



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL A.S. 2015-10-01 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 15 d. Nr. S-245 (7-238/2015)  
Vilnius

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

Editos Veršalienės – pranešėja  
Lauros Milašiūtės  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovei  
mokesčių administratoriaus atstovui

Jūratei Dalmantaitei  
D.B.  
T.T.

2015 m. gruodžio 1 d. posėdyje išnagrinėjusi A.S. (toliau – Pareiškėja) 2015-10-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-08-25 sprendimo Nr. 68-147, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-08-25 sprendimu Nr. 68-147 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2015-06-09 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. FR0682-354, kuriame Pareiškėjai nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 4927,88 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 2244,45 Eur GPM delspinigius, 444 Eur GPM baudą, 65,16 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ), 36,62 Eur PSDĮ delspinigius, 6 Eur PSDĮ baudą.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjos mokestinis patikrinimas atliktas vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 70 straipsniu ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės). Vadovaujama Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87, 3.88, 3.109 straipsnių nuostatomis ir nurodoma, jog, analizuojant Pareiškėjos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, buvo atsižvelgta ir į sutuoktinio gautas pajamas, patirtas išlaidas bei piniginių lėšų likučius. Minėtų CK nuostatų pagrindu Pareiškėjos gautos pajamos ir patirtos išlaidos yra pagrįstai dalinamos lygiomis dalimis su sutuoktiniu ir apmokestinamos Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 73-3085, toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka.

Nurodoma, jog pirminio ir pakartotinio patikrinimų metu siekiant nustatyti tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2008-01-01) Pareiškėjos ir I. S. turėtą piniginių lėšų likutį, iš kokių pajamų šaltinių tikrintuoju laikotarpiu vykdyti privalomai registruotino kilnojamojo turto pirkimai bei patirtos kitos išlaidos, buvo analizuotos iki tikrinamojo laikotarpio pradžios (iki 2008-01-01) ir

tikrinamojo laikotarpio (2008–2011 m.) pajamos ir išlaidos. Atlikus Pareiškėjos šeimos pajamų ir išlaidų analizę iki tikrinamojo laikotarpio pradžios nustatyta, kad 2008-01-01 Pareiškėja ir I.S. grynųjų piniginių lėšų likučio ne banke neturėjo, atsiskaitomose sąskaitose buvo 611,43 Lt ir 20055,83 Lt terminuoto indėlio sąskaitoje.

### **Dėl Pareiškėjos ir I.S. gautų pajamų ir patirtų išlaidų 2008–2011 m. laikotarpiu**

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog pirminio mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, t. y. sutuoktiniai gavo kitų pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir nedeklaravo prievolės valstybei. Pirminio patikrinimo rezultatų nagrinėjimo metu Pareiškėja centriniam mokesčių administratoriui pateikė papildomus dokumentus, patvirtinančius, jog Pareiškėjos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu gavo pajamų Rusijoje. Centrinis mokesčių administratorius 2015-02-02 sprendimu Nr. 68-8 iš esmės pripažino, jog Pareiškėjos šeimos išlaidos viršijo pajamas ir mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas, tačiau, atsižvelgęs į tai, jog Pareiškėjos pateikti dokumentai apie gautas pajamas iš Rusijos gali turėti įtakos jos mokesčių bazės apskaičiavimui, pavedė Šiaulių AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą. Pareiškėja minėto centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo ir jame išdėstytų motyvų neskundė.

2008 metai:

Pirminio patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjos ir I. S. piniginius likučius bankų sąskaitose einamųjų metų pradžioje ir pabaigoje, per 2008 m. 49947,92 Lt gautas pajamas ir 108751,24 Lt patirtas išlaidas, buvo nustatyta, jog 2008-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 38976,05 Lt. Pakartotinio patikrinimo metu pagal I.S. pateiktą OOO „SO“ išduotą pažymą apie fizinio asmens pajamas nustatyta, kad jis užsienyje 2008 m. 08 ir 09 mėn. uždirbo 4156,53 Lt (be mokesčių) ir pagal OOO „DSO“ išduotą pažymą apie fizinio asmens pajamas nustatyta, kad jis 2008 m. 10–12 mėn. užsienyje uždirbo 2530,23 Lt (be mokesčių), iš viso 6686,76 Lt.

Pakartotinio patikrinimo metu įvertinus 2008-01-01 turėtą likutį atsiskaitomose sąskaitose 611,43 Lt (603,08 Lt + 8,35 Lt) ir 20055,83 Lt terminuoto indėlio likutį banke, 2008 m. gautas pajamas 54086,08 Lt, patirtas vidutines pinigines vartojimo išlaidas 31731,60 Lt ir kitas išlaidas 76360,06 Lt, metų pabaigoje pinigų likutį banko atsiskaitomosiose sąskaitose 839,99 Lt (839,69 Lt + 0,30 Lt), 2008-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 34178,31 Lt (pirminio patikrinimo metu buvo 38976,05 Lt).

2009 metai:

Pirminio patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjos ir I. S. piniginius likučius bankų sąskaitose einamųjų metų pradžioje ir pabaigoje, per 2009 m. 91739,59 Lt gautas pajamas ir 106652,19 Lt patirtas išlaidas, 2009-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 14680,85 Lt.

Pakartotinio patikrinimo metu pagal I. S. pateiktą OOO „DSO“ išduotą pažymą apie fizinio asmens pajamas nustatyta, kad jis užsienyje 2009 m. 01–07 mėn. uždirbo 7728,80 Lt (be mokesčių) ir pagal OOO „SX“ išduotą pažymą apie fizinio asmens pajamas 2009 m. 08–12 mėn. užsienyje uždirbo 10612,06 Lt (be mokesčių), iš viso 18340,86 Lt. Pakartotinio patikrinimo metu įvertinus 2009-01-01 banko likutį 839,99 Lt (839,69 Lt + 0,30 Lt), 2009 m. gautas pajamas 100993,72 Lt, patirtas vidutines pinigines vartojimo išlaidas 26190 Lt ir kitas išlaidas 81641,02 Lt, pinigų likutį banko sąskaitose metų pabaigoje 608,24 Lt (607,85 Lt + 0,39 Lt), 2009-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 6605,55 Lt (ankstesnio patikrinimo metu 14680,85 Lt).

Pakartotinio patikrinimo metu įvertinus 2009-01-01 banko likutį 839,99 Lt (839,69 Lt + 0,30 Lt), 2009 m. gautas pajamas 100993,72 Lt, patirtas vidutines pinigines vartojimo išlaidas 26190 Lt ir kitas išlaidas 81641,02 Lt, pinigų likutį banko sąskaitose metų pabaigoje 608,24 Lt (607,85 Lt + 0,39 Lt), 2009-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 6605,55 Lt (ankstesnio patikrinimo metu 14680,85 Lt).

2010 metai:

Pirminio patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjos ir I. S. piniginius likučius bankų sąskaitose einamųjų metų pradžioje ir pabaigoje, per 2010 m. 89706,66 Lt gautas pajamas ir 129982,05 Lt patirtas išlaidas, 2010-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 40576,42 Lt.

Pagal I. S. pateiktą OOO „DSO“ išduotą pažymą apie fizinio asmens pajamas jis užsienyje 2010 m. 01–09 mėn. uždirbo 4156,53 Lt (be mokesčių) ir pagal OOO „SO“ išduotą pažymą apie fizinio asmens pajamas jis 2010 m. 10–12 mėn. užsienyje uždirbo 10957,46 Lt (be mokesčių), iš viso 15814,18 Lt.

Pakartotinio patikrinimo metu įvertinus 2010-01-01 pinigų likutį banko sąskaitose 608,24 Lt (607,85 Lt + 0,39 Lt), 2010 m. gautas pajamas 91736,29 Lt bei patirtas vidutines pinigines vartojimo išlaidas 24896,40 Lt, 77778 Lt namo statybos išlaidas ir kitas išlaidas 26626,83 Lt, likutį banke metų pabaigoje 909,27 Lt (909,27 Lt + 0,00 Lt), 2010-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 37865,97 Lt (pirminio patikrinimo metu buvo 40576,42 Lt).

2011 metai:

Pirminio patikrinimo metu įvertinus I. S. ir Pareiškėjos piniginius likučius bankų sąskaitose einamųjų metų pradžioje ir pabaigoje, per 2011 m. 18862,28 Lt gautas pajamas ir 134183,25 Lt patirtas išlaidas, 2011-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 115098,80 Lt.

Pakartotinio patikrinimo metu įvertinus 2011-01-01 piniginių lėšų likutį banko sąskaitose 909,27 Lt, 2011 m. gautas pajamas 18812,28 Lt bei patirtas vidutines pinigines vartojimo išlaidas 26409,60 Lt, 97224 Lt išlaidas namo statybai ir 9920,34 Lt kitas išlaidas bei piniginių lėšų likutį banko sąskaitose metų pabaigoje 687,10 Lt (687,10 Lt + 0,00 Lt), 2011-12-31 sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 114519,49 Lt (pirminio patikrinimo akte buvo 115098,80 Lt).

Nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu vertinant Pareiškėjos patirtas vidutines pinigines vartojimo išlaidas buvo naudojami Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės skelbiami vidutiniai statistiniai rodikliai ([www.stat.lt](http://www.stat.lt)) didžiųjų miestų teritorijoje (taip pat Šiaulių m.) per mėnesį vienam asmeniui, eliminuojant per mėnesį vaikui alkoholiniams gėrimams ir tabakui tenkančią dalį. Išsamūs skaičiavimai, tenkantys vienam asmeniui, yra pateikti Šiaulių AVMI sprendimo 2–9 puslapiuose ties kiekvienais tiriamaisiais metais. Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs Šiaulių AVMI pateiktus skaičiavimus, teigia sutinkantis su šiais skaičiavimais, nes jie yra objektyvūs ir teisingi.

### **Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo**

Centrinis mokesčių administratorius ginčijamame sprendime cituoja MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių 4, 6 punktų nuostatas ir nurodo, jog vienas iš Taisyklėse nustatytų vertinimo metodų, kuriuos prireikus gali taikyti mokesčių administratorius, yra išlaidų metodas (6.3.3. punktas). Vadovaujantis Taisyklių 14 punktu, šis metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas. Taikant šį metodą, vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (15 punktas), o tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, taisyklių X dalyje nurodytų, informacijos šaltinių (16 punktas). Sprendime taip pat vadovujamasi Taisyklių 28, 29 punktų nuostatomis ir nurodoma, jog patikrinimo metu nustatyta, kad I. S. ir Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo gautas mokesčių įstatymų nustatyta tvarka apmokestintas pajamas, t. y. mokėtojai gavo kitų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, kuriomis dengė patirtas išlaidas, tačiau šių pajamų nedeklaravo bei į biudžetą priklausančių mokėti mokesčių nuo šių pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo. Šios nustatytos aplinkybės, pasak Inspekcijos, yra pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Todėl mokėtojų gautos kitos pajamos bei nuo šių pajamų mokėtini mokesčiai pagrįstai apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą naudojant išlaidų metodą.

Inspekcija sprendime nurodo, jog Pareiškėja pateiktame skunde prašo pakartotinai įvertinti patirtas namo išlaidas statybai, nes viskas buvo statyta pačiomis pigiausiomis medžiagomis, ūkiu būdu ir nėra išleista tokia pinigų suma, kokią nustatė mokesčių administratorius. Pareiškėja nesutinka, kad notaro patvirtinta dovanojimo sutartimi B.S. dovanota pinigų suma buvo nepripažinta. Pareiškėja nurodo, jog B. S. pinigines lėšas buvo susitaupiusi ūkininkaudama ir

dirbdama. Pareiškėja nurodo, jog yra dokumentas, kad Pareiškėjos buvęs sutuoktinis (I. S.) pasiskolino iš N.V. 500000 rublių.

*Dėl gyvenamojo namo statybų išlaidų apskaičiavimo* sprendime nurodoma, jog 2014-01-15 rašytame paaiškinime Pareiškėja nurodė, kad namą statė ūkio būdu ir išleido apie 40000 Lt, nes namas buvo tik pastatytas, apšiltintas, ištinuotas, sudėti langai ir durys bei garažo vartai.

2014-06-30 J. B. (namo įgijėjas) telefoninio pokalbio metu paaiškino, kad namas buvo visiškai pastatytas, apšiltintas, vidus ištinuotas, su langais, durimis, įvestos komunikacijos (vietinis vandentiekis ir nuotekos), namo šildymo sistema pajungta prie šildymo katilo. J. B. teigimu, buvo reikalinga tik išdažyti vidines namo sienas, suklijuoti plyteles ir buvo galima statyti baldus ir montuoti santchniką (vonia, dušą, praustuvą). Tačiau J. B. kategoriškai nesutiko, kad gyvenamojo namo statybinė vertė yra 334000 Lt, nes namas pastatytas nekokybiškai ir su pigiomis medžiagomis.

Nurodoma, jog pirminio patikrinimo metu pagal 2014-07-07 operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. FR1043-6093 buvo nuvykta adresu: (duomenys neskelbtini), ir vizualiai iš išorinės ir iš vidinės pusės apžiūrėtas gyvenamasis namas. Išorinis tinkas daugelyje vietų įtrūkęs, garažo ir kitos durys iš pigių medžiagų. Namų statybinė vertė sukėlė abejonių, todėl 2014-07-09 raštu Nr. (42.2)S-8144 buvo kreiptasi į nepriklausomą turto vertintoją IĮ „X“ pakartotinai nustatyti gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini) statybos vertę 2011-06-15, kai namo baigtumas buvo 85 proc. ir atsižvelgiant į tai, kad statybos darbai iš dalies buvo atlikti ūkio būdu.

Pagal IĮ „X“ parengtą 2014-08-11 nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitą Nr. 14/08-077 nekilnojamojo turto – gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini) – atkuriamoji vertė, neskaičiuojant nusidėvėjimo, vertinimo dieną (2011-06-15) buvo 175000 Lt (VĮ Registrų centro duomenimis, namo atkuriamoji vertė – 331000 Lt). Ataskaitoje nurodyta, kad pastatas pastatytas nekokybiškai, apšiltinimo medžiagos neatitinka pamatų apšiltinimo medžiagoms keliamų reikalavimų, pastato sienose matosi apšiltinimo plokščių sujungimo vietos, vietomis suskilinėjusios dėl nekokybiškai atliktų darbų, netinkamų medžiagų. Nuėmus vieną pamatų apšiltinimo plokštę, matosi, kad pamatai sumontuoti iš naudotų statybinių medžiagų. Bendra turto fizinė būklė įvertinta patenkinamai. Dėl to pritaikytas 0,7 pataisos koeficientas ir įvertinta, kad 50 proc. statybos darbų atlikta ūkio būdu.

Atsakant į Pareiškėjos skunde pateiktus argumentus Inspekcijos sprendime pažymima, jog vertinant nekilnojamojo turto atkuriamąją vertę buvo atsižvelgta į tai, kad, kaip ir nurodė Pareiškėja, buvo naudotos ne itin kokybiško medžiagos, nesilaikyta statybų technologijų ir naudotos ne naujos prekės, todėl Pareiškėjos skundo argumentai yra nepagrįsti. Pareiškėja, siekdama paneigti IĮ „X“ nekilnojamojo turto vertinimo ataskaitą Nr. 14/08-077, atskiros turto vertinimo ataskaitos nei pirminio, nei pakartotinio patikrinimo metu nepateikė. Susidarius tokiai situacijai, pasak Inspekcijos, mokesčių administratorius gali vadovautis MAĮ 8 str. 3 dalimi, kurioje nurodyta, jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais bei MAĮ 70 str. nuostatomis, jog mokesčių administratorius mokėtojui tenkančią mokesstinę prievolę apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Šiuo atveju atsižvelgus į Pareiškėjos poziciją, jog statybos vyko ir ūkio būdu, tačiau nesant galimybės nustatyti, kokia apimtimi tai buvo atlikta, vadovaujantis minėtais principais pripažintina, jog ekspertiniu būdu nustatyta, kad ūkio būdu atliekami statybos darbai siekia 40–60 proc. darbų kainos. Atsižvelgiant į tai, centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, buvo pagrįstai skaičiuotas vidurkis, t. y. jog 50 proc. statybos darbų buvo atlikta ūkio būdu ir namo statybos išlaidos sudarė 175000 Lt. Vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, sprendime konstatuojama, kad statydami gyvenamąjį namą Pareiškėja ir I. S. patyrė 175000 Lt išlaidas.

*Dėl B.S. dovanotų piniginių lėšų nepripažinimo* sprendime nurodoma, jog pirminio patikrinimo metu nustatyta, kad 2011-08-29 B. S. pagal notariškai patvirtintą dovanojimo sutartį Nr. DP-3351 padovanojo Pareiškėjai 80000 Lt. Patikrinimo metu įvertinus tai, kad nuo 1991 m. B.

S. gyvena iš invalidumo pašalpos, jos sutuoktinio (iki 2010-12-10) gaunamos piniginės lėšos buvo menkos, faktiškai užaugintą ūkyje produkciją sunaudodavo patys, nekilnojamojo turto nėra pardavę, todėl daroma išvada, kad jos gaunamų lėšų galėjo pakakti tik būtiniams pragyvenimo poreikiams patenkinti ir turtui įsigyti (žemės sklypą ir traktorių). Pagal turimus duomenis konstatuota, kad B. S. negalėjo turėti sukaupti 80000 Lt, kuriuos būtų galėjusi padovanoti Pareiškėjai, o dovanojimo sutartis buvo sudaryta siekiant įteisinti Pareiškėjos pajamų šaltinius.

Nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėja nepateikė jokių naujų įrodymų, kurie patvirtintų jos poziciją dėl piniginių lėšų gavimo. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje yra pažymėjęs, jog asmenys, pasirinkdami finansines operacijas grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose), prisiima ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos (2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-27-13). Papildomai pažymima, jog notarinė sutartis nepatvirtina pačių pinigų perdavimo fakto, o patvirtina, jog tokia sutartis yra sudaryta abiejų šalių valia. Nustatytų aplinkybių ir surinktų įrodymų pagrindu sprendime konstatuojama, jog Pareiškėja nei pirminio, nei pakartotinio patikrinimo metu neįrodė faktų, kurie nekeltų abejonių piniginių lėšų iš B. S. gavimu, nes mokesčių administratorius, atlikęs tyrimą, nustatė, jog B. S. tokiomis pinigėmis lėšomis neoperavo ir negalėjo operuoti.

*Dėl N.V. paskolintų piniginių lėšų nepripažinimo* nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėja Šiaulių AVMI pateikė paskolos raštelio kopiją, pagal kurią I. S. iš N. V., gyvenančios Bolotnikovskajos g. 47–8, Maskvoje, 2011-01-15 be palūkanų iki 2015 m. vasario mėn. pasiskolino 500000 rub. (43681,50 Lt). Raštelyje nenurodyti pagrindiniai dokumento rekvizitai – skolintojo asmens kodas ir paso duomenys, dėl ko negalima identifikuoti asmens. Paskolos sutarties sąlygos yra ekonomiškai ir teisiškai nenaudingos tariamos paskolos davėjui: paskola beprocentė, ilgas pinigų grąžinimo terminas, sutartis neįregistruota notariame registre, sutartyje nenumatytos grąžinimo garantijos, o paskolos davėja prisiima riziką, jog pinigai gali būti negrąžinti, nes pinigų grąžinimas iš esmės priklausytų nuo paskolos gavėjo geros valios. Raštelyje nenurodyta, kaip skola bus grąžinta, dalimis ar visa iš karto.

Nurodoma, jog patikrinimo metu nenustatyta, o Pareiškėja ir I. S. nenurodė, ar I. S., skolindamasis pinigines lėšas, pateikė užstatą, ar skola pradėta grąžinti ir kokia suma sugrąžinta, nėra faktinių įrodymų, kad pinigai realiai perduoti. Pagal I. S. pateiktas pažymas apie gautas pajamas, įvertinus tai, kad iš šios sumos vaiko išlaikymui jis pervesdavo ženkliai sumas, įvertinus išlaidas asmeniniams poreikiams, daroma išvada, kad I. S. finansiškai nebuvo pajėgus grąžinti skolą. Pareiškėja 2015-04-24 rašytame paaiškinime nurodė, kad paskolos raštelio kopiją parvežė I. S. bendradarbis (vardo ir pavardės nenurodė) ir perdavė jai, kad pristatytų į vietos VMI. Apie gautą paskolą nieko negali pasakyti.

I.S. 2015-04-27 telefoninio pokalbio metu informavo, kad paskolą suteikė buvusi bendradarbė, ją panaudojo asmeniniams poreikiams tenkinti (negalėjo pasakyti, kam konkrečiai išleido pasiskolintus pinigus), sutuoktinė apie šią paskolą nieko nežinojo. 2015-04-28 I. S. iš A.V. el. pašto atsiųstame paaiškinime patvirtino tai, ką sakė telefoninio pokalbio metu – pasiskolino iš bendradarbės grynaisiais pinigais be užstato, pinigus su sutuoktine išleido bendriems šeimos reikalams Lietuvoje (nenurodė, kam konkrečiai), tačiau sutuoktinė nieko nežinojo apie paskolą. Pirminio patikrinimo metu I. S. nepateikė jokių dokumentų ir su mokesčių administratoriumi nebendravo. I. S. metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos (FR001) už 2011 m. neteikė ir gautos paskolos nedeklaravo.

Pasak Inspekcijos, patikrinimo metu mokesčių administratorius pagal pateiktus dokumentus negali patvirtinti paskolos suteikimo fakto, nes neįmanoma identifikuoti paskolą suteikusio asmens bei išsiaiškinti, ar asmuo turėjo užtektinai piniginių lėšų paskolai suteikti ir apklausti, ar tikrai minėta 500000 rub. (43681,50 Lt) paskola buvo suteikta.

Įvertinus surinktą informaciją ir aplinkybių visumą, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo, MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principais, sprendime daroma išvada, kad pinigai realiai nebuvo paskolinti, o buvo sudarytas tik rašytinis susitarimas, siekiant įteisinti I. S. pajamų šaltinius siekiant gauti mokestinės naudos.

Centrinis mokesčių administratorius sprendime pažymi, jog Pareiškėja nesutikimo argumentų dėl aritmetinio mokesčių bazės apskaičiavimo nepateikė, todėl jis plačiau šiuo klausimu nepasisako. Mokestinė prievolės apskaičiavimas yra išdėstytas Šiaulių AVMI sprendimo 9–11 psl. Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs visą byloje esančią pirminio ir pakartotinio patikrinimo metu surinktą medžiagą, Pareiškėjos pateiktus skundo argumentus, konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai nustatė, jog Pareiškėjos šeimos išlaidos viršijo pajamas, tinkamai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas apskaičiuojant Pareiškėjos patirtas išlaidas bei pagrįstai nepripažino dokumentų dėl Pareiškėjos paskolos / dovanojimo sandoriais neva gautų piniginių lėšų.

Pareiškėja nesutinka su ginčijamu Inspekcijos 2015-08-05 sprendimu Nr. 68-147 ir skunde nurodo mananti, kad Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas, nes netinkamai aiškintos ir taikytos mokestinio patikrinimo atlikimą reglamentuojančios teisės normos. Pareiškėja remiasi MAĮ 68 straipsnio nuostatomis, reglamentuojančiomis mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį. Nurodo, jog mokestinis patikrinimas buvo atliktas vykdant Šiaulių AVMI 2015-03-17 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-759, todėl patikrinimas galėjo apimti ne ilgesnį terminą nei 2010 m. Dėl netinkamo mokestinio laikotarpio parinkimo, suėjus mokesčio apskaičiavimo senaties terminui, patikrinimo aktas yra naikintinas.

Skunde remiamasi Taisyklių 6.2 punktu ir nurodoma, jog mokestinio patikrinimo išvados turi būti pagrįstos tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Tvirtinama, kad reikalavimas sumokėti didžiulę sumą nesumokėtų mokesčių nesant duomenų, kad Pareiškėjos šeima būtų užsiiminėjusi kokia nors neteisėta veikla ir iš to gavusi pajamų, turėtų būti pagrįstas ne prielaidomis ir apibendrintomis išvadomis, o realiu gyvenimiškų aplinkybių vertinimu. LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius jo apskaičiuotas mokesčių sumas. Pareiškėjos nuomone, jos atveju mokesčių administratorius nuėjo paprasčiausiu keliu, remdamasis įvairiais statistiniais rodikliais, padarė išvadą, kad Pareiškėja turėjo patirti išlaidas, kokių realiai nepatyrė, o pajamas, kurias realiai gavo, paneigė logiškai nepaaiškinamais išvedžiojimais.

Dėl išlaidų skunde Pareiškėja teigia mananti, kad retas Lietuvos gyventojas veda vartojimo išlaidų apskaitą ir saugo išlaidas įrodančius dokumentus, nes įstatymai to nereikalauja. Tokių dokumentų neturi ir Pareiškėja, tuo labiau už 2008–2011 m. Dėl to, kad neveda asmeninių finansų apskaitos, Pareiškėja teigia atsidūrusi tokioje padėtyje, kad iš jos reikalaujama papildomų mokesčių mokėjimo, primetant tariamai patirtas didesnes vartojimo išlaidas, nei jų realiai turėjo. Mokesčių administratoriui Pareiškėja teigia paaiškinusi, kad jos šeima negyvena prabangiai, taupo, naudoja didelę dalį pačių užsiaugintų, tėvų duotų maisto produktų ir pan., todėl išlaidos yra individualios ir negali būti lyginamos su statistinėmis. Pareiškėjos šeima 2008–2010 m. neturėjo jokių kitų pajamų šaltinių, išskyrus darbo pajamas. Vien dėl to, kad gyveno neišlaidaudama, mokesčių administratorius, remdamasis ne faktais, o statistiniais rodikliais, apskaičiavo Pareiškėjos šeimos tariamas išlaidas ir reikalauja sumokėti papildomus mokesčius. Pareiškėjos šeimos kiekvienam nariui nebuvo reikalingos 700–900 Lt išlaidos per mėnesį. Pareiškėjai nesuprantama, kokiais statistiniais rodikliais yra paaiškinama, kaip pragyvena žmonės, gaunantys socialines pašalpas, neuždirbantys ir minimalios algos, nes pagal mokesčių administratoriaus logiką juos visus reikia papildomai apmokestinti.

Dėl gautos dovanos ir paskolos skunde nurodoma, jog 2011-08-29 notariškai patvirtinta dovanojimo sutartimi Pareiškėjos mama B. S. padovanojo jai 80000 Lt. Tai buvo Pareiškėjos mamos, kuri šiuo metu yra pensininkė, santaupos. Mama visą laiką gyveno kaime, dirbo fermoje, gaudavo gerą atlyginimą, augino gyvulius, todėl jos turtinė padėtis visada buvo gera ir ji turėjo galimybę sukaupti santaupų. Pareiškėjai jas perleido kaip įpareigojimą ja pasirūpinti senatvėje ir ligoje, palaidoti ir rūpintis kapo priežiūra. Mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėjos mama B. S. tokiomis piniginėmis lėšomis neoperavo, vertinant tik laikotarpį, kai mama pradėjo

gauti neįgalumo pašalpą, yra nepagrįsta ir neprotinga. Mama pinigus galėjo atiduoti ir be sutarties, tačiau norėjo, kad tai būtų padaryta pagal įstatymo reikalavimus, nes suma didelė. Be to, mama matė kylančius nesutarimus su sutuoktiniu, todėl norėjo užtikrinti, kad skyrybų atveju jos dovanotos lėšos neatitektų I.S. Dovanojimo sandoris yra teisėtos, įstatymų leidžiamos civilinės apyvartos dalis ir savaime negali būti susietas su atitinkamos mokesstinės naudos siekimu ar aplinkybėmis, su kuriomis mokesčių administratorius sieja apmokestinimą. Akivaizdu, jog artimųjų giminaičių (tėvų ir vaikų) asmeninių santykių specifika iš esmės leidžia protingai suvokti, jog esant tam tikroms aplinkybėms gali būti siekiama apdovanoti vienas kitą. Įstatymai nedraudžia ir neriboja tokių dovanojimo sandorių sudarymo tarp artimųjų giminaičių. Tačiau pagal mokesčių administratorių CK reikalavimus atitinkanti notariškai patvirtinta sutartis neturi jokios galios.

Skunde nurodoma, jog pinigus iš N. V., gyvendamas (duomenys neskelbtini), skolinosi Pareiškėjos buvęs sutuoktinis I. S. Šios paskolos sudarymo aplinkybės Pareiškėjai nėra žinomos, bet I. S. šeimą išlaikė, patvirtino, kad paskolą panaudojo šeimos poreikiams. Mokesčių administratorius kaip N. V. paskolos nerealumo įrodymą nurodo tai, kad paskola yra be palūkanų, be garantijų ir pan. Pareiškėjos nuomone, verslo santykiuose tai būtų argumentas, tačiau fiziniams asmenims tai negali būti taikoma. Įstatymai nenumato imperatyvaus reikalavimo suteikiant ir gaunant paskolą iš fizinio asmens susitarti dėl palūkanų, paskolos gražinimo garantijų, nėra nustatytų jokių reikalavimų fizinių asmenų paskolų rašteliams, neįmanoma kiekvienos privataus gyvenimo situacijos išsprasti į griežtus teisinius rėmus. Skunde remiamasi LVAT sprendimu adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-371/2011 ir pažymima, jog tai, kad buvęs Pareiškėjos sutuoktinis skolinosi iš fizinio asmens, nėra pagrindas konstatuoti, jog Pareiškėja, kaip mokesčių mokėtoja, piktnaudžiavo teise.

Pareiškėja teigia mokesčių administratoriui pateikusi visus turimus duomenis apie iš mamos gautą dovaną ir I. S. suteiktą paskolą, juose nurodyti neišgalvoti asmenys. Mokesčių administratorius savo išvadomis pastatė Pareiškėją į tokią situaciją, kad ji turi įrodyti neįmanomas aplinkybes, pavyzdžiui, pinigų perdavimo faktą, tačiau Pareiškėjai nežinomas joks įstatymas ar tvarka, kaip šis faktas turi būti fiksuotas.

Dėl namo statybos kaštų Pareiškėja nurodo pateikusi mokesčių administratoriui išsamius paaiškinimus ir dokumentus, kiek kainavo namo statyba. Pareiškėjos šeima namą statė ūkio būdu, nes buvęs sutuoktinis I. S. yra statybininkas. Medžiagų ieškojo kuo pigesnių, derėjosi su pardavėjais ir pan. Tačiau mokesčių administratorius vertino ne tai, o rėmėsi rinkos kainomis. Namo kainos nustatymas nėra objektyvus ir patikimas, tai pripažino ir pats mokesčių administratorius, nes namo kaina nuo 33400 Lt pirminiame patikrinimo akte sumažėjo iki 175000 Lt. Tačiau ir ši kaina, Pareiškėjos nuomone, yra nereali ir neobjektyvi. Turto vertintojai remiasi savomis metodikomis, koeficientais ir pan., ko IĮ „X“ pateiktoje ataskaitoje net neįmanoma suprasti. Pasak Pareiškėjos, rinkos kaina negali būti tapatinama su faktiniais kaštais. IĮ „X“ ataskaita nepaneigia Pareiškėjos pateiktų dokumentų, patvirtinančių, kad namo statybai ji išleido apie 40000 Lt (ir turto vertintojo ataskaitoje nurodyta, kad namas nėra kokybiškas, nes statytas pigiausiomis medžiagomis ir savo jėgomis, naudojant ir panaudotas statybines medžiagas).

Skunde remiamasi MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, gero viešojo administravimo principu, kuris įpareigoja mokesčių administratorių, priimant sprendimus, tirti faktinių aplinkybių visumą, duomenis vertinti remiantis protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principais.

Remiantis išdėstytomis aplinkybėmis ir vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2015-08-25 sprendimą Nr. 68-147.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmetinas, ginčijamas Inspekcijos 2015-08-25 sprendimas Nr. 68-147 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 4927,88 Eur GPM, 65,16 Eur PSDĮ bei su nurodytais mokesčiais susijusias delspinigių bei baudų sumas mokesčių administratoriui mokesstinio patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjos 2008–2011 m. patirtos

išlaidos viršijo jos gautas pajamas (2008 m. – 17089,16 Lt, 2009 m. – 3302,78 Lt, 2010 m. – 18932,98 Lt, 2011 m. – 57259,75 Lt), taigi, jog Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM bei PSDĮ. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjos išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jos pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Šiaulių AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos (jos šeimos) gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai ir jos atstovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja kaip vieną iš pajamų šaltinių ginčo išlaidoms pagrįsti nurodė jai ir jos sutuoktiniui dovanotas ir paskolintas pinigines lėšas. Pareiškėja mokesčių administratoriui nurodė pagal 2011-08-29 notariškai patvirtintą dovanojimo sutartį gavusi iš savo mamos B. S. 80000 Lt grynaisiais bei pateikė paskolos sutarties (raštelio) kopiją, pagal kurią Pareiškėjos sutuoktinis I.S. iš N. V. 2011-01-15 pasiskolino 500000 rub. grynaisiais.

Pažymėtina, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT, kuris, vadovaudamasis Administracinių bylų teisenos įstatymo 13 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>17</sup>-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškinęs, jog 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 (pavyzdžiui: 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 (pavyzdžiui: 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 (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A<sup>690</sup>-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.



Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių 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 neiginčijami 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<sup>556</sup>-3513/2011). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis, deklaravo atitinkamas pinigų sumas, ar galimai jomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų, kad jos mama B. S. realiai perdavė Pareiškėjai dovanojimo sutartyje nurodytą grynųjų pinigų sumą. Šios aplinkybės, Komisijos vertinimu, nepagrindžia ir Pareiškėjos atstovės mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikta notariškai patvirtintos 2011-08-29 pinigų dovanojimo sutarties (notarinio registro Nr. DP-3351) kopija. Juolab kad mokesčių administratoriaus Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visuma suponuoja priešingą Pareiškėjos teiginiams išvadą. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo motinos B. S. operatyvų patikrinimą, nustatė, kad ji neturėjo finansinių galimybių ir negalėjo padovanoti Pareiškėjai 80000 Lt grynaisiais pinigais (Šiaulių AVMI 2015-04-30 patikrinimo akto Nr. FR0680-279 2.1 punktas). Mokesčių administratorius kontrolės veiksmų metu nustatė, kad Pareiškėjos mama 2003-12-31 turėjo turto (taip pat ir piniginių lėšų) nedeklaravo, ji yra pensininkė, pagrindinis jos pajamų šaltinis – invalidumo pašalpa ir pajamos iš žemės ūkio veiklos. Pareiškėja skunde Komisijai tvirtina, jog jai dovanota piniginių lėšų suma yra jos mamos, visą laiką gyvenusios kaime, dirbusios fermoje ir gaudavusios gerą atlyginimą, auginusios gyvulius, sukauptos santaupos. Vertinant nurodytuosius Pareiškėjos argumentus pažymėtina, jog mokesčių administratorius jo turimais ir Sodros duomenimis, B. S. darboviečių nenustatė, įvertinęs trečiųjų asmenų Inspekcijai pateiktus duomenis, nustatė, jog B. S. iš žemės ūkio veiklos pajamų gavo tik 2005 ir 2006 m., atitinkamai 4955,92 Lt ir 1392,20 Lt, duomenų apie kitais laikotarpiais iš žemės ūkio veiklos B. S. gautas pajamas Inspekcija neturi. Mokesčių administratorius taip pat neturi duomenų apie tai, kad B. S. būtų gavusi turto pardavimo pajamų. Gavęs informacijos iš kredito įstaigų, mokesčių administratorius nustatė, kad B. S. 2005–2011 m. iš Nacionalinės mokėjimo agentūros prie Žemės ūkio ministerijos gavo 19840 Lt išmokų, kurias laikė indėliu sąskaitose banke, AB. Be to, mokesčių administratorius įvertino duomenis apie B. S. sutuoktinio D.S. gautą darbo užmokestį, kitas pajamas, ir padarė išvadą, kad D. S. pastovaus darbo neturėjo, darbo užmokestis buvo menkas, pagrindines jo pajamas sudarė už pridurtą metalo laužą gauti pinigai. Įvertinęs visų šių aplinkybių visumą mokesčių administratorius konstatavo, kad B. S. gaunamų lėšų galėjo pakakti tik būtiniams pragyvenimo poreikiams patenkinti, tačiau nesukaupti 80000 Lt piniginių lėšų sumą ir ją padovanoti Pareiškėjai.

Komisijos nuomone, išvados dėl 2011-08-29 pinigų dovanojimo sutarties tik kaip formaliai surašyto siekiant pagrįsti Pareiškėjos 2011 m. gautas pajamas dokumento vertinimo nepaneigia ir byloje esantys prieštaringi B. S. paaiškinimai: 2014-07-25 operatyvaus patikrinimo metu B. S. mokesčių administratoriaus pareigūnui žodžiu paaiškino 2011 m. padovanojusi dukrai 80000 Lt, buvo sudaryta notarinė sutartis ir 80000 Lt ji perdavusi dukrai grynaisiais pinigais sutarties pasirašymo dieną; 2014-09-23 rašytame paaiškinyje ji jau nurodė, kad pinigai buvo dovanoti dukrai per kelis kartus, pirmą kartą 40 tūkstančių litų, paskui smulkiomis sumomis po du tūkstančius grynaisiais, per kiek kartų perduota visa suma, B. S. teigė neatsimenanti, perduodant pinigus dalyvavo tik ji su dukra.

Pažymėtina, kad Pareiškėja 2012-03-19 Šiaulių AVMI pateiktoje 2011 m. metinėje pajamų deklaracijoje iš mamos B. S. dovanojimo būdu gautų pajamų nedeklaravo.

Pareiškėjos atstovė mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu tvirtino, jog B. S. turėjo finansines galimybes sukaupti 80000 Lt ir šią sumą padovanoti Pareiškėjai, nes ji visą gyvenimą dirbo, gyveno kaime, todėl galėjo iš gauto darbo užmokesčio sutaupyti ginče minima piniginių lėšų sumą. Pareiškėjos atstovė nurodė negalinti pateikti jokių rašytinių įrodymų šiems teiginiams pagrįsti, tačiau įsipareigojo papildomai kreiptis į Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybą ir pateikti duomenis apie B. S. darbovietes ir gautą darbo užmokestį. Pareiškėjos atstovė jokių papildomų įrodymų apie B. S. gautas pajamas iki Komisijos sprendimo priėmimo dienos nepateikė, todėl Komisija kitaip vertinti byloje nustatytas aplinkybes dėl B. S. finansinių galimybių sukaupti ir dovanoti Pareiškėjai 80000 Lt sumą, nei jas įvertino mokesčių administratorius, neturi pagrindo.

Komisijos vertinimu, byloje nustatytų šių aplinkybių visuma, kad: Pareiškėja 2011-01-15 paskolos raštelio, pagal kurį I. S. iš N. V. pasiskolino 500000 rub. (43681,50 Lt), kopiją mokesčių administratoriui pateikė tik pakartotinio patikrinimo metu; pati Pareiškėja apie gautą paskolą mokesčių administratoriui nieko paaiškinti negalėjo, jos sutuoktinio teigimu, jis su sutuoktine pinigus išleido bendriems šeimos poreikiams tenkinti (nenurodė, kokiems konkrečiai), tačiau sutuoktinė apie paskolą nieko nežinojo; paskolos raštelyje nenurodyti skolintojo rekvizitai, todėl mokesčių administratorius negalėjo identifikuoti paskolą suteikusio asmens ir išsiaiškinti jo finansines galimybes suteikti paskolą; paskola suteikta paskolos davėjui ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis be jokių paskolos grąžinimą užtikrinančių garantijų, netgi neaptarus skolos grąžinimo sąlygų; byloje nėra jokių įrodymų, patvirtinančių realų piniginių lėšų perdavimą, leidžia sutikti su mokesčių administratoriaus padaryta išvada, jog pinigai pagal 2011-01-15 paskolos raštelį realiai nebuvo paskolinti, o buvo tik įformintas rašytinis susitarimas siekiant įteisinti Pareiškėjos sutuoktinio pajamų šaltinius. Šios išvados nepaneigia ir Pareiškėjos atstovės mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateiktos rusų kalba įformintų dokumentų apie N. V. 2008 ir 2009 m. gautas pajamas kopijos. Aplinkybė, kad Pareiškėjos nurodomas kaip paskolos davėjas asmuo N. V. 2008 ir 2009 m. gavo pajamų, nesuponuoja išvados, jog jis, praėjus dvejimėms metams nuo pajamų gavimo, turėjo finansines galimybes paskolinti ir realiai paskolino Pareiškėjos sutuoktiniui ginče minima piniginių lėšų sumą.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau aprašytas mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, daro išvadą, jog vien tik paprasta rašytine forma surašyto paskolos raštelio ar notarine forma sudarytos dovanojimo sutarties, kaip formalių įrodymų, pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų gavimo fakto pagrindimu. Pareiškėja nei mokestinio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nenurodė jokių aplinkybių dėl realaus piniginių lėšų perdavimo (pati pripažino nežinanti pagal paskolos raštelį gautų piniginių lėšų perdavimo aplinkybių), apsiribodama tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų gavimą. Todėl Pareiškėjos pateikta dovanojimo sutartis ir paskolos raštelis, taip pat Pareiškėjos, jos sutuoktinio bei mamos paaiškinimai dėl savo nepakankamumo ir abstraktumo (mamos atveju ir dėl prieštaravimo) negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis pagrįstos pozicijos, jog Pareiškėjos (jos šeimos) 2011 m. patirtos išlaidos negali būti grindžiamos Pareiškėjos iš jos mamos gauta 80000 Lt dovana ir jos sutuoktinio iš N. V. gauta 500000 rub. paskola. Pažymėtina, jog Pareiškėja objektyviais duomenimis nepagrindė fakto, kad mokesčių administratorius neatsižvelgė ar neįvertino kokių nors aukščiau nurodytų asmenų pajamų šaltinių, o Pareiškėjos atstovė, įsipareigojusi pateikti papildomus faktinius duomenis apie B. S. pajamų šaltinius, to nepadarė.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų, jog mokesčių administratorius nepagrįstai CK reikalavimus atitinkančią notariškai patvirtintą dovanojimo sutartį vertina kaip neturinčią galios, nes dovanojimo sandoris yra teisėtas, įstatymų leidžiamos civilinės apyvartos dalis ir negali būti susietas su mokestinės naudos siekimu ar aplinkybėmis, su kuriomis mokesčių administratorius sieja apmokestinimą, jog įstatymai nenumato imperatyvaus reikalavimo suteikiant ir gaunant paskolą iš fizinio asmens susitarti dėl palūkanų, paskolos grąžinimo garantijų, nėra nustatytų jokių reikalavimų fizinių asmenų paskolų rašteliams ir todėl mokesčių administratorius nepagrįstai šias aplinkybes vertino kaip paskolos nerealumo įrodymą, atkreiptinas dėmesys į tai,

kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003). Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>14</sup>-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kišti į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>17</sup>-301/2007). Taigi nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-735/2010 ir kt.). Šio mokesčio ginčo atveju byloje analizuojamus sandorius įvertinus ne civiliniu, bet mokesčiais teisiniu aspektu visų kitų byloje surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, padaryta pagrįsta išvada, jog jie yra tik formalūs, nepagrindžiantys realaus pajamų gavimo fakto.

Pasisakant dėl statistinių išlaidų pripažinimo Pareiškėjos vartojimo išlaidomis (Pareiškėja laikosi pozicijos, jog ji ir jos šeima patyrė žymiai mažesnes nei statistinės vartojimo išlaidas) pažymėtina, jog MAĮ 70 straipsnio nuostatos įtvirtina reikalavimą mokesčių administratoriui – apskaičiuoti mokesčių bazę, atitinkančią protingumo ir teisingumo kriterijus, o LVAT savo praktikoje yra nurodęs, jog MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokesčiais prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų, o tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesčiais prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokesčiais prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-603/2007; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-2491/2011). Pasisakant dėl mokesčių administratoriaus šioje byloje pripažinto išlaidų dydžio, pažymėtina, jog Taisyklių 16 punkto nuostatos numato, kad mokesčių mokėtojo mokesčių bazę nustatinėjant išlaidų būdu, tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, Taisyklių X dalyje nurodytų informacijos šaltinių. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokesčiais prievolės dydį. Komisijos vertinimu, Šiaulių AVMI pasirinktas išlaidų nustatymo būdas jas skaičiuoti pagal Statistikos departamento nustatytą vartojimo išlaidų dydį atitinka Taisyklėse nustatytus išlaidų nustatymo kriterijus. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja bei jos sutuoktinis nepateikė mokesčių administratoriui duomenų apie jų patirtas vartojimo išlaidas tikrintuoju laikotarpiu. Skunde nurodžiusi, jog jos šeimos išlaidos yra individualios ir negali būti lyginamos su statistinėmis, jog kiekvienam šeimos nariui nebuvo reikalingos 700–900 Lt išlaidos per mėnesį, nes šeima negyveno prabangiai, taupė, naudojo didelę dalį pačių užsiaugintų, tėvų duotų produktų ir pan., Pareiškėja šių savo teiginių nepagrindė jokiais įrodymais, todėl Komisija juos vertina kritiškai. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog Šiaulių AVMI, nustatydamą Pareiškėjos (jos šeimos) vartojimo išlaidas pagal statistinius rodiklius, atsižvelgė į tai, jog vienas

Pareiškėjos šeimos narys buvo vaikas ir iš statistinių išlaidų eliminavo vieno šeimos nario alkoholiniams gėrimams ir tabakui įsigyti patiriamas išlaidas, įvertinusi tai, jog pagal Rusijos Federacijos statistikos departamento duomenis vidutinės vartojimo išlaidos vienam asmeniui Maskvoje 2008–2009 m. buvo dvigubai, o 2010–2011 m. daugiau nei trigubai didesnės nei Lietuvoje, Pareiškėjos sutuoktinio patirtas vartojimo išlaidas skaičiavo žymiai mažesnes pagal Lietuvos Respublikos statistikos departamento duomenis (nors Pareiškėja pakartotinio patikrinimo metu buvo išdėsčiusi argumentą, jog jos sutuoktinis gyvena Rusijoje ir jo pragyvenimo išlaidos turi būti skaičiuojamos pagal Rusijos Federacijos statistikos departamento duomenis). Komisija, atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju mokesčių administratoriaus pasirinktas išlaidų apskaičiavimo būdas atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus, o Pareiškėjos pozicija, jog ji (jos šeima) patiria mažesnio dydžio išlaidas negu nustatyti vidutiniai statistiniai rodikliai, negali būti pripažinta pagrįsta ir įrodyta, nes yra paremta išimtinai Pareiškėjos teiginiais, nepagrįstais objektyvia informacija ir duomenimis.

Vertinant Pareiškėjos skunde išdėstytus argumentus nesutinkant su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis gyvenamojo namo Žygimanto g. 13A, Dainų k., Šiaulių r., statybos išlaidomis, pažymėtina, jog gyvenamojo namo statybos vertė buvo nustatyta remiantis II „X“ parengta 2014-08-11 nekilnojamojo turto vertinimo ataskaita Nr. 14/08-077. Iš ataskaitos turinio matyti, jog turto vertintojas, apskaičiuodamas gyvenamojo namo statybos vertę, įvertino Pareiškėjos skunde nesutinkant su mokesčių administratoriaus apskaičiuota išlaidų, patirtų namo statybai, suma akcentuotas aplinkybes – gyvenamasis namas iš dalies buvo statytas ūkio būdu, pastato baigtumas buvo 85 proc., pastatas yra pastatytas nekokybiškai, naudojant naudotas statybines medžiagas. Taip pat pažymėtina, jog turto vertintojo parengta turto vertinimo ataskaita yra specifinis įrodymas, kuriam paneigti gali būti naudojami tokiu pat būdu surinkti, specialių žinių turinčių asmenų pateikti duomenys. Nei mokesčių administratorius, nei mokestinį ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjančios institucijos, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl turto vertinimo ataskaitų teisingumo ir iš to kylančių teisinių pasekmių, o vertina susiklosčiusius teisinius santykius, reguliuojamus Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymu, mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2008-10-16 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-1708/2008).

1999-05-25 Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo Nr. VIII-1202 (2011-06-22 įstatymo Nr. XI-1497 redakcija, galiojanti nuo 2012-05-01) 23 straipsnio nuostatos numato, jog turto arba verslo vertinimo ataskaita laikoma teisinga, kol Priežiūros įstaiga nėra nustačiusi jos neatitikties šio įstatymo 22 straipsnyje nustatytiems reikalavimams ir (arba) kol ji nėra nugincyta teisme. Byloje duomenų apie tai, kad Turto vertinimo priežiūros tarnyba būtų nustačiusi II „X“ pateiktos turto vertinimo ataskaitos neatitiktį Turto ir verslo vertinimo pagrindų įstatymo 22 straipsnio reikalavimams ir (arba) ši ataskaita būtų nugincyta teisme, nėra, todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis įstatyme įtvirtinta turto vertinimo ataskaitos teisėtumo prezumpcija, teisėtai ir pagrįstai naudojo II „X“ ataskaitos duomenis apskaičiuodamas Pareiškėjos gyvenamojo namo statybai patirtų išlaidų sumą.

Pareiškėja skunde pateikia argumentus dėl vietos mokesčių administratoriaus neva padarytų procedūrinių pažeidimų atliekant jos mokestinį patikrinimą. Pareiškėja nurodo, kad jos mokestinis patikrinimas buvo atliktas vykdant Šiaulių AVMI 2015-03-17 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-759, todėl galėjo apimti ne ilgesnį laikotarpį nei 2010 m. Dėl netinkamo mokestinio laikotarpio parinkimo, suėjus MAĮ 68 straipsnyje numatytam mokesčio apskaičiavimo senaties terminui, patikrinimo aktas, Pareiškėjos tvirtinimu, yra naikintinas.

Iš mokestinio ginčo bylos medžiagos matyti, jog Šiaulių AVMI 2015-03-17 pavedimas tikrinti Nr. FR0773-759 buvo išrašytas vietos mokesčių administratoriui vykdant Inspekcijos 2015-02-02 sprendimą Nr. 68-8, kuriuo buvo panaikintas Šiaulių AVMI 2014-10-30 sprendimas Nr. FR0682-610 ir Šiaulių AVMI pavesta atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Pirminis pavedimas patikrinti Pareiškėjos mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą bei sumokėjimą buvo išrašytas 2013-12-17 (pavedimo Nr. 35-92).

Pagal MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius

kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Nurodytojo straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šio įstatymo nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu.

Atsižvelgiant į nurodytąsias MAĮ 68 straipsnio nuostatas bei byloje nustatytas aplinkybes, kad Šiaulių AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą, pirminio patikrinimo metu mokesčių administratorius turėjo teisę perskaičiuoti mokesčių už einamuosius 2013 m. ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos, t. y. už 2008–2012 m., darytina išvada, jog vietos mokesčių administratorius pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą atliko nepažeisdamas MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintų mokesčių apskaičiavimo senaties terminų. Todėl Pareiškėjos skunde išdėstyti argumentai dėl Šiaulių AVMI padarytų procedūrinių pažeidimų atliekant jos mokesstinį patikrinimą yra atmestini kaip nepagrįsti.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-08-25 sprendimą Nr. 68-147.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius