



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL T. H. 2019-03-08 SKUNDO**

2019 m. gegužės 17 d. Nr. S-61 (7-36/2019)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojai  
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Galiauskaitės  
Evaldo Raistensko  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės  
Ramutei Matkevičienei  
T. H.  
U. G.

2019 m. balandžio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi T. H. (toliau – Pareiškėja) 2019-03-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-02-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-49, n u s t a t ė:

Inspekcija 2019-02-15 sprendimu Nr. (21.222) FR0682-49 patvirtino 2018-12-21 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-486 ir jame Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą 18471,36 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 7129 Eur GPM delspinigius, skyrė 5541 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo, kuris buvo atliktas už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31, metu nustatyta, kad 2012, 2014–2016 metais Pareiškėjos ir jos sutuoktinio C. K. (toliau – Pareiškėjos sutuoktinis, kartu – Sutuoktiniai) patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 735764,69 Lt ir 27459,22 Eur. Vadovaujantis Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.88 str. 1 dalies ir 3.92 straipsnio nuostatomis, minėtos pajamos padalintos Sutuoktiniams lygiomis dalimis, t. y. po 367882,34 Lt ir 13729,61 Eur. Pareiškėja gautoms kitoms 367882,34 Lt ir 13729,61 Eur pajamoms pagrįsti nepateikė juridinę galią turinčių pajamų šaltinius patvirtinančių dokumentų bei pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 27 str. 1 dalį nedeklaravo gautų pajamų, todėl 2012, 2014–2016 m. mokesčio bazė buvo apskaičiuota vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalies nuostatomis pritaikius išlaidų metodą.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo 4070 Lt ir 1127,93 Eur turto (pirties) nuomos pajamas, kurių pateiktose metinėse pajamų mokesčio deklaracijose nedeklaravo, mokesčio neapskaičiavo ir nesumokėjo. Laikotarpiu nuo 2016-09-09 iki 2016-12-31 iš individualios veiklos gavo 1863 Eur pajamas, kurias klaidingai deklaravo pateiktose metinės pajamų deklaracijos GPM308 už 2016 m. V priedo II dalyje, kaip pajamas, gautas iš veiklos pagal verslo liudijimą bei nuo gautų pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo 5 proc. 93 Eur GPM.

Inspekcija sprendime tvirtina įvertinusi Pareiškėjos pastabų argumentus, patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei surinktus įrodymus ir konstatuojanti, kad į Pareiškėjos pastabas neatsižvelgtina, Inspekcijos patikrinimo aktas tvirtintinas.

#### *Dėl MAĮ 70 straipsnio*

Atsakydama į Pareiškėjos pastabas, kad MAĮ 70 straipsnio nuostatos taikytos nepagrįstai, nes nebuvo ištirti visi įrodymai, apsiribota formaliu aplinkybių vertinimu, Inspekcija sprendime cituoja GPMĮ 2 str. 14 dalies, 3 straipsnio, 5 str. 1 dalies, 22 straipsnio, 27 str. 1 dalies nuostatas. Nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad atlikto patikrinimo metu Sutuoktinių GPM bazė buvo nustatyta pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, pritaikius išlaidų metodą. Inspekcija sprendime taip pat cituoja MAĮ 70 str. 1 dalies, Taisyklių 4.1, 6.1 punktų, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos, suformuotos aiškinant ir taikant MAĮ 70 straipsnį, nuostatas (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2016-08-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2626-575/2016) ir nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad buvo atliktas Pareiškėjos mokestinis tyrimas (2017-12-01 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-1603), kurio metu nustatyta, jog Sutuoktinių 2011–2012 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms padengti Sutuoktiniai panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, t. y. mokesčių mokėtoja ir jos sutuoktinis nevykdė arba netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius. Nustačius šias aplinkybes, Inspekcijos tvirtinimu, pagrįstai Sutuoktinių patikrinimas atliktas taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Inspekcija, pagal įvertinimą apskaičiuodama Sutuoktinių GPM bazę, naudojos Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. Inspekcija patikrinimo metu, remdamasi VMI informacinės duomenų bazės duomenimis (apie gautas su darbo santykiais susijusias pajamas ir kitas išmokas), turima VĮ Registrų centro informacija apie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vardu registruotą nekilnojamąjį turtą, iš Lietuvos komercinių bankų gauta informacija, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio paaiškinimais bei kita patikrinimo metu surinkta informacija, apskaičiavo Sutuoktinių 2012–2016 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas.

#### *Dėl namų statybos išlaidų*

Inspekcija nurodo, jog ginčas šioje dalyje yra kilęs dėl dviejų statinių (pastato – ūkininko sodybos (duomenys neskelbtini) (toliau – ūkininko sodyba) ir gyvenamojo namo, esančio (duomenys neskelbtini) (toliau – gyvenamasis namas) statybos išlaidų. Sutuoktiniai paaiškinimuose nurodė, kad abu objektai buvo statomi ūkio būdu ir ūkininko sodybos statybos išlaidos sudarė 30000 Lt, gyvenamojo namo – 80000 Lt. Ūkininko sodybos statybos išlaidoms pagrįsti pateikė dokumentus, kuriuose nurodyta pirktų prekių vertė 151,75 Lt, atitinkamai, gyvenamojo namo išlaidoms pagrįsti pateikė dokumentus, kuriuose nurodyta pirktų prekių vertė 140 Lt. Kitų šių objektų statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų Sutuoktiniai nepateikė.

Patikrinimo metu, atsižvelgiant į tai, kad Sutuoktiniai be jau minėtų dokumentų, kitų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų nepateikė, mokesčių administratorius statybos išlaidas nustatė remdamasis kitais leistiniais šaltiniais, t. y. UAB "C1" parengtu nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu bei Lietuvos Respublikos statistikos departamento statistine informacija apie pagrindinius ekonominės ir socialinės raidos rodiklius 2005–2010 m. Remiantis šiais duomenų šaltiniais patikrinimo metu nustatyta, kad ūkininko sodybos statybos vertė sudarė 330484,25 Lt arba 300636 Lt daugiau, nei nurodė Sutuoktiniai, o gyvenamojo namo – 195784 Lt arba 115784 Lt daugiau, nei nurodė Sutuoktiniai.

Pareiškėja pastabose nurodė, kad Inspekcija turėjo atsižvelgti į Sutuoktinių faktiškai patirtas išlaidas namų statyboms ir neturėjo pagrindo remtis UAB "C1" duomenų bazės duomenimis. Taip apskaičiuotos statybos išlaidos neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Atsakydama į šias Pareiškėjos pastabas, Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 67 str. 1 ir 2 dalis, įtvirtinančias įrodinėjimo pareigas tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo paskirstymo taisykles, LVAT praktikos, aiškinant įrodymų sąvoką mokestinių ginčų bylose, jų vertinimo taisykles, nuostatas (LVAT 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2100/2012, 2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-622/2013, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1379/2014). Atsižvelgiant į tai, kad

Pareiškėja ir jos sutuoktinis jokių papildomų ir / ar naujų dokumentų, pagrindžiančių ūkininko sodybos ir gyvenamojo namo statybos išlaidas su pastabomis nepateikė, Inspekcijos tvirtinimu, kitaip vertinti patikrinimo metu nustatytas statybos išlaidas nėra pagrindo.

*Dėl 1993 m. turėtų 12400 Lt*

Pareiškėja pastabose nesutinka su patikrinimo akto išvada, kad 1993 m. Sutuoktiniai turėjo tik 12400 Lt ir teigia, kad tai buvo patys darbingiausi, pelningiausi ir aktyviausi metai.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Sutuoktinių deklaruotos pajamos 1995–2002 m. sudarė 567667 Lt, išlaidos – 539715 Lt. Patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 1993-07-01 turėjo 12400 Lt santaupų, kurios nustatytos pagal Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktas Brangaus turto deklaracijas. Išanalizavus minėtas deklaracijas, Inspekcijos teigimu, matyti, kad patikrinimo akte detalizuojant pajamų šaltinius (patikrinimo akto 9 dalis) padaryta aritmetinė klaida ir vietoj deklaruotų 15500 Lt santaupų nurodyta 12400 Lt santaupų suma. Pareiškėja 1997-05-05 pateiktoje Brangaus turto deklaracijoje deklaravo 6200 Lt santaupas ir nurodė, kad iš jų 3100 Lt gavo sutuoktinis. Pareiškėjos sutuoktinis 1995-10-31 deklaravo 9300 Lt santaupas. Inspekcija pažymi, kad bendra 567667 Lt turėto turto suma patikrinimo akte yra nurodyta teisinga ir ši nustatyta korektūros klaida įtakos nustatant Sutuoktinių mokesčių bazę neturi.

Atsižvelgiant į tai, kad nei patikrinimo metu, nei kartu su pastabomis Pareiškėja ir jos sutuoktinis jokių įrodymų ir dokumentų apie turėtas didesnes santaupas 1993-07-01 nepateikė, Inspekcija į šią pastabą nurodo neatsižvelgianti.

*Dėl pajamų, gautų pardavus (duomenys neskelbtini) esantį nekilnojamąjį turtą, ir piniginių lėšų likučio 2003-12-31*

Atsakydama į Pareiškėjos pastabas, kad į pajamas nėra įtrauktos pajamos, gautos pardavus (duomenys neskelbtini) esantį nekilnojamąjį turtą – 105000 Lt ir 50000 Lt, kad Pareiškėjai neaišku, kaip nustatyta, kad Sutuoktiniai 2003-12-31 turėjo 44,04 Lt banke ir 99953,96 Lt grynaisiais pinigais, Inspekcija nurodo, jog patikrinimo akto 9 dalyje nurodyta, kad, pateiktų Brangaus turto deklaracijų duomenimis, Sutuoktinių deklaruotos pajamos 1995–2002 m. sudarė 567667 Lt, išlaidos – 539715 Lt, t. y. pajamos 27952 Lt viršijo išlaidas. Patikrinimo metu vertinta, kad, vadovaujantis Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo 3 str. 1 d. 1 punktu, Pareiškėja ir jos sutuoktinis galėjo sukaupti 100000 Lt pinigų sumą (44,04 Lt banke ir 99953,96 Lt grynaisiais pinigais).

Išnagrinėjus bylos medžiagą, pasak Inspekcijos, matyti, kad patikrinimo metu nebuvo įvertinti du nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai ir iš šių sandorių gautos piniginės lėšos:

1. Pareiškėja 2003-07-15 pirkimo ir pardavimo sutartimi pardavė žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), UAB "A1" pardavimo kaina – 50000 Lt;

2. Pareiškėja 2003-11-17 pirkimo ir pardavimo sutartimi pardavė parduotuvę–alaus barą ir žemės sklypą, esančius (duomenys neskelbtini) L. O. įmonei, pardavimo kaina – 105000 Lt.

Įvertinus nustatytą 27952 Lt teigiamą pajamų ir išlaidų balansą bei 155000 Lt, gautus už parduotą nekilnojamąjį turtą, vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais, sprendime vertinama, kad Sutuoktiniai 2003-12-31 galėjo turėti iš viso 182952 Lt piniginių lėšų likutį.

Pažymima, kad įvertinus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2004-01-01 turėtą grynųjų pinigų likutį ne banke – 182952 Lt, piniginių lėšų likutį banke – 46,04 Lt, laikotarpiu nuo 2004-01-01 iki 2011-12-31 gautas pajamas – 1894058,96 Lt, patirtas išlaidas – 1958196,26 Lt bei piniginių lėšų likutį banke 2012-01-01 – 1367,76 Lt, nustatyta, kad Sutuoktiniai 2011-12-31 turėjo galimybę sukaupti ne didesnę nei 34494,94 Lt grynųjų pinigų likutį, t. y. iš naujo įvertinus Sutuoktinių pajamas ir išlaidas patikrinimo akte nustatytas likutis nepasikeitė (sprendimo priedas Nr. 2, pajamų–išlaidų analizė).

*Dėl nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini)*

Pastabose Pareiškėja nurodo, kad niekada nepirko ir neturėjo nekilnojamojo turto, adresu: (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėja 1997-07-15 pateiktoje Brangaus turto deklaracijoje (byloje „Brangaus turto deklaracijų suvestinė“) deklaravo, jog 1997-07-02 už 47500 Lt įsigijo prekybos, paslaugų sferos pastatą arba patalpas, esančias adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjos sutuoktinis 1998-12-17 pateiktoje Brangaus turto deklaracijoje

(byloje „Brangaus turto deklaracijų suvestinė“) deklaravo, jog 1998-12-09 už 2000 Lt žemės sklypą ir už 28000 Lt įsigijo gyvenamąjį namą, esančius adresu: (duomenys neskelbtini). Atsižvelgiant į išdėstytą, Inspekcija nurodo, jog nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjos pastaba, jog minėto nekilnojamojo turto Sutuoktiniai nepirko.

#### *Dėl vagystės metu pavogtų pinigų*

Pareiškėja nurodė, kad vagystės metu pavogti pinigai priklausė ne Sutuoktiniams, o UAB "B1".

Iš bylos medžiagos, Inspekcijos teigimu, matyti, kad 2011-06-05 buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas dėl vagystės, įvykusios Pareiškėjos sutuoktiniui priklausančiame name (duomenys neskelbtini), kurios metu buvo pavogtas seifas su 50000 Eur (172640 Lt), pistoletas *Sig Sauer*, 30000 Lt vertės auksiniai dirbiniai bei nekilnojamojo turto dokumentai.

Dėl 50000 Eur Pareiškėja ir jos sutuoktinis nurodė, kad šie pinigai priklausė ne jiems, o UAB "B1". Tačiau patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, kurios patvirtina, jog pavogta 50000 Eur suma priklausė Sutuoktiniams: nustatyta, kad Sutuoktiniai galėjo turėti 50000 Eur pinigų sumą; UAB "B1" nuo 2015-12-01 jokių deklaracijų neteikia, nuo 2015-12-18 įmonėje nedirba nė vienas darbuotojas, nuo 2018-11-16 teisinis statusas – bankrutavęs; jokių dokumentų, įrodančių, jog Pareiškėjos namuose esančiame seife buvę ir pavogti 50000 Eur priklausė ne Sutuoktiniams, o UAB "B1" sutuoktiniai nepateikė.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes sprendime konstatuojama, kad patikrinimo metu pagrįstai vertinta, jog Sutuoktiniai vagystės dieną (2011-06-05) patyrė 50000 Eur (172640 Lt) išlaidų grynaisiais pinigais.

#### *Dėl vartojimo išlaidų*

Pareiškėja pastabose nesutinka su apskaičiuotomis vartojimo išlaidomis ir teigia, kad statistinės vartojimo išlaidos nereiškia, kad būtent tokias išlaidas ir patyrė asmuo. Taip pat Pareiškėjai neaišku, kuo remiantis nustatytos Pareiškėjos vartojimo išlaidos 2009–2011 m., nes Statistikos departamentas minėtu laikotarpiu tokių duomenų nerinko ir nesistemino.

Inspekcija nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad apskaičiuojant Sutuoktinių vartojimo išlaidas tiek 2004–2011 m., tiek tikrinamuoju laikotarpiu buvo vadovautasi Taisyklių 16 punktu, kuris įtvirtina prioritetą faktiškai patirtų išlaidų įvertinimui. Pagal Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktus duomenis apie faktiškai patirtas išlaidas ir pagal bankų sąskaitų išrašus buvo nustatyti objektyvūs ir pagrįsti duomenys, o ne orientaciniai statistiniai vartojimo išlaidų dydžiai. Minėta aplinkybė, Inspekcijos tvirtinimu, sudaro pagrindą konstatuoti, kad Pareiškėjos pastabos, jog mokesčių administratorius nepagrįstai vartojimo išlaidas apskaičiavo pagal Statistikos departamento skelbiamus duomenis, atmetinos kaip nepagrįstos.

#### *Dėl 16100 Lt nuomos pajamų*

Pareiškėja pastabose teigia, kad patikrinimo akte nurodyta 2010 m. iš nuomos gautas 16100 Lt suma yra netiksli, nes Pareiškėja realiai gavo ženkliai didesnes sumas. Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu buvo panaudoti iš trečiųjų asmenų gauti duomenys apie Pareiškėjai išmokėtas nuomos pajamas, kurios 2010 m. sudarė 16100 Lt.

Nors Pareiškėja ir nurodo, kad gavo ženkliai didesnes sumas, tačiau, vadovaujantis MAĮ 67 str. 2 dalimi, jokių tai patvirtinančių dokumentų nepateikia. Todėl į šią Pareiškėjos pastabą Inspekcija nurodo neatsižvelgianti.

#### *Dėl 2005 m. turto deklaracijos*

Pastabose Pareiškėja nurodo, kad 2007-01-10 pateikta 2005 m. gyventojų (šeimos) turto deklaracija FR0001 įgijo teisinį stabilumą, todėl negali būti kvestionuojamos šioje deklaracijoje deklaruotos pinigų sumos. Atsakant į šią Pareiškėjos pastabą sprendime pažymima, kad minimoje 2007-01-10 pateiktoje 2005 m. gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje FR0001 Sutuoktiniai nedeklaravo piniginių lėšų. Deklaracijoje FR0001 deklaravo privalomai registruotino turto vertę – 4949000 Lt bei turėtų vertybinių popierių vertę – 950000 Lt, kurie patikrinimo metu nebuvo kvestionuojami.

*Dėl MAĮ 68 straipsnio*

Atsakydama į Pareiškėjos pastabas, kad buvo pažeistas MAĮ 68 straipsnyje nustatytas senaties terminas, Inspekcija sprendime cituoja šio MAĮ straipsnio 1 ir 2 dalis. Nurodo, jog Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2017-12-07 pavedimu tikrinti Nr. (21.59-32)FR0773-2422. Tikrintas laikotarpis nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31. Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad atlikus patikrinimą (2018-12-21 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32)FR0680-486) mokėtinos mokesčių sumos buvo apskaičiuotos nepažeidžiant MAĮ 68 str. 2 dalyje nustatytų terminų. Atsižvelgiant į išdėstytą, Inspekcija konstatuoja, kad patikrinimas buvo atliktas MAĮ 68 str. 1 dalyje numatytose ribose ir senaties terminai pažeisti nebuvo. Pažymi, kad ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas tik siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, tačiau ne siekiu apmokestinti Pareiškėją. Taigi, piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnę nei leidžiama laikotarpį. Todėl Inspekcija, siekdama nustatyti Pareiškėjos piniginių lėšų likutį patikrinimo laikotarpio pradžioje, teisėtai ir pagrįstai nustatinėjo jos pajamas ir jų šaltinius už laikotarpį iki 2012 m.

Sprendime, vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 dalies, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių, 66 str. 4 dalies, 139 str. 1 dalies nuostatomis, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų 18471,36 Eur GPM, Pareiškėjai apskaičiuojami 7129 Eur GPM delspinigiai (delspinigių apskaičiavimas pridedamas prie šio sprendimo), atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau nustatytas Pareiškėjos išlaidų ir pajamų neatitikimas ir nenustatyti pagrįsti pajamų šaltiniai bei taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotos 18471,36 Eur GPM sumos skiriama 30 proc. dydžio 5541 Eur (18471,36 Eur x 30 proc.) GPM bauda. Už pažeidimus, kuriuos padarė Pareiškėja, įstatymai nenumato galimybės neskirti baudos.

Pareiškėja 2019-03-08 skunde nurodo, jog nesutinka su ginčijamame Inspekcijos sprendime ir patikrinimo akte papildomai apskaičiuotais mokesčiais, nes patikrinimo aktas surašytas bei sprendimas priimtas įvertinus ne visas aplinkybes, neatlikus visų privalomų veiksmų.

Pasak Pareiškėjos, į Sutuoktinių pajamų sąrašą nėra įtrauktos pajamos, gautos pardavus 2000-11-17 (duomenys neskelbtini) esantį nekilnojamąjį turtą už 105000 Lt, 50000 Lt, gautų 2003-07-15 pardavus žemės sklypą (duomenys neskelbtini). Šias aplinkybes Pareiškėja teigia nurodžiusi, tačiau VMI į šias aplinkybes neatsižvelgė ir papildomai apskaičiuotų GPM sumų nepatiksino. VMI sprendime konstatavo, kad 155000 Lt, nors ir nebuvo įvertinta kaip papildomai gautos Sutuoktinių pajamos, tačiau įtakos papildomai mokėtiniams mokesčiams neturi. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad bendras skirtumas (VMI teigimu) tarp asmens gautų pajamų ir patirtų išlaidų yra apie 800 tūkst. Lt. Taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad Sutuoktiniai pardavė ir tokį turtą: 1994-10-06 buvo parduotas butas, (duomenys neskelbtini), už 53577 Lt; 2000-12-01 (duomenys neskelbtini), pastatas šašlykinė, už 30000 Lt; 2000-01-18 gyvenamasis namas su žemės sklypu (duomenys neskelbtini), už 214220 Lt; 1999-05-28 sodo pastatas (duomenys neskelbtini), už 35000 Lt. Tačiau Inspekcija šių gautų pajamų nevertino / nepriskyrė prie Sutuoktinių pajamų, tad, Pareiškėjos nuomone, patikrinimo akte ir sprendime pateikta informacija ir apskaičiuoti mokesčiai yra nepagrįsti.

Inspekcija patikrinimo akto 28 psl. nurodė, kad Pareiškėja 1997 m. patyrė (duomenys neskelbtini), esančio nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas – 47500 Lt. Skunde pažymima, kad niekada nei Pareiškėja, nei jos sutuoktinis nurodytojo turto neturėjo, nebuvo pirkę. Todėl Pareiškėjos patirtų išlaidų suvestinė turėtų būti patiksinta ir papildomai mokėtina GPM suma sumažinta.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su Inspekcijos pozicija, kad naudojant UAB "C1" duomenis, buvo teisingai ir teisėtai apskaičiuotos išlaidos. Prie šio skundo Pareiškėja nurodo pridedantis asmenų, kurie padėjo ir statė patikrinimo akte nurodytus pastatus, paaiškinimus, liudijančius, kad iš tiesų statiniai, dėl kurių Inspekcija patikrinimo akte ir sprendime apskaičiavo daugiatūkstantines sumas neva patirtų išlaidų, buvo statomi savo jėgomis iš turimų medžiagų.

Pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, kad Inspekcija neteisingai ir neteisėtai pritaikė UAB "C1" duomenų bazės duomenis fiziniam asmeniui (vidutinės statybų kaštų ir pan. metodikas, <http://www.sistela.lt/samatu-skaiciavimas>). Inspekcija neturėjo pagrindo remtis šios įmonės duomenų baze, kuri yra taikoma įmonėms, vykdančioms ūkinę komercinę veiklą, o ne asmenims, kurie ūkio

būdu stato namą. Inspekcija privalėjo kreiptis į ekspertus, vertintojus, kad jie pateiktų individualų vertinimą, o ne remtis bendromis nuostatomis ir vidurkiais, kurie šiuo atveju netinka.

Pasak Pareiškėjos, iš jos pateiktos informacijos ir asmenų paaiškinimų, pridedamų prie skundo, matyti, kad Inspekcijos apskaičiuota kaina galėtų būti mažesnė, nei buvo apskaičiuota remiantis UAB "C1" duomenimis. Nekilnojamojo turto kainos nėra diferencijuojamos pagal statybos organizavimo būdus, kas, Pareiškėjos vertinimu, svarbu vertinant ir skaičiuojant gyvenamojo namo statybos kaštus.

Pareiškėja skunde apibūdina UAB "C1" informacinę sistemą ir tvirtina, jog šia duomenų baze galima remtis, kuomet statybos darbų atlikimas yra rangovo verslas, nes CK nurodoma, kad įmonės / verslininko atsakomybė už sutartinių įsipareigojimų nevykdymą yra be kaltės (CK 6.256 str. 4 dalis). Šio ginčo atveju Inspekcija pastatų (duomenys neskelbtini), pasistatymo darbus / statybos išlaidas įvertino atitinkamai papildomai 330484,25 Lt ir 130429,34 Lt, o tai nustatė pagal aritmetinį vidurkį tarp mokesčių mokėtojų nurodytos gyvenamojo namo statybos išlaidų sumos ir VĮ Registrų centro turto vertinimo ir pagal UAB "C1" sudarytus kainynus nustatytos atkūrimo kaštų (statybinės vertės) sumos bei nekilnojamojo turto kadastro duomenyse nurodytos gyvenamojo namo atkūrimo kaštų (statybinės vertės).

Pasak Pareiškėjos, Inspekcija, remdamasi MAĮ 70 str. 1 dalimi, Taisyklių 6.3, 20 punktais, turėjo parinkti tokias informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį. Inspekcija, vienu iš netiesioginio įvertinimo šaltinių pasirinkusi Nekilnojamojo turto kadastro duomenyse nurodytą gyvenamojo namo atkūrimo kaštų (statybinės vertės) ir UAB "C1" duomenis, nepaisė protingumo ir teisingo mokestinės prievolės apskaičiavimo kriterijų. Taigi, Inspekcija pasirinko netinkamą informacijos šaltinį, o tai nepagrįstai padidino Pareiškėjos išlaidų gyvenamojo namo statybai sumą.

Pareiškėjos vertinimu, tiksliausiai asmens patirtos statybos darbų išlaidos galėjo būti įvertintos nustačius, kada ir kokie statybos darbai buvo atlikti, kokios statybinės medžiagos buvo panaudotos, kiek rinkos sąlygomis tuo metu būtų galėję kainuoti analogiškai statybos darbai ir medžiagos. Iš patikrinimo akto nėra matyti, kad toks įvertinimas būtų neįmanomas. Skunde pažymima, kad mokestinio patikrinimo metu buvo surinkti duomenys, leidžiantys nustatyti ar iš dalies nustatyti statybos darbų atlikimo laikotarpius, statybų kiekius, sunaudotas medžiagas, t. y. informaciją pateikė Pareiškėja, kadastrinių matavimų duomenys yra, yra pripažinimo tinkamu naudoti aktas ir pan.

Skunde pažymima, kad MAĮ nuostatos suteikia mokesčių administratoriui plačius įgaliojimus rinkti duomenis, reikalingus teisingai apskaičiuoti mokestines prievoles, duoti privalomus vykdyti nurodymus mokesčių mokėtojui (MAĮ 33 straipsnis). Taigi mokesčių administratoriui manant, kad surinkti įrodymai nepakankami tam, kad nustatyti, kada ir kokie statybos darbai buvo atlikti, kokios statybinės medžiagos buvo panaudotos, jis turėjo teisę pareikalauti iš mokesčių mokėtojo tokius duomenis nurodyti, pateiktą informaciją palyginti su kitais surinktais duomenimis, esant reikalui, pasitelkti specialių žinių turinčius asmenis (turto vertinimo, statybos specialistus) išvadoms pateikti. Mokestinio patikrinimo metu, pasak Pareiškėjos, turėjo būti atsižvelgta į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktus duomenis apie patirtas išlaidas gyvenamojo namo statybai (jų dalį), nes tai yra tiesioginiai ir svarbiausi duomenys, leidžiantys tiksliai nustatyti patirtų išlaidų dalies dydį, tokių išlaidų susidarymo momentą. Tačiau Inspekcija į šiuos duomenis neatsižvelgė ir Pareiškėjos bei jos sutuoktinio faktiškai patirtų išlaidų neįvertino.

Šios mokestinės bylos kontekste, Pareiškėjos tvirtinimu, būtina įvertinti, ar fizinio asmens atžvilgiu gali būti taikoma UAB "C1" duomenų bazė, ar tai yra pagrįsta ir teisinga. Šios sistemos sąmatų skaičiavimas skirtas didesnėms įmonėms, PVM mokėtojams, kurių tikslas yra uždirbti / pelno siekis (marža, pelno siekimas, uždarbis taip pat yra UAB "C1" sistemoje vertinamas ir numatytas), tad jau ši aplinkybė turėtų būti pagrindas mažinti su protingumo kriterijumi prasilenkiančius pateiktus 2 namų statybos išlaidų apskaičiavimus.

Pareiškėja tvirtina, jog sutuoktiniai daugelį medžiagų gavo bei daugelį darbų atliko patys, rangos pagrindu. Sutuoktiniai prašė papildomai apklausti Y. R., C. L., V. B., C. K., V. B., U. F., kurie gali patvirtinti, kad nurodyti statiniai buvo statomi savo jėgomis. Pareiškėja nurodo pridedanti šių asmenų paaiškinimus dėl statybos eigos ir pagalbos. Taip pat pridedanti kaimynų paaiškinimus,

liudijančius dėl pastatų statybos eigos bei dėl būdo, juolab, kad statybos organizavimo būdo nustatymas teismų praktikoje (byla Nr. E1-79-561/2018) turi esminę įtaką.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde konstatuojama, kad mokesčių administratoriaus atliktas gyvenamojo namo statybos išlaidų sumos apskaičiavimas, kuris yra esminis piniginių lėšų likučiui apskaičiuoti, neatitinka protingumo ir teisingos mokestinės prievolės apskaičiavimo kriterijų, todėl tai yra pagrindas panaikinti skundžiamą Inspekcijos sprendimą ir įpareigoti mokesčių administratorių atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą, iš naujo atliekant statybos išlaidų apskaičiavimą.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su vartojimo išlaidų apskaičiavimu. Inspekcija, skaičiuodama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vartojimo išlaidas, rėmėsi banko išrašuose esančia informacija apie asmens patirtas išlaidas bei papildomai pridėjo vidutinius galimų išlaidų vertinimus / skaičiavimus (rėmėsi Statistikos departamento duomenimis). Tokie skaičiavimai, neatlikus jokių individualių / detalių skaičiavimų ir vertinimų bei realių kontrolės veiksmų ir nesurinkus informacijos apie realias išlaidas, pasak Pareiškėjos, yra neteisingi, nepagrįsti jokiais įrodymais. Akte buvo apskaičiuotos statistinės vartojimo piniginės išlaidos, tačiau tai nereiškia, kad būtent tokias išlaidas ir turėjo / patyrė asmuo, nes kiekvienas asmuo ar šeima, atsižvelgiant į šeimos prioritetus, patiria skirtingas išlaidas ir tai neleidžia abejoti asmens lėšų pakankamumu išlaidoms padengti. Inspekcija, darydama išvadą dėl šeimos turto, vadovavosi bendromis taisyklėmis, rėmėsi Statistikos departamento duomenimis, kurie šiuo konkrečiu atveju nėra tinkami, nes Sutuoktiniai turi ūkį, augina naminius augintinius, gyvena taupiai, gauna paramą ir pagalbą iš artimų asmenų ir kt.

Skunde konstatuojama, kad Inspekcijos išvada pateikta remiantis vidutiniais statistiniais duomenimis, bet ne specialia oficialia finansų tyrimo metodika. Teigdama, kad realiai asmeniui nepakako pajamų išlaidoms padengti, Inspekcijos specialistė išreiškė savo subjektyvią nuomonę, nes nesidomėjo, neapklausė, nesurinko papildomos informacijos. Taigi iš patikrinimo akte pateiktos informacijos neišplaukia, kad asmuo neturėjo pakankamai lėšų patirtoms išlaidoms padengti.

Prie šio skundo Pareiškėja nurodo pridedanti kaimynų paaiškinimus, kurie patvirtina, kad Sutuoktiniai augino produkciją savo ūkyje. Taip pat teigia suradę savo archyvuose žurnalus, kuriuose fiksavo pardavimo apimtis įvairiose aplinkinėse prekybos vietose (pridedama). Tai patvirtina, kad Sutuoktiniai iš savo ūkyje užaugintų augmenijos ir gyvūnų gavo pajamas.

Dėl pateiktos 2007 m. metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos, t. y. Pareiškėjos turimų lėšų likučio 2005 m., skunde tvirtinama, jog nagrinėjamu atveju svarbu tai, kad Pareiškėjos 2007-01-10 pateikta mokesčių administratoriui 2005 m. turėto turto deklaracija, t. y. joje nurodyti duomenys įgijo teisinį stabilumą. Inspekcija, 2017 m. atlikdama Pareiškėjos atžvilgiu mokestinį tyrimą bei patikrinimą, šių duomenų kvestionuoti nebegalėjo, nes jos teisė duoti gyventojui privalomą vykdyti nurodymą, kad jis pagrįstą deklaruoto turto įsigijimo šaltinius už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada buvo pateikta deklaracija, sausio 1 dienos, buvo pasibaigusi (MAĮ 68 str. 1 dalis).

Taigi mokesčių administratorius, skaičiuodamas mokesčio bazę ir mokėtiną mokesčio sumą, nebeturėjo teisinio pagrindo kvestionuoti mokesčių mokėtojo 2007 m. nurodytos kaip turėtos pinigų sumos / turto, nepaisant aplinkybės, kad Inspekcijai pateikta metinė gyventojų (šeimos) turto deklaracija FR0001 nėra vienkartinė gyventojų (šeimos) turėto turto deklaracija FR0593. Esmė yra ne dokumento forma, o mokesčių mokėtojo pateikti duomenys, kurie mokesčių administratoriaus galėjo būti įstatymų nustatyta tvarka patikrinti. Jų per įstatymuose nustatytą laiko tarpą nepatikrinus bei nepaneigus, atliekant mokestinį patikrinimą, negalėjo būti paneigta faktinė aplinkybė dėl Pareiškėjos nurodytos pinigų sumos, turėtos 2005 m.

Skunde tvirtinama, jog Sutuoktiniai, kaip buvo nurodyta Inspekcijai teiktuose paaiškinimuose, nevartojo alkoholio, tabako, taip pat nuo 2010–2011 m. nustojo aktyviai / samdos pagrindais dirbti (tapo pensininkais), nėra patyrę išlaidų restoranams ir viešbučiams, nuosavo būsto išlaikymo išlaidos buvo minimalios, nes malkos ir pan. buvo savo, namas nėra prijungtas prie centrinės kanalizacijos, vandentiekio ir pan., todėl būsto, vandens, dujų, būsto apstatymo, namų ūkio įrangos bei kasdieninių namų priežiūros išlaidų nuo 2009 m. nepatyrė. Fiziškai neturint galimybes įrodyti to, ko nėra buvę, Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui nekilo pareiga įrodinėti tokias vartojimo išlaidas. Be to, mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjos 1992–2012 m. patirtas vartojimo išlaidas, vadovavosi Statistikos departamento duomenimis apie namų ūkio vartojimo išlaidų

rodiklius. Tačiau Statistikos departamentas nerinko ir nesisteminio domenu apie 2009–2011 m. namų ūkiams tekusias vidutines vartojimo išlaidas. Todėl yra neaišku, kuo remiantis nustatytos Pareiškėjos vidutinės vartojimo išlaidos už 2009–2011 m. Skunde prašoma eliminuoti patikrinimo akte apskaičiuotas vartojimo išlaidas grynaisiais, iš viso 36 tūkst. Lt.

Nurodoma, jog Inspekcija akte klaidingai įvertino Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas nuo 2003 iki 2012 m. Patikrinimo metu neatsižvelgta į tai, kad Sutuoktiniai dirbo ir gaudavo gausias pajamas, sovietmečiu taip pat gaudavo dideles pajamas, tad turto ir lėšų tikrai galėjo bei sukaupė pakankamai. Akte nurodyta suma, galėjusi būti pas Pareiškėją, t. y. 99 tūkst. Lt, yra neteisinga ir neatitinkanti tikrovės. Šių aplinkybių Inspekcijos darbuotoja, atlikusi mokesčių patikrinimą, nevertino. Todėl patikrinimo akte nurodyta išvada, kad asmeniui pritrūko pajamų (akto 29–37 psl.), yra neteisinga.

Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 68 straipsnio nuostatas ir tvirtina, kad teisė mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, yra suteikta ir mokesčių mokėtojui. Todėl asmens pajamos (deklaruotos sumos ir pan.) įgijo teisinį stabilumą ir mokesčių administratorius, 2016–2018 m. atlikdamas asmens atžvilgiu mokesčių tyrimą bei patikrinimą, šių duomenų (2003–2010 m.) kvestionuoti negalėjo, nes mokesčių administratoriaus teisė duoti gyventojui privalomą vykdyti nurodymą, kad jis pagrįstų deklaruoto turto įsigijimo šaltinius, už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada buvo pateikta deklaracija, sausio 1 dienos, buvo pasibaigusi. Tačiau Inspekcijos darbuotoja, atlikusi patikrinimą, nurodė Sutuoktiniais pateikti duomenis nuo 2003 m. ir ankščiau, taip pažeisdama aukščiau nurodytas MAĮ nuostatas.

Dėl šių priežasčių mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėja negalėjo 2003–2010 m. laikotarpiu (7–8 psl.) turėti pakankamai lėšų patirtoms išlaidoms padengti, yra neteisinga / pažeidžianti aukščiau nurodytas teisės aktų nuostatas.

Tai suponuoja, kad patikrinimo akte pateikta išvada dėl ankstesnių metų lėšų trūkumo / pakankamumo ar pan. negalėjo būti teikiama ir vertinama, nes mokesčių patikrinimas buvo vykdomas už 2011–2015 m. laikotarpį.

Skunde cituojamos MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių 4 punkto nuostatos ir tvirtinama, jog MAĮ 70 str. 1 dalies nuostata reglamentuoja tik mokesčių prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokesčių prievolės atsiradimo pagrindus. Pareiškėjos vertinimu, tokiu būdu apskaičiuota statybos išlaidų vertė neatitinka protingumo ir teisingo mokesčių prievolės apskaičiavimo kriterijų. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Inspekcija nustatė, kad ginčo gyvenamasis namas faktiškai buvo baigtas statyti gerokai ankščiau, tačiau naudojo jau patikrinimo metu galiojančius UAB "C1" kainų, įkainių duomenis. Tai reiškia, kad nekilnojamojo turto statybos kaina / išlaidos nustatytos remiantis kito laikotarpio, nei vyko statybos, duomenimis.

Pareiškėja skunde cituoja LVAT praktiką, suformuotą aiškinant įrodinėjimo pareigos paskirstymo mokesčių ginčų bylose, kai mokesčių administratorius mokesčių prievolę nustato taikdamas MAĮ 70 str. 1 dalies normą, taisykles (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007, kt.), MAĮ 72 straipsnio nuostatas ir nurodo, jog mokesčių administratorius kiekvieną akte pateikiamą išvadą turėjo pagrįsti faktais, ją argumentuoti, nurodydamas teisinį pagrindą, motyvų išdėstymas akte turėjo būti adekvatus, aiškus ir pakankamas, ko šiuo atveju nebuvo. Mokesčių administratorius patikrinimo metu *ex officio* privalėjo nustatyti tikrąsias faktines sandorių sudarymo aplinkybes, kuriomis įvyko nagrinėjami sandoriai, turėjo pateikti savo argumentus ir motyvus, tačiau tikrųjų faktinių aplinkybių nenustatinėjo, apsiribojo tik prielaidomis.

Pareiškėjos nuomone, tam, kad priimti teisingą galutinį sprendimą šiame ginče, yra būtina papildomai ištirti aplinkybes, susijusias su tuo, kokio dydžio pajamos buvo gautos, grąžintos (neatitinkamai dėl įsigyto ir parduoto nekilnojamojo turto; statybos išlaidų apskaičiavimo aplinkybės ir kt.). Vien tik ribotos apimties informacijos vertinimo nepakanka patvirtinti piniginių lėšų neperdavimo faktą, nes turi būti pateikti pakankami ir neiginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai negautos.

Sutuoktiniai turėjo pakankamai lėšų, nes pardavė nekilnojamojo turto, taip pat buvo įmonių akcininkai ir samdomi darbuotojai, iš šios veiklos gaudavo pajamas, gavo nuomos pajamas. Patikrinimo akte neatsispindi aplinkybė, kad Sutuoktiniai turi giminaičių, šeimos narių ir artimųjų, kurie padėjo šeimai statyti dalį nekilnojamojo turto, medžiagos buvo gaunamos pigiau, o ir patys turi



ūkį, medienos / miško, augina naminius gyvūnus, tad reikiamų produktų, namų apyvokos daiktų, statybinių (buities) medžiagų turėjo. Tai patvirtinantys duomenys buvo pateikti mokestinio patikrinimo metu, kuris truko beveik 2 metus, taigi, šiuo atveju nebuvo laikomasi mokestinių patikrinimų atlikimo taisyklių.

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kas laikytina atsakomybe lengvinančia aplinkybe, todėl skunde prašoma sumažinti paskirtos baudos dydį iki minimalaus arba visiškai atleisti nuo delspinigių ir baudos.

Vadovaujantis nurodytomis aplinkybėmis, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2019-02-15 sprendimą Nr. (21.222) FR0682-49 bei perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, sumažinti sprendime paskirtos baudos dydį.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, ginčo šalių skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytas pozicijas, konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos 2019-02-15 sprendimas Nr. (21.222) FR0682-49 dalyje, kurioje Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 18378,36 Eur GPM bei su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas, naikintinas ir Pareiškėjos 2019-03-08 skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 18378,36 Eur GPM bei su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012, 2014–2016 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas, t. y. Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjos išlaidos nurodytaisiais laikotarpiais viršijo jos pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų ir lėšų bankų sąskaitose metodus. Pažymėtina, jog Pareiškėja nekelia ginčo dėl jai tiesiogiai GPMĮ nustatyta tvarka apskaičiuoto 93 Eur GPM nuo turto nuomos bei iš individualios veiklos gautų pajamų, su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų, todėl Komisija dėl šios Inspekcijos sprendimo dalies, dėl kurios ginčas nevyksta, pagrįstumo nepasisako.

Dėl MAĮ 70 straipnio nuostatų taikymo šiame mokestiniame ginče pažymėtina, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi teisės aiškinimo, kad atvejai, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, patenka į MAĮ 70 str. 1 dalies teisinio reguliavimo sritį (LVAT 2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1032-13, 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554-14 ir kt.). Iš mokestinio ginčo bylos medžiagos matyti, kad nekyla ginčas dėl mokesčių administratoriaus teisės šiuo atveju remtis MAĮ 70 str. 1 dalimi ir Taisyklėmis bei apskaičiuoti Pareiškėjai mokėtiną GPM pagal mokesčių administratoriaus atliekamą įvertinimą. Mokestinis ginčas iš esmės kyla dėl to, ar mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestinę prievolę pagal savo atliekamą įvertinimą, tinkamai įvertino įrodymus ir pagrįstai neatsižvelgė į tam tikras Pareiškėjos bei jos sutuoktinio nurodytas pajamas, kurias, jų teigimu, jie panaudojo tikrinamojo laikotarpio išlaidoms padengti, ar teisingai apskaičiavo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtas vartojimo bei statybos išlaidas, nustatė teisingą Pareiškėjos šeimos turėtą grynujų pinigų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Taigi, Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu įrodymų vertinimu ir, atsižvelgdama į skunde nurodytus mokesčių administratoriaus atliktus įrodymų vertinimo trūkumus, tvirtina, jog mokesčių administratoriaus atliktas mokestinės prievolės dydžio nustatymas pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas neatitiko protingumo ir teisingo mokestinės prievolės apskaičiavimo kriterijų, jog mokesčių administratorius neįvykdė savo pareigos nustatyti tikrąsias faktines sandorių sudarymo aplinkybes, o ne apsiriboti tik prielaidomis.

Byloje nustatyta, jog Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokestinius tyrimus (2017-11-30 pranešimai apie atliktus mokestinius tyrimus), nustatė, kad Sutuoktinių 2011–2012 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, Pareiškėja išlaidoms padengti galėjo naudoti kitas įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Dėl šių aplinkybių buvo inicijuoti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokestiniai patikrinimai, kurių metu mokesčių administratorius nustatė, jog Sutuoktinių išlaidos 2012 m. 62402,31 Lt, 2014 m. 672962,38 Lt, 2015 m. 4231,15 Eur bei 2016 m. 23228,07

Eur sumomis buvo didesnės nei nurodytaisiais mokestiniais laikotarpiais jų gautos ir šaltiniais pagrįstos pajamos. Atitinkamai, Inspekcija sprendė, kad Sutuoktiniai turėjo kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurių nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo mokėtino GPM, tačiau kuriomis dengė patirtas išlaidas, nepateikdami objektyvių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tiesiogiai nustatyti mokesčio bazę. Šios Inspekcijos nustatytos aplinkybės sudarė pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatas. Taisyklių 6.3 punkte, be kita ko, nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtoju priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius vertinimą atlieka pasirinkdamas tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus. Nagrinėjamu atveju Inspekcija pasirinko naudoti Taisyklių 6.3.3 ir 6.3.5 papunkčiuose nustatytus išlaidų ir lėšų bankų sąskaitose metodus. Pagal Taisyklių 14 punktą išlaidų metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas. Vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (Taisyklių 15 punktas). Lėšų bankų sąskaitose metodas gali būti taikomas, kai yra žinomi duomenys apie mokesčių mokėtojo pajamas bankų ar kitų finansinių institucijų sąskaitose. Vertindamas šiuo metodu, mokesčių administratorius turi įvertinti lėšų pervedimus iš vienos mokesčių mokėtojo sąskaitos į kitą, išlaidas grynaisiais pinigais, išmokas iš sąskaitų, žinomus mokesčių mokėtojo pajamų šaltinius. Atliktų skaičiavimų pagrindu mokesčių administratorius apskaičiuoja mokesčių mokėtoju priklausančią mokėti mokesčio sumą (Taisyklių 22–24 punktai). Taigi, nagrinėjamu atveju Inspekcija Pareiškėjos mokestinės prievolės (GPM) dydį tikrintuoju laikotarpiu nustatė ne įprastine GPMĮ nustatyta tvarka, o taikydama abu nurodytuosius metodus.

MAĮ 67 str. 1 dalis numato, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio sumas, o šio straipsnio 2 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Taigi, įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Tačiau šio ginčo atveju Pareiškėja skunde nepagrįstai tvirtina, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu privalėjo nustatyti tikrąsias faktines sandorių (pajamų gavimo, statybai patirtų išlaidų) sudarymo aplinkybes, nes iš tiesų mokesčių administratorius, taikydamas Taisyklių 6.3.3 ir 6.3.5 papunkčiuose nustatytus išlaidų ir lėšų bankų sąskaitose metodus, tokios įrodinėjimo pareigos neturi, t. y. neturi įrodyti kada, iš kur ir kokias pajamas gavo mokesčių mokėtojas, kurio išlaidos viršijo pajamas, juolab, kad tokių sandorių faktinis dalyvis buvo pats mokesčių mokėtojas. Vadinas, tik jam geriausiai yra žinomos ir visos faktinės vykusių sandorių aplinkybės, taigi, neturėtų kilti ir sunkumų jas įrodyti. Mokesčių administratorius turi nustatyti aplinkybes, lemiančias būtinumą taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas, kurios nagrinėjamu atveju, kaip minėta, buvo nustatytos. Tačiau, Komisijos vertinimu, nustatant Pareiškėjos mokesčių bazę aptariamą būdu nebuvo įvertintos kai kurios Pareiškėjos skunde Komisijai dėstomos, skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotos faktinės aplinkybės, galimai turinčios įtaką apskaičiuotos mokesčių bazės dydžiui. Todėl Komisija nurodo šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje tvirtinti, jog nurodytuoju būdu apskaičiuota Pareiškėjos mokesčių bazė atitinka teisingumo kriterijų, neturi pagrindo, nors atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai.

Pareiškėja skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodė, jog į Sutuoktinių pajamas, apskaičiuotas iki tikrinamojo laikotarpio pradžios, nebuvo įtrauktos apie 480000 Lt pajamos, gautos už parduotą nekilnojamąjį turtą. Skunde Komisijai nurodoma, jog į Sutuoktinių pajamų sąrašą mokesčių administratorius nepagrįstai neįtraukė pajamų, gautų pardavus 2000-11-17 (duomenys neskelbtini) esantį nekilnojamąjį turtą už 105000 Lt, 50000 Lt, gautų 2003-07-15 pardavus žemės sklypą (duomenys neskelbtini), taip pat pajamų, gautų: 1994-10-06 pardavus butą, (duomenys neskelbtini), už 53577 Lt, 2000-12-01 pardavus pastatą šašlykinę (duomenys neskelbtini), už 30000 Lt, 2000-01-18 pardavus gyvenamąjį namą su žemės sklypu (duomenys neskelbtini), už 214220 Lt, 1999-05-28 pardavus sodo pastatą (duomenys neskelbtini), už 35000 Lt.

Iš Pareiškėjos atžvilgiu surašyto patikrinimo akto turinio matyti, jog mokesčių administratorius, turėdamas tikslą nustatyti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turėtą grynujų pinigų likutį

tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01), vertino Sutuoktinių iki tikrinamojo laikotarpio su juridiniais, fiziniais asmenimis, kredito įstaigomis sudarytus sandorius, taip pat ir transporto priemonių bei nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius ir kaip atskaitos tašką ėmė 2004 m. arba 2003-12-31. Mokesčių administratorius nustatė, jog Sutuoktiniai 2004 ir 2007 m. pardavė asmenine nuosavybės teise jiems priklausiusį nekilnojamąjį turtą: žemės sklypus (duomenys neskelbtini) ir garažą (boksą) (duomenys neskelbtini), ir atitinkamai gavo 284000 Lt bei 14500 Lt pardavimo pajamas (patikrinimo akto 21 psl.). Iš bylos medžiagos matyti, jog šios Sutuoktinių gautos privalomai registruotino nekilnojamojo turto pardavimo pajamos buvo įtrauktos apskaičiuojant Sutuoktinių laikotarpiu nuo 2004-01-01 iki 2011-12-31 gautų pajamų bei patirtų išlaidų balansą (patikrinimo akto 5 priedas). Pareiškėjai Inspekcijai pateiktose 2019-01-14 pastabose dėl patikrinimo akto nurodžius, jog į Sutuoktinių gautų pajamų sąrašą nėra įtrauktos pajamos, gautos pardavus (duomenys neskelbtini) bei (duomenys neskelbtini) esantį nekilnojamąjį turtą (už 105000 ir 50000 Lt), Inspekcija ginčijamame sprendime nurodė, jog iš tiesų patikrinimo metu nebuvo įvertinti du nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai ir iš šių sandorių gautos pinigines lėšos: Pareiškėja 2003-07-15 pirkimo ir pardavimo sutartimi pardavė žemės sklypą, esantį (duomenys neskelbtini), už 50000 Lt bei 2003-11-17 pirkimo ir pardavimo sutartimi pardavė parduotuvę–alaus barą ir žemės sklypą, esančius (duomenys neskelbtini), už 105000 Lt. Įvertinusi nustatytą 27952 Lt teigiamą 1995–2002 m. pajamų ir išlaidų balansą (patikrinimo akto 9 dalis) bei 155000 Lt, gautus už parduotą ką tik paminėtą nekilnojamąjį turtą, vadovaudamasi protingumo ir teisingumo principais, Inspekcija sprendime vertino, kad Sutuoktiniai 2003-12-31 galėjo turėti iš viso 182952 Lt piniginių lėšų likutį. Iš esmės tai reiškia, jog Inspekcija ginčijamame sprendime pripažino didesnę Sutuoktinių 2004-01-01 turėtą grynujų pinigų likutį ne banke nei jį buvo pripažinusi patikrinimo akte (Sutuoktiniai mokesčių administratoriui teiktame 2017-04-27 paaiškinime Nr. GKD-2433 nurodė bendrą grynujų piniginių lėšų likutį 2001-12-31 – 505000 Lt, tačiau mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad Sutuoktiniai nepateikė Vienkartinės gyventojų (šeimų) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593), į Sutuoktinių amžių, į tai, kad Sutuoktiniai iki 2003-12-31 turėjo pastovius darbus, pirkė ir pardavė registruotiną turtą, investavo lėšas į bendrovių veiklą ir kt. nustatytas aplinkybes, vertino, kad abu Sutuoktiniai iki 2003-12-31 galėjo sukaupti 100000 Lt pinigų sumą, kurios neprivalėjo deklaruoti Vienkartinėje gyventojų (šeimų) turto deklaracijoje). Tačiau įvertinusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2004-01-01 turėtą grynujų pinigų likutį ne banke – 182952 Lt, piniginių lėšų likutį banke – 46,04 Lt, laikotarpiu nuo 2004-01-01 iki 2011-12-31 gautas pajamas – 1894058,96 Lt, patirtas išlaidas – 1958196,26 Lt bei piniginių lėšų likutį banke 2012-01-01 – 1367,76 Lt, Inspekcija konstatavo, kad Sutuoktiniai 2011-12-31 (tikrinamojo laikotarpio pradžioje) turėjo galimybę sukaupti ne didesnę nei 34494,94 Lt grynujų pinigų likutį, t. y. iš naujo įvertinusi Sutuoktinių pajamas ir išlaidas, konstatavo, kad patikrinimo akte nustatytas likutis nepasikeitė (ginčijamo sprendimo priedas Nr. 2, pajamų–išlaidų analizė).

Skunde Komisijai bei skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Pareiškėja ir jos sutuoktinis jau teigė, kad mokesčių administratorius nepagrįstai į jų pajamas neįtraukė kitų keturių skunde bei aukščiau šiame sprendime paminėtų nekilnojamojo turto objektų pardavimo pajamų. Komisija be Pareiškėjos ir jos sutuoktinio teiginių apie gautas nurodytojo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas neturėdama jokių šių pajamų gavimą patvirtinančių arba paneigiančių įrodymų, negali spręsti dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo šioje ginčo dalyje. Todėl Inspekcijai, kuriai pagal MAĮ nuostatas yra pavesta vykdyti mokesčių mokėtojų mokesčių apskaičiavimo teisingumo tikrinimo funkciją bei kuri turi pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčių sumas (MAĮ 67 str. 1 dalis), pavestina įvertinti nurodytųjų nekilnojamojo turto objektų pardavimo pajamų iš Pareiškėjos nurodytų pajamų šaltinių gavimo aplinkybes, spręsti dėl šių pajamų pripažinimo (nepripažinimo) Pareiškėjos bei jos sutuoktinio iki tikrinamojo laikotarpio gautomis pajamomis bei dėl šių pajamų galimos įtakos skaičiuojamam Sutuoktinių pajamų–išlaidų balansui, o kartu ir grynujų pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje dydžiui.

Mokesčių administratoriui vertinant iš naujo aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisijos nuomone, atsižvelgtina į LVAT praktiką, suformuotą vertinant Vienkartinės gyventojų (šeimų) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593) įrodomąją reikšmę analogiško pobūdžio bylose. Štai, pavyzdžiui, LVAT 2018-11-14 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018 nurodė, jog sutinkamai su Lietuvos Respublikos vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo 3 str. 1 d. 1 punktu

nuolatinis Lietuvos gyventojas privalėjo deklaruoti 2003-12-31 turimą turtą, tarp jo ir pinigines lėšas, turimas bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ar kitose kredito įstaigose, jeigu jų bendra suma viršija 50000 Lt. Pagal šio įstatymo 4 str. 2 dalį, jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas šio įstatymo nustatyta tvarka turto nedeklaravo, šiuo turto negali būti grindžiami kito turto įsigijimo šaltiniai. Pareiškėjui minimoje byloje pateiktoje vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (forma FR0593) deklaravus, kad nei jis, nei jo sutuoktinė 2003-12-31 piniginių lėšų bankuose ir kitose kredito įstaigose ar ne bankuose neturėjo, LVAT akcentavo, kad ši deklaracija yra **reikšmingiausias įrodymas** vertinant bylos įrodymus, susijusius su 2007 m. laikotarpio pradžioje pareiškėjų sukauptų grynųjų pinigų dydžiu. Pareiškėjams **nedeklaravus** jų nurodomų tariamai turėtų 2003-12-31 piniginių lėšų, mokesčių administratoriaus pozicija nepripažinti pareiškėjų nurodytų 1990–2002 m. gautų pajamų kaip šaltinio, iš kurio pareiškėjai tikrinamuoju laikotarpiu (2008–2013 m.) dengė išlaidas, yra pagrįsta.

Pažymėtina, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis nėra teikę mokesčių administratoriui Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593). Ir nors Pareiškėja skunde tvirtina, jog jos 2007-01-10 pateikta mokesčių administratoriui metinė šeimos turto deklaracija (FR0001) už 2005 m., t. y. joje nurodyti duomenys įgijo teisinį stabilumą ir mokesčių administratoriui 2017 m. atliekant Pareiškėjos atžvilgiu mokestinį tyrimą bei patikrinimą, nebegalėjo būti kvestionuojami, taigi, negalėjo būti paneigta ir faktinė aplinkybė dėl Pareiškėjos nurodytos pinigų sumos, turėtos 2005 m., šie Pareiškėjos argumentai vertinti kaip neturintys jokios reikšmės teisingam šio mokesstinio ginčo išnagrinėjimui, nes piniginių lėšų tiek banke, tiek ir ne banke (pagal tuo metu galiojusį teisinį reglamentavimą gyventojai turėjo deklaruoti pinigines lėšas, turimas bankose, kitose kredito įstaigose ir ne bankuose, jeigu jų bendra suma buvo didesnė kaip 2 tūkst. Lt) Pareiškėja šioje deklaracijoje deklaravusi nebuvo. Pareiškėja deklaracijoje FR0001 deklaravo šeimos turimo privalomai registruotino turto vertę – 4949000 Lt bei turėtų vertybinių popierių vertę – 950000 Lt. Kaip nurodė Inspekcija, šie deklaruoti duomenys patikrinimo metu nebuvo kvestionuojami.

Pareiškėja skunde Komisijai tvirtina niekada nepatyrusi nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidų – 47500 Lt. Iš bylos medžiagos matyti, jog ši suma buvo priskirta prie patirtų išlaidų atsižvelgiant į pačios Pareiškėjos 1997-07-15 pateiktoje Brangaus turto deklaracijoje nurodytus duomenis. Inspekcija ginčijamame sprendime nurodė, jog Pareiškėja 1997-07-15 pateiktoje Brangaus turto deklaracijoje (byloje „Brangaus turto deklaracijų suvestinė“) deklaravo, jog 1997-07-02 už 47500 Lt įsigijo prekybos, paslaugų sferos pastatą arba patalpas, esančias adresu: (duomenys neskelbtini), ir todėl nesutiko su Pareiškėjos pastaba, jog minėto nekilnojamojo turto Sutuoktiniai nepirko. Pareiškėja kartu su skundu Komisijai pateikė VĮ Registrų centro elektroninio dokumento nuorašą, kuriame nurodyta, jog Nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko 2019-02-25 duomenimis, Pareiškėjos nuosavybės teisės į nekilnojamuosius daiktus, esančius (duomenys neskelbtini), nebuvo įregistruotos. Inspekcija po skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje pateikė Komisijai VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko išrašus su istorija, kuriuose duomenų apie tai, kad nekilnojamasis turtas (duomenys neskelbtini), nuosavybės teise būtų priklausęs Pareiškėjai ar jos sutuoktiniui, nėra. Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjos skundas šiame mokesciniame ginče yra grąžinamas Inspekcijai nagrinėti iš naujo, Inspekcijai pavestina iš naujo įvertinti ir Pareiškėjos nurodytas aplinkybes dėl nepatirtų 47500 Lt išlaidų visų kitų byloje surinktų įrodymų kontekste, įvertinant ir šios aplinkybės reikšmę apskaičiuojant Pareiškėjos 2003-12-31 turėtą piniginių lėšų likutį.

Pareiškėja skunde, nesutikdama su mokesčių administratoriaus nustatytu piniginių lėšų likučiu tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01), pateikia argumentus dėl Inspekcijos klaidingai įvertintų Pareiškėjos bei jos sutuoktinio gautų pajamų ir patirtų išlaidų už laikotarpį nuo 2003 iki 2012 m. Sutuoktiniai, pasak Pareiškėjos, visą šį laikotarpį dirbo ir gaudavo gausias pajamas, sovietmečiu taip pat gaudavo dideles pajamas, tad turto ir lėšų tikrai galėjo bei sukauptė pakankamai. Sutuoktiniai nevartojo alkoholio, tabako, taip pat nuo 2010–2011 m. nustojo aktyviai / samdos pagrindais dirbti (tapo pensininkais), nėra patyrę išlaidų restoranams ir viešbučiams, nuosavo būsto išlaikymo išlaidos buvo minimalios, nes malkos ir pan. buvo savo, namas nėra prijungtas prie centrinės kanalizacijos, vandentiekio ir pan., todėl būsto, vandens, dujų, būsto apstatymo, namų ūkio įrangos bei kasdieninių namų priežiūros išlaidų nuo 2009 m. nepatyrė. Be to, mokesčių

administratorius, vertindamas Pareiškėjos 1992–2012 m. patirtas vartojimo išlaidas, taip pat ir tikrinamuoju laikotarpiu patirtas vartojimo išlaidas, nepagrįstai vadovavosi Statistikos departamento duomenimis. Mokesčių administratoriaus skaičiavimai, pateikti neatlikus jokių individualių / detalių skaičiavimų ir vertinimų bei nesurinkus informacijos apie realias išlaidas, pasak Pareiškėjos, yra neteisingi, nepagrįsti jokiais įrodymais. Inspekcija, remdamasi Statistikos departamento duomenimis, neatsižvelgė į tai, kad Sutuoktiniai turi ūkį, auginą naminius augintinius, gyvena taupiai, gauna paramą ir pagalbą iš artimų asmenų ir kt. Prie skundo Komisijai Pareiškėja nurodo pridedanti kaimynų paaiškinimas, kurie patvirtina, kad Sutuoktiniai auginą produkciją savo ūkyje. Taip pat skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodė bei pateikė Komisijai savo archyvuose rastus žurnalus, kuriuose fiksavo pardavimų apimtis įvairiose prekybos vietose (šiuos žurnalus Komisija prijungė prie mokestinio ginčo bylos).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą šioje ginčo dalyje, konstatuoja, jog Pareiškėjos skunde išdėstyti argumentai dėl nepagrįsto ar netinkamo Statistikos departamento duomenų naudojimo nustatant Sutuoktinių vartojimo išlaidas, atmetini kaip nepagrįsti, nes mokesčių administratorius šiais duomenimis nesirėmė. Iš bylos medžiagos matyti bei kaip pabrėžė Inspekcija ginčijamame sprendime, apskaičiuojant Sutuoktinių vartojimo išlaidas tiek 2004–2011 m., tiek tikrinamuoju laikotarpiu buvo vadovautasi Taisyklių 16 punktu, kuris įtvirtina prioritetą faktiškai patirtų išlaidų įvertinimui. Pagal Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktus duomenis apie faktiškai patirtas šeimos išlaidas (Pareiškėjos 2017-03-28 ir 2018-03-26 paaiškinimai apie patirtas apytiksles šeimos išlaidas grynaisiais pinigais (patikrinimo akto priedai Nr. 2 ir 15) ir pagal bankų sąskaitų išrašus (atlikti mokėjimai banko pavedimais) buvo nustatyti **faktiškai patirtų Sutuoktinių išlaidų** dydžiai. Be to, iš 2018-03-26 paaiškinimo turinio matyti, jog jame Pareiškėja nurodė analogiškas aplinkybes kaip ir skunde Komisijai dėl nepatirtų vartojimo išlaidų alkoholiui, tabakui, komunaliniams mokesčiams sumokėti ir pan., vadinasi, visas šias aplinkybes, pripažindamas, jog Sutuoktiniai patyrė grynaisiais pinigais būtent tokias vartojimo išlaidas, kokias nurodė savo paaiškinimuose, mokesčių administratorius jau įvertino.

Pažymėtina, jog iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, skaičiuodamas iki tikrinamojo laikotarpio sutuoktinių gautas pajamas ir patirtas išlaidas, išsamiai išnagrinėjo Inspekcijos duomenų bazėse turimą, iš bankų gautą, Pareiškėjos pateiktą informaciją, dokumentus apie Sutuoktinių sudarytus sandorius (nekilnojamojo turto nuomos, pirkimo–pardavimo, paskolų su įmonėmis, fiziniiais asmenimis, banko paskolų bei kt.), įvertino iš šių sandorių gautas pajamas bei patirtas išlaidas (patikrinimo akto priedas Nr. 5, pajamų ir išlaidų suvestinė). Tuo tarpu Pareiškėja, skunde tvirtinanti, jog Inspekcija klaidingai įvertino jos bei sutuoktinio gautų pajamas ir patirtas išlaidas už laikotarpį nuo 2003 iki 2012 m., kas lėmė neteisingai apskaičiuotą piniginių lėšų grynaisiais likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, šio savo teiginio nepagrindė jokiais juridinę galią turinčiais įrodymais. Pareiškėja iš esmės apsiribojo tik abstrakčiais teiginiais ir bendro pobūdžio paaiškinimais apie nurodytuoju laikotarpiu gautas gausias pajamas, sukauptas pakankamo dydžio santaupas tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Tačiau šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, kad išskirtinai tik paaiškinimų (duomenų) apie gautas pajamas teikimas, nesant realaus tų pajamų gavimo fakto, pajamų gavimo nepagrindžia (pavyzdžiui, LVAT 2016-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-293-556/2016 ir kt.). Todėl nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagrįstai nesivadovavo jokiais objektyviais teisine galią turinčiais įrodymais nepagrįstais Sutuoktinių abstraktaus pobūdžio paaiškinimais (2017-04-27 Inspekcijai pateiktas paaiškinimas), jog jie 2011-01-01 bendrai galėjo turėti sukauptę 940000 Lt grynųjų pinigų ne banke likutį. Juolab kad iš bylos duomenų taip pat matyti, jog Sutuoktiniai, tvirtindami, kad nurodytuoju laikotarpiu sugebėjo sukaupti 940000 Lt santaupų grynaisiais pinigais, tiek nurodytu, tiek ir tikrinamuoju laikotarpiu savo buitiniams poreikiams tenkinti (pvz., kompiuteriui, titano keramikos indams ir pan. įsigyti) sudarė išperkamosios nuomos sutartis ir skolinosi sąlyginai nedideles pinigų sumas, dėl to patyrė papildomas išlaidas mokėdami palūkanas ir sutarties sudarymo mokesčius (patikrinimo akto 6–7 psl.).

Pareiškėja skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė, kaip ji nurodė, savo archyvuose rastus žurnalus, kurie pagrindžia Pareiškėjos papildomai gautas pajamas iš savo ūkyje užaugintos produkcijos (uogų, daržovių, kiaušinių ir kt.). Komisijai pateiktuose dviejuose sąsiuvinuose nurodyta, jog juose yra fiksuotos pajamos iš ūkio veiklos nuo 1991 m. iki 2002 m.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu neįvykdė mokesčių administratoriaus 2018-03-15 nurodymo pateikti jos ir sutuoktinio Ūkininkų veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalus ir vykdytos ūkininkų veiklos apskaitos dokumentus už laikotarpį nuo 2006-06-14 (nuo šios datos Pareiškėja yra įsiregistravusi ūkininke (mišrusis žemės ūkis), nuo 2011-01-01 – gyventoja, vykdančia žemės ūkio individualią veiklą) iki 2016-12-31. Pareiškėja nurodė, kad gaunamos pajamos iš vištų, braškių auginimo neturi būti deklaruojamos, taip pat kaip ir iki 3000 Eur per metus gaunamos pajamos už parduodamas pačių surinktas miško gėrybes (2018-03-26 paaiškinimas).

Tačiau atsižvelgiant į Pareiškėjos papildomai Komisijai pateiktų dokumentų pobūdį ir turinį, darytina išvada, jog jie gali turėti įtakos akte nustatytų mokesčių prievolių dydžiui, todėl jie turi būti vertinami ginčo byloje. Todėl, Komisijos nuomone, galutinio sprendimo dėl Pareiškėjos apmokestinimo priėmimui yra būtina įvertinti byloje papildomai pateiktus dokumentus, jų kaip įrodymų mokesčiame ginče patikimumą, sąsajumą, šiuose dokumentuose nurodytos informacijos įtaką ir santykį su kita ginčo byloje surinkta informacija. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokesčio ginčo grąžinimas pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra galimas tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus (LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011). Atsižvelgiant į tai ir, remiantis LVAT praktikos nuostatomis, kad siekiant išvengti skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, dėl ko mokesčių administratorius neturėtų teisės dėl šių aplinkybių inicijuoti teisminį ginčą, remiantis MAĮ 159 str. 2 dalies nuostatomis, pateikus Komisijai papildomus dokumentus (įrodymus), kurių nevertino mokesčių administratorius, mokesčių administratoriui turi būti suteikiama galimybė savomis priemonėmis patikrinti šiuos dokumentus ir jų įtaką kilusiam ginčui (LVAT 2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-180/2005), Inspekcijai pavestina įvertinti ir šiuos Pareiškėjos papildomai pateiktus dokumentus.

Pareiškėja skunde dėsto argumentus dėl to, kad mokesčių administratoriaus atliktas gyvenamųjų namų statybos išlaidų sumos apskaičiavimas pasirinkus netinkamą informacijos šaltinį – UAB "C1" duomenis, kuris yra esminis piniginių lėšų likučiui apskaičiuoti, neatitinka protingumo ir teisingo mokestinės prievolės apskaičiavimo kriterijų. Pasak Pareiškėjos, skaičiuodamas patirtas statybų išlaidas, mokesčių administratorius neatsižvelgė į tai, jog statiniai buvo statomi savo jėgomis iš turimų medžiagų. Pareiškėjos vertinimu, tiksliausiai asmens patirtos statybos darbų išlaidos galėjo būti įvertintos nustačius, kada ir kokie statybos darbai buvo atlikti, kokios statybinės medžiagos buvo panaudotos, kiek rinkos sąlygomis tuo metu būtų galėję kainuoti analogiški statybos darbai ir medžiagos, tačiau toks įvertinimas mokesčio patikrinimo metu nebuvo atliktas. Mokesčio patikrinimo metu, pasak Pareiškėjos, turėjo būti atsižvelgta į Pareiškėjos ir sutuoktinio pateiktus duomenis apie patirtas išlaidas gyvenamojo namo statybai (jų dalį), nes tai yra tiesioginiai ir svarbiausi duomenys, leidžiantys tiksliai nustatyti patirtų išlaidų dalies dydį, tokių išlaidų susidarymo momentą. Tačiau Inspekcija į šiuos duomenis neatsižvelgė ir Pareiškėjos bei jos sutuoktinio faktiškai patirtų išlaidų neįvertino.

Pasisakant dėl šių skundo argumentų, visų pirma, pažymėtina, jog Pareiškėja bei jos sutuoktinis be savo jokiais objektyviais įrodymais nepagrįstų tvirtinimų, jog ūkio būdu statytų pastato – ūkininko sodybos, esančios (duomenys neskelbtini), ir gyvenamojo namo, esančio (duomenys neskelbtini), statybų išlaidoms sudarė atitinkamai 30000 Lt ir 80000 Lt bei pateiktų dokumentų, kuriuose nurodyta ūkininko sodybos statybai pirktų prekių vertė 151,75 Lt (už 51,75 Lt pirкта mediena bei 100 Lt mokėjimo pavedimu apmokėta už statybos leidimą), atitinkamai, gyvenamojo namo statybos išlaidoms pagrįsti pateikė dokumentus, kuriuose nurodyta pirktų prekių vertė 140 Lt (įsigyta mediena), jokių kitų šių objektų statybos išlaidas patvirtinančių dokumentų nepateikė. Taip pat pažymėtina, jog LVAT 2018-12-05 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1399-438/2018 akcentavo, jog buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius). Tai lemia, kad pareiškėja, nepateikdama mokesčių administratoriui leistinių ir teisėtų įrodymų apie pajamas, už kurias statė gyvenamąjį namą, ir išlaidas,

patirtas namo statybai, sudarė teisinės prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Patikrinimo metu, atsižvelgus į tai, kad Sutuoktinių nurodyta statybų išlaidų suma yra neadekvačiai maža, kad Sutuoktiniai be jau minėtų dokumentų (151,75 ir 140 Lt sumoms) kitų statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų nepateikė, mokesčių administratorius jų patirtas statybos išlaidas nustatė remdamasis kitais leistiniais šaltiniais, t. y. UAB "C1" parengtu nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynu bei Lietuvos Respublikos statistikos departamento statistine informacija apie pagrindinius ekonominės ir socialinės raidos rodiklius 2005–2010 m. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog apskaičiuojant galimą naujai pastatytų pastatų statybos vertę pagal UAB "C1" duomenis, buvo įvertina Pareiškėjos skunde akcentuojama aplinkybė dėl statybos darbų vykdymo ūkio būdu ir Pareiškėjos naudai buvo skaičiuojamos išlaidos tik medžiagoms ir mechanizmams (apie 70,8 proc. visos statybų vertės). Remiantis šiais duomenų šaltiniais patikrinimo metu apskaičiuota, kad ūkininko sodybos statybos vertė sudarė 330484,25 Lt arba 300636 Lt daugiau, nei nurodė Sutuoktiniai, o gyvenamojo namo – 195784 Lt arba 115784 Lt daugiau, nei nurodė Sutuoktiniai.

Papildomai pažymėtina, jog ginčo situacijoje mokesčių administratorius statybos išlaidoms apskaičiuoti pasirinkęs aukščiau aptartus šaltinius, vėlgi vertino situaciją Pareiškėjos ir jos sutuoktinio naudai, nes iš VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko išrašų matyti, jog pačių Sutuoktinių prašymu Nekilnojamojo turto kadastre fiksuota ūkininko sodybos atkūrimo kaštų (statybos vertė) – 461998 Lt, o gyvenamojo namo – 242000 Lt, taigi, gerokai viršijo mokesčių administratoriaus apskaičiuotąsias sumas.

Komisija, atsižvelgusi į nurodytas aplinkybes, Pareiškėjai nepateikus faktiškai jokių statybos išlaidas patvirtinančių duomenų, daro išvadą, jog mokesčių administratorius ginče aptariamų nekilnojamojo turto objektų statybos išlaidas pagrįstai nustatė pagal UAB "C1" pateiktą nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainyną ir statistinius duomenis. Kaip minėta, vertindamas mokesčių mokėtojo patirtas išlaidas, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Mokesčių administratoriui teisės aktai nedraudžia naudotis statistiniais leidiniais, žinytais ir katalogais (Taisyklių 29.7–29.8 papunkčiai). Pareiškėja be savo bei giminaičių paaiškinimų dėl vykdytų statybų būdo, dėl kurio, kaip minėta, ginčas nekyla, jokių konkrečių įrodymų ir argumentų, leidžiančių suabejoti nustatyta statybų išlaidų suma, nepateikė. Tuo tarpu pagal LVAT praktiką mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo pateikti tokias abejones pagrindžiančius įrodymus. Apsiribojimas vien teiginiais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010).

Atsakydama į kitus Pareiškėjos skundo motyvus (mokesčių apskaičiavimo senaties termino (MAĮ 68 straipsnis) pažeidimo, nepagrįsto pavogtų piniginių lėšų priskyrimo Sutuoktinių 2011 m. patirtoms išlaidoms), Komisija pažymi, jog susipažinusi su Inspekcijos pozicija šiais ginčijamais klausimais, ji sutinka su Inspekcijos pateiktu MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintos normos aiškinimu bei su nustatytų faktinių aplinkybių dėl pavogtų piniginių lėšų priskyrimo Sutuoktinių išlaidoms vertinimu ir plačiau šiais aspektais nepasisako.

Įvertinusi aukščiau šiame sprendime aprašytąsias aplinkybes, Komisija nurodo šiame mokestinio ginčo nagrinėjimo etape negalinti priimti sprendimo dėl mokestinio ginčo iš esmės. Todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo tam, kad įvertinti aukščiau nurodytas faktines aplinkybes bei Pareiškėjos papildomai Komisijai pateiktus dokumentus.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 d. 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Inspekcijos 2019-02-15 sprendimo Nr. (21.222) FR0682-49 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 18378,36 Eur GPM, su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas, ir Pareiškėjos skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 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