



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL J. M. 2018-12-12 SKUNDO**

2019 m. vasario 18 d. Nr. S-30 (7-227/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistenskio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
mokestinio ginčo šalims nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei

2019-01-29 posėdyje išnagrinėjusi J. M. (toliau – Pareiškėja) 2018-12-12 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-11-21 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-375, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-11-21 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-375 pakeitė 2018-09-14 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-363: apskaičiavo 3276,74 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 1414,45 Eur GPM delspinigius bei skyrė 983 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjos ir jos sutuoktinio GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31.

Inspekcija ginčijamame sprendime apskaičiavo, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio K. M. 2012, 2013 ir 2015 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 45 479,72 Eur ir išlaidų sumai padengti sutuoktiniai naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau — MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir taikant Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (toliau — Taisyklės), 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą, mokesčiai nuo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų kitų pajamų apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcijos sprendime cituojamos MAĮ 8 str. 1 dalies, 40 str. 1 ir 4 dalių, 66 str. 1 ir 2 dalių nuostatos, bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant MAĮ 70

straipsnį (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.). Ginčijamame sprendime pažymėta, kad mokėtinos mokesčių sumos buvo apskaičiuotos vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, kadangi nebuvo galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu sutuoktinių mokestinių patikrinimų metu nustačius, jog jų patirtos išlaidos viršijo pajamas, pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais.

Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis vykdė veiklą įsigijęs verslo liudijimus (variklinių transporto priemonių techninės priežiūros ir remonto veikla), apskaitos dokumentus pildė laikantis nustatytų teisės aktų reikalavimų bei gavo pajamų 2015 m. – 5 300 Eur (veiklą vykdė 12 dienų per metus), 2016 m. – 10 000 Eur (veiklą vykdė 18 dienų per metus); išlaidų, susijusių su veikla pagal verslo liudijimą, nepatyrė.

Mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėjos sutuoktinis K. M. 2014–2016 m. gavo dovanų 64 411,03 Eur grynujų pinigų iš tėvų T. M. ir M. M. – tėvai turėjo finansines galimybes dovanoti sūnui 64 411,03 Eur (29 411,03 Eur – T. M. iš UAB „E1“ pasiskolintos lėšos pagal sudarytas 2014-01-31, 2015-12-31, 2016-01-28, 2016-02-29, 2016-03-30, 2016-04-29, 2016-05-30 paskolų sutartis b/n; 35 000 Eur – T. M. kaip K. M. individualios įmonės savininkui išmokėtos lėšos iš paskirstyto pelno). Taip pat konstatuota, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2012–2014 m. pagal skolos raštelius gavo paskolų iš pusbrolio E. M. 65 000 Lt (18 825,30 Eur) grynaisiais pinigais. Mokesčių administratorius taip pat įvertino, jog 2014-08-14 Pareiškėjos mama W. M. padovanojo jai 10 000 USD (7 480,60 Eur) grynaisiais pinigais. Ginčijamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad vestuvių proga (2007-11-17) dovanų gautas lėšas – 26 000 Lt (po 13 000 Lt kiekvienam) sutuoktiniai panaudojo pragyvenimo, statybų bei kitoms išlaidoms padengti iki 2012 metų.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2017-07-31 paaiškinime nurodė, jog tikrintu laikotarpiu gavo pajamų už parduotus paties surinktus grybus ir uogas: 2012 m. – 6 905,60 Lt (2 000 Eur), 2013 m. – 6 905,60 Lt (2 000 Eur), 2014 m. – 8 632 Lt (2 500 Eur), 2015 m. – 6 905,60 Lt (2 000 Eur), 2016 m. – 6 905,60 Lt (2 000 Eur). Pareiškėja 2017-07-31 paaiškinime nurodė, kad 2012–2016 m. laikotarpiu gavo pajamų už parduotus pačios surinktus grybus ir uogas: 2012 m. – 6 905,60 Lt (2 000 Eur), 2013 m. – 6 905,60 Lt (2 000 Eur), 2014 m. – 10 358,40 Lt (3 000 Eur), 2015 m. – 10 358,40 Lt (3 000 Eur), 2016 m. – 10 358,40 Lt (3 000 Eur). Taigi, sutuoktinių teigimu, iš viso buvo gauta 23 500 Eur pajamų už miško gėrybių (grybų ir uogų) pardavimą (Pareiškėjos sutuoktinis gavo 10 500 Eur, o Pareiškėja – 13 000 Eur).

Vertindama šiuos sutuoktinių paaiškinimus, Inspekcija ginčijamame sprendime pabrėžė, kad Pareiškėjos sutuoktinis tuo pat metu užsiėmė namo statyba (2011–2016 metais), miško gėrybių rinkimu ir vykdė veiklą pagal verslo liudijimą (2015–2016 m.); Pareiškėja rinko miško gėrybes nėštumo laikotarpiu (2013-08-04 gimė sūnus F. M.) ir augino mažamečius vaikus. Inspekcija pažymėjo, kad sutuoktinių pateikta informacija apie tėvų pagalbą renkant grybus ir uogas prieštarauja tėvų pateiktiems paaiškinimams, nes T. M. buvo individualios įmonės savininkas ir vykdė veiklą (išskyrus 2012 m.), o M. M. nuo 2011 m. buvo nustatytas ribotas darbingumas nuo 30 proc. iki 55 procentų. Be to, Pareiškėja ir jos sutuoktinis nurodė mažas šeimos pragyvenimo išlaidas, didesnę sutuoktinių pajamų dalį sudaro neapmokestinamosios pajamos (artimų giminių dovanotos arba pasiskolintos piniginės lėšos: 2012 m. – 58 proc., 2013 m. – 86 proc., 2014 m. – 87 proc., 2015 m. – 26 proc., 2016 m. – 73 proc. nuo kiekvienais metais gautų pajamų), su darbo santykiais susijusios pajamos sudarė labai mažą bendrų pajamų dalį (2012–2013 m. sudarė po 8 proc. kiekvienais metais gautų pajamų, 2014–2015 m. sutuoktiniai su darbo santykiais susijusių pajamų negavo, 2016 m. sudarė 5 proc. gautų pajamų). Inspekcija priėjo išvadą, kad sutuoktiniai paaiškinimais apie uogų ir grybų rinkimą siekė įteisinti iš nenustatytų šaltinių gautas kitas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka.

Papildomai Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei kartu su pastabomis nepateikė tokių įrodymų, iš kurių būtų galima spręsti apie Pareiškėjos realiai gautas pajamas už parduotas miško gėrybes. Vien teiginiai (paaiškinimai), kad Pareiškėja (jos sutuoktinis) gavo pajamas už parduotas miško gėrybes, nesant jokių šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų, negali pagrįsti

nurodytų aplinkybių. Akcentuotina ir tai, kad asmenų, išskyrus susijusius asmenis, kurie galėtų patvirtinti, jog sutuoktiniai prekiavo pačių surinktomis uogomis ir grybais, nenurodė. Taipogi, Pareiškėja nepateikė informacijos, kam pardavė miško gėrybes, kokiose vietose vykdė prekybą, neišsaugojo ir nepateikė dokumentų, patvirtinančių miško gėrybių pardavimą.

VĮ „Registru centras“ duomenimis, Pareiškėjos sutuoktiniui K. M. pagal 2010-08-13 dovanojimo sutartį Nr. 3038 tėvai T. M. ir M. M. padovanojo 0,1170 ha žemės sklypą ir 1991 m. statybos, 91,52 kv. m. bendro ploto sandėlį, adresu: (*duomenys neskelbtini*). Kadastro duomenų nustatymo dienai (2016-03-04) sandėlis sunaikintas ir išregistruotas iš nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko. Vietoje nugriauto sandėlio 2016-07-11 įregistruotas naujas vieno aukšto 163,74 kv. m bendro ploto, 851 kub. m administracinis pastatas su gyvenamosiomis patalpomis (administracinis pastatas – 434,01 m³, gyvenamosios patalpos – 416,99 m³). Įregistruoto statinio tūris yra 851 m³, sienos – blokeliai, stogo danga – metalas. Administracinis pastatas su gyvenamosios paskirties patalpomis įregistruotas Pareiškėjos sutuoktinio nuosavybės teise. Pastato atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) 2016-03-04 buvo 149 000 Eur.

Pareiškėjos sutuoktinis 2017-08-30 paaiškinime nurodė, kad vieno aukšto administracinis pastatas su gyvenamosiomis patalpomis (toliau – pastatas) pradėtas statyti 2011 m. ir baigtas 2016 m., statybos darbus vykdė ūkio būdu, kartu su tėvais, statybos truko penkerius metus. 2011 m. buvo įrengti pamatai, 2011–2012 m. pastatytos sienos, pertvaros ir uždengtas medžio konstrukcijų stogas, įstatyti langai, durys, 2013–2014 m. atlikti grindų, vandentiekio, nuotekų ir elektros įrengimo darbai, tinkuotos sienos, 2016 m. atlikti vidinės apdailos darbai. Pareiškėjos sutuoktinis patyrė apie 80 000 Eur išlaidų statybinėms medžiagoms pirkti ir mechanizmų eksploatacijai, tačiau neįvardijo, kiek kiekvienais metais išleido statybinėms medžiagoms, statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų neišsaugojo ir Inspekcijai nepateikė.

Nustatyta, kad statybos vyko 2011–2016 m. (2011-10-13 statybos leidimas Nr. LNS-02-111013-00086, 2016-06-09 statybos užbaigimo aktas Nr. ACCA-100-160609-00064), todėl Pareiškėjos sutuoktinis pagal tuo metu galiojusį teisės aktą (Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2002-04-30 įsakymas Nr. 211 „Dėl statybos techninio reglamento STR 1.08.02:2002 „Statybos darbai“ patvirtinimo“) privalėjo pildyti statybos darbų žurnalą (toliau — žurnalas). Žurnalas yra privalomas statybos darbų vykdymo dokumentas, kuriame aprašoma statinio statybos darbų eiga, atliktų statybos darbų kokybė, atskirų darbų perdavimas statytojui (užsakovui). Žurnalą privaloma pildyti statant naujus, rekonstruojant, kapitališkai remontuojant, griaunant esamus statinius, kurių statybai reikalingas statybos leidimas, neatsižvelgiant į tai, kokiu būdu (ūkio ar rangos) statiniai statomi. Pareiškėjos sutuoktinis, nepildydamas žurnalo, nefiksavo statybos eigos, ko pasekmė – mokesčių administratorius negalėjo tiksliai nustatyti, kokie konkrečiai veiksmai buvo atlikti 2011–2016 metais.

Mokesčių administratorius, įvertinęs K. M. paaiškinime pateiktą informaciją, kad 2011 m. buvo įrengti pamatai, 2011–2012 m. pastatytos sienos, pertvaros ir uždengtas medžio konstrukcijų stogas, įstatyti langai, durys, 2013–2014 m. atlikti grindų, vandentiekio, nuotekų ir elektros įrengimo darbai, tinkuotos sienos, 2016 m. atlikti vidinės apdailos darbai, vadovaudamasis UAB „Sistela“ (bendrovė specializuojasi sudaryti statybos darbų sąmatas, normatyvus, kainynus) duomenimis (konstrukcinių elementų ir įrangos lyginamasis svoris statinio kainoje procentais, statant vieno aukšto gyvenamąjį pastatą), vertino, kad 2011 m. gyvenamojo namo statybos darbai sudarė 10 proc., 2012–2015 m. po 20 proc. ir 2016 m. – 10 proc. statybos darbų vertės. Sutuoktinių pastabose išvestas vidurkis (procentais) 2012–2016 m. laikotarpiui po 19 proc. nėra pagrįstas jokiais statybos išlaidas patvirtinančiais dokumentais ir nelaikomas objektyviais įrodymais.

Pareiškėjos sutuoktinis papildomai pateikė 2017-09-22 paaiškinimą dėl namo statybų išlaidų, kuriame detalizavo 2017-08-30 paaiškinime pateiktą informaciją. K. M. nurodė, kad statybai buvo panaudota: vestuvių proga gautos ir išsaugotos apie 26 000 Lt (7 530,12 Eur) piniginių dovanos, pusbrolio E. M. suteikta 65 000 Lt (18 825,30 Eur) paskola, tėvo T. M. 64 411,03 Eur (11 410,03 + 3 000 + 3 000 + 3 000 + 3 000 + 3 000 + 3 000 + 35 000) dovana, Pareiškėjos mamos W. M. 10 000 USD (apie 25 839 Lt, apie 7 480,60 Eur) dovana ir kitos turėtos pajamos. Mokesčių administratorius patikrinimo akte nurodė, kad iš viso administracinio pastato su gyvenamosios paskirties patalpomis

statyboms Pareiškėjos sutuoktinis išleido 98 247,05 Eur (7 530,12 + 18 825,30 + 64 411,03 + 7 480,60). Pareiškėjos sutuoktinis 2018-08-14 paaiškinime teigė, kad 2017-08-30 paaiškinime nurodė, jog išleido 80 000 Eur. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į prieštarigus K. M. paaiškinimus, vertino, kad jis patyrė 80 000 Eur išlaidų statyboms.

Mokestinio patikrinimo metu vertinta, kad statinio administracinės patalpos sudaro 51 proc. (434,01 m³), o gyvenamosios paskirties patalpos – 49 proc. (416,99 m³) pastato tūrio (Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos prie aplinkos ministerijos 2016-06-09 išduoto statybos užbaigimo akto Nr. ACCA-100-160609-00064 duomenimis, administracinio pastato gyvenamosios paskirties patalpos sudaro 49 procentų). Remiantis UAB „Sistela“ kainyno duomenimis, apskaičiuota 100 proc. baigtumo administracinio pastato su gyvenamosios paskirties patalpomis statybinė vertė – 168 481,72 Eur ((626,67 Lt * 434,01 m³ + 742,83 Lt * 416,99 m³) / 3,4528).

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad UAB „Sistela“ nustatyti pagrindinių statybos sąnaudų elementai procentais: 62,70 proc. – medžiagos ir gaminiai, 8,10 proc. – mašinų ir mechanizmų darbas ir 29,20 proc. – darbo užmokestis ir pridėtinės išlaidos.

Kadangi Pareiškėjos sutuoktinis paaiškinimuose nurodė, kad administracinį pastatą su gyvenamosios paskirties patalpomis statė ūkio būdu (nenustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis būtų sudaręs rangos sutartis su statybos darbų įmonėmis ar fiziniais asmenimis, pagal banko išrašų duomenis nenustatyta atsiskaitymų už statybines medžiagas, statybos darbus ar įrenginius, duomenų apie rangovą nenurodyta ir 2016-06-09 statybos užbaigimo akte), mokestinio patikrinimo metu vertintos tik tiesioginės išlaidos medžiagoms ir mechanizmams – 70,80 proc. (62,70 proc. – medžiagos, 8,10 proc. – mechanizmai). Tokiu būdu, vadovaujantis UAB „Sistela“ nekilnojamojo turto kaštų (statybos vertės) kainynu, 100 proc. administracinio pastato su gyvenamosios paskirties patalpomis baigtumo statybos kaina sumažinta 29,2 proc. (100 proc. – 70,80 proc.) ir apskaičiuota statybos vertė – 119 285,05 Eur (168 481,72 Eur apskaičiuota visa pastato statybos kaina * 70,80 proc.).

VĮ „Registų centras“ nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko išrašė pateikta atkūrimo sąnaudų (statybos) vertė – 149 000 Eur.

Mokesčių administratorius, siekdamas kuo tiksliau ir objektyviau įvertinti administracinio pastato su gyvenamosios paskirties patalpomis statybos išlaidų sumą, apskaičiavo aritmetinį vidurkį tarp: 1) Pareiškėjos sutuoktinio nurodytos namo statybos išlaidų sumos (80 000 Eur), 2) pagal UAB „Sistela“ sudarytus kainynus apskaičiuotos atkūrimo kaštų (statybinės vertės) sumos statant namą ūkio būdu (119 285,05 Eur), ir 3) VĮ „Registų centras“ duomenyse nurodytos namo atkūrimo sąnaudų (statybos) vertės sumos (149 000 Lt). Tokiu būdu apskaičiuota ginčo statinio statybos vertė sudarė 116 095,02 Eur.

Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo matyti, kad Inspekcija patikrinimo akto tvirtinimo metu, atsižvelgdama į Pareiškėjos sutuoktinio pastabas, perskaičiavo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtas statybos išlaidas.

Atsižvelgiant į tai, kad statybos vyko ūkio būdu, o į VĮ „Registų centras“ atkūrimo sąnaudų (statybos vertė) 149 000 Eur sumą yra įskaitytos visos (tiek tiesioginės, tiek netiesioginės) statybų išlaidos, patikrinimo akto tvirtinimo metu nuspręsta neatsižvelgti į VĮ Registų centro apskaičiuotą statybos vertę ir ginčo statinio statybos vertę perskaičiuoti. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus bei vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, ginčijamame sprendime apskaičiuota, kad 2011–2016 m. administracinio pastato su gyvenamosios paskirties patalpomis statybos kaina sudarė 99 642,53 Eur (aritmetinis vidurkis tarp: 1) Pareiškėjos sutuoktinio nurodytos namo statybos išlaidų sumos, 2) pagal UAB „Sistela“ sudarytus kainynus apskaičiuotos atkūrimo kaštų (statybinės vertės) sumos statant namą ūkio būdu)). Kadangi statybos darbai buvo pradėti 2011 m., vertinta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis pastato statybai tikrintu laikotarpiu išleido 89 678,28 Eur (99 642,53 Eur visa statybų vertė – 9 964,25 Eur / 34 404,57 Lt 2011 m. 10 proc. statybų vertės). Atitinkamai, tikrintu laikotarpiu (2012–2016 m.), mokesčių administratoriaus skaičiavimais, buvo išleista 89 678,28 Eur grynaisiais pinigais (2012 m. – 19 928,51 Eur / 68 809,14 Lt, 2013 m. – 19 928,51 Eur / 68 809,14 Lt, 2014 m. – 19 928,51 Eur / 68 809,14 Lt, 2015 m. – 19 928,50 Eur, 2016 m. – 9 964,25 Eur).

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos pastabas dėl neteisingai apskaičiuotų vartojimo išlaidų, nurodė, kad mokesčio patikrinimo metu 2018-01-08 Pareiškėjos sutuoktiniui buvo duotas Mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.75-32) FR0706-109 (forma FR0706) pateikti informaciją apie šeimos vartojimo išlaidas *grynaisiais pinigais* 2007–2011 m. laikotarpiu. Patikrinimo metu Pareiškėja ir K. M. 2018-01-16 pateikė identiškus paaiškinimus dėl šeimos patirtų vartojimo išlaidų grynaisiais pinigais laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2011-12-31 ir nurodė, kad neturi galimybės nurodyti apytikslių šeimos vartojimo išlaidų už 2007–2011 m. laikotarpį, nes praėjus daugiau kaip 10 metų jų neprisimena. Nuo santuokos sudarymo (2007-11-07) 2007–2011 m. sutuoktiniai gyveno kartu su Pareiškėjos sutuoktinio tėvais (T. M. ir M. M.) bute, kuris nuosavybės teise priklausė T. M., tėvai apmokėdavo būsto išlaikymo, maisto, rūbų įsigijimo išlaidas. Be to, Pareiškėja ir K. M. nurodė, kad abu jie nerūko, nevartoja alkoholio, todėl tam išlaidų nepatyrė. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinio tėvai turėjo finansines galimybes 2007–2010 m. išlaikyti sūnaus šeimą. Mokesčio patikrinimo metu 2 suaugusių žmonių ir vieno nepilnamečio vaiko vartojimo išlaidos 2011 m. buvo vertintos pagal faktiškai nustatytas vartojimo išlaidas (pagal banko išrašus ir grynaisiais pinigais), kurios sudarė 11 426 Lt.

Pareiškėjos mokesčio tyrimo metu Pareiškėjai 2017-06-27 buvo duotas Mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.109-32) FR0698-75 pateikti paaiškinimą apie gyventojų apytiksles vartojimo išlaidas grynaisiais pinigais už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2017-08-08 paaiškiniame nurodė, jog gyvena mažame miestelyje, išlaidų restoranams, kavinėms, teatrui ir kinui nepatiria, tabako ir alkoholio nevartoja, dalį maisto produktų gauna iš Pareiškėjos sutuoktinio tėvų ir senelių, kitas išlaidas sudaro mokesčiai už komunalines paslaugas, vaikų darželio mokesčiai, išlaidos maistui, transporto kurui, ryšių paslaugoms. Sutuoktiniai nurodė bendras apytiksles sumas: 2012 m. – 17 264 Lt (5 000 Eur), 2013 m. – 17 264 Lt (5 000 Eur), 2014 m. – 20 716,80 Lt (6 000 Eur), 2015 m. – 6 000 Eur, 2016 m. – 6 000 Eur.

Be to, mokesčių administratorius nustatė 2012–2016 m. patirtas vartojimo išlaidas ir pagal banko sąskaitų išrašus, surinktą informaciją iš paslaugų tiekėjų įmonių (2012 m. – 4 325,57 Lt, 2013 m. – 2 200,13 Lt, 2014 m. – 8 302,47 Lt, 2015 m. – 3 086,17 Eur, 2016 m. – 2 724,53 Eur (Patikrinimo akto 17–18 lapai).

Atsakant į Pareiškėjos argumentus, kad 2017-08-08 paaiškiniame nurodė visas patirtas išlaidas tiek grynaisiais, tiek banko pavedimais, ginčijamame sprendime pažymėta, jog minėtuose nurodymuose Pareiškėjos ir jos sutuoktinio buvo prašyta nurodyti vartojimo išlaidas grynaisiais pinigais (išskiriant patirtų išlaidų sumas atskirai kiekvienais metais). Atkreiptas dėmesys į tai, kad mokesčių administratoriaus nurodymuose sąvoka „gryniesi pinigai“ paryškinta ir aiškiai leidžia suprasti, kad prašoma pateikti informaciją apie realiai patirtas vartojimo išlaidas grynųjų pinigų pavidalu. Atsižvelgus į tai, Inspekcija konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai vartojimo išlaidas grynaisiais pinigais vertino pagal pateiktų paaiškinimų duomenis, o kitas patirtas išlaidas nustatė pagal banko sąskaitų išrašus ir surinktą informaciją iš paslaugų tiekėjų įmonių (2011 m. – 11 426 Lt, 2012 m. – 21 589,57 Lt, 2013 m. – 19 464,13 Lt, 2014 m. – 29 019,27 Lt, 2015 m. – 9 086,17 Eur, 2016 m. – 8 724,53 Eur).

Inspekcijos sprendimo 8–10 puslapiuose pateiktas perskaičiuotas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamų–išlaidų balansas, įvertinus patikrinimo akto tvirtinimo metu perskaičiuotas statinio statybos išlaidas.

Mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius pripažino, kad pateiktoje 2010 m. šeimos turto deklaracijoje Pareiškėjos sutuoktinio deklaruoti 2010-12-31 duomenys yra teisingi ir vertino, kad 2011-01-01 grynųjų piniginių lėšų likutis ne banke – 8 000 Lt, nustatytas likutis banke – 4 998,76 Lt.

2011 m. Inspekcija apskaičiavo, kad sutuoktiniai 2011 m. gavo 7 989,04 Lt pajamų (7 554,48 Lt darbo biržos išmokos, 316 Lt Inspekcijos grąžintas GPM, 101,43 Lt draudimo išmoka, 17,13 Lt banko palūkanos) ir patyrė 47 278,57 Lt išlaidų (34 404,57 Lt namo statybos išlaidų, 448 Lt įmokos Inspekcijai, 11 426 Lt nustatytos faktinės vartojimo išlaidos, 1 000 Lt automobilio Audi A6 įsigijimo išlaidos). Įvertinus sutuoktinių 2011-01-01 turėtą 8 000 Lt grynųjų piniginių lėšų ne banke, Pareiškėjos sutuoktinio piniginių lėšų likutį 2011-01-01 banke – 89,14 Lt, Pareiškėjos piniginių lėšų

likutį 2011-01-01 banke – 4 909,62 Lt, sutuoktinių gautas 7 989,04 Lt pajamas ir patirtas 47 278,57 Lt išlaidas, Pareiškėjos sutuoktinio – 940,36 Lt ir Pareiškėjos – 11 332,97 Lt piniginių lėšų likučius banke 2011-12-31, atlikus grynujų pinigų judėjimo analizę, nustatyta, kad 2011 m. sutuoktinių patirtos išlaidos 38 564,10 Lt viršijo gautas pajamas. Todėl konstatuota, kad sutuoktiniai tikrinto laikotarpio pradžiai 2012-01-01 santaupų gryniaisiais pinigais neturėjo, o Pareiškėjos sutuoktinio piniginių lėšų likutis banke 2012-01-01 sudarė 940,36 Lt, Pareiškėjos – 11 332,97 Lt.

2012 m. Įvertinus sutuoktinių 2012-01-01 piniginių lėšų likutį banke – 12 273,33 Lt, 2012 m. gautas pajamas – 34 285,84 Lt (5 562,08 Lt – Šalčininkų sav. išmokos, 74,93 Lt – darbo užmokestis, 4965,06 Lt – darbo biržos išmokos, 9,60 Lt – banko mokesčiai, 174,17 Lt – banko palūkanos, 20 000 Lt – E. M. suteikta paskola, 1 000 Lt – Audi A6 Avant pardavimo pajamos), patirtas išlaidas – 90798,71 Lt (400 Lt – įmokos Inspekcijai, 20 707,35 Lt – vartojimo išlaidos, 778,22 Lt – komunalinių paslaugų apmokėjimas, 104,00 Lt – mokestis už darželį, 68 809,14 Lt – namo statybos išlaidos), 2012-12-31 likutį banke 16 144,67 Lt, grynujų pinigų likutį ne banke – 876,55 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. patirtos išlaidos 61 260,76 Lt (17 742,34 Eur) viršijo gautas pajamas, t. y. sutuoktiniams pritrūko 59 698,99 Lt namo statybos išlaidoms padengti ir 1 561,77 Lt šeimos vartojimo išlaidoms apmokėti. Taigi 2012 m. Pareiškėja gavo 30 630,38 Lt kitų pajamų, kurios Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau — GPMĮ) 27 straipsnio nustatyta tvarka nebuvo apmokestintos.

2013 m. Įvertinus sutuoktinių 2013-01-01 piniginių lėšų likutį banke – 16 144,67 Lt, grynujų pinigų likutį – 876,55 Lt, 2013 m. gautas pajamas – 75 559,44 Lt (1 439,58 Lt – Šalčininkų sav. išmokos, 5 858,17 Lt – darbo užmokestis, 495,20 Lt – darbo biržos išmokos, 2 666,60 Lt – VSDFV išmokos, 4,11 Lt – banko palūkanos, 100 Lt – Audi 100 Avant pardavimas, 25 000 Lt – E. M. suteikta paskola, 39 995,78 Lt – valiutos įsigijimas (10 070 USD)), patirtas išlaidas – 91 165,23 Lt (475 Lt – įmokos Inspekcijai, 19 464,13 Lt – vartojimo išlaidos, 2 416,96 Lt – Audi A6 pirkimo išlaidos, 39 995,78 Lt – užsienio valiuta apmokėtos statybų išlaidos, 28 813,36 Lt – namo statybos išlaidos), 2013-12-31 piniginių lėšų likutį banke – 17 863,03 Lt, grynujų pinigų likutį ne banke – 22 596 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2013 m. patirtos išlaidos 39 043,60 Lt (11 307,81 Eur) viršijo gautas pajamas, t. y. sutuoktiniams pritrūko 37 683,01 Lt valiutos (15 070 USD) pirkimo operacijai ir 1 360,59 Lt šeimos vartojimo išlaidoms padengti. Taigi 2013 m. Pareiškėja gavo 19 521,80 Lt kitų pajamų, kurios GPMĮ 27 str. nustatyta tvarka nebuvo apmokestintos.

2014 m. Įvertinus sutuoktinių 2014-01-01 piniginių lėšų likutį banke – 17 863,03 Lt, grynujų pinigų likutį – 22 596 Lt, 2014 m. gautas pajamas – 98 266,71 Lt (6 585,44 Lt – VSDFV išmokos, 39 400 Lt – T. M. suteikta dovana, 20 000 Lt – E. M. suteikta paskola, 25 829 Lt – Pareiškėjos mamos (W. M.) suteikta dovana, 355,52 Lt – Inspekcijos grąžinta GPM suma, 1024,58 Lt – draudimo išmokos, 600 Lt – Audi A6 pardavimo pajamos, 3 452,80 Lt – M. M. sąskaitos papildymas, 1 017 Lt – tiesioginio debeto įmokos grąžinimas, 2,37 Lt – banko palūkanos) ir patirtas išlaidas – 105 512,41 Lt (24 836,07 Lt – vartojimo išlaidos, 68 809,14 Lt – namo statybos išlaidos, 3 884 Lt – įmokos Inspekcijai (GPM), 800 Lt – BMW 730 (1999 m. gamybos) pirkimo išlaidos, 3 000 Lt – Audi A4 Cabriolet (2003 m. gamybos) pirkimo išlaidos, 324,79 Lt – notaro patvirtintų sutarčių išlaidos, 3393,49 Lt – tiesioginio debeto įmokos, 69,92 Lt – banko mokesčiai, 395 Lt – lėšų pervedimo fiziniam asmeniui išlaidos), 2014-12-31 piniginių lėšų likutį banke – 18 315,27 Lt, grynujų pinigų likutį ne banke – 14 898,06 Lt, neatitikimų tarp 2014 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų nenustatyta.

2015 m. Įvertinus sutuoktinių 2015-01-01 piniginių lėšų likutį banke – 5 304,47 Eur, likutį ne banke – 4 314,78 Eur, 2015 m. gautas pajamas – 11 456,50 Eur (27,78 Eur – Inspekcijos grąžinta GPM suma, 1 265,81 Eur – VSDFV ir darbo biržos išmokos, 7,08 Eur – banko mokesčiai, 5,98 Eur – banko palūkanos, 1 349,85 Eur – draudimo išmoka, 3 000 Eur – T. M. suteikta dovana, 5 300 Eur – pajamos pagal verslo liudijimą, 500 Eur – BMW 730 pardavimo pajamos), patirtas išlaidas – 29 561,90 Eur (6 976,47 Eur – vartojimo išlaidos, 1 500 Eur – teisinės (advokato) paslaugos, 642,90 Eur – įmokos Inspekcijai, 250,81 Eur – tiesioginio debeto įmokos, 42,14 Eur – banko mokesčiai, 162,66 Eur – VSDFV įmoka, 58,42 – notaro patvirtintos sutarties sudarymo išlaidos, 19 928,50 Eur – namo statybos išlaidos), 2015-12-31 piniginių lėšų likutį banke – 7 943,42 Eur, nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2015 m. patirtos išlaidos 16 429,57 Eur viršijo gautas pajamas, t. y. sutuoktiniams

pritrūko 13 836,36 Eur namo statybos išlaidoms padengti, 1 193,21 Eur šeimos vartojimo išlaidoms apmokėti ir 1 400 Eur grynujų pinigų įnešimui. Taigi 2015 m. Pareiškėja gavo 8 214,79 Eur kitų pajamų, kurios GPMĮ 27 str. nustatyta tvarka nebuvo apmokestintos.

2016 m. Įvertinus sutuoktinių 2016-01-01 piniginių lėšų likutį banke – 7 943,42 Eur, 2016 m. gautas pajamas – 72 969,87 Eur (3 619,33 Eur – darbo užmokestis, 17,23 Eur – VSDFV išmoka, 200,06 Eur – darbo biržos išmoka, 10 000 Eur – pajamos pagal verslo liudijimą, 50 000 Eur – T. M. suteikta dovana, 4 500 Eur – Volvo XC70 pardavimo pajamos, 4 000 Eur – Audi A4 pardavimo pajamos, 24 Eur Inspekcijos GPM gražinimas, 435,49 Eur – kitos įplaukos į banko sąskaitą, 173,76 Eur – draudimo išmoka už P. M.) ir patirtas išlaidas – 37 056,39 Eur (8 578,80 Eur – vartojimo išlaidos, 5 000 Eur – vertybinių popierių pirkimo išlaidos (AB DNB bankas), 6 700 Eur – Volvo XC90 pirkimo išlaidos, 4 500 Eur – Volvo XC70 pirkimo išlaidos, 1 380 Eur – VW Caravelle 2,5 TDI pirkimo išlaidos, 724,61 Eur – VSDFV išmoka, 63 Eur – įmokos Inspekcijai, 45,73 Eur banko mokesčiai, 100 Eur – mokėjimas fiziniam asmeniui, 9 964,25 Eur namo statybos išlaidos), 2016-12-31 piniginių lėšų likutį banke – 4 501,15 Eur, 39 355,75 Eur grynujų pinigų likutį ne banke, neatitikimų tarp 2016 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų nenustatyta.

Taigi, Inspekcija apskaičiavo, kad laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos grynaisiais pinigais 45 479,72 Eur viršijo disponuojamas pajamas. Taikant MAĮ 70 str. 1 dalies ir Taisyklių 4.1, 6.3.3 papunkčius, Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 3 276,74 Eur GPM.

Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių, 66 str. 4 dalies nuostatomis, nuo papildomai apskaičiuoto 3 276,74 Eur GPM Pareiškėjai apskaičiuota 1 414,45 Eur GPM delspinigių.

Vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi ir 140 straipsniu, patikrinimo akto tvirtinimo metu atsižvelgus tiek į Pareiškėjos atsakomybę sunkinančią aplinkybę (pažeidimo pobūdis), tiek ir ją švelninančią (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi), bei nenustačius, kad švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą, Pareiškėjai skirtas sankcijoje numatytos baudos vidurkis, t. y. 30 proc. dydžio 983 Eur GPM bauda.

Pareiškėja pateiktu skundu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimu dalyje dėl pajamų už surinktas miško gėrybes nepripažinimo, statybos išlaidų paskirstymo, vartojimo išlaidų ir GPM baudos dydžio.

1. Dėl pajamų, gautų už surinktas miško gėrybes

GPMĮ 17 str. 1 d. 24 punkte įtvirtinta, kad prie neapmokestinamųjų pajamų yra priskiriamos gyventojų pajamos už parduodamas pačių surinktas miško gėrybes (grybus, uogas, riešutus, vaistažoles), neviršijančios 3000 Eur per mokestinį laikotarpį. Kadangi šios pajamos neapmokestinamos, vadinasi, jos ir nedeklaruojamos. Tai reiškia, jog įstatymų leidėjas įstatymu įtvirtino gyventojams teisę nedeklaruoti iki 3000 Eur gautų pajamų už parduodamas pačių surinktas miško gėrybes, atitinkamai gyventojas atleidžiamas ir nuo pareigos rinkti bei saugoti pardavimą patvirtinančius dokumentus. Pareiškėjos teigimu, neteisinga ir neprotinga reikalauti iš gyventojų rinkti ir saugoti pardavimą patvirtinančius dokumentus, kai įstatymas nereikalauja šių pajamų deklaruoti.

Inspekcija išvadas dėl šių pajamų nepripažinimo argumentuoja ir tuo, jog Inspekcijos viršininko 2003-08-29 įsakymu Nr. V-238 patvirtintose Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymos FR0471 formos užpildymo ir pateikimo taisyklėse numatyta, kad B klasės pajamoms priskiriamas išmokas išmokantys asmenys privalo pateikti duomenis apie gyventojui išmokėtas vienkartinės išmokas už miško gėrybių pardavimą, jei šios išmokos 2012–2014 m. didesnės kaip 320 Lt, o 2015–2016 m. – didesnės kaip 100 Eur. Inspekcijos teigimu, išmokas išmokantys asmenys niekada nebuvo pateikę duomenų apie išmokėtas nurodyto pobūdžio B klasės išmokas Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad šis įsakymas taikomas ne visiems asmenims, kurie išmoka išmokas už miško gėrybių pardavimą. Pagal GPMĮ 33 str. 2 dalį FR0471 formą mokesčių administratoriui privalo pateikti tik Lietuvos vienetas, užsienio vieneto, vykdančio veiklą per

nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, įgaliotas asmuo, ir nenuolatinis Lietuvos gyventojas, vykdamas individualią veiklą per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje, arba jo įgaliotas asmuo. Lietuvos vienetas – tai juridinis asmuo, įsteigtas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, taip pat užsienio vieneto filialas arba atstovybė, įsteigti Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka ir nesantys to užsienio vieneto nuolatine buveine (GPMĮ 2 str. 25 punktą). Savo paaiškinimuose Pareiškėja teigia nurodžiusi, kad grybai ir uogos buvo parduodami tiek smulkiems supirkinėtojams, tiek fiziniams asmenims. GPMĮ 33 straipsnis neįpareigoja nuolatinių Lietuvos gyventojų, fizinių asmenų teikti pažymą apie išmokėtas išmokas, todėl Inspekcijos patikrinimo akto argumentai dėl nurodytų pažymų negavimo šiuo atveju yra nepagrįsti.

2. Dėl administracinio pastato su gyvenamosiomis patalpomis statybos išlaidų

Skunde Pareiškėja nurodo, kad statybos darbų žurnalas nebuvo pildomas ir statybų eiga nebuvo fiksuojama. Tai buvo procesas, kuris truko 6 metus. Pareiškėjos sutuoktinio 2017-08-30 paaiškinime apie statybos darbų eigą nieko nenurodyta apie 2015 metus, t. y. kokie darbai buvo vykdomi 2015 metais, todėl mokesčių administratorius be pagrindo nurodė, kad 2015 metais buvo atlikta 20 proc. statybos darbų vertės.

Taip pat 2017-08-30 paaiškinime buvo nurodyta, kad 2011 metais buvo pakloti tik pamatai, tai sudaro tik vos 5 proc., o ne 10 proc. statybos darbų vertės.

Nesant tikslių duomenų apie statybų proceso eigą, Pareiškėja mano, kad pastato statybos darbų išlaidos turėtų būti padalintos lygiomis dalimis, t. y. turi būti vertinama, jog 2011 metais (paklojus tik pamatus) statybos darbai sudarė 5 proc. visos statybos darbų išlaidų sumos, 2012–2016 – po 19 proc. kiekvienais metais. Toks skaičiavimas atitiktų protingumo, teisingumo ir mokesčių įstatymų vertinimo mokesčių mokėtojo naudai principus.

3. Dėl vartojimo išlaidų 2012–2016 metais

Skunde nurodyta, kad sutuoktiniai paaiškinimuose nenurodė, kiek kiekvienais metais patyrė šeimos vartojimo išlaidų grynaisiais pinigais (tai parašė ir pati Inspekcija patikrinimo akto 17 psl. trečia pastraipa 1 sakinyje). Tame paaiškinime nėra kalbos apie grynuosius pinigus, kalbama apie vartojimo išlaidas apskritai (išlaidos komunaliniams mokesčiams, ryšiai, mokestis už darželį ir pan.). Pareiškėja ir jos sutuoktinis tvirtina nurodę bendras apytiksles šeimos vartojimo išlaidų sumas, šios sumos apima tiek išlaidas pagal bankų išrašus, tiek išlaidas grynaisiais pinigais, todėl mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo papildomai pridėti išlaidas pagal surinktą informaciją iš tiekėjų ir banko išrašų.

Skunde pažymima, kad mokesčių administratoriaus argumentai šiuo atveju yra prieštaringi: iš vienos pusės mokesčių administratorius nurodo, kad sutuoktiniai nepateikė informacijos, kiek kiekvienais metais patyrė vartojimo išlaidų grynaisiais pinigais, o iš kitos pusės, sutuoktinių nurodytas sumas vertina tik kaip išlaidas grynaisiais pinigais. Pareiškėjos teigimu, nagrinėjamu atveju turi būti vertinamos tik jos ir sutuoktinio nurodytos vartojimo išlaidos: 2012 m. – 17 264 Lt (5 000 Eur), 2013 m. – 17 264 Lt (5 000 Eur), 2014 m. – 20 716,80 Lt (6 000 Eur), 2015 m. – 6 000 Eur, 2016 m. – 6 000 Eur. Juo labiau, kad šios sumos neprieštarauja informacijai, nustatyta pagal banko sąskaitų išrašus ir surinktą iš paslaugų tiekėjų.

4. Dėl baudos dydžio

Pareiškėja taip pat nesutinka su paskirtos GPM baudos dydžiu. Pareiškėja teigia bendradarbiavusi su mokesčių administratoriumi, teikusi paaiškinimus, pažeidimas padarytas pirmą kartą, taip pat turėtų būti atsižvelgta į tai, kad sutuoktiniai turi du nepilnamečius vaikus, jų šeimos finansinė padėtis yra sudėtinga, turi skolų kreditoriams. Pareiškėja prašo baudos dydį sumažinti iki 10 proc.

Remdamasi aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėja prašo pakeisti Inspekcijos 2018-11-21 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-375.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 3 276,74 Eur GPM (apskaičiuotą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą) ir su juo susijusias sumas, mokesčių administratoriui Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu nustatius, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrintu laikotarpiu patirtos išlaidos 45 479,72 Eur viršijo gautas pajamas. Mokesčių administratoriaus konstatuota, kad sutuoktiniai 2012, 2013 ir 2015 m. išlaidoms, t. y. statybų ir kitoms išlaidoms, panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, ir, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalimi, išlaidų metodu, apskaičiavo sutuoktinių GPM bazę. Neapmokestintos pajamos padalintos abiem sutuoktiniams.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimo išvadamis dėl pajamų už surinktas miško gėrybes nepripažinimo, statybos išlaidų paskirstymu, mokesčių administratoriaus apskaičiuota 2012–2016 metais patirtų vartojimo išlaidų suma, taip pat prašo sumažinti GPM baudą iki 10 proc. dydžio.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei patikrinimo aktą, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos šeimos gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Pareiškėja šioje dalyje argumentų dėl mokesčių administratoriaus sprendimų neteikia, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl pajamų, gautų už surinktas miško gėrybes

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2017-07-31 paaiškinimuose Inspekcijai nurodė, kad tikrintu laikotarpiu gavo 23 500 Eur pajamų (Pareiškėjos sutuoktinis – 10 500 Eur, Pareiškėja – 13 000 Eur) iš pačių surinktų grybų ir uogų pardavimo. Sutuoktiniams nepateikus dokumentų, įrodančių paaiškinimuose nurodytų pajamų gavimą, mokesčių administratorius, sudarydamas sutuoktinių pajamų–išlaidų balansą, į šias neva gautas pajamas neatsižvelgė.

Pajamos, sutuoktinių teigimu, neviršijo 3 000 Eur per metus (svyravo nuo 2 000 Eur iki 3 000 Eur), todėl mokesčių mokėtojai neprivalėjo jų nei deklaruoti, nei saugoti jų gavimą patvirtinančių dokumentų.

Komisija šioje ginčo dalyje pritaria mokesčių administratoriaus pozicijai. Pirma, nei Pareiškėja, nei jos sutuoktinis nepateikė nė vieno dokumento, patvirtinančio pajamų iš miško gėrybių pardavimo gavimą. Antra, nė viename sutuoktinių teiktame paaiškinime nenurodyti asmenys, kuriems buvo parduodamos miško gėrybės (sutuoktiniai neprisimena jų duomenų). Sutuoktiniai tvirtino grybus ir uogas pardavinėję smulkiems supirkinėtojams ir fiziniams asmenims, prekyba turgavietėse vykdoma nebuvo. Kaip matyti iš bylos medžiagos, miško gėrybių pardavimas buvo vykdomas nuolat eilę metų (5 metus), o tokiais atvejais paprastai užmezgami nuolatiniai ryšiai bent su dalimi klientų (šiuo atveju – supirkinėtojų). Todėl sutuoktinių nenoras (negalėjimas) nurodyti bent kelis asmenis, kuriems buvo parduodamos surinktos miško gėrybės, verčia abejoti šių pajamų gavimo tikrumu. Trečia, sutuoktinių tvirtinimu, jie tikrintu laikotarpiu augino mažamečius vaikus, vykdė namo statybas ūkio būdu (darbus atliko Pareiškėjos sutuoktinis ir jo tėvas), augino daržoves, Pareiškėjos sutuoktinis vykdė individualią veiklą pagal verslo liudijimą. Sutuoktinių teiginiai apie tuo pat metu vykdytą iš esmės nuolatinę grybų ir uogų rinkimo bei pardavimo veiklą (abiejų sutuoktinių gautos pajamos vieno sezono metu siekė 4 000 – 5 000 Eur) vertintini kritiškai. Taip pat vertintini ir sutuoktinių paaiškinimai apie tėvų pagalbą renkant grybus ir uogas: Pareiškėjos sutuoktinio tėvas padėjo sūnui vykdyti administracinio pastato su gyvenamosiomis patalpomis statybas, be to, 2013–2016 metais vadovavo turimai individualiai įmonei; o Pareiškėjos sutuoktinio motinai nuo 2011 m. nustatytas ribotas darbingumas (nuo 30 proc. iki 55 procentų). Sutuoktinių teigimu, aplinkybės apie rinktas miško gėrybes galėtų patvirtinti Pareiškėjos sutuoktinio tėvai ir sesuo. Pastebėtina, kad su mokesčių mokėtoju susijusių asmenų paaiškinimai vertinami kritiškai ir LVAT praktikoje, jeigu jie nėra patvirtinti kitais objektyviais faktiniais duomenimis (LVAT 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A556-404/2013).

Komisija pažymi, kad pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013). Situoktiniai, ginčydami mokesčių administratoriaus išvadas, nepateikė pajamų už miško gėrybių pardavimą gavimą pagrindžiančių objektyvių įrodymų, jų argumentai grindžiami vien paaiškinimais, todėl vertintina, jog jokių faktinių duomenų, ar objektyvių įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, situoktiniai nepateikė. LVAT yra pabrėžęs, kad išskirtinai tik paaiškinimų apie gautas pajamas teikimas, nesant realaus tų pajamų gavimo fakto, pajamų gavimo nepagrindžia (2016-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-293-556/2016).

Įvertinus aukščiau išdėstyta, teigtina, kad Inspekcija pagrįstai nevertino Pareiškėjos ir jos situoktinio paaiškinimuose nurodytų neva gautų pajamų iš miško gėrybių pardavimo.

Dėl administracinio pastato su gyvenamosiomis patalpomis statybos išlaidų

Ginčo bylos duomenimis, Pareiškėjos situoktinis nevykdė MAĮ numatytos pareigos saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti vykdytos statinio statybos išlaidas, todėl Inspekcija ginčo administracinio pastato su gyvenamosiomis patalpomis statybų išlaidų sumą nustatė apskaičiuodama Pareiškėjos situoktinio ir pačios Inspekcijos apskaičiuotų statybos verčių vidurkį – 99 642,53 Eur. Kadangi statybos vyko 2011–2016 metais, remiantis Pareiškėjos situoktinio paaiškinimu apie statybos darbų eigą buvo vertinta, kad 2011 m. situoktiniai patyrė 9 964,25 Eur (10 proc.) išlaidų, 2012–2015 m. – po 19 928,51 Eur (20 proc.), 2016 m. – 9 964,25 Eur (10 proc.).

Pareiškėja Inspekcijos apskaičiuotos statybų vertės neginčija, tačiau nesutinka su jos paskirstymu 2011–2016 metams. Pareiškėjos teigimu, 2011 metais buvo pakloti tik pamatai, tai sudaro vos 5 proc., o ne 10 proc. statybos darbų vertės. Pareiškėja mano, kad nagrinėjamu atveju turi būti vertinama, jog 2011 metais statybos darbai sudarė 5 proc. visų statybos darbų išlaidų, 2012–2016 – po 19 proc. kiekvienais metais.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos situoktinis 2017-08-30 paaiškiniame Inspekcijai nurodė, kad 2011 metais buvo pakloti tik pamatai, 2011–2012 m. pastatytos sienos, pertvaros ir uždengtas medžio konstrukcijų stogas, įstatyti langai, durys, 2013–2014 m. atlikti grindų, vandentiekio, nuotekų ir elektros įrengimo darbai, tinkuotos sienos, 2016 m. atlikta vidaus apdaila.

Pažymėta, kad, apskaičiuojant mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, galimi tam tikri netikslumai, šių nuostatų tikslas yra apskaičiuoti mokestinę bazę taip, jog jos dydis pagal taikomą metodiką atitiktų protingumo ir teisingumo kriterijus. Remiantis Valstybinės teritorijų planavimo ir statybos inspekcijos prie Aplinkos ministerijos 2016-06-09 išduotu statybos užbaigimo aktu Nr. ACCA-100-160609-00064, nustatyta, kad administracinės patalpos sudaro 51 proc. (434,01 kub. m.), o gyvenamosios paskirties patalpos – 49 proc. (416,99 kub. m.) ginčo statinio tūrio. Iš Inspekcijos pateiktų UAB „Sistela“ statybos kainų žinytų matyti, kad ginčo laikotarpiu pamatų statybos kainos lyginamasis svoris vieno aukšto gyvenamųjų pastatų (iki 500 kub. m.) kainoje sudarė 9 proc., vidaus apdailos – 9 proc.; pamatų statybos kainos lyginamasis svoris vieno aukšto administracinių pastatų (iki 500 kub. m.) kainoje sudarė 8 proc., vidaus apdailos – 13 proc. Taigi, statinio pamatai sudarė vidutiniškai apie 8,5 proc. ginčo statinio statybos išlaidų, o vidaus apdaila – 11 proc. Primintina, kad nagrinėjamu atveju neįmanoma apskaičiuoti tikslios statybos išlaidų kainos kiekvienais metais, todėl Inspekcijos skaičiavimai, kad Pareiškėjo nurodyti 2011 m. atlikti darbai (pakloti pamatai) sudarė 10 proc. statybos išlaidų, 2016 m. atlikti darbai (vidaus apdaila) – taip pat 10 proc., Komisijos vertinimu, atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus.

Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjos 2012–2015 metų statybos išlaidų skaičiavimus (procentais), pažymi, jog mokestinis ginčas vyksta dėl santykinai nedidelio apskaičiuotų statybos išlaidų skirtumo, t. y. mokesčių administratorius apskaičiavo, jog situoktinių minėtu laikotarpiu patirtos išlaidos siekė 20 proc. visos statybų išlaidų sumos, Pareiškėjos teigimu – 19 proc. Skirtumas sudaro tik 1 procentą nuo mokesčių administratoriaus apskaičiuotos metinės

statinio statybos išlaidų sumos ir šis dydis nėra pakankamas konstatuoti, jog mokesčių administratoriaus statinio statybos išlaidų paskirstymas pažeidžia minėtus protingumo ir teisingumo kriterijus, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius administruodamas mokesčius.

Papildomai paminėtina, kad mokesčių mokėtojas, nefiksuodamas statybų eigos teisės aktų patvirtintuose dokumentuose (statybos darbų žurnale) ir nesaugodamas statybinių medžiagų įsigijimo dokumentų, turi prisiimti ir iš to kylančias atitinkamas pasekmes.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius detalai pagrindė Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) apskaičiuotas statinio statybos išlaidas, tenkančias tikrintam laikotarpiui, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis. Tuo tarpu Pareiškėja nepateikė jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių Inspekcijos padarytas išvadas, o apsiriboję teoriniais samprotavimais apie statinio statybos išlaidų paskirstymą atskiriems metams. Konstatuotina, jog ginčo atveju Pareiškėja neįrodė, kad mokesčių administratoriaus atliktas statinio statybos išlaidų paskirstymas 2012–2016 metams pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų.

Dėl vartojimo išlaidų 2012–2016 metais

Bylos duomenimis, mokesčių administratorius apskaičiavo, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio šeimos (2 suaugusių asmenų ir 1 nepilnamečio vaiko, nuo 2013-08-04 – 2 nepilnamečių vaikų) vartojimo išlaidos 2012–2016 metais sudarė 38 105,23 Eur (iš jų: 10 105,23 Eur pagal banko sąskaitų išrašus, surinktą informaciją iš paslaugų teikėjų, ir 28 000 Eur grynaisiais pinigais (pagal sutuoktinių paaiškinimus).

Pareiškėja skunde nurodo, kad mokesčių administratorius klaidingai įvertino jos ir sutuoktinio pateikto paaiškinimo apie vartojimo išlaidas turinį. Pareiškėja tvirtina, kad paaiškiniame buvo nurodytos bendros tikrintu laikotarpiu patirtos išlaidos (tiek grynaisiais pinigais, tiek banko pavedimais), todėl turi būti remiamasi tik jos ir sutuoktinio nurodytais išlaidų dydžiais.

Byloje pateiktas mokesčių administratoriaus nurodymas (2017-06-27 nurodymas Nr. (21.109-32) FR0698-75) Pareiškėjai pateikti paaiškinimą apie gyventojų „apytikslės vartojimo išlaidas **grynaisiais pinigais** už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31“. Iš nurodymo teksto spręstina, kad sąvoka „gryniesiems pinigais“ paryškinta ir aiškiai leidžia suprasti, kad prašoma pateikti informaciją apie realiai patirtas vartojimo išlaidas grynujų pinigų pavidalu. Sutuoktiniai 2017-08-08 paaiškiniame nurodė bendras apytiksles vartojimo išlaidas: 2012 m. – 5 000 Eur, 2013 m. – 5 000 Eur, 2014 m. – 6 000 Eur, 2015 m. – 6 000 Eur, 2016 m. – 6 000 Eur. Papildomai paminėtina, kad Pareiškėjos šeimos statistinės 2012–2016 metų vartojimo išlaidos (pagal sutuoktinių paaiškinimą neskaičiuojant išlaidų alkoholiniams gėrimams ir tabakui, poilsiui ir kultūrai, restoranams ir viešbučiams) sudaro 54 111,99 Eur, t. y. 16 006,76 Eur viršija mokesčių administratoriaus nustatytas faktines vartojimo išlaidas (pagal sutuoktinių paaiškinimus, banko sąskaitų išrašus ir informaciją iš paslaugų teikėjų). Papildomai atkreiptinas dėmesys, kad Pareiškėjos šeimos statistinės vartojimo išlaidos yra 1,9 karto didesnės negu sutuoktinių paaiškinimuose nurodytos vartojimo išlaidos. Konstatuotina, kad Pareiškėjos reikalavimas sumažinti vartojimo išlaidas iki paaiškinimuose nurodytos sumos (28 000 Eur), yra nepagrįstas ir prieštaraujantis byloje pateiktiems dokumentams.

Mokestinuose teisiniuose santykiuose taikoma įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė implikuoja ir mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai pagrįsti savo sprendimą konkrečių asmenų pripažinti atsakingu už atitinkamas mokestines prievoles. Neabejotina, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, kaip yra nagrinėjama atveju, mokesčių administratorius ne visada turi galimybę remtis objektyviais ir tiksliais duomenimis, leidžiančiais *inter alia* (be kita ko) aiškiai (vienareikšmiškai) identifikuoti konkrečius mokestinių teisinių santykių dalyvius apmokestinimo atitinkamu mokesčiu tikslais. Tačiau tokių (tikslų) duomenų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti savo sprendimą, šiuo tikslu, be kita ko, remiantis tokiais duomenimis, kurių pagrindu daroma išvada apie mokesčio mokėtoją atitiktą protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais. Iš tiesų tokie atvejai skiriasi nuo

gyventojų deklaruotų arba mokesčių administratoriaus nurodomų mokėti mokesčių nuo pajamų, kurių gavimo šaltiniai yra žinomi, o jų apskaičiavimo būdai yra tikslūs ir dažniausiai paremti mokesčio mokėtojo ir (ar) mokesčių administratoriaus turimais objektyviais duomenimis. Kaip minėta, pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant MAĮ 70 str. 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokesčių prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2017-11-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1223-602/2017).

Komisija sprendžia, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius tinkamai įvykdė savo pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojams apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, kuri turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais (MAĮ 67 straipsnis). Mokesčių administratorius tinkamai įvertino tiek sutuoktinių pateiktus, tiek savo iniciatyva surinktus duomenis ir dokumentus dėl mokesčių mokėtojų gautų pajamų ir išlaidų. Mokesčių administratoriaus priimto sprendimo turinys patvirtina, kad mokesčių administratorius vertino visus mokesčių byloje surinktus įrodymus ir motyvuotai dalį jų pripažino pagrįstais, o dalį jų atmetė (kaip, pvz., pareiškėjų žodinius paaiškinimus, neparemtus kitais įrodymais, dėl pajamų gavimo iš miško gėrybių rinkimo ir pardavimo).

Dėl baudos dydžio

Pareiškėja savo nesutikimą su Inspekcijos paskirtos GPM baudos dydžiu grindžia tokiais aplinkybėmis kaip bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, paaiškinimų teikimas, pažeidimo padarymas pirmą kartą, o taip pat prašo atsižvelgti į sunkią finansinę jos šeimos padėtį, turimus įsipareigojimus kreditoriams ir tai, kad šeimoje auga 2 nepilnamečiai vaikai.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesťį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgęs į KT 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). 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 (taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010, 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjai pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę (pavyzdžiui, mokesčių apskaičiavimas taikant specialų mokesčių apskaičiavimo instrumentą, numatytą MAĮ 70 straipsnyje, konstatavus Pareiškėją gavus pajamas iš nenustatytų šaltinių ir siekį išvengti mokesčių mokėjimo), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Komisija nurodo nematanti teisinio

pagrindo Pareiškėjai paskirtos vidutinio dydžio GPM baudos mažinti. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėja atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokestinius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio GPM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-11-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-375.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 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, spręsdami 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė