



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL B. U. 2016-08-22 SKUNDO**

2016 m. lapkričio 9 d. Nr. S-245 (7-194/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršelienės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant  
šalims nedalyvaujant

2016 m. rugsėjo 27 d. išnagrinėjusi B. U. (toliau – Pareiškėja) 2016-08-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-07-29 sprendimo Nr. 68-207, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-05-11 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-289. Panevėžio AVMI 2016-05-11 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-289 pakeitė 2016-03-14 patikrinimo aktu Nr. (42.72)-FR0680-188 apskaičiuotą 9677,96 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 9569,91 Eur GPM, 3291,82 Eur GPM delspinigius ir skyrė 956 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjos GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, nustatė, kad tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2010-01-01) Pareiškėja ir jos sutuoktinis B. U. turėjo 2029 Lt piniginių lėšų banke ir 145840 Lt piniginių lėšų ne banke (*tirtas laikotarpis nuo 2003 m. iki 2010-01-01*), o, įvertinus tikrinamuoju laikotarpiu (2010–2014 metai) Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, jog 2011 m. ir 2012 m. Pareiškėjos ir sutuoktinio išlaidos viršijo bendras oficialiai Pareiškėjos ir sutuoktinio gaunamas pajamas atitinkamai 120291 Lt ir 317394 Lt, tai yra minėtu laikotarpiu Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų. Įvertinęs nustatytas aplinkybes, vietos mokesčių administratorius, taikydamas 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatas ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės) numatytą išlaidų metodą, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatė mokesčio bazę ir apskaičiavo mokėtiną GPM ir su juo susijusias sumas, nes nagrinėjama situacija atitiko Taisyklių 4 punkte nustatytas sąlygas.

Skundžiamu sprendimu centrinis mokesčių administratorius patvirtino Panevėžio AVMI 2016-05-11 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-289. Inspekcija nurodo, kad savo sprendime 2010 metų

ir 2013–2014 metų laikotarpio plačiau nedetalizuos, nes už ši laikotarpį Pareiškėjai mokesstinė prievolė nėra apskaičiuota.

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, jog, vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87, 3.88, 3.109 straipsnių nuostatomis, reglamentuojančiomis sutuoktinių turto teisinį režimą, analizuojant Pareiškėjos gautas pajamas bei patirtas išlaidas pagrįstai atsižvelgta ir į sutuoktinio (B. U.) gautas pajamas, patirtas išlaidas bei piniginių lėšų likučius. Minėtų CK nuostatų pagrindu Pareiškėjos gautos pajamos ir patirtos išlaidos, kadangi tai yra bendros šeimos pajamos ir išlaidos, yra pagrįstai dalinamos lygiomis dalimis su sutuoktiniu ir apmokestintos 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka.

Pozicijos, kad santuokos metu sutuoktinio gautos pajamos yra priskirtinos abiem sutuoktiniams, laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris ne kartą savo sprendimuose yra nurodęs, jog GPMĮ prasme pajamos, gautos iš disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises, be to, bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esantis turtas priklauso lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams, juo disponuojama abiejų sutuoktinių bendra valia (*pavyzdžiui: plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendimas adm. byloje Nr. A-7-158/2002, 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-4-916/2006*), vadinasi, mokesstinės prievolės, atsirandančios iš disponavimo tokiu turtu, taip pat dalintinos sutuoktiniams po lygiai. Šios praktikos yra laikomasi ir vėlesnėse LVAT išnagrinėtose bylose (*pavyzdžiui: 2011-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2164/2011, 2011-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2250/2011, 2011-02-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-264/2011*), o 2016-06-23 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-777-438/2016 LVAT taip pat akcentavo, kad administracinių teismų praktikoje aiškinant teisės aktų nuostatas, kiek tai susiję su pajamų, kurias gauna asmuo būdamas santuokoje, apmokestinimu, yra konstatuota, kad tokiais atvejais turi būti laikomasi prezumpcijos, jog pajamų gavo abu sutuoktiniai.

Inspekcija nurodo, kad, vertinant Pareiškėjos ir jos šeimos patirtas išlaidas, vadovautasi Lietuvos Respublikos statistikos departamento (toliau – Statistikos departamentas) skelbtų vidutinių vartojimo išlaidų vienam ūkio nariui per mėnesį duomenimis, pagal kuriuos didžiųjų miestų gyventojų vartojimo išlaidos per mėnesį sudarė: 2010 m. – 630,90 Lt, 2011 m. – 669,30 Lt, 2012 m. – 697,80 Lt, 2013 m. – 731,50 Lt, 2014 m. – 732,20 Lt.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu tikrinamuoju laikotarpiu (2011-09-23) susilaukė vaiko (A. U.), todėl, skaičiuodama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patiriamas išlaidas, Panevėžio AVMI akto tvirtinimo metu savo sprendime atsižvelgė į tai, jog suaugusių šeimos narių ir vaiko (ypač naujagimio) patiriamos išlaidos skiriasi, vaikui priskirtinas vartojimo išlaidas perskaičiavo, papildomai sumažindama vaikui tenkančias statistines išlaidas maistui ir nealkoholiniams gėrimams (2011 m. – sumažinant 80 proc., 2012 m. – 60 proc., 2013–2014 m. – 50 proc.), aprangai ir avalynei (2011–2012 m. sumažinant – 50 proc., 2013–2014 m. – 30 proc.), poilsiui ir kultūrai (2011 m. sumažinant – 100 proc., 2012–2014 m. – 50 proc.), ryšiams, būsto apstatymo, namų ūkio įrangos ir kasdieninės namų priežiūros išlaidoms, papildomai eliminuodama transporto išlaidas, ir tokiu būdu nustatė, kad Pareiškėjos šeimos vartojimo išlaidos sudaro: 2010 m. – 15141,60 Lt, 2011 m. – 16769,22 Lt (669,30 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (235,34 Lt x 3 mėn. x 1 žm.), 2012 m. – 20440,92 Lt (697,80 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (307,81 Lt x 12 mėn. x 1 žm.), 2013 m. – 21642,12 Lt (731,50 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (340,51 Lt x 12 mėn. x 1 žm.), 2014 m. – 21 662,64 Lt (732,20 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (340,82 Lt x 12 mėn. x 1 žm.).

2011 metais Pareiškėja ir sutuoktinis gavo pajamų, susijusių su darbo santykiais, ligos, motinystės, tėvystės ir motinystės pašalpų, kito turto nuomos pajamų, Inspekcijos gražintus mokesčius, paskolų iš N. P. Š., UAB „A1“, UAB „L1“, pajamų už finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn išvestinių finansinių priemonių realizavimo (UAB „D1“), dovanų ir gražintų atsiskaitytinai gautų lėšų, kas sudaro 343583 Lt pajamų sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2011 metus).

2011 metais Pareiškėja ir sutuoktinis patyrė išlaidų, susijusių su mokesčių išskaičiavimu, gražintomis paskolomis, suteiktomis paskolomis, vartojimo išlaidų, vertybinių popierių įsigijimo išlaidų, gyvybės draudimo įmokų išlaidų, kas sudaro 665917 Lt sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2011 metus – suma po atlikto perskaičiavimo).

Po atlikto perskaičiavimo, nustatyta, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio 2011 metais patirtos išlaidos viršijo oficialiai gautas pajamas 120291 Lt suma.

2012 metais Pareiškėja ir sutuoktinis gavo pajamų, susijusių su darbo santykiais, Inspekcijos gražintus mokesčius, pajamų iš paskirstytojo pelno, gyvybės draudimo išmokų, kompensacijų ir paskolų iš fizinių ir juridinių asmenų, kas sudaro 263692 Lt pajamų sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2012 metus).

2012 metais Pareiškėja ir sutuoktinis patyrė išlaidų, susijusių su mokesčių išskaičiavimu, gražintomis paskolomis, suteiktomis paskolomis, vartojimo išlaidomis, kas sudaro 579474 Lt sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2011 metus – suma po atlikto perskaičiavimo).

Įvertinusi visą turimą informaciją apie Pareiškėjos šeimos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, Panevėžio AVMI konstatavo, kad 2011–2012 metų laikotarpiu Pareiškėjos šeimos patirtos išlaidos viršijo oficialiai gautas pajamas 437685 Lt suma (2011 metais 120291 Lt + 2012 metais 317394 Lt).

MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta, 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 mokestinės 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 įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais). Vadovaujantis minėtų Taisyklių 6 punktu, apskaičiuodamas mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius: konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte (6.1 p.), parenka tuos informacijos ir duomenų šaltinius, kurie leistų nustatyti kuo teisingesnį mokestinės prievolės dydį (įvertinimui atlikti gali būti naudojamas vienas ar keli informacijos, duomenų šaltiniai (6.2 p..) bei atlieka vertinimą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, pasirenka tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis (siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus) (6.3 p.). Vienas iš minėtose Taisyklėse nustatytų vertinimo metodų, kuriuos prireikus gali taikyti mokesčių administratorius, yra išlaidų metodas (6.3.3. p.). 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 vertinimo metodą, vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (Taisyklių 15 p.), 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 (Taisyklių 16 p.). Pagal Taisyklių X dalį

vertinimui atlikti mokesčių administratoriaus pareigūnas turi pasirinkti tokį (-ius) informacijos šaltinį (-ius), kuris (-ie) leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą (Taisyklių 28 p.) bei turi teisę naudotis informacija, gauta iš mokesčių mokėtojo (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų mokesčių mokėtojų (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų asmenų, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 p.).

Inspekcijos vertinimu, išanalizavus duomenis apie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamas ir išlaidas, pagrįstai nustatyta, kad faktinės Pareiškėjos šeimos išlaidos 2011–2012 metų laikotarpiu 437685 Lt viršijo gautas pajamas, t. y. sutuoktiniai realiais pajamų šaltiniais nepagrindė patirtų išlaidų. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjai mokėtini mokesčiai pagrįstai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas.

Dėl Statistikos departamento duomenų naudojimo ginčo atveju Inspekcija nurodo, jog, kai vertinamos mokėtojo patirtos išlaidos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą bei turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 p.). Mokesčių administratoriaus pasirinktas išlaidų metodas leido tiksliausiai apskaičiuoti Pareiškėjos mokestinę prievolę už praėjusį laikotarpį, remiantis oficialiais ir visuotinai prieinamais duomenimis. Papildomai pažymėtina, jog su mokesčių administratoriaus naudojamais duomenimis (Statistikos departamento) įvairaus pobūdžio bylose savo formuojamoje praktikoje sutinka ir LVAT (*pavyzdžiui: LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928-11, LVAT 2010-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1397-10, LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409-14*). Atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. Tokios pozicijos laikosi LVAT, kuris savo praktikoje yra konstatavęs, jog MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta (*2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-2491/2011*).

Centrinis mokesčių administratorius papildomai pažymi, jog mokesčių apskaičiavimas yra detalai išdėstytas ir pagrįstas Panevėžio AVMI sprendime ir patikrinimo akte, o, kadangi Pareiškėja nepateikė nesutikimo motyvų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, plačiau šiuo klausimu nepasisako.

Pareiškėja su 2016-07-29 Inspekcijos sprendimu Nr. 68-207 nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėja nurodo, kad patikrinimo metu vienareikšmiškai nustatyta, jog paskolas skolinosi ir perskolino UAB „A1“ jos sutuoktinis, su kuriuo ji susituokė 2010 m. Sutuoktinis B. U. yra UAB „A1“ akcininkas (vienintelis steigėjas), akcijas įsigijo 2006 m. ir jas valdė dar iki santuokos sudarymo, akcijos sutuoktiniui priklauso asmeninės nuosavybės teise ir jos (akcijos) yra sutuoktinio iki santuokos įgytas turtas. Pinigus sutuoktinis UAB „A1“ skolino ir po santuokos

sudarymo. Pareiškėja sutinka su savo sutuoktinio teiginiu, jog pajamos, kurias jis paskolino UAB „A1“, nėra šeimos turtas. Reikalavimo teisę atgauti pinigus turi tik sutuoktinis ir ši reikalavimo teisė yra asmeninė, o ne šeimos. Pareiškėjos teigimu, tam, kad gautos pajamos būtų pripažintos šeimos pajamomis, būtina nustatyti, kad pajamos gautos įstatyme nustatytu būdu. Jeigu vienas iš sutuoktinių gavo pajamų, kurios yra iš jo asmeninio verslo, tokios pajamos yra laikomos asmenine nuosavybe pagal CK 3.89 str. 1 dalies 5 punktą.

Pareiškėja nurodo, kad į UAB „A1“ veiklą nesikiša, pinigų bendrovei neskolina. Sutuoktinis pinigus skolinasi iš R. M. ir perskolina sutuoktinio ir minėto asmens valdomoms bendrovėms. Pareiškėjos nuomone, bet koks įmonės turto padidėjimas, paskolų suteikimas bendrovei tik didina sutuoktinio turto masę. Pareiškėja nurodo, kad pajamas gavo jos sutuoktinis ir jas panaudojo savo turtui gausinti. Pareiškėjos teigimu, sutuoktinis su ja nesitarė nei dėl pinigų gavimo, nei dėl jų išleidimo. Sutuoktinis veda atskirą ūkį ir Pareiškėja sutuoktinio vykdomoje komercinėje-ūkinėje veikloje nedalyvauja. Mokesčių administratorius nustatė, kad gautos pajamos panaudotos tik paskoloms suteikti. Pareiškėja nurodo, kad šeima nėra gavusi jokių dividendų ar kitų išmokų iš bendrovės. Patikrinimo metu nustatyta, kad sutuoktinio gautos (pasiskolintos) lėšos buvo perskolintos UAB „A1“, kitiems juridiniams asmenims, todėl nėra duomenų, kad šios lėšos būtų panaudotos šeimos poreikiams tenkinti.

Pareiškėjos teigimu, GPM ir su juo susijusios sumos jai apskaičiuotos nepagrįstai. Mokesčių administratorius tikrino mokesčių mokėtoją B. U. ir nustatė, kad pajamas, kurias mokesčių administratorius apmokestino skundžiamais sprendimais, panaudojo suteikdamas paskolas juridiniams asmenims. Aplinkybę, kad paskolos buvo suteiktos tik sutuoktiniui, patvirtina R. M. Sutuoktinis paskolas gavo dar iki santuokos, todėl bet kokios pajamos (neatsižvelgiant į tai, kad gauta paskola ar kitokio pobūdžio sutuoktinio gautos pajamos) yra laikomos ne šeimos, o asmeninėmis sutuoktinio pajamomis.

Pareiškėjos nuomone, jai negali būti taikomos sankcijos už tai, kad sutuoktinis laiku nedeklaravo pajamų ir nesumokėjo mokesčių. Pareiškėja, remdamasi Konstitucinio Teismo nutarimais (2000-03-15, 2002-06-03, 2003-11-17, 2004-09-02, 2006-01-24, 2006-09-26) nurodo, kad atitinkamame mokesčio įstatyme pateikta mokesčių mokėtojo sąvoka negali būti aiškinama plečiamai. Vadovaujantis ginčo teisiniais santykiais taikytinomis GMPĮ 8 str. 2 dalies 1 punkto nuostatomis, GPM mokėtoju yra pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai bet kokią formą gavo pajamų.

Nors mokesčių administratorius pripažino Pareiškėją ir jos sutuoktinį faktiškai gavusiais ginčo pajamas lygiomis dalimis dėl to, kad, nesant numatytų išimčių, šios pajamos yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK 3.88 str. 1 dalies ir 3.117 str. 1 dalies nuostatas, tačiau LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-01-07 priimtoje nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-2280/2012 nurodė, kad vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais.

Taip pat Pareiškėja nurodo, kad nepagrįstai mokesčių administratorius taikė vidutines statistines šeimos išlaidas, nes Pareiškėjos šeimos realios išlaidos yra mažesnės.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas. Skundžiamas Inspekcijos 2016-07-29 sprendimas Nr. 68-207 naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 9569,91 Eur GPM bei su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius ir baudą, mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010–2014 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais ir atitinkamais sandoriais pagrįstas pajamas, t. y. Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių GPM įstatymo nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Kauno 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 šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidas tikrintuoju 2010–2014 m. laikotarpiu (vartojimo išlaidos, gražintos ir suteiktos paskolos fiziniams bei juridiniams asmenims, gyvybės draudimo išlaidos, dalies kredito gražinimas, sumokėtas GPM ir kt.) ir Pareiškėjos (jo šeimos) pajamas, nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos 2011–2012 m. 437685 Lt (iš jų 2011 m. – 120291 Lt, 2012 m. – 317394 Lt) viršijo gautas pajamas. Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo 437685 Lt kitas, nedeklaruotas ir neapmokestintas pajamas, kurios patikrinimo metu, atsižvelgus į CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą, buvo padalintos lygiomis dalimis Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui po lygiai, t. y. po 218842 Lt (2011 m. – 60145 Lt, 2012 m. – 158697 Lt) ir apmokestintos GPM.

Remiantis byloje pateiktu Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų ir išlaidų balansu bei suteiktų / gražintų paskolų (forma FR0711) suvestine, absoliučiai didžiąją dalį jų pajamų ir išlaidų sudaro suteikiamos ir gražinamos paskolos. Patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėjos sutuoktinis iš viso juridiniams asmenims (UAB „A1“, UAB „K1“ ir UAB „L1“) suteikė 1730777 Lt paskolų, o tuo pačiu laikotarpiu juridiniai asmenys gražino jam 1352468 Lt (sutuoktiniui negražinta paskolų suma sudaro 378309 Lt). Iš jų didžiąją dalį Pareiškėjos sutuoktinio pajamų ir išlaidų sudaro jo valdomai ir vadovaujamai UAB „A1“ (Pareiškėjos sutuoktinis yra šios įmonės savininkas, turintis 100 proc. akcijų, ir jos direktorius) suteiktos ir gražintos paskolos. Pavyzdžiui, Pareiškėjos sutuoktinio mokesčio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad 2010–2014 m. jis paskolino savo įmonei 1401963 Lt (iš jų 424812 Lt – 2011 m., 437906 Lt – 2012 m.), o pastaroji gražino jam 1188373 Lt (iš jų 134429 Lt – 2011 m., 85000 Lt – 2012 m.). Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamas ir išlaidas, juridiniams asmenims suteiktas paskolas vertino kaip Pareiškėjos ir jos šeimos išlaidas, o juridinių asmenų gražintas paskolas – jų pajamomis.

Pareiškėja savo skunde akcentuoja tai, kad mokesčių administratorius nepagrįstai jai apskaičiavo GPM ir su juo susijusias sumas, nes visos išlaidos, kurios viršijo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrintojo laikotarpio pajamas, buvo susijusios su sutuoktinio verslu, t. y. su jo suteiktomis paskolomis juridiniams asmenims. Pareiškėja nurodė, jog UAB „A1“ yra jos sutuoktinio įmonė, įkurta dar 2006 m., t. y. iki santuokos sudarymo, ji į šios įmonės veiklą nesikiša, pinigų bendrovei neskolina, o bet koks įmonės turto padidėjimas, paskolų suteikimas bendrovei tik didina sutuoktinio turto masę. Be to, Pareiškėja pakartoja ir jos sutuoktinio skundo motyvus, jog pinigus paskoloms UAB „A1“ suteikti jos sutuoktinis skolinosi iš R. M. .

Tačiau mokesčių administratorius, išanalizavęs Pareiškėjos sutuoktinio ir R. M. paaiškinimus bei įrodymus dėl paskolos suteikimo ir jos gražinimo, paskolos sutartį vertino kritiškai ir nurodytos paskolos kaip pajamų šaltinio nepripažino.

Taigi, būtent šios paskolos pripažinimas arba nepripažinimas, kaip Pareiškėjos sutuoktinio papildomo pajamų šaltinio, ir tikrinamojo laikotarpio pajamų (patirtos išlaidos paskoloms suteikti) ir iš jų kylančių mokesčių prievolių paskirstymo Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui lygiomis dalimis pagrįstumo klausimas sudaro šio mokesčio ginčo esmę.

Bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus. Kadangi nagrinėjamoje byloje Pareiškėja yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, todėl Komisija konstatuoja, jog ginčas dėl mokesčių administratoriaus padarytų

išvadų iš esmės yra siejamas su įrodymų, pagrindžiančių, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio ginčo laikotarpiu patirtos išlaidos gali būti grindžiamos iš R. M. pasiskolintomis 300000 Eur pinigineis lėšomis, pakankamumo ir patikimumo, bei išvados, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamojo laikotarpio pajamos pripažintos lygiomis dalimis faktiškai gautomis abiejų sutuoktinių, pagrįstumo vertinimas.

Dėl 300000 Eur paskolos iš R. M. pripažinimo. Komisija nurodo, jog Pareiškėja savo skunde plačiau nedetalizavo šios paskolos suteikimo bei gražinimo faktinių aplinkybių, nurodydama, jog pinigus paskoloms UAB „A1“ suteikti jos sutuoktinis skolinosi iš R. M., o ji pati apie šią paskolą daugiau nieko nežino. Tačiau Pareiškėjos sutuoktinio mokestinio ginčo byloje šios faktinės aplinkybės buvo išsamiai išnagrinėtos ir Komisija savo sprendime dėl Pareiškėjos sutuoktiniui papildomai apskaičiuoto GPM bei su juo susijusių sumų priėjo prie išvados, jog Inspekcija, konstatuodama, kad R. M. realiai neperdavė Pareiškėjos sutuoktiniui 300000 Eur, nevisapusiškai ištyrė ginčui reikšmingas faktines aplinkybes, todėl centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas dėl jo apmokestinimo negali būti traktuojamas kaip pakankamai motyvuotas ir tinkamai pagrįstas objektyviais duomenimis. Komisija konstatavo, jog Inspekcijos sprendimas dėl Pareiškėjos sutuoktiniui papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų yra naikintinas, o Pareiškėjos sutuoktinio skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Kadangi nurodytos paskolos pripažinimas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų šaltiniu gali turėti esminės reikšmės, nustatant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinimui reikšmingą pajamų ir išlaidų balansą tikrinamuoju laikotarpiu, Pareiškėjos atžvilgiu šioje mokestinio ginčo stadijoje taip pat nėra galimybės nuspręsti dėl Pareiškėjos apmokestinimo GPM pagrįstumo. Todėl skundžiamas sprendimas naikintinas, o Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamojo laikotarpio pajamų pripažinimo faktiškai gautomis abiejų sutuoktinių po lygiai. Kaip nurodyta aukščiau, skundžiamas sprendimas, kuriuo buvo nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jų gaunamas pajamas, yra naikintinas, nes reikia iš naujo nustatyti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio apmokestinimui reikšmingą pajamų ir išlaidų balansą tikrinamuoju laikotarpiu. Kita vertus, Inspekcija savo sprendimą Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamas tikrintuoju laikotarpiu padalinti abiemis sutuoktiniams lygiomis dalimis ir jas apmokestinti GPM nustatyta tvarka, grindė išimtinai CK nuostatomis, reglamentuojančiomis sutuoktinių turto teisinį režimą, ir abstrakčiais teiginiais, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautos pajamos ir patirtos išlaidos yra bendros šeimos pajamos ir išlaidos. Tačiau šiuo aspektu Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad, kaip konstatavo LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013 m. sausio 7 d. priimta nutartimi administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-2280/2012, aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPM įstatymo nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX-1007 redakcija), skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais. MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtinta mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas implikuoja ir mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai pagrįsti savo sprendimą konkretų asmenį pripažinti atsakingu už atitinkamas mokestines prievoles. Neabejotina, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, mokesčių administratorius ne visada turi galimybę remtis objektyviais ir tiksliais duomenimis, leidžiančiais *inter alia* aiškiai (vienareikšmiškai) identifikuoti konkrečius mokestinių teisinių santykių dalyvius apmokestinimo atitinkamu mokesčiu tikslais. Tačiau tokių (tikslų) duomenų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti savo sprendimą, šiuo

tikslu, be kita ko, remiantis tokiais duomenimis, kurių pagrindu daroma išvada apie mokesčio mokėtoją atitiktą protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais. Iš tiesų tokie atvejai skiriasi nuo gyventojų deklaruotų arba mokesčių administratoriaus nurodomų mokėti mokesčių nuo pajamų, kurių gavimo šaltiniai yra žinomi, o jų paskaičiavimo būdai yra tikslūs ir dažniausiai paremti mokesčio mokėtojo ir (ar) mokesčių administratoriaus turimais objektyviais duomenimis. Kaip minėta, pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokestinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai.

LVAT taip pat yra konstatavęs, jog byloje nesant jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad ginčo pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine nuosavybe esančio turto, nėra pagrindo remtis LVAT formuojama praktika dėl iš tokio turto gautų pajamų paskirstymo sutuoktiniams apmokestinimo GPM tikslais (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013; 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015; 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016).

Komisija pažymi, jog tiek Pareiškėja, tiek jos sutuoktinis mokestinio patikrinimo ir mokestinio ginčo metu nuosekliai teigė, kad ginčo pajamos (lėšos, kuriomis ginčiui aktualiu laikotarpiu Pareiškėjos sutuoktinis disponavo, suteikdamas savo įmonei paskolas) buvo gautos Pareiškėjo asmeniškai, tačiau ši aplinkybė dar bus papildomai ištirta ir įvertinta, skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėjant iš naujo. Todėl mokesčių administratorius, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjos skundą, ir nustatęs, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos viršija jų pajamas, taip pat turi atsižvelgti į aukščiau nurodytą LVAT praktiką dėl mokesčių administratoriui tenkančios pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuojamus mokesčius tais atvejais, kai pajamų šaltiniai nėra žinomi.

Pareiškėja skunde taip pat nurodė, jog jai nepagrįstai taikytos vidutinės statistinės šeimos vartojimo išlaidos, nes jos šeimos realios išlaidos yra mažesnės. Tačiau nei mokestinio patikrinimo metu, nei ginčo nagrinėjimo metu Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepateikė dokumentų, pagrindžiančių faktiškai patirtas išlaidas būtiniams poreikiams tenkinti bei išlaidas namų ūkiui ir buičiai sutvarkyti. Įvertinus visa tai, Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio (2010–2014 m.) vartojimo išlaidos buvo skaičiuojamos pagal Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Statistikos departamentas) namų ūkio „Miestas ir kaimas“ namų ūkio vartojimo išlaidų rodiklius, kurie skelbiami Statistikos departamento internetiniame puslapyje [www.stat.gov.lt](http://www.stat.gov.lt), iš vaikai skaičiuojamų vartojimo išlaidų atimant alkoholiui, tabakui, viešbučiams ir restoranams tenkančias išlaidas. Komisijos nuomone, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja nepateikė dokumentų, pagrindžiančių faktiškai patirtas vartojimo išlaidas, naudoti Statistiko departamento teikiami duomenys apie vidutines vartojimo išlaidas vienam namų ūkio nariui per mėnesį leido tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti Pareiškėjos patirtų kasdinių vartojimo išlaidų įvertinimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-07-29 sprendimą Nr. 68-207 ir Pareiškėjos skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.



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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosyliene