



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. G. SKUNDO**

2022 m. vasario Nr. S- (7-213/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos Pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo A. G. (toliau – Pareiškėjas, A. G.) 2021-12-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-11-24 sprendimo Nr. 68-97. Inspekcijos atstovė M. D. dalyvavo Komisijos 2021-01-18 posėdyje nuotoliniu būdu. Pareiškėjas ar jo atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė:

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) atliko Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už 2014–2018 metų laikotarpį bei 2021-06-17 surašė patikrinimo aktą Nr. (7.45 Mr) FR0680-207 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo apskaičiavo į biudžetą mokėtiną 2 869,70 Eur GPM sumą. Kauno AVMI 2021-08-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45 Mr) FR0682-186 patvirtino Patikrinimo aktą, apskaičiavo ir patvirtino 1401,58 Eur GPM delspinigius bei paskyrė 861 Eur GPM baudą. Sprendimu Inspekcija minėtą Kauno AVMI sprendimą patvirtino. Be to, Inspekcija neatleido nuo Pareiškėjo nuo Kauno AVMI 2021-08-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45 Mr) FR0682-186 apskaičiuotų ir patvirtintų delspinigių bei paskirtos baudos mokėjimo.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos Sprendimu, Komisijai pateikė skundą.

Dėl MAĮ 69 straipsnio nepagrįsto taikymo

Pareiškėjas nesutinka su Kauno AVMI išvada, jog gyvenamojo namo, adresu Gubojų g. 10, Ramučių k., Karmėlavos sen., Kauno r. sav. (toliau – Gyvenamasis namas), statybų išlaidas 2014–2015 m. priskirtinos Pareiškėjui, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis.

Pareiškėjas išdėsto Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), aiškindamas MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, savo praktikoje yra nurodęs, jog pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokesstinės naudos, privalo mokesčių administratorius (žr., pvz., LVAT 2008 m. liepos 18 d. nutartį adm. byloje Nr. A502-1305/2008; 2013 m. vasario 6 d. nutartį adm. byloje Nr. A438-97/2013, 2017 m. liepos 4 d. nutartį adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Pareiškėjas nurodo, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, darydamas išvadą neva Gyvenamojo namo 2014-2015 m. vykusios statybos buvo finansuojamos iš pareiškėjo lėšų, gautų iš nežinomų šaltinių vadovaujasi šiais įrodymais:

1. 2017-02-13 liudytojo E. P. apklausos protokolu ikiteisminiame tyrime Nr. 01-1-44970-15, kuriame užfiksuoti jos parodymai, kad „<...> nusipirkusi sklypą pasistačiau ir

įrengiau namą. Stačiau viena, savo lėšomis <...>“, tačiau 10 000 Lt žemės sklypo pirkimui skolinosi, savų lėšų neturėjo. Taip pat E. P. teigė, kas žemės sklypą pardavė, „nes reikėjo sumokėti skolas“, tačiau žemės sklypas buvo parduotas už 1 000 Eur, kurių neužteko 10 000 Lt to pačio turto įsigijimo išlaidoms padengti.

2. Baudžiamosios bylos Nr. 1-19-238/2019 medžiagoje esančiais Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokolais, kuriuose užfiksuoti pareiškėjo ir jo draugų pokalbiai, atskleidžiantys, kad pareiškėjas Gyvenamąjį namą statė, jį įrenginėjo ir patyrė dideles išlaidas, taip pat šiame Gyvenamajame name gyvena su sutuoktine T. O..

3. Įrodymais, jog 2016-07-21 E. P., nutrūkus jos ir Pareiškėjo ryšiams, parduoda žemės sklypą T. O., su kuria Pareiškėjas susituokia 2016-09-09.

4. Nacionalinės žemės tarnybos prie ŽŪM pateiktos 2015-05-25 aerofotografinės nuotraukos fragmentu, kuriame užfiksuota, jog minėtą dieną žemės sklype stovi Gyvenamojo namo „dėžutė“, t. y. Gyvenamojo namo statybos prasidėjo gerokai anksčiau nei T. O. įsigijo žemės sklypą.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius vadovaujasi ikiteisminio tyrimo ir baudžiamosios bylos medžiaga, nors Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. birželio 1 d. nuosprendis ir Kauno apygardos teismo 2020 m. kovo 19 d. nuosprendis yra apskūsti kasaciniu skundu Lietuvos Aukščiausiajam Teismui, kuris minėtą A. G. kasacinį skundą yra priėmęs. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas šiuo metu nėra įsiteisėjęs ir galutiniu teismo nuosprendžiu pripažintas kaltu, padaręs LR BK147 straipsnio 2 dalyje ir 1471 straipsnio 2 dalyje numatytas nusikalstamas veikas. Todėl mokesčių administratoriaus motyvai, jog Pareiškėjas „įvertindamas savo nelegalią veiklą, sąmoningai Gyvenamojo namo sandorius formino kitų asmenų vardu“, „pagal A. G. inkriminuojamas veikas, numatytas LR BK 147 straipsnio 2 dalyje ir 1471 straipsnio 2 dalyje, grėstų turto areštas ir kiti apribojimai. Pareiškėjas, žinodamas savo vykdomos nelegalios veiklos pasekmes, žemės sklypą su 2018-01-24 pastatytu Gyvenamuoju namu, „perleidžia“ vienintelei šio turto savininkei T. O., savo vaiko mamai, žmonai, kuri visišką teisę į turtą įgyja po ištuokos datos 2020-03-10“, „A. G. turėjo realias priežastis apsimestiniams sandoriams sudaryti – Pareiškėjas, įformindamas pirkimo–pardavimo sandorius ne savo vardu, siekė išvengti rizikos dėl savo vykdomos nusikalstamos veikos“ yra nepagrįsti, nes šiai dienai, nesant Lietuvos Aukščiausiojo Teismo sprendimo, nėra žinoma, ar ankstesni nuosprendžiai baudžiamojoje byloje bus palikti galioti, ar visgi bus tenkintas Pareiškėjo kasacinis skundas ir jis bus išteisintas.

Pareiškėjas nurodo, kad vadovaujantis LVAT praktika, nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenustato ribojimo, kuris neleistų mokesčių administratoriui remtis ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotais duomenimis. Taigi, ikiteisminio tyrimo duomenys gali būti panaudojami ir įrodinėjimo procese administraciniame teisme, nes Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 56 straipsnio 2 dalis, nustatant bylai reikšmingas aplinkybes, leidžia remtis įvairiais dokumentais ir kitais rašytiniais įrodymais, neribodama šių įrodinėjimo priemonių sąrašo. LVAT savo praktikoje yra išaiškinęs, kad mokestiniais aspektais reikšmingi ikiteisminio tyrimo duomenys mokestinio patikrinimo metu bei nagrinėjant mokestinį ginčą yra naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimui išspręsti, bet mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingoms aplinkybėms nustatyti. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (žr., LVAT 2012 m. kovo 1 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1420/2012; 2012 m. spalio 22 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1498/2012). LVAT taip pat yra nurodęs, kad konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (žr., LVAT 2015 m. vasario 26 d. nutartį adm. byloje Nr. A-544-822/2015).

Pareiškėjo nuomone, nagrinėjamu atveju yra akivaizdu, kad baudžiamosios bylos Nr. 1-19-238/2019 medžiagoje esantys Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokolai ir 2017-02-13 liudytojo E. P. apklausos protokolai ikiteisminiame tyrime Nr. 01-1-44970-15 nepatvirtina mokesčių administratoriaus prielaidos, jog C. A. sudarant žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį buvo statytinė ir tokiu būdu buvo sudarytas apsimestinis sandoris. Mokesčių administratorius taip pat daro nepagrįstą išvadą, jog Pareiškėjas planavo Gyvenamojo namo statybas, dėl ko įformino pirkimo–pardavimo sandorius su artimais giminaičiais (teta L. D., tuometine drauge C. A. ir buvusią sutuoktinę T. O.), taip pat vykdė statybas, patyrė išlaidas, Gyvenamajame name gyveno, juo disponavo.

Pareiškėjas nurodo, kad C. A. apklausta ikiteisminiame tyrime nurodė faktines aplinkybes, kurios yra priešingos mokesčių administratoriaus padarytomis išvadoms – C. A. nurodė, jog ji pirko žemės sklypą ir jame vykdė Gyvenamojo namo statybas. Mokesčių administratorius kritiškai vertino E. P. teiginius, kad ji skolinosi lėšas žemės sklypo statybai, vėliau statė namą iš savo lėšų, o galiausiai pardavė žemės sklypą skoloms gražinti, tačiau liudytojos parodymų neaiškumas, kurį nurodo mokesčių administratorius, nėra ištirtas šiame mokestiniame patikrinime, nes su C. A. mokesčių administratorius taip ir nesusisiekė. Pareiškėjo nuomone, nesuprantama, kodėl mokesčių administratoriui kyla neaiškumų dėl to, kad C. A. skolinosi lėšas žemės sklypo įsigijimui, o statybas vykdė iš savo lėšų. Tikėtina, kad žemės sklype statyboms E. P. investavo labai nedidelę pinigų sumą, nes jame tebuvo pastatyti pamatai ir sienos („dėžutė“). Minėtos statybinės medžiagos kainuoja pakankamai nedidelę pinigų sumą, o prie fizinių statybos darbų prisidėjo savo pagalba Pareiškėjas. Būtent dėl minėtos priežasties Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokoluose užfiksuoti Pareiškėjo pokalbiai apie Gyvenamąjį namą, tačiau minėtos statybos buvo finansuojamos ne jo lėšomis, o jo tuometinės draugės E. P. lėšomis. E. P. parodymai, užfiksuoti 2017-02-13, t. y. tuo metu, kai jos ir Pareiškėjo nebesiejo jokie asmeniškai ryšiai, dėl ko jų patikimumu abejoti nėra jokio teisinio pagrindo.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius, konstatuodamas E. P. veiksmų apsimestinumą, nepagrįstai nurodė, jog „A. G. nekilnojamojo turto sandorius formino kitų jam artimų fizinių asmenų vardu. Mokėtojo veiksmai po sulaikymo rodo, kad A. G. galėjo įtakoti tokią nekilnojamojo turto pardavimo veiksmų seką.“ Pareiškėjas pažymi, jog žemės sklypo perleidimo sandoriai buvo sudaryti laisva šalių valia, be jokios pareiškėjo įtakos. Tikėtina, kad E. P. apie parduodamą L. D. žemės sklypą sužinojo iš pareiškėjo brolio K. L., nes būtent jis atstovavo pardavėjos interesus, o turto pardavimą patikėjo nekilnojamojo turto agentūrai UAB "B1"

Pareiškėjas nurodo, kad LVAT yra ne kartą konstatavęs, kad, siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos. MAĮ 69 straipsnio taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teisę faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (žr., pvz., LVAT 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį adm. byloje Nr. A602-1718/2013, 2015 m. sausio 26 d. nutartį adm. byloje Nr. A-26-602/2015).

Pareiškėjo teigimu, Kauno AVMI nenurodė, jog pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Priešingai, mokesčių administratoriaus teigimu, vienintelis pareiškėjo tikslas, statant Gyvenamąjį namą ne savo vardu, neva buvo siekis išvengti turto arešto baudžiamosios bylos, o ne siekis įgyti mokestinį pranašumą. Inspekcija su tokia Kauno AVMI išvada nesutiko ir skundžiamame

sprendime nurodė, jog Pareiškėjas, 2014 m. planuodamas vykdyti Gyvenamojo namo statybas iš pajamų, kurios gautos iš nenustatytų šaltinių, sudaręs apsimestinį nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorį, siekė gauti mokesstinę naudą, t. y. išvengti šių pajamų apmokestinimo GPM.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai mokesčio patikrinimo metu taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes mokesčių administratorius nenurodė ūkinių operacijų, kurios atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokesčių nustatančiuose teisės aktuose, nenurodė, kokį mokesčių pranašumą įgijo Pareiškėjas.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nepagrįsto taikymo

Pareiškėjas išdėsto MAĮ 70 straipsnio nuostatas, taip pat nurodo, kad Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės) 4 punkte nurodoma, jog įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesčines prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriumi, kuris pagal jo atliktą įvertinimą apskaičiavo Gyvenamojo namo statybų išlaidas 2014–2015 metais bei nuo minėtos mokesčio bazės apskaičiavo GPM. Mokesčių administratorius nurodė, jog „A. G. pradėjo statyti Gyvenamąjį namą nuo statybos leidimo išdavimo pradžios 2014-05-08 iki jo laikinojo sulaikymo laikotarpio 2016-01-14 pradžios, (t. y. statybas vykdė 20 mėn.: 2014 m. – 8 mėn., 2015 m. – 12 mėn.). T. O. likusius statybos darbus vykdė nuo žemės sklypo įsigijimo datos 2016-07-21 iki Gyvenamojo namo kadastrinių duomenų fiksavimo datos (2018-01-24), (t. y. statybas vykdė 19 mėn.: 2016 m. – 6 mėn., 2017m. – 12 mėn., 2018 m. – 1 mėn.).

Pareiškėjo nuomone, Kauno AVMI nebaigto statyti Gyvenamojo namo statybos išlaidas skaičiuoja vadovaudamasis ekonominių modelių metodu, pagal VĮ „Registrų centras“ statybinės vertės duomenis ir pagal UAB "C1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynus. Kauno AVMI nurodo, jog pagal VĮ „Registrų centras“ duomenis gyvenamojo namo atkūrimo kaštų (statybos vertė) yra 75 488 Eur, o pagal UAB "C1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynus – 76 836 Eur. Kauno VMI apskaičiavo šių sumų aritmetinį vidurkį – 76 162 Eur $((75\,488 + 76\,836) / 2)$. Mokesčių administratorius darė išvadą, kad neva kas mėnesį buvo patiriama po vienodai išlaidų, skirtų Gyvenamojo namo statyboms, t. y. po 1953 Eur (76 162 Eur/39 mėn.). Atsižvelgiant į tokius skaičiavimus, Kauno AVMI padarė išvadą, jog Gyvenamojo namo statyboms Pareiškėjas 2014 m. išleido 15 622 Eur (neaišku, kodėl mokesčių administratorius minėtas išlaidas skaičiuoja už 8 mėnesius, nors statybos leidimas Nr. LNS-24-140710-00632 išduotas 2014-07-10, t. y. nuo 2014 m. gegužės mėnesio statybos darbai negalėjo būti atliekami), 2015 m. – 23 435 Eur.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus pasirinktas ekonominių modelių metodas yra netinkamas, nepagrįstas ir tam tikrose vietose netgi nelogiškas. Pareiškėjo nuomone, nėra aišku, kodėl mokesčių administratorius nusprendė, kad gyvenamojo namo statybos vyko 39 mėnesius (kodėl laikoma, jog 2014 m. statybos vykdytos 8 mėn., o Pareiškėjui esant sulaikytam statybos nebuvo vykdomos). Taip pat neatitinka protingumo principo Kauno AVMI pateikta išvada, neva kiekvieną gyvenamojo namo statybų mėnesį buvo išleidžiamos vienodo dydžio išlaidos statyboms, t. y. po 1 953 Eur, kadangi gyvenamojo namo statybų pradžia, kuomet paklojami pamatai, pastatomos sienos, kainuoja ženkliai pigiau, nei kiti gyvenamojo namo statybų darbai.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus išvados yra nepagrįstos, mokesčių administratorius nurodė neva šia apimtimi Pareiškėjas gavo pajamų, kurių nedeklaravo ir nesumokėjo mokėtino GPM. Tokia Kauno AVMI išvada su centriniu mokesčių administratoriaus pritarimu, yra nepagrįsta, neatitinkanti gyvenimo realijų, jog Pareiškėjui neturint pajamų, kuriomis jis būtų galėjęs prisidėti prie statybų, savo gyvenimo draugei pareiškėjas padėdavo savo fiziniu darbu statybų procese, t. y. būtent žemės sklypo savininkė finansavo Gyvenamojo namo pamatų klojimą ir sienų mūrijimą, o pareiškėjas prie šių statybos darbų neprisidėjo, nes neturėjo tokių lėšų.

Dėl delspinigių ir baudos

Pareiškėjas nurodo, kad Kauno AVMI sprendimu apskaičiavo Pareiškėjui sumokėti 1401,58 Eur GPM delspinigius ir paskyrė 30 proc. apskaičiuotos mokesčio sumos dydžio baudą – 861 Eur.

Pareiškėjas išdėsto MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatas. Pareiškėjas nurodo, kad atlieka laisvės atėmimo bausmę Marijampolės pataisos namuose, šiuo metu negauna jokių pajamų, turi nepilnametį vaiką, kurį privalo išlaikyti. Taigi, jo turtinė padėtis yra itin prasta, todėl, jeigu būtų nuspręsta atmesti Pareiškėjo skundą dalyje dėl Sprendimo panaikinimo, Pareiškėjas prašo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo baudos ir GPM delspinigių.

Centrinis mokesčių administratorius nurodė, jog Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų apie savo turčinę padėtį, tačiau akivaizdu, jog jam atliekant bausmę laisvės atėmimo įstaigoje, tokių įrodymų gavimas yra apribotas. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo atstovas teikia tuos rašytinius įrodymus, kuriuos gali gauti, t. y. VI „Registru centro“ išrašą, kuriame užfiksuota, jog Pareiškėjas neturi jokio nekilnojamojo turto, ir VI „Regitra“ išrašą, kuriame užfiksuota, jog pareiškėjas neturi jokių transporto priemonių (priedai Nr. 1-2).

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą arba Sprendimą patvirtinti iš dalies, sumažinti priskaičiuotą gyventojų pajamų mokesčio sumą, atleisti, nuo delspinigių mokėjimo.

Inspekcija Sprendime nurodė:

Dėl faktinių aplinkybių ir ginčo esmės

Inspekcija nurodė, kad Kauno apygardos prokuratūros Organizuotų nusikaltimų ir korupcijos tyrimo skyrius 2017-08-25 raštu Nr. 3S-47815 „Dėl informacijos pateikimo“ informavo, kad, atliekant ikiteisminį tyrimą Nr. 01-1-44970-15, A. G. įteiktas pranešimas apie įtarimą padarius nusikalstamas veikas, numatytas BK 147 straipsnio 2 dalyje (prekyba žmonėmis) ir 1471 straipsnio 2 dalyje (išnaudojimas priverstiniam darbui). Nurodė, kad Pareiškėjas įtariamą šias nusikalstamas veikas vykdamas Jungtinėje Karalystėje laikotarpiu nuo 2013 m. pavasario iki 2015 m. gruodžio mėn. Taip pat nurodė, kad, atliekant ikiteisminį tyrimą, 2015 metais taikant neviešo pobūdžio procesines prievartos priemones, gauta duomenų, leidžiančių manyti, jog A. G. 2015 metais buvo pasistatęs gyvenamąjį namą žemės sklype, esančiame Gubojų g. 10, Ramučių k., Karmėlavos sen., Kauno r. sav. (toliau – Žemės sklypas), kuriame, turimais duomenimis, šiuo metu gyvena su sutuoktine T. O. (buvusi pavardė – Remutytė). Pažymėjo, kad šį namą 2015 m. rugpjūčio mėn. pabaigoje Pareiškėjas jau baiginėjo įrenginėti ir tuo metu jau buvo išleidęs didelę pinigų sumą – 450 000 (galimai litų) bei, kadangi namas dar nebuvo pilnai įrengtas, planavo išleisti dar daugiau – apie 600 000 (galimai litų). Taip pat pažymėjo, kad A. G. už 2014 metus deklaravo iš pagal Lietuvos Respublikoje įsigytą verslo liudijimą vykdytos veiklos gavęs 45 000 Lt pajamų, o už 2015 metus – 8 000 Eur pajamų. Turimais duomenimis A. G. 2014–2015 metais didesnę laiko dalį gyveno Jungtinėje Karalystėje, tačiau tyrimo metu negauta jokių duomenų, kad Jungtinėje Karalystėje Pareiškėjas būtų oficialiai (legaliai) dirbęs ar teikęs paslaugas. Nepaisant to, gauti duomenys apie jo grynujų pinigų įnešimus į Jungtinės Karalystės banko sąskaitas. Nurodė, kad žemės sklypas, kuriame pastatytas minėtas namas, nuosavybės teise registruotas T. O. vardu, tačiau turimi duomenys leidžia manyti, kad A. G., o ne T. O., yra realus faktinis žemės sklypo pirkėjas bei realus namo savininkas, kuris mokėjo už jo statybą, įrengimą, teritorijos sutvarkymą. Įvertinęs surinktą informaciją sprendė, kad Pareiškėjas galimai nedeklaravo visų pajamų, todėl prašė įvertinti Pareiškėjo (galimai ir T. O.) pajamų apmokestinimą bei turto įsigijimo ir kitų išlaidų atitiktį gautoms pajamoms.

Inspekcija nurodė, kad patikrinimo metu nustatyta kad Pareiškėjas nuo 2007-04-25 gyvenamąją vietą deklaravo adresu, esančiu Pagirių gst., Palomonės sen., Kaišiadorių r. sav. bei nuo 2020-06-17 gyvenamąją vietą deklaruoja adresu, esančiu Savanorių pr. 258-50, Kaunas. Išvykimas gyventi į užsienį deklaruotas nebuvo. Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2014-03-12 iki 2014-12-31 ir laikotarpiu nuo 2015-01-07 iki 2015-07-31 turėjo verslo liudijimus specialiesiems statybos darbams (EVRK kodas 439100 – Stogų dengimas; EVRK kodas 439900 – Kita, niekur kitur nepriskirta, specializuota statybos veikla; EVRK kodas 431200 – Statybvietės paruošimas), laikotarpiu nuo 2016-10-27 iki 2016-11-07 dirbo MB "A1" bei laikotarpiu nuo

2017-04-06 iki tikrinamojo laikotarpio pabaigos buvo įregistravęs krovininio kelių transporto (EVRK kodas 494100) individualią veiklą.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjo ir T. O. santuoka įregistruota 2016-09-09 Kauno miesto civilinės metrikacijos skyriuje. Pareiškėjas ir T. O. turi nepilnametį sūnų R. H., gim. 2017-04-20. Tarp Pareiškėjo ir T. O. 2016-11-29 sudaryta sutartis (notarinio registro Nr. 2-7026) (toliau – poveidybinė sutartis), kuria, be kita ko, susitarta, kad turtas, įgytas santuokoje yra vieno iš sutuoktinių asmeninė nuosavybė, jeigu tas turtas yra įgytas vieno sutuoktinio vardu (poveidybinės sutarties 4.1.1. punktas).

Inspekcija nurodė, kad Kauno apylinkės teismo 2020-02-07 sprendimu civilinėje byloje Nr. e2YT-3375-475/2020 Pareiškėjo ir T. O. santuoka nutraukta abiejų sutuoktinių bendru sutikimu. Šiuo sprendimu taip pat patvirtinta 2020-01-02 sutartis dėl santuokos nutraukimo pasekmių, kurios 5.1. punkte, be kita ko, pažymėta, kad šalys santuokos metu bendrosios jungtinės nuosavybės teise jokio turto nėra įgijusios.

Inspekcija pagal Nekilnojamojo turto registro duomenų bazės išrašą nustatė, kad Žemės sklypas, anksčiau priklausė L. D. (nuosavybės teisės išregistruota 2014-06-12 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 2-3614, pagrindu) ir C. A. (buvusi pavardė – Laurušonytė) (nuosavybės teisės išregistruota 2016-07-31 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 2-4308, pagrindu); gyvenamojo namo statybos pradžios metai – 2014, statybos pabaigos metai – 2018. Kauno rajono savivaldybės administracijos leidimas Žemės sklype statyti naują statinį (gyvenamąjį namą) išduotas 2014-05-08 statytojui L. D. bei vėliau (2014-07-10) išduotas statytojai H. O..

Inspekcija pažymėjo, kad, remiantis ikiteisminio tyrimo duomenimis, nustatyta, kad L. D. yra Pareiškėjo teta. L. D. 2007-08-13 įgaliojimu įgaliojo Pareiškėjo brolių K. L., be kita ko, padalinti žemės sklypą, unikalus Nr. 4400-0250-1520, į atskirus žemės sklypus, atstovauti ją, vykdant statybos darbus šiame žemės sklype; parduoti žemės sklypą ir pastatus bet kuriam fiziniam ar juridiniam asmeniui už kainą ir sąlygas savo nuožiūra.

C. A. 2017-02-13 liudytojo apklausos protokole paaiškino, kad prieš 10 metų buvo pora su A. G., kartu gyveno taip pat apie 10 metų; bendro gyvenimo su A. G. metu keletą mėnesių gyveno Jungtinėje Karalystėje, kur dirbo pas lietuvius ir mėtė reklamines skrajutes.

Inspekcija nurodė, kad iš 2014-06-12 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 2-3614, matyti, kad ši buvo sudaryta tarp L. D. (sutartyje įvardijama kaip pardavėjas), atstovaujamos K. L., veikiančio pagal 2007-08-13 įgaliojimą, ir H. O. (sutartyje įvardijama kaip pirkėjas). Šios pirkimo–pardavimo sutarties 2.1. punktu šalys susitarė, kad pardavėjas parduoda, o pirkėjas perka asmeninės nuosavybės teise žemės sklypą, unikalus Nr. 4400-1497-8578 ir Žemės sklypą (gauti padalijus žemės sklypą, unikalus Nr. 4400-0250-1520). Taip pat susitarė, kad šių žemės sklypų bendra kaina yra 10000 Lt (2 896,20 Eur) (2014-06-12 pirkimo–pardavimo sutarties 3.1. punktas). Iš sutarties turinio taip pat matyti, kad 2014-06-11 dienai žemės sklypo, unikalus Nr. 4400-1497-8578, vidutinė rinkos vertė sudarė 28 700 Lt (8 312,09 Eur), o Žemės sklypo–36 400 Lt (10 542,17 Eur). Šioje pirkimo–pardavimo sutartyje informacijos apie Žemės sklype statomą gyvenamąjį namą nepateikta.

Inspekcija nurodė, kad iš 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 2-4308, matyti, kad ši buvo sudaryta tarp H. O. (sutartyje įvardijama kaip pardavėjas), atstovaujamos Y. F., veikiančio pagal 2016-03-29 įgaliojimą, ir N. U. (sutartyje įvardijama kaip pirkėjas), atstovaujamos K. L., veikiančio pagal 2016-06-22 įgaliojimą. Šios pirkimo–pardavimo sutarties 2.1. punktu šalys susitarė, kad pardavėjas parduoda, o pirkėjas perka asmeninės nuosavybės teise Žemės sklypą. Taip pat susitarė, kad Žemės sklypo kaina yra 1 000 Eur (2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutarties 3.1. punktas). Iš sutarties turinio taip pat matyti, kad 2016-07-20 dienai Žemės sklypo vidutinė rinkos vertė sudarė 11 000 Eur. Šioje pirkimo–pardavimo sutartyje informacijos apie Žemės sklype statomą gyvenamąjį namą nepateikta.

Inspekcija nurodė, kad iš Kauno AVMI perduotų duomenų matyti, kad, atliekant Y. F. mokestinį patikrinimą, buvo nustatytas sandoris su Pareiškėju; K. L. 2011-04-26 mokėjimo

nurodymu Nr. 1 į Y. F. sąskaitą pervedė 114 996,94 Lt, nurodant mokėjimo pagrindą – skolos gražinimas už A. G.. Y. F. 2021-04-21 paaiškinime nurodė, kad K. L. pažįsta, kartu sportavo.

Inspekcija nurodė, kad Nacionalinė žemės tarnyba prie Žemės ūkio ministerijos 2020-02-12 raštu Nr. 1SD-358-(10.2.) „Dėl informacijos pateikimo“ pateikė ortofotografinių žemėlapių fragmentų patvirtintas kopijas, iš kurių matyti, kad 2015-05-25 dienai Žemės sklype jau buvo pradėtas statyti gyvenamasis namas, t. y. Žemės sklypas T. O. parduotas kartu su jau pradėtu statyti gyvenamuoju namu.

Inspekcija nurodė, kad C. A. 2017-02-13 liudytojo apklausos protokole paaiškino, kad Žemės sklypą įsigijo, kai dar buvo kartu su A. G., pirko iš K. L. už 10 000 Lt; pinigus skolinosi; pirko, nes norėjo sau statyti namą; namą statė viena, savo lėšomis; gyvenamąjį namą pardavė, nes reikėjo sumokėti skolas; pardavė agentūrai.

Inspekcija nurodė, kad E. P. sesuo J. H. 2017-01-27 liudytojo apklausos protokole paaiškino, kad sesuo Sigita anksčiau bendravo ir gyveno su A. G., buvo pora, bet prieš 10 metų išsiskyrė; sesuo buvo įsigijusi žemės sklypą Ramučiuose, jo pirkimui iš jos skolinosi pinigų; A. G. yra jos draugas, anksčiau susitikdavo dažnai, dalyvavo draugų vakaronėse, dabar bendrauja retai, susitinka kartą per mėnesį. Pareiškėjas 2020-02-02 paaiškinime nurodė, kad, statant namą Žemės sklype, atliko fizinius darbus, išlaidų neturėjo. K. L. 2020-03-12 gautame paaiškinime nurodė, kad, T. O. prašymu, atliko įvairius statybos darbus Žemės sklype. T. O. 2020-01-27 paaiškinime, pasisakydama apie patirtas gyvenamojo namo statybos išlaidas, nurodė „2016 liepa – 2017 m. – apie 18 600 eurų (įsigytas sklypas, pamatai, sienos, stogas, langai, durys, garažo vartai); 2017 sausis – 2017 gruodis – apie 11 420 eurų (atlikti vidaus darbai); 2018 sausis – 2018 gruodis – apie 10 160 Eur (atlikti vidaus darbai bei lauko, t. y. tvora, trinkelės, terasa)“.

Inspekcija nurodė, kad Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinės policijos Organizuoto nusikalstamumo tyrimo valdybos 2017-08-29 Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokole užfiksuoti Pareiškėjo telefoniniai pokalbiai ir SMS žinutės (laikotarpiu nuo 2015-08-25 iki 2015-09-05); pokalbio Nr. 12 metu kalbėta apie Pareiškėjo namo statybą, dideles pinigines išlaidas už atliktus darbus, namo įrengimą ir baldus. Kitame tos pačios dienos Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinės policijos Organizuoto nusikalstamumo tyrimo valdybos Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokole užfiksuoti Pareiškėjo telefoniniai pokalbiai ir SMS žinutės (laikotarpiu nuo 2015-10-06 iki 2015-10-17); pokalbio Nr. 1098 metu Pareiškėjas sakė, kad namo statyboms ir įrengimui išleido apie 35 000 Lt.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos apeliacinis teismas 2021-06-01 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-49-487/2021, be kita ko, nusprendė paskirti Pareiškėjui, pripažintam kaltu pagal BK 147 straipsnio 2 dalį (prekyba žmonėmis) ir 1471 straipsnio 2 dalį (išnaudojimas priverstiniam darbui), subendrintą 5 metų laisvės atėmimo bausmę, nustatant ją atlikti pataisos namuose. Iš šio nuosprendžio rezoliucinės dalies matyti, kad Pareiškėjas buvo laikiname sulaikyme ir suėmime laikotarpiu nuo 2016-01-14 iki 2016-06-14.

Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI, remdamasi aukščiau išdėstytais duomenimis, o būtent tuo, kad visi nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriuose dalyvavę asmenys yra artimai susiję su Pareiškėju bei tuo, kad tiek C. A., tiek T. O. nekilnojamąjį turtą įsigijo už ženkliai mažesnę kainą, nei buvo jų vidutinė rinkos vertė, sprendė, kad nagrinėjamu atveju nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai nebuvo atsitiktiniai, o nuosekliai pagal aplinkybes planuoti sandoriai, padarė išvadą, kad C. A. buvo tik statytinė, o labiausiai suinteresuoti asmenys, siekę sau naudos ir susiję su nekilnojamojo turto, esančio Gubojų g. 10, Ramučių k., Karmėlavos sen., Kauno r. sav., sandoriais yra Pareiškėjas ir T. O., turintys bendrą nepilnametį vaiką. Taip pat sprendė, kad veiksmai, atlikti po Pareiškėjo sulaikymo, trukusio laikotarpiu nuo 2016-01-14 iki 2016-06-14, t. y. 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutarties sudarymas, kuria nekilnojamas turtas parduotas už lengvatinę kainą, ir poveidybinės sutarties sudarymas, rodo, kad Pareiškėjas galėjo turėti įtakos tokiai nekilnojamojo turto pardavimo veikslių sekai.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo skunde išdėstytas aplinkybes dėl Lietuvos apeliacinio teismo 2021 m. birželio 1 d. nuosprendžio baudžiamojoje byloje Nr. 1A-49-487/2021 apskundimo

kasaciniu skundu, pažymėjo, kad ji nėra svarbi nagrinėjamam mokestiniam ginčui teisingai išspręsti. LVAT yra nurodęs, kad mokestinės prievolės ir baudžiamoji atsakomybė yra atskiri teisiniai institutai, reguliuojami skirtingų teisės šakų normomis, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties (žr., pvz., LVAT 2016-06-30 nutartį administracinėje byloje Nr. A-887-442/2016; 2018-07-11 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1100-575/2018).

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad Kauno AVMI darė nepagrįstą išvadą, jog jis planavo gyvenamojo namo statybas, dėl ko įformino pirkimo–pardavimo sandorius su artimais giminaičiais (teta L. D., tuometine drauge C. A. ir buvusią sutuoktinę T. O.). Pažymėjo, kad nesuprantama kodėl Kauno AVMI kyla neaiškumų dėl to, kad C. A. skolinosi lėšas Žemės sklypo įsigijimui, o statybas vykdė iš savo lėšų. Tikėtina, kad Žemės sklype statyboms C. A. investavo labai nedidelę pinigų sumą, nes jame tebuvo pastatyti pamatai ir sienos („dėžutė“). Paaiškino, kad minėtos statybinės medžiagos kainuoja pakankamai nedidelę pinigų sumą, o prie fizinių statybos darbų jis prisidėjo savo pagalba. Būtent dėl šios priežasties Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinės policijos Organizuoto nusikalstamumo tyrimo valdybos 2017-08-29 Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokoluose užfiksuoti jo pokalbiai apie gyvenamąjį namą, tačiau minėtos statybos buvo finansuojamos ne jo lėšomis, o jo tuometinės draugės E. P. lėšomis.

Inspekcija nurodė, kad LVAT yra ne kartą išaiškinęs, kad konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Įrodymų vertinimas, kaip objektyvios tiesos nustatymo procesas, grindžiamas subjektyviu faktoriumi – vidiniu įsitikinimu. Vidinis įsitikinimas – tai ne išankstinis įsitikinimas, nuojauta, o įrodymais pagrįsta išvada, kuri padaroma iš surinktų įrodymų, kada išnagrinėjami reikšmingi faktai, iškeliamos ir ištiriamos galimos versijos, įvertinamas kiekvienas įrodymas atskirai ir jų visuma (žr., pvz., LVAT 2012 m. rugsėjo 13 d. nutartį adm. byloje Nr. A822-2564/2012; 2018 m. balandžio 4 d. nutartį adm. byloje Nr. A-3730-261/2018; 2019 m. rugsėjo 18 d. nutartį adm. byloje Nr. A-2475-662/2019, 2021 m. liepos 28 d. nutartį adm. byloje Nr. A-1481-789/2021).

Inspekcija nurodė, kad iš nustatytų faktinių aplinkybių matyti, kad Žemės sklypas, iki jo pardavimo lengvatine kaina C. A., priklausė Pareiškėjo tetai L. D.. Pareiškėjas ir jo brolis K. L. paaiškinimuose nurodė, kad prie gyvenamojo namo statybų prisidėjo fiziniu darbu. Tačiau nustatyta, kad Pareiškėjas viename iš telefoninių pokalbių, užfiksuotų Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinės policijos Organizuoto nusikalstamumo tyrimo valdybos 2017-08-29 Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokole, 2015 metais minėjo, kad namo statyboms ir įrengimui išleido apie 35 000 Lt. C. A. liudytojo apklausos protokole nurodė, kad Žemės sklypo įsigijimui pinigines lėšas skolinosi, tačiau gyvenamąjį namą buvo pradėjusi statyti iš savo piniginių lėšų; Žemės sklypą pardavė, nes reikėjo sumokėti skolas. Tačiau taip pat paaiškino, jog Žemės sklypą pirkė už 10 000 Lt (2 896 Eur), tuo tarpu iš byloje esančių duomenų matyti, kad už 10 000 Lt (2 896 Eur) buvo pirkti du žemės sklypai, o Žemės sklypas, kurio vidutinė rinkos vertė sudarė 11 000 Eur, parduotas už 1 000 Eur. A. G. laikinas sulaikymas ir suėmimas truko laikotarpiu nuo 2016-01-14 iki 2016-06-14. Tuo tarpu Žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartis, pagal kurią šis (kartu su nebaigtu statyti gyvenamuju namu) perleistas T. O. lengvatine kaina, sudaryta 2016-07-21. Be to, ši pirkimo–pardavimo sutartis sudaryta veikiant per atstovus, iš kurių vienas – A. G. brolis K. L., o kitas – K. L. pažįstamas. Inspekcija, atsižvelgdama į šias Pareiškėjo ir T. O. mokestinių patikrinimų metu nustatytas faktines aplinkybes ir paaiškinimus bei parodymus, kurie yra priešaringi, sprendžia, kad E. P. vardu sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai nepagrįsti jokia ekonomine logika, dėl ko Kauno AVMI padarytos išvados laikytinos teisingomis ir pagrįstomis.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad Kauno AVMI nepagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes neegzistavo teismų praktikoje suformuotos dvi būtinosios sąlygos minėtos teisės normos taikymui, t. y. Kauno AVMI nenurodė ūkinių operacijų, kurios atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, ir kokį mokestinį pranašumą jis įgijo, bei nenurodė, jog pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas. Priešingai, Kauno AVMI teigimu, vienintelis jo tikslas, statant gyvenamąjį namą ne savo vardu, buvo siekis išvengti turto arešto baudžiamojoje byloje, o ne siekis įgyti mokestinį pranašumą.

Inspekcija nurodė, kad, priešingai nei Kauno AVMI, įvertinusi tai, kad Pareiškėjas, 2014 metais planuodamas vykdyti gyvenamojo namo statybas iš pajamų, kurios gautos iš nenustatytų šaltinių, sudaręs apsimestinį nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorį, siekė gauti mokestinę naudą, t. y. išvengti šių pajamų apmokestinimo GPM. Todėl vertino, kad MAĮ 69 straipsnio 1 dalis pritaikyta pagrįstai.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad Kauno AVMI pasirinktas ekonominių modelių yra netinkamas ir nepagrįstas. Neaišku, kodėl Kauno AVMI nusprendė, kad Gyvenamojo namo statybos truko 39 mėn. (kodėl laikoma, kad 2014 m. statybos vykdytos 8 mėn., o jam esant sulaikytam statybos nebuvo vykdomos). Taip pat neatitinka protingumo principo Kauno VMI pateikta išvada, jog kiekvieną gyvenamojo namo statybų mėnesį buvo išleidžiamos vienodo dydžio išlaidos, t. y. po 1 953 Eur. Visuotinai žinoma, kad gyvenamojo namo statybų pradžia, kuomet paklojami pamatai, pastatomos sienos, kainuoja ženkliai pigiau, nei kiti gyvenamojo namo statybų darbai. Be to, statybos vyksta etapais, pvz.: išklojus pamatus, šie paliekami bent jau peržiemoti, kad susigulėtų gruntas ir vėliau neskiltų sienos.

Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI vertino, jog A. G. pradėjo statyti gyvenamąjį namą nuo statybos leidimo išdavimo pradžios (2014-05-08) iki jo sulaikymo datos (2016-01-14), t. y. statybas vykdė 20 mėn. (2014 m. – 8 mėn., 2015 m. – 12 mėn.) bei, kad Pareiškėja likusius statybos darbus vykdė nuo Žemės sklypo įsigijimo datos (2016-07-21) iki gyvenamojo namo kadastrinių duomenų fiksavimo datos (2018-01-24), t. y. statybas vykdė 19 mėn. (2016 m. – 6 mėn., 2017 m. – 12 mėn., 2018 m. – 1 mėn.). Taigi, Kauno AVMI sprendė, kad gyvenamasis namas pradėtas statyti, kai leidimas išduotas statytojai L. D. (2014-05-08), o ne, kai leidimas išduotas statytojai C. A. (2014-07-10).

Inspekcija nurodė, kad vertinant patirtas gyvenamojo namo statybos išlaidas Kauno AVMI vadovavosi VI „Registrų centras“ atliktos statybinės vertės duomenimis ir UAB "C1" skaičiuojamomis kainomis. Gyvenamojo namo statybos išlaidos apskaičiuotos kaip šių informacijos šaltinių duomenimis apskaičiuotų išlaidų aritmetinis vidurkis. Apskaičiuota, kad viso patirtų išlaidų suma sudaro 76 162 Eur (2014 m. (8 mėn.) – 15 622 Eur; 2015 m. (12 mėn.) – 23 435 Eur; 2016 m. (6 mėn.) – 11 717 Eur; 2017 m. (12 mėn.) – 23 435 Eur; 2018 m. (1 mėn.) – 1 953 Eur).

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis Taisyklių 25 punktu, taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių; šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius; tai gali būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mąstą ir panašiai. Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pvz., realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išėigos); pasirenkamas skaičiavimo modelis priklausys nuo mokesčių administratoriaus turimos informacijos (Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 26 punktas).

Inspekcija nurodė, kad LVAT yra konstatavęs, jog MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma yra skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo ir teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių vertinimo kriterijų. Tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus,

patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų (žr., pvz., LVAT 2007 m. birželio 5 d. nutartį adm. byloje Nr. A11-603/2007; 2012 m. gruodžio 12 d. nutartį adm. byloje Nr. A438-2491/2011, 2015 m. vasario 11 d. nutartį adm. byloje Nr. P-45-438/2015).

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad nei Pareiškėjas, nei T. O. nepateikė jų patirtų išlaidų pagrindžiančių įrodymų bei į tai, kad ikiteisminio tyrimo byloje surinkti duomenys ir patikrinimų metu pateikti paaiškinimai yra prieštaringi, sprendžia, kad Kauno AVMI pagrįstai ir teisingai apskaičiavo mokėtinus mokesčius pagal administratoriaus įvertinimą bei pasirinko adekvatų vertinimo metodą. Be to, sprendžiamas, kad vertinimas, jog Pareiškėjo laikino sulaikymo ir suėmimo laikotarpiu gyvenamojo namo statybos nebuvo vykdomos bei apskaičiuotų išlaidų padalinimas kiekvienam mėnesiui po lygiai labiausiai atitinka protingumo kriterijų.

Dėl apskaičiuotų ir patvirtintų delspinigių bei paskirtos baudos

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje (taip pat Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymu Nr. VA-144 (toliau – Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklės), 7 punkte) nustatyta, kad mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme ir / arba yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas ir / arba kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą.

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje (taip pat Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių 5 punkte) nustatyta, kad nuo paskirtų baudų mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas esant šiems pagrindams: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatą, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį -mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad jo turtinė padėtis itin prasta, jis atlieka laisvės atėmimo bausmę Marijampolės pataisos namuose, šiuo metu negauna jokių pajamų bei turi nepilnametį vaiką, kurį privalo išlaikyti. Taigi, Pareiškėjas atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos pagrindo buvimą sieja su savo sunkia ekonomine (socialine) padėtimi. Inspekcija nurodė, kad šis pagrindas yra taikomas tik sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimą. Todėl, nesant jokių duomenų apie MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose numatytų pagrindų egzistavimą, nėra pagrindo atleisti jį nuo paskirtos baudos ar sumažinti paskirtos (paskirta vidutinio dydžio, t. y. 30 proc. apskaičiuotos mokesčio sumos dydžio bauda) baudos dydį.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 113 straipsnio 3 dalimi, bei LVAT praktika, nurodė, kad minėtos MAĮ nuostatos negali būti taikomos vien tik formaliai atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo priklausymą tam tikrai socialinei grupei, kuriai valstybė paprastai teikia paramą. Asmuo, net ir priklausydamas atitinkamai socialinei grupei (būdamas pensininkas, bedarbis, neįgalusis ar pan.), vis tik gali turėti nemažai turto ir finansinių lėšų, o tokiu atveju jo atleidimas nuo delspinigių jau negalėtų būti pateisinamas ekonominiu ar socialiniu požiūriu (žr., pvz., LVAT 2011 m. gruodžio 1 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-2900/2011; 2017 m. birželio 14 d. nutartį adm. byloje Nr. A-1321-442/2017).

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas nenurodė duomenų apie turimą turtą ir pinigines lėšas, nepateikė jokių jo finansinę padėtį pagrindžiančių įrodymų. Todėl laikytina, kad neįrodė,

jog jo ekonominė (socialinė) padėtis yra sunki, dėl ko MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatytas atleidimo nuo paskirtos baudos pagrindas netaikytinas.

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

Pareiškėjo skundas netenkintinas. Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Pareiškėjo prašymas atleisti nuo baudų ir delspinigių mokėjimo netenkintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Pareiškėjui, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies ir 70 straipsnio nuostatas, apskaičiuotų 2869,70 Eur GPM, 1401,58 Eur GPM delspinigių ir 861 Eur GPM baudos, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjas siekė išvengti iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių 2014 m. gautų 22414 Lt (6492 Eur) ir 2015 m. gautų 12637 Eur pajamų apmokestinimo GPM.

Mokestinio patikrinimo metu, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, GPM apskaičiuotas nustačius, kad Pareiškėjas, siekdamas mokesstinės naudos, sudarė veiksmų (nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sandorių) seką, kurios pasėkoje vykdė gyvenamojo namo statybas iš pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių, neapskaičiavo ir nedeklaravo nuo jų GPM. Pareiškėjui priklausanti mokėti GPM suma, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir skunde Komisijai išdėsto nesutikimo motyvus dėl MAĮ 69 straipsnio 1 dalies taikymo, taip pat dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo. Pareiškėjas skunde prašo atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir baudų mokėjimo.

Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog gyvenamojo namo statybų išlaidos 2014–2015 m. priskirtinos Pareiškėjui, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir akcentuoja LVAT praktiką, aiškinančią MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagal kurią pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokesstinės naudos, privalo mokesčių administratorius.

Pareiškėjas nurodo, kad šiuo metu nėra įsiteisėjusiu ir galutiniu teismo nuosprendžiu pripažintas kaltu, padaręs LR BK147 straipsnio 2 dalyje ir 1471 straipsnio 2 dalyje numatytas nusikalstamas veikas, todėl mokesčių administratoriaus motyvai, jog Pareiškėjas, įvertindamas savo nelegalią veiklą, įformindamas pirkimo–pardavimo sandorius ne savo vardu, siekė išvengti rizikos dėl savo vykdomos nusikalstamos veikos, yra nepagrįsti. Pareiškėjas nurodo, kad LVAT savo praktikoje yra išaiškinęs, kad mokesstiniais aspektais reikšmingi ikiteisminio tyrimo duomenys mokesstinio patikrinimo metu bei nagrinėjant mokesčinį ginčą yra naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimui išspręsti, bet mokesčių prievolių atsiradimui reikšmingoms aplinkybėms nustatyti. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (žr., LVAT 2012 m. kovo 1 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1420/2012; 2012 m. spalio 22 d. nutartį adm. byloje Nr. A-442-1498/2012).

Pareiškėjo nuomone, baudžiamosios bylos Nr. 1-19-238/2019 medžiagoje esantys Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokolai ir 2017-02-13 liudytojo E. P. apklausos protokolas ikiteisminiame tyrime Nr. 01-1-44970-15 nepatvirtina mokesčių administratoriaus prielaidos, jog C. A. sudarant žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį buvo statytinė ir tokiu būdu buvo sudarytas apsimestinis sandoris. Pareiškėjas nurodo, kad C. A. apklausta ikiteisminiame tyrime nurodė, jog ji pirko žemės sklypą ir jame vykdė Gyvenamojo namo statybas.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius taip pat daro nepagrįstą išvadą, jog Pareiškėjas planavo Gyvenamojo namo statybas, dėl ko įformino pirkimo–pardavimo sandorius su artimais giminaičiais (teta L. D., tuometine drauge C. A. ir buvusia sutuoktine T. O.), taip pat vykdė statybas, patyrė išlaidas, Gyvenamajame name gyveno, juo disponavo. Pareiškėjas pažymi, jog žemės sklypo perleidimo sandoriai buvo sudaryti laisva šalių valia, be jokios Pareiškėjo įtakos.

Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai mokestinio patikrinimo metu taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes mokesčių administratorius nenurodė ūkinių operacijų, kurios atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, nenurodė, kokį mokestinį pranašumą įgijo Pareiškėjas.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju yra aktualūs žemiau nurodyti teisės aktai ir jų nuostatos.

Pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 straipsnio 14 dalį, pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra <...>. Pagal šio įstatymo 3 straipsnio nuostatas, pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas, pagal 5 straipsnio nuostatas, pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, pagal 8 straipsnio 1 dalies nuostatas, pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu <...>. Pagal GPMĮ 22 straipsnio 3 dalies nuostatas, B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos.

GPMĮ 25 straipsnio 1 ir 2 dalis pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo. Pajamų mokestis nuo per mokestinį laikotarpį gautų pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, deklaruojamas, apskaičiuojamas ir sumokamas šio Įstatymo 27 straipsnyje nustatyta tvarka. Šio įstatymo 27 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 3 dalyje ar šio Įstatymo 28 straipsnyje nenustatyta kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip.

Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą reglamentuotas MAĮ 69 straipsnyje. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

LVAT jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; 2008 m. vasario 20 d.

nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008; 2015 m. sausio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-267-442/2015). Aiškinant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo, jog „Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“ (MAĮ 10 str.). (2015 m. liepos 2 d. nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015).

Taigi, mokesčių administratorius turi teisę sandorius vertinti mokestine teisine prasme, siekiant išsiaiškinti, ar sandorių sudarymu šalys siekė įprastinių sandoriams būdingų tikslų, ar mokestinės naudos, nes tokią teisę mokesčių administratoriui nustato MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatos, o mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolė yra tiesioginė mokesčių administratoriaus pareiga (MAĮ 19 straipsnio 1 dalies 3 punktas).

Komisija, vadovaudamasi anksčiau išdėstytomis teisės aktų ir LVAT nuostatomis vertins Inspekcijos išvados, kad E. P. vardu sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai yra formalūs sandoriai, kuriais buvo siekta vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos, pagrįstumą.

Byloje nustatytos šios esminės faktinės aplinkybės:

Pirma, sandoriai sudaryti su susijusiais asmenimis. Iš Nekilnojamojo turto registro duomenų bazės išrašo matyti, kad Žemės sklypas (unikalus Nr. 4400-1497-8615) priklausė L. D. (Pareiškėjo tetai), kuri sklypą, unikalus Nr. 4400-1497-8578 ir Žemės sklypą (gauti padalijus žemės sklypą, unikalus Nr. 4400-0250-1520) pardavė (nuosavybės teisės išregistruota 2014-06-12 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 2-3614, pagrindu) C. A. (buvusi pavardė – Laurušonytė, buvusi Pareiškėjo draugė), o ši Žemės sklypą 2016-07-21 pardavė (nuosavybės teisės išregistruota 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 2-4308, pagrindu) T. O. (Pareiškėjo sutuoktinė).

Be to, nustatyta, kad Pareiškėjo brolis K. L. 2007-08-13 įgaliojimu atstovavo L. D. dalinant žemės sklypą unikalus Nr. 4400-0250-1520 į atskirus žemės sklypus, buvo įgaliotas atstovauti jai, vykdant statybos darbus šiame sklype, parduoti žemės sklypus ir pastatus bet kuriam fiziniam ar juridiniam asmeniui už kainą ir sąlygas savo nuožiūra ir pagal 2016-06-22 įgaliojimą atstovavo N. U. (Dambrauskienei) 2016-07-21 Žemės sklypo pirkimo – pardavimo sandoryje. Y. F., atstovavęs H. O. 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sandoryje, susijęs su Pareiškėju ir jo broliu K. L. finansiniais ryšiais (K. L. 2011-04-26 mokėjimo nurodymu Nr. 1 į Y. F. sąskaitą pervedė 114996,94 Lt, nurodant mokėjimo pagrindą – skolos gražinimas už A. G.).

Antra, sandoriai sudaryti žemesnėmis nei rinkos verte, kainomis. Pagal 2014-06-12 pirkimo–pardavimo sutartį šalių sutarta žemės sklypų (įskaitant aptariamą Žemės sklypą) bendra kaina yra 10000 Lt (2896,20 Eur), tuo tarpu 2014-06-11 žemės sklypo, kurio unikalus Nr. 4400-1497-8578 vidutinė rinkos vertė sudarė 28700 Lt (8312,09 Eur), o Žemės sklypo – 36400 Lt (10542,17 Eur). Pagal 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutartį šalių sutarta Žemės sklypo kaina yra 1000 Eur, tuo tarpu 2016-07-20 šio žemės sklypo vidutinė rinkos vertė sudarė 11000 Eur.

Trečia, turima informacija apie pastato statybą. Kauno rajono savivaldybės administracijos leidimas Žemės sklype statyti naują statinį (gyvenamąjį namą) išduotas 2014-05-08 statytojai L. D. bei vėliau (2014-07-10) išduotas statytojai H. O.. Nacionalinė žemės tarnyba prie Žemės ūkio ministerijos 2020-02-12 raštu Nr. 1SD-358-(10.2.) „Dėl informacijos pateikimo“ pateikė ortofotografinių žemėlapių fragmentų patvirtintas kopijas, iš kurių matyti, kad 2015-05-25 Žemės sklype jau buvo pradėtas statyti gyvenamasis namas, t. y. Žemės sklypas T. O. parduotas kartu su jau pradėtu statyti gyvenamuoju namu, nors 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutartyje informacijos apie Žemės sklype statomą gyvenamąjį namą nepateikta.

Kauno apygardos prokuratūros Organizuotų nusikaltimų ir korupcijos tyrimo skyrius 2017-08-25 raštu Nr. 3S-47815 „Dėl informacijos pateikimo“ be kita ko, informavo, kad, atliekant ikiteisminį tyrimą Nr. 01-1-44970-15, 2015 m. taikant neviešo pobūdžio procesines prievartos priemones, gauta duomenų, leidžiančių manyti, jog Pareiškėjas 2015 metais buvo pasistatęs

gyvenamąjį namą Žemės sklype, kuriame, turimais duomenimis, šiuo metu gyvena su sutuoktine T. O. (buvusi pavardė – Remutytė).

Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinės policijos Organizuoto nusikalstamumo tyrimo valdybos 2017-08-29 Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokole užfiksuoti Pareiškėjo telefoniniai pokalbiai ir SMS žinutės (laikotarpiu nuo 2015-08-25 iki 2015-09-05); pokalbio Nr. 12 metu kalbėta apie Pareiškėjo namo statybą, dideles pinigines išlaidas už atliktus darbus, namo įrengimą ir baldus. Kitame tos pačios dienos Kauno apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinės policijos Organizuoto nusikalstamumo tyrimo valdybos Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokole užfiksuoti Pareiškėjo telefoniniai pokalbiai ir SMS žinutės (laikotarpiu nuo 2015-10-06 iki 2015-10-17); pokalbio Nr. 1098 metu Pareiškėjas sakė, kad namo statyboms ir įrengimui išleido apie 35 000 Lt.

Asmuo XX 2017-01-16 Liudytojo apklausos protokole nurodė, kad prieš 3 metus laiko Rytis pradėjo statyti namą sklype <...>. Esu jam kartą padėjęs su savo vairuojamu automobiliu nusigabenti statybinių medžiagų į sklypą.<...>. Žinau, kad Rytis savo namą įregistravo žmonos Simonos vardu. Savo vardu registruoti nenorėjo <...>. Tą namą jis pasistatė už savo pajamas iš Anglijos<...>.

Ketvirta, Pareiškėjo ir jo buvusios sutuoktinės T. O. poveybinės sutarties nuostatos. Pareiškėjo ir jo buvusios sutuoktinės T. O. santuoka Kauno m. civilinės metrikacijos skyriuje įregistruota 2016-09-09, nutraukta Kauno apylinės teismo 2020-02-07 sprendimu civilinėje byloje Nr. e2YT-3375-475/2020. Pareiškėjo ir jo buvusios sutuoktinės T. O. 2016-11-29 sutartyje susitarta, kad turtas, įsigytas santuokoje, yra vieno iš sutuoktinių asmeninė nuosavybė, jeigu tas turtas yra įgytas vieno sutuoktinio vardu (poveybinės sutarties 4.1.1 punktas). Šalys santuokos metu bendrosios jungtinės nuosavybės teise jokio turto nėra įgijusios.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjo teiginį, kad mokesčių administratoriaus motyvai dėl apsimestinio sandorio nepagrįsti, nes Pareiškėjas šiuo metu nėra įsiteisėjęs ir galutiniu teismo nuosprendžiu pripažintas kaltu, padaręs LR BK147 straipsnio 2 dalyje ir 1471 straipsnio 2 dalyje numatytas nusikalstamas veikas, pažymi, kad mokestinės prievolės ir baudžiamoji atsakomybė yra atskiri teisiniai institutai, reguliuojami skirtingų teisės šakų normomis. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-442-1056/11, 2010 m. gruodžio 23 d. nutartį administracinėje byloje A-442-1412/10 ir kt.). Baudžiamajame procese sprendžiamas galimai nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokestiniame procese sprendžiamas mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimas. Abu šie procesai vykdomi pagal skirtingus teisės aktus, turi skirtingus tikslus, skirtingus subjektus, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties (LVAT 2021 m. rugpjūčio 11 d. nutartis adm. byloje Nr. eA-2324-575/2021). Todėl Pareiškėjo nurodyta aplinkybė, kad jis šiuo metu nėra įsiteisėjęs ir galutiniu teismo nuosprendžiu pripažintas kaltu, padaręs LR BK 147 straipsnio 2 dalyje ir 1471 straipsnio 2 dalyje numatytas nusikalstamas veikas, nedraudžia mokesčių administratoriui vertinti Pareiškėjo veiksmus mokestiniais teisiniais aspektais. Vien nusikalstamos veikos neįrodymas savaime nereiškia, kad nebus nustatyti mokestiniai pažeidimai.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjo teiginį, kad baudžiamosios bylos Nr. 1-19-238/2019 medžiagoje esantys Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokolai ir 2017-02-13 liudytojo E. P. apklausos protokolai ikiteisminiame tyrime Nr. 01-1-44970-15 nepatvirtina mokesčių administratoriaus prielaidos, jog C. A. sudarant žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį buvo statytinė ir tokiu būdu buvo sudarytas apsimestinis sandoris, pažymi, kad šiuo atveju mokesčių administratorius savo išvadas grindė ne tik Elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokolų duomenimis. Kaip jau minėta, patikrinimo metu buvo nustatyta, kad nekilojamojo turto

pirkimo–pardavimo sandoriuose dalyvavę asmenys yra artimai susiję su Pareiškėju. Tiek C. A., tiek T. O. nekilnojamąjį turtą įsigijo už ženkliai mažesnę kainą, nei buvo jų vidutinė rinkos vertė. Leidimas Žemės sklype statyti naują statinį (gyvenamąjį namą) išduotas jau 2014-05-08, pagal ortofotografinių žemėlapių duomenis, 2015-05-25 Žemės sklype jau buvo pradėtas statyti gyvenamasis namas, t. y. Žemės sklypas T. O. parduotas kartu su jau pradėtu statyti gyvenamuoju namu. Poveidybinės sutarties sąlygos, faktas, kad 2016-07-21 pirkimo–pardavimo sutartis sudaryta jau po Pareiškėjo sulaikymo pabaigos (2016-06-14), patvirtina mokesčių administratoriaus išvadą, kad E. P. vardu sudaryti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai nebuvo atsitiktiniai, buvo suplanuoti ir sudaryti tik formaliai, faktinis nekilnojamojo turto savininkas ir gyvenamojo namo statytojas yra Pareiškėjas.

Komisija šiuo atveju sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad aptariamais sandoriais nepagrįsti jokia ekonomine logika, nes E. P. vardu sudarytuose nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriuose, kuriais įsigyjamas / parduodamas nekilnojamas turtas, nustatyta kaina ženkliai (pirmuoju atveju – 6,5 karto, kitu atveju –11 kartų) mažesnė už vidutinę rinkos vertę. Faktinis turto įgijėjas yra Pareiškėjas, kuris, planuodamas ir vykdydamas gyvenamojo namo statybas iš pajamų, kurios gautos iš nenustatytų šaltinių, gavo realią ekonominę naudą – 19129 Eur gautas pajamas su išvengta 2869,70 Eur mokesetine prievole.

Kita vertus, Komisija pritaria ir mokesčių administratoriaus išvadoms (Kauno AVMI Patikrinimo akto 8-9 psl. ir Kauno AVMI sprendimo 5-6 psl.), kad Pareiškėjas, sąmoningai Gyvenamojo namo sandorius formino kitų asmenų vardu, įvertindamas savo nelegalią veiklą ir žinodamas savo vykdomos nelegalios veiklos pasekmes, Žemės sklypą su 2018-01-24 pastatytu Gyvenamuoju namu, „perleido“ vienintelei šio turto savininkei T. O., savo vaiko mamai, žmonai, kuri visišką teisę į turtą įgijo po ištuokos datos 2020-03-10. Pareiškėjas turėjo realias priežastis apsimestiniams sandoriams sudaryti – Pareiškėjas, įformindamas pirkimo–pardavimo sandorius ne savo vardu, siekė išvengti rizikos dėl savo vykdomos nusikalstamos veikos.

Komisija atkreipia dėmesį, kad LVAT, pasisakydamas dėl MAĮ 10 straipsnio, kuriame yra įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas (mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai), taikymo, yra nurodęs, kad MAĮ 10 straipsnio taikymas nėra ribojamas vien tik to paties įstatymo 69 straipsnio 1 ir 2 dalių hipotezėse numatytais atvejais. Teigiant priešingai būtų paneigtas turinio viršenybės prieš formą principo, kaip vieno iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų, paskirtis bei nepagrįstai susiaurintas jo (principo) taikymas. Todėl, išplėstinės teisėjų kolegijos nuomone, šiuo principu tam tikrais atvejais gali būti remiamasi ir savarankiškai vertinant atitinkamus mokesčius teisinius santykius, o ne tik sprendžiant mokesčių apskaičiavimo klausimą MAĮ 69 straipsnyje numatytais atvejais ir tvarka. (pvz., 2013 m. balandžio 11 d. sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724-13).

LVAT taip pat yra pažymėjęs, kad taikant turinio viršenybės prieš formą principą, iš esmės yra atliekamas konkretaus mokesčio teisinio santykio dalyvio veiklos turinio vertinimas. Šis veiklos vertinimas atliekamas siekiant ne sukurti, pakeisti ar panaikinti mokesčius teisinius santykius, t. y. santykius, kurie yra reguliuojami mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų, bet siekiant tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, tokiu būdu atskleidžiant realiai atsiradusius ir egzistuojančius mokesčius teisinius santykius. Tai reiškia, jog taikant aptariamą principą yra atliekamas tokios mokesčių teisinių santykių dalyvių veiklos vertinimas, pirmenybę teikiant ne šios veiklos formaliai išraiškai, bet jos turiniui, kuri ne tik tiesiogiai ir betarpiškai yra susijusi su konkrečiais mokesčiais teisiniais santykiais, bet ir kuri lemia (lėmė) šių santykių ar jų dalies atsiradimą, pasikeitimą ar pasibaigimą. Šis veiklos vertinimas atliekamas inter alia paisant protingumo ir sąžiningumo principų; turinio viršenybės prieš formą principo taikymas pats savaime (savarankiškai) negali tiesiogiai paveikti aptariamų santykių dalyvių teisių ir pareigų apimtį ar sukurti naujas mokesčių prievolių atsiradimo ir priskyrimo atitinkamam asmeniui taisykles, bet sudaro prielaidas atitinkamus santykius kvalifikuoti pagal kitas mokesčių įstatymų ir juos lydinčių teisės aktų nuostatas, nei tas, kurios būtų taikomos atsižvelgiant į formalią mokesčių teisinių santykių dalyvių veiklos išraišką (LVAT 2013-04-11

išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-442-724/2013; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A-556-715/2013; 2017-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-517-442/2017).

Komisija, atsižvelgdama į MAĮ, LVAT praktikos nuostatas, įvertinusi ginčo byloje nustatytų duomenų visumą, prieina išvados, kad perleidžiant nekilnojamąjį turtą tarp su Pareiškėju susijusių asmenų ir tuo pačiu išlaikant Pareiškėjo galimybę įgyti su nekilnojamojo turto valdymu sietiną materialinę gerovę, buvo siekta nuslėpti tikrąjį turto įgijėją tam, kad nebūtų patirtos su nelegalia veikla susijusios turтинės pasekmės. Atkūrus tikrąsias aplinkybes, tikruoju turto statytoju, faktiškai patyrusiu pajamų šaltiniais nepagrįstas išlaidas, o tuo pačiu ir mokestinių santykiu dalyviu, remiantis MAĮ 10 straipsnyje nustatytu turinio viršenybės prieš formą principu, yra pripažintinas Pareiškėjas. Komisijos vertinimu, tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato, jog tam tikras išlaidas faktiškai patyrė konkretus mokesčių mokėtojas, teisė apmokestinti nustatytas nedeklaruotas apmokestinamąsias pajamas išlieka, nepriklausomai dėl kokių priežasčių minėtas asmuo nuslėpė pajamas. Tokiu atveju, Komisijos nuomone, MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymas tampa perteklinis.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

Pareiškėjas nesutinka su pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą apskaičiuotomis Gyvenamojo namo statybų išlaidomis 2014–2015 metais bei nuo minėtos mokesčio bazės apskaičiuotu GPM. Pareiškėjo nuomone, Kauno AVMI nepagrįstai nebaigto statyti Gyvenamojo namo statybos išlaidas skaičiavo vadovaudamasis ekonominių modelių metodu, pagal VĮ „Registru centras“ statybinės vertės duomenis ir pagal UAB "C1" nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynus. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus pasirinktas ekonominių modelių metodas yra netinkamas. Pareiškėjui nėra aišku, kodėl statybų pradžia laikoma 2014-05-08, nėra aišku, kodėl gyvenamojo namo statybos vyko 39 mėnesius ir kiekvieną gyvenamojo namo statybų mėnesį buvo išleidžiamos vienodo dydžio išlaidos statyboms, t. y. po 1953 Eur. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratoriaus išvados, jog šia apimtimi Pareiškėjas gavo pajamų, kurių nedeklaravo ir nesumokėjo mokėtino GPM, yra nepagrįstos ir pažymi, kad Pareiškėjui neturint pajamų, kuriomis jis būtų galėjęs prisidėti prie statybų, savo gyvenimo draugei padėdavo savo fiziniu darbu statybų procese.

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

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., LVAT 2010 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010, 2011 m. sausio 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-146/2011, 2012 m. lapkričio 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1984/2012, 2013 m. balandžio 15 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A602-27/2013, 2015 m. gruodžio 2 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016 m. vasario 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-384-442/2016).

Taisyklių 25–27 punktuose nustatyta, kad taikant šį vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Tai gali būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mastą ir panašiai. Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pvz., realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išėigos). Pasirenkamas skaičiavimo modelis priklausys nuo mokesčių administratoriaus turimos informacijos. Mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta.

Bylos medžiaga patvirtina, kad mokesčių administratorius atlikto patikrinimo metu pagrįstai Pareiškėjo mokesčių bazę nustatė vadovaudamasis MAĮ 70 straipsniu, pagal jo atliktą įvertinimą, pritaikęs ekonominių modelių metodą:

Pirma, mokesčių administratorius vadovavosi „Infostatyba“ pateiktos gyvenamojo namo „Nekilnojamojo daikto kadastrinių matavimų bylos“ duomenimis, pagal kurią 2018-01-24 datai pastato baigtumas – 100 proc., pastatas – neypatingos statinio kategorijos, atliktų kadastrinių matavimų metu nustatytas visas pastato tūris – 500 kub. m.

Antra, vertinant namo statybos išlaidas atsižvelgta ir į patikrinimo metu nustatytą aplinkybę, jog statybos buvo atliktos nesudarant rangos sutarčių (ūkio būdu). Šios išvados prieita atsižvelgiant į E. P. 2017-02-13 paaiškinimą, kuriame teigiama, kad ji namą statė viena, savo lėšomis, Pareiškėjo 2020-02-02 paaiškinimą, kuriame nurodoma, kad statant namą žemės sklype, atliko fizinius darbus, išlaidų neturėjo, taip pat K. L. 2020-03-12 gautą paaiškinimą, kuriame nurodyta, kad T. O. prašymu atliko įvairius statybos darbus žemės sklype.

Trečia, mokesčių administratorius, vadovaudamasis Taisyklių 25 punktu, siekdamas nustatyti kuo tikslesnius rodiklius, pasirinko 2 duomenų šaltinius: pagal VĮ „Registrų centras“ atliktus statybinės vertės duomenis ir pagal UAB „Sistela“ skaičiuojamąsias kainas. Inspekcija namo statybos išlaidas apskaičiavo kaip nustatytų statybos išlaidų aritmetinį vidurkį (Detalus skaičiavimas pateiktas Patikrinimo akto 10–12 psl.). Pagal VĮ „Registrų centras“ duomenis nustatyta gyvenamojo namo statybos vertė yra 75488 Eur, o pagal UAB „Sistela“ nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynus – 76836 Eur. Todėl Kauno AVMI apskaičiavo šių sumų aritmetinį vidurkį – 76162 Eur, kurį paskirstė proporcingai kiekvienam nustatytam statybos mėnesiui.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjo argumentą, kad neaišku, kodėl statybų pradžia buvo pasirinkta 2014-05-08, pažymi, kad, kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, mokesčių administratorius sprendė, kad namas pradėtas statyti 2014-05-08, kuomet Kauno raj. savivaldybės administracija išdavė statyboms leidimą L. D., o ne 2014-07-10, kai leidimą statyti gavo C. A..

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Inspekcija, skaičiuodama Pareiškėjo namo statybos išlaidas, vertino, kad statybos truko laikotarpiu nuo 2014-05-08 iki jo laikino sulaikymo laikotarpio (2016-01-14). Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, kad Pareiškėjas nuo 2016-01-14 iki 2016-06-14 buvo laikinajame sulaikyme ir suėmime, 2016 m. Pareiškėjo statybos išlaidų ir bendro Pareiškėjo pajamų – išlaidų balanso nevertino (Patikrinimo akto 5 ir 6 lentelės), todėl Pareiškėjo statybos išlaidas apskaičiavo už 2014 m. 8 mėn. – 15622 Eur ir už 2015 m. 12 mėn. – 23435 Eur (Patikrinimo akto 12, 14 psl.), t. y. Pareiškėjui statybos išlaidas apskaičiavo už 20 mėn. Inspekcija nurodė, kad T. O. likusius statybos darbus vykdė nuo žemės sklypo įsigijimo datos 2016-07-21 iki gyvenamojo namo kadastrinių duomenų fiksavimo datos (2018-01-24), t. y. 19 mėn. Inspekcijos vertinimu, iš viso namo statybos darbų trukmė sudaro 39 mėn., o vieno mėnesio statybos išlaidos – apie 1953 Eur.

Komisija nesutinka su Pareiškėjo nuomone dėl netinkamo gyvenamojo namo statybos išlaidų vertinimo. Komisijos vertinimu, pasirinktas ekonominių modelių metodas ir statybos trukmės ir išlaidų apskaičiavimas ir paskirstymas visam vykdytų darbų laikotarpiui atitinka anksčiau minėtas Taisyklių nuostatas ir pripažintinas atitinkančiu protingumo ir teisingumo

kriterijus. Paminėtina, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtinais ir galimais paskaičiavimais (LVAT 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010). MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016 ir kt.).

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Vadinas, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojui. Kita vertus, mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontrargumentų teikimu, negrindžiant jų konkrečiais įrodymais. Pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas turi būti priimtas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (žr., pvz., LVAT 2003 m. gruodžio 15 d. nutartį adm. byloje Nr. A11-648/2003; 2013 m. sausio 29 d. nutartį adm. byloje Nr. A-556-622/2013; 2014 m. birželio 25 d. nutartį adm. byloje Nr. A-556-1379/2014).

Komisijos nuomone, šioje konkrečioje situacijoje mokesčių administratoriaus teiginiai buvo motyvuoti, pagrįsti įrodymais – mokesčių administratoriaus pareigas, nustatytas MAĮ 67 straipsnyje, įvykdė. Pareiškėjas, neigdamas mokesčių administratoriaus poziciją, faktinių duomenų, kurie leistų spręsti kitaip, nepateikė. Skunde teikiami motyvai nėra pagrįsti įrodymais ir vertintini kaip bendro pobūdžio samprotavimai. Pavyzdžiui, teigiant, kad nepagrįstai buvo vadovaujama VĮ „Registų centras“ ir UAB "C1" duomenimis, nėra pateikiami priešingi duomenys – individualus vertinimas, eksperto išvada ar kiti įrodymai, kuriais galima būtų paneigti ar suabejoti mokesčių administratoriaus nurodytais skaičiavimais. Teigiant, kad nepagrįstai mokesčių administratorius nusprendė, kad gyvenamojo namo statybos vyko 39 mėnesius ir kiekvieną gyvenamojo namo statybų mėnesį buvo išleidžiamos vienodo dydžio išlaidos statyboms, t. y. po 1953 Eur, Pareiškėjas nei Inspekcijai nei Komisijai nepateikė Gyvenamojo namo statybų sąmatos, statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų, todėl mokesčių administratorius neturėjo galimybės nustatyti kokie darbai, kokios medžiagos ir kiek jų buvo panaudota pagal konkretų laikotarpį, t. y. neįmanoma konkrečiai atskirti kiekvienam mėnesiui tekusių statybos išlaidų. Siekdamas paneigti Inspekcijos Sprendimo išvadą, Pareiškėjas turėjo pagrįsti savo teiginius ir paaiškinimus dėl kitokios, nei nustatyta, gyvenamojo namo statybų kainos, tačiau to nepadarė, todėl nėra pagrindo vadovautis jo paaiškinimais. Vien pastarųjų nepakanka, siekiant Pareiškėjui palankaus sprendimo.

Apibendrinant išdėstyta, konstatuotina, kad, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas ekonominių modelių metodas (Patikrinimo akto 11 psl.) garantavo teisingą gyvenamojo namo statybos išlaidų vertinimą, o mokestinės prievolės apskaičiavimui panaudoti išlaidų vertinimo ir Lėšų banko sąskaitose metodai (Taisyklių 6.3.3 ir 6.3 5 punktai) (Patikrinimo akto 16 psl.), leido įvertinimą atlikti išsamiai, atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes. Tuo metu pats Pareiškėjas mokesčių administratoriaus pasirinkto gyvenamojo namo statybos išlaidų metodo nepagrįstumo atžvilgiu įrodymų nepateikė, nesutikimo motyvų dėl Kauno AVMI nustatytų kitų išlaidų dydžio (pvz., statistinių vartojimo išlaidų, kitų išlaidų) pretenzijų nepareiškė. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad mokesčių administratorius, apskaičiavęs 2014–2015 m. pajamas ir išlaidas, įskaitant nustatytas gyvenamojo namo statybos išlaidas ir nustatęs, kad Pareiškėjas 2014 m. disponavo 22414 Lt (6492 Eur), 2015 m. – 12637 Eur piniginemis lėšomis, kurių pajamų šaltinių negali pagrįsti įstatymų nustatyta tvarka

apmokestintomis pajamomis, ir kurios, pažeidžiant GPMĮ 25, 27 straipsnių nuostatas, nebuvo deklaruotos, pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 2869,70 Eur GPM bei šio mokesčio delspinigių ir baudos sumas. Inspekcijos Sprendimas yra pagrįstas ir motyvuotas, jį naikinti Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra jokio pagrindo. Todėl Inspekcijos Sprendimas paliekamas nepakeistas, o Pareiškėjo skundas šioje dalyje atmetamas.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų 1401,58 Eur GPM delspinigių ir 861 Eur GPM baudos

Pareiškėjas skunde Komisijai pateikia prašymą atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir baudos mokėjimo ir šį prašymą sieja su MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkte ir 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyto atveju, kuomet delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu. Pareiškėjas nurodo, kad atlieka laisvės atėmimo bausmę Marijampolės pataisos namuose, šiuo metu negauna jokių pajamų, turi nepilnametį vaiką, kurį privalo išlaikyti. Nurodo, kad įrodymų apie savo turtinę padėtį pateikimas, atliekant bausmę laisvės atėmimo įstaigoje, yra apribotas, todėl Pareiškėjo atstovas teikia tik tuos rašytinius įrodymus, kuriuos gali gauti, t. y. VĮ „Registro centras“ išrašą, kuriame užfiksuota, kad Pareiškėjas neturi jokio nekilnojamojo turto ir VĮ „Regitra“ išrašą, kad neturi jokių transporto priemonių.

Atleidimo nuo pagal MAĮ apskaičiuotų delspinigių sąlygos ir pagrindai yra įtvirtinti to paties įstatymo 100 straipsnyje, kurio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų delspinigių ar jų dalies, jeigu: tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme (2 punktas); yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas (3 punktas); 3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą (4 punktas).

MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, beviltiška gali būti pripažįstama ta mokesčių mokėtojo mokesstinė nepriemoka, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią priverstinai išieškoti netikslinga socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu, kai netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpa) arba tokia parama jau teikiama; šis nepriemokos pripažinimo beviltiška pagrindas taikomas tik mokesčių mokėtojams, kurie yra fiziniai asmenys, arba kai individualių (personalinių) įmonių savininkų ar ūkinių bendrijų narių sunki ekonominė (socialinė) padėtis.

LVAT praktikoje ne kartą konstatuota, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktas (nuo 2019-01-01 tai reguliuoja MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktas, 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) ir 113 straipsnio 1 dalies 3 punktas atleidimą nuo delspinigių sieja su sunkia fizinio asmens ekonomine (socialine) padėtimi ir vien asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (pensininkams, neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) savaime nesudaro pagrindo atleisti jį nuo delspinigių; tam būtina įvertinti visas mokesčių mokėtojo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes (gaunamas pajamas, turimą nekilnojamąjį turtą ir kt.) (žr., pvz., 2010 m. birželio 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-442-807/2010; 2016 m. sausio 28 d. nutartis adm. byloje Nr. A-154-438/2016; 2018 m. sausio 24 d. nutartį adm. byloje Nr. A-94-261/2018). LVAT taip pat yra akcentavęs, jog tam, kad galėtų būti pasiremta MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktu, turėtų būti neginčytinai įrodyta, kad fiziniam asmeniui reikalinga valstybės parama (žr., pvz., 2011 m. sausio 31 d. nutartį adm. byloje Nr. A-556-254/2011; 2011 m. balandžio 18 d. nutartį adm. byloje Nr. A-556-221/2011, 2021 m. rugsėjo 29 d. nutartį adm. byloje Nr. A-2692-968/2021).

Komisija, vertindama Pareiškėjo prašymą atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo, pažymi, jog Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2014-03-12 iki 2014-12-31 ir laikotarpiu nuo 2015-01-07 iki 2015-07-31 turėjo verslo liudijimus specialiesiems statybos darbams (EVRK kodas 439100 – Stogų dengimas; EVRK kodas 439900 – Kita, niekur kitur nepriskirta specializuota statybos veikla; EVRK kodas 431200 – Statybietės paruošimas), laikotarpiu nuo 2016-10-27 iki 2016-11-07 dirbo MB „Autostatyba“, nuo 2017-04-06 iki tikrinamo laikotarpio pabaigos buvo

įregistravęs kroviniinio kelių transporto (EVRKK kodas 494100) individualią veiklą. Pareiškėjas 2014 m. gavo 45000 Lt (13033 Eur), 2015 m. – 8000 Eur pajamų pagal verslo liudijimą, 2014 m. gavo 1667,46 Lt (483 Eur) iš Kauno teritorinės biržos, 2015 m. gavo 1315 Eur, 2016 m. – 140 Eur iš fizinių asmenų U. U. banke, 2015 m. deklaravo 11690 Eur gautų pajamų Jungtinėje Karalystėje, 2017 m. ir 2018 m. gavo 1400 Eur pajamų iš individualios veiklos, 2016 m. – 30 Eur darbo užmokesčio iš MB „Autostatyba“. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas 2014 m. gavo 22414 Lt (6492 Eur), 2015 m. – 12637 Eur iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių.

Komisija, vertindama sprendimo priėmimo metu nustatytas aplinkybes, t. y. tai, kad Pareiškėjas yra darbingo amžiaus, tai, kad Pareiškėjas nepateikė duomenų apie sveikatos būklę, nepateikė įrodymų, kad jis priskirtinas atitinkamai socialinei grupei ar kad jam reikalinga valstybės parama, tai, kad Pareiškėjas 2014–2017 m. gavo pajamų (įskaitant pajamas iš nenustatytų šaltinių), Pareiškėjas nepateikė išrašų iš banko apie esamą piniginių lėšų likutį, apie įkalinimo įstaigoje gautas pajamas, daro išvadą, jog Pareiškėjas neįrodė, kad jo ekonominė–socialinė padėtis atitinka sunkios ekonominės (socialinės) padėties sąvoką, apibrėžtą MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte. Todėl Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo pajamų lygį ir išanalizavusi byloje pateiktus duomenis, daro išvadą, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėjo nuo papildomai apskaičiuotų 1401,58 Eur GPM delspinigių remiantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktu. Aplinkybė, kad Pareiškėjas šiuo metu neturi registruoto nekilnojamojo ir kilnojamojo turto ir aplinkybė, kad atlieka laisvės atėmimo bausmę savaime nėra pagrindas atleisti Pareiškėjo nuo delspinigių mokėjimo.

Komisija papildomai pažymi, kad LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala. LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokestinio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokesčius, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokestinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009 m. rugsėjo 10 d. nutartis adm. byloje Nr. A-442-877/2009).

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

Komisija, vertindama Pareiškėjo atleidimo nuo apskaičiuotos GPM baudos galimybę, pažymi, kad neturi jokių duomenų, kad Pareiškėjas sumokėjo GPM, susijusį su paskirta bauda ar šio mokesčio sumokėjimo terminas yra atidėtas arba išdėstytas. Todėl Komisija konstatuoja, kad nėra pagrindo spręsti Pareiškėjo atleidimo nuo GPM baudos klausimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 1 dalimi, 141 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-11-24 sprendimą Nr. 68-97.
2. Netenkinti Pareiškėjo prašymo atleisti nuo 1401,58 Eur gyventojų pajamų mokesčio delspinigių ir 861 Eur gyventojų pajamų mokesčio baudos mokėjimo.

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 apskūsti 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 narė, pavaduojanti komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė