



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. N. SKUNDO**

2022 m. kovo Nr. S- (7-5/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskiego, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo D. N. (toliau – Pareiškėja) 2022-01-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-12-17 sprendimo Nr. 68-103. Inspekcijos atstovas C. T. dalyvavo Komisijos 2021-01-25 posėdyje nuotoliniu būdu. Pareiškėja ar jos atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) atliko Pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2018-12-31 ir 2021-06-21 patikrinimo akte Nr. (27.13 Mr) FR0680-211 (toliau – Patikrinimo aktas) nurodė, kad Pareiškėja 2018 m. disponavo iš nenustatytų šaltinių gautomis 104594 Eur pajamomis, kurių nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.

Klaipėdos AVMI 2021-08-16 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (27.13 Mr) FR0682-198) patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 15690 Eur GPM, 1497,78 Eur GPM delspinigių bei 3138 Eur GPM baudą.

Sprendimu Inspekcija Klaipėdos AVMI sprendimą patvirtino.

Pareiškėja skunde išdėstė MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir pažymėjo, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (žr., pvz., LVAT 2010 m. lapkričio 29 d. nutartį adm. byloje Nr. A-438-1542/2010; 2011 m. sausio 26 d. nutartį adm. byloje Nr. A-575-146/2011; 2012 m. lapkričio 12 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimą adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015 m. gruodžio 2 d. nutartį adm. byloje Nr. A-2210-502 /2015; 2016 m. vasario 4 d. nutartį adm. byloje Nr. A-384-442/2016).

Pareiškėja skunde išdėsto Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkto ir 6.3. nuostatas ir nurodo, kad LVAT praktikoje taip pat pažymima, kad mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant

apskaičiuotos mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklauso nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą (pvz., LVAT 2014 m. balandžio 15 d. nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014). Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius tik formaliai nurodo, kad taikomos Taisyklių nuostatos, tačiau nenurodyti taikyti metodai, jų pasirinkimo pagrįstumas.

Pareiškėja pažymi, kad Sprendime nurodoma, jog vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.88, 6.5 straipsnių nuostatomis, reglamentuojančiomis sutuoktinių turto ir pajamų teisinį režimą, Pareiškėjai apskaičiuota mokesčių bazė – 104594 Eur (209188 Eur/2). Sprendime taip pat teigiama, kad patikrinimo metu O. C. nebuvo apklaustas, nes duomenys apie O. C. suteiktas gražintas paskolas gauti tiesiogiai iš Pareiškėjos sutuoktinio, Pareiškėjos sutuoktinio banko sąskaitų išrašų bei notarų pateiktų duomenų. Pareiškėja nurodo, kad pirmiausia, kaip nurodoma, atliktas tik vienas bankinis pavedimas – 37000 Eur, nurodyta pervedimų paskirtis „Pagal paprastąjį vekselį. Vekselio data 2015-06-29“. Apklausus O. C., šis būtų aiškiai įvardinęs skolos dydį. Mokesčių administratorius nevertina, kad 2017 ir 2018 metais išduoti du vekseliai tai pačiai sumai – 43 000 Eur, ir išieškojimas vykdomas tik pagal vieną iš vekselių, t. y. šiuo atveju pasibaigus vekselyje numatytam terminui, išduotas kitas vekselis, tačiau mokesčių administratorius juos sumuoja.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad mokesstinio patikrinimo metu, Pareiškėjai bei jos sutuoktiniui I. O. (toliau – I. O.) nepateikus jokių Pareiškėjos sesers identifikacinių duomenų (vardo, pavardės, gimimo metų ir kt.) bei nenurodžius informacijos apie konkrečias gautas pinigų sumas, pinigų perdavimo datas bei kitų piniginių lėšų gavimą patvirtinančių aplinkybių ir objektyvių įrodymų apie iš Pareiškėjos sesers gautas lėšas, sudarant sutuoktinių pajamų – išlaidų balansą į jas pagrįstai nebuvo neatsižvelgta.

Pareiškėja pažymi, kad mokesstinio patikrinimo metu buvo nurodyta, kad Pareiškėja iš sesers, gyvenančios Rusijoje, gavo 50 000 Eur piniginių lėšų, kurios buvo išmokėtos dalimis per 6–8 metus, todėl nėra jokio pagrindo teigti, kad nurodyti duomenys mokesstinio patikrinimo metu nebuvo pateikti.

Pareiškėja nurodo, kad mokesstinio patikrinimo metu nurodoma, kad sutuoktiniai I. O. ir Pareiškėja 2015–2018 metais patyrė 41190 Eur namo projektavimo ir statybos išlaidų, tačiau visiškai nevertinama, kad I. O. minėtu laikotarpiu buvo UAB "C1", UAB "A1" ir UAB "B1" kurių veikla – statybos darbai, atskaitingu asmeniu, todėl statybinės medžiagos buvo įsigyjamoms nurodytų juridinių asmenų veiklai. Šių aplinkybių mokesčių administratorius iš esmės nevertino ir neanalizavo, nors mokesstinio patikrinimo metu nurodytais duomenimis mokesčių administratorius disponavo. Pareiškėjos teigimu, LVAT praktikoje pažymima, kad tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratorius privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo prievolės, tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą (žr., pvz., LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. nutartį adm. byloje Nr. AS56-2214/2013).

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai taiko CK 3.88 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas. Mokesstinio patikrinimo metu iš esmės vertinamos ir analizuojamos Pareiškėjos sutuoktinio I. O., kaip juridinių asmenų atskaitingo asmens, piniginės lėšos, kurios iš esmės panaudotos juridinių asmenų veikloje. Kitaip tariant, mokesčio patikrinimo metu juridinių asmenų piniginės lėšos, kuriomis I. O. disponavo, kaip atskaitingas asmuo, traktuojamos, kaip sutuoktinių pajamos. CK3.109 straipsnio, reglamentuojančio prievolės, vykdomas iš bendro sutuoktinių turto, 1 dalies 6 punkte nustatyta, kad iš bendro sutuoktinių turto vykdomos solidariosios sutuoktinių prievolės. Pagal CK6.6 straipsnio 1 dalį solidarioji skolininkų prievolė nepreziumuojama, išskyrus įstatymų nustatytas išimtis. CK3.109 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad solidarioji sutuoktinių prievolė neatsiranda, jeigu vienas sutuoktinis be kito sutuoktinio sutikimo ima paskolą ar perka prekių išsimokėtinai, kai tai nėra būtina bendriems šeimos poreikiams tenkinti. Mokesstinio patikrinimo metu kartu analizuojant I. O. ir Pareiškėjos pajamas ir išlaidas 2015 – 2018 m., formaliai taikant minėtas CK 3.88 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, iš esmės nevertinta ir

neanalizuota, kad I. O., kaip juridinių asmenų atskaitingas asmuo, pinigines lėšas naudojo ne šeimos poreikiams tenkinti, o juridinių asmenų veikloje. I. O. vadovaujama UAB "C1" vykdė statybos darbus Danijoje.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriui GPM apskaičiavimui taikant MAĮ 70 straipsnių nuostatas, mokesčių administratorius privalo pagrįsti konkrečiais leistinumų ir objektyvumo kriterijais, atitinkančiais įrodymais apskaičiuotas GPM sumas. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną GPM Pareiškėjai neteisingai taikė MAĮ nuostatas, nukrypo nuo teismų praktikos, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, neįvertino esminių aplinkybių, turinčių įtakos mokestinės prievolės dydžiui nustatyti.

Pareiškėja, vadovaudamasi nurodytų teisės aktų nuostatomis, prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą.

Inspekcija Sprendime konstatavo, kad:

Dėl disponavimo iš nenustatytų šaltinių šautomis pajamomis

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis I. O. laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2018-12-31 gavo 1657411 Eur pajamų ir piniginių įplaukų bei patyrė 1673346 Eur išlaidų, įvertinus sutuoktinių laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2018-12-31 kiekvienų metų sausio 1 d., gruodžio 31 d. piniginių lėšų likučius banke ir ne banke nustatyta, kad sutuoktinių 2018 m. išlaidos viršijo pajamas – 209 188 Eur suma. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsniu bei pritaikius išlaidų vertinimo metodą, patikrinimo metu konstatuota, kad sutuoktiniai 2018 m. disponavo 209188 Eur pinigineis lėšomis, kurių pajamų šaltinių nepagrindė ir kurios nebuvo deklaruotos. Nustatyta, kad 209188 Eur piniginės lėšos buvo panaudotos pagal avansines apyskaitas vykdytiems atsiskaitymams su UAB "B1" ir UAB "A1" paskolos O. C. suteikimui, kilnojamojo ir privalomai registruotino nekilnojamojo turto įsigijimui. Vadovaujantis CK 3.88, 6.5 straipsnių nuostatomis, reglamentuojančiomis sutuoktinių turto ir pajamų teisinį režimą, Pareiškėjai apskaičiuota mokesčių bazė – 104594 Eur (209188 Eur/2).

Inspekcija nurodė, kad pagal Pareiškėjos sutuoktinio bankų sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2015 m. į O. C. įmonės „Metalo ir medžio meniniai gaminiai“ sąskaitą pervėdė 37000 Eur, nurodyta pervedimų paskirtis „Pagal paprastąjį vekselį. Vekselio data 2015-06-29“. Pagal Joniškio rajono notarų biuro pateiktus duomenis, nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2017 m. O. C. įmonei paskolino 43000 Eur (2017-09-07 Neprotestuotinas paprastasis vekselis, notarinio registro Nr. 2-4125), o 2018 m. O. C. paskolino 43000 Eur (2018-09-13 Neprotestuotinas paprastasis vekselis, notarinio registro Nr. 1-3953). Pareiškėjos sutuoktinis 2020-07-29 el. paštu pateiktame paaiškinime, nurodė, kad O. C. jam paskolos nėra gražinęs, todėl jis yra perduotas antstoliams. Pakartotinai 2021-06-14 el. paštu nurodė, kad nei O. C., nei jo įmonė jam paskolų nėra gražinę.

Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo metu O. C. nebuvo apklaustas, nes duomenys apie O. C. suteiktas gražintas paskolas gauti tiesiogiai iš Pareiškėjos sutuoktinio, Pareiškėjos sutuoktinio banko sąskaitų išrašų bei notarų pateiktų duomenų. Taip pat Pareiškėjos teiginiai, jog Patikrinimo akte nenurodoma, ar notari pateikė duomenis, jog pagal vekselius vykdomos išieškojimas yra atmestini, nes nėra reikšminga ar išieškojimai yra vykdomi ar ne. Esminė aplinkybė yra tai, jog patikrinimo metu nenustatyta, kad O. C. ar O. C. įmonė, gražino Pareiškėjos sutuoktiniui 123000 Eur ar kitą sumą.

Inspekcija nurodė, kad nesutinka su Pareiškėjos teiginiais, jog mokesčių administratorius nepagrįstai sumuoja du vekselius išduotus tai pačiai sumai – 43000 Eur, neva išieškojimas vykdomas tik pagal vieną iš vekselių (pasibaigus vekselyje numatytam terminui, išduotas kitas vekselis). Inspekcija nurodė, kad vekseliai sudaryti skirtingų asmenų 2017 m. O. C. įmonės „Metalo ir medžio meniniai gaminiai“, 2018 m. – O. C.. Minėti asmenys vekselius nėra apmokėję, todėl nėra pagrindo pripažinti, jog Pareiškėja su sutuoktiniu 2015–2018 m. nepatyrė iš viso 123000 Eur paskolų suteikimo išlaidų, iš jų: 2015 m. – 37000 Eur, 2017 m. – 43000 Eur ir 2018 m. – 43000 Eur.

Inspekcija nurodė, kad dėl Pareiškėjos argumentų, jog vertinat tiek pajamas, tiek išlaidas iš esmės neanalizuota, iki 2015 metų Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turėtų piniginių lėšų likutis

pažymėtina, kad patikrinimo metu buvo analizuoti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateikti duomenis apie jos turimas pajamas iki 2015 m. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis atsakydamas į klausimą, kokius piniginių lėšų likučius jie su sutuoktine turėjo ne banke 2015-01-01 datai, 2020-07-29 el. paštu pateiktame paaiškinime (patikrinimo akto 6 priedas) nurodė: „mano žmona D. N. gavo iš sesers, gyvenančios Rusijoje, 50000 Eur už tai, kad atsisakė teisių į nekilnojamoji turtą Rusijoje“. Paprašytas patikslinti, ar minėtus 50000 Eur jie ir turėjo 2015-01-01 datai, atsakė: „ne, grynų pinigų tiek neturėjome, nes tie pinigai buvo mokami per ilgą laiką dalimis“, bei patikslino, kad ne banke 2015-01-01 datai turėjo apie 1000 Eur grynųjų pinigų.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu Pareiškėjos ir jos sutuoktinio buvo paprašyta pateikti tikslius Pareiškėjos sesers duomenis (vardą pavardę, gyvenamąją vietą, gimimo metus) bei nurodyti kada, kur ir kokiomis sumomis sutuoktinės sesuo jiems perdavė minėtas lėšas. Pareiškėjos sutuoktinis 2020-07-29 el. laišku patikslino, kad „žmonos sesuo duodavo kartais 1000 Eur, kitą kartą 1500 Eur, tai truko apie 6-8 metus“, tačiau nei sutuoktinės sesers duomenų, nei konkrečios informacijos, kada, kur ir kokias sumas minėta sesuo perdavė, nepateikė.

Inspekcija nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu, Pareiškėjai bei I. O. nepateikus jokių Pareiškėjos sesers identifikacinių duomenų (vardo, pavardės, gimimo metų ir kt.) bei nenurodžius informacijos apie konkrečias gautas pinigų sumas, pinigų perdavimo datas bei kitų piniginių lėšų gavimą patvirtinančių aplinkybių ir objektyvių įrodymų apie iš Pareiškėjos sesers gautas lėšas, sudarant sutuoktinių pajamų–išlaidų balansą į jas pagrįstai nebuvo neatsižvelgta.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja 2020-08-18 el. paštu nurodė (patikrinimo akto 19 priedas), kad ji 2015-01-01 datai ne banke piniginių lėšų neturėjo. Atsakydama į 2020-07-22 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (27.13) FR0706-744 pateikti duomenis bei susijusius dokumentus apie iki 2018-12-31 gautas ir / ar suteiktas paskolas, pinigines dovanas, Pareiškėja 2020-08-18 el. paštu nurodė (patikrinimo akto 19 priedas), kad paskolų, piniginių dovanų negavo ir neteikė. Pareiškėjos sutuoktinis 2020-07-29 el. paštu pateiktame paaiškinime (patikrinimo akto 6 priedas), atsakydamas į klausimą ar iki 2018-12-31 yra gavęs paskolų ir / ar piniginių lėšų dovanų, jei taip, kiek, kada ir iš ko, nurodė, kad yra gavęs paskolas, bei pažymėjo, kad negali prisiminti kada ir iš ko. Pareiškėjos sutuoktiniui duotame 2020-07-22 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (27.13) FR0706-743 taip pat buvo nurodyta pateikti duomenis bei susijusius dokumentus apie iki 2018-12-31 gautas paskolas, pinigines dovanas. Pareiškėjos sutuoktinis 2020-08-18 el. paštu pateiktame paaiškinime (patikrinimo akto 1 priedas) nurodė: „aš skolinau draugams ir jie man skolino, palūkanų ar pelno niekas negaudavo“, kitų duomenų ir dokumentų Pareiškėjas nepateikė. Pažymėtina, kad Pareiškėjos sutuoktiniui mokestinio patikrinimo metu dar kartą duotas 2021-01-19 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (27.13) FR0706-89 pateikti duomenis ir tai patvirtinančius dokumentus apie iki 2018-12-31 gautas ir / ar suteiktas paskolas, pinigines dovanas, tačiau Pareiškėjos sutuoktinis jokių duomenų ir / ar dokumentų nepateikė.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos argumentus, jog patikrinimo metu neanalizuota, koks buvo iki 2015 metų Pareiškėjos ir jos sutuoktinio I. O. turėtų piniginių lėšų likutis ir Pareiškėjos argumentus, kad nesant jokio faktinio pagrindo ignoruojama, jog artimieji šeimos nariai Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui per mokestinio patikrinimo laikotarpį skyrė apie 60000–70000 Eur. Inspekcija nurodė pritarianti Klaipėdos AVMI Inspekcijos padarytai išvadai, jog pajamų šaltinių formavimas tik pastabose (ar skunde Inspekcijai) išdėstytų paaiškinimų ir argumentų pagrindu, nepateikus jokių leistinų bei neginčijamų įrodymų, yra Pareiškėjos gynybinė pozicija ir negali pagrįsti 60000–70000 Eur pajamų buvimo (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Inspekcija nurodė, kad mokesčių mokėtojui nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius leistinus įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius, o apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010; 2011-01-03 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-1632/2010; 2011-12-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A575-912/2011). Analizuojamu atveju Pareiškėja pareigos, numatytos MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje neįvykdė.

Dėl mokestinės prievolės apskaičiavimo taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad, apskaičiuodama mokėtiną GPM, neteisingai taikė MAĮ nuostatas, nukrypo nuo teismų praktikos, taikydama 70 straipsnio nuostatas, neįvertino esminių aplinkybių, turinčių įtakos mokesstinės prievolės dydžiui nustatyti, nenurodyti taikyti metodai, jų pasirinkimo pagrįstumas.

Inspekcija išdėstė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad: „įvertinimas gali būti atliekamas, <...>, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 1) apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčių deklaracijos <...>, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčio mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais“.

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas mokesčių visuotinio privalomumo principas kildina imperatyvą kiekvienam mokesčių mokėtojui mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, kas suponuoja mokesčių mokėtojo savalaikį, tikslų bei teisingą mokesstinės prievolės įvykdymą vadovaujantis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 dalys, 66 straipsnio 1 dalis), MAĮ 41 straipsnio 1 dalis nustato mokesčio mokėtojo prievolę mokesčių administratoriui pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. To paties straipsnio 2 dalimi nustatyta: „Turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai, mokesčių administratoriui pareikalavus, pagrindžiami įstatymų reikalavimus atitinkančiais sandorius patvirtinančiais dokumentais, kitais juridinę galią turinčiais dokumentais“. Mokesčių mokėtojui, nevykdant ar netinkamai vykdant šią pareigą, mokestis apskaičiuojamas mokesčių administratoriaus iniciatyva pagal mokesčių mokėtojo pateiktas deklaracijas, apskaitos ir kitus dokumentus arba taikant įstatymų leidėjo MAĮ įtvirtintus specialiuosius mokesčių apskaičiavimo būdus (MAĮ 66 straipsnio 2 dalis).

Inspekcija išdėstė LVAT poziciją dėl mokesčių administratoriaus teisės apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu Pareiškėjos pajamos ir išlaidos buvo pagrįstai apskaičiuotos pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant išlaidų ir lėšų bankų sąskaitose metodus (Patikrinimo akto 10, 11 psl.). Nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis netinkamai vykdė savo prievolės apskaičiuojant mokesčius (asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį buvo didesnės už deklaruotas pajamas, kontrolės veiksmų metu nepateikti teisinę galią turintys dokumentai, pagrindžiantys pajamų šaltinius). Inspekcija nurodė, kad buvo nustatytos aplinkybės, lemiančios būtinumą taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

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

Pareiškėjos skundas netenkintinas. Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto 15690 Eur GPM, 1497,78 Eur GPM delspinigių ir 3138 Eur GPM baudos, mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio I. O. 2018 m. patirtos išlaidos viršijo pajamas. Mokesčių administratorius, įvertinęs minėtas pajamas ir išlaidas bei piniginių lėšų likučius banke ir ne banke kiekvienų metų pradžiai, taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir Taisyklių 4 punktą bei 6.3.3 papunktyje įtvirtintą išlaidų metodą. Nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2018 m. disponavo iš nenustatytų kilmės šaltinių gautomis 209188 Eur pajamomis, Pareiškėja disponavo 104594 Eur (209188 Eur : 2) pinigineis lėšomis, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną GPM, Pareiškėjai neteisingai taikė MAĮ nuostatas, nukrypo nuo teismų praktikos, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, neįvertino esminių aplinkybių, turinčių įtakos mokesstinės prievolės dydžiui nustatyti. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius tik formaliai nurodo, kad taikomos Taisyklių nuostatos, tačiau nenurodyti taikyti metodai, jų pasirinkimo pagrįstumas.

Pareiškėja skunde išreiškia pretenzijas dėl Sprendime išdėstytų išvadų dėl O. C. apklausos, vekselių vertinimo, Pareiškėjos iš sesers, gyvenančios Rusijoje, gautų 50000 Eur piniginių lėšų, vertinimo. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius neanalizavo ir nevertino aplinkybių, susijusių su I. O., kaip atskaitingo asmens UAB "C1" UAB "A1" ir UAB "B1" veikla. Pareiškėjos nuomone, nustatytos nedeklaruotos pajamos 2015–2018 m., padalintos formaliai taikant CK 3.88 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, nevertinta, kad I. O., kaip juridinių asmenų atskaitingas asmuo, pinigines lėšas naudojo ne šeimos poreikiams tenkinti, bet juridinių asmenų veikloje.

Dėl 50000 Eur dovanos gavimo vertinimo

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu neatsižvelgti į tai, kad Pareiškėja iš sesers, gyvenančios Rusijoje, gavo 50000 Eur piniginių lėšų, kurios buvo išmokėtos jai dalimis per 6–8 metus.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija, vertindama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2015-01-01 piniginių lėšų likutį ne banke, vertino, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2015-01-01 turėjo 1000 Eur piniginių lėšų ne banke. Ši išvada pagrįsta Pareiškėjos 2020-08-18 el. p. paaiškinimu, kad paskolų, piniginių dovanų negavo ir neteikė bei Pareiškėjos sutuoktinio I. O. 2020-07-29 paaiškinimu, kad ne banke 2015-01-01 turėjo 1000 Eur grynujų pinigų.

Be to, Pareiškėjos sutuoktinis I. O. 2020-07-29 paaiškinime nurodė, kad Pareiškėja iš sesers, gyvenančios Rusijoje gavo 50000 Eur už tai, kad atsisakė teisių į nekilnojamąjį turtą Rusijoje. Paprašytas patikslinti, ar minėtas 50000 Eur jie ir turėjo 2015-01-01, nurodė, kad šių pinigų neturėjo, jie buvo mokami per ilgą laiką dalimis. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio paprašius pateikti tikslūs Pareiškėjos sesers duomenis (vardą, pavardę, gyvenamąją vietą, gimimo metus), nurodyti kada, kokiomis sąlygomis Pareiškėjos sesuo jiems perdavė minėtas lėšas, Pareiškėjos sesers duomenų, taip pat informacijos, kada, kur ir kokias sumas minėta sesuo perdavė, nepateikė.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde akcentuojamų aplinkybių, susijusių su 50000 Eur gavimu, Komisija pažymi, jog kontrolės veiksmų atlikimo metu mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs (MAI 41 straipsnis), o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių turi atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011). Pažymėtina ir tai, jog pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (pvz., LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Atsižvelgiant į nurodytą, darytina išvada, jog mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad jis gavo atitinkamas piniginių lėšų sumas ar galimai jomis disponavo, jis turi realiai pagrįsti savo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

LVAT savo praktikoje ne kartą yra pasisakęs dėl įrodinėtinų aplinkybių visumos tokio pobūdžio bylose (pavyzdžiui, 2017-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A-957-438/2017), teigdamas, kad tokiose situacijose įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pvz., mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su

įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pvz., įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pvz., įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tačiau bet kokių atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais (ABTĮ 57 straipsnio 6 dalis), o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007).

Komisija atkreipia dėmesį ir į tai, jog tuo atveju, jei, kaip tvirtina Pareiškėja, ji iš sesers, gyvenančios Rusijoje, gavo 50000 Eur piniginių lėšų, pagal MAĮ 42¹ straipsnio (MAĮ 2012-06-19 29, 33, 40, 88, 95, 105 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 42¹, 104¹, 104² straipsniais įstatymas Nr. XI-2078) 1 dalį ir Nuolatinio Lietuvos gyventojo pranešimo apie sudarytus sandorius (duomenys neskelbtini) formos, papildomo lapo (duomenys neskelbtini) formos pildymo ir pateikimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2018-12-14 įsakymu Nr. VA-96, 3.1–3.4 punktus ir 5 punktą, Pareiškėja turėjo pareigą pateikti mokesčių administratoriui pranešimą (forma (duomenys neskelbtini) apie gautas dovanotas lėšas. Byloje nepateikta jokių duomenų apie tokios informacijos mokesčių administratoriui pateikimą.

Pagal MAĮ 42¹ straipsnio 3 dalį, jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais šio straipsnio 1 dalyje nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai. Minėta MAĮ 42¹ straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata dėl negalėjimo remtis sandoriais pagrindžiant turto įsigijimo ir pajamų šaltinius, nepateikus informacijos apie tokius sandorius to paties straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, kurią detalizuoja minėtos taisyklės, yra imperatyvi ir nėra jokių jos taikymo išimčių (LVAT 2021 m. kovo 3 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-636-442/2021).

Ginčo situacijoje, įvertinus tai, kad mokesčių administratoriui nebuvo pateikti jokie duomenys apie piniginių lėšų davėją, pinigų perdavimo Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui dokumentai, mokesčių administratoriui nebuvo pateiktas pranešimas (forma (duomenys neskelbtini) apie gautas dovanotas lėšas, laikytina, kad Inspekcijos išvada nepripažinti 50000 Eur realiai gautais yra teisinga ir atitinka LVAT suformuotas tokių aplinkybių vertinimo taisykles.

Dėl paskolų vertinimo

Pagal Pareiškėjos sutuoktinio I. O. bankų sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2015 m. į O. C. įmonės „Metalų ir medžio meniniai gaminiai“ sąskaitą pervedė 37000 Eur, nurodyta pervedimų paskirtis: „Pagal paprastąjį vekselį. Vekselio data 2015-06-29“. Pagal Joniškio raj. notarų biuro pateiktus duomenis, nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2017 m. O. C. įmonei paskolino 43000 Eur (2017-09-07 Neprotestuotinas paprastasis vekselis, notarinio registro Nr. 2-4125), o 2018 m. O. C. paskolino 43000 Eur (2018-09-13 Neprotestuotinas paprastasis vekselis, notarinio registro Nr.1-3953). Pareiškėjos sutuoktinis 2020-07-29 ir 2021-06-14 el. paštu pateiktuose paaiškinimuose yra nurodęs, kad O. C. ir įmonė „Metalų ir medžio meniniai gaminiai“ jam paskolos nėra gražinęs. Mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2015 m., 2017 m. ir 2018 m. iš viso O. C. ir O. C. įmonei „Metalų ir medžio meniniai gaminiai“ suteikė 123000 Eur paskolų.

Pareiškėja nurodo, kad atliktas tik vienas bankinis pavedimas – 37000 Eur, nurodyta pervedimų paskirtis „Pagal paprastąjį vekselį. Vekselio data 2015-06-29“. Apklausus O. C., šis būtų aiškiai įvardinęs skolos dydį. Mokesčių administratorius nepagrįstai nevertina, kad 2017 m. ir 2018 m. išduoti du vekseliai tai pačiai sumai – 43000 Eur, išieškojimas vykdomas tik pagal vieną iš vekselių, t. y. šiuo atveju pasibaigus vekselyje numatytam terminui, išduotas kitas vekselis, tačiau mokesčių administratorius juos nepagrįstai sumuoja.

Komisija primena, kad, vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatomis, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos

yra neteisingos. Aiškindamas šių teisės normų turinį, LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokestį, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, lemiančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (žr., pvz., LVAT 2010 m. lapkričio 8 d. nutartį adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010 m. spalio 25 d. nutartį adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011 m. gruodžio 22 d. nutartį adm. byloje Nr. A-575-912/2011, 2012 m. gegužės 24 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1601/2012, 2015 m. spalio 12 d. nutartį adm. byloje Nr. A-1021-442/2015, 2021 m. gegužės 12 d. nutartį adm. byloje Nr. eA-1434-575/2021 ir kt.).

Kaip matyti iš bylos medžiagos, Inspekcija visiškai pagrįstai pripažino, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2015–2018 m. patyrė 123000 Eur paskolų suteikimo išlaidų:

Pirma, mokesčių administratorius, vertindamas suteiktų paskolų sumą, vertino 3 atskirus dokumentus: 1) 2015 m. į O. C. įmonės „Metalo ir medžio meniniai gaminiai“ sąskaitą pervestus 37000 Eur (Pagal paprastąjį vekselį. Vekselio data 2015-06-29); 2) 2017-09-07 Neprotestuotiną paprastąjį vekselį, notarinio registro Nr. 2-4125, pagal kurį Pareiškėjos sutuoktinis 2017 m. O. C. įmonei paskolino 43000 Eur; 3) 2018-09-13 Neprotestuotiną paprastąjį vekselį, notarinio registro Nr.1-3953, pagal kurį Pareiškėjos sutuoktinis 2018 m. O. C. paskolino 43000 Eur.

Antra, patikrinimo metu nebuvo nustatyta, kad O. C. įmonė „Metalo ir medžio meniniai gaminiai“ ar O. C. būtų grąžinę Pareiškėjos sutuoktiniui visą ar dalį suteiktų paskolų sumos.

Trečia, vekseliai sudaryti skirtingų asmenų (O. C. ir O. C. įmonės „Metalo ir medžio meniniai gaminiai“), patvirtinti ir įregistruoti skirtingomis datomis, turi atskirus registracijos numerius. Byloje nėra duomenų, kad šie vekseliai yra apmokėti.

Pareiškėja konkrečių įrodymų, paneigiančių nustatytas aplinkybes, nepateikė, todėl sutikti su jos skundo argumentais nėra pagrindo.

Dėl namo projektavimo ir statybos išlaidų vertinimo

Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos sutuoktinio banko sąskaitų išrašus, nustatė, kad sutuoktiniai 2015–2018 m. patyrė 41190 Eur gyvenamojo namo projektavimo ir statybos išlaidų. Pagal VĮ „Registrų centras“ duomenis nustatyta, namas buvo statomas I. O. ir D. N. nuo 2011-11-8 priklausančiame žemės sklype, Šaltinio g. 8, Verdulių m, Šiaulių sav. Duomenų, kokio ploto ir / ar tūrio pastatas statomas minėtame sklype, VĮ „Registrų centras“ duomenų bazės išrašė nėra pateikta (nuo 2019-01-16 sklype įregistruotas pastatas, kurio statusas „formuojamas“). šių duomenų mokesčių administratoriui nepateikė ir Pareiškėja ar jos sutuoktinis.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad sutuoktiniai I. O. ir Pareiškėja 2015–2018 metais patyrė 41190 Eur namo projektavimo ir statybos išlaidų. Pareiškėja nurodo, kad patikrinimo metu nebuvo vertinama, kad I. O. minėtu laikotarpiu buvo UAB "C1", UAB "A1" ir UAB "B1" kurių veikla – statybos darbai, atskaitingu asmeniu ir statybinės medžiagos buvo įsigyjamose nurodytų juridinių asmenų veiklai. Pareiškėjos teigimu, LVAT praktikoje pažymima, kad tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratorius privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo prievoles, tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek

paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą (žr., pvz., LVAT 2013 m. lapkričio 12 d. nutartį adm. byloje Nr. AS-56-2214/2013).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI savo išvada, jog sutuoktiniai 2015–2018 m. patyrė 41190 Eur gyvenamojo namo projektavimo ir statybos išlaidų, grindžia šiomis patikrinimo metu nustatytomis aplinkybėmis:

Pirma, Pareiškėjos sutuoktinio I. O. paaiškinimais. I. O. 2020-07-29 el. paštu pateiktame paaiškinime nurodė, kad 2015–2018 m. vykdė remonto darbus, darbus atliko pats ūkio būdu, jokių dokumentų neturi, nes remontavo nuosavą turtą. 2020-08-18 el. paštu pateiktame paaiškinime nurodė, kad visos statybinės medžiagos buvo pirktos bankiniais pavedimais, ką rodo jo sąskaitų išrašai. Konkrečių duomenų, kokio ploto ir / ar tūrio pastatas statomas nepateikė nei Pareiškėja nei jos sutuoktinis.

Antra, atsiskaitymo už statinio projektavimo darbus dokumentais. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis I. O. į UAB „R. G. Ltd“ už statinio projektavimo darbus 2015-01-13 pervadė 720 Eur, 2017-06-06 – 1180 Eur.

Trečia, atsiskaitymo už statybines medžiagas dokumentais. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2015–2018 m. statybinių medžiagų parduotuvėse („Depo“, „Senukai“, „Jupoja“, „Moki-Veži“, „Bocas“, Lytagra“, „Ermitažas“ ir kt.) banko kortelėmis ir mokėjimo pavedimais už statybines medžiagas pervadė 39290 Eur.

Komisijos nuomone, šioje konkrečioje situacijoje mokesčių administratoriaus išvada buvo motyvuota ir pagrįsta įrodymais. Pareiškėja, neigdama mokesčių administratoriaus poziciją, faktinių duomenų, kurie leistų spręsti kitaip, nepateikė. Teigiant, kad Pareiškėjos sutuoktinio pirktos statybinės medžiagos buvo panaudotos UAB "C1", UAB "A1" ir UAB "B1" veiklai, turėjo būti pateikti tai pagrindžiantys įrodymai. Nepateikus tokių įrodymų, Pareiškėjos skundo motyvai vertintini kaip bendro pobūdžio samprotavimai ir atmetami kaip nepagrįsti.

Dėl mokesstinės naštos paskirstymo tarp sutuoktinių

Pareiškėjos nuomone, mokesstinio patikrinimo metu iš esmės vertinamos ir analizuojamos Pareiškėjos sutuoktinio I. O., kaip juridinių asmenų atskaitingo asmens, pinigines lėšas, kurios iš esmės panaudotos juridinių asmenų veikloje. Pareiškėjos teigimu, juridinių asmenų pinigines lėšas, kuriomis I. O. disponavo, kaip atskaitingas asmuo, nepagrįstai traktuojamos kaip sutuoktinių pajamos. Nurodo, kad CK 3.109 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad solidarioji sutuoktinių prievolė neatsiranda, jeigu vienas sutuoktinis be kito sutuoktinio sutikimo ima paskolą ar perka prekių išsimokėtinai, kai tai nėra būtina bendriems šeimos poreikiams tenkinti. Mokesstinio patikrinimo metu kartu analizuojant I. O. ir Pareiškėjos pajamas ir išlaidas 2015–2018 m., formaliai taikant minėtas CK 3.88 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, iš esmės nevertinta ir neanalizuota, kad I. O., kaip juridinių asmenų atskaitingas asmuo, pinigines lėšas naudojo ne šeimos poreikiams tenkinti, o juridinių asmenų veikloje.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos skundo argumentų, susijusių su sutuoktinių gautų pajamų apmokestinimu, atkreipia dėmesį, kad mokesčių administratorius turi teisę apmokestinti abu sutuoktinius, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsniu, (LVAT 2018 m. kovo 14 d. nutartis adm. byloje Nr. A-3303-442/2018, 2021 m. vasario 24 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-420-556/2021). LVAT yra pažymėjęs, kad „<...> kiek tai susiję su pajamų, kurias gauna asmuo, būdamas santuokoje, apmokestinimu, yra konstatuota, kad tokiais atvejais turi būti laikomasi prezumpcijos, jog pajamas gavo abu sutuoktiniai“; „<...> pajamos, gautos disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Mokesčių teisinius santykius reguliuojančios viešosios teisės normos nenustato papildomų reikalavimų sandoriams, sudaromiems fizinių asmenų įgyvendinant savo, kaip sutuoktinių, bendrosios jungtinės nuosavybės teises, kurie, kaip privalomi rekvizitai, apibrėžtų tam tikrus pagal mokesčių įstatymus reikšmingus juridinius faktus, pavyzdžiui, kad rašytinius sandorius, iš kurių susiformuoja apmokestinimo mokesčiais objektai, sudarytų visi bendraturčiai ir juose būtų apibrėžiamas pajamų tarp bendraturčių pasiskirstymas. Fiziniams asmenims – bendraturčiams – sąžiningai ir teisėtai įgyvendinant nuosavybės teises ir dėl to gaunant

pajamų, tokios pajamos tampa bendraturčių pajamomis pagal jų nuosavybės teisių į turą, iš kurio gautos pajamos, proporcijos, jeigu įstatymai ar bendraturčių sudaryta sutartis nenustato kitaip“ (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. sausio 7 d. nutartis adm. byloje Nr. A-602-2280-2012; LVAT plenarinės sesijos 2002 m. kovo 13 d. sprendimas, priimtas adm. byloje Nr. A-7-158/2002). Pažymėtina, kad LVAT tokios pozicijos laikosi ir vėlesnėse bylose, pvz., 2021 m. vasario 24 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-420-556/2021, 2021 m. birželio 30 d. nutartis adm. byloje Nr. A-2376-442/2021 ir kt.).

Komisija taip pat atkreipia dėmesį ir į tai, kad LVAT 2021 m. sausio 27 d. sprendime adm. byloje Nr. eA-435-602/2021 yra nurodęs, kad nei iš GPM įstatymo nuostatų, pagal kurias mokesčių mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra gyventojų pajamų mokesčio objektas jų gavimo momentu, nei iš teismų praktikoje suformuluotų taisyklių dėl šių normų aiškinimo ir taikymo, negalima daryti išvados, kad vienoje mokesstinėje byloje negalima daryti skirtingų išvadų dėl pajamų paskirstymo sutuoktiniams apmokestinimo gyventojų pajamų mokesčio tikslais, jeigu yra sprendžiama dėl kelių skirtingu faktiniu pagrindu gautų pajamų apmokestinimo. Priešingai, minėtas reguliavimas ir teismų praktika įpareigoja kiekvienu faktiniu pagrindu gautas pajamas vertinti ir spręsti, kas laikytinas konkrečiu atveju mokesčių mokėtoju, ar kiekvienas iš sutuoktinių (kiekvienam iš jų nustatoma vienoda prievolė), kai pajamas gavo kartu, ar vienas iš sutuoktinių faktiškai gavęs pajamų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos ir I. O. santuoka įregistruota 2005-06-30. Byloje nebuvo pateikta duomenų, kad sutuoktiniai būtų sudarę vedybų sutartį, kurioje būtų atribotos kiekvieno sutuoktinio asmeninės lėšos ir jų įgijimo būdai, todėl mokesčių administratorius, atsižvelgęs į pateiktą paaiškinimą, patikrinimo metu bendrai vertino pareiškėjų pajamas ir patirtas išlaidas 2015–2018 m. laikotarpiu.

Komisija, išanalizavusi byloje esančius dokumentus, padarė išvadą, kad mokesčių administratorius visiškai pagrįstai vertino, kad pajamas gavo abu pareiškėjai. Visų pirma, I. O. 2021-06-14 paaiškinime į klausimą, ar teisingai mokesčių administratoriaus pareigūnė supranta, kad jis su sutuoktine veda bendrą ūkį, t. y. turto pasidalinimo, vedybinės ar poveidybinės sutarties nėra sudaręs, I. O. patvirtino, kad „taip, vedę ir viskas bendra, sutarčių jokių tarpusavy neturim“. Be to, byloje nustatyti abiejų pareiškėjų aktyvūs veiksmai dalyvaujant 2015–2018 m. nekilnojamojo turto įsigijime ir sudarant pardavimo sandorius: 1) 2016-04-15 pirkimo–pardavimo sutartis parduodant butą R. S. g. 4-63, Šiauliai; 2) 2017-10-05 pirkimo–pardavimo sutartis įsigyjant butą Žardininkų g. 17-54 Klaipėda; 3) 2018-05-04 pirkimo–pardavimo sutartis įsigyjant žemės sklypą Vieversių g. 17, Gindulių k. Klaipėdos raj.; 4) 2018-05-16 pirkimo–pardavimo sutartis įsigyjant garažą Minijos g. 174-52 Klaipėdoje. Pareiškėja ir jos vyras I. O. 2016 m. gavo 37500 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, 2015–2018 m. patyrė 82800 Eur nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų. Pagal VĮ „Registru centras“ duomenis, Pareiškėjai ir I. O. nuo 2011-11-18 priklausančiame sklype, Šaltinio g. 8 Verduliukų km, Šiauliai, 2015–2018 m. vykdomi namo remonto / statybos darbai, taip pat įsigytas ir parduotas privalomai registruotas kilnojamasis turtas (I. O. vardu įsigyjamos ir parduotos transporto priemonės) ir kt. (Patikrinimo akto 6 psl.).

Taigi, mokesčių administratorius pagal minėtus surinktus faktinius duomenis, taikydamas CK 3.88 straipsnyje įtvirtintą prezumpciją, visiškai pagrįstai Pareiškėjos pajamoms priskyrė ½ nuo nustatytų 2018 m. bendrų neapmokestintų ir nedeklaruotų 209188 Eur pajamų sumos. Taip pat mokesčių administratorius, nustatęs, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2015–2016 m. iš UAB „Monseta“ gavo 331281 Eur kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, ir nenustatęs, kad Pareiškėja dalyvavo sandoriuose su UAB „Monseta“, šių pajamų Pareiškėjos pajamomis nepripažino, t. y. pajamas sutuoktiniams priskyrė atsižvelgdama į pajamų faktinį pagrindą.

Apibendrinant išdėstyta, konstatuotina, kad mokesčių administratorius teisės aktų nuostatas taikė teisingai, vadovavosi LVAT praktika ir nagrinėjamoje mokesstinėje byloje sutuoktinių skirtingu faktiniu pagrindu gautas pajamas teisingai paskirstė sutuoktiniams apmokestinimo GPM tikslais.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną GPM, Pareiškėjai neteisingai taikė MAĮ nuostatas, nukrypo nuo teismų praktikos, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, neįvertino esminių aplinkybių, turinčių įtakos mokesstinės prievolės dydžiui nustatyti. Pareiškėja, vadovaudamasi LVAT praktika, akcentuoja, kad mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotos mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Pareiškėjos nuomone, šios taisyklės mokesčių administratorius nesilaikė, nenurodė taikytų mokesčių apskaičiavimo metodų, nepagrindė jų pasirinkimo.

LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (žr., pvz., 2010 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-438-1542/2010; 2011 m. sausio 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-146/2011; 2012 m. lapkričio 12 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimą adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015 m. gruodžio 2 d. nutartį adm. byloje Nr. A-2210-502/2015; 2016 m. vasario 4 d. nutartį adm. byloje Nr. A-384-442/2016).

Komisija pažymi, kad Inspekcija, patikrinimo metu įvertinusi Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatė, kad Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2018 m. patirtos išlaidos viršijo jos gautas pajamas 209188 Eur, Pareiškėjos išlaidos ginčo laikotarpiu 104594 Eur viršijo pajamas. Konstatuota, kad sutuoktiniai tikrinamuoju laikotarpiu gavo pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir į valstybės biudžetą nesumokėjo GPM. Sutuoktiniai gautas pajamas panaudojo transporto priemonių ir nekilnojamojo turto įsigijimui, statybai, UAB „Horna“ ir UAB „Garantera“ išlaidoms bei kitoms išlaidoms padengti. Pareiškėja neginčytinų duomenų, patvirtinančių, kokiomis pajamomis ji dengė patiriamas išlaidas, mokesčių administratoriui nepateikė. Tai lemia, kad pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas sudarė teisines prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas (žr., pvz., LVAT 2018 m. gegužės 9 d. nutartį adm. byloje Nr. A-556-602/2018, 2021 m. gruodžio 8 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-3099-968/2021 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartis adm. byloje Nr. A-3665-968/2021 ir kt.).

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus dėl mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesstinės prievolės tikslumo, pažymi, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais (LVAT 2010 m. balandžio 29 d. nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010, 2014 m. balandžio 15 d. nutartis adm. byloje Nr. A-602-409-14, 2021 m. birželio 2 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-2077-442/2021 ir kt.). Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokesstinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-603/2007).

Komisija, įvertinusi mokesstinėje byloje surinktus duomenis, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundo argumentai, jog mokesčių administratorius netinkamai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nėra pagrįsti objektyviais įrodymais. Mokesčių administratorius, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ

70 straipsnio 1 dalies aiškinimo, pagrįstai atlikto patikrinimo metu Pareiškėjos GPM bazę nustatė vadovaudamasis MAĮ 70 straipsniu, pagal jo atliktą įvertinimą, pritaikęs išlaidų metodą. Atsižvelgiant į išdėstytą konstatuotina, kad Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-12-17 sprendimą Nr. 68-103.

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 apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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, sprendami 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė