



V. T.

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL K. T. 2017-06-05 SKUNDO**

2017 m. rugpjūčio 7. Nr. S- 168 (7-121/2017)  
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovėms

Ramutei Matkevičienei  
J. N. , S. A.  
advokatui U. J.

mokesčių mokėtojos atstovui

2017 m. liepos 11 d. posėdyje išnagrinėjusi K. T. (toliau – Pareiškėja) 2017-06-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-05-11 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-180 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, n u s t a t ė:

Inspekcija, 2017-05-11 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-180 atnaujinusi Pareiškėjos 2017-03-13 pastabų nagrinėjimą, patvirtino 2017-01-31 patikrinimo aktu Nr. (21.60-32)-FR0680-38 apskaičiuotą 9 316,03 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 3 872,13 Eur GPM delspinigius, skyrė 2 795 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2011–2012 metus, kurio metu nustatė, jog šiuo laikotarpiu Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui V. T. trūko pajamų patirtoms išlaidoms pagrįsti, t. y. iš viso kiekvienam sutuoktiniui trūko po 215 095,57 Lt (480 191,13 Lt / 2): 2011 metais – 22 923,71 Lt (45 847,41 Lt / 2), 2012 metais – 192 171,86 Lt (384 343,72 Lt / 2) pajamų. Tokiu būdu, 2017-01-31 surašytame patikrinimo akte Nr. (21.60-32)-FR0680-38 buvo apskaičiuotas 9 316,03 Eur GPM, nustačius, kad Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo pajamas, konstatavus, kad mokesčių mokėtoja turėjo įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Pareiškėja kartu su 2017-03-13 pateiktomis pastabomis dėl patikrinimo akto, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsniu, Inspekcijai pateikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, todėl Inspekcija 2017-03-21 sprendimu sustabdė pastabų nagrinėjimą. Kadangi susitarimas nebuvo pasirašytas, todėl Inspekcija pastabų nagrinėjimą atnaujino ir priėmė sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pažymėta, jog patikrinimo metu Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja per 2005 m. iš UAB „U1“ gavo 3 143,86 Lt (su mokesčiais) su darbo santykiais susijusias pajamas, iš UAB „I1“ gavo 2 919,46 Lt (su mokesčiais) su darbo santykiais susijusias pajamas; per 2006 m. iš UAB „V2“ gavo 14 286,59 Lt (su mokesčiais), iš UAB „I1“ gavo 2 821,41 Lt (su mokesčiais); per 2007 m. iš UAB „V2“ gavo 23 086,06 Lt (su mokesčiais) bei 212,44 Lt ligos, motinystės ir motinystės (tėvystės) pašalpą; per 2008 m. iš UAB „V2“ gavo 6 631,64 Lt (su mokesčiais), iš UAB „G1“ gavo 695,75 Lt (su mokesčiais), iš Lietuvos Respublikos Vyriausiosios rinkimų komisijos gavo 619,20 Lt (su mokesčiais) bei 275,30 Lt ligos, motinystės ir motinystės (tėvystės) pašalpą; per 2009 metus iš Lietuvos Respublikos Vyriausiosios rinkimų komisijos gavo 892,80 Lt (su mokesčiais). Pareiškėjos sutuoktinis tikrinamuoju laikotarpiu nėra gavęs pajamų, susijusių su darbo santykiais. Inspekcijos duomenimis, Pareiškėjos sutuoktinis buvo įsigijęs verslo liudijimą nuo 1999-09-29 iki 1999-11-30 (du mėnesiai), nuo 2002-06-19 iki 2002-08-31 (2,5 mėn.), nuo 2013-03-09 iki 2013-12-31 (9 mėnesiai), nuo 2014-02-10 iki 2014-12-31 (10 mėnesių), nuo 2015-09-03 iki 2015-12-31 (4 mėnesiai), nuo 2016-01-05 iki 2016-12-31 (1 metai).

Inspekcijos duomenimis, Pareiškėja nėra teikusi vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593) ir brangaus turto deklaracijos; yra pateikusi metinę pajamų mokesčio deklaraciją GPM305 už 2008 metus bei metines pajamų deklaracijas GPM308 už 2009–2012 metus. Pareiškėjos sutuoktinis nėra pateikęs 2004–2007 m. metinių pajamų mokesčio deklaracijų ir 2009 m. metinės pajamų deklaracijos. Mokestį išskaičiuojantys asmenys duomenų apie Pareiškėjos sutuoktiniui 2004–2009 m. išmokėtas pajamas nepateikė. Pareiškėjos sutuoktinis nėra pateikęs 2003 m. vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593). Pareiškėjos sutuoktinis yra pateikęs metinę pajamų mokesčio deklaraciją GPM305 už 2008 metus bei metines pajamų deklaracijas už 2010–2012 metus. Sutuoktiniai buvo įsigiję ne vieną nekilnojamojo turto objektą, tačiau mokesčių administratorius neturėjo duomenų apie gautas oficialias pajamas visam turtui įsigyti.

**Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo.** Nurodyta, kad Inspekcija patikrinimo metu mokesčius apskaičiavo, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Taip pat Inspekcija rėmėsi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, formuojančia šios teisės normos taikymą (pavyzdžiui, 2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-7-60/2004, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010), bei detalią šios normos įgyvendinimo tvarką nustatančių Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 p., 6.1. p. nuostatomis.

Pažymėta, jog mokestinis patikrinimas inicijuotas mokesčių administratoriui atlikus 2015-12-22 mokestinį tyrimą ir jo metu nustačius, kad Pareiškėjos su sutuoktiniu 2011–2012 m. patirtos išlaidos 333 642,73 Lt viršijo disponuojamas pajamas, t. y. konstatavus galimą mokesčių įstatymų pažeidimų riziką. Tyrimo metu buvo pažymėta, jog sutuoktiniai neturėjo deklaruotų pajamų, pagrindžiančių nekilnojamojo turto įsigijimą. Pareiškėjos sutuoktinis 2006 m. įsigijo 1998 m. gamybos keleivinį automobilį *HONDA CR-V*, valstyb. Nr. (duomenys neskelbtini), 2002 m. gamybos keleivinį automobilį *Daewoo Matiz*, 1992 m. gamybos keleivinį automobilį *AUDI 80*, 0,0630 ha žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini), bei 0,0889 ha žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėja su sutuoktiniu (viena ir kartu šeimoje) tikrinamuoju laikotarpiu taip pat įsigijo: 2-jų kambarių butą bei garažą adresu: (duomenys neskelbtini) (180 000 Lt); 3-jų kambarių butą adresu: (duomenys neskelbtini). (450 000 Lt); 2-jų kambarių butą adresu: (duomenys neskelbtini) (346 834 Lt); 0,0830 ha žemės sklypą bei 3-jų kambarių butą adresu: (duomenys neskelbtini) (332 000 Lt); 0,0684 ha žemės sklypą adresu: (duomenys neskelbtini) (173 000 Lt); 1998 m. gamybos keleivinį automobilį *HONDA, CR-V*, valstyb. Nr. (duomenys neskelbtini).

Paaikškinta, jog, vadovaudamasi Taisyklių 6.2 punktu, Inspekcija, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjos 2011–2012 metų GPM bazę, naudojosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais: bankų sąskaitų išrašais, asmenų paaiškinimais, Pareiškėjos sutuoktinio mokestinio tyrimo duomenimis, VĮ Registrų centro duomenimis, sutuoktinių pateiktomis metinėmis pajamų deklaracijomis, VĮ „Regitra“ pateiktais duomenimis, kitų asmenų tyrimais ir kt. Taip pat vadovaudamasi Taisyklių 14–17 punktais bei, nustačiusi, kad Pareiškėja nuo 2011-09-10 yra susituokusi su V. T., sutuoktiniai turi du vaikus: E. T., gim. (duomenys neskelbtini) ir T. T., gim. (duomenys neskelbtini), Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatomis bei suformuota teismų praktika (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-602-2280/2012; LVAT 2014-04-23 nutartis adm. Nr. A-438-581/2014), Inspekcija, analizuodama Pareiškėjos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, įvertino ir sutuoktinio gautas pajamas bei patirtas išlaidas.

Inspekcija padarė išvadą, jog mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį, nes Pareiškėja kartu su sutuoktiniu, įsigydami turtą, neturėjo pakankamai lėšų jo įsigijimui pagrįsti.

**Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžia.** Pažymėta, jog Pareiškėjos patikrinimo metu, siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį mokestinio patikrinimo pradžioje (2011-01-01), buvo vertintos ankstesnių laikotarpių gautos pajamos ir patirtos išlaidos. Ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas tik siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, tačiau ne siekiu apmokestinti Pareiškėją, t. y. piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį nei leidžiama laikotarpį. Akcentuota, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui).

**Dėl pateiktų paaiškinimų.** Pastebėta, jog sutuoktinių paaiškinimai dėl piniginių lėšų nuolat kito, t. y. nuo pirminės 189 507,52 Lt sumos nuolat didėjo: Pareiškėja kartu su sutuoktiniu pateikė bendrą 2015-05-04 paaiškinimą apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą Nr. (4.65)-FR0698P-44, kuriame nurodė, kad 2010-01-01 turėjo banke 189 507,52 Lt (Pareiškėjos sutuoktinis – 188 932,39 Lt, Pareiškėja – 575,13 Lt) ir ne banke apie 30 000 Lt (Pareiškėjos sutuoktinis) grynujų pinigų; Pareiškėjos sutuoktinis 2015-12-10 pateiktame patikslintame prašyme Nr. 42-KD-1384 nurodė, kad piniginių lėšų likutis ne banke 2010-01-01 sudarė ne 30 000 Lt, o apie 48 000 Lt bei pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad piniginės lėšos buvo padovanotos mamos (J. T.); Pareiškėjos sutuoktinis 2015-12-11 pateikė patikslintą prašymą Nr. 42-KD-1393, kuriame dar kartą patikslino turėtą grynujų pinigų kiekį ir nurodė, kad piniginių lėšų likutis ne banke 2010-01-01 sudarė apie 72 555 Lt. Inspekcija, remdamasi MAĮ 33 str. 1 d. 13 punktu, 40 str. 1 d. 6 ir 8 punktais, 41 straipsniu bei praktika dėl įrodymų vertinimo, pateikta LVAT 2011-09-05 nutartyje adm. byloje Nr. A575-928/2011, padarė išvadą, jog mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokestines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, tai yra saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus. Inspekcija nurodė, jog dėl besikeičiančių mokesčių mokėtojų (sutuoktinių) paaiškinimų, neatitikimų deklaracijose ir nesant duomenų iš trečiųjų šaltinių, buvo atliktas šeimos pajamų ir išlaidų vertinimas.

**Dėl piniginių lėšų nustatymo.** Pažymėta, jog mokesčių administratorius pripažino, kad Pareiškėja per 2004 m. negavo pajamų, o 2005 m., 2008 m. ir 2009 m. jos gautos pajamos buvo mažesnės nei Statistikos departamentas skaičiavo vienam gyventojui; per 2006 metus mokesčių mokėtoja gavo 12 793,42 Lt pajamas bei patyrė 8 916 Lt išlaidas; per 2007 m. Pareiškėja gavo 17 352,92 Lt pajamas ir patyrė 14 856 Lt išlaidas.

Pasak Inspekcijos, nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis galimai 2003-12-31 turėjo piniginių lėšų likutį 50 000 Lt, tačiau įvertinus 2004–2006 m. patirtas 23 890,80 Lt statistines vartojimo išlaidas bei įsigytą automobilį *HONDA CR-V*, konstruota, jog

Pareiškėjos sutuoktinis 2007-01-01 turėjo 11 109,20 Lt pinigines lėšas grynaisiais, o banke piniginių lėšų likučio neturėjo. Nors Pareiškėjos sutuoktinio 2007 m. gautos pajamos sudarė 19 379 Lt, tačiau mokesčių mokėtojas patyrė 153 976,14 Lt išlaidas. Taip pat per 2008 m. Pareiškėjos sutuoktinis gavo 152 597,54 Lt pajamas bei patyrė 10 000 Lt išlaidas; per 2009 m. jis gavo 23 221,23 Lt pajamas, o patyrė 110 590 Lt išlaidas. Vertinant gautas pajamas ir patirtas išlaidas už 2010 metus, pažymėta, jog Pareiškėjos sutuoktinis 2015-05-04 pateiktame paaiškinime Nr. (4.65)-FR0698P-44 nurodė, kad su Pareiškėja bendrą ūkį veda nuo 2010 m. (santuoka įregistruota 2011-09-10) ir 2016-09-28 paaiškinime apie gyventojų (šeimos) apytiksles vartojimo bei kitas išlaidas Nr. (4.65) FR0698P-40, nurodė, kad nuo 2010 m. patyrė šeimos vartojimo išlaidas (Pareiškėja pateiktame 2016-09-27 paaiškinime apie gyventojų (šeimos) apytiksles vartojimo bei kitas išlaidas Nr. (4.65) FR0698P-42 taip pat nurodė, kad nuo 2010 m. patiria bendras vartojimo išlaidas), todėl mokestinio patikrinimo metu sutuoktinių gautos pajamos bei patirtos vartojimo išlaidos nuo 2010 metų buvo vertinamos bendrai. Sutuoktiniai per 2010 metus gavo 82 174,08 Lt pajamas ir patyrė 206 541,75 Lt išlaidas.

Inspekcija pripažino, jog Pareiškėjos sutuoktinis, neturėdamas oficialių pajamų, nuo 2004 m. įsigijo ne vieną registruotiną kilnojamąjį ir nekilnojamąjį turtą, tačiau atsižvelgusi į MAĮ 68 straipsnyje nustatytą senaties terminą, administratoriaus išrašytą pavedimą, patikrinimo metu apmokestino tik 2011–2012 metus. Pažymėta, jog pagal VĮ „Regitra“ duomenis Pareiškėjos sutuoktinis 2007-01-13 pardavė 2002 m. gamybos keleivinį automobilį *Daewoo Matiz*, kurį buvo įsigijęs 2002-06-03. Informacija apie parduoto automobilio kainą nebuvo pateikta, tik Lietuvos draudimo Vilniaus NSC 2005-10-19 išvada apie transporto priemonės likutinę vertę pagal transporto priemonės apžiūros protokolą Nr. 203376 AR, kurioje nurodyta, kad 2002 m. gamybos lengvojo automobilio *Daewoo Matiz* vertė – 12 000 Lt. Inspekcija vertino, kad mokesčių mokėtojas 2007 m. galimai gavo iki 12 000 Lt grynaisiais. Pagal VĮ „Regitra“ duomenis Pareiškėjos sutuoktinis 2006-12-04 įsigijo 1998 m. (aštuonių metų senumo) gamybos keleivinį automobilį *HONDA CR-V*, valstyb. Nr. (duomenys neskelbtini), tačiau informacija apie jo kainą nebuvo pateikta, nes archyviniai dokumentai nustatyta tvarka sunaikinti. Taip pat nustatyta, kad mokesčių mokėtojas minėtą automobilį pardavė 2011-04-23 už 15 000 Lt, o pateiktame 2016-09-28 paaiškinime Nr. 42-KD-813 nurodė, kad neprisimena už kiek buvo įsigytas automobilis. Atsižvelgusi į tai, kad mokesčių mokėtojas nepateikė automobilio įsigijimo dokumentų bei nenurodė už kiek buvo įsigytas, Inspekcija vertino, kad mokesčių mokėtojas automobilį įsigijo už ne mažiau kaip 15 000 Lt.

Pastebėta, jog Pareiškėja tiek patikrinimo metu, tiek pastabose nurodė, jog iki santuokos su vyru (V. T.), ją išlaikė sugyventinis. Atsakydama į minėtą argumentą, Inspekcija nurodė, jog mokesčių administratoriui nustačius, jog Pareiškėja neturėjo piniginių lėšų ne banko įstaigoje, o banko įstaigoje lėšos sudarė 575,13 Lt, Pareiškėja laikydama si pozicijos, jog ji turėjo didesnę pinigų likutį, privalėjo pateikti tai patvirtinančius duomenis bei savo paskaičiavimą.

Dėl Pareiškėjos sutuoktinio mamos J. T. dovanotų lėšų apskaičiavimo Inspekcija pažymėjo, jog patikrinimo metu pagal Inspekcijos turimą informaciją bei J. T. pajamų / išlaidų suvestinę nustatyta, kad J. T. 2009 m. galėjo padovanoti 12 492,29 Lt sumą; 2010 m. – 51 051,15 Lt; 2011 m. – 66 879,96 Lt, o atlikus J. T. pajamų ir išlaidų grynaisiais analizę nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinio mama 2011 m. rugsėjo mėn. nedovanojo sūnui 15 000 Lt piniginių lėšų grynaisiais.

Pažymėta, jog nors Pareiškėjos sutuoktinis teigė, kad jis 2009-02-18 į Ūkio banko depozitinę sąskaitą įnešė 14 445 Eur (49 875,70 Lt), 2010-02-22 – 15 430,29 Eur (53 277,70 Lt.), tačiau minėtiems įnešimams pagrįsti jis nepateikė dokumento, o sąskaitoje neatsispindi, kad aptartos sumos buvo įneštos grynaisiais į banką. Taip pat Inspekcija akcentavo, kad, vertinant 2010 metų pajamas, banko AB „Snoras“ 2010-02-24 išlaidų orderiu Nr. 722800 išmokėtos palūkanos – 860,20 Eur (2 970,10 Lt) buvo pripažintos ir įvertintos.

Inspekcija taip pat akcentavo, jog neturi duomenų, kad Pareiškėja bei jos sutuoktinis iki 2010 metų ne banke būtų turėję grynųjų pinigų. Mokesčių administratorius konstatavo, jog 2010-01-01 sutuoktinių nustatytas piniginių lėšų likutis banke buvo 188 686,41 Lt (Pareiškėjos sutuoktinio – 188 111,28 Lt, Pareiškėjos – 575,13 Lt), ne banke 0 Lt, įvertinus 2010 m. gautas pajamas 82 174,08 Lt bei patirtas išlaidas 206 541,75 Lt, grynųjų iš banko išėmimą 70 678,60 Lt, grynųjų į banką įnešimą 7 130 Lt, nustatytas 2010-12-31 piniginių lėšų likutis banke – 485,33 Lt (Pareiškėjos sutuoktinio – 19,02 Lt, Pareiškėjos – 466,31 Lt) bei galimai turėtas iki 63 833,41 Lt ne banke.

**Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų tikrinamuoju laikotarpiu. Dėl gautų paskolų.** Nurodyta, kad sutuoktiniai 2015-08-12 pateikė fizinių asmenų sąrašą ir nurodė, kad 30 fizinių asmenų 2012 m. grynaisiais pinigais paskolino 372 200 Lt, o jie sumokėjo 2 722 Lt palūkanas: L. B. bei Ž. S. paskolino 30 000 Lt (300 Lt palūkanos); D. V. paskolino 10 000 Lt (100 Lt palūkanos); L. L. paskolino 100 000 Lt (palūkanos nenumatytos); D. P. paskolino 15 000 Lt (150 Lt palūkanos); N. Š. paskolino 5 500 Lt (55 Lt palūkanos); S. Š. paskolino 25 000 Lt (250 Lt palūkanos); A. L. paskolino 11 000 Lt (110 Lt palūkanos); G. V. paskolino 5 000 Lt (50 Lt palūkanos); L. K. paskolino 7 500 Lt (75 Lt palūkanos); M. K. paskolino 7 500 Lt (75 Lt palūkanos); M. bei Ž. M. paskolino 10 000 Lt (100 Lt palūkanos); S. M. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); M. A. paskolino 7 600 Lt (76 Lt palūkanos); E. M. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); I. Š. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); I. M. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); A. J. bei T. J. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); I. B. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); U. S. paskolino 7 500 Lt (75 Lt palūkanos); V. V. paskolino 15 000 Lt (150 Lt palūkanos); O. J. paskolino 10 000 Lt (100 Lt palūkanos); T. S. paskolino 20 000 Lt (200 Lt palūkanos); G. D. paskolino 10 000 Lt (100 Lt palūkanos); S. P. paskolino 6 000 Lt (60 Lt palūkanos); M. B. paskolino 7 800 Lt (78 Lt palūkanos); S. R. paskolino 10 000 Lt (100 Lt palūkanos); Z. B. paskolino 5 000 Lt (50 Lt palūkanos).

Pabrėžta, jog Inspekcija, vadovaudamasi gausia LVAT praktika dėl įrodymų vertinimo, atliko D. V. , L. L. , S. Š. , S. R. , D. P. , L. B. operatyvius patikrinimus bei nustatė, kad fiziniai asmenys piniginių lėšų neskolino, tariami duomenys apie paskolas buvo patvirtinti siekiant pagrįsti sutuoktinių pajamų šaltinius, todėl juos vertino kaip mokesčių mokėtojų gynybinę poziciją. Akcentuota, kad asmenys skolino be jokių garantijų, nesidomint šeimos finansine padėtimi, nors kai kurie iš skolintojų patys turėjo paėmę iš kredito įstaigų paskolas, už kurias mokėjo palūkanas, kiti skolintojai neturėjo galimybių skolinti nurodytų sumų, skolino sumomis, kurioms nebuvo reikalaujama notaro patvirtinimo, dauguma iki skolininko pareikalavimo grąžinti.

Pastebėta, jog I. M. , U. S. , T. M. , M. K. bei L. K. , V. V. , I. B. , G. V. , I. Š. , Ž. M. , A. J. bei T. J. , N. Š. , T. S. , M. A. , E. M. , A. L. mokesčių administratoriui pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad su sutuoktiniais juos sieja giminystės ar draugystės ryšiai, bei patvirtino, kad skolino pinigines lėšas grynaisiais. Kokiam tikslui buvo skolinamos piniginės lėšos, minėti asmenys nurodė, kad „nežino“, „nesidomėjo“, „namo statybai“, ar „nekilnojamojo turto pirkimui“. Minėti asmenys nežinojo, kuo užsiima Pareiškėja ir jos sutuoktinis. Paskolas suteikė iš nuosavų santaupų, kurias taupė iš gauto darbo užmokesčio, pensijos bei gauto vartojimo kredito. Kai kurie paskolų davėjai (I. M. , I. B. , G. V. , T. S. , M. A. ) su sutuoktiniais paskolų sutarčių nebuvo sudarę, kiti (U. S. , T. M. , M. K. L. K. bei L. K. , V. V. , I. Š. , Ž. M. , A. J. , T. J. , N. Š. , E. M. , A. L. ) buvo surašę raštelius, kurie buvo sunaikinti grąžinus paskolas.

Nurodyta, jog Inspekcija suabejojo pateiktomis paskolomis, nes: 1) sutuoktiniai patys disponavo pinigėmis lėšomis (likutis pagal bankų išrašus 2012-01-01 sudarė 1 556 859,65 Lt, 2012-12-31 sudarė 1 032 597,98 Lt), kuriomis galėjo apmokėti susidariusias išlaidas, tačiau to nedarė; 2) pateiktame 2015-05-04 paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą (FR0698) Nr. (4.65) FR0698P-44 nenurodė iš fizinių asmenų gautų 372 200 Lt paskolų; 3) kaip piniginių lėšų šaltinius nurodė artimus, giminystės ryšiais susijusius asmenis (tėvus, krikšto tėvus, tetas, dėdes, senelį, pusseseres ir kt.), kas sumažino galimybę gauti pilną, tikslią, išsamią informaciją; 4) 30 fizinių asmenų

suteikė paskolas tik grynaisiais pinigais; 5) fiziniai asmenys (išskyrus Pareiškėją ir jos sutuoktinį) daugiau niekam, niekada nebuvo suteikę paskolų; 6) fiziniai asmenys nežinojo, kokiam tikslui skolino savo asmenines santaupas; 7) fiziniai asmenys nežinojo, kuo užsiima Pareiškėja ir jos sutuoktinis (kai kurie teigė, kad Pareiškėjos sutuoktinis niekam nesako, kuo šiuo metu užsiima), nors patys mokesčių mokėtojai sutuoktinius įvardija kaip savo šeimą, t. y. dukterėčia, krikšto dukra, anūkė, draugės dukra, labai gerus draugus, su kuriais dažnai susitinka, bendrauja bei švenčia metines šventes, todėl konstatavo, kad giminystės bei gerų draugystės ryšių paskatinti fiziniai asmenys sutiko patvirtinti paskolinių sandorių sumas; 8) dalis fizinių asmenų neprisiminė nei tikslios datos, nei metų laiko, nei vietos, kada, kur paskolino savo asmenines santaupas, nei asmenų, kurie galėjo matyti pinigų skolinimo momentą; 9) sutuoktiniai pateikė informaciją, kad už paskolintas pinigines lėšas mokėjo 1 proc. palūkanas, fizinių asmenų teigimu, palūkanų atsisakė, kita dalis teigė, kad atsiskaitė šašlykais, tekila, arbata bei tortais; 10) nebuvo aptartos / numatytos paskolos sutarties įvykdymą užtikrinančios priemonės (garantas, palūkanos); 11) paskolų gražinimas numatytas neapibrėžtam laikotarpiui („kad gražins, kada galės, kada paprašys, kada turės“); 12) sutuoktinių oficialiai gautos 2012 m. pajamos sudarė 23 proc. visų gautų paskolų sumos; 13) dalies fizinių asmenų gaunamos pajamos lygios ar mažesnės už statistines vidutines vartojimo išlaidas vienam asmeniui, t. y. pagrindinė dalis fizinių asmenų yra pensininkai, neįgalumą turintys bei registruoti darbo biržoje; 14) fiziniai asmenys nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų (paskolos sutarčių) patvirtinančių paskolų suteikimą; 15) sutuoktiniai nėra pateikę pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911) bei nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius (forma PRC907) su L. L. .

Iš nustatytų aplinkybių visumos Inspekcija sprendė, kad iš minėtų fizinių asmenų sutuoktiniai realiai piniginių lėšų nesiskolino, paskolų sutarčių mokestinio patikrinimo metu nepateikė, buvo sudaryti tik formalūs paskolų suteikimo ir jų gražinimo faktų patvirtinimai su pažįstamais asmenimis. Pažymėta, kad sutuoktiniai skolintųjų sąrašą bei patvirtinimus pateikė mokestinio tyrimo metu, žinant apie mokestinio tyrimo metu nustatytą nepakankamą 2012 metų grynąjį piniginių lėšų likutį, siekiant pagrįsti pajamų šaltinius ir išvengti mokestinės prievolės. Sutuoktinių gautų paskolų realumas grindžiamas patvirtinimais, savo bei paskolų davėjų paaiškinimais, tačiau civilinių santykių dalyviai nepateikė piniginių lėšų perdavimo / gražinimo faktą pagrindžiančių vienareikšmiškų ir neginčytinų įrodymų.

Nors Pareiškėja ir jos sutuoktinis pastabose teigė, jog neprivalo pateikti formos PRC907 dėl su vienu asmeniu, su kuriuo per vienus kalendorinius metus sandorio suma viršija 50 000 Lt, nes minimas reikalavimas pagal MAĮ 42<sup>1</sup> straipsnio nuostatos įsigaliojo nuo 2013-01-01, tačiau Inspekcija, remdamasi MAĮ 42<sup>1</sup> straipsniu (2012-06-16 įstatymo Nr. XI-2078 redakcija), mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2015-12-17 įsakymu Nr. VA-114, 26 p., 2012-10-11 Inspekcijos viršininko 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“, pažymėjo, kad Pareiškėja su sutuoktiniu nėra pateikę pranešimo PRC911 bei PRC907, t. y. neinformavo mokesčių administratoriaus apie po 2011-01-01 gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius ir apie bet kokio pobūdžio 2012 metais sudarytus sandorius, kurių bendra suma su tuo pačiu asmeniu, viršija 50 000 Lt grynaisiais (nors sudaryto sandorio su L. L. suma – 100 000 Lt).

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu ir 69 str. 1 dalimi, pažymėjo, jog patikrinimo metu buvo surinkta pakankamai faktinių duomenų, o sutuoktiniai nepateikė dokumentų paneigiančių patikrinimo metu konstatuotas išvadas, iš kurių matyti, kad giminaičiai negalėjo disponuoti tokiais piniginių lėšų sumomis, kurios nurodytos dovanojimo / paskolų sutartyse. Inspekcija akcentavo, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y., jame fiksuotas veiksmas, sukeltantis atitinkamas mokestines

teisinis pasekmes, atitinka MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu.

**Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų per 2011 metus.** Nurodyta, jog sutuoktiniai gavo 1 859 954,87 Lt pajamas, iš jų: už 105 600 Lt pardavė nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini); 1,5 mln. Lt paskolą iš V. M. ; 2 400 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas; 4 500 Lt nekilnojamojo turto pajamas; 50 Lt individualios veikos pajamas; 19 400 Lt už parduotą nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini); 84 500 Lt už parduotą nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini); 15 000 Lt už parduotą automobilį *HONDA CR-V*; 21 600 Lt turto nuomos pajamas; 15 000 Lt vestuvių dovanų; 25 000 Lt dovanų iš Pareiškėjos mamos bei kt. Sutuoktiniai patyrė išlaidų už 413 261,37 Lt, iš jų: 1 247,40 Lt vartojimo išlaidas; už 104 000 Lt įsigijo nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini); grąžino 5 027,38 Lt paskolą; už 15 000 Lt įsigijo automobilį *HONDA CR-V*, už 15 000 Lt organizavo vestuves; patyrė 252 924,94 Lt išlaidas nekilnojamajam turtui įsigyti ((duomenys neskelbtini)); patyrė 17 502,83 Lt išlaidas pagal paaiškinimą bei kitų išlaidų. Inspekcija, įvertinusi 2011-01-01 Pareiškėjos ir sutuoktinio piniginių lėšų likutį 64 318,74 Lt, per 2011 m. gautas 1 859 954,87 Lt pajamas bei 413 261,37 Lt patirtas išlaidas, grynujų pinigų įnešimą 72 853,96 Lt bei išėmimą 11 580 Lt, patikrinimo metu konstatavo, jog sutuoktinių patirtos išlaidos grynaisiais 45 847,41 Lt viršijo gautas pajamas grynaisiais.

**Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų per 2012 metus.** Nurodyta, jog sutuoktiniai gavo 86 466,08 Lt pajamas, iš jų: A. G. grąžino 43 140 Lt skolą; gavo 1 736 Lt socialinę paramą ir 2 490 Lt laidojimo pašalpą; 12 418,63 Lt palūkanas; 1 194,78 Lt ligos (motinystės) pašalpą; 3 850 Lt individualios veiklos pajamas; 21 600 Lt turto nuomos pajamas ir kt. Sutuoktiniai patyrė 994 970,29 Lt išlaidas, iš jų: 346 834 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas ((duomenys neskelbtini)); 322 000 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas ((duomenys neskelbtini)); 138 500 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas ((duomenys neskelbtini)); paskolino 1 312,54 Lt A. G. (pagal vekselį); grąžino 1 312,54 Lt paskolą; 20 000 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas (duomenys neskelbtini); 16 559,13 Lt vartojimo išlaidas pagal paaiškinimą; 1 155 Lt veiklos išlaidas, mokesčius, kitas rinkliavas bei kt.

Išaiškinta, jog Inspekcija, įvertinusi 2012-01-01 Pareiškėjos ir sutuoktinio piniginių lėšų likutį 1 556 859,65 Lt (faktiškai nustatytas piniginių lėšų likutis banke 1 556 859,65 Lt, pinigų likutis ne banke 0 Lt), 2012 m. gautas 86 466,08 Lt pajamas bei patirtas nustatytas išlaidas 994 970,29 Lt, grynujų pinigų įnešimą 485 168,58 Lt (t. y. 403 977,60 Lt suma įnešta buvo eurais ir 81 190,98 Lt suma – litais) bei išėmimą 171 221,38 Lt (t. y. 93 267,18 Lt suma išsiimta eurais ir 77 954,20 Lt suma – litais), 2012-12-31 faktiškai nustatytą piniginių lėšų likutį banke 1 032 597,98 Lt, nustatė, kad 2012 m. sutuoktinių patirtos išlaidos grynaisiais 384 343,72 Lt viršijo gautas pajamas grynaisiais.

Nurodyta, kad mokesčių administratorius, Pareiškėjai mokėtinus mokesčius apskaičiavo, taikydamas išlaidų metodą, nustatytą Taisyklių 4.1, 6.3.3 punktuose, todėl, pasak Inspekcijos, šios aplinkybės patvirtina, kad mokesčių administratorius, nustatydamas patikrinimui reikšmingas aplinkybes – Pareiškėjai priklausančias mokėti mokesčių sumas, panaudojo teisės aktais leistinus bei tinkamus tokių duomenų surinkimo ir nustatymo metodus. Kadangi minėti duomenys, gauti panaudojus bei pritaikius specialias žinias, paprastai turi būti paneigiami tokių pat žinių pagrindu, o Pareiškėja tokių įrodymų su pastabomis neteikė, todėl Inspekcija padarė išvadą, kad ji nustatyta tvarka nepaneigė mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių apie jos nesumokėtų mokesčių apimtį ir jų dydį bei neįrodė savo teiginių teisingumo.

**Dėl apskaičiuoto GPM.** Inspekcija, pasisakydama dėl Pareiškėjos pastabų, jog pavedime tikrinti tikrinamasis laikotarpis buvo nurodytas 2012 metai, tačiau mokesčių mokesčių administratorius apskaičiavo už 2011–2012 metus, akcentavo, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmių, bei

vertino, jog pavedime tikrinti nenurodytas laikotarpis – „2011 metai“ nėra esminis procedūrinis pažeidimas, nes:

1. Pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimo tikrinti) surašymas yra būtina sąlyga mokestiniam patikrinimui pradėti bei jį vykdyti (Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 (toliau – Patikrinimo taisyklės), 18 punktą), bet pavedimu tikrinti mokesčių mokėtojas iš esmės yra tik informuojamas apie jo atžvilgiu pradėtą specifinę mokesčių administravimo procedūrą. Mokesčių mokėtoja asmeniškai (pasirašytinai) buvo supažindinta su 2016-01-06 pranešimu apie mokestinį patikrinimą Nr. (4.65)-FR0663-7.

2. Remiantis Patikrinimo taisyklių 10 punkte nustatytais pranešimo apie mokestinį patikrinimą rekvizitais bei tų pačių taisyklių 19 punkte numatytais privalomais reikalavimais pavedimo išrašymui, pastebėta, jog pranešime apie mokestinį patikrinimą ir pavedime nėra būtina nurodyti tikrinamojo laikotarpio. Pareiškėjos atveju patikrinimo dalykas (mokestis) pavedime buvo nurodytas kaip ir kiti privalomi rekvizitai.

3. Vadovaujantis MAĮ 66 str. 1 ir 2 dalies bei 68 straipsnio nuostatomis, pabrėžta, jog pagal bendrąją taisyklę, mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti ir pastebėjus (nustačius), kad mokestis buvo apskaičiuotas neteisingai, perskaičiuoti mokesčius ir su juo susijusias sumas, išlieka per visą mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties laikotarpį. LVAT 2015-11-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1881-516/2015 pasisakė, jog terminas apibrėžiamas konkrečiomis juridinę reikšmę turinčiomis faktinėmis aplinkybėmis bei išskyrė du kriterijus (pagrindus), nuo kurių atsiradimo taikomas ir skaičiuojamas terminas, t. y.: 1) pavedimo išrašymo data; 2) momentas kada atsiranda pareiga sumokėti mokestį.

4. Be to, pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimas tikrinti) yra tarpinis (procedūrinis) dokumentas, t. y. tik vienas iš šios mokesčių administravimo procedūros, kurios pabaigoje paprastai priimamas konkrečias materialines teises pasekmes sukeltantis sprendimas, metu priimamų dokumentų. Todėl pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą teisėtumas negali būti vertinamas pagal atskirą reikalavimą, t. y. toks pavedimas negali būti savarankiškas administracinės bylos dalykas (LVAT 2011-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1238/2011).

Inspekcija, remdamasi MAĮ 120 str. 1 dalimi, pažymėjo, jog vienas iš privalomų pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą elementų yra patikrinimo dalyko nurodymas. Nurodyta, jog patikrinimo dalykas „fizinių asmenų pajamų mokestis“ buvo įvardintas tiek 2016-01-06 pranešime apie mokestinį patikrinimą Nr. (4.65)FR0663-7, tiek 2016-01-05 pavedime tikrinti Nr. (4.65)FR0773-26. Tai, jog minėtuose dokumentuose nėra nurodytas laikotarpis – „2011 metais“ yra neprivalomas rekvizitas, nes tikrinamasis laikotarpis turi nepažeisti MAĮ 68 straipsnyje nustatytų terminų.

Pažymėta, jog Pareiškėja 2015-12-09 pateiktos (2015-12-09) patikslintos 2011 m. metinės pajamų deklaracijos priede GPM308V pajamų rūšies kodu 93 (individualios veiklos pajamos) deklaravo 50 Lt pajamų bei 15 Lt leidžiamų atskaitymų sumą, priede GPM308P pajamų rūšies kodu 01 (su darbo santykiais susijusios pajamos) deklaravo 2400 Lt bei 0 Lt išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą; priede GPM308N deklaravo 32500 Lt (25000 Lt + 7500 Lt) gautų dovanų sumą (46 pajamų rūšies kodu), pritaikiusi 0 Lt MPNPD, apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 5 Lt GPM sumą.

Kadangi mokestinio patikrinimo metu pagal MAĮ 70 str. 1 d. nustatyta, kad Pareiškėja 2011 m. gavo 22 923,71 Lt kitas apmokestinamąsias pajamas, su darbo santykiais susijusios pajamos – 2 400 Lt. Taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą apmokestinamos pajamos – 22 958,71 Lt (22 923,71 kitos su darbo santykiais nesusijusios pajamos, 35 Lt individualios veiklos pajamos), todėl apskaičiuota 3 444 Lt (22 958,71 Lt x 15 proc.) pajamų mokesčio suma. Įvertinus tai, kad Pareiškėja pateikė patikslintą 2011 metų (pateikta 2015-12-10) metinę pajamų deklaraciją, kurioje deklaravo mokėtiną 5 Lt GPM, kurį 2013-06-04 sumokėjo, už 2011 metus Inspekcija papildomai Pareiškėjai apskaičiavo 3 439 Lt (3 444 – 5), t. y. 996 Eur GPM.



Nurodyta, jog 2013-04-26 pateiktos 2012 m. metinės pajamų deklaracijos priede Pareiškėja pajamų rūšies kodu 01 (su darbo santykiais susijusios pajamos) deklaravo 36,36 Lt bei 0 Lt išskaičiuotą pajamų mokesčio sumą, priede GPM308V pajamų rūšies kodu 93 (individualios veiklos pajamos) deklaravo 3 850 Lt pajamų bei 1 155 Lt leidžiamų atskaitymų sumą, pritaikiusi 550 Lt MPNPD, apskaičiavo mokėtiną į biudžetą 322 Lt GPM sumą, kurią sumokėjo 2016-06-04.

Kadangi mokesčio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 d., nustatyta, kad Pareiškėja 2012 m. gavo 192 171,86 Lt kitų apmokestinamųjų pajamų, todėl gyventojos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą apmokestinamos pajamos – 194 903,22 Lt (192 171,86 Lt kitos su darbo santykiais nesusijusios pajamos, 36,36 Lt su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos bei 2 695 Lt individualios veiklos pajamos). Pajamų mokesčio suma nuo pajamų, apmokestinamų taikant 15 proc. tarifą, 29 153 Lt (194 353,22 Lt x 15 proc.). Inspekcija, įvertinusi tai, kad Pareiškėja 2013-04-26 pateikė 2012 metų metinę pajamų deklaraciją, kurioje deklaravo mokėtiną 322 Lt GPM, kuri 2016-06-04 sumokėjo, patikrinimo metu už 2012 metus papildomai apskaičiavo 28 831 Lt (29 153 – 322), t. y. 8 350,03 Eur GPM.

#### **Dėl delspinigių apskaičiavimo**

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 40 straipsnio 1, 4 ir 5 dalių, 96–99 straipsnių, GPMĮ 36 straipsnio 2 dalies, 26 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjai nesumokėjus 9 316,03 Eur, apskaičiavo 3 872,13 Eur GPM delspinigius.

Taip pat Inspekcija pasisakė dėl Pareiškėjos teiginių apie mokesčio patikrinimo sustabdymo laikotarpius bei motyvus, nurodydama, kad vykdydama 2016-01-05 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-26, Inspekcija atliko mokesčių mokėtojos mokesčio patikrinimą, o 2017-01-31 surašė patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)-FR0680-38, vadovaudamasi mokesčio patikrinimo tvarka, eigą ir patikrinimo rezultatų įforminimą reglamentuojančiomis MAĮ VI-ojo skyriaus normomis. Pastebėta, jog mokesčio patikrinimo, atliekamo mokesčių administratoriaus buveinėje, trukmė pagal MAĮ 119 straipsnio 6 punktą ir Patikrinimo taisyklių 40 punktą nėra ribojama. Mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė pasirinkti mokesčio patikrinimo trukmę, atsižvelgiant į vienintelę imperatyvaus pobūdžio sąlygą – būtinybę užtikrinti, kad mokesčio patikrinimas būtų atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Įvertinus patikrinimo metu surinktų aplinkybių visumą, mokesčio medžiagos apimtį ir pačių sutuoktinių įrodinėjimo aplinkybių mastą, konstatuota, jog patikrinimas buvo atliktas per objektyviai pateisinamą laikotarpį.

**Dėl baudų skyrimo.** Taip pat Inspekcija, vadovaudamasi LVAT praktika dėl baudos skyrimo taisyklės įtvirtinančios MAĮ 139 straipsnio 1 dalies taikymo, konstatavo, jog neskirti baudos už padarytus pažeidimus įstatyme nenumatyta, tačiau atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu tik iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, minėtas aplinkybes pripažino Pareiškėjos padėtį lengvinančiomis aplinkybėmis, o Pareiškėjos padėtį sunkinančią aplinkybę siejo su Pareiškėjo ginčijamo pažeidimo tikslu, mastu bei padarytos žalos dydžiu, tuo pačiu nuolatiniu išlaidų viršijimu. Įvertinusi Pareiškėjos atsakomybę lengvinančią aplinkybę bei sunkinančias aplinkybes, Inspekcija Pareiškėjai skyrė vidutinę 30 proc., t. y. 2 795 Eur GPM baudą (9 316,03 Eur x 30 proc.).

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2017-05-11 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-180, nurodydama šiuos nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus.

**Dėl patikrinimo akto patvirtinimo.** Teigiama, kad Pareiškėjos pateiktos pastabos buvo atmestos remiantis abstrakčiais ir bendro pobūdžio argumentais, tuo iš esmės apsunkinant Pareiškėjos galimybes ginčyti sprendimą. Pastebima, jog pastabų nagrinėjimas buvo sustabdytas iki bus išnagrinėtas pasiūlymas pasirašyti susitarimą, tačiau nevyko jokios derybos, nebuvo pateiktas joks konkretus pasiūlymas, todėl Pareiškėjai neaišku, kodėl buvo sustabdytas pastabų nagrinėjimas.

**Dėl pateiktų paaiškinimų.** Pasisakydama dėl sprendime nurodytos aplinkybės, jog keitė paaiškinimuose nurodytą 2010-01-01 turėtą grynujų pinigų kiekį, Pareiškėja atsikerta, kad pats mokesčių administratorius daug kartų keitė jos turėtų išlaidų apskaičiavimus ir, juos pakeitus, iš naujo pareikalavo pateikti paaiškinimus. Pasak Pareiškėjos, jos sutuoktinis, atsižvelgdamas į mokesčių administratoriaus paskaičiavimų pakeitimus, kiekvieną kartą bandydavo atkurti buvusią padėtį. Nesutikdama su mokesčių administratoriaus konstatuotu MAĮ numatytų reikalavimų: teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus, pateikti apskaitos duomenis, kitą informaciją, pažeidimu, Pareiškėja nurodo, kad jokie teisės aktai nenumato jai pareigos tvarkyti apskaitą, todėl ji jos ir netvarkė bei neturi ir negali turėti jokių apskaitos dokumentų ir registrų. Visą turimą informaciją ir dokumentus Pareiškėja nurodo pateikusi mokesčių administratoriui.

**Dėl automobilio *Honda CR-V* įsigijimo ir automobilio *Daewoo Matiz* pardavimo kainos.** Pasak Pareiškėjos, kadangi automobiliai *Honda CR-V* ir *Daewoo Matiz* buvo įgyti Pareiškėjos sutuoktinio V. T. iki santuokos, todėl Pareiškėja nurodo negalėjusi turėti duomenų apie šių automobilių įsigijimo kainas.

**Dėl gautų pajamų, patirtų išlaidų ir turėtų grynujų pinigų iki 2010 metų.** Nurodoma, jog Pareiškėja neteikė pastabų ir dėl pajamų, gautų už buto, esančio Medeinos g. 33-3, Vilniuje, nuomą, nes šis butas buvo įgytas jos sutuoktinio V. T. iki santuokos. Taip pat nurodoma, jog Pareiškėja neteikė pastabų dėl J. T. V. T. dovanotų lėšų.

Skunde nesutinkama su sprendimo teiginiais, kad Pareiškėja 2003-12-31 iš viso neturėjo pinigų, nes iš Pareiškėjos mamos L. L. paaiškinimų matyti, kad po tėvo mirties ji gaudavo našlaičių pensiją, kuri buvo kaupiama, o vėliau, sulaukus pilnametystės, perduota Pareiškėjai, taip pat Pareiškėja turėjo piniginių santaupų (iš giminaičių gautų dovanų ir pan.). Vėliau, dirbdama picerijoje padavėja kiekvieną darbo dieną Pareiškėja gaudavo ne mažiau kaip 50 Lt arbatpinigių. Laikomasi pozicijos, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio V. T. 2011 metais patirtos išlaidos grynaisiais 45 847,41 Lt neviršijo gautų pajamų grynaisiais, nes jų turimų lėšų bei gautų pajamų užteko patirtoms išlaidoms padengti.

**Dėl mamos paskolintų lėšų.** Tvirtinama, kad L. L. paskolą Pareiškėja (vienintelė L. L. dukra) gavo. Pastebima, kad patikrinimo akte nurodyta L. L. gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizė nebuvo pateikta, todėl Pareiškėja negalėjo su ja susipažinti. Iš L. L. paaiškinimų ir jos Socialinio draudimo knygelės duomenų daroma išvada, jog ji gaudavo didelį darbo užmokestį, pavyzdžiui, 1998 m. – 50 464 Lt, 2003 m. – 46 489 Lt, 2004 m. – 39 701 Lt, vėliau iki 2008 m. – daugiau kaip po 2 000 Lt (neto) per mėnesį, iš kurio galėjo susitaupyti netgi ženkliai didesnes sumas. Nurodoma, kad vėliau L. L. notarine dovanojimo sutartimi dovanavo savo dukrai I. T. jai suteiktą paskolą, todėl suteikta paskola ir nebuvo gražinta.

Papildomai nurodoma, kad L. L. nuo 1995 m. gaudavo pinigų perlaidas (per *Western Union*, AB „Swedbank“, banką „Snoras“) iš JAV gyvenančio brolio R. J. ir sūnėno S. J. . iš viso apie 18 000–19 000 USD, tačiau, pasak L. L. paaiškinimų, ji negali surinkti duomenų apie gautas iš JAV perlaidas iš nurodytų finansinių institucijų bei prašė mokesčių administratoriaus surinkti tokius duomenis. Pareiškėjai iš patikrinimo akto ir Inspekcijos sprendimo nėra aišku, ar tokie duomenys buvo surinkti ir tinkamai įvertinti.

**Dėl fizinių asmenų paskolintų lėšų.** Prieštaraujant sprendime patvirtintai patikrinimo akto išvadai, jog 30 fizinių asmenų 2012 metais Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui V. T. nepaskolino 372 200 Lt grynaisiais pinigais, teigiama, kad paskolų suteikimo faktai neigiami abstrakčiais argumentais, todėl Pareiškėjai neįmanoma ginčyti tokių teiginių, nes neaišku, apie kuriuos asmenis kalbama. Pastebima, kad prie patikrinimo akto buvo pridėti ne visų kreditorių paaiškinimai, todėl nėra aišku, ką paaiškino kiti kreditoriai.

Kadangi mokesčių administratorius sprendime, remdamasis atliktais D. V. , L. L. , S. Š. , S. R. , D. P. , L. B. operatyviais patikrinimais, nustatė, kad minėti asmenys piniginių lėšų neskolino, tačiau jokie duomenys apie šiuos patikrinimus nebuvo pateikti nei su

patikrinimo aktu, nei su sprendimu, Pareiškėja teigia negalinti nei patikrinti, nei ginčyti šių teiginių pagrįstumo.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog iš kai kurių skolintojų paaiškinimų matyti, jog jų paskolintos sumos nebuvo jiems ženklios, jų finansinės galimybės buvo ženkliai didesnės (pavyzdžiui, S. M. , paskolinęs 7 800 Lt, nurodė, kad jo atlyginimas – 2 500 Lt / mėn., pensija nuo 1999 m. – 1 600 Lt / mėn.; V. V. , paskolinęs 15 000 Lt, nurodė, kad jo atlyginimas „į rankas“ – 3 800 Lt; I. Š. , paskolinęs 7 800 Lt, nurodė, kad jo atlyginimas – 5 000 Lt / mėn.; A. J. ir T. J. paaiškino, kad 2011-12-19 SEB banke atgavo banko „Snoras“ indėlį – 20 708,45 Lt, iš kurių 15 000 Lt padėjo kaip indėlį, likusius 5 708,45 Lt išsigrynino, juos ir dar namuose turėtus 2 000 Lt paskolino).

Pareiškėjos nuomone, paskolų suteikimo faktai neigti argumentais, kurie patys prieštarauja vieni kitiems. Tvirtinama, kad paskolų užtikrinimo priemonių nebuvimą paaiškina su kreditoriais susiklostę giminystės ar artimos draugystės santykiai, t. y. būtų keisti atvejai, jei senelis, skolindamas anūkei, teta, skolindama dukterėčiai, artimas draugas, su kuriuo sieja ilgametė draugystė nuo vaikystės laikų, reikalautų suteiktos paskolos užtikrinimo. Be to, daugeliu atveju pasiskolintos sumos nebuvo tokio dydžio, kad būtų įprasta reikalauti kokio nors paskolos užtikrinimo. Pabrėžiama, kad kreditorių pasitikėjimas buvo pateisintas ir paskolos buvo gražintos. Tai, kad buvo skolinimasi iš giminystės ryšiais susijusių asmenų, negali paneigti paskolų suteikimo fakto.

Paaiškinama (tai buvo nurodyta ir mokestinio tyrimo metu), kad Pareiškėja su sutuoktiniu V. T. disponavo pinigineis lėšomis (likutis pagal bankų išrašus 2012-01-01 sudarė 1 556 859,65 Lt, 2012-12-31 sudarė 1 032 597,98 Lt), gautomis iš V. M. (1 500 000 Lt paskola), kurios naudotos tikslinėms investicijoms į nekilnojamąjį turtą, kurio įsigijimas buvo derinamas su V. M. . Todėl teigiama, kad šios lėšos negalėjo būti naudojamos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio asmeninėms reikmėms, jų išlaidoms dengti, o buvo saugojamos potencialiems sandoriams finansuoti.

Teigiama, kad sprendimo teiginys, jog fiziniai asmenys nežino, kokiam tikslui skolino savo asmenines santaupas, neatitinka tikrovės, nes nemaža dalis kreditorių nurodė paskolos suteikimo tikslą, pavyzdžiui, I. M. – namo statybai, U. S. – norėjo pirkti ar tai žemę, ar tai butą, S. M. – gyv. namo projektavimui ar statybai, I. Š. – pinigai reikalingi būstui įsigyti (ar tai namą statyti ar butą įsigyti) ir t. t. Tai, kad kai kurie iš kreditorių, praėjus beveik keturiems metams nuo paskolos suteikimo ir dviem metams po jos gražinimo, neprisiminė paskolos suteikimo tikslo, yra natūralu. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad nei vienas iš jų nepaneigė paskolos suteikimo fakto. Pareiškėjos nuomone, dauguma kreditorių tiksliai prisiminė paskolos aplinkybes, galėjo nurodyti net paskolos suteikimo mėnesį ar įvykį, per kurį paskola buvo suteikta, o tai, kad suteikiant paskolas nedalyvavo pašaliniai asmenys yra natūralu. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad nei vienas iš kreditorių nesivertė ir nesiverčia paskolų suteikimu, nesiekė ir nesiekia iš to užsidirbti, o turėdami tokią galimybę, pagalbėjo Pareiškėjai ir / ar jos sutuoktiniui kaip giminaičiams ar artimiems draugams.

Nurodoma, jog daugeliu atveju buvo nustatytas konkretus apibrėžtas paskolos gražinimo laikotarpis, pavyzdžiui, U. S. nurodė – 2014 m. pabaigoje, S. M. – po 1,5 metų, Lilija ir L. K. – dvejų metų laikotarpiui, V. V. – per dvejus metus, G. V. – sutarta gražinti 2014 metais sausio mėn., I. Š. – sutaria gražinti metų bėgyje, N. Š. – metams ir t. t. Kai kuriais atvejais paskolos gražinimas buvo apibrėžtas pareikalavimo momentu. Tačiau toks prievolės įvykdymo apibrėžimas yra vienas iš galimų prievolės apibrėžimo variantų ir nedaro tokio sandorio negaliojančiu (CK 6.53 straipsnis, 6.873 straipsnio 2 dalis), t. y. toks prievolės įvykdymo termino nustatymas ne tik yra teisėtas, bet ir reglamentuotas įstatymo. Taip pat remiantis CK 6.871 straipsnio 3 dalimi ir 6.878 straipsniu, pastebima, kad paskolos raštelio, vekselio išdavimas yra teisėti ir įstatymo reglamentuoti paskolos įforminimo būdai. Kadangi kreditoriai buvo apklausti jau jiems gražinus paskolas, po paskolos gražinimo praėjus vieneriems ar dvejais metams, todėl jie jiems išduotus paskolos raštelius ar vekselius jau buvo sunaikinę. Pastebima, jog kai kurie kreditoriai nurodė, kad jie nesutiko, kad jiems būtų išrašytas paskolos raštelis, kad jie suteikė paskolą be paskolos raštelio ar

vekselių, nes visiškai pasitikėjo Pareiškėja ir jos sutuoktiniu kaip giminaičiais. Tačiau paskolos sandorių neįforminimas rašytine forma taip pat nepadarė šių sandorių negaliojančiais (CK 1.93 straipsnio 2 dalis, 6.875 straipsnio 2 dalis).

**Dėl formos PRC907 nepateikimo.** Dėl formos PRC907 pateikimo Pareiškėjos motinos L. L. 2012 metų pradžioje suteiktos 100 000 Lt paskolos atveju, pastebima, kad MAĮ 29, 33, 40, 88, 95, 105 straipsnių pakeitimo ir papildymo ir įstatymo papildymo 42-1, 104-1, 104-2 straipsniais įstatymu, kuris buvo priimtas 2012 m. birželio 19 d., t. y. jau po paskolos sandorio su L. L. sudarymo, kuriuo MAĮ buvo papildytas 42-1 straipsniu, reglamentuojančiu informacijos apie sandorius pateikimą, įsigaliojo nuo 2013 m. sausio 1 d. Tvirtinama, kad minėtas įstatymas nenumatė 42-1 straipsnio galiojimo atgaline tvarka, t. y. jau iki įstatymo įsigaliojimo 2013 m. sausio 1 d. sudarytiems sandoriams. Todėl šis įstatymas negali būti taikomas iki 2013 m. sausio 1 d. sudarytiems sandoriams, tarp jų ir sandoriui su L. L. . Asmuo, sudarydamas sandorį, jau jo sudarymo metu turi žinoti taisykles, reglamentuojančias tokį sandorį, taip pat ir pranešimo apie tokį sandorį tvarką. Šiuo atveju jokių reikalavimų pranešti apie sudarytą sandorį jo sudarymo metu nebuvo.

**Dėl formos PRC911 nepateikimo.** Nors sprendime nurodyta, kad nebuvo pateiktas pranešimas apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, t. y. nepateikta forma PRC911, tačiau skunde pastebima, kad apie su minėtais 30 fizinių asmenų sudarytas paskolos sutartis VMI buvo informuota jau 2015-08-12.

Nurodoma, jog Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 104-1, 104-2, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, įstatymo papildymo 55-1 ir 61-1 straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo 18 straipsnio 2 dalis numatė, kad mokesčių mokėtojai nuo šio įstatymo įsigaliojimo dienos (įstatymo 18 straipsnio nuostatos įsigaliojo 2015 m. liepos 8 d.) iki 2016 m. birželio 30 d. informuotų mokesčių administratorių apie po 2011 m. sausio 1 d. gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius. Pastebima, jog 2015-08-12, kai VMI buvo informuota apie sudarytus paskolos sandorius, centrinis mokesčių administratorius informavimo tvarkos dar nebuvo nustatęs (Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklės buvo patvirtintos Inspekcijos viršininko 2015 m. gruodžio 17 d. įsakymu Nr. VA-114 „Dėl mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“), tačiau tai negalėjo įtakoti iki šių taisyklių įsigaliojimo atlikto pranešimo apie pasiskolintas pinigines lėšas. Pareiškėja mano, kad apie paskolos sandorius buvo pranešta tinkamai ir laiku.

**Dėl nurodyto patikrinimo dalyko.** Akcentuojama, kad patikrinimo akte nurodytas patikrinimo laikotarpis 2011-01-01–2012-12-31, tačiau Pareiškėja 2016-01-06 pranešimu apie mokestinį patikrinimą Nr. (4.65)FR0663-7 buvo informuota, kad mokestinio patikrinimo dalykas yra fizinių asmenų pajamų mokestis / gyventojų pajamų mokestis nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31. Todėl konstatuojama, jog Pareiškėja apie tai, kad buvo tikrinamas ir kitas, o ne tik pranešime apie mokestinį patikrinimą nurodytas laikotarpis, nebuvo informuota. Prieštaraujama Inspekcijos sprendimo išaiškinimui, jog nėra privaloma nurodyti tikrinamojo laikotarpio pranešime apie mokestinį patikrinimą, teigiant, jog patikrinimas turėjo būti atliktas būtent už laikotarpį, nurodytą pranešime, nes priešingu atveju netenka prasmės pats pranešimas apie mokestinį patikrinimą. Būtent vadovaudamasis šiuo pranešimu ir jame nurodytu numatomo patikrinimo dalyku mokesčių mokėtojas teikia paaiškinimus, įrodymus bei naudojami kitomis jam įstatymų suteiktomis teisėmis. Todėl neteisingai nurodytą tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėja laiko jos kaip mokesčių mokėtojos klaidinimu.

**Dėl patikrinimo laikotarpio ir delspinigių.** Remiantis LVAT praktika dėl mokesčių administratoriaus prievolės tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų (mokestinio patikrinimo sustabdymo motyvavimo), pastebima, kad pradėtas mokestinis tyrimas / patikrinimas buvo sustabdytas ir pratęsiamas nemotyvuotai, nurodant abstrakčias priežastis, iš kurių negalima spręsti apie veiksmų pagrįstumą, taip pat sprendimo priėmimas buvo sustabdytas iki bus išnagrinėtas pasiūlymas pasirašyti susitarimą, o už visus šiuos laikotarpius buvo apskaičiuoti delspinigiai. Tvirtinama, kad bent už šiuos laikotarpius, kai nemotyvuotai buvo sustabdytas mokestinis tyrimas / patikrinimas bei sprendimo priėmimas, delspinigiai negalėjo būti skaičiuojami.

**Dėl baudų skyrimo.** Pareiškėja nurodo, jog sprendime nepaaiškinta, kuo pasireiškė jos dalinis nebendradarbiavimas. Taip pat Pareiškėjai neaišku, kuo realiai pasireiškė jos padėtį sunkinančios aplinkybės, t. y. kokia kaltės forma, kokie tikslai, kokia pažeidimų trukmė ir pan., kokias išlaidas ji nuolat viršijo. Taigi, Pareiškėjai iš esmės yra nesuprantamas baudos dydžio skyrimo lengvinančių bei sunkinančių aplinkybių motyvavimas, o tai apriboja galimybę jai apskųsti baudos dydį.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas faktines aplinkybes bei teisinius argumentus, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-05-11 sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymo sumokėti GPM ir su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius tvirtintina, Pareiškėjai paskirtos GPM baudos dydis mažintinas iki 10 proc. GPM baudos dydžio.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų sumų, mokesčių administratoriui konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio V. T. išlaidos (šių asmenų santuoka sudaryta 2011 m. rugsėjo mėnesį, pasak sutuoktinių, bendras ūkis vedamas nuo 2010 metų) tikrintuoju 2011–2012 metų laikotarpiu viršijo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio V. T. pajamas, todėl ½ Pareiškėjos ir V. T. pajamas viršijanti išlaidų suma pripažinta Pareiškėjos nedeklaruotomis, apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestinta 15 proc. GPM.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, laikydamosi pozicijos, kad Inspekcija yra padariusi procedūrinio pobūdžio pažeidimų: tai yra ji nepagrįstai Pareiškėjai mokesčius apskaičiavo už 2011 metus, nes Pareiškėjai adresuotame pranešime apie mokestinį patikrinimą yra nurodyti tikrintini tik 2012 metai; taip pat mokesčių administratoriaus atliekamo mokestinio patikrinimo eiga buvo stabdoma, atnaujinama nenurodant motyvų, todėl, pasak skundo, už tokius laikotarpius delspinigiai neturi būti skaičiuojami. Pareiškėja taip pat laikosi pozicijos, jog Inspekcija jos pastabas išnagrino formaliai, pasisakydama dėl aplinkybių, dėl kurių ji pretenzijų nereiškė, nes jos buvo susijusios su jos sutuoktiniu iki santuokos sudarymo. Pareiškėja teigia, jog patikrinimo akte padarytos nepagrįstos išvados, kad ji tikrinamojo laikotarpio pradžioje neturėjo jokių santaupų, nes po tėčio mirties gaudavo našlaičio pašalpą, kurią mama kaupė ir perdavė Pareiškėjai sulaukus pilnametystės, yra gavusi dovanų iš giminaičių, be to, dirbdama padavėja picerijoje per darbo dieną gaudavo ne mažiau kaip po 50 Lt arbatpinigių. Pareiškėja teigia, kad jos mama iš tikrųjų yra paskolinusi jai 100000 Lt (sandoris dabar yra performintas į dovanojimo sandorį, tai yra Pareiškėjai pinigų gražinti nereikės), taip pat laikomasi pozicijos, kad 2012 metais nurodyti fizinių asmenų paskoliniai sandoriai buvo realūs. Be to, Pareiškėja laikosi pozicijos, kad ji neturėjo pareigos teikti mokesčių administratoriaus nurodytų pranešimų apie sudarytus sandorius, o Inspekcija netinkamai aiškino šių pranešimų pateikimą reglamentuojančius teisės aktus.

Atsižvelgdama į tai, jog Pareiškėja skunde yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, o faktinės su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios aplinkybės yra detalios aptartos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, Komisija šioje

sprendimo dalyje šių aplinkybių nekartos, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde nurodytus motyvus.

*Dėl mokesčių administratoriaus teisės tikrinti ir apskaičiuoti mokesčius už 2011 metus.* Iš bylos medžiagos nustatyta, kad mokesčių administratorius Pareiškėją patikrino ir mokesčius jai apskaičiavo pagal 2016-01-05 pavedimą tikrinti Nr. (4.65)FR0773-26. MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuoti arba perskaičiuoti mokestį mokesčių administratorius ar mokėtojas gali už einamuosius ir penkerius praėjusius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradeda mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti sausio pirmos dienos. Patikrinimo pradžia yra laikomas pavedimo tikrinimo išrašymas (MAĮ 120 str.), todėl mokesčių administratorius pradėjęs mokestinį patikrinimą 2016 m., turėjo teisę mokesčius apskaičiuoti ir perskaičiuoti už 2016 (einamieji) ir 2015, 2014, 2013, 2012, 2011 (penkeri praėję) metus. MAĮ 120 str. 1 dalyje yra įtvirtinti esminiai duomenys, kurie turi būti nurodomi pavedime tikrinti ir kurių buvimas apsprendžia mokesčių administratoriaus veiksmus konkretaus patikrinimo metu: patikrinimą atliksiančių pareigūnų pareigos, vardas, pavardė; tikrintino mokesčių mokėtojo pavadinimas; patikrinimo dalykas, patikrinimo pradžia ir pabaiga. Jeigu šie pavedime tikrinti nurodyti patikrinimo duomenys (pavyzdžiui, mokesčių administratoriaus pareigūnas, tikrintinas mokestis) patikrinimo eigoje keičiasi, tuomet pavedimas tikrinti turi būti papildomas, užpildant pavedimo tikrinti priedą, ir apie tai informuojamas mokesčių mokėtojas (Patikrinimo taisyklių 29 punktą). Tokiu būdu iš aptartų teisės normų nuostatų matyti, kad pavedime tikrinti turi būti nurodytas *tikrinimo dalykas, tai yra konkretus tikrintinas mokestis (mokesčiai, įmokos)*, reikalavimo nurodyti konkretų mokestinį laikotarpį įstatymų leidėjas neįtvirtina. Todėl mokesčių administratorius, išrašęs pavedimą tikrinti, turi teisę atlikti pavedime tikrinti nurodyto *dalyko (konkretaus mokesčio ar mokesčių)* patikrinimą ir mokesčio (ių) perskaičiavimą už MAĮ 68 str. 1 dalyje nurodytą laikotarpį. Ginčo atveju Pareiškėja mokesčių administratoriaus veiksmų neteisėtumą grindžia aplinkybe, jog pranešime apie mokestinį patikrinimą nurodytas tikrinimo dalykas – GPM nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31. Pasisakant dėl šių motyvų pažymėtina, kad iš MAĮ 121 straipsnio nuostatų, reglamentuojančių pranešimą apie mokestinį patikrinimą, darytina išvada, kad siunčiamo pranešimo paskirtis – sudaryti galimybę mokėtojui pasiruošti tikrinimo veiksmų atlikimui, paruošti administratoriui reikalingus dokumentus ar informaciją, atvykti pas mokesčių administratorių ar jį priimti mokėtojo buveinėje tam tikru metu ir pan. Atitinkamai MAĮ nurodyta, kad tam tikromis sąlygomis (kurios yra vertinamojo pobūdžio ir kurių sąrašas nėra baigtinis) toks pranešimas gali būti ir nesuunčiamas, jeigu dėl to gali pasunkėti ar būti negalimas patikrinimas (MAĮ 121 str. 3 dalis). Todėl, atsižvelgiant į MAĮ įtvirtintas mokesčių administratoriaus teises: pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti tikrinimo mastą ir laiką (MAĮ 114 str. 1 dalis); atlikti pavedime tikrinti nurodyto tikrinimo dalyko, tai yra nurodyto mokesčio (mokesčių) apskaičiavimą / perskaičiavimą, laikantis MAĮ 68 str. įtvirtintų reikalavimų, konstatuotina, kad mokesčių administratorius turėjo teisę, vykdydamas 2016-01-05 pavedimą tikrinti, apskaičiuoti GPM Pareiškėjai už 2011 metus. Pažymėtina ir tai, kad iš ginčo byloje pateiktos informacijos matyti, jog tiek mokesčių mokėtojais, tiek jos sutuoktiniui buvo žinoma apie tai, kokioje apimtyje bus atliekamas GPM patikrinimas, nes jau mokestinio tyrimo metu buvo prašoma pateikti dokumentus, susijusius ir su 2011 metais bei tokia informacija buvo teikiama, pavyzdžiui, 2015-05-04 paaiškinime nurodomos šiuo mokestiniu laikotarpiu gautos Pareiškėjos ir V. T. pajamos, patirtos išlaidos.

*Dėl Pareiškėjos grynųjų pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžia (2011-01-01).* Nustatyta, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2015-12-22 atlikus Pareiškėjos mokestinį tyrimą; mokestinis tyrimas pradėtas pagal 2015-03-16 užduotį, 2015-12-22 surašyta mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-2668, taip pat buvo atliktas ir Pareiškėjos sutuoktinio mokestinis tyrimas. Mokestinio tyrimo metu Pareiškėja ir jos sutuoktinis teikė mokesčių administratoriui paaiškinimus dėl jų turėto piniginių lėšų likučio, pajamų šaltinių ir pan. Ginčo byloje yra pateiktas 2015-05-04 V. T. vardu užpildytas ir pasirašytas paaiškinimas apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimas Nr. 4.65-

FR0698P-44 (1 akto priedas), paaiškinime pateikta informacija už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, nurodant, kad V. T. su Pareiškėja nuo 2010-01-01 vedė bendrą ūkį, taip pat pateikiant informaciją apie savo, Pareiškėjos, taip pat sūnaus, gimusio 2012 m. sausio mėnesį, pajamų šaltinius. Atsižvelgiant į šiame paaiškinime nurodytas aplinkybes, taip pat į tai, kad Pareiškėja kito paaiškinimo ir kitokio pobūdžio informacijos mokesčių administratoriui nepateikė, mokesčių administratorius šį paaiškinimą vertino kaip pateiktą abiejų sutuoktinių vardu. 2015-05-04 pateiktame paaiškinime laikotarpio pradžioje nurodytas likutis: 30000 Lt (toks likutis buvo grindžiamas išimtinai V. T. pajamomis), 2015-12-11 pateiktame paaiškinime Pareiškėjos sutuoktinis patikslino informaciją, nurodydamas, kad 2009-12-31 piniginių lėšų likutis ne banke sudarė 72555 Lt, pateikdamas didesnę likutį pagrindžiančius dokumentus. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu atliko tiek V. T., tiek Pareiškėjos pajamų ir išlaidų analizę, pripažindamas, kad 2011-01-01 (tikrinamojo laikotarpio pradžia) V. T. ir Pareiškėja galėjo disponuoti 63833,41 Lt grynųjų pinigų likučiu, kuris buvo susidaręs iš V. T. pajamų. Nors skunde Pareiškėja teigia, kad ji taip pat turėjo grynųjų pinigų, sukauptų iš našlaičio pašalpos, arbatpinigių (50 Lt per dieną), dovanų, o savo paaiškinimo dėl grynųjų pinigų likučio Pareiškėja nėra pateikusi, tačiau, Komisijos vertinimu, nurodyti Pareiškėjos skunde motyvai nesudaro pagrindo juos pripažinti pagrįstais. Komisijos vertinimu, išvada, jog Pareiškėja negalėjo turėti sukaupti grynųjų pinigų likučio yra paremta ne tik aplinkybe, jog Pareiškėja nėra pateikusi tokių duomenų mokesčių administratoriui, bet ir Pareiškėjos pajamų bei išlaidų analize. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja (gimusi 1983 m.) 2003-12-31 dienai turėto turto deklaracijos nėra pateikusi, todėl įvertinus tai, kad Pareiškėja iki šio laikotarpio niekur nedirbo, nebuvo įsigijusi verslo liudijimo ar įregistravusi individualios veiklos pagal pažymą, taip pat nenustačius kitų pajamų, konstatuota, kad 2003-12-31 Pareiškėja negalėjo turėti iki 50000 Lt grynaisiais pinigais. Įvertinus Pareiškėjos pajamas ir išlaidas iki 2010-01-01, nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2004 metų iki 2009 metų Pareiškėjos gautos pajamos buvo mažesnės arba lygios statistinėms vartojimo išlaidoms (iškelta Pareiškėjos versija, kad ji šiuo laikotarpiu nepatyrė vartojimo išlaidų, nes ją išlaikė sugyventinis, kurio ji nenurodė, kontrolės veiksmų atlikimo metu objektyviais duomenimis ir įrodymais nebuvo pagrįsta). Todėl atsižvelgiant į šias aplinkybes ir į tai, jog 2015-05-04 paaiškinime ar kitame dokumente Pareiškėjos turėtas grynųjų pinigų likutis, ar papildomi pajamų šaltiniai nebuvo nurodyti, konstatuota, kad Pareiškėja 2010-01-01 (2009-12-31) grynųjų pinigų likučio ne banke neturėjo. Įvertinęs Pareiškėjos ir jos sutuoktinio V. T. pajamas 2010 metais (pasak Pareiškėjos ir jos sutuoktinio, šiuo laikotarpiu jie vedė bendrą ūkį, santuoka sudaryta 2011 m. rugsėjo mėnesį), mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja ir V. T. 2011-01-01 galėjo disponuoti 63833,41 Lt lėšomis. Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo motyvų, pažymėtina, kad pagal MAĮ įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 str.). LVAT praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos, kad tiek teikiant paaiškinimus ir grindžiant pajamų šaltinius, tiek ginčijant mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes pagal MAĮ 67 str. 2 dalies nuostatas, mokesčių mokėtojui tenka pareiga pateikti objektyvius, abejonių nekeliančius įrodymus dėl pajamų šaltinio realumo, tikrumo, realaus lėšų gavimo iš nurodyto šaltinio. Ginčo atveju Pareiškėja nurodė abstraktus pobūdžio aplinkybes dėl papildomų pajamų šaltinių, jų nepagrįsdama jokiais objektyviais įrodymais, nenurodydama nei santaupų dydžio, nei aplinkybių, susijusių su šių lėšų perdavimu, saugojimu, laikymu ir pan., be to, iš Inspekcijos patikrinimo akte (5–6 psl.) esančių duomenų matyti, kad nei mokesstinio tyrimo, nei patikrinimo metu Pareiškėja nebuvo pateikusi informacijos, kad ji turėjo sukaupti santaupų ir jos santaupų šaltinis buvo iki pilnametystės gauta našlaičio pašalpa, gauti arbatpinigiai, dovanos, todėl abstrakčios Pareiškėjos skunde nurodytos aplinkybės nepagrindžia papildomų Pareiškėjos nurodytų pajamų šaltinių buvimo ir į šiuos Pareiškėjos motyvus nėra atsižvelgiama.

*Dėl piniginių lėšų gautų iš Pareiškėjos mamos.* Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija dėl nepripažintos Pareiškėjos 2012 metais iš mamos L. L. gautos 100000 Lt

paskolos. Mokesčių administratorius, vertindamas 2011–2012 metų Pareiškėjos (jos) šeimos pajamų šaltinius, pripažino, kad Pareiškėjos mama 2011 m. rugsėjo mėnesį Pareiškėjos vestuvių proga padovanojo 25000 Lt, tačiau kritiškai vertino Pareiškėjos nurodytas aplinkybes dėl Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 2012 metais paskolintų 100000 Lt, kurie 2017 m. notarine dovanojimo sutartimi buvo įforminti kaip Pareiškėjai padovanotos lėšos. Pasisakant dėl minėtų aplinkybių paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad siekiant pagrįsti patirtų išlaidų padengimą atitinkamo pajamų šaltinio lėšomis, pajamų šaltinis turi būti net tik realus, bet ir turi būti objektyvios aplinkybės, kurios pagrįstų lėšų perdavimą konkrečiam mokesčių mokėtojui. Vilniaus AVMI yra atlikusi L. L. operatyvų patikrinimą, kurio metu nustatė aplinkybes, kad L. L. galėjo disponuoti apie 66 tūkst. Lt grynaisiais pinigais, taip pat operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, jog L. L. nėra pateikusi pranešimo forma PRC907 apie 2012 metais sudarytą sandorį, kurio suma viršijo 50000 Lt grynaisiais pinigais. Byloje taip pat nėra pateiktą duomenų, kad pranešimą būtų pateikusi pati Pareiškėja, nėra pateikta rašytinių susitarimų dėl nurodomų paskolos lėšų perdavimo, nėra duomenų dėl šių lėšų perdavimo, o aplinkybės dėl lėšų perdavimo yra grindžiamos Pareiškėjos ir jos mamos paaiškinimais, taip pat jau po atliktų kontrolės veiksmų sudaryta notarine dovanojimo sutartimi, kurioje nurodyta, jog lėšos buvo paskolintos 2012 metais, ir dabar jos laikytinos padovanotomis lėšomis. Todėl vertinant aptartų aplinkybių visumą, konstatuotina, kad nei Pareiškėjos, nei jos mamos (tai yra bylos baigiami suinteresuotų asmenų) tvirtinimai nepagrindžia realaus šių lėšų perdavimo Pareiškėjos šeimai, nes ginčo byloje nėra šių lėšų perdavimą pagrindžiančių objektyvių duomenų, operatyvaus patikrinimo metu surinkta informacija nepatvirtina, kad L. L. būtų disponavusi tokio dydžio lėšomis, kurios nurodomos paskolintos dukrai, nei Pareiškėja, nei jos mama nėra pateikusių nustatytos formos pranešimo apie sudarytus sandorius. Nors skunde akcentuojamos aplinkybės, kad mokesčių administratorius netinkamai aiškina ir taiko norminį aktą, reglamentuojantį informacijos mokesčių administratoriui teikimą, užpildant pranešimo PRC907 formą, neteisingai aiškindamas norminio akto galiojimą ir taikymą, tačiau su Pareiškėjos skundo motyvais Komisija neturi teisinio pagrindo sutikti. Paminėtina, kad pareiga teikti informaciją apie sandorius, kurie viršija 50000 Lt ir kurie nebuvo sudaryti notarine forma, atsiskaitant grynaisiais pinigais buvo nustatyta 2012-06-19 MAĮ 29, 33, 40, 88, 95, 105 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 42<sup>1</sup>, 104<sup>1</sup> ir 104<sup>2</sup> straipsniais įstatymu Nr. XI-2078 (šis įstatymas įsigaliojo nuo 2013-01-01). Tai yra MAĮ 42 (1) str. nustatyta, kad tokia pareiga yra realizuojama nurodytą informaciją pateikiant vieną kartą per kalendorinius metus centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais. Detali tokios informacijos pateikimo tvarka yra įtvirtinta Inspekcijos viršininko 2012-10-11 įsakymo Nr. VA-92 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formos, papildomo lapo PRC907P formos bei jos pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintose taisyklėse. Aptariamo Inspekcijos viršininko įsakymo 3 punkte nustatyta, jog PRC907 forma, papildomo lapo PRC907P forma naudojama, teikiant informaciją apie 2012 m. ir vėlesniais metais sudarytus sandorius. Taisyklių 31 punkte numatyta, kad gyventojai pranešimą mokesčių administratoriui pateikia iki kalendorinių metų, einančių po ataskaitinio laikotarpio, gegužės 1 dienos. Atsakant į Pareiškėjos skundo motyvus, pažymėtina, kad šie teisės aktai nustatė ne sandorio sudarymo sąlygas ir taisykles (kurios įprastai turi būti žinomos sandorio sudarymo metu), o informacijos apie sandorius pateikimo pareigą bei šios pareigos realizavimo tvarką, todėl aplinkybė, jog nurodomo sandorio sudarymo metu (teigiama, kad jis buvo sudarytas 2012 m. gegužės mėnesį) šie teisės aktai negaliojo, nesudaro pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija, kad pareigos pranešti apie tokį sandorį nebuvo. Tokiu būdu pagal aptartas teisės normas mokesčių mokėtojams atsirado pareiga teikti informaciją apie 50000 Lt viršijančius sandorius, sudarytus ne notarine forma ir įvykdytus grynaisiais pinigais, ir tokia informacija apie 2012 metais sudarytus sandorius turėjo būti pateikta iki 2013 m. gegužės 1 d. Atsižvelgiant į tai, jog MAĮ pakeitimo ir papildymo atitinkamais straipsniais įstatymu Nr. XI-2078 numatydamas papildomas pareigas mokesčių mokėtojams įstatymų leidėjas siekė „<...>



sumažinti pajamų slėpimo, įsigyto turto pagrindimo fiktyviais pajamų gavimo šaltiniais bei mokesčių nemokėjimo riziką <...>“ (aiškinamojo rašto dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 29, 33, 40, 88, 95, 105 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 42<sup>1</sup>, 104<sup>1</sup> ir 104<sup>2</sup> straipsniais įstatymo projekto (2.1 punktą)), todėl MAĮ 42 (1) str. 3 dalyje buvo nustatyta nuostata, jog, 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. Gyventojas pavėluotai pateikta arba patikslinta šiame straipsnyje nurodyta atitinkamo laikotarpio informacija nevertinama, jeigu dėl gyventojų kompetentinga valstybės institucija yra jau pradėjusi mokestinį patikrinimą arba kitą šio Įstatymo 143 straipsnyje nurodyto teisės pažeidimo tyrimą. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai atsisakė pripažinti tariamai 2012 m. pavasarį L. L. Pareiškėjai suteiktą 100000 Lt paskolą realiu Pareiškėjos (jos šeimos) pajamų šaltiniu. Pateikta 2017 m. kovo 13 d. notarinė dovanojimo sutartis, kurioje Pareiškėja ir jos mama L. L. patvirtina, kad 2012 m. yra sudariusios ir pasirašiusios paskolos raštelį, kuriuo Dovanotoja paskolino, o Dovanos gavėja įsipareigojo grąžinti 100000 Lt, vertintina kaip Pareiškėjos gynybinė pozicija ir siekis sandorio forma atitinkančiu įrodymu pagrįsti su jos apmokestinimu susijusias ir apmokestinimą įtakojančias, tačiau kitais objektyviais įrodymais nepagrįstas, aplinkybes, nes dovanojimo sandoris sudarytas tarp artimais giminystės santykiais susijusių asmenų; sandoryje nurodytos aplinkybės dėl paskolinių santykių buvimo remiasi tik tų pačių sandorio šalių tvirtinimu. Pažymėtina, jog paskolos santykius pagrindžiantis ir tarp šalių 2012 m. (tikslī data nenurodyta) surašytas, dovanojimo sutartyje minimas paskolos raštelis mokesčių administratoriui pateiktas nebuvo, pati L. L. 2015-09-15 paaiškiniame Nr. (4.65)-339-KD-2004, atsakydama į klausimą, ar buvo surašyti paskolų sutarčių dokumentai, mokesčių administratoriui nurodė, jog paskolos sutarties nebuvo, nes pinigų skolino dukrai; norminių aktų reikalaujama informacija apie tokio pobūdžio sandorį mokesčių administratoriui nebuvo pateikta. Paminėtina ir tai, jog informacija apie šį pajamų šaltinį nėra nurodyta ir Pareiškėjos sutuoktinio V. T. 2015-05-04 pateiktame paaiškiniame apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindime už 2010–2014 metus, kur V. T. mokesčių administratoriui yra nurodęs ženkliai mažesnes savo, Pareiškėjos ir 2012 m. sausio mėnesį gimusio sūnaus pajamas (pavyzdžiui, 4500 Lt sūnaus dovanos krikštynų ir gimtadienio proga).

*Dėl 2012 m. gautų paskolų iš fizinių asmenų.* Pareiškėja ir jos sutuoktinis mokesčių administratoriui mokestinio tyrimo metu 2015-08-12 pateikė fizinių asmenų sąrašą, kuriame nurodyti 30 fizinių asmenų Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 2012 metais yra paskolinę 372200 Lt ir kuriems, pasak pateiktame sąraše nurodytos informacijos, yra sumokėta 2722 Lt palūkanų (šiam sąraše yra nurodyta ir L. L. , Pareiškėjams paskolinusi 100000 Lt, nenumatant mokėti palūkanų, tačiau, atsižvelgiant į tai, kad dėl šių paskolinių santykių jau yra pasisakyta Komisijos sprendime, šioje sprendimo dalyje paskoliniai santykiai su L. L. papildomai nebus aptariami). Sąraše nenurodyta konkreti paskolos suteikimo data (mėnuo, diena), o tik nurodyta, kad lėšos paskolintos 2012 metais, grąžintos 2013 arba 2014 metais, konkretus mėnuo ir diena nenurodyti, nurodomos skolinamos lėšos nuo 30000 Lt iki 5000 Lt. Pareiškėjai mokesčių administratoriui nepateikė paskolinių santykių susidarymą pagrindžiančių dokumentų: paskolos sutarčių, paskolos raštelių ar kitų dokumentų, taip pat lėšų perdavimą pagrindžiančių dokumentų, nurodydami, kad lėšos buvo skolinamos grynaisiais pinigais, pateikti asmenų rašytiniai patvirtinimai. Vilniaus AVMI atliko dalies nurodytų asmenų: D. P. , D. V. , S. Š. , S. R. , L. B. operatyvius patikrinimus; kitus fizinius asmenis apklausė. Įvertinusi surinktą informaciją, Inspekcija patikrinimo akte konstatavo, jog realiai paskoliniai šalių santykiai nebuvo susiklostę, o informacija apie skolintas lėšas buvo pateikta, siekiant pagrįsti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio lėšų, kurios buvo panaudotos 2012 metais patirtoms išlaidoms, trūkumą. Įvertinus Pareiškėjos skundo motyvus dėl 2012 metais galimai buvusių paskolinių santykių, mokesčių administratoriaus surinktą informaciją ir nustatytas aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėja neįrodė ir nepagrindė, jog jos ir

sutuoktinio 2015-08-12 pateiktu sąrašu, pateiktais šių asmenų rašytiniais patvirtinimais, paaiškinimais grindžiami paskoliniai santykiai buvo realūs dėl šių aplinkybių:

1. LVAT praktikoje įprastai pirmenybė teikiama pirminiems, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007; 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-695/2009), o situacija, kai mokestines prievoles įtakojantys dokumentai ir įrodymai yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertintina kritiškai (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016), nes, teismo manymu, nors tai „nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu“, taip pat teismas kritiškai vertina įrodymus, kurie teikiami su mokėtoju susijusių asmenų, jeigu šie duomenys nėra pagrįsti kitais objektyviais įrodymais, o atliktiems veiksams nepateikiamas logiškas paaiškinimas (2010-09-06 nutartis adm. Nr. A-556-983/2010; 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013). Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis pirminiame 2015-05-04 Vilniaus AVMI pateiktame paaiškiniame nėra nurodęs tokių pajamų šaltinių kaip iš fizinių asmenų 2012 metais skolintos lėšos, kurių bendra suma yra 372200 Lt, nors paaiškiniame yra nurodęs ženkliai mažesnio dydžio tiek savo, tiek Pareiškėjos, tiek sūnaus pajamų šaltinius. Visais nurodomais paskolų teikimo atvejais apklausti fiziniai asmenys patvirtino paskolų suteikimą, nurodydami, kad juos su Pareiškėja arba jos sutuoktiniu sieja giminystės arba draugystės santykiai, todėl, esant tokioms aplinkybėms, kai giminystės / draugystės santykiais susijusių asmenų galimai sudaryti paskoliniai santykiai nėra grindžiami jokia kita objektyvia, su paskolos davėjais ir paskolos gavėjais nesusijusia informacija, įrodančia realų paskolų sutarčių sudarymą ir lėšų perdavimą, įvertinant paskolinius santykius pagrindžiančios informacijos atsiradimo laiką ir aplinkybes, nesudaro pagrindo Pareiškėjos (jos sutuoktinio) pateiktą informaciją pripažinti patikima ir objektyvia.

2. Susipažinus su fizinių asmenų operatyvių patikrinimų duomenimis, taip pat fizinių asmenų paaiškinimais matyti, kad dalis šių fizinių asmenų (D. V. , S. Š. (nustatyta, kad buvo paėmusi vartojimo paskolą, kurią buvo pervedusi savo dukrai) neturėjo lėšų suteikti nurodytas lėšas, kitų asmenų (D. P. , S. R. , L. B. ) galimybės disponuoti nurodomomis paskolintomis lėšomis nebuvo paneigtos, tačiau mokesčių administratorius nustatė akivaizdžius prieštaravimus tarp Pareiškėjos (jos sutuoktinio) nurodomų paskolų suteikimo aplinkybių ir paskolos davėjų nurodomų aplinkybių: skiriasi tariamas paskolų grąžinimo laikas, nei vienas iš asmenų nenurodė tikslaus paskolų suteikimo laiko, vietos, visais atvejais tariami paskolos davėjai nurodė, kad dėl palūkanų nebuvo tartasi dėl artimų paskolos davėjų ir gavėjų santykių, ar jų atsisakyta (L. B. ), ar už palūkanas atsiskaityta šašlykais, tekila (D. P. ), kai Pareiškėja su sutuoktiniu pateiktame 16 akto priede yra nurodžiusi konkrečias paskolos davėjams išmokėtas palūkanų sumas už paskolintas lėšas. Susipažinus su mokesčių administratoriaus surinkta informacija, matyti, jog visais atvejais nebuvo pateikti paskolų suteikimą pagrindžiantys dokumentai, motyvuojant tuo, kad grąžinus paskolas, jie būdavo sunaikinti, tam tikrais atvejais nurodoma, jog sutartys nebuvo pasirašytos, taip pat nepateikti pinigų perdavimą pagrindžiantys dokumentai (nurodant, kad paskolos buvo suteiktos grynaisiais pinigais, tokiu pat būdu ir grąžintos), o paskoloms panaudoti pinigai buvo laikomi ir kaupiami namuose grynaisiais pinigais, nors pagal mokesčių administratoriaus surinktą informaciją nustatyta, kad bankinių operacijų vykdymas buvo įprastas tiek paskolos davėjų, tiek Pareiškėjos (jos sutuoktinio) atsiskaitymo, lėšų gavimo būdas (pavyzdžiui, D. P. dirbo banke, pajamas gaudavo bankiniais pavedimais, naudojosi sergančios mamos lėšomis banko sąskaitose, V. T. V. M. lėšas pervedė pasinaudodama banko paslaugomis). Nors visi asmenys nurodė artimai pažinoję Pareiškėją ir (ar) jos sutuoktinį, tačiau nė vienas iš apklaustų asmenų nenurodė konkrečios darbinės / profesinės veiklos, kuria užsiima ar verčiasi Pareiškėjos šeima, pateikdami skirtingą informaciją apie skolinamų lėšų panaudojimo paskirtį: namo statybai, nekilnojamajam turtui ar visai nenurodydami galimos lėšų panaudojimo paskirties, nesidomėjo jų galimybėmis grąžinti paskolintas lėšas, nors iš

patikrinimo akte esančių duomenų matyti, kad Pareiškėjos (jos sutuoktinio) pajamos iš darbinės ar kitos veiklos nebuvo didelės lyginant su suteiktų paskolų dydžiu.

3. Komisijos vertinimu, Pareiškėjų pateikta versija dėl paskolinių santykių buvimo, kai Pareiškėja su sutuoktiniu 2012 metais įvairiu metu kreipiasi į giminaičius / draugus, prašydami paskolinti pinigų, didžiąja dalimi skolintomis lėšomis ketindami finansuoti nekilnojamojo turto įsigijimą, tuo pačiu metu disponuodami V. M. (su kuria V. T. sieja artimi santykiai) lėšomis, kurios, pasak sutuoktinių, skirtos taip pat nekilnojamajam turtui įsigyti; o asmenys savo lėšas (tam tikrais atvejais savo santaupas, dalis asmenų yra pensininkai, registruoti darbo biržoje, gaunantys mažas pajamas) skolina Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui, nesidomėdami nei kokia veikla jie užsiima, nei iš kokios veiklos (pajamų) lėšos bus gražintos, neaptardami paskolos gražinimo sąlygų prieštarauja įprastinei gyvenimo logikai, todėl vertintina kaip sutuoktinių gynybinė pozicija. Paminėtina ir tai, kad pateikta versija nei tariamų paskolų davėjams, nei gavėjams nesukelia jokių teisinių pasekmių, nes laikantis pasirinktos pozicijos, yra sukuriamas formalus pajamų šaltinis Pareiškėjos šeimai 2012 m. trūkstamoms lėšoms pagrįsti, tačiau, kadangi šalys laikosi pozicijos, kad lėšos jau gražintos, o paskolas pagrindžiantys dokumentai nebuvo surašyti ar yra sunaikinti, tariamų paskolų gavėjai nerizikuoja sulaukti ginčų ar formalių reikalavimų dėl neva skolintų lėšų susigrąžinimo. Nors skunde akcentuojama, jog tariamai skolintos lėšos skolintojams nėra didelės, lyginant su pačių skolintojų paaiškinimuose nurodomomis skolintojų pajamomis, tačiau ši aplinkybė, kaip ir skolintojo galimybė disponuoti nurodomomis pajamomis negali būti pripažinta esmine, pagrindžiant paskolos realumą, nes pajamų šaltinių (kuriais grindžiamos, pavyzdžiui, skolinamos, dovanojamos lėšos) turėjimas / neturėjimas teismų praktikoje vertinamas tik kaip netiesioginis įrodymas dėl galimo lėšų perdavimo (neperdavimo), todėl šio įrodymo įtaka ginčytinoms aplinkybėms vertintina kartu su kitais byloje pateiktais duomenimis, nes turi būti nustatyta dviejų aplinkybių sutaptis: pajamų šaltinio realumas ir realus piniginių lėšų perdavimas konkrečiam mokesčių mokėtojui. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Atsižvelgiant į tai, jog nėra pateikti įrodymai, pagrindžiantys paskolinių lėšų perdavimą Pareiškėjai / jos sutuoktiniui, konstatuotina, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio jau prasidėjus kontrolės veiksams pateikta versija apie grynaisiais pinigais gautas paskolas iš giminaičių / draugų, vertintina kaip formali gynybinė pozicija, todėl į ją atsižvelgti Komisija neturi pagrindo.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde dėstomų motyvų dėl pranešimo formos PRC911 nepateikimo, Komisija sutinka su Pareiškėjos pozicija, jog ši aplinkybė, Komisijos vertinimu, neįtakoja patikrinimo akte nustatytų aplinkybių. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 104-1, 104-2, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, Įstatymo papildymo 55-1 ir 61-1 straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo (2015-06-25 įstatymas Nr. XII-1897) 18 str. 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojais iki 2016 m. birželio 30 d. centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011 m. sausio 1 d. gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant paskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktų nustatyta tvarka. Jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016 m. birželio 30 d. tokios informacijos mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją *neatsižvelgia ir jos nevertina*. Remiantis šia nuostata, Inspekcijos 2015-12-17 viršininko įsakymu Nr. VA-114 buvo patvirtintos Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei patikslinimo taisyklės (toliau – Mokesčių mokėtojo pranešimo apie pajamas ir turtą Taisyklės) ir PRC911 forma. Iš aptartų teisės aktų turinio

matyti, jog jie nustato informacijos apie pajamų šaltinius, kurie panaudoti po 2011 m. sausio 1 d. tiek Lietuvoje, tiek užsienyje įsigytam turtui (turtas aptartas Mokesčių mokėtojo pranešimo apie pajamas ir turtą Taisyklių 6.1–6.9 punkte), pateikimą, nes *tik pateikus informaciją apie šaltinius*, kurie yra gauti ankstesniu laikotarpiu (nuo 2004 m. sausio 1 d., pavyzdžiui, dovanos, paskolos, gautos ne anksčiau nei 2004 m. sausio 1 d., kurios gautos grynaisiais pinigais, ne pagal notarinės formos sandorius, niekur nedeklaruotos), mokėtojas jais galės grįsti įsigytą turtą, o mokesčių administratorius privalės vertinti jų realumą ir tikrumą. Tokios informacijos nepateikus (tai yra neišviešinus gautų pajamų šaltinių Mokesčių mokėtojo pranešimo apie pajamas ir turtą Taisyklėse nustatyta tvarka), mokesčių administratorius neturės pareigos vertinti informacijoje nenurodytų, o nurodomų vėliau, šaltinių tikrumo ir realumo. Tokios informacijos pateikimas pats savaime *nepagrindžia* pajamų šaltinių realumo ir tikrumo, nes kontrolės veiksmų atlikimo metu, jeigu pajamų šaltiniai bus nurodyti informacijos pateikimo formoje PRC911, mokesčių administratoriui suabejojus jų tikrumu, jis savo priemonėmis galės įvertinti šaltinių realumą ir tikrumą. Informaciją apie galimai iš fizinių asmenų gautas paskolas Pareiškėja ir jos sutuoktinis pateikė 2015-08-12 mokestinio tyrimo metu, tai yra šie pajamų šaltiniai mokesčių administratoriui buvo išviešinti dar iki norminių aktų, reglamentuojančių informacijos pateikimo būdą, priėmimo ir įsigaliojimo. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nurodytų šaltinių realumą ir tikrumą mokesčių administratorius įvertino atlikto patikrinimo metu, patikrinimo akte laikydamasis pozicijos, kad tokių pajamų šaltinių Pareiškėjos šeima nėra realiai gavusi. Todėl tai, jog Pareiškėja nepateikė informacijos apie ginčo šaltinius PRC911 formoje negali būti vertinama kaip papildoma aplinkybė, pagrindžianti paskolinių santykių nerealumą.

*Dėl mokestinio patikrinimo eigos, pastabų nagrinėjimo sustabdymo, patikrinimo eigos pratęsimo ir delspinigių skaičiavimo už šiuos laikotarpius.* Pareiškėja skunde dėsto motyvus, susijusius su tuo, jog jos patikrinimo eiga buvo be pagrindo stabdoma, todėl jai neturi būti skaičiuojami delspinigiai už nepagrįstus patikrinimo eigos sustabdymo laikotarpius. Iš byloje pateiktos informacijos matyti, jog Pareiškėjos patikrinimas pradėtas 2016-01-05, numatytas pabaigimo terminas 2016-03-07. Iš 2016-02-05 pavedimo tikrinti 2016-02-09 priedo Nr. (4.65)FR0773-467 matyti, jog patikrinimo eiga 2016-02-09 buvo sustabdyta dėl negautos informacijos iš kitų asmenų. Pavedimo tikrinti 2016-08-25 priedu Nr. FR0773-2239 mokestinis patikrinimas pratęstas nuo 2016-08-25 iki 2016-10-25 dėl gautos informacijos vertinimo, 2016-10-25 pavedimo tikrinti priedu Nr. (4.65)FR0773-2661 patikrinimas pratęstas nuo 2016-10-26 iki 2016-12-21 dėl papildomos informacijos gavimo iš kitų mokesčių mokėtojų ir jos vertinimo, 2016-12-20 pavedimo tikrinti priedu Nr. FR0773-3088 pavedimas tikrinti pratęstas iki 2017-01-31 dėl Pareiškėjos sutuoktinio pateiktos informacijos vertinimo, Inspekcija 2017-01-31 Pareiškėjai surašė patikrinimo aktą. Sutiktina su Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija, kad MAĮ nuostatos, reglamentuojančios mokestinio patikrinimo trukmę, neriboja patikrinimo trukmės, mokestinį patikrinimą atliekant mokesčių administratoriaus įstaigoje, apribojimai numatyti atliekant mokestinį patikrinimą nuvykus pas mokesčių mokėtoją (MAĮ 119 str. 1 dalis), tačiau patikrinimas turi būti atliekamas per kaip įmanoma trumpesnį laiką. Pareiškėjos mokestinis patikrinimas truko apie 1 metus. Iš byloje pateiktos informacijos matyti, jog patikrinimo eiga vieną kartą buvo sustabdyta, keletą kartų patikrinimo trukmė buvo pratęsta, visais atvejais apie šiuos veiksmus būdavo nurodoma pavedimo tikrinti prieduose ir apie tai informuojami mokesčių mokėtojai. Iš esančių duomenų nustatyta, jog patikrinimas buvo sustabdytas dėl susijusio asmens atžvilgiu atliekamo kontrolės veiksmo (buvo vertinamos V. T. mamos J. T. galimybės V. T. dovanoti jo paaiškinimuose nurodomas atitinkamas pinigų sumas), patikrinimas pratęsiamas siekiant įvertinti informaciją, gautą tiek iš Pareiškėjos, tiek iš jos sutuoktinio (pavyzdžiui, 2016-10-04 paaiškinimas apie vartojimo išlaidas bei kitas išlaidas, V. T. 2016-12-08 (gautas 2016-12-07) paaiškinimas). Todėl įvertinus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vykdytus sandorius, aplinkybes, susijusias tiek su iki tikrinamojo laikotarpio, tiek tikrinamuoju laikotarpiu gautomis pajamomis, mokesčių administratoriaus surinktos ir įvertintos informacijos turinį ir apimtį, konstatuotina, jog ginčo atveju nėra pagrindo

pripažinti, kad Pareiškėjos patikrinimo eiga buvo vilkinama ir spręsti Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo už šiuos laikotarpius klausimą. Pažymėtina ir tai, jog pateiktose pastabose pati Pareiškėja buvo išdėsčiusi prašymą su mokesčių administratoriumi pasirašyti susitarimą pagal MAĮ 71 str. nuostatas, todėl Inspekcija sprendimu buvo sustabdžiusi Pareiškėjos pastabų nagrinėjimą. Aplinkybės, kad Inspekcija (tokio pobūdžio prašymus nagrinėjanti Inspekcijos grupė), nenustatė pagrindo pradėti su Pareiškėja derybų procesą ir pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų, nėra pagrindas pripažinti neveikimą priimančią sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

*Dėl Pareiškėjai paskirtos baudos dydžio.* Pareiškėja nesutinka su jais paskirtos baudos dydžiu ir baudos dydžio motyvacija, akcentuodama, kad baudos dydį didinančios aplinkybės nebuvo konkretizuotos, abstraktaus pobūdžio. Susipažinus su Inspekcijos sprendime nurodyta informacija, nesutiktina su Pareiškėjos pozicija, kad skiriamos baudos dydis nėra motyvuotas, nes sprendime Inspekcija yra išdėsčiusi tiek LVAT praktikos nuostatas dėl skiriamos baudos dydžio, tiek motyvavusi, kokios aplinkybės lėmė Pareiškėjai skirtos baudos dydį: pažeidimo pobūdis (nes yra nustatyta, kad Pareiškėjos išlaidos viršija pajamas, tai yra Pareiškėja disponuoja neapmokestintomis, nedeklaruotomis pajamomis), kurias naudoja savo (šeimos) išlaidoms; Inspekcijos vertinimu, padarytos žalos dydis yra nemažas, be to, Inspekcijos teigimu, Pareiškėja tik dalinai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pasisakant dėl Inspekcijos nurodytų aplinkybių, pažymėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog pažeidimo padarymo būdą kvalifikuojant kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika, todėl, LVAT nuomone, didinti baudos dydį dėl pažeidimo pobūdžio yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012) Atsižvelgiant į šias teismų praktikos nuostatas, vertinti šias aplinkybes kaip baudos dydį didinančias, nėra pakankamo pagrindo. Taip pat nors Pareiškėjos bendradarbiavimas su Inspekcija įvertintas kaip nepakankamas, tačiau, kokiomis aplinkybėmis remiantis yra daroma ši išvada, nėra grindžiama. Susipažinus su patikrinimo akte, mokesstinio tyrimo ataskaitoje esančia informacija matyti, jog dokumentus, paaiškinimus ir kitą informaciją Pareiškėja mokesčių administratoriui teikė, nors tam tikrais atvejais teikiama informacija ir nebuvo pakankamai informatyvi. Todėl atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, konstatuotina, jog ginčo atveju baudos skyrimu numatyti tikslai bus pasiekti Pareiškėjai skiriant 10 proc. GPM baudą, todėl nurodymas Pareiškėjai sumokėti paskirtą 2795 Lt GPM baudą keistinas į nurodymą sumokėti 932 Eur (9316,03 x 10 proc.) GPM baudą.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-05-11 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-180 nurodytą sumokėti 9316,03 Eur gyventojų pajamų mokestį ir 3872,13 Eur šio mokesčio delspinigius.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-05-11 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-180 nurodymą sumokėti 2795 Eur GPM baudą į nurodymą sumokėti 932 Eur GPM baudą.

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

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius