



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL I. Š. 2017-01-09 SKUNDO**

2017 m. kovo 20 d. Nr. S- 69 (7-7/2017)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovei

Editos Veršalienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja  
Ramutei Matkevičienei  
E. L.  
I. T.

2017 m. vasario 7 d. posėdyje išnagrinėjusi I. Š. (toliau – Pareiškėja) 2017-01-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-12-15 sprendimo Nr. 68-364, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-12-15 sprendimu Nr. 68-364 pakeitė Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-08-29 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-537 ir vietoje patvirtintų 40079,93 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir 2003,30 Eur privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų sumų, apskaičiuotų 22846,23 Eur GPM delspinigių ir 1379,25 Eur PSD įmokų delspinigių, paskirtų 12024 Eur GPM baudos ir 601 Eur PSD įmokų baudos nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 36247,68 Eur GPM, 1413,92 Eur PSD įmokas, 19801,21 Eur GPM delspinigius, 972,64 Eur PSD įmokų delspinigius, 10874 Eur GPM baudą ir 424 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjos GPM už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 ir PSD įmokų už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-06-23 patikrinimo aktą Nr. FR0680-447, kuris buvo patvirtintas Kauno AVMI sprendimu. Patikrinimo metu nustatyta, kad:

1) Pareiškėjos ir jos sutuoktinio V. Š. išlaidos 2008–2012 m. viršijo jų gautas pajamas 1534252 Lt (2008 m. – 257952 Lt, 2009 m. – 227706 Lt, 2010 m. – 253287 Lt, 2011 m. – 429799 Lt, 2012 m. – 365508 Lt), t. y. sutuoktiniai minėtu laikotarpiu gavo kitų nedeklaruotų ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

2) Pareiškėjos sutuoktinis 2010–2012 m. pinigėmis perlaidomis per *Contact* ir *Unistream* sistemas gavo 107102 Lt, kurių gavimo nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais. Kauno

AVMI šias pajamas priskyrė kitoms B klasės pajamoms, kurios, vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6 straipsnio 3 dalimi ir 27 straipsnio 1 dalimi bei Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatomis, padalintos abiemis sutuoktiniams lygiomis dalimis, neatsižvelgiant į tai, jog buvo pervestos Pareiškėjos sutuoktiniui.

3) Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu bankiniais pavedimais iš įvairių fizinių asmenų gavo 28611 Lt piniginių lėšų, nuo kurių atitinkamu laikotarpiu GPM nebuvo sumokėtas.

4) Pareiškėja metinėje pajamų deklaracijoje už 2011 m. nedeklaravo automobilio RAV4 pardavimo pajamų. Automobilis pagal 2011-08-02 sąskaitą parduotas V. V. už 10000 Eur, įsigytas 2009 m. už 10000 Lt.

**Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo.** Inspekcija Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui mokesčius apskaičiavo vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Pažymima, jog MAĮ 70 straipsnio 1 dalis nustato, jog 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 įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja mokesstinės prievolės dydžio nustatymą ir nėra skirta nustatyti mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus.

Kaip matyti iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, 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: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010, LVAT 2014-04-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-556/2014, LVAT 2015-10-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1024-442/2015; LVAT 2015-11-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015; LVAT 2015-09-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-483-438/2015.).

Sprendime nurodoma, jog detalią MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintos Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės (toliau – Taisyklės). Taisyklių 6.1. p. nustatyta, jog norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Pažymėtina, kad pastarojoje poįstatyminio teisės akto nuostatoje yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, sąrašas. Todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos pirmiau minėtos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies sąlygos. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Taisyklių 14–17 punktuose nurodoma, kad išlaidų metodas taikomas, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir šeimos narių išlaidas, o vertinimas atliekamas lyginant

mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokesstinės prievolės dydį. Iš Taisyklių 17 punkto matyti, kad mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti vertinama.

Inspekcija pažymi, kad Kauno AVMI Pareiškėjos 2008–2012 m. mokesčio bazę nustatė pagal Inspekcijos atliktą įvertinimą, pritaikiusi išlaidų metodą.

Sprendime nurodyta, jog Gyventojų registro duomenimis Pareiškėja nuo 2006-08-19 yra įregistravusi santuoką su V. Š. (toliau – sutuoktinis), todėl vadovaujantis CK nuostatomis bei suformuota teismų praktika (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartis adm. byloje Nr. A 602 2280/2012, 2014-04-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-581/2014 ir kt.), Inspekcija, analizuodama Pareiškėjos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, įvertino ir sutuoktinio gautas pajamas bei patirtas išlaidas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos šeimos išlaidos 2008–2012 m. viršijo gautas oficialias ir apmokestintas pajamas. Pareiškėjos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu grynaisiais pinigais įnešinėjo pinigines lėšas į UAB „G1 ir Ko“ kasą ir banko sąskaitas, apmokėdavo tiekėjams už prekes ir paslaugas, 2012-02-29 sudarė paskolos sutartį su UAB „G1 ir Ko“, pagal kurią paskolino bendrovei 1100000 Lt. Taip pat tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo šeima statėsi gyvenamąjį namą ir neišsaugojo dalies statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų. Sprendime pažymėta, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis patikrinimo metu nustatytas išlaidas grindė grynaisiais pinigais gautomis paskolomis ir dovanomis.

**Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje nustatymo.** Inspekcija nurodo, kad atlikus Pareiškėjos šeimos pajamų ir išlaidų analizę už 2005–2007 m. nustatyta, kad sutuoktinių išlaidos 2007 m. 95281 Lt viršijo jų gautas pajamas, piniginių lėšų likutis ne banke 2007-12-31 buvo 0 Lt, banke – 21310 Lt (detali pajamų ir išlaidų analizė pateikta patikrinimo akto 9–22 psl.). Nei Pareiškėja, nei jos sutuoktinis pateiktoje metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje turėtų 2007 m. piniginių lėšų banke ir ne banke nedeklaravo. Inspekcija akcentavo, jog ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Taigi piniginių lėšų likučio nustatymas tikrinamojo laikotarpio pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį nei leidžiama laikotarpį. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato apribojimų mokesčių mokėtojui ar mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesstinį laikotarpį vadovautis papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, adm. bylose Nr. A8-693/2007, Nr. A442-206/2009, Nr. A556-1073/2010, Nr. A438-201/2011).

**Dėl tikrinamojo laikotarpio (2008–2012 m.) pajamų ir išlaidų ir jų priskyrimo bendrajai jungtinei sutuoktinių nuosavybei.**

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos 2008–2012 m. viršijo jų gautas pajamas 1534252 Lt (2008 m. – 257952 Lt, 2009 m. – 227706 Lt, 2010 m. – 253287 Lt, 2011 m. – 429799 Lt, 2012 m. – 365508 Lt), t. y. sutuoktiniai minėtu laikotarpiu gavo 1534252 Lt kitų nedeklaruotų ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų ir išlaidų balansas 2012 m. buvo teigiamas, tačiau atlikus pajamų ir išlaidų analizę už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-02-29 (t. y. iki 1100000 Lt paskolos UAB „G1 ir Ko“ suteikimo dienos) ir įvertinus šiuo laikotarpiu gautas pajamas, patirtas išlaidas (banko sąskaitų analizė, pateiktų dokumentų analizė), sutuoktinių piniginių lėšų likutį 2012-01-01 ne banke – 0 Lt, banke – 1073 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui V. Š. nepakako deklaruotų ir pagrįstų pajamų šaltinių 1100000 Lt paskolos suteikimui UAB „G1 ir Ko“.

Inspekcija pažymėjo, kad vadovaujantis CK 4.73 ir 3.109 straipsnio nuostatomis, patikrinimo metu nustatyta Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamuoju laikotarpiu gautas pajamas

viršijanti išlaidų suma padalinta abiem sutuoktiniams po lygiai, t. y. konstatuota, kad Pareiškėja 2008 m. gavo 128976 Lt (257952 Lt / 2), 2009 m. – 113853 Lt (227706 Lt / 2), 2010 m. – 126644 Lt (253287 Lt / 2), 2011 m. – 214900 Lt (429799 Lt / 2), 2012 m. – 182754 Lt (365508 Lt / 2) kitų pajamų iš įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų šaltinių, kuriomis ir dengė patirtas išlaidas.

Pareiškėja skunde nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų kitų pajamų iš nenustatytų šaltinių padalinimu abiem sutuoktiniams po lygiai, nes teigia visiškai nedalyvavusi atliekant gyvenamojo namo statybas, gaunant paskolas iš A. Z., V. J. ir S. M. bei įnešant grynuosius pinigus į UAB „G1 ir Ko“ kasą. Pareiškėjos teigimu, Kauno AVMI sprendimas prieštarauja suformuotai LVAT praktikai. LVAT 2013-01-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-2280/2012 (taip pat 2016-02-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-300-492/2016 ir kt.) yra išaiškinęs, kad „GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPMĮ 3 str., skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 p., aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPMĮ nuostatų kontekste. GPM mokėtoju gali būti pripažįstamas tik konkretus asmuo (gyventojas), o ne jų daugetas.“ Teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad tuo atveju, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), mokesčių administratorius privalo ypatingai atidžiai apskaičiuoti mokesčius ir nustatyti mokesčių mokėtojus. „Byloje nėra jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad ginčo pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančio turto, kas <...> nesudaro pagrindo remtis LVAT formuojama praktika dėl iš tokio turto gautų pajamų paskirstymo sutuoktiniams apmokestinimo GPM tikslais. Nesant jokių duomenų apie pajamų šaltinius, nėra pagrindo teigti, kad mokestinuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo pareiškėja ir jos sutuoktinis, kad šios pajamos buvo įgytos bendra šių asmenų (sutuoktinių) valia“ (LVAT 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015 ir kt.).

Pareiškėja skunde pažymi, jog viso mokesčio patikrinimo metu V. Š. nuosekliai teigė, kad tiek gyvenamojo namo statybas, tiek ir savo bendrovės UAB „G1 ir Ko“ veiklos finansavimą atliko asmeniškai, taip pat pats asmeniškai gavo paskolas iš fizinių asmenų (A. Z., V. J. ir S. M. ). Pareiškėja teigia visiškai nedalyvavusi šiuose sandoriuose, todėl nėra jokio teisinio pagrindo taikyti bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės prezumpciją ir V. Š. mokesčines prievoles dalinti sutuoktiniams per pusę. Pareiškėjos nuomone, aukščiau nurodytos aplinkybės sudaro pagrindą sprendimo panaikinimui.

Sprendime nurodoma, jog pagal CK 3.87 str. 1 dalį, „įstatymų nustatytas sutuoktinių turto teisinis režimas reiškia, kad turtas, sutuoktinių įgytas po santuokos sudarymo, yra jų bendroji jungtinė nuosavybė“. Vadovaujantis CK 3.88 str. 1 dalies nuostatomis, po santuokos sudarymo vieno iš sutuoktinių pajamos, gautos iš sutuoktinių asmenine nuosavybe esančio turto, pajamos, gautos iš abiejų sutuoktinių bendros veiklos, ir pajamos, gautos iš vieno sutuoktinio veiklos, išskyrus lėšas būtinas sutuoktinio profesinei veiklai, vieno iš sutuoktinių įsteigta įmonė ir iš jos veiklos arba kitokio verslo gaunamoms pajamoms, jeigu verslu abu sutuoktiniai pradėjo verstis po santuokos sudarymo iš sutuoktinių ar vieno jų darbinės ar kitos veiklos, laikomos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, kol nėra įrodyta, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė. To paties straipsnio 2 dalyje numatyta, kad preziumuojama, kad turtas yra sutuoktinių bendroji jungtinė nuosavybė, kol nėra įrodyta, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė. Pagal CK 3.109 straipsnio nuostatas, iš bendro sutuoktinių turto yra vykdomos prievolės, susijusios su šeimos namų ūkio išlaikymu bei bendro turto tvarkymo išlaidomis. Pagal CK 3.117 str. 1 dalį, „preziumuojama, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios“. Faktas, kad tam tikras turtas priklauso vieno sutuoktinio asmeninei nuosavybei gali būti įrodytas tik rašytiniais įrodymais, išskyrus atvejus, kai

įstatymas leidžia liudytojų parodymus arba to turto prigimtis ir pobūdis savaime įrodo, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė.

Patikrinimo metu apskaičiuota, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2008–2012 m. patirtas išlaidas sudarė gyvenamojo namo statybų išlaidos, AB SEB bankui ir Swedbank AB gražintos paskolos, sumokėtos palūkanos, UAB „G1 ir Ko“ suteikta paskola ir į bendrovės kasą įneštos piniginės lėšos, fiziniams asmenims suteiktos paskolos, automobilių įsigijimo išlaidos, vartojimo išlaidos (išlaidų detalizacija pateikta patikrinimo akto 31–45 psl.) ir kt.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos santuoka su V. Š. įregistruota 2006-08-19. Sutuoktiniai turi 2 vaikus: B. Š. (gim. (duomenys neskelbtini) ir K. Š. (gim. (duomenys neskelbtini). VĮ „Registru centras“ duomenimis, gyvenamas namas, adresu: (duomenys neskelbtini), įregistruotas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio V. Š. vardu kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė pagal 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymą Nr. NS-603 ir 2010-03-25 statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktą Nr. PTN-20-100325-00013. VĮ „Registru centras“ duomenimis, gyvenamojo namo statybos pradžia – 2007 m., pabaiga – 2009 m. Pareiškėjos sutuoktinis Inspekcijai teiktuose 2013-07-08 ir 2013-07-24 paaiškinimuose taip pat nurodė, kad gyvenamojo namo statybas vykdė 2007–2009 m., t. y. santuokos su Pareiškėja metu. Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui gyvenamojo namo statybai pagal 2007-04-16 kredito sutartį Nr. 0350718091664-98 AB SEB banke suteiktas 300000 Lt kreditas. Be to, 2013-07-24 paaiškiniame Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, kad 2007 m. gyvenamojo namo statybas vykdė iš savo bei Pareiškėjos sukauptų lėšų, dalį trūkstamų lėšų davė jo ir Pareiškėjos tėvai.

Taigi, Pareiškėjos skundo teiginius, kad Pareiškėja neva nedalyvavo gyvenamojo namo statybose, Inspekcijos vertinimu, paneigia patikrinimo metu nustatyti faktai ir aplinkybės: gyvenamasis namas registruotas abiejų sutuoktinių vardu kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, statybos vykdytos po santuokos sudarymo iš abiejų sutuoktinių gautų lėšų, be to, gyvenamojo namo adresą kaip gyvenamosios vietos adresą abu sutuoktiniai nurodo ir Inspekcijai pateiktuose skunduose. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, nėra pagrindo teigti, kad minėtas gyvenamasis namas nėra faktinė bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė.

Nurodoma, jog iš bylos medžiagos matyti, kad didžiąją dalį Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų ir išlaidų sudaro į UAB „G1 ir Ko“ kasą įneštos ir bendrovės išmokėtos piniginės lėšos: Pareiškėjos sutuoktinis 2009–2012 m. į UAB „G1 ir Ko“ įnešė 2699372 Lt, 2012-02-29 paskolino bendrovei 1100000 Lt, bendrovė Pareiškėjos sutuoktiniui per 2009–2012 m. išmokėjo 2704427 Lt. Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „G1 ir Ko“ mokesčių mokėtojų registre įregistruota 2008-11-20, Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu buvo vienintelė bendrovės akcininkė (jai priklausė 100 proc. akcijų), Pareiškėjos sutuoktinis buvo bendrovės direktorius. Nuo 2011-04-27 iki 2013-08-30 Pareiškėja dirbo UAB „G1 ir Ko“ (nuo 2011-12-23 iki 2013-10-26 Pareiškėjai suteiktos vaiko priežiūros atostogos). Be to, Bendrovė registruota Pareiškėjos sutuoktinio deklaruotos gyvenamosios vietos adresu (duomenys neskelbtini). Taigi, teigti, kad Pareiškėja nėra susijusi su UAB „G1 ir Ko“ nėra pagrindo, nes Pareiškėja, būdama vienintelė bendrovės akcininke, yra suinteresuota bendrovės veiklos rezultatais.

Pareiškėjos skundo argumentai dėl jos sutuoktinio neva asmeniškai gautų paskolų iš fizinių asmenų (A. Z., V. J. ir S. M. ), Inspekcijos tvirtinimu, nevertintini, nes, kaip nurodyta Kauno AVMI sprendime, šios paskolos, vadovaujantis MAĮ 69 str. nuostatomis, nebuvo pripažintos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamomis.

LVAT plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendime adm. byloje Nr. A7-158/2002 konstatuota, jog pajamos, gautos disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų, pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Mokesčių teisinius santykius reguliuojančios viešosios teisės normos nenustato papildomų reikalavimų sandoriams, sudaromiems fizinių asmenų įgyvendinant savo, kaip sutuoktinių, bendrosios jungtinės nuosavybės teises, kurie, kaip privalomi rekvizitai, apibrėžtų tam tikrus pagal mokesčių įstatymus reikšmingus juridinius faktus, pavyzdžiui, kad rašytinius sandorius, iš kurių susiformuoja apmokestinimo

mokesčiais objektai, sudarytų visi bendraturčiai ir juose būtų apibrėžiamas pajamų tarp bendraturčių pasiskirstymas. Fiziniais asmenims – bendraturčiams sąžiningai ir teisėtai įgyvendinant nuosavybės teises ir dėl to gaunant pajamų, tokios pajamos tampa bendraturčių pajamomis pagal jų nuosavybės teisių į turta, iš kurio gautos pajamos, proporcijas, jeigu įstatymai ar bendraturčių sudaryta sutartis nenustato kitaip (Administracinių teismų praktika Nr. 3).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-01-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-2280-12 išaiškino, kad pagal GPMĮ 3 straipsnį, GPM mokėtoju pripažįstamas pajamų gavęs gyventojas. Šioje nuostatoje vartojama sąvoka „gyventojas“ yra apibrėžiama to paties įstatymo 2 str. 2 dalyje ir reiškia nuolatinį ir nenuolatinį Lietuvos gyventoją. Nuolatinis Lietuvos gyventojas – „fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas“. Taigi, kaip matyti iš pacituotų įstatymo nuostatų, taip pat kriterijus, pagal kuriuos asmuo yra pripažįstamas nuolatinio Lietuvos gyventoju apmokestinimo GPM tikslais, nustatančio GPMĮ 4 straipsnio, GPM mokėtoju gali būti pripažintas tik konkretus fizinis asmuo, t. y. įstatymas aiškiai GPM mokėtoją apibrėžia kaip konkretų fizinį asmenį, o ne tokių asmenų daugumą. Išplėstinė teisėjų kolegija toliau nurodė, kad siekiant konkretų fizinį asmenį (gyventoją) pripažinti GPM mokėtoju, toks asmuo, be kita ko, turi būti „gavęs pajamų“ GPMĮ 3 straipsnio prasme. Atskleidžiant šios sąlygos turinį, pirmiausia pastebėtina, kad remiantis GPMĮ 2 str. 14 dalimi, pajamomis, išskyrus toje pačioje nuostatoje išvardintas išimtis, kurios nagrinėjamu atveju netaikytinos, inter alia laikomos „<...> per mokestinį laikotarpį gautas atlygis <...> už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turta ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra <...>“. Šios pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kuriuo nagrinėjamu atveju laikomas momentas, „<...> kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>“ (GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punktas).

Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė aiškiai iliustruoja, jog GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punkte numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal minėtas CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio, skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 punktu, aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Šio mokesčio mokėtoju akivaizdžiai pripažįstamas tik šias pajamas uždirbęs asmuo, nors pagal CK 3.88 str. 1 d. 3 ir 5 punktus tokios pajamos taip pat pripažįstamos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe. Todėl vien faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti sutuoktinius lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais.

Vilniaus apygardos administracinis teismas 2015-05-11 adm. byloje Nr. I-4284-561/2015 konstatavo, kad jeigu mokesčių administratorius nustato, kad mokėtojo (mokėtojo šeimos) patirtos išlaidos viršija pajamas, tai rodo, kad kažkuris iš sutuoktinių (arba jie abu) yra gavę ir disponuoja neapmokestintomis pajamomis. Todėl, siekiant identifikuoti konkretų GPM mokėtoją, privalu įvertinti, ar yra aplinkybių, kurios leistų nukrypti nuo prezumpcijos, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios. Pabrėžtina, kad LVAT teisėjų kolegija sutiko su teismo argumentais, kurie yra susiję su pajamų, gautų aptariamam laikotarpiu iš nenustatytų šaltinių, priskyrimu abiem sutuoktiniams, t. y. kad šios pajamos yra pareiškėjos ir jos sutuoktinio bendroji jungtinė jų abiejų nuosavybė, nuo kurių kiekvienam iš jų turi būti skaičiuojami mokesčiai (LVAT 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-777-438/2016).

Sprendime nurodoma, jog nagrinėjamoje byloje Kauno AVMI patikrinimo metu vertino Pareiškėjos pajamas ir patirtas išlaidas laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31. Pagal akte pateiktą informaciją šiuo mokestiniu laikotarpiu Pareiškėja buvo santuokoje, todėl buvo vertintos ir Pareiškėjos sutuoktinio pajamos ir išlaidos. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtoms išlaidoms padengti buvo naudotos pajamos iš nenustatytų šaltinių (2008 m.

– 257952 Lt, 2009 m. – 227706 Lt, 2010 m. – 253287 Lt, 2011 m. – 429799 Lt, 2012 m. – 365508 Lt), kurios, vadovaujantis GPMĮ 27 straipsnio nuostatomis, turėjo būti deklaruotos bei nuo jų turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą GPM. Mokesčių administratorius, įvertinęs nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad nagrinėjama situacija atitinka MAĮ 70 straipsnio nuostatas, kuriomis remiantis mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, byloje surinkti duomenys, nesant jokių kitų objektyvių įrodymų, neleidžia teigti, jog laikotarpiu, kada buvo gautos ginčo pajamos (2008–2012 m.), Pareiškėja ir jos sutuoktinis kartu netvarkė šeimos ūkio. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos ir V. Š. santuoka sudaryta 2006-08-19. Jokių duomenų apie tai, kad santuokos metu Pareiškėja su sutuoktiniu būtų nustatę separaciją, sudarę vedybinę sutartį, kurioje būtų nustatę santuokoje įsigyjamo turto režimą, nėra; taip pat nėra duomenų apie tai, kad santuokoje įsigyjamas turtas buvo įsigytas ir valdomas kurio nors iš sutuoktinių asmeninės nuosavybės teise, pateikta nebuvo. 2007–2009 m. Pareiškėja kartu su sutuoktiniu statėsi gyvenamąjį namą, kuris buvo įregistruotas kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, namo statyboms abiejų sutuoktinių vardu buvo gauta banko paskola, Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu buvo vienintelė UAB „G1 ir Ko“ akcininkė, Pareiškėjos sutuoktinis V. Š., būdamas šios bendrovės direktoriumi, suteikė bendrovei 1100000 Lt paskolą, įnešinėjo pinigines lėšas į įmonės kasą.

Pabrėžiama, kad Pareiškėjos nurodomas tam tikras turto pasiskirstymas tarp Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turi būti įrodytas. Pareiškėja nepateikė nei vedybų sutarties, nei kitokių įrodymų, pagal kuriuos centrinis mokesčių administratorius galėtų atriboti sutuoktinių asmeninę nuosavybę nuo bendrosios sutuoktinių nuosavybės. Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės patvirtina prezumpciją, kad 2008–2012 m. iš pajamų iš nenustatytų šaltinių buvo vykdomos sutuoktinių prievolės, susijusios su šeimos namų ūkio išlaikymu bei bendro turto tvarkymo išlaidomis, todėl Kauno AVMI sprendime pagrįstai konstatuota, kad faktiškai atitinkamą naudą, kuri laikoma pajamomis, gavo abu sutuoktiniai. Sprendime pagrįstai pripažinta, kad kiekvienas iš sutuoktinių, GPMĮ 3 straipsnio, skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 punktu, požiūriu, faktiškai gavo po pusę pajamų iš nenustatytų šaltinių.

Atsižvelgiant į tai, centrinis mokesčių administratorius sprendime konstatuoja, kad nebuvo atribotos kiekvieno sutuoktinio asmeninės lėšos ir jų įgijimo būdai, o ginčo išlaidos nagrinėjamoje byloje buvo ne asmeninio pobūdžio, o šeimos reikmėms tenkinti, neapskaitytų pajamų kilmė nežinoma, todėl nėra pagrindo nukrypti nuo bendrosios taisyklės, kad visas pajamas sutuoktiniai įgyja lygiomis dalimis.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs byloje surinktų įrodymų visumą, konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta aplinkybių, kurios leistų nukrypti nuo CK 3.117 str. 1 dalyje nustatytos prezumpcijos. Atsižvelgiant į tai, pagal CK 3.117 str. 1 dalyje nustatytą prezumpciją, gautos pajamos tenka sutuoktiniams lygiomis dalimis, todėl laikytina, kad Kauno AVMI teisėtai ir pagrįstai konstatavo, kad kiekvienas iš sutuoktinių 2008–2012 m. laikotarpiu įgijo pusę pajamų iš nenustatytų šaltinių. Konstatuojama, kad mokesčių administratorius teisėtai ir pagrįstai pajamas padalino sutuoktiniams lygiomis dalimis.

#### **Dėl gyvenamojo namo statybos išlaidų.**

VĮ „Registrų centras“ duomenimis, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu įregistruotas gyvenamas namas, adresu: (duomenys neskelbtini). Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjai ir V. Š. pagal 2007-04-16 kredito sutartį Nr. 0350718091664-98 gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini) statybai AB SEB banke suteiktas 300000 Lt kreditas.

Nurodoma, jog gyvenamasis namas nekilnojamojo turto registre įregistruotas pagal 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymą Nr. NS-603 ir 2010-03-25 statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktą Nr. PTN-20-100325-00013, kuriame nurodyti gyvenamojo namo statybos pradžios metai 2007 m., pabaigos – 2009 m., baigtumo procentas 100 proc., bendras plotas 171,02 kv. m, tūris 655 kub. m. VĮ „Registrų centras“ duomenimis, nurodyta gyvenamojo namo vidutinė rinkos vertė 291000 Lt (vertės nustatymo data 2009-10-29), atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) 561000 Lt

(vertės nustatymo data 2009-10-29). Pažymima, kad 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymoje Nr. NS-603 nurodyta, jog 186,28 kv. m bendro ploto gyvenamas namas nebaigtas statyti, pažymos išdavimo metu vykdomi bendrastatybiniai darbai (baigtumo procentas nenurodytas). Patikrinimo akte nurodyta, kad statant minėtą statinį buvo privaloma pildyti statybos darbų žurnalą. Pastarasis dokumentas pateiktas nebuvo.

Pareiškėjos sutuoktinis Inspekcijai pateiktuose 2013-07-08 ir 2013-07-24 paaiškinimuose nurodė, kad gyvenamojo namo statybas vykdė 2007–2009 m. laikotarpiu, namą statėsi ūkio būdu, pagrindinius statybinius darbus, nereikalaujančius specialių sugebėjimų, atliko pats, su tėvo J. Š., brolių T. ir K. Š. pagalba. Pareiškėjos sutuoktinio teigimu, namo statybos sąmata iš viso gavosi apie 200000 Lt, o kadangi statybos darbus daugiausiai atliko tėvas, išlaidos patirtos tik įsigyjant statybines medžiagas. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos sutuoktinis papildomai pateikė statybos išlaidas pagrindžiančius dokumentus (PVM sąskaitas-faktūras, čekius). Iš pateiktų dokumentų matyti, jog 2006 m. patirta 3299 Lt išlaidų, 2007 m. – 40543 Lt, 2008 – 4989,54 Lt, 2009 – 3360,52 Lt, 2010 – 2011 m. – 1148,22 Lt. Pažymima, kad pateikti tik statybinių medžiagų (plytos, blokeliai, vamzdžiai, latakai, plokštės ir kt.) įsigijimo dokumentai. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis Inspekcijai pateikė 2006-2011 m patirtas statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų bendrai 74405 Lt sumai, iš jų 2006-2009 m. – 73256 Lt, nors Inspekcijai pateiktuose paaiškinimuose nurodė patyręs 200000 Lt statybos išlaidų.

Sprendime akcentuojama, jog tiek Pareiškėjos sutuoktinis, tiek jo tėvas ir broliai statybų vykdymo metu buvo pagal darbo sutartis dirbantys gyventojai (tėvas K. Š. nuo 2002 m. dirba J. Š. įmonėje; brolis K. Š. nuo 2006-07-01 dirba tėvo J. Š. įmonėje; brolis T. Š. nuo 2007-05-08 iki 2011-03-15 dirbo UAB „G1“, nuo 2008-03-01 iki šiol vykdo individualią veiklą pagal pažymą, nuo 2009-01-01 iki šiol dirba UAB „G1 ir Ko“). Be to, gyvenamojo namo statybos vykdytos gana sparčiai ir per trumpą laikotarpį, t.y. leidimas statybai išduotas 2007-05-03, o 100 proc. gyvenamas namas įregistruotas jau 2010 m. kovo mėn., nors kaip nurodė pats Pareiškėjos sutuoktinis, statybos vykdytos 2007–2009 m. laikotarpiu.

Mokestinio patikrinimo metu įvertinusi nustatytas aplinkybes, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis pateikė tik dalį gyvenamojo namo statybų išlaidas (įsigytas medžiagas) patvirtinančių dokumentų, atsižvelgusi į byloje pateiktus asmenų paaiškinimus apie statybų vykdymo laikotarpį, statybos darbų apimtį, Inspekcija konstatavo, jog gyvenamojo namo statyba buvo vykdoma mišriu būdu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis V. Š. nurodė tik apytikslės gyvenamojo namo statyboms patirtas išlaidas (200000 Lt) bei pateikė tik dalį statybų išlaidas pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų (73256 Lt sumai). Todėl siekiant įvertinti gyvenamojo namo statybos išlaidas, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklėse įtvirtintomis nuostatomis, buvo taikytas ekonominių modelių metodas.

Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtų gyvenamojo namo 2007–2009 m. statybų išlaidų nustatymui pasirinkti tokie informacijos ir duomenų šaltiniai:

1) Pareiškėjos sutuoktinio pateiktame paaiškinime nurodyta gyvenamojo namo statyboms patirta apytikslė išlaidų suma – 200000 Lt;

2) naudojantis UAB „Sistela“ pateiktomis 2007–2009 m. gyvenamųjų pastatų 1 kub. m. statybos kainomis, apskaičiuota 100 proc. baigtumo, 171,02 kv. m., 655 kub. m. vienbučio gyvenamojo namo statybai 2007–2009 m. galimai išleista 415604 Lt suma.

Aplinkos ministro 2005-06-27 įsakymu Nr. D1-323 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2004-12-30 įsakymo Nr. D1-708 „Dėl statybos techninio reglamento STR 1.05.06:2005 „Statinio projektavimas“ pakeitimo“ patvirtinti Statinių statybos skaičiuojamųjų kainų nustatymo principai, kuriuose išskiriamos tiesioginės išlaidos ir netiesioginės statybos išlaidos. Tiesioginės išlaidos apima išlaidas statinio statybos darbams (išlaidos statybos produktams ir įrenginiams, išlaidos mechanizmų eksploatacijai ir nuomai, išlaidos darbininkų darbo užmokesčiui, išlaidos socialiniam draudimui nuo darbininkų darbo užmokesčio) bei statybvietės išlaidas (išlaidos statybos produktams ir įrenginiams, išlaidos mechanizmų montavimui ir eksploatavimui statybvietėje,



išlaidos linijinių darbuotojų darbo užmokesčiui statybvietyje, išlaidos socialiniam draudimui nuo statybvietyje darbuotojų darbo užmokesčio). Netiesioginės išlaidos apima pridėtines išlaidas (bendrųjų materialinių išlaidų ūkio reikmėms ir veiklos mokesčiams dalis, bendro naudojimo transporto išlaidų dalis, administracijos ir ūkio darbuotojų darbo užmokesčio dalis, socialinio draudimo nuo administracijos ir ūkio darbuotojų darbo užmokesčio dalies) bei pelną ir riziką. UAB „Sistela“ nustatyti statinių statybos skaičiuojamosios kainos lyginamieji svoriai gyvenamųjų namų statybai: tiesioginės išlaidos 72,35 proc. (44,91 proc. – medžiagos, 3,03 proc. – mechanizmai, 13,61 proc. – darbo užmokestis, 4,22 proc. – socialinis draudimas, 6,58 proc. – statybvietyje išlaidos) ir netiesioginės išlaidos 27,65 proc. (6,12 proc. – pridėtines išlaidas, 6,28 proc. – pelnas, 15,25 proc. – PVM). Mokestinio patikrinimo metu, skaičiuojant gyvenamojo namo statybos skaičiuojamąją kainą vertintos tik tiesioginės išlaidos (72,35 proc.), t. y. laikyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepatyrė pridėtinių išlaidų, pelno, PVM. Patikrinimo akte apskaičiuota 100 proc. baigtumo 655 kub. m. statinio statybos kaina 2007–2009 m. – 415604 Lt (574435 Lt x 72,35 proc.).

3) VĮ „Registų centras“ nurodoma minėto gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudų vertė (statybos vertė) – 561000 Lt. Kadangi statyba vykdyta mišriu būdu, ši vertė patikrinimo akte pakoreguota atimant 27,65 proc. netiesioginių išlaidų. Tokiu būdu nustatyta Pareiškėjos ir jos sutuoktinio galimai patirta gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudų (statybos) vertė – 405884 Lt (561000 Lt x 72,35 proc.).

Inspekcija nurodė, kad, atsižvelgiant į aukščiau minėtus pasirinktus informacijos ir duomenų šaltinius bei vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, namo statybos išlaidos apskaičiuotos išvedus minėtuose šaltiniuose pateiktų statybos išlaidų aritmetinį vidurkį. Todėl nustatyta, kad Pareiškėjos šeima namui statyti 2007–2009 m. patyrė 340496 Lt išlaidų ((200000 Lt + 415604 Lt + 405884 Lt) / 3).

Inspekcija pažymėjo, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. MAĮ 70 straipsnio 1 dalis skirta nustatyti mokėtinos prievolės dydį, atitinkantį protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2010-04-29 nutartis adm. b. Nr. A442-635/2010). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. b. Nr. A11-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis adm. b. Nr. A438-2491/2011).

Sprendime pažymėta, kad leidimas gyvenamojo namo statyboms išduotas 2007-05-03, 100 proc. baigtumo gyvenamas namas VĮ „Registų centras“ įregistruotas pagal 2010-03-25 statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktą, tačiau, Pareiškėjos sutuoktinio teigimu, statybos vykdytos 2007–2009 m. (nekilnojamojo turto registre statybų pabaiga taip pat nurodyta 2009 m.). Patikrinimo metu vertinta, kad išlaidos statyboms patirtos nuo statybos leidimo išdavimo (2007-05-03) iki 2009 m. pabaigos (2009-12-31), t. y. 32 mėnesius. Apskaičiuota 1 mėn. tenkanti išlaidų suma sudaro 10640,50 Lt (340496 Lt / 32 mėn.). Taip apskaičiuota, kad 2007 m. tenkanti gyvenamojo namo statyboms patirtų išlaidų suma sudaro 85124 Lt (8 mėn.), 2008 m. – 127686 Lt (12 mėn.), 2009 m. – 127686 Lt (12 mėn.).

Iš byloje esančių dokumentų (Pagrindinio pastato, jo dalių ir priestatų kadastro duomenų) matyti, kad 186,28 kv. m gyvenamojo namo baigtumas 2007-08-30 sudarė 59 proc. Pabrėžiama, kad šią informaciją patvirtino ir iš VĮ Registų centro gautos archyve saugomų gyvenamojo namo dokumentų kopijos. Atsižvelgiant į tai, kad minėti dokumentai įrodo, jog didžioji dalis gyvenamojo namo statybų darbų buvo atlikta dar 2007 metais, be to, šie duomenys nebuvo įvertinti nei patikrinimo akte, nei Inspekcijos sprendime, Pareiškėjos patirtų gyvenamojo namo statybų išlaidų sumos, tenkančios atskiriems 2007, 2008 ir 2009 metams, turi būti perskaičiuotos.

Taikant MAĮ 70 str. ir Taisyklių nuostatas, patikrinimo metu apskaičiuota, jog bendra Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gyvenamojo namo statyboms patirta išlaidų suma sudarė 340496 Lt. Inspekcija, atsižvelgdama į 2007-08-30 gyvenamojo namo baigtumą (59 proc.), apskaičiavo iki 2007-08-30 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtas 200893 Lt (340496 Lt x 59 proc.) statybų išlaidas. Laikotarpiui nuo 2007-09-01 iki 2009-12-31 tenkanti išlaidų suma – 139603 Lt, vadinasi, 1 mėn. tenkanti išlaidų suma sudaro 4985,82 Lt (139603 Lt / 28 mėn.). Todėl Inspekcija apskaičiavo, kad 2007 m. tenkanti gyvenamojo namo statyboms patirtų išlaidų suma sudaro 220836 Lt (4985,82 Lt x 4 mėn. + 200893 Lt), 2008 m. – 59830 Lt (4985,82 Lt x 12 mėn.), 2009 m. – 59830 Lt (4985,82 Lt x 12 mėn.).

**Dėl GPM ir PSD įmokų perskaičiavimo už 2008 ir 2009 m.** Inspekcija, atsižvelgusi į perskaičiuotą gyvenamojo namo statybų išlaidų santykį, perskaičiavo ir Pareiškėjos GPM bei PSD įmokų prievolės nuo 2008 ir 2009 m. gautų kitų pajamų. Įvertinus 2007 m. patirtas 220836 Lt statybos išlaidas, Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 2007-12-31 apskaičiuotas 231173 Lt piniginių lėšų trūkumas, t. y. nustatytas 2008-01-01 lėšų ne banke likutis – 0. Įvertinus patikrinimo metu nustatytą Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų likutį ne banke 2008-01-01 – 0 Lt, banke 2008-01-01 – 21310 Lt, gautas pajamas – 157675 Lt, patirtas išlaidas – 367452 Lt, bei įvertinus sutuoktinių 2008-12-31 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 1629 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtos išlaidos 190096 Lt (67856 Lt mažiau negu Kauno AVMI sprendime) viršijo jų gautas pajamas. Nustatytas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų likutis ne banke 2008-12-31 – 0 Lt. Vadovaujantis CK 4.73 ir 3.109 nuostatomis nustatyta, kad Pareiškėjos 2008 m. faktiškai patirtos išlaidos 95048 Lt (190096 Lt / 2) viršijo jos gautas pajamas.

Pareiškėja, pažeisdama GPMĮ 22 straipsnio 3 dalį, 6 straipsnio 3 dalį, ir 27 str. 1 dalį, 2008 m. gautų kitų 95048 Lt pajamų nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 24 proc. GPM. Be to, patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja, pažeisdama GPMĮ nuostatas, Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nedeklaravo ir gautų kitų 2913 Lt (5826 Lt / 2) pajamų, kurias Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui bankiniais pavedimais pervedė fiziniai asmenys. Pareiškėja Metinės pajamų deklaracijos už 2008 metus neteikė. Įvertinus Pareiškėjos gautas 48371,19 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, ligos pašalpą, nuo šių pajamų išskaičiuotą 10805 Lt GPM, nustatytas 100961 Lt (95048 Lt + 2913 Lt) gautas kitas pajamas bei taikytiną 4032 Lt MNPD, apskaičiuojamas mokėtinas 23347 Lt GPM už 2008 metus.

Įvertinus nustatytą Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų likutį ne banke 2009-01-01 – 0 Lt, banke 2009-01-01 – 1629 Lt, gautas pajamas – 112924 Lt, patirtas išlaidas – 271159 Lt, bei įvertinus piniginių lėšų likutį banke 2009-12-31 – 3244 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjos ir V. Š. patirtos išlaidos 159850 Lt (67856 Lt mažiau negu Kauno AVMI sprendime) viršijo jų gautas pajamas. Nustatytas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų likutis ne banke 2009-12-31 – 0 Lt. Vadovaujantis CK 4.73 ir 3.109 nuostatomis nustatyta, kad Pareiškėjos 2009 m. faktiškai patirtos išlaidos 79925 Lt (159850 Lt / 2) viršijo jos gautas pajamas.

Pareiškėja, pažeisdama GPMĮ 22 str. 3 d., 6 str. 3 d., ir 27 str. 1 d., 2009 m. gautų kitų 79925 Lt pajamų nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 15 proc. GPM. Be to, patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja pažeisdama GPMĮ nuostatas Metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 m. nedeklaravo gautų kitų 3837 Lt (7675 Lt/2) pajamų, kurias Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui bankiniais pavedimais pervedė fiziniai asmenys.

Pareiškėja pateiktoje Metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 m. deklaravo gautas 22 691,41 Lt darbo užmokesčio pajamas, ligos pašalpą, nuo šių pajamų išskaičiuotą 3159 Lt GPM bei Vilniaus universitetui sumokėtas 1690 Lt studijų įmokas. Įvertinus deklaruotas pajamas, patirtas išlaidas Pareiškėjai susidarė grąžintina 552 Lt GPM suma bei mokėtina 144 Lt PSD suma. Turimais duomenimis, 2010-08-19 Pareiškėjai grąžinta 408 Lt (552 Lt – 144 Lt).

Įvertinus Pareiškėjos gautas 22691,41 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, ligos pašalpą, nuo šių pajamų išskaičiuotą 3159 Lt GPM, nustatytas 83762 Lt (79925 Lt + 3837 Lt) gautas kitas pajamas, įvertinus Pareiškėjos patirtas 1690 Lt išlaidas, mažinančias apmokestinamas

pajamas bei taikytiną 600 Lt MPNPD, apskaičiuota mokėtina 12466 Lt GPM suma ir 5026 Lt PSD įmokų suma. Kadangi pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2009 m. Pareiškėja deklaravo 552 Lt GPM permoką bei 144 Lt PSD nepriemoką, papildomai apskaičiuota mokėtina 13018 Lt (12466 Lt + 552 Lt) GPM suma ir mokėtina 4882 Lt (5026 Lt – 144 Lt) PSD įmokų suma.

Kadangi gyvenamojo namo statybos vyko 2007–2009 m., nustatytas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų ne banke likutis 2009-12-31 sudaro 0 Lt, gyvenamojo namo statybų išlaidų perskaičiavimas neturi įtakos patikrinimo metu apskaičiuotam Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010–2012 m. pajamų–išlaidų balansui bei Pareiškėjai papildomai apskaičiuotoms mokėtinoms GPM sumoms už 2010–2012 m.

Nurodoma, jog iš viso Pareiškėjai už 2008–2012 m. apskaičiuojama 36247,68 Eur GPM (23347 Lt + 13018 Lt + 20806 Lt + 37316 Lt + 30669 Lt = 125156 Lt) ir 1413,92 Eur (4882 Lt) PSD įmokų, t. y. 4421,63 Eur (42083,23 Eur – (36247,68 Eur + 1413,92 Eur) mažiau negu Kauno AVMI sprendime.

Dėl delspinigių ir baudų. Inspekcija pažymėjo, kad atsižvelgiant į perskaičiuotas papildomai mokėtinas GPM ir PSD įmokų sumas, atitinkamai perskaičiuoti mokesčių delspinigiai, t. y. vietoj apskaičiuotų 22846,23 Eur GPM delspinigių apskaičiuojama 19801,21 Eur GPM delspinigių, o vietoj apskaičiuotų 1379,25 Eur PSD įmokų delspinigių apskaičiuojama 972,64 Eur PSD įmokų delspinigių (delspinigių apskaičiavimas pridedamas); vietoj 12024 Eur GPM baudos skiriama 10874 Eur (36247,68 Eur x 30 proc.) GPM bauda, vietoj 601 Eur PSD įmokų baudos skiriama 424 Eur (1413,92 Eur x 30 proc.) PSD įmokų bauda.

Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI ginčijamu sprendimu pagrįstai Pareiškėjai paskyrė vidutinę 30 procentų dydžio GPM baudą, nes ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek ją sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtina patikrinimo metu nustatyta aplinkybė, jog Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o sunkinančiomis yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (papildomai mokėtinoms GPM ir PSD įmokų sumoms Pareiškėjai apskaičiuotos, taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatas). Be to, Pareiškėja nepripažįsta visų Kauno AVMI nustatytų mokesčių įstatymų pažeidimų, kas pagal MAĮ 139 str. 2 dalies nuostatas bei LVAT praktiką (LVAT 2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1117/2010, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014), yra svarbi aplinkybė skiriant baudą. Kadangi šiuo atveju buvo nustatytos atsakomybę lengvinančios bei sunkinančios aplinkybės, Kauno AVMI pagrįstai Pareiškėjai skyrė sankcijoje numatytą baudos vidurkį, t. y. 30 procentų dydžio GPM baudą ir PSD įmokų baudą.

Pareiškėja nesutinka su aptartu Inspekcijos sprendimu ir 2017-01-09 skunde nurodo, kad visiškai nepagrįstai V. Š. pusė mokesstinės naštos, kuri buvo apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, buvo perkelta jo sutuoktinei I. Š. . Toks skundžiamas sprendimas, Pareiškėjos tvirtinimu, prieštarauja suformuotai LVAT praktikai.

Skunde nurodoma, jog atsižvelgiant į tai, kad tiriamuoju laikotarpiu V. Š. panaudoti gryniesi pinigai viršijo abiejų sutuoktinių pajamas, skundžiamame sprendime buvo nuspręsta, kad turi būti taikoma CK reglamentuota bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcija, pagal kurią turėtų būti laikoma, jog šaltiniais nepagrįstas pajamas abu sutuoktiniai gavo lygiomis dalimis. Pareiškėja nesutinka su tokiu skundžiamu sprendimu, nes bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcija šioje mokesstinėje byloje negalėjo būti taikoma.

Tvirtinama, jog bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcija mokesstinėse bylose nėra taikoma. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, analizuodama mokesstinėse bylose taikomą bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją, yra išaiškinusi, kad: „mokesčio mokėtojas yra vienas iš esminių (pagrindinių) atitinkamo mokesčio elementų, kuris gali būti nustatomas (apibrėžiamas) tik įstatymu. Tai taip pat implikuoja, jog atitinkamame mokesčio įstatyme pateikta mokesčio mokėtojo sąvoka (jos turinys) negali būti aiškinama plečiamai. GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus

fizinis asmuo), kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPMĮ 3 str., skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 p., aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPMĮ nuostatų kontekste. GPM mokėtoju gali būti pripažistamas tik konkretus fizinis asmuo (gyventojas), o ne jų daugetas. Toliau akcentuotina, kad siekiant konkretų fizinių asmenį (gyventoją) pripažinti aptariamo mokesčio mokėtoju, toks asmuo, be kita ko, turi būti „gavęs pajamų“ GPM įstatymo 3 str. prasme. <...> Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė aiškiai iliustruoja, jog GPM įstatymo 8 str. 2 d. 1 p. numatytu atveju GPM mokėtoju pripažistamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu“ (LVAT 2013-01-07 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2280/2012). Taigi, pagal suformuotą aktualią LVAT praktiką, vieno sutuoktinio gautos pajamos GPMĮ prasme, negali būti laikomos abiejų sutuoktinių lygiomis dalimis gautomis pajamomis, nes mokesčių mokėtojas GPMĮ prasme yra tas asmuo, kuris faktiškai gauna pajamas, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu.

Pasak Pareiškėjos, mokestinė našta sutuoktiniams gali būti paskirstyta po lygiai tik tuo atveju, jeigu pajamos buvo faktiškai gautos iš turto, kuris sutuoktiniams priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise, pardavimo. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, aiškindama galimybę taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją mokestinėse bylose, nurodė, kad mokestinė našta sutuoktiniams gali būti paskirstyta po lygiai tik tuo atveju, jeigu (i) pajamos buvo gautos iš turto, kuris priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise, pardavimo, ir (ii) sandorio pobūdis, jo turinys, sudarymo aplinkybės, taip pat teisiniai, ekonominiai, asmeniniai sandoriuose dalyvavusių asmenų ryšiai patvirtina, kad abu sutuoktiniai žinojo apie gautas pajamas iš bendrosios jungtinės nuosavybės turto. Pareiškėja skunde cituoja LVAT 2013-01-07 nutartį adm. byloje Nr. A-602-2280/2012 ir nurodo, jog minėtoje byloje teismas įvertino sandorio pobūdį (vertybinių popierių, kurie priklausė sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise, pardavimą), ir padarė išvadą, kad abu sutuoktiniai žinojo apie pajamų gavimą, nes pagal įstatymą vertybiniai popieriai galėjo būti parduoti tik abiejų sutuoktinių sutikimu (CK 3.92 str. 4 d.). Tokia praktika, pasak Pareiškėjos, yra logiška ir suprantama, nes vienam sutuoktiniui pardavus bendrosios jungtinės nuosavybės turtą be kito sutuoktinio žinios, pastarajam sutuoktiniui, kuris faktiškai negavo jokių pajamų, neturėtų kilti jokios mokestinės pasekmės pagal GPMĮ nuostatas.

Skunde taip pat nurodoma, jog tolimesnėje praktikoje LVAT taipogi laikosi nuoseklios pozicijos, kad mokestinę prievolę padalinti sutuoktiniams per pusę galima tik tuo atveju, kai yra faktiškai gaunamos pajamos iš sutuoktinių bendrosios jungtinės nuosavybe esančio turto, pavyzdžiui, pajamos iš vertybinių popierių pardavimo: „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, skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu, aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Kai pajamos yra gaunamos pagal sandorius dėl vertybinių popierių pardavimo, siekiant įvardinti, kuris iš sutuoktinių faktiškai jas (pajamas) gavo, be kita ko, būtina objektyviai įvertinti šių sandorių pobūdį, jų turinį, sudarymo aplinkybes, taip pat teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvavusių asmenų ryšius. Tokius sandorius, t. y. bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančių vertybinių popierių pardavimo, galėjo sudaryti tik abu sutuoktiniai, išskyrus tuos atvejus, kai vienas iš sutuoktinių turi kito sutuoktinio išduotą įgaliojimą tokį sandorį sudaryti (CK 3.92 str. 4 d.). Nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad šie reikalavimai buvo pažeisti. Vadinas, galima teigti, kad teisiniu santykiu, kuriu pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo abu sutuoktiniai, ginčo pajamos vertintinos, kaip įgytos abiejų sutuoktiniu valia. <...> Bendrąja jungtine nuosavybe valdytą turtą teisiniu požiūriu pardavė abu sutuoktiniai, tad ir ekonominę naudą bei pajamas iš šių sandorių nagrinėjamu atveju gavo abu sutuoktiniai. Šioje byloje

nustatyto ginčo pajamų šaltinio pobūdis (vertybinių popierių pardavimas), nesant konkrečių mokesčių (statybose numatytų taisyklių, savaime implikuoja būtinybę subsidiariai remtis privatinės teisės nuostatomis tiek, kiek tai susiję su sutuoktinių gautų pajamų iš minėtų vertybinių popierių pardavimo dalies nustatymu apmokestinimo tikslais. Šiuo tikslu nagrinėjamu atveju galima ir būtina remtis CK 3.117 straipsnio 1 dalimi, įtvirtinančia, jog preziumuojama, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios (LVAT 2015-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-122-438/2015).

Pareiškėja skunde cituoja Vilniaus apygardos administracinio teismo 2015-06-15 sprendimą adm. byloje Nr. I-4605-764/2015 ir tvirtina, jog aktualioje teismų praktikoje išaiškinta, kad mokestinę prievolę padalinti sutuoktiniams per pusę galima tik tuo atveju, kai yra faktiškai gaunamos pajamos iš sutuoktinių bendrosios jungtinės nuosavybės esančio turto, pavyzdžiui, pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo. Daro išvadą, jog remiantis nuoseklia LVAT praktika mokestinė našta sutuoktiniams gali būti paskirstyta po lygiai tik tuo atveju, jeigu egzistuoja šios dvi sąlygos: (i) pajamos buvo gautos iš turto, kuris sutuoktiniams priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise, pardavimo, ir (ii) sandorio pobūdis, jo turinys, sudarymo aplinkybės, taip pat teisiniai, ekonominiai, asmeniniai sandoriuose dalyvavusių asmenų ryšiai patvirtina, kad abu sutuoktiniai žinojo apie gautas pajamas iš bendrosios jungtinės nuosavybės turto.

Skunde tvirtinama, jog mokesčiai, kurie gyventojams apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), negali būti lygiomis dalimis padalinti sutuoktiniams. LVAT praktikoje yra ne kartą išaiškinta, kad tuo atveju, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), mokesčių administratorius privalo ypatingai atidžiai apskaičiuoti mokesčius ir nustatyti mokesčių mokėtojus: „neabejotina, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami MAĮ 70 str. 1 d. nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, kaip yra nagrinėjamu atveju, mokesčių administratorius ne visada turi galimybę remtis objektyviais ir tiksliais duomenimis, leidžiančiais *inter alia* aiškiai (vienareikšmiškai) identifikuoti konkrečius mokestiniu teisiniu santykiu 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. <..> Kaip minėta, pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant MAĮ 70 str. 1 d. 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 mokesčiu mokėtoju interesai“ (LVAT 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016). Analogiškose bylose LVAT ir Vilniaus apygardos administracinis teismas yra nurodęs, kad tuo atveju, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), prezumpcija dėl sutuoktinių bendrosios nuosavybės turto negali būti taikoma, kadangi mokesčių administratorius privalo surinkti pakankamai duomenų, jog būtų įrodyta, kad apskaičiuoti mokesčiai yra susiję su pajamomis, kurios atsirado būtent iš bendrosios jungtinės nuosavybės turto (LVAT 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27-13 ir kt.). Taigi, atsižvelgiant į suformuotą LVAT praktiką, mokesčių administratorius neturi teisės taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcijos ir apmokestinti abu sutuoktinius lygiomis dalimis, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. MAĮ 70 str. 1 d. teisiniu pagrindu, ir nėra žinomi pajamų šaltiniai.

Nurodoma, jog skundžiamame sprendime nepagrįstai nurodoma, kad I. Š. privalo atsakyti už V. Š. gautas šaltiniais nepagrįstas pajamas, kurios buvo apskaičiuotos pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.). Skundžiamame sprendime nurodoma, kad I. Š. privalo sumokėti pusę mokesčių, kurie buvo apskaičiuoti jos sutuoktiniui V. Š. pagal mokesčių

administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), nes jos sutuoktinis V. Š. gautas šaltiniais nepagrįstas pajamas panaudojo: (i) Gyvenamojo namo, kurios bendrasavininkė yra I. Š. , statybai, ir (ii) paskolos UAB „G1 ir Ko“, kurios akcininke tuo metu buvo I. Š. , suteikimui. Tokie argumentai, Pareiškėjos tvirtinimu, yra nepagrįsti bei prieštaraujantys LVAT praktikai.

Skundžiamame sprendime yra pritaikyta bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcija, pagal kurią iš I. Š. reikalaujama sumokėti pusę mokesčių, kurie yra apskaičiuoti už V. Š. gautas šaltiniais nepagrįstas pajamas. Mokesčiai yra apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.). Remiantis LVAT praktika, skundžiamas sprendimas yra neteisėtas, nes mokesčių administratorius neturi teisės taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcijos ir apmokestinti abu sutuoktinius, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.) ir nėra žinomi pajamų šaltiniai. Pažymima, kad sprendime būtų galima taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją tik tokiu atveju, jeigu pajamos būtų gautos iš turto, kuris sutuoktiniams priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise, pardavimo, ir kai apie tokį pardavimą abu sutuoktiniai žinojo ar turėjo žinoti, tačiau šiuo atveju V. Š. pajamos buvo gautos iš nežinomų šaltinių.

Skundžiamame sprendime akcentuojama, kad V. Š. savo pajamas, kurios galimai yra nepagrįstos teisėtais šaltiniais, panaudojo Gyvenamojo namo, kuriame kartu gyvena su sutuoktine I. Š. , statybai. Anot Inspekcijos, tai yra vienas iš pagrindų konstatuoti būtinybę skundžiamame sprendime taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją. Su tokiu argumentu skunde nesutinkama, nes 2007-04-16 V. Š. kartu su sutuoktine I. Š. iš AB SEB banko pasiėmė 300000 Lt kreditą gyvenamojo namo statyboms. Su šia kredito sutartimi yra susipažinusi I. Š. . Jokios kitos informacijos apie V. Š. gautas kitas pajamas, kurios nebūtų pagrįstos teisėtais pajamų šaltiniais ir kurios būtų buvusios panaudos gyvenamojo namo statyboms, I. Š. neturi informacijos. Taigi, atsižvelgiant į tai, kad V. Š. galimai gavo šaltiniais nepagrįstų pajamų ne iš bendrosios jungtinės nuosavybės turto pardavimo, o apie tokių pinigų gavimą I. Š. nieko nežinojo, skundžiamame sprendime neteisėtai reikalaujama iš I. Š. sumokėti pusę mokesčių už V. Š. galimai šaltiniais nepagrįstas pajamas.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad V. Š. , gavęs galimai šaltiniais nepagrįstų pajamų, 2012-02-29 suteikė UAB „G1 ir Ko“ 1100000 Lt paskolą, kai tuo metu I. Š. buvo UAB „G1 ir Ko“. Anot Inspekcijos, tai yra vienas iš pagrindų konstatuoti būtinybę sprendime taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją. Su tokiu argumentu nesutinkama, nes, kaip buvo nurodyta mokesčio patikrinimo metu, būtent V. Š. priėmė sprendimą suteikti paskolą UAB „G1 ir Ko“. I. Š. suteikiant paskolą UAB „G1 ir Ko“ nedalyvavo. I. Š. buvo vien tik žinoma, kad dar prieš V. Š. paskolos suteikimą UAB „G1 ir Ko“, V. Š. buvo gavęs paskolą iš fizinių asmenų A. Z. , V. J. ir S. M. . Šiuose sandoriuose I. Š. visiškai nedalyvavo. Pažymima, kad V. Š. suteikęs paskolą UAB „G1 ir Ko“, I. Š. negavo jokios ekonominės naudos. Taip pat jokios ekonominės naudos negavo nei UAB „G1 ir Ko“, kuri privalėjo grąžinti gautą paskolą iš V. Š. . Taigi, skundžiamame sprendime neteisėtai reikalaujama iš I. Š. sumokėti pusę mokesčių už V. Š. galimai šaltiniais nepagrįstas pajamas.

Taigi, atsižvelgiant į suformuotą LVAT praktiką, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, kad skundžiamame sprendime neteisėtai pritaikyta bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcija, o tai lėmė, kad I. Š. visiškai nepagrįstai buvo apmokestinta dėl savo sutuoktinio V. Š. mokesčių prievolių. Tai sudaro savarankišką pagrindą skundžiamo sprendimo panaikinimui (MAĮ 155 str. 4 d. 2 p.).

Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes bei vadovaujantis skunde minėtomis teisės aktu nuostatomis, prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-12-15 sprendimą Nr. 68-364.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies yra tenkintinas, Inspekcijos 2016-12-15 sprendimas Nr. 68-364 keistinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjos mokesčių bazę tikrinamuoju 2008–2012 metų laikotarpiu nustatė ir mokėtiną GPM apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavęs, jog Pareiškėja kartu su sutuoktiniu V. Š. neturėjo pakankamai pajamų savo išlaidoms pagrįsti. Nustatyta, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2008–2012 metų išlaidos 1534252 Lt viršijo jų gautas pajamas, t. y. sutuoktiniai tikrinamuoju laikotarpiu gavo 1534252 Lt GPM neapmokestintų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Mokesčių administratorius, taikydamas GPMĮ 6 straipsnio, 27 straipsnio 1 dalies ir CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą (Pareiškėja nuo 2006-08-19 yra santuokoje su V. Š. ), sutuoktinių iš nežinomų šaltinių gautas pajamas Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui padalino per pusę ( $1534252 / 2 = 767126$  Lt) ir jas atitinkamai apmokestino. Inspekcija patikslino mokesčių administratoriaus sprendimą ir nurodė Pareiškėjai papildomai sumokėti į valstybės biudžetą 36247,68 Eur GPM, 1413,92 Eur PSD įmokas, 19801,21 Eur GPM delspinigių ir 972,64 Eur PSD įmokų delspinigių sumas bei 30 proc. GPM ir PSD įmokų dydžio baudas, t. y. 10874 Eur GPM baudą ir 424 Eur PSD įmokų baudą.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu grynaisiais pinigais įnešinėjo pinigines lėšas į susijusios įmonės – UAB „G1 ir Ko“ kasą (tikrinamuoju laikotarpiu 100 proc. bendrovės akcijų valdė Pareiškėja) ir banko sąskaitas, apmokėdavo tiekėjams už prekes ir paslaugas, 2012-02-29 sudarė paskolos sutartį su UAB „G1 ir Ko“, pagal kurią paskolino įmonei 1100000 Lt. Taip pat tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja su sutuoktiniu statėsi gyvenamąjį namą ir neišsaugojo dalies statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų. Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų ir išlaidų analizę už 2005–2007 metus, nustatė, jog sutuoktinių išlaidos 2007 m. 95281 Lt viršijo jų gautas pajamas, vadinasi, patikrinimo pradžioje (2008-01-01) Pareiškėja ir jos sutuoktinis grynųjų pinigų neturėjo, o lėšų likutis (21310 Lt) banko sąskaitose buvo įvertintas atliekant patikrinimą. Detali Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų–išlaidų analizė pateikta patikrinimo akte ir Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Centrinis mokesčių administratorius patikslino mokesčių administratoriaus nustatytas gyvenamojo namo statybos išlaidas, tenkančias 2008 ir 2009 metams, t. y. nustatė, jog sutuoktinių išlaidos namo statybai kiekvienais minėtais metais sudarė po 59830 Lt (mokesčių administratoriaus nustatytos sumos – po 127686 Lt) ir atitinkamai sumažino kiekvienam iš sutuoktinių nustatytą mokesčių bazę 67856 Lt ir perskaičiavo GPM ir PSD įmokas už 2008 ir 2009 metus. Centrinis mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjos 2008 m. faktiškai patirtos išlaidos 95048 Lt ir 2009 m. – 79525 Lt viršijo jo gautas pajamas, be to, Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nedeklaravo gautų kitų 2913 Lt pajamų, ir apskaičiavo papildomai mokėtiną į biudžetą 23347 Lt GPM sumą už 2008 metus ir 13018 Lt GPM sumą ir 4882 Lt PSD įmokų sumą už 2009 m. bei perskaičiavo su GPM ir PSD įmokomis susijusias sumas. Centrinis mokesčių administratorius patvirtino, jog Pareiškėjos 2010 m. išlaidos 126644 Lt, 2011 m. – 214900 Lt viršijo pajamas, 2012 m. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos neviršijo iš oficialių šaltinių gautų pajamų, tačiau atlikus pajamų ir išlaidų analizę už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-02-29 (iki 1100000 Lt paskolos UAB „G1 ir Ko“ suteikimo dienos), konstatuota, jog sutuoktiniams nepakako deklaruotų ir pagrįstų pajamų šaltinių 1100000 Lt paskolos suteikimui UAB „G1 ir Ko“ ir trūkstamą 365508 Lt sumą padalino sutuoktinams per pusę, t. y. konstatavo, jog Pareiškėja 2012 m. gavo 182754 Lt kitų pajamų iš įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų šaltinių. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius neatsižvelgė į Pareiškėjos sutuoktinio 2016-05-06 pateiktą patikslintą paaiškinimą, jog jis 2011-12-09 iš A. Z. pasiskolino 200000 Lt, 2012-01-02 iš V. J. pasiskolino 200000 Lt bei iš Kazachstano Respublikos piliečio S. M. 2011-01-15, 2011-12-02 ir 2012-01-07 pasiskolino 340000 JAV dolerių grynaisiais pinigais, teigdamas, jog paskolų davėjai realiai paskolų

nesuteikė, o paskolų rašteliai buvo surašyti siekiant gauti mokestinę naudą, t. y. neapmokestinamomis pajamomis pagrįsti realiai patirtas išlaidas.

Pareiškėja nesutinka Inspekcijos 2016-12-15 sprendimu Nr. 68-364, kuriuo jai nurodyta sumokėti į biudžetą 36247,68 Eur GPM, 1413,92 Eur PSD įmokų, 19801,21 Eur GPM delspinigių, 972,64 Eur PSD įmokų delspinigių, 10874 Eur GPM baudą ir 424 Eur PSD įmokų baudą, ir prašo jį panaikinti. Pareiškėja teigia, jog skundžiamame sprendime yra pritaikyta bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcija, kuri nagrinėjamoje byloje neturi būti taikoma, nes remiantis LVAT praktika, mokesčių administratorius neturi teisės taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcijos ir apmokestinti abu sutuoktinius, kai mokesčiai yra apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.) ir nėra žinomi pajamų šaltiniai. Pažymima, kad sprendime būtų galima taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją tik tokiu atveju, jeigu pajamos būtų gautos iš turto, kuris sutuoktiniams priklausė bendrosios jungtinės nuosavybės teise, *pardavimo*, ir kai apie tokį pardavimą abu sutuoktiniai žinojo ar turėjo žinoti, tačiau šiuo atveju Pareiškėjos sutuoktinio V. Š. pajamos buvo gautos iš nežinomų šaltinių. Skundžiamame sprendime akcentuojama, kad V. Š. savo pajamas, kurios galimai yra nepagrįstos teisėtais šaltiniais, panaudojo Gyvenamojo namo, kuriame kartu gyvena su sutuoktine I. Š., statybai. Anot Inspekcijos, tai yra vienas iš pagrindų konstatuoti būtinybę skundžiamame sprendime taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją. Su tokiu argumentu Pareiškėja nesutinka, nes 2007-04-16 V. Š. kartu su sutuoktine I. Š. iš AB SEB banko pasiėmė 300000 Lt kreditą gyvenamojo namo statyboms. Jokios kitos informacijos apie V. Š. gautas kitas pajamas, kurios nebūtų pagrįstos teisėtais pajamų šaltiniais ir kurios būtų buvusios panaudos gyvenamojo namo statyboms, Pareiškėja neturi. Pareiškėja taip pat teigia, jog ne ji, o jos sutuoktinis, gavęs galimai oficialiais šaltiniais nepagrįstų pajamų, 2012-02-29 suteikė UAB „G1 ir Ko“ 1100000 Lt paskolą, kai tuo metu I. Š. buvo UAB „G1 ir Ko“ vienintelė akcininkė. Anot Inspekcijos, tai yra vienas iš pagrindų konstatuoti būtinybę sprendime taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją. Su tokiu argumentu Pareiškėja nesutinka, nes būtent V. Š. priėmė sprendimą suteikti paskolą UAB „G1 ir Ko“, o Pareiškėja suteikiant paskolą UAB „G1 ir Ko“ nedalyvavo. Pareiškėja žinojo, kad dar prieš V. Š. paskolos suteikimą UAB „G1 ir Ko“, V. Š. buvo gavęs paskolų iš fizinių asmenų A. Z., V. J. ir S. M., tačiau ji šiuose sandoriuose nedalyvavo. Pareiškėja pažymi, jog V. Š. suteikęs paskolą UAB „G1 ir Ko“, ji negavo jokios ekonominės naudos, taip pat jokios ekonominės naudos negavo UAB „G1 ir Ko“, kuri privalėjo gražinti gautą paskolą. Taigi, skundžiamame sprendime neteisėtai reikalaujama iš I. Š. sumokėti pusę mokesčių už V. Š. galimai šaltiniais nepagrįstas pajamas. Pareiškėja cituoja tam tikras ištraukas iš LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutarties adm. b. Nr. A-602-2280/2012, iš LVAT 2013-01-07 nutarties adm. b. Nr. A-602-2280-12 ir iš kitų skunde Komisijai nurodytų LVAT nutarčių ir daro išvadą, jog, atsižvelgiant į LVAT praktiką, mokesčių administratorius neturėjo teisės jos atžvilgiu taikyti bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpciją, todėl Inspekcijos sprendimas turėtų būti panaikintas kaip neteisėtas.

Pažymėtina, jog Inspekcija savo sprendimą grindžia CK 3.87 str. 1 dalies, t. y. „įstatymų nustatytas sutuoktinių turto teisinis režimas reiškia, kad turtas, sutuoktinių įgytas po santuokos sudarymo, yra jų bendroji jungtinė nuosavybė“, CK 3.88 str., t. y. *po santuokos sudarymo vieno iš sutuoktinių pajamos, gautos iš sutuoktinių asmenine nuosavybe esančio turto, pajamos, gautos iš abiejų sutuoktinių bendros veiklos, ir pajamos, gautos iš vieno sutuoktinio veiklos, išskyrus lėšas būtinas sutuoktinio profesinei veiklai, vieno iš sutuoktinių įsteigta įmonė ir iš jos veiklos arba kitokio verslo gaunamoms pajamoms, jeigu verslu abu sutuoktiniai pradėjo verstis po santuokos sudarymo iš sutuoktinių ar vieno jų darbinės ar kitos veiklos, laikomos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, kol nėra įrodyta, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė* bei CK 3.109 str. nuostatomis, t. y. *iš bendro sutuoktinių turto yra vykdomos prievolės, susijusios su šeimos namų ūkio išlaikymu bei bendro turto tvarkymo išlaidomis*. Pagal CK 3.117 str. 1 dalį, „preziumuojama, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios“. Faktas, kad tam tikras turtas priklauso vieno sutuoktinio asmeninei nuosavybei gali būti įrodytas tik rašytiniais įrodymais,



išskyrus atvejus, kai įstatymas leidžia liudytojų parodymus arba to turto prigimtis ir pobūdis savaime įrodo, kad turtas yra vieno sutuoktinio asmeninė nuosavybė. Nustačiusi, jog Pareiškėja nuo 2006-08-19 yra įregistravusi santuoką su V. Š., vadovaudamasi minėtomis CK nuostatomis bei suformuota teismų praktika (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartis adm. byloje Nr. A 602 2280/2012, 2014-04-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-581/2014 ir kt.), Inspekcija, analizuodama Pareiškėjos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, įvertino ir sutuoktinio gautas pajamas bei patirtas išlaidas, o šeimos išlaidas, kurios viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas, pripažino sutuoktinių iš nežinomų šaltinių gautomis pajamomis, kurias Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui padalijo per pusę. Inspekcija nurodo, jog LVAT plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendime adm. byloje Nr. A7-158/2002 konstatuota, jog pajamos, gautos disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų, pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Mokesčių teisinius santykius reguliuojančios viešosios teisės normos nenustato papildomų reikalavimų sandoriams, sudaromiems fizinių asmenų įgyvendinant savo, kaip sutuoktinių, bendrosios jungtinės nuosavybės teises, kurie, kaip privalomi rekvizitai, apibrėžtų tam tikrus pagal mokesčių įstatymus reikšmingus juridinius faktus, pavyzdžiui, kad rašytinius sandorius, iš kurių susiformuoja apmokestinimo mokesčiais objektai, sudarytų visi bendraturčiai ir juose būtų apibrėžiamas pajamų tarp bendraturčių pasiskirstymas. Fiziniams asmenims – bendraturčiams sąžiningai ir teisėtai įgyvendinant nuosavybės teises ir dėl to gaunant pajamų, tokios pajamos tampa bendraturčių pajamomis pagal jų nuosavybės teisių į turtą, iš kurio gautos pajamos, proporcijas, jeigu įstatymai ar bendraturčių sudaryta sutartis nenustato kitaip (Administracinių teismų praktika Nr. 3). Inspekcija, kaip ir, beje, Pareiškėja, remiasi LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-2280-12 pateiktu išaiškinimu, kad pagal GPMĮ 3 straipsnį, GPM mokėtoju pripažįstamas pajamų gavęs gyventojas. Šioje nuostatoje vartojama sąvoka „gyventojas“ yra apibrėžiama to paties įstatymo 2 str. 2 dalyje ir reiškia nuolatinį ir nenuolatinį Lietuvos gyventoją. Nuolatinis Lietuvos gyventojas – „fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatiniu Lietuvos gyventoju pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas“. Taigi, kaip matyti iš pacituotų įstatymo nuostatų, taip pat kriterijus, pagal kuriuos asmuo yra pripažįstamas nuolatiniu Lietuvos gyventoju apmokestinimo GPM tikslais, nustatančio GPMĮ 4 straipsnio, GPM mokėtoju gali būti pripažintas tik konkretus fizinis asmuo, t. y. įstatymas aiškiai GPM mokėtoją apibrėžia kaip konkretų fizinį asmenį, o ne tokių asmenų daugetą. Išplėstinė teisėjų kolegija toliau nurodė, kad siekiant konkretų fizinį asmenį (gyventoją) pripažinti GPM mokėtoju, toks asmuo, be kita ko, turi būti „gavęs pajamų“ GPMĮ 3 straipsnio prasme. Atskleidžiant šios sąlygos turinį, pirmiausia pastebėtina, kad remiantis GPMĮ 2 str. 14 dalimi, pajamomis, išskyrus toje pačioje nuostatoje išvardintas išimtis, kurios nagrinėjamu atveju netaikytinos, inter alia laikomos „<...> per mokesstinį laikotarpį gautas atlygis <...> už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra <...>“. Šios pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kuriuo nagrinėjamu atveju laikomas momentas, „<...> kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>“ (GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punktas). Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė aiškiai iliustruoja, jog GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punkte numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu. Aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal minėtas CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio, skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 punktu, aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Šio mokesčio mokėtoju akivaizdžiai pripažįstamas tik šias pajamas uždirbęs asmuo, nors pagal CK 3.88 str. 1 d. 3 ir 5 punktus tokios pajamos taip pat pripažįstamos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe. Todėl vien faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti sutuoktinius lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais. Vilniaus apygardos administracinis teismas

2015-05-11 adm. byloje Nr. I-4284-561/2015 konstatavo, kad jeigu mokesčių administratorius nustato, kad mokėtojo (mokėtojo šeimos) patirtos išlaidos viršija pajamas, tai rodo, kad kažkuris iš sutuoktinių (arba jie abu) yra gavę ir disponuoja neapmokestintomis pajamomis. Todėl, siekiant identifikuoti konkretų GPM mokėtoją, privalu įvertinti, ar yra aplinkybių, kurios leistų nukrypti nuo prezumpcijos, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios. Inspekcija pabrėžia, jog LVAT teisėjų kolegija sutiko su teismo argumentais, kurie yra susiję su pajamų, gautų aptariamu laikotarpiu iš nenustatytų šaltinių, priskyrimu abiem sutuoktiniams, t. y. kad šios pajamos yra pareiškėjos ir jos sutuoktinio bendroji jungtinė jų abiejų nuosavybė, nuo kurių kiekvienam iš jų turi būti skaičiuojami mokesčiai (LVAT 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-777-438/2016).

Komisija iš esmės sutinka su Inspekcijos teisine argumentacija, jog nagrinėjamoje byloje nėra pagrindo nukrypti nuo bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcijos. Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI patikrinimo metu vertino Pareiškėjos pajamas ir patirtas išlaidas laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 ir, kadangi Pareiškėja šiuo mokestiniu laikotarpiu buvo santuokoje, buvo vertintos ir Pareiškėjos sutuoktinio pajamos ir išlaidos. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtoms išlaidoms padengti buvo naudotos pajamos iš nenustatytų šaltinių (2008 m. – 257952 Lt, 2009 m. – 227706 Lt, 2010 m. – 253287 Lt, 2011 m. – 429799 Lt, 2012 m. – 365508 Lt), kurios, vadovaujantis GPMĮ 27 straipsnio nuostatomis, turėjo būti deklaruotos bei nuo jų turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą GPM. Komisija sutinka su Inspekcijos vertinimu, jog byloje surinkti duomenys, nesant jokių kitų objektyvių įrodymų, neleidžia teigti, jog laikotarpiu, kuriuo buvo gautos ginčo pajamos (2008–2012 m.), Pareiškėja ir jos sutuoktinis kartu netvarkė šeimos ūkio. Jokių duomenų apie tai, kad santuokos metu Pareiškėja su sutuoktiniu būtų nustatę separaciją, sudarę vedybinę sutartį, kurioje būtų nustatę santuokoje įsigyjamo turto režimą, nėra, nėra duomenų ir apie tai, jog santuokoje įgyjamas turtas buvo įsigytas ir valdomas kurio nors iš sutuoktinių asmeninės nuosavybės teise. Minėtų įrodančiųjų dokumentų Pareiškėja Komisijai taip pat nepateikė. 2007–2009 m. Pareiškėja kartu su sutuoktiniu statėsi gyvenamąjį namą, kuris buvo įregistruotas kaip bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, namo statyboms abiejų sutuoktinių vardu buvo gauta banko paskola. Pažymėtina, jog Pareiškėjos skunde nurodytas argumentas, jog ji ir jos sutuoktinis 2007-04-16 iš AB SEB bankas pasiėmė 300000 Lt kreditą gyvenamojo namo statybai, o Pareiškėja jokios kitos informacijos apie sutuoktinio gautas kitas pajamas, kurios nebūtų pagrįstos teisėtai pajamų šaltiniais, neturi, nėra pakankamas pagrindas 2008–2009 m. išlaidas, kurios viršija iš oficialių šaltinių gautas pajamas, priskirti tik Pareiškėjos sutuoktiniui, nes iš patikrinimo akto matyti, jog iš kredito įstaigos gautą paskolą mokesčių administratorius įvertino apskaičiuodamas sutuoktinių pinigų likutį bankų sąskaitose ir grynaisiais pinigais mokestinio patikrinimo pradžioje, t. y. 2008-01-01. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja buvo vienintelė UAB „G1 ir Ko“ akcininkė, pati įnešė / pervedė pinigus įmonei (2008 m. – 10000 Lt įstatinio kapitalo formavimui, 2011 m. – 11000 Lt), kartu su sutuoktiniu pirko / pardavė automobilius, skolino / skolinosi pinigus iš fizinių asmenų. Būdama UAB „G1 ir Ko“ vienintele akcininke ji negalėjo nežinoti, jog bendrovei trūksta apyvartinių lėšų, todėl nepagrįstas Pareiškėjos argumentas, jog ji nežinojo ir / arba nedalyvavo 2012 m. sutuoktiniui suteikiant 1100000 Lt paskolą UAB „G1 ir Ko“. Pareiškėja neteisi teigdama, jog suteikus paskolą nei ji, nei bendrovė ekonominės naudos negavo. Bendrovė gavo ekonominę naudą – nepatyrė palūkanų sąnaudų, gavo apyvartinių lėšų, kurių dėka pardavimai / pelnas augo, o Pareiškėjos valdomų bendrovės akcijų vertė kilo. Patikrinimo metu nustatytos aplinkybės patvirtina prezumpciją, kad 2008–2012 m. iš pajamų iš nenustatytų šaltinių buvo vykdomos sutuoktinių prievolės, susijusios su šeimos namų ūkiu išlaikymu bei bendro turto tvarkymo išlaidomis, todėl Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad faktiškai atitinkamą naudą, kuri laikoma pajamomis, gavo abu sutuoktiniai. Sprendime pagrįstai pripažinta, kad kiekvienas iš sutuoktinių, GPMĮ 3 straipsnio, skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 punktu, požiūriu, faktiškai gavo po pusę pajamų iš nenustatytų šaltinių.

Komisija konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurie leistų nukrypti nuo CK 3.117 str. 1 dalyje nustatytos prezumpcijos. Atsižvelgiant į tai, pagal CK 3.117 str.

1 dalyje nustatyta prezumpcija, gautos pajamos tenka sutuoktiniams lygiomis dalimis, todėl laikytina, kad Inspekcija teisėtai ir pagrįstai konstatavo, kad kiekvienas iš sutuoktinių 2008–2012 m. laikotarpiu įgijo pusę pajamų iš nenustatytų šaltinių.

#### ***Dėl gyvenamojo namo statybos išlaidų apskaičiavimo***

Kauno AVMI nustatė, jog VĮ „Registru centras“ duomenimis, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu pagal 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymą Nr. NS-603 ir 2010-03-25 statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktą Nr. PTN-20-100325-00013 įregistruotas gyvenamas namas adresu (duomenys neskelbtini), kuriame nurodyti gyvenamojo namo statybos pradžios metai – 2007 m., pabaigos – 2009 m., baigtumas – 100 proc., bendras plotas 171,02 kv. m., tūris 655 kub. m. VĮ „Registru centras“ duomenimis gyvenamojo namo vidutinė rinkos vertė 291000 Lt, atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) 561000 Lt (vertės nustatymo data 2009-10-29). Žemės sklypą, kuriame pastatytas namas, Pareiškėjas įsigijo pagal 2006-06-20 pirkimo–pardavimo sutartį iš J. R. .

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos sutuoktinis mokesčių administratoriui 2013-07-08 ir 2017-07-24 paaiškinimuose nurodė, jog gyvenamojo namo statybos darbus vykdė 2007–2009 m. laikotarpiu ūkio būdu, pagrindinius statybinius darbus, nereikalaujančius specialiųjų sugebėjimų atliko pats, padėjo tėvas K. Š. ir broliai T. ir J. Pareiškėjos sutuoktinis mokesčių administratoriui pateikė 2006 – 2009 m. statybos išlaidas pagrindžiančius dokumentus bendrai 73256 Lt sumai, nors mokesčių administratoriui nurodė patyręs 200000 Lt gyvenamojo namo statybos išlaidų. Pareiškėjos sutuoktinis pateikė tik statybinių medžiagų (plytų, blokelių, vamzdžių, latakų, plokščių ir kt.) įsigijimo dokumentus, dokumentai, patvirtinantys statybos darbų įsigijimą iš trečiųjų asmenų, pateikti nebuvo. Mokesčių administratorius konstatavo, jog ginčo namo statyba buvo vykdoma mišriu būdu ir ginčo namo statybos išlaidas įvertino taikydamas ekonominių modelių metodą pasirinkęs tokius duomenis:

1) Pareiškėjos sutuoktinio paaiškiniame nurodytą gyvenamojo namo statyboms patirtą apytikslę išlaidų sumą – 200000 Lt;

2) naudodamasis UAB „Sistela“ pateiktomis 2007–2009 m. gyvenamųjų pastatų 1 kub. m. statybos kainomis, apskaičiuota 100 proc. baigtumo, 171,02 kv. m., 655 kub. m. vienbučio gyvenamojo namo statybai 2007–2009 m. galimai išleista 415604 Lt suma.

UAB „Sistela“ nustatyti statinių statybos skaičiuojamosios kainos lyginamieji svoriai gyvenamųjų namų statybai: tiesioginės išlaidos 72,35 proc. (44,91 proc. – medžiagos, 3,03 proc. – mechanizmai, 13,61 proc. – darbo užmokestis, 4,22 proc. – socialinis draudimas, 6,58 proc. – statybvietės išlaidos) ir netiesioginės išlaidos 27,65 proc. (6,12 proc. – pridėtinės išlaidos, 6,28 proc. – pelnas, 15,25 proc. – PVM). Skaičiuojant gyvenamojo namo statybos skaičiuojamąją kainą mokesčių administratorius vertino tik tiesioginės išlaidos (72,35 proc.), t. y. laikė, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepatyrė pridėtinių išlaidų, pelno, PVM. Patikrinimo akte apskaičiuota 100 proc. baigtumo 655 kub. m. statinio statybos kaina 2007–2009 m. – 415604 Lt (574435 Lt x 72,35 proc.).

3) perskaičiuota VĮ „Registru centras“ nurodyta gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudų verte (statybos verte) – 561000 Lt, kuri įvertinus, jog statyba vykdyta mišriu būdu, ši vertė patikrinimo akte pakoreguota atimant 27,65 proc. netiesioginių išlaidų ir nustatyta Pareiškėjos ir jos sutuoktinio galimai patirta gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudų (statybos) vertė – 405884 Lt (561000 Lt x 72,35 proc.).

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius namo statybos išlaidas apskaičiavo išvedęs minėtuose šaltiniuose pateiktų statybos išlaidų aritmetinį vidurkį. Todėl nustatyta, kad Pareiškėjos šeima namui statyti 2007–2009 m. patyrė 340496 Lt išlaidų ((200000 Lt + 415604 Lt + 405884 Lt) / 3).

Centrinis mokesčių administratorius savo sprendime pažymėjo, kad 186,28 kv. m gyvenamojo namo baigtumas 2007-08-30 sudarė 59 proc. Didžioji dalis gyvenamojo namo statybų darbų buvo atlikta dar 2007 m., tačiau šie duomenys Kauno AVMI nebuvo įvertinti, todėl Pareiškėjos šeimos patirtų gyvenamojo namo statybų išlaidų sumos, tenkančios atskiriems 2007, 2008 ir 2009 metams, turi būti perskaičiuotos. Inspekcija, atsižvelgdama į 2007-08-30 gyvenamojo

namo baigtumą (59 proc.), apskaičiavo iki 2007-08-30 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtas 200893 Lt (340496 Lt x 59 proc.) statybų išlaidas. Laikotarpiui nuo 2007-09-01 iki 2009-12-31 tenkanti išlaidų suma – 139603 Lt, 1 mėn. tenkanti išlaidų suma sudaro 4985,82 Lt (139603 Lt / 28 mėn.). Todėl Inspekcija apskaičiavo, kad 2007 m. tenkanti gyvenamojo namo statyboms patirtų išlaidų suma sudaro 220836 Lt (4985,82 Lt x 4 mėn. + 200893 Lt), 2008 m. – 59830 Lt (4985,82 Lt x 12 mėn.), 2009 m. – 59830 Lt (4985,82 Lt x 12 mėn.).

Pareiškėjos sutuoktinis nesutiko su Inspekcijos ginčo namo statybos išlaidų apskaičiavimu, jo vertinimu, Inspekcija pažeidė protingumo ir teisingumo kriterijus, nes namo statybų išlaidų apskaičiavimui buvo visiškai nepagrįstai panaudota 2009-10-29 VĮ „Registų centras“ atkuriamoji statybos vertė, kuri buvo nustatyta pagal kainas, kurios rinkoje vyravo jau po gyvenamojo namo statybų. Pareiškėjos sutuoktinis skunde Komisijai citavo Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-05-16 sprendimo adm. b. Nr. eI-5789-790/2016 motyvus, t. y. VĮ „Registų centras“ atkūrimo sąnaudos vertė negali būti įtraukiama skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, nes ši vertė yra nustatoma atsižvelgiant į gyvenamojo namo buvimo vietą, kuri neturi nieko bendro su galimomis namo statybos išlaidomis, be to, VĮ „Registų centras“ atkūrimo sąnaudos vertė negali būti naudojama skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, jeigu ši vertė buvo apskaičiuota tuo metu, kai gyvenamasis namas jau buvo pastatytas. Be to, Inspekcija nepagrįstai panaudojo UAB „Sistela“ namo statybų tiesioginių išlaidų sumą, į kurią buvo įtrauktos išlaidos, susijusios su darbo užmokesčiu ir socialiniu draudimu. Gyvenamojo namo statybos vyko mišriu būdu, todėl skaičiuojant statybų tiesiogines išlaidas reikėtų darbo užmokesčio (13,61 proc.) ir socialinio draudimo (4,22 proc.) dalis sumažinti per pusę, t. y. darbo užmokesčiui priskirti 6,805 proc. (13,61 proc. / 2), o socialiniam draudimui – 2,11 proc. (4,22 proc. / 2), nes Inspekcija pripažino, kad dalį darbų atliko pats Pareiškėjos sutuoktinis. Teigiama, jog gyvenamojo namo statybų tiesioginių išlaidų dalis turi būti sumažinta nuo 72,35 proc. (415604 Lt) iki 63,435 proc. (364393 Lt), tuomet toks skaičiavimas atitiktų protingumo ir teisingumo kriterijus. Dėl šių priežasčių skundžiamame Sprendime nustatytos Gyvenamojo namo statybų 340496 Lt išlaidos turi būti sumažintos iki 282200 Lt ir pripažinus, jog 2007 m. gyvenamojo namo užbaigtumas buvo ne mažesnis nei 59 proc., apskaičiuota statybų išlaidų suma (282200 Lt) turi būti atitinkamai paskirstyta namo statybos laikotarpiu: 2007 m. – 59 proc. (166498 Lt), 2008 m. – 20,5 proc. (57851 Lt), 2009 m. – 20,5 proc. (57851 Lt).

Komisija, įvertinusi centrinio mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos sutuoktinio skaičiavimus, pažymėjo, jog mokestinis ginčas vyko dėl santykinai nedidelio apskaičiuotų statybos išlaidų skirtumo, t. y. mokesčių administratorius apskaičiavo, jog sutuoktiniai 2008 ir 2009 m. kasmet patyrė po 59830 Lt statybų išlaidų, Pareiškėjos sutuoktinio skaičiavimais – po 57851 Lt, skirtumas 1979 Lt, kas sudaro tik 3,3 procentus nuo centrinio mokesčių administratoriaus apskaičiuotos metinės gyvenamojo namo statybos išlaidų sumos. Šis dydis nėra pakankamas konstatuoti, jog centrinio mokesčių administratoriaus gyvenamojo namo statybos išlaidų apskaičiavimas pažeidžia protingumo ir teisingumo kriterijus, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius administruodamas mokesčius.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius detalai pagrindė Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) apskaičiuotas gyvenamojo namo statybos išlaidas, tenkančias tikrinamajam laikotarpiui, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis, o Pareiškėja ir jos sutuoktinis iš esmės nepateikė jokių objektyvių įrodymų paneigiančių Inspekcijos padarytas išvadas, apsiriboję teoriniais samprotavimais, kad Inspekcijos skaičiavimai nėra tobuli, todėl turi būti tikslinami. Pareiškėjos sutuoktinis rėmėsi Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-05-16 sprendimo adm. b. Nr. EI-5789-790/2016 motyvais, tačiau nagrinėjamos bylos aplinkybės nėra analogiškos teismo nagrinėtoms (trumpesnė statybų trukmė, vertinimas atliktas iki gyvenamojo namo pripažinimo tinkamu naudoti irk t.). Konstatuotina, jog ginčo atveju Pareiškėja ir jos sutuoktinis neįrodė, kad mokesčių administratoriaus atliktas gyvenamojo namo statybos išlaidų apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų bei tinkamais ir abejonių nekeliančiais įrodymais nepagrindė, patirtų, pasak Pareiškėjos sutuoktinio, mažesnių gyvenamojo namo statybos išlaidų.

***Dėl fizinių asmenų (A. Z. , V. J. ir S. M. ) paskolų pripažinimo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio realiai gautomis pajamomis***

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos sutuoktinis pajamų trūkumą šeimos išlaidoms padengti grindė paskolomis, gautomis grynaisiais pinigais iš fizinių asmenų. Inspekcija sprendime nurodė, jog Pareiškėjos sutuoktinis 2013-03-05 kontrolės procedūrų metu paaiškino, jog iš trijų fizinių asmenų 2011–2012 m. pasiskolino 1090000 Lt, kuriuos 2012-02-29 perskolino UAB „G1 ir Ko“. Savo argumentams pagrįsti Pareiškėjos sutuoktinis pateikė 2011-12-09 paskolos raštelį, kurio pagrindu iš A. Z. pasiskolino 200000 Lt, 2011-02-01 ir 2011-07-01 skolų raštelius, pagal kuriuos iš A. M. M.2 metams pasiskolino 690000 Lt (po 345000 Lt). Pareiškėjos sutuoktinis taip pat teigė, kad 2012 m. iš V. J. pasiskolino 200000 Lt. Pareiškėjos sutuoktinis 2015-11-10 ir 2016-04-19 teiktuose paaiškinimuose apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius nurodė tą pačią informaciją apie paskolas iš fizinių asmenų, o jau 2016-05-06 Inspekcijai teiktame paaiškiniame (patikslintame trečią kartą) nurodė, kad pinigines lėšas skolinosi iš A. Z. , V. J. bei 340000 JAV dolerių iš S. M. .

Inspekcija pažymėjo, kad 2011-12-09 raštelyje, kurio pagrindu Pareiškėjos sutuoktinis teigė pasiskolinęs iš A. Z. 200000 Lt grynaisiais pinigais, nurodyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis skolą A. Z. grąžins iki 2012-12-31, palūkanų mokėjimas nenumatytas. A. Z. Kauno AVMI pateiktame paaiškiniame patvirtino 200000 Lt paskolos Pareiškėjos sutuoktiniui suteikimą, nurodė, kad su Pareiškėjos sutuoktiniu ji sieja darbiniai santykiai (A. Z. nuo 2010-10-20 iki 2013 05-30 dirbo UAB „G1 ir Ko“). A. Z. nurodė, kad visa 200000 Lt paskola grąžinta 2012 m. vasaros pabaigoje, o grąžinus skolą, paskolos dokumentai sunaikinti. Atliekamų kontrolės procedūrų metu nustatyta, kad A. Z. turėjo finansines galimybes skolinti pinigines lėšas Pareiškėjos sutuoktiniui.

Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, kad 2012 m. iš V. J. grynaisiais pinigais pasiskolino 200000 Lt, paskola gauta ir grąžinta tais pačiais metais, pinigines lėšas iš V. J. skolinosi tam, kad galėtų perskolinti įmonei, o paskola V. J. grąžinta UAB „G1 ir Ko“ grąžinus paskolą Pareiškėjos sutuoktiniui (turimais duomenimis, 2012 m. UAB „G1 ir Ko“ Pareiškėjos sutuoktiniui grąžino 800000 Lt). V. J. patvirtino, kad 2012 m. sausio mėnesį skolino pinigines lėšas Pareiškėjos sutuoktiniui, jos namuose prieš perduodant pinigus dviem egzemplioriais buvo pasirašytas vekselis, skola grąžinta 2012 m. gruodžio mėnesį, paskolos grąžinimo sąlygos nebuvo numatytos, nes ji pasitikėjo Pareiškėjos sutuoktiniu. Inspekcija konstatavo, jog V. J. turėjo finansines galimybes skolinti pinigus ir pažymėjo, kad, vadovaujantis MAĮ 42-1 straipsnyje nustatyta tvarka, iš V. J. gautą paskolą Pareiškėjos sutuoktinis turėjo nurodyti iki 2013-05-02 pateikdamas nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų pranešimą apie sudarytus sandorius (forma PRC907) su fiziniais ir užsienio juridiniais asmenimis. Pareiškėjos sutuoktinis minėto pranešimo iki nurodytos datos pateikęs nebuvo ir gautos paskolos iš V. J. nebuvo deklaravęs.

Inspekcijos vertinimu, iš paskolų sutarčių ir Pareiškėjos sutuoktinio, A. Z. ir V. J. paaiškinimų matyti, kad paskolos buvo suteiktos grynaisiais pinigais, tarp Pareiškėjos sutuoktinio ir paskolos davėjų sudaryti laisvos formos, notaro nepatvirtinti paskolos rašteliai, kurie įprastinėmis rinkos sąlygomis nebūtų sudaromi. Paskolos suteiktos skolintojams nenaudingomis sąlygomis, nepagrįstos jokia ekonomine logika: beprocentės, be grąžinimo užtikrinimo garantijų, paskolų davėjai nesidomėjo, iš kokių pajamų šaltinių Pareiškėjos sutuoktinis grąžins paskolintas lėšas, paskolų sutartys sudarytos su bendradarbiais, mažai pažįstamais žmonėmis, bendra paskolų suma (1290191 Lt) Pareiškėjos sutuoktinio pajamų dalyje sudaro daugiau nei 60 proc. pajamų. Paskolų davėjų (A. Z. ir V. J. ) nurodytos aplinkybės, kad jie Pareiškėjos sutuoktiniu pasitikėjo, todėl skolino, įvertintos kritiškai, nes jie skolino dideles pinigų sumas (po 200000 Lt), gautas iš tėvų (A. Z. – iš motinos, V. J. – iš tėvo), pastariesiems pardavus nekilnojamąjį turtą ir gautus pinigus perleidus vaikams (paskolų davėjams), o paskolų grąžinimo užtikrinimo priemonės paskolos sutartyse nenurodytos. Pareiškėjos sutuoktinis ne kartą keitė paaiškinimus apie iš užsienio piliečių gautas paskolas. Pareiškėjos sutuoktinis 2013-08-19 registruotu laišku atsiuntė su Kazachstano

piliečiu S. M. 2011–2012 m. pasirašytus 3 skolos raštelius, o 2015-11-10 ir 2016-04-19 pateiktuose paaiškinimuose apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą Pareiškėjos sutuoktinis nurodė iš A. M. 2011 m. gautas paskolas, o jau 2016-05-06 Inspekcijai pateiktame paaiškinime (patikslintame trečią kartą) nurodė, kad pinigines lėšas skolinosi iš Kazachstano piliečio S. M. .

Inspekcija konstatavo, kad ginčo byloje surinkta pakankamai duomenų, jog nurodytos paskolos sutartys nebuvo sudarytos įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų lėšų susigrąžinimą. Paskolų sutartyse nenumatytas palūkanų mokėjimas, paskolų grąžinimas neužtikrintas garantijomis (įkeitimu, laidavimu ar kitomis paskolų grąžinimo prievolių įvykdymą užtikrinančiomis priemonėmis), paskolų sutartys nepatvirtintos notaro, nei vienas iš nurodomų paskolų davėjų (A. Z. , V. J. ) mokesčių administratoriui nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl skolindami nemažas pinigines lėšas, nesiėmė paskolų užtikrinimo priemonių ar nenumatė palūkanų. Inspekcija akcentavo, jog Pareiškėjos sutuoktinis nepateikė pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų, jų nepateikė ir paskolų sutartyse nurodyti paskolų davėjai A. Z. ir V. J. . Įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjos sutuoktinis nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų pagrindu padarytų išvadų, jog jis pagal minėtas paskolų sutartis realiai piniginių lėšų negavo (t. y. Pareiškėjos sutuoktinio su A. Z. , V. J. ir S. M. sudarytos paskolų sutartys yra formalios, įformintos siekiant mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų).

Pareiškėjos sutuoktinis nesutiko su Inspekcijos išvadomis. Inspekcija akcentavo, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos sutuoktinis iš pradžių nurodė, kad 700000 Lt paskolą gavo iš Rusijos piliečio A. M. M., tačiau vėliau neva pakeitė savo poziciją ir nurodė, kad 340000 JAV dolerių paskolą gavo iš Kazachstano piliečio S. M. . Pareiškėjos sutuoktinio vertinimu, šios aplinkybės buvo akcentuotos visiškai nepagrįstai, nes patikrinimo metu Pareiškėjos sutuoktinis neneigė, kad negavo paskolos iš A. M. , tačiau verslo ryšiai su A. M. yra nutrūkę ir jis nebeturėjo galimybės surinkti papildomų įrodymų, kurie galėtų pagrįsti paskolos suteikimo faktą. Pareiškėjos sutuoktinis teigė gavęs paskolas iš A. Z. , V. J. ir S. M. , minėti asmenys pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad suteikė paskolas perduodami pinigines lėšas Pareiškėjos sutuoktiniui, kad jis galėtų investuoti į savo įmonės UAB „G1 ir Ko“ veiklą ir patvirtino, kad Pareiškėjos sutuoktinis paskolas grąžino. Vadinasi, tiesioginiai įrodymai, kurie yra vertinami LVAT praktikoje, patvirtino, kad A. Z. ir V. J. perdavė pinigus Pareiškėjos sutuoktiniui. Be to, mokesčių administratorius nustatė, kad tiek A. Z. , tiek ir V. J. paskolos suteikimo metu turėjo grynųjų pinigų, kuriuos galėjo paskolinti Pareiškėjos sutuoktiniui, o buhalterinės apskaitos dokumentai patvirtina, kad Pareiškėjos sutuoktinis gautas lėšas panaudojo investuodamas į UAB „G1 ir Ko“ veiklą. Taigi, ir netiesioginiai įrodymai patvirtino, kad A. Z. ir V. J. paskolas suteikė. Sprendime akcentuojama, kad V. Z. nurodė, jog paskola suteikta 2011 m. sausio mėn., nors pati sutartis pasirašyta 2011-12-09. Pareiškėjos sutuoktinis paaiškino, kad toks argumentas yra visiškai nepagrįstas, kadangi tame pačiame A. Z. paaiškinime yra akcentuojama, kad A. Z. pinigus perdavė 2011 m. sausio mėn., o tik vėliau, pasitaręs su pažįstamais bei Pareiškėjos sutuoktiniu, nusprendė paskolą įforminti 2011-12-09 neprotestuotinu vekseliu. Taip pat, Pareiškėjos sutuoktinio teigimu, mokesčių administratorius nepateikė pakankamai duomenų, kurie įrodytų, kad S. M. negalėjo suteikti paskolos. Pareiškėjos sutuoktinis taip pat pabrėžė, kad susitarimas dėl palūkanų normos ar užtikrinimo priemonių nėra vertinamos nustatinėjant realų piniginių lėšų perdavimo faktą, o paskolos be palūkanų ir be užtikrinimo priemonių yra normali ir įprasta paskolų suteikimo tarp fizinių asmenų, kurie nėra profesionalūs investuotojai, praktika, todėl mokesčių administratorius kelia nepagrįstus ir per griežtus reikalavimus sandoriams tarp fizinių asmenų. Pareiškėjos sutuoktinio vertinimu, tokia mokesčių administratoriaus pozicija prieštarauja turinio viršenybės prieš formą principui, pagal kurį pirmenybė yra teikiama sandorio turiniui, o ne jų formai (MAĮ 10 straipsnis).

Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 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 byloje 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, pavyzdžiui, 2011-02-04 adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-201/2011, 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. LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiškai 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 neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio*, t. y. ne tik šaltinis turi būti realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (pavyzdžiui, LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-3513/2011). Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjos sutuoktinis nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais gavo ginčo paskolas. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėtos pinigų sumos Pareiškėjos sutuoktiniui realiai buvo ar nebuvo perduotos ir būtent Pareiškėjos sutuoktiniui ar Pareiškėjai tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas, mokesčių mokėtojas prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Pasisakydama dėl 2011-12-09 paskolos raštelių, pagal kurį A. Z. tariamai paskolino Pareiškėjos sutuoktiniui 200000 Lt, kuriuos Pareiškėjos sutuoktiniui perdavė 2011 m. sausio mėn., o Pareiškėjos sutuoktinis paaiškino, jog pasiskolintus pinigus jis 2012-02-29 perskolino UAB „G1“, Komisija pažymi, jog toks Pareiškėjos sutuoktinio paaiškinimas vertintinas kritiškai. Neprotinga skolintis pinigus poreikiui, kuris atsiras ar neatsiras po vienerių metų. Be to, A. Z. pats dirbo UAB „G1“ ir galėjo pinigus įmonei paskolinti tiesiogiai ir gauti palūkanų pajamas, o skolinti už dyką tarpininkui – Pareiškėjos sutuoktiniui, kuris tuo metu net įmonės akcininku nebuvo. Todėl toks

altruistinis A. Z. poelgis, kuris 2007-10-03 pagal dovanojimo sutartį iš mamos gautus pinigus, be palūkanų ir be jokių paskolos susigrąžinimo garantijų, paskolino 200000 Lt grynaisiais pinigais Pareiškėjos sutuoktiniui yra neįtikinantis. Darytina išvada, jog, nežiūrint į tai, kad buvo pasirašyta paskolos sutartis (notaro nepatvirtinta) ir paskolos davėjas ir gavėjas mokesčių administratoriui raštu patvirtino apie paskolos davimą / gavimą, o pats paskolos davėjas turėjo finansines galimybes suteikti paskolą, realaus pinigų perdavimo nebuvo.

Mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti pagal V. J. ir Pareiškėjos sutuoktinio teiktus paaiškinimus, jog V. J. 2012 m. sausio mėn. paskolino 200000 Lt Pareiškėjos sutuoktiniui, kurią pastarasis jai 2012 m. gruodžio mėn. grąžino, surinko duomenis, kurių pagrindu konstatavo, jog V. J. turėjo finansines galimybes suteikti paskolą. Tačiau ši aplinkybė, ją įvertinus kitų byloje nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, Komisijos vertinimu, nesudarė pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjos sutuoktinis iš tikrųjų buvo gavęs iš V. J. 200000 Lt grynaisiais pinigais. Pinigai skolinami paskolos davėjui ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis – joje nenumatytos jokios paskolos įvykdymą užtikrinančios priemonės, pinigai skolinami mažai pažįstamam asmeniui (Pareiškėjos sutuoktinį pažįsta per brolio žmoną A. J. ). Be to, Pareiškėjos sutuoktinis teigė, jog pinigus iš V. J. skolinosi tam, kad juos 2012-02-29 paskolintų UAB „G1“, tačiau nepaaiškino, kodėl to nepadarė iš karto. Mokesčių administratorius akcentavo, kad, vadovaujantis MAĮ 42-1 straipsnyje nustatyta tvarka, iš V. J. gautą paskolą Pareiškėjos sutuoktinis turėjo nurodyti iki 2013-05-02 pateikdamas nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų pranešimą apie sudarytus sandorius (forma PRC907) su fiziniiais ir užsienio juridiniais asmenimis, tačiau Pareiškėjos sutuoktinis minėto pranešimo iki nurodytos datos pateikęs nebuvo ir gautos paskolos iš V. J. nebuvo deklaravęs.

Komisija pažymi, jog MAĮ nuo 2013-01-01 (2016-06-19 įstatymo Nr. XI-2078 redakcija) buvo papildytas 42<sup>1</sup> straipsniu, nustačiusi nuolatiniais Lietuvos gyventojams pareigą pateikti Inspekcijai informaciją apie jų sudarytus sandorius, kurie atitinka visas šias sąlygas: 1) gyventojas pagal sudarytus sandorius gauna lėšų (įskaitant pasiskolintas) iš fizinių arba užsienio juridinių asmenų; 2) asmens gyventojui per vienerius kalendorinius metus grynaisiais pinigais sumokėta suma pagal vieną sandorį arba pagal keletą su tuo pačiu asmeniu sudarytų sandorių viršija penkiasdešimt tūkstančių litų; 3) sandoriai nėra notarinės formos; 4) gyventojas pagal sandorius negauna pajamų, kurios mokesčių administratoriui yra deklaruotos kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, bet ir tokios informacijos nepateikimo pasekmės – jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais šio straipsnio 1 dalyje nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai (nurodytojo straipsnio 3 dalis). Inspekcijos viršininkas 2012-10-11 įsakymu Nr. VA-92 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formos, papildomo lapo PRC907P formos bei jos pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formą, papildomą lapo PRC907P formą, šių formų pildymo ir pateikimo taisykles, nustatė, kad PRC907 forma naudojama teikiant informaciją apie 2012 m. ir vėlesniais metais sudarytus sandorius. Taigi, Pareiškėjos sutuoktinis turėjo pareigą pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie ginče aptariamą 2012-06-01 paskolos sutartį (sandoris atitiko visas MAĮ įtvirtintas sąlygas), darytina išvada, jog vien šios aplinkybės konstatavimas yra pakankamas pagrindas nepripažinti 2012 m. tariamai gautos paskolos iš V. J. kaip sandorio, pagrindžiančio Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. gautų 200000 Lt pajamų šaltinį. Pažymėtina, jog Pareiškėjos sutuoktinis be paskolos raštelio nepateikė jokių objektyvių įrodymų, jog Kazachstano pilietis S. M. realiai jam suteikė 340000 JAV dolerių paskolą grynaisiais pinigais.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau aprašytas aplinkybes, padarė išvadą, jog vien tik paprasta rašytine forma surašytų paskolos sutarčių, kaip formalių įrodymų, ar paaiškinimų apie gautas paskolas pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų perdavimo ir gavimo fakto pagrindimu. Pareiškėjos sutuoktinis nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl realaus piniginių lėšų perdavimo, apsiribodamas tik abstrakčiais



teiginiais apie šių piniginių lėšų iš nurodytų šaltinių gavimą. Todėl Komisija sutiko su Inspekcijos išvada, jog mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis, 69 straipsnio 1 dalis), surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėtos paskolų sutartys nepagrindžia jose nurodytų pinigų sumų gavimo fakto.

#### ***Dėl baudų ir delspinigių***

Pareiškėjos atstovas mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė argumentus dėl Pareiškėjai skirtos GPM baudos dydžio nepagrįstumo. Nurodė, kad Inspekcija nepagrįstai pažeidimo pobūdį kvalifikavo kaip atsakomybę sunkinančią aplinkybę, tačiau reikėtų atsižvelgti į tai, jog Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė išsamius paaiškinimus, turimus dokumentus, kitą informaciją, todėl Pareiškėjai skirta bauda turėtų būti mažinama iki minimalaus 10 proc. apskaičiuotų mokesčių dydžio.

Komisija pažymi, kad pagal MAĮ 139 straipsnio nuostatas skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (LVAT 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A575-916/2010 ir kt.).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo skirdama Pareiškėjai 30 proc. dydžio mokėtino mokesčio baudą nurodė atsižvelgusi į aplinkybes, susijusias su patikrinimo akte konstatuotų pažeidimų pobūdžiu (apskaičiuojant GPM taikytos MAĮ 69 straipsnio bei 70 str. 1 dalies nuostatos). Inspekcija ginčijame sprendime nurodė, kad vietos mokesčių administratorius, atsižvelgęs tiek į Pareiškėjos atsakomybę sunkinančias aplinkybes (pažeidimų pobūdį), tiek ir atsakomybę švelninančias aplinkybes (Pareiškėja bendradarbiavo, teikė paaiškinimus), pagrįstai skyrė Pareiškėjai sankcijoje numatytos baudos vidurkį. Komisija nurodo nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, lemiančių mokesčių mokėtojui skiriamos baudos dydį, vertinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, prašomus dokumentus, informaciją. Komisija, atsižvelgdama į šias Pareiškėjos atsakomybę lengvinančias aplinkybes, į LVAT formuojamą praktiką, pagal kurią pats mokestinis pažeidimas, už kurį yra baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių neleistinių veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė, didinanti skirtiną baudą (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A602-1217/2012), daro išvadą, kad mokesčių administratoriaus sprendime pateikta motyvacija skiriant Pareiškėjai baudas nėra pakankama (30 proc. baudos skirtos atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį) ir jai paskirtos baudos, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, mažintinos iki 10 proc. dydžio, t. y. iki 3625 Eur GPM baudos ir 141 Eur PSD įmokų baudos.

Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdyje teigė, jog Pareiškėjos atžvilgiu apskaičiuoti delspinigiai neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Pareiškėjos atstovas pažymėjo, kad mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2013-11-20, o baigtas tik 2016-06-23, t. y. po daugiau nei 2,5 metų, per kuriuos buvo sustabdytas net 7 kartus, dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimu apskaičiuotas delspinigių dydis sudaro net 55 proc. mokesčių sumos, todėl prašoma delspinigių sumažinti 50 proc. apimtimi.

Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas būtų buvęs specialiai vilkinamas, tačiau Pareiškėjos, kaip vieno fizinio asmens teminio (GPM ir PSD įmokų) mokestinio patikrinimo trukmė – daugiau kaip 2,5 metai, Komisijos nuomone, yra akivaizdžiai per didelė. Komisija atkreipia Inspekcijos dėmesį į neišsamų ir

neinformatyvų patikrinimo stabdymų / atnaujinimų / pratęsimų įforminimą ir jų tikslingumą. Komisija pažymi, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reikia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas. Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-2144/2011). KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi Komisija, įvertinusi Pareiškėjos atstovo argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (19801,21 Eur GPM delspinigiai ir 972,64 Eur PSD įmokų delspinigiai) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjai papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (36247,68 Eur) ir PSD įmokų suma (1413,92 Eur), atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 9900,60 Eur jai apskaičiuotų GPM delspinigių ir 486,32 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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:

1. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-12-15 sprendimą Nr.68-364: vietoje patvirtintų 36247,68 Eur GPM ir 1413,92 Eur PSD įmokų sumų, 19801,21 Eur GPM delspinigių, 972,64 Eur PSD įmokų delspinigių, 10874 Eur GPM baudos ir 424 Eur PSD įmokų baudos nurodyti Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 36247,68 Eur GPM ir 1413,92 Eur PSD įmokų sumas, 19801,21 Eur GPM delspinigių, 972,64 Eur PSD įmokų delspinigių, 3625 Eur GPM baudą ir 141 Eur PSD įmokų baudą.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 9900,60 Eur GPM delspinigių ir 486,32 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą

apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene