebaigtos statybos butą, arba patikslinti deklaraciją kaip buvo nurodyta ankstesniame pranešime apie deklaracijos trūkumus; pagal pateiktus dokumentus pirtas 100 proc. baigtas statinys; pateikti paaiškinimai nepagrįsti dokumentais; 5) 2019-06-05 pateiktame pranešime nurodė Pareiškėjui, jeigu jis neturi dokumentų deklaruotai įsigijimo sumai pagrįsti, turi patikslinti įsigijimo sumą; pagal pateiktus dokumentus deklaruotina įsigijimo suma 36772,76 Eur.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas į minėtus mokesčių administratoriaus pranešimus neatsižvelgė ir 2018-12-20 pateiktoje patikslintoje 2017 m. Metinėje pajamų deklaracijoje deklaravo tas pačias 48000 Eur būsto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas bei 57891 Eur šio turto įsigijimo kainos ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusias išlaidas.

Inspekcija konstatavo, kad sunkinančios aplinkybės yra tai, jog Pareiškėjas nepripažino mokesčio įstatymo pažeidimo, lengvinančios aplinkybės yra tai, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė reikiamus dokumentus, paaiškinimus. Inspekcija, atsižvelgusi į tai, kad apskaičiuota papildomai mokėtina mokesčio suma nėra didelė, Pareiškėjui skyrė mažesnę nei vidutinę, t. y. 20 proc. dydžio 326 Eur GPM baudą.

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

Skundžiamas Inspekcijos Sprendimas keistinas. Pareiškėjo prašymas atleisti nuo GPM delspinigių netenkintinas, prašymas sumažinti GPM baudą tenkintinas.

Ginčas nagrinėjamu atveju kilęs dėl 1631 Eur GPM, 283,18 Eur GPM delspinigių ir 326 Eur GPM baudos apskaičiavimo pagrįstumo, mokesčių administratoriui nustačius, jog Pareiškėjas Metinėje pajamų deklaracijoje (forma GPM308) už 2017 m. nurodė neteisingą parduoto nekilnojamojo turto apmokestinamųjų pajamų sumą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2008-12-06 Sutartį už 126969 Lt (36772,76 Eur) įsigijo Butą ir žemės sklypą, o pagal 2017-03-24 Sutartį pardavė minėtus Butą ir žemės sklypą už 48000 Eur. Pareiškėjas 2017 metų Metinėje pajamų deklaracijoje (vertinama 2018-12-20 pateikta patikslinta deklaracija), be kita ko, deklaravo 48000 Eur Buto (įskaitant priskirtą žemę) pardavimo pajamų ir 57891 Eur šio turto įsigijimo kainą ir kitų su jo pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusių išlaidų bei 0 Eur turto pardavimo apmokestinamųjų pajamų.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas pagal 2008-12-06 Sutartį įsigytą Buto ir žemės sklypo ir su šio turto perleidimu susijusios išlaidos sudarė 37124,87 Eur, t. y. 36772,76 Eur Buto ir žemės sklypo įsigijimo kaina, 208,35 Eur 2008-12-06 Sutarties sudarymo išlaidos ir 143,76 Eur 2017-03-24 Eur Sutarties sudarymo išlaidos (notaro atlyginimas, kompensacija už patikrą registruose ir kt.). Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo 2017 m. ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamąsias pajamas sudaro 10875,13 Eur.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos nustatyta 37124,87 Eur Buto ir žemės sklypo įsigijimo ir su šio nekilnojamojo turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusia suma ir dėl to apskaičiuota 10875,13 Eur apmokestinamųjų pajamų suma.

Dėl GPMĮ nuostatų taikymo

Ginčo teisiniai santykiai sureglamentuoti Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu.

Pagal GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 4 punktą apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, iš pajamų atimama per mokestinį laikotarpį parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kaina ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybėn susijusios išlaidos – šio įstatymo 19 straipsnyje nustatyta tvarka. To paties įstatymo 19 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn ne individualios veiklos turtą, išskyrus netauriųjų metalų laužą, ir (ar) individualios veiklos turtui priskirtą (visą ar jo dalį) nekilnojamojį pagal prigimtį daiktą, taip pat realizavus išvestines finansines priemones, iš gautų pajamų šiame straipsnyje nustatyta tvarka gali būti atimta: 1) turto įsigijimo kaina; 2) su šio turto pardavimu arba kitokiu perleidimu nuosavybėn ar išvestinės finansinės priemonės realizavimu susiję teisės aktuose nustatyti privalomi mokėjimai. Pagal šio straipsnio 2 dalį, 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.

Iš paminėtų teisės normų matyti, kad mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo išlaidas) ir su turto padavimu

(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 (žr. LVAT 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį adm. byloje Nr. A-575-1752/2010). Dėl šių sąlygų yra pasisakęs ir LVAT savo bylose. Taigi, GPMĮ nuostatos, reglamentuojančios išlaidų pripažinimą, yra priskirtinos viešosios teisės normoms, pareiga pagrįsti išlaidas yra nustatyta būtent mokesčių mokėtojui, siekiančiam savo apmokestinamąsias pajamas sumažinti realiai patirtomis išlaidomis (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1752/2010, 2012-03-23 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1280/2012, LVAT 2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-238-438/2018, 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018).

Komisija šiuo atveju vertina, ar Inspekcija pagrįstai, pagal jai Pareiškėjo pateiktus dokumentus, nepripažino dalies už 2017 m. deklaruotos įsigijimo išlaidų sumos, nurodžiusi, kad galimai Pareiškėjo patirtos išlaidos nepagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais.

Iš skundo nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2018-12-10 mokesčių administratoriui pateikė: 1) 2008-12-06 pirkimo–pardavimo sutartį; 2) 2017-03-24 pirkimo–pardavimo sutartį; 3) Pareiškėjo atliktos 55,18 m² Buto patalpų ir 48,89 m² balkono pilno apdailos įrengimo sąmatos už 100000 Lt (28962 Eur) aprašą, pasirašytą paties Pareiškėjo; 4) 2010-06-08 AB SEB banko Kredito sutarties Nr. (Duomenys neskelbiami) specialiąją dalį, kurioje nurodyta kredito suma 80000 Lt (23169,60 Eur), kredito paskirtis – būsto remontui, esančio adresu: (Duomenys neskelbiami); 5) UAB „222“ turto vertintojo nekilnojamojo turto rinkos vertės nustatymo ataskaitą Nr. (Duomenys neskelbiami) vertinimo data 2010-04-28) su statybos objekto fotonuotraukomis. Ataskaitoje Nr. (Duomenys neskelbiami) nurodyta, kad įvestos miesto tinklų komunikacijos, šildymas – vietinis centrinis, vertinamo Buto vidaus patalpų apdaila neužbaigta, todėl, vertintojų nuomone, realus objekto baigtumas apie 90 proc. Be to, Pareiškėjas pateikė 2018-12-19 Paaiškinimą dėl deklaracijoje GPM308 nustatytų trūkumų; Pareiškėjo atliktos ir pakoreguotos 55,18 m² Buto patalpų ir 48,89 m² balkono pilno apdailos įrengimo sąmatos už 72200 Lt aprašą, pasirašytą paties Pareiškėjo. Be to, 2019-02-14 Pareiškėjas pateikė 2 asmenų, 2008 m. įsigijusių butus adresu: (Duomenys neskelbiami), paaiškinimus, jog pirktuose butuose nebuvo įrengti vidaus inžinieriniai tinklai (šildymo, vandens, nuotekų, dujų, signalizacijos ir kt.).

Pagal NTR išrašo duomenis, Pareiškėjas pagal 2008-12-06 Sutartį įsigijo pilno baigtumo nekilnojamojo turto objektą – Butą ir žemės sklypą. NTR išrašė nurodoma, kad patalpos (Buto) statybos pradžios metai – 2007 m., pabaiga – 2008 m., baigtumo procentas – 100 proc. Nekilnojamojo turto registro išrašė 2008-10-23 įregistruotas statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktas Nr. 183. Klaipėdos AVMI savo sprendime nurodė, kad Pareiškėjas nepateikė įrodymų, patvirtinančių, kad buvo atliktas kapitalinis remontas, t. y. nepateikė valstybinių institucijų leidimo atlikti patalpų kapitalinį remontą, statybą leidžiančių dokumentų, patalpų pripažinimo tinkamomis naudoti akto ir kt.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad Inspekcijai pateiktos 2010-06-08 Kredito sutarties Specialiojoje dalyje numatyta kredito paskirtis – būsto remontui. Nurodoma, kad pagal Kredito sutarties 8.2 punktą, bankui pateikdavo raštišką patvirtinimą apie atliktus statybos (rekonstrukcijos) darbus. Be to, Kredito sutarties 10 punktu įsipareigojo būsto statybos (rekonstrukcijos) darbus, atliekamus kredito lėšomis, baigti ne vėliau kaip per 6 mėn., t. y. bankas kredito lėšomis atliekamus darbus traktavo kaip statybos užbaigimą. Pareiškėjas pažymi, kad bankas priėmė ir vadovavosi Pareiškėjo parengta darbų sąmata. Be to, Pareiškėjas nurodo, kad įsigijimo kainai priskiriamos išlaidos, įskaitant tam tikslui pasiskolintų lėšų sugrąžintą dalį, todėl, Pareiškėjo nuomone, Kredito sutartis, sąmata ir paskolos grąžinimas turi būti vertinami kaip išlaidas pagrindžiantys dokumentai, toks vertinimas atitiktų GPMĮ nuostatas ir teismų praktiką.

Komisija pažymi, kad minėti Pareiškėjo pateikti dokumentai, t. y. Buto ir žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartys, darbų sąmatų aprašai, Kredito sutartis, Turto vertinimo ataskaita ir

kitų asmenų paaiškinimai, patys savaime negali būti vertinami kaip išlaidas pagrindžiantys dokumentai. Kaip jau minėta, GPMĮ nuostatose įtvirtinta pareiga Pareiškėjui išlaidas patvirtinti dokumentais, turinčiais Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus apskaitos dokumentų rekvizitus, t. y. dokumentais, iš kurių būtų galima nustatyti medžiagų / paslaugų pardavėjo / paslaugų teikėjo identifikacinius duomenis, paslaugų turinį, paslaugų ar medžiagų įsigijimo datą, kainą, ir kt. Tai, kad nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos turi būti grindžiamos tiesioginiais, nustatytus reikalavimus atitinkančiais, konkrečias ir tikslias sumas pagrindžiančiais dokumentais (įrodymais), iš kurių galima nustatyti konkrečių ūkinių operacijų turinį, akcentavo ir LVAT (pvz., 2011-05-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-867/2011).

Pareiškėjas skunde akcentuoja, kad pildydamas 2017 m. metinę pajamų deklaraciją, vadovavosi Inspekcijos Rašto 4 punkto ir 5.2 ir 5.3 papunkčių nuostatomis, nurodo, kad jo atveju buvo įrengiamos naujos būsto inžinierinės sistemos (šildymas, vėdinimas ir pan.), po to atliekami apdailos darbai. Pareiškėjo nuomone, Rašto nuostatos leidžia turto įsigijimo kainai priskirti naujų Buto inžinierinių sistemų (šildymo, vėdinimo ir pan.) įrengimo bei apdailos darbų išlaidas. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija nepagrįstai Buto įsigijimo kainai nepriskyrė inžinierinių sistemų įrengimo išlaidų ir sugrąžintų bankui kredito sumų. Nurodo, kad Inspekcija nepasisakė, ar šiame Rašte išdėstytos nuostatos yra klaidinančios.

Komisija, pasisakydama dėl nurodytų Pareiškėjo pretenzijų, atkreipia dėmesį, kad Inspekcijos Rašto 4 punkte pateiktas turto įsigijimo kainos apibūdinimas ir akcentuojama, kad apskaičiuojant nekilnojamojo turto įsigijimo kainą, *būtina turėti turto įsigijimo kainą patvirtinančius dokumentus*. Dokumentai, patvirtinantys turto įsigijimo kainą, privalo turėti Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatyme ir kituose teisės aktuose nustatytus apskaitos dokumentų rekvizitus. Rašto 5.2 punkte pažymėta, kad prie įsigyto neužbaigto turto įsigijimo kainos yra pridedama apdailos darbams *faktiškai patirtų ir dokumentais pagrįstų išlaidų* suma, o 5.3 punkte nurodoma, kad nekilnojamojo turto įsigijimo kainai priskiriamos gyventojas 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. Be abejo, šis punktas negali būti suprantamas atsietai nuo anksčiau minėtos Rašto 4 punkto nuostatos, kad įsigijimo kainą patvirtinančius dokumentus turėti yra būtina. Todėl Pareiškėjo teiginiai, kad minėto Rašto nuostatos yra klaidinančios ar kitaip, nei GPMĮ nuostatos, apibrėžė išlaidų pagrindimą, yra nepagrįsti.

Apibendrinama išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjas nepateikė dokumentų, iš kurių būtų galima įsitikinti, jog išlaidos buvo realiai patirtos, nustatyti įvykusios ūkinės operacijos turinį bei konkrečias ir tikslias išlaidų sumas, taigi, Pareiškėjas nepateikė dokumentų, atitinkančių GPMĮ 19 straipsnyje nurodytus reikalavimus.

Dėl Inspekcijos vertinimo objektyvumo

Pareiškėjas skunde nurodo, kad jis faktiškai įsigijo nebaigtos statybos Butą ir vykdė statybos užbaigimo darbus. Nurodo, kad namo baigtumas buvo įregistruotas neteisėtai. Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija formaliai patvirtino Klaipėdos AVMI sprendimą, nepaneigusi pateiktų faktų apie fiktyvų namo įregistravimą kaip užbaigto statinio, nors: 1) nepriklausomo turto vertintojo ataskaita („realus objekto baigtumas apie 90 proc.“) yra nenuginčyta ir galiojanti; 2) egzistuoja rašytiniai dviejų namo butų savininkų liudijimai, kartu su išrašu iš Nekilnojamojo turto registro, įrodančiu, kad liudijantys asmenys tikrai yra to paties namo butų savininkai; nebuvo pasidomėta, ar iš tikrųjų visi 2008–2009 m. (o kai kurie ir vėliau) minėtame name butus įsigiję asmenys patys juos įsirengė, t. y. atliko apdailą ir nuo įvadų užbaigė rengti vandens bei nuotekų šalinimo, šildymo, elektros bei kitas sistemas; 3) Inspekcija nekreipė dėmesio į Pareiškėjo nurodytą aplinkybę, kad VĮ Registrų centro nustatyta įsigyjamo buto rinkos vertė buvo 224000 litų, žemės sklypo dalies rinkos vertė 50266 Lt (tokiu būdu bendra pirkinio vertė 274266 Lt), o šalių sutarta buto kartu su žemės sklypu įsigijimo kaina 126969 Lt, kas akivaizdžiai rodo, jog Butas nebuvo užbaigtas, iki jo rinkos vertės pasiekimo dar reikėjo investuoti nemažą sumą; 4) netikrinta VĮ Registrų centro NTR duomenų bazėje, kokios egzistavo

1 m² sandorių kainos (Duomenys neskelbiami) 2008 m. antrame pusmetyje perkant–parduodant pilnai įrengtus butus ir butus be inžinerinių sistemų ir apdailos – tai būtų objektyvūs palyginamieji duomenys su Pareiškėjo butu, įrodantys kokį butą (nebaigtos statybos ar baigtinį) jis įsigijo; 5) Sprendime nepasisakyta dėl Kredito sutarties specialiojoje dalyje banko pateikto paskolos traktavimo būtent būsto užbaigimui.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. To paties įstatymo 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalyse įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais bei nulemti besąlyginiam naikinimui. Tačiau, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojų apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojų apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojų atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-12-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2994/2011, 2011-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3558/2011, 2011-11-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2481/2011 ir kt.).

Nurodytų nuostatų įrodinėjimo taisyklių kontekste, Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju Inspekcija atliko savo pareigą pagrįsti apskaičiuotą mokestinės prievolės dydį. Inspekcija ne kartą (2018-11-23; 2018-12-12; 2019-01-17; 2019-02-19; 2019-06-05) informavo Pareiškėją apie netinkamai užpildytą 2017 m. pajamų deklaraciją ir prašė Pareiškėjo dokumentais pagrįsti 2017 m. Metinėje pajamų deklaracijoje deklaruotą nekilnojamojo turto įsigijimo kainą ir kitas susijusias išlaidas. Inspekcija, apskaičiuodama mokestinės prievolės dydį, vadovavosi jai Pareiškėjo pateiktomis dokumentais ir NTR įrašais, kurių duomenų paneigti neturi teisinio pagrindo. Todėl Komisija dėl aukščiau nurodytų aplinkybių nesutinka su Pareiškėjo argumentais dėl mokesčių administratoriaus formalus ir neobjektyvus tyrimo, netinkamo įrodymų vertinimo.

Komisija pabrėžia, kad vadovaujantis GPMĮ 19 straipsnio 3 dalimi, pareiga pagrįsti patirtas išlaidas yra nustatyta ne mokesčių administratoriui, o asmeniui, patyrusiam išlaidas. Atsižvelgiant į GPMĮ nuostatas ir aptartą teismo suformuotą praktiką, GPM apskaičiavimui yra reikšmingos tik tos turto įsigijimo išlaidos, kurios pagrįstos dokumentais ar galiojančiais sandoriais, iš kurių galima tiksliai nustatyti patirtas išlaidas. Pareiškėjo minimos aplinkybės, susijusios su Turto vertinimo ataskaitoje, sąmatose ir kitų butų savininkų liudijimuose nurodytais duomenimis bei galimu nekilnojamojo turto sandorių kainų palyginimu nesietinos su faktiškai patirtų išlaidų atskleidimu, todėl byloje nagrinėjamu atveju teisinės reikšmės neturi. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai išlaidoms priskyrė 37124,87 Eur, t. y. tik tas dokumentais pagrįstas išlaidas, kurias GPMĮ nuostatos suteikia teisę mokesčių administratoriui atimti iš pardavimo pajamų.

Dėl delspinigių

Pareiškėjas pažymi, kad delspinigių suma yra per didelė ir susidarė dėl per ilgos tyrimo trukmės. Pažymi, kad jis savo veiksmais nevilkino, o atvirksčiai, skubino tyrimą. Pareiškėjas prašo atsižvelgti į šias aplinkybes ir atleisti nuo delspinigių.

Atsakydama į Pareiškėjo argumentą, susijusį su apskaičiuota neproporcingai didele GPM delspinigių suma, Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju Inspekcija 283,18 Eur GPM delspinigių Pareiškėjui apskaičiavo nuo nedeklaruoto ir nesumokėto papildomai apskaičiuoto mokėtino 1631 Eur GPM už laikotarpį nuo 2018-05-03 iki 2019-12-05. Ši suma sudaro 17,35 proc. papildomai apskaičiuoto GPM.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai *didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių* (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013), atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik *esant išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018). Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos, mokesčių administratorius Pareiškėjos tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jam MAĮ suteiktose kompetencijos ribose, Pareiškėjos patikrinimas už 2017 metus atliktas nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atlikimo senaties terminų, pats mokestinis patikrinimas pradėtas 2019-10-28 ir baigtas 2019-11-29. Byloje nėra duomenų apie tai, kad mokesčių administratorius būtų vilkinęs kontrolės veiksmus, be to, jokių išskirtinių aplinkybių nenurodo bei nepagrindžia ir pats Pareiškėjas. Todėl Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, neturi pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, atleisti Pareiškėjo nuo delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo.

Dėl baudos dydžio

Pareiškėjas nurodo, kad skiriant baudą, neatsižvelgta į visas lengvinančias aplinkybes, t. y. į tai, kad Pareiškėją suklaidino Inspekcijos paaiškinimai. Pažymima, kad surinko įrodymus, kad namas nebuvo užbaigtas, Buto užbaigimui naudojo tikslinę paskolą. Pareiškėjas prašo sumažinti paskirtos baudos dydį.

Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą vertintina, ar yra Pareiškėjo atsakomybę lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių. Klaipėdos AVMI nurodė, kad egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek ją sunkinančios aplinkybės, t. y. sunkinančios aplinkybės yra tai, kad Pareiškėjas nepripažino mokesčių įstatymo pažeidimo, lengvinančios aplinkybės yra tai, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė reikiamus dokumentus, paaiškinimus. Atsižvelgdama į nurodytas aplinkybes bei į tai, kad apskaičiuota papildomai mokėtina mokesčio suma nėra didelė, Klaipėdos AVMI skyrė 20 proc., t. y. 326 Eur GPM baudą.

Šioje ginčo dalyje Komisija nurodo, jog pažeidimo nepripažinimas negali būti pripažintas atsakomybę sunkinančia (didesnę baudą lemiančia) aplinkybe, nes pažeidimo nepripažinimas paprastai yra susijęs su skirtingu bylos faktinių aplinkybių vertinimu ar skirtingu teisės aktų nuostatų suvokimu. Komisijos nuomone, pažeidimo nepripažinimo kaip atsakomybę sunkinančios aplinkybės vertinimas ribotų mokesčių mokėtojo teisę skųstis, nes, pavyzdžiui, vien pastabų dėl patikrinimo akto pateikimas ar skundo mokestiniame ginče padavimas lemtų Pareiškėjui didesnę mokestinę prievolę. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad Inspekcijos pozicija dėl atsakomybę sunkinančių aplinkybių iš esmės pagrįsta tik Pareiškėjo nustatytų mokesčių įstatymų pažeidimų nepripažinimu, darytina išvada, jog byloje yra nustatytos tik Pareiškėjo atsakomybę mažinančios aplinkybės. Komisijos nuomone, byloje nustatytas tik mokesčių mokėtojo atsakomybę mažinančias aplinkybes, skirtina minimali, t. y. 10 proc. nuo papildomai apskaičiuoto GPM dydžio bauda, t. y. nuo papildomai apskaičiuotos 1631 Eur GPM sumos skirtina 163 Eur GPM bauda.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-03-25 sprendimo Nr. 68-27 dalį dėl nurodymo Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 1631 Eur GPM ir 283,18 Eur GPM delspinigių.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-03-25 sprendimo Nr. 68-27 dalį ir vietoj nurodymo Pareiškėjui sumokėti 326 Eur GPM baudą, nurodyti Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti 163 Eur GPM baudą.

3. Neatleisti Pareiškėjo nuo 283,18 Eur GPM delspinigių.

Pagal Lietuvos Respublikos 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 Galiauskaitė

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė