



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2017 m. kovo 14 d. Nr. S- 58 (7-8/2017)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

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

2017 m. vasario 7 d. posėdyje išnagrinėjusi V. Š. (toliau – Pareiškėjas) 2017-01-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-12-15 sprendimo Nr. 68-363, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-12-15 sprendimu Nr. 68-363 pakeitė Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-08-29 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-536 ir vietoje patvirtintų 38607,51 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir 2049,64 Eur privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokų sumų, apskaičiuotų 21746,24 Eur GPM delspinigių ir 1406,04 Eur PSD įmokų delspinigių, paskirtų 11582 Eur GPM baudos ir 615 Eur PSD įmokų baudos nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 34775,54 Eur GPM, 1460,26 Eur PSD įmokas, 18801,15 Eur GPM delspinigius, 1004,52 Eur PSD įmokų delspinigius, 10433 Eur GPM baudą ir 438 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjo GPM už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 ir PSD įmokų už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-06-23 patikrinimo aktą Nr. FR0680-448, kuris buvo patvirtintas Kauno AVMI sprendimu. Patikrinimo metu nustatyta, kad:

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

2) Pareiškėjas 2010–2012 m. piniginemis perlaidomis per *Contact* ir *Unistream* sistemas gavo 107102 Lt, kurių gavimo nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais. Kauno AVMI šias

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

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

4) Pareiškėjas metinėse pajamų deklaracijose už 2009 ir 2012 m. nedeklaravo automobilių pardavimo pajamų. Automobilis *Suzuki Grand Vitara* išregistruotas 2009-11-14 perleidus jį užsienio piliečiui už 16000 Lt (pagal Pareiškėjo paaiškinimus), įsigytas 2009-08-12 iš UAB „G1 ir Ko“ už 15740 Lt. Automobilis *BMW 535* 2012-08-30 parduotas užsienio piliečiui už 38000 Eur (131206 Lt), įsigijimo kaina ta pati.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo. Inspekcija Pareiškėjui ir jo sutuoktinei mokesčius apskaičiavo vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Pažymėtina, jog MAĮ 70 straipsnio 1 dalis nustato, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja mokesstinės prievolės dydžio nustatymą ir nėra skirta nustatyti mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus.

Kaip matyti iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010, LVAT 2014-04-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-556/2014, LVAT 2015-10-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1024-442/2015; LVAT 2015-11-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015; LVAT 2015-09-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-483-438/2015.).

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

Taisyklių 14–17 punktuose nurodoma, kad išlaidų metodas taikomas, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir šeimos narių išlaidas, o vertinimas atliekamas lyginant mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį. Iš Taisyklių 17 punkto matyti, kad mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti vertinama.

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

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

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

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje nustatymo. Inspekcija nurodo, kad atlikus Pareiškėjo šeimos pajamų ir išlaidų analizę už 2005–2007 m. nustatyta, kad sutuoktinių išlaidos 2007 m. 95281 Lt viršijo jų gautas pajamas, piniginių lėšų likutis ne banke 2007-12-31 buvo 0 Lt, banke – 21310 Lt (detali pajamų ir išlaidų analizė pateikta patikrinimo akto 9–22 psl.). Nei Pareiškėjas, nei jo sutuoktinė pateiktoje metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje turėtų 2007 m. piniginių lėšų banke ir ne banke nedeklaravo.

Inspekcija akcentavo, jog ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Taigi piniginių lėšų likučio nustatymas tikrinamojo laikotarpio pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį nei leidžiama laikotarpį. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato apribojimų mokesčių mokėtojui ar mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį vadovautis papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovujamasi ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalimi, bet atsižvelgiama į bendrąsias įrodinėjimo taisykles (pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str.; taip pat vertinama ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, adm. bylose Nr. A8-693/2007, Nr. A442-206/2009, Nr. A556-1073/2010, Nr. A438-201/2011).

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

sutuoktinei I. Š. nepakako deklaruotų ir pagrįstų pajamų šaltinių 1100000 Lt paskolos suteikimui UAB „G1 ir Ko“.

Inspekcija pažymėjo, kad vadovaujantis CK 4.73 ir 3.109 straipsnio nuostatomis, patikrinimo metu nustatyta Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tikrinamuoju laikotarpiu gautas pajamas viršijanti išlaidų suma padalinta abiems sutuoktiniams po lygiai, t. y. konstatuota, kad Pareiškėjas 2008 m. gavo 128976 Lt (257952 Lt / 2), 2009 m. – 113853 Lt (227706 Lt / 2), 2010 m. – 126644 Lt (253287 Lt / 2), 2011 m. – 214900 Lt (429799 Lt / 2), 2012 m. – 182754 Lt (365508 Lt / 2) kitų pajamų iš įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų šaltinių, kuriomis ir dengė patirtas išlaidas.

Dėl fizinių asmenų suteiktų paskolų. Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti tikrinamuoju laikotarpiu patirtas išlaidas (įskaitant ir UAB „G1 ir Ko“ 2012-02-29 grynaisiais pinigais suteiktą 1100000 Lt paskolą), 2013-03-05 kontrolės procedūrų metu pateiktame paaiškinime nurodė, kad iš trijų fizinių asmenų 2011–2012 m. pasiskolino 1090000 Lt. Savo argumentams pagrįsti Pareiškėjas pateikė 2011-12-09 raštelį (Pareiškėjo teigimu – vekselį), kurio pagrindu iš A. Z. pasiskolino 200000 Lt, 2011-02-01 ir 2011-07-01 raštelius, pagal kuriuos iš B. M. M. 2 metams pasiskolino 690000 Lt (po 345000 Lt). Pareiškėjas taip pat teigė, kad 2012 m. iš V. J. pasiskolino 200000 Lt.

Sprendime pažymima, kad Pareiškėjas 2015-11-10 ir 2016-04-19 pateiktuose paaiškinimuose apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nurodė tą pačią informaciją apie paskolas iš fizinių asmenų, o jau 2016-05-06 Inspekcijai pateiktame paaiškinime (patikslintame trečią kartą) nurodė, kad pinigines lėšas skolinosi iš A. Z., V. J. bei T. M. . Taip pat šiame paaiškinime Pareiškėjas jau nenurodė 2011 m. gautų paskolų iš Rusijos piliečio A. M. . Pareiškėjas 2016-05-05 pateikė pranešimą apie gautas pajamas ir turto įsigijimo šaltinius, kuriame deklaravo, jog 2011-12-09 iš A. Z. pasiskolino 200000 Lt, 2012-01-02 iš V. J. pasiskolino 200000 Lt, 2011-01-15, 2011-12-02 ir 2012-01-07 iš T. M. pasiskolino iš viso 340000 JAV dolerių.

Inspekcija pažymėjo, kad 2011-12-09 raštelyje, kurio pagrindu Pareiškėjas teigia pasiskolinęs iš A. Z. 200000 Lt grynaisiais pinigais, nurodyta, kad Pareiškėjas skolą A. Z. grąžins iki 2012-12-31, palūkanų mokėjimas nenumatytas. Pareiškėjas žodžiu nurodė, kad iš A. Z. pasiskolintus pinigus perskolino UAB „G1 ir Ko“, paskola įmonei suteikta apyvartinėms lėšoms. Suteikiant paskolą įmonei joks turtas įkeistas nebuvo, kadangi Pareiškėjas yra įmonės direktorius, sutuoktinė tuo metu buvo akcininkė ir įmonė neturėjo realaus įkeičiamo turto. A. Z. Kauno AVMI pateiktame paaiškinime patvirtino 200000 Lt paskolos Pareiškėjui suteikimą, nurodė, kad su Pareiškėju jį sieja darbiniai santykiai (A. Z. nuo 2010-10-20 iki 2013 05-30 dirbo UAB „G1 ir Ko“). A. Z. nurodė, kad paskolos sutartis buvo pasirašyta darbe 2011 m. sausio mėn. (paskolos sutartyje nurodyta, 2011-12-09), visi pinigai Pareiškėjui perduoti iš karto. Kokių tikslu Pareiškėjui buvo reikalingi pinigai, jis nežinojo, iš kokių lėšų grąžins skolą, nesidomėjo. A. Z. nurodė, kad visa 200000 Lt paskola grąžinta 2012 m. vasaros pabaigoje, o grąžinus skolą, paskolos dokumentai sunaikinti. Atliekamų kontrolės procedūrų metu nenustatyta, kad A. Z. neturėjo finansinių galimybių skolinti piniginių lėšų Pareiškėjui. A. Z. pateiktame paaiškinime nurodė, kad pinigus, kuriuos pasiskolino Pareiškėjui, jis buvo gavęs iš savo mamos. A. Z. pateikė 2007-10-03 dovanojimo sutartį (sutartis ne notarinė), kurios pagrindu B. Z. savo sūnui A. Z. padovanojo pinigines lėšas. A. Z. paaiškino, kad jam padovanotus pinigus motina gavo pardavusi jai priklausiusius žemės sklypus ir pateikė tai įrodančius dokumentus.

Atlikto operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjas nurodė, kad 2012 m. iš V. J. grynaisiais pinigais pasiskolino 200000 Lt. Paskolos sutarties sudarytos su V. J. mokėtojas nepateikė, kadangi paskola gauta 2012 m. ir grąžinta tais pačiais metais. Pareiškėjo teigimu, pinigines lėšas iš V. J. skolinosi tam, kad galėtų perskolinti įmonei, o paskola V. J. grąžinta UAB „G1 ir Ko“ grąžinus paskolą Pareiškėjui (turimais duomenimis, 2012 m. UAB „G1 ir Ko“ Pareiškėjui grąžino iš viso 800000 Lt). V. J. Kauno AVMI pateiktame paaiškinime patvirtino, kad 2012 m. sausio mėnesį skolino pinigines lėšas Pareiškėjui, o skola buvo grąžinta 2012 m. gruodžio mėnesį. V. J. nurodė, kad paskola suteikta ir grąžinta grynaisiais pinigais, tačiau tai įrodančių dokumentų pateikti negali,

nes neturi. 2012 m sausio mėn. V. J. namuose prieš perduodant pinigus dviem egzemplioriais buvo pasirašytas vekselis. V. J. nurodė, kad Pareiškėją pažįsta per savo brolio žmoną A. J. . Jokios paskolos grąžinimo sąlygos nebuvo numatytos, kadangi V. J. pasitikėjo Pareiškėju. Taip pat V. J. nurodė, kad nesidomėjo, iš kokių pajamų šaltinių Pareiškėjas grąžins paskolą bei kam skolinosi pinigų. Į klausimą, iš kokių pajamų šaltinių buvo suteikta paskola, V. J. nurodė, kad paskolos suteikimui pinigų ji paėmė iš savo tėvo. V. J. pateikė V. V. Jasionio (gim. 1936-04-01) laikinąją metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2006 m., kurioje gyventojas deklaravo gautas turto pardavimo pajamas. Inspekcijos sprendime konstatuota, jog nenustatyta, kad V. J. neturėjo finansinių galimybių skolinti piniginių lėšų Pareiškėjui. Sprendime taip pat pažymėta, kad vadovaujantis MAĮ 421 straipsnyje nustatyta tvarka, iš V. J. gautą paskolą Pareiškėjas turėjo nurodyti iki 2013-05-02 pateikdamas nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų pranešimą apie sudarytus sandorius (forma PRC907). Pareiškėjas minėto pranešimo iki nurodytos datos pateikęs nebuvo ir gautos paskolos iš V. J. nebuvo deklaruojamos.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas 2013-03-05 Inspekcijai pateiktame paaiškinime taip pat nurodė, jog 2011 m. pasiskolino 700000 Lt iš B. M. M., ir pateikė 2011-02-01 ir 2011-07-01 paskolų sutartis (raštelius, po 345000 Lt) rusų kalba. Jose nurodyta, kad paskolos suteiktos 2 metams mokant 5 proc. metines palūkanas. Kauno AVMI paprašius, Pareiškėjas nepateikė tikslesnės informacijos apie paskolas suteikusį Rusijos pilietį (teigė, kad neturi). Pareiškėjas paaiškinime teigė, kad su minėtu Rusijos piliečiu susipažino vakarėlio metu Maskvoje ir jo su minėtu asmeniu nesieja jokie ryšiai. Vakarėlio metu buvo preliminariai aptartos paskolos sąlygos, vėliau pasirašyta pati sutartis. Pareiškėjas nurodė, kad pinigai (gryniesi) buvo perduoti Lietuvoje, Karmėlavoje. Pareiškėjo teigimu, suteikdamas paskolą Rusijos pilietis jokio įkeitimo ar garanto nereikalavo, jam buvo žinoma tik apie Pareiškėjo įmonės veiklą. Pareiškėjas nurodė iš Rusijos piliečio pasiskolintus pinigus perskolinęs UAB „G1 ir Ko“. Šiuo metu paskola B. M. M. yra grąžinta (tai patvirtinantys juridinę galią turintys dokumentai nepateikti).

Sprendime nurodyta, kad vykdydamas Inspekcijos nurodymą dėl paskolos iš Rusijos piliečio gavimo aplinkybių, Pareiškėjas 2013-08-19 pateikė jau su Kazachstano piliečiu T. M. (gim. (duomenys neskelbtini) pasirašytas 2011-01-15, 2011-12-02, 2012-01-07 paskolos sutartis, kurių pagrindu Pareiškėjas neva pasiskolino 75000 JAV dolerių (apie 197205 Lt), 142000 JAV dolerių (apie 364770 Lt) bei 123000 JAV dolerių (apie 328213 Lt). Kazachstano Respublikos mokesčių administratorius 2014-04-23 informavo, kad nuvykus T. M. registracijos adresu ir apklausus jo sutuoktinę bei du kaimynus, buvo nustatyta, kad T. M. daugiau kaip metus minėtu adresu negyvena ir dėl nustatytų aplinkybių kreiptasi į Kazachstano finansų policiją. Jokios kitos informacijos apie T. M. , Kazachstano mokesčių administratorius nepateikė. Dėl papildomos ir priešpriešinės informacijos surinkimo apie Kazachstano piliečio T. M. teiktas grynųjų pinigų ar keleivio deklaracijas atvykstant į Lietuvos Respubliką ar išvykstant iš jos išsiųstas paklausimas Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. Gautame atsakyme nurodyta, kad 2012-09-25 T. M. vyko iš Lietuvos Respublikos į Vokietiją bei deklaravo vežamus 15400 Eur grynaisiais pinigais, kurie skirti automobiliui pirkti.

Inspekcija pažymėjo, jog mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeliama mokesčių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokesstinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintą (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. LVAT jurisprudencijoje (pavyzdžiui, 2008-02-20 nutartis adm. b. Nr. A-556-

250/2008, 2015-04-14 nutartis adm. b. Nr. A-366-438/2015, 2015-07-02 nutartis adm. b. Nr. A-1239-556/2015) pažymėta, kad taikant minėtą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokesstinės naudos). Šių aplinkybių nustatymas yra neatsiejamai susijęs ir su įrodinėjimo taisyklių taikymu.

Inspekcija nurodė, kad dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas tokiu atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan., 2007-03-15 nutartis adm. b. Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. b. Nr. A-442-1111/2011). Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. LVAT 2011-04-14 sprendime adm. b. Nr. A-442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, konstatavo, kad vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia.

Inspekcija konstatavo, kad nagrinėjamu atveju įrodinėtiną, ar Pareiškėjas pagal 2011-12-09 skolos raštelį iš A. Z. , 2012 m. sausio mėn. iš V. J. , pagal 2011-01-15, 2011-12-02 ir 2012-01-07 paskolos sutartis iš T. M. realiai gavo lėšas (200000 Lt, 200000 Lt ir 340000 JAV dolerių). Inspekcijos vertinimu, iš paskolų sutarčių ir Pareiškėjo, A. Z. ir V. J. paaiškinimų matyti, kad paskolos buvo suteiktos grynaisiais pinigais. Kauno AVMI nenustatė, kad A. Z. ir V. J. neturėjo galimybių paskolinti pinigines lėšas Pareiškėjui. Tarp Pareiškėjo ir paskolos davėjų sudaryti laisvos formos, notaro nepatvirtinti paskolos rašteliai (nors pagal tuo metu galiojusius teisės aktus tokios sutartys turėjo būti patvirtintos notaro), kurie įprastinėmis rinkos sąlygomis nebūtų sudaromi. Paskolos suteiktos skolintojams nenaudingomis sąlygomis, nepagrįstos jokia ekonomine logika: beprocentės, be gražinimo užtikrinimo garantijų, paskolų davėjai nesidomėjo, iš kokių pajamų šaltinių Pareiškėjas grąžins paskolintas lėšas, paskolų sutartys sudarytos su bendradarbiais, mažai pažįstamais žmonėmis, bendra paskolų suma (1290191 Lt) Pareiškėjo pajamų dalyje sudaro daugiau nei 60 proc. pajamų. Paskolų davėjų (A. Z. ir V. J.) nurodytos aplinkybės, kad jie Pareiškėju pasitikėjo, todėl skolino, įvertintos kritiškai, nes jie skolino dideles pinigų sumas (po 200000 Lt), gautas iš tėvų (A. Z. – iš motinos, V. J. – iš tėvo), pastariesiems pardavus nekilnojamąjį turtą ir gautus pinigus perleidus vaikams (paskolų davėjams), o paskolų gražinimo užtikrinimo priemonės paskolos sutartyse nenurodytos. Taip pat Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas ne kartą keitė paaiškinimus apie iš užsienio piliečių gautas paskolas. Pirminiame Inspekcijai pateiktame 2013-03-05 paaiškiniame Pareiškėjas nurodė 2011 m. gavęs paskolas iš Rusijos piliečio A. M. . Gavęs Inspekcijos 2013-07-25 pranešimą apie atliktą mokesstinį tyrimą ir nurodymą pateikti tikslesnę informaciją apie Rusijos pilietį ir iš jo gautas paskolas, Pareiškėjas 2013-08-19 registruotu laišku atsiuntė jau su Kazachstano piliečiu T. M. 2011–2012 m. pasirašytus 3 skolos raštelius. Mokestinio patikrinimo metu 2015-11-10 ir 2016-04-19 pateiktuose paaiškinimuose apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą Pareiškėjas nurodė iš A. M. 2011 m. gautas paskolas (paskolų iš kito užsienio piliečio nenurodė), o jau 2016-05-06 Inspekcijai pateiktame paaiškiniame

(patikslintame trečią kartą) nurodė, kad pinigines lėšas skolinosi iš Kazachstano piliečio T. M. . Pabrėžtina, kad paskutiniame paaiškinime Pareiškėjas jau nenurodė 2011 m. gautų paskolų iš Rusijos piliečio A. M. .

Abejoti Pareiškėjo pateiktos informacijos apie iš fizinių asmenų gautas paskolas tikrumu verčia ir jo teiginiai apie kitas gautas paskolas bei dovanas. Pareiškėjas teigė 2007 m. namo statyboms pasiskolinęs iš brolio T. Š. 150000 Lt, tačiau kontrolės veiksmų metu nustatyta, jog T. Š. ir jo sutuoktinės D. Š. 2003–2007 m. gautos pajamos tik 31010 Lt viršijo jų išlaidas, taigi T. Š. neturėjo finansinių galimybių paskolinti Pareiškėjui 150000 Lt. Pareiškėjas taip pat teigė, kad jo sutuoktinės tėvai L. J. ir J. L. I. Š. padovanojo 122000 Lt (2006-08-20 – 45000 Lt, 2006-09-14 – 37000 Lt, 2007-05-20 – 40000 Lt). Atliktų I. Š. tėvų kontrolės procedūrų metu nustatyta, kad J. L. pagal paskutinę 2007-05-20 pinigų dovanojimo sutartį galėjo padovanoti ne daugiau kaip 27118 Lt, t. y. 12882 Lt mažiau negu nurodyta pateiktoje notaro nepatvirtintoje pinigų dovanojimo sutartyje.

Inspekcija, atsižvelgusi į aukščiau išdėstytas aplinkybes, konstatavo, kad ginčo byloje surinkta pakankamai duomenų, jog nurodytos paskolos sutartys nebuvo sudarytos įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų lėšų susigrąžinimą. Įprastinėmis sąlygomis paskolos sutartimis yra perduodamos paskolos davėjui laikinai nereikalingos lėšos, kurios reikalingos paskolos gavėjui. Tai gali būti daroma atlygintinai (numatant palūkanų mokėjimą), tiek neatlygintinai. Tačiau įprastinėmis paskolų suteikimo sąlygomis paskolų davėjai įsitikina paskolos gavėjo galimybėmis grąžinti paskolą bei užsitikrina paskolintų lėšų grąžinimą. Tokių priemonių nebuvo imtasi, t. y. paskolų sutartyse nenumatytas palūkanų mokėjimas, paskolų grąžinimas neužtikrintas garantijomis (įkeitimu, laidavimu ar kitomis paskolų grąžinimo prievolių įvykdymą užtikrinančiomis priemonėmis), paskolų sutartys nepatvirtintos notaro. Nei vienas iš nurodomų paskolų davėjų (A. Z. , V. J.) mokesčių administratoriui nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl skolindami nemažas pinigines lėšas, nesiėmė paskolų užtikrinimo priemonių ar nenumatė palūkanų. Inspekcijos vertinimu, atsakingas ir rūpestingas paskolos davėjas neteiktų paskolos, jos grąžinimo neužsitikrinęs sutarties įvykdymo priemonėmis, nes esminės aplinkybės suteikiant paskolą yra ne ūkio subjekto turimas turtas, o paskolos gavėjo pajamų finansinis tvarumas ir galimybė realiai paskolas grąžinti. Taip pat nei Pareiškėjas, nei paskolų davėjai nepateikė ekonomine logika pagrįstų paaiškinimų, pagrindžiančių tokių paskolų suteikimo motyvus. Inspekcija akcentavo, jog Pareiškėjas nepateikė pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų, jų nepateikė ir paskolų sutartyse nurodyti paskolų davėjai A. Z. ir V. J. . Taigi visa nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų visuma leido Inspekcijai konstatuoti, kad Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti savo teiginius ir pateikti papildomus tiesioginius ir/ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingas aplinkybes apie jam paskolintas lėšas. Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjas nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų, jog Pareiškėjas pagal minėtas paskolų sutartis realiai piniginių lėšų negavo (t. y. Pareiškėjo su A. Z. , V. J. ir T. M. sudarytos paskolų sutartys yra formalios, įformintos siekiant mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų). Inspekcijos vertinimu, mokestinės naudos siekimas, kaip vienintelis tikslas Pareiškėjo veiksmuose konstatuotas pagrįstai, t. y. pateiktais formaliais ir tikrovės neatitinkančiais paskolos rašteliais Pareiškėjas siekė pagrįsti pajamų šaltinius ir išvengti mokestinės prievolės, pasinaudodamas GPMĮ nustatyta lengvata, jog paskolos neapmokestinamos. Šių aplinkybių konstatavimas, Inspekcijos vertinimu, yra sąlyga, suteikianti teisę mokesčių administratoriui, remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, neatsižvelgti į minėtose paskolų sutartyse nurodytas mokesčines teises pasekmes ir atkurti tikrąsias mokesčines aplinkybes bei, remiantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiuoti Pareiškėjo mokesčinę bazę.

Dėl gyvenamojo namo statybos išlaidų. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu pagal 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymą Nr. NS-603 ir 2010-03-25 statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktą Nr. PTN-20-100325-00013 įregistruotas gyvenamas namas, esantis (duomenys neskelbtini). Žemės sklypą, kuriame pastatytas minėtas namas, Pareiškėjas

įsigijo pagal 2006-06-20 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. JV-8835 iš J. R. . Pareiškėjas pateiktame 2013-03-05 paaiškinime nurodė, kad gyvenamojo namo statybas vykdė iš asmeninių lėšų bei lėšų pasiskolintų iš banko. Pareiškėjas 2013-07-24 paaiškinime teigė, kad gyvenamojo namo statybas vykdė iš savo bei sutuoktinės sukauptų lėšų, dalį trūkstančių lėšų davė jo ir sutuoktinės tėvai, be to, 150000 Lt jis pasiskolino iš brolio T. Š. . Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjui ir I. Š. pagal 2007-04-16 kredito sutartį Nr. 0350718091664-98 gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini) statybai AB SEB banke suteiktas 300000 Lt kreditas. Nustatyta, kad AB SEB banko suteikta paskola gyvenamojo namo statyboms realiai nebuvo panaudota pagal paskirtį: didžioji dalis pagal paskolos sutartį gautų piniginių lėšų (252000 Lt) pervesta Pareiškėjo broliui T. Š., 22997 Lt pervesti į Pareiškėjo AB Swedbank esančias banko sąskaitas, 20000 Lt Pareiškėjas išsiėmė grynaisiais pinigais.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas pateikė Kauno rajono savivaldybės Urbanistikos skyriaus išduotą 2007-05-03 statybos leidimą Nr. GN-277 vykdyti naujos statybos gyvenamojo namo statybas (duomenys neskelbtini) (toliau – Gyvenamasis namas). Gyvenamasis namas nekilnojamojo turto registre įregistruotas pagal 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymą Nr. NS-603 ir 2010-03-25 statinio pripažinimo tinkamu naudoti aktą Nr. PTN-20-100325-00013, kuriame nurodyti gyvenamojo namo statybos pradžios metai – 2007 m., pabaigos – 2009 m., baigtumo procentas 100 proc., bendras plotas 171,02 kv. m., tūris 655 kub. m. VĮ „Registru centras“ duomenimis, nurodyta gyvenamojo namo vidutinė rinkos vertė 291000 Lt (vertės nustatymo data 2009-10-29), atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) 561000 Lt (vertės nustatymo data 2009-10-29). Pažymėtina, kad 2007-10-15 statybos inspekcijos tarnybos pažymoje Nr. NS 603 nurodyta, jog 186,28 kv. m. bendro ploto gyvenamas namas nebaigtas statyti, pažymos išdavimo metu vykdomi bendrastatybiniai darbai (baigtumo procentas nenurodytas). Patikrinimo akte nurodyta, kad statant minėtą statinį buvo privaloma pildyti statybos darbų žurnalą. Pastarasis dokumentas Inspekcijai pateiktas nebuvo.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas 2013-07-08 ir 2013-07-24 paaiškinimuose nurodė, kad gyvenamojo namo statybas vykdė 2007–2009 m., namą statė ūkio būdu, darbus, nereikalaujančius specialių sugebėjimų, atliko pats, su tėvo J. Š. , brolių T. ir J. Š. pagalba. Pareiškėjas teigė, kad savo jėgomis susiorganizavo visą medieną, reikalingą namo konstrukcijoms išorės ir vidaus apdailai, pirko apvalius rąstus ir iš jų pasiruošė reikalingus medienos gaminius. Pareiškėjo teigimu, namo statybos sąmata apie 200000 Lt. Kadangi statybos darbus daugiausiai atliko tėvas, išlaidos patirtos tik įsigyjant statybines medžiagas. Pareiškėjas pateikė 2007 m. patirtas statybos išlaidas pagrindžiančius dokumentus už 39289 Lt, šią sumą sudaro tik išlaidos statybinėms medžiagoms (plytos, blokeliai, plokštės, latakai ir t.t.) įsigyti. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjo buvo prašoma nurodyti, kuriuo laikotarpiu bei kada buvo vykdomos namo statybos, ar vykdomos statybos buvo samdomi mechanizmai, nuomojama įranga ir pan., tačiau Pareiškėjas paaiškinimo į papildomus klausimus nepateikė ir prašomos informacijos nenurodė. Pareiškėjas papildomai pateikė statybos išlaidas pagrindžiančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, čekius) už 53340,37 Lt. Dalis dokumentų (už 18224,83 Lt) jau buvo pateikta ankstesnių kontrolės procedūrų metu, kita dalis dokumentų (už 1148,22 Lt) pateikta už vėlesnį laikotarpį negu vyko statybos (2010–2011 m.). Iš pateiktų dokumentų matyti, jog 2006 m. patirta 3299 Lt išlaidų, 2007 m. – 40543 Lt, 2008 – 4989,54 Lt, 2009 – 3360,52 Lt, 2010–2011 m. – 1148,22 Lt, šį kartą taip pat pateikti tik statybinių medžiagų įsigijimo dokumentai. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas pateikė 2006–2011 m. statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų bendrai 74405 Lt sumai, iš jų 2006–2009 m. – 73256 Lt, nors Inspekcijai pateiktuose paaiškinimuose nurodė patyręs 200000 Lt statybos išlaidų.

Inspekcija akcentavo, kad Pareiškėjas, jo tėvas ir broliai statybų vykdymo metu buvo pagal darbo sutartis dirbantys gyventojai (tėvas J. Šlėgus nuo 2002 m. dirba J. Š. įmonėje; brolis J. Š. nuo 2006-07-01 dirba tėvo J. Š. įmonėje; brolis T. Šlėgus nuo 2007-05-08 iki 2011-03-15 dirbo UAB „G1“, nuo 2008-03-01 iki šiol vykdo individualią veiklą pagal pažymą, nuo 2009-01-01 iki šiol dirba UAB „G1 ir Ko“). Be to, namo statybos vykdytos gana sparčiai ir per trumpą laikotarpį, t. y.

leidimas statybai išduotas 2007-05-03, o 100 proc. gyvenamas namas įregistruotas jau 2010 m. kovo mėn., nors kaip nurodė pats Pareiškėjas, statybos vykdytos 2007–2009 m.

Inspekcija konstatavo, jog namo statyba buvo vykdoma mišriu būdu. Pareiškėjas nurodė tik apytiksles gyvenamojo namo statyboms patirtas išlaidas (200000 Lt) bei pateikė tik dalį statybų išlaidas pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų (už 73256 Lt). Todėl vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklėse įtvirtintomis nuostatomis, buvo taikytas ekonominių modelių metodas namo statybos kainai nustatyti, pasirinkus tokius duomenis:

1) Pareiškėjo pateiktame paaiškinime nurodyta gyvenamojo namo statyboms patirta apytikslių išlaidų suma – 200000 Lt;

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

Aplinkos ministro 2005-06-27 įsakymu Nr. D1-323 „Dėl Lietuvos Respublikos aplinkos ministro 2004-12-30 įsakymo Nr. D1-708 „Dėl statybos techninio reglamento STR 1.05.06:2005 „Statinio projektavimas“ pakeitimo“ patvirtinti Statinių statybos skaičiuojamųjų kainų nustatymo principai, kuriuose išskiriamos tiesioginės išlaidos ir netiesioginės statybos išlaidos. Tiesioginės išlaidos apima išlaidas statinio statybos darbams (išlaidos statybos produktams ir įrenginiams, išlaidos mechanizmų eksploatacijai ir nuomai, išlaidos darbininkų darbo užmokesčiui, išlaidos socialiniam draudimui nuo darbininkų darbo užmokesčio) bei statybvietės išlaidas (išlaidos statybos produktams ir įrenginiams, išlaidos mechanizmų montavimui ir eksploatavimui statybvietėje, išlaidos linijinių darbuotojų darbo užmokesčiui statybvietėje, išlaidos socialiniam draudimui nuo statybvietės darbuotojų darbo užmokesčio). Netiesioginės išlaidos apima pridėtines išlaidas (bendrųjų materialinių išlaidų ūkio reikmėms ir veiklos mokesčiams dalis, bendro naudojimo transporto išlaidų dalis, administracijos ir ūkio darbuotojų darbo užmokesčio dalis, socialinio draudimo nuo administracijos ir ūkio darbuotojų darbo užmokesčio dalies) bei pelną ir riziką. UAB „Sistela“ nustatyti statinių statybos skaičiuojamosios kainos lyginamieji svoriai gyvenamųjų namų statybai: tiesioginės išlaidos 72,35 proc. (44,91 proc. – medžiagos, 3,03 proc. – mechanizmai, 13,61 proc. – darbo užmokestis, 4,22 proc. – socialinis draudimas, 6,58 proc. – statybvietės išlaidos) ir netiesioginės išlaidos 27,65 proc. (6,12 proc. – pridėtinės išlaidos, 6,28 proc. – pelnas, 15,25 proc. – PVM). Mokestinio patikrinimo metu, skaičiuojant gyvenamojo namo statybos skaičiuojamąją kainą vertintos tik tiesioginės išlaidos (72,35 proc.), t. y. laikyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nepatyrė pridėtinių išlaidų, pelno, PVM. Patikrinimo akte apskaičiuota 100 proc. baigtumo 655 kub. m. statinio statybos kaina 2007–2009 m. – 415604 Lt (574435 Lt x 72,35 proc.).

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

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

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad su nustatytomis statybos išlaidomis Pareiškėjas nesutinka, nes statybų išlaidoms nustatyti nepagrįstai panaudota: 1) VĮ „Registrų centras“ 2009-10-29 nustatytą atkuriamąją statybos vertę, kuri buvo apskaičiuota pagal po namo statybų užbaigimo galiojusias kainas, taikant vietovės pataisos koeficientą; 2) UAB „Sistela“ tiesioginių išlaidų sumą, į kurią buvo įtrauktos ir išlaidos susijusios su darbo užmokesčiu bei socialiniu draudimu. Be to, Pareiškėjo nuomone, gyvenamojo namo statybų išlaidos buvo nepagrįstai padalintos proporcingai laikotarpiu nuo 2007-05-03 iki 2009 12 31, nors rašytiniai įrodymai patvirtina, jog didžioji dalis statybų buvo atlikta dar 2007 m. Atsakydama į šiuos argumentus Inspekcija pažymėjo, jog

vertindamas patirtas išlaidas mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai nustatyti mokesčio bazę. Mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), statistikos leidinių, žinynų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 punktą).

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

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas remiasi Vilniaus apygardos administracinio teismo (toliau – VAAT) 2016-05-16 sprendimu adm. b. Nr. eI-5789-790/2016, kuriame konstatuota, jog mokesčių administratorius nepagrįstai vienu iš netiesioginio įvertinimo šaltinių pasirinko VĮ „Registrų centras“ nurodytą gyvenamojo namo atkūrimo kaštų (statybos vertės) sumą ir tokiu būdu padidino mokėtojo mokesstinę bazę, kadangi atkūrimo kaštų suma apskaičiuota pagal jos nustatymo metu galiojusius Nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynus (nustatyta remiantis kito laikotarpio, nei vyko statyba, duomenimis apie vidutines medžiagų ir darbų kainas), pritaikius pataisos koeficientą pagal vietovę (nors šiuo atveju nėra reikšminga, kokioje vietovėje yra pastatytas gyvenamasis namas). Inspekcija pažymėjo, jog pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 15 straipsnį, vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja LVAT. Todėl Pareiškėjo nurodytas VAAT sprendimas netaikytinas, kaip neformuojantis vienodos administracinių teismų praktikos. Be to, minėtame VAAT sprendime buvo nagrinėjama panaši (VĮ „Registrų centras“ atkūrimo kaštų suma ženkliai skyrėsi nuo kitų mokesčių administratoriaus pasirinktų informacijos šaltinių), bet ne analogiška situacija. Nagrinėjamu atveju gyvenamojo namo statybų išlaidų sumai įvertinti Inspekcijos taikyta VĮ „Registrų centras“ atkūrimo kaštų (statybinės vertės) suma (405884 Lt) yra artima UAB „Sistela“ nustatytai vertei (415604 Lt).

Inspekcija nurodo, kad UAB „Sistela“ nustatytų statinių statybos skaičiuojamosios kainos lyginamųjų svorių gyvenamųjų namų statybai dalis, tenkanti tiesioginėms išlaidoms, sudaro 72,35 proc.: 44,91 proc. – medžiagos, 3,03 proc. – mechanizmai, 13,61 proc. – darbo užmokestis, 4,22 proc. – socialinis draudimas, 6,58 proc. – statybvietės išlaidos. Pareiškėjas teigia, kad darbo užmokesčiui (13,61 proc.) ir socialiniam draudimui (4,22 proc.) tenkanti išlaidų suma turėtų būti sumažinta per pusę, kadangi dalį statybos darbų atliko pats Pareiškėjas. Centrinis mokesčių administratorius nesutinka su tokiu Pareiškėjo pateiktu vertinimu, kadangi pats Pareiškėjas Inspekcijai pateiktame paaiškinime pripažino, kad su tėvo ir brolių pagalba atliko tik pagrindinius statybinius darbus, nereikalaujančius specialių sugebėjimų, be to, Pareiškėjas ir jo artimieji buvo pagal darbo sutartis dirbantys žmonės.

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

(340496 Lt / 32 mėn.). Taip apskaičiuota, kad 2007 m. tenkanti gyvenamojo namo statyboms patirtų išlaidų suma sudaro 85124 Lt (8 mėn.), 2008 m. – 127686 Lt (12 mėn.), 2009 m. – 127686 Lt (12 mėn.).

Inspekcija pažymėjo, kad 186,28 kv. m gyvenamojo namo baigtumas 2007-08-30 sudarė 59 proc. Kadangi didžioji dalis gyvenamojo namo statybų darbų buvo atlikta dar 2007 m., tačiau šie duomenys Kauno AVMI nebuvo įvertinti, todėl Pareiškėjo patirtų gyvenamojo namo statybų išlaidų sumos, tenkančios atskiriems 2007, 2008 ir 2009 metams, turi būti perskaičiuotos.

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

Dėl GPM ir PSD įmokų perskaičiavimo už 2008 ir 2009 m. Inspekcija, atsižvelgusi į perskaičiuotą gyvenamojo namo statybų išlaidų santykį, perskaičiavo ir Pareiškėjo GPM bei PSD įmokų prievolės nuo 2008 ir 2009 m. gautų kitų pajamų. Kadangi įvertinus 2007 m. patirtas 220836 Lt statybos išlaidas, Pareiškėjui ir jo sutuoktinei 2007-12-31 apskaičiuotas 231173 Lt piniginių lėšų trūkumas, t. y. nustatytas 2008-01-01 lėšų ne banke likutis – 0. Įvertinus patikrinimo metu nustatytą Pareiškėjo ir jo sutuoktinės piniginių lėšų likutį ne banke 2008-01-01 – 0, banke 2008-01-01 – 21310 Lt, gautas pajamas – 157675 Lt, patirtas išlaidas – 367452 Lt bei įvertinus mokėtojų 2008 12 31 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 1629 Lt, nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtos išlaidos 190096 Lt (67856 Lt mažiau negu Kauno AVMI sprendime) viršijo gautas pajamas. Nustatytas Pareiškėjo šeimos piniginių lėšų likutis ne banke 2008-12-31 – 0 Lt. Vadovaujantis CK 4.73 ir 3.109 nuostatomis konstatuota, kad Pareiškėjo 2008 m. patirtos išlaidos 95048 Lt (190096 Lt / 2) viršijo gautas pajamas. Todėl Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas, pažeisdamas GPMĮ 22 straipsnio 3 dalį, 6 straipsnio 3 dalį ir 27 straipsnio 1 dalį, 2008 m. gautų kitų 95048 Lt pajamų nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 24 proc. GPM. Be to, patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje nedeklaravo ir gautų kitų 2913 Lt (5826 Lt / 2) pajamų, kurias Pareiškėjui ir jo sutuoktinei bankiniais pavedimais pervedė fiziniai asmenys. Įvertinus Pareiškėjo gautas 45978,80 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, nuo šių pajamų išskaičiuotą 10067 Lt GPM, mokesčio patikrinimo metu nustatytas 97961 Lt (95048 Lt + 2913 Lt) gautas kitas pajamas, įvertinus Pareiškėjo patirtas 17925,69 Lt išlaidas bei taikytiną 4032 Lt MNPD, apskaičiuotas 19209 Lt mokėtinas GPM. Kadangi pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2008 m. Pareiškėjas deklaravo 2517 Lt GPM permoką, Pareiškėjui už 2008 m. papildomai apskaičiuota 21726 Lt (19209 Lt + 2517 Lt) GPM.

Inspekcija, įvertinusi nustatytą Pareiškėjo ir jo sutuoktinės piniginių lėšų likutį ne banke 2009-01-01 – 0 Lt, banke 2009-01-01 – 1629 Lt, gautas pajamas – 112924 Lt, patirtas išlaidas – 271159 Lt bei lėšų likutį banke 2009-12-31 – 3244 Lt, nustatė, kad Pareiškėjo šeimos patirtos išlaidos 159850 Lt (67856 Lt mažiau negu Kauno AVMI sprendime) viršijo gautas pajamas. Nustatytas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės piniginių lėšų likutis ne banke 2009-12-31 – 0 Lt. Vadovaujantis CK 4.73 ir 3.109 nuostatomis nustatyta, kad Pareiškėjo 2009 m. faktiškai patirtos išlaidos 79925 Lt (159850 Lt / 2) viršijo jo gautas pajamas. Pareiškėjas 2009 m. gautų kitų 79925 Lt pajamų nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 15 proc. GPM. Be to, patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas metinėje pajamų deklaracijoje už 2009 m. nedeklaravo gautų kitų 3838 Lt (7675 Lt / 2) pajamų, kurias Pareiškėjui ir jo sutuoktinei bankiniais pavedimais pervedė fiziniai asmenys. Įvertinus Pareiškėjo gautas 39871,71 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, nuo šių pajamų išskaičiuotą 5851 Lt GPM, apskaičiuotas 83763 Lt (79925 Lt + 3838 Lt)

gautas kitas pajamas, gautas 16000 Lt automobilio pardavimo pajamas, jo įsigijimui patirtas 15740 Lt išlaidas, įvertinus Pareiškėjo patirtas 15469,45 Lt išlaidas, mažinančias apmokestinamas pajamas bei taikytiną 600 Lt MPNPD, apskaičiuota mokėtina 10323 Lt GPM suma ir 5042 Lt PSD įmokų suma. Kadangi pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2009 m. Pareiškėjas deklaravo 1433 Lt GPM permoką, papildomai apskaičiuojama mokėtina 11756 Lt (10 323 Lt + 1433 Lt) GPM suma. Iš viso Pareiškėjui už 2009 m. apskaičiuojama mokėtina 11756 Lt GPM ir 5042 Lt PSD įmokų suma.

Kadangi gyvenamojo namo statybos vyko 2007–2009 metais, nustatytas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės piniginių lėšų ne banke likutis 2009-12-31 sudaro 0 Lt, gyvenamojo namo statybų išlaidų perskaičiavimas neturi įtakos patikrinimo metu apskaičiuotam Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2010–2012 m. pajamų ir išlaidų balansui bei Pareiškėjui papildomai apskaičiuotoms mokėtinoms GPM sumoms už 2010–2012 m. Iš viso Pareiškėjui už 2008–2012 m. apskaičiuojama 34775,54 Eur GPM (120073 Lt) ir 1460,26 Eur (5042 Lt) PSD įmokų, t. y. 4421,35 Eur mažiau negu Kauno AVMI sprendimu.

Dėl delspinigių ir baudų. Inspekcija pažymėjo, kad atsižvelgiant į perskaičiuotas papildomai mokėtinas GPM ir PSD įmokų sumas, atitinkamai perskaičiuoti mokesčių delspinigiai (vietoj apskaičiuotų 21746,24 Eur GPM delspinigių apskaičiuota 18801,15 Eur GPM delspinigių, o vietoj apskaičiuotų 1406,04 Eur PSD įmokų delspinigių apskaičiuota 1004,52 Eur PSD įmokų delspinigių; vietoj 11582 Eur GPM baudos skirta 10433 Eur GPM bauda, vietoj 615 Eur PSD įmokų baudos skirta 438 Eur PSD įmokų bauda.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėjas prašė 50 proc. sumažinti apskaičiuotas delspinigių sumas, nes mokestinis patikrinimas buvo atliekamas daugiau negu 2,5 metų, 7 kartus buvo stabdytas, dėl to apskaičiuotos delspinigių sumos yra nepagrįstai didelės lyginant su apskaičiuotomis mokesčių sumomis.

Inspekcija nurodė, kad 2013 m. buvo atlikti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės operatyvūs patikrinimai ir mokestiniai tyrimai. Atliktų kontrolės procedūrų metu Pareiškėjas nurodė gavęs beprocentines paskolas iš Rusijos piliečio B. M. M., tik gavęs 2013-07-25 pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. AU13-80, 2013-08-19 pateikė paskolos sutartis, pasirašytas su Kazachstano piliečio T. M. . Mokestinis patikrinimas pradėtas 2013-11-20 ir baigtas 2016-06-23, t. y. truko apie 31 mėn. Patikrinimas buvo stabdytas 7 kartus. Ilgiausi sustabdymo laikotarpiai nuo 2013-12-10 iki 2014-10-28 ir nuo 2015-03-24 iki 2015-11-04 dėl renkamos informacijos apie fizinių asmenų finansines galimybes perleisti Pareiškėjui pinigines lėšas ir dėl 2015-03-16 surašyto mokesčių administratoriaus nurodymo Nr. FR0698-48 pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius bei juos pagrįsti. Iš patikrinimo medžiagos matyti, kad pirmuoju atveju buvo renkama informacija apie Kazachstano piliečio T. M. galimybes suteikti paskolų sutartyse nurodytas pinigų sumas Pareiškėjui (buvo siūsti paklausimai Kazachstano Respublikos mokesčių administratoriui ir Muitinės departamentui prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos), antruoju atveju Pareiškėjui buvo duotas nurodymas ir papildomas klausimynas pateikti papildomą informaciją. Pažymėtina, kad Pareiškėjas 3 kartus (2015-04-15, 2015-05-20, 2015-06-09) prašė pratęsti nurodymo įvykdymo terminą. Paskutinį kartą nurodymo vykdymo terminas buvo pratęstas iki 2015-09-01. 2015-09-08 Pareiškėjas pateikė piniginių lėšų dovanojimo sutartis (jos nebuvo pateiktos anksčiau), kurių pagrindu I. Š. gavo pinigines lėšas iš tėvų. Siekiant surinkti informaciją apie Pareiškėjo sutuoktinės tėvų galimybes dovanoti pinigines lėšas dukrai buvo inicijuoti minėtų asmenų mokestiniai tyrimai. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas patikrinimo atlikimui reikalingus dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas pateikė ne visus iš karto, bet teikė viso patikrinimo metu, kas sąlygojo ilgesnę mokestinio patikrinimo trukmę. Pabrėžtina, kad mokestinio patikrinimo stabdymai susiję būtent su Pareiškėjo nuolat teiktų naujų duomenų ir dokumentų įvertinimu, o ne Inspekcijos vengimu užbaigti mokestinį patikrinimą per trumpesnį laiką, todėl Inspekcija konstatavo, jog mažinti Pareiškėjui apskaičiuotus delspinigius nėra pagrindo.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo teiginius, jog jam nepagrįstai skirta 30 proc. mokesčių bauda, kuri turėtų būti sumažinta iki 10 proc. dydžio, akcentavo, jog 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 mokestį 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. LVAT atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 str. 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą skiriantį baudą motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT 2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014). LVAT taip pat pažymėjo, kad vadovaujantis bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašias aplinkybes (LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1117/2010).

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjui pagrįstai paskirta vidutinė 30 proc. dydžio GPM bauda. Inspekcijos vertinimu, ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek ją sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtina aplinkybė, jog Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o sunkinančiomis yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (papildomai mokėtinos GPM ir PSD įmokų sumos Pareiškėjui apskaičiuotos taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatas). Be to, Pareiškėjas nepripažįsta visų Inspekcijos nustatytų mokesčių įstatymų pažeidimų, kas pagal MAĮ 139 straipsnio 2 dalies nuostatas bei minėtą LVAT praktiką, yra svarbi aplinkybė skiriant baudą.

Pareiškėjas nesutinka su aptartu Inspekcijos sprendimu ir 2017-01-09 skunde nurodo, kad gyvenamojo namo statybų išlaidos apskaičiuotos nepagrįstai ir gautos paskolos iš trečiųjų asmenų kvalifikuotos netinkamai.

Skundžiamame sprendime nustatytos gyvenamojo namo statybų išlaidos neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų. Pareiškėjas pažymi, kad nuo 2007 m. iki 2009 m. buvo vykdomos gyvenamojo namo statybos. Pareiškėjas mokesčių administratoriui paaiškino, kad statybas vykdė iš sukauptų asmeninių lėšų ir pagal kredito sutartį iš banko pasiskolintų piniginių lėšų; namą statėsi ūkio būdu kartu su tėvo J. Š., brolių Tautvilo ir Jono Šlėgų pagalba bei namo statyboms patyrė 200000 Lt išlaidų.

Pareiškėjas cituoja MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir LVAT praktiką bei nurodo, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai imanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šiuo įvertinimo kriterijų. Todėl, Pareiškėjo nuomone,

mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius pagal MAĮ 70 straipsnį, privalo atsižvelgti į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją bei atlikti tokį vertinimą, kuris atitiktų protingumo ir teisingumo kriterijus.

Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija pažeidė protingumo ir teisingumo kriterijus, ne namo statybų išlaidų apskaičiavimui buvo visiškai nepagrįstai panaudota: 1) 2009-10-29 VĮ „Registrų centras“ atkuriamoji statybos vertė, kuri buvo nustatyta pagal kainas, kurios rinkoje vyravo jau po gyvenamojo namo statybų; 2) UAB „Sistela“ apskaičiuota namo statybų tiesioginių išlaidų suma, į kurią buvo įtrauktos ir išlaidos, susijusios su darbo užmokesčiu ir socialiniu draudimu, nors ir pripažinta, kad Gyvenamojo namo statybos vyko mišriu būdu.

Kadangi UAB „Sistela“ pateiktas reikšmes skundžiamu sprendimu Inspekcija koregavo, Pareiškėjas teigia, kad liko nepakeista nepagrįstai panaudota 2009-10-29 VĮ „Registrų centras“ pateikta atkuriamoji statybos vertė skaičiuojant 2007–2009 m. namo statybos išlaidas.

Pareiškėjas teigia, kad Kauno AVMI, taikydama MAĮ 70 str., Gyvenamojo namo statybos išlaidas apskaičiuojo kaip V. Š. nurodytų Gyvenamojo namo statybos išlaidų (200000 Lt), UAB „Sistela“ apskaičiuotų galimų išlaidų (415604 Lt) ir VĮ „Registrų centras“ nurodytos gyvenamojo namo atkūrimo sąnaudos vertės, sumažintos netiesioginių išlaidų suma (405884 Lt), vidurkį, t. y. $(200000 \text{ Lt} + 415604 \text{ Lt} + 405884 \text{ Lt}) / 3 = 340496 \text{ Lt}$. Skundžiamame Sprendime šis skaičiavimas buvo patvirtintas.

Pareiškėjas nurodo, kad, pirma, atkuriamosios vertės metodu statinių vidutinė rinkos vertė apskaičiuojama taip: iš naujo statinio statybos sąnaudų (statybos vertės) atimamas statinio fizinio nusidėvėjimo procentas, išreikštas pinigais, ir gauta suma koreguojama vietovės pataisos koeficientu, parenkamu atsižvelgiant į statinio buvimo vietovę ir paskirtį. Taigi, VĮ „Registrų centras“ atkuriamoji statybos vertė yra nustatoma atsižvelgiant į statinio buvimo vietovę ir paskirtį, kuri negali lemti statybos medžiagų kainos. Antra, skundžiamame sprendime apskaičiuojant namo statybos išlaidas buvo panaudota 2009-10-29 VĮ „Registrų centras“ atkuriamoji statybos vertė (561000 Lt), kuri buvo sumažinta iki 415604 Lt atėmus netiesiogines išlaidas. Pareiškėjo teigimu, VĮ „Registrų centras“ pateikta atkuriamoji vertė buvo apskaičiuota 2009-10-29, t. y. jau namą pastatčius. Todėl VĮ „Registrų centras“ atkuriamoji statybos vertė negali būti naudojama apskaičiuoti namo statybos išlaidas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes tokios sumos įtraukimas į vidurkį pažeidžia protingumo ir teisingumo kriterijus.

Pareiškėjas pažymi, kad teismų praktikoje yra išaiškinta, jog VĮ „Registrų centras“ atkūrimo sąnaudos vertė negali būti įtraukiama skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, nes ši vertė yra nustatoma atsižvelgiant į gyvenamojo namo buvimo vietą, kuri neturi nieko bendro su galimomis namo statybos išlaidomis. Be to, teismas išaiškino, kad VĮ „Registrų centras“ atkūrimo sąnaudos vertė negali būti naudojama skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, jeigu ši vertė buvo apskaičiuota tuo metu, kai gyvenamasis namo jau buvo pastatytas:

„Teismo manymu, mokesčių administratorius, vienu iš netiesioginio įvertinimo šaltinių pasirinkęs nekilnojamojo turto kadastro duomenyse nurodytą gyvenamojo namo atkūrimo kaštų (statybines vertės) sumą (1344170 Lt), akivaizdžiai nepaisė protingumo ir teisingo mokeskinės prievolės apskaičiavimo kriterijų. Kaip matyti, 1344170 Lt gyvenamojo namo atkūrimo kaštų (statybinės vertės) suma yra užfiksuota II „Inventorizacijos darbai“ atliktų gyvenamojo namo kadastrinių matavimų duomenyse – 2009-04-17 parengtose pagrindinio pastato, jo dalių ir priestatų bei kitų statinių ir jų dalių įkainojimo (perkainojimo) formose. Iš VĮ „Registrų centras“ 2016-01-27 rašto matyti, kad ši vertė yra apskaičiuota 2009-04-17 pagal tuo metu galiojusius Nekilnojamojo turto atkūrimo kaštų (statybinės vertės) kainynus (NKT 2009), parengtus UAB „Sistela“ pagal vidutines statybos medžiagų ir darbų rinkos kainas Lietuvoje, statinių vidutinės naudojimo trukmės normatyvus (SVN), patvirtintus vietovės pataisos koeficientus bei VĮ „Registrų centras“ direktoriaus patvirtintus masinio vertinimo dokumentus. Tai reiškia, kad 1344170 Lt suma nustatyta remiantis kito laikotarpio, nei vyko statyba, duomenimis apie vidutines medžiagų ir darbų kainas. Vadinas, mokesčių administratorius atlikdamas apskaičiavimus nepagrįstai rėmėsi 2009-04-17

galiojusiomis kainomis apskaičiuotais turto atkūrimo kaštais (statybine verte), nors didesnioji dalis darbų buvo atlikta dar iki 2006 m. Kaip matyti iš minėto VĮ „Registru centras“ 2016-01-27 rašto, kadastro duomenyse užfiksuota atkūrimo kaštų (statybinės vertės) suma apskaičiuota pritaikius pataisos koeficientą pagal vietovę, nors šiuo atveju apskaičiuojant statybos išlaidų vertę nėra reikšminga, kokioje vietovėje yra pastatytas gyvenamasis namas (namo buvimo vieta gali būti svarbi rinkos kainai nustatyti). <...> Taigi, teismo manymu, mokesčių administratorius netiesioginiam įvertinimui parinko netinkamą informacijos šaltinį, o tai nepagrįstai padidino pareiškėjo išlaidų gyvenamojo namo statybai sumą.“ (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-05-16 sprendimas adm. b. Nr. eI-5789-790/2016).

Pareiškėjas sutinka, kad administracinėse bylose praktiką formuoja LVAT, tačiau žemesnės instancijos teismai taip pat yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Taigi, skundžiamame sprendime Inspekcija turėjo atsižvelgti į aukščiau minėtus VAAT išaiškinimus.

Inspekcija nepagrįstai panaudojo UAB „Sistela“ namo statybų tiesioginių išlaidų sumą, į kurią buvo įtrauktos išlaidos, susijusios su darbo užmokesčiu ir socialiniu draudimu. Kauno AVMI sprendime nurodyta, kad pagal UAB „Sistela“ apskaičiavimus 1 kub. m. statinio kaina 2007–2009 m. yra 877 Lt, todėl atsižvelgiant į tai, kad gyvenamojo namo tūris yra 655 kub. m., statinio kaina turėtų būti 574435 (655 x 877 Lt). Kauno AVMI taip pat vadovavosi UAB „Sistela“ nustatytais lyginamaisiais svoriais skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, pagal kuriuos tiesioginėms išlaidoms yra priskiriama 72,35 proc. (44,91 proc. – medžiagos, 3,03 proc. – mechanizmai, 13,61 proc. – darbo užmokestis, 4,22 proc. – socialinis draudimas, 6,58 proc. – statybvietės išlaidos), o netiesioginėms išlaidoms yra priskiriama 27,65 proc. (6,12 proc. – pridėtinės išlaidos, 6,28 proc. – pelnas, 15,25 proc. – PVM) išlaidų. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas nepatyrė netiesioginių išlaidų, Kauno AVMI Sprendime buvo padaryta išvada, kad gyvenamojo namo tiesioginės išlaidos, kurios turėtų būti įtrauktos į gyvenamojo namo statybų išlaidų aritmetinį vidurkį, sudaro 415604 Lt (574435 Lt x 72,35 proc.). Šie apskaičiavimai buvo patvirtinti Inspekcijos.

Pareiškėjas paaiškina, kad jeigu sprendime pripažinta, kad gyvenamojo namo statybos vyko mišriuoju būdu, tuomet skaičiuojant statybų tiesiogines išlaidas reikėtų darbu užmokesčio (13,61 proc.) ir socialinio draudimo (4,22 proc.) dalis sumažinti per pusę, t. y. darbu užmokesčiui priskirti 6,805 proc. (13,61 proc. / 2), o socialiniam draudimui – 2,11 proc. (4,22 proc. / 2), nes Inspekcija pripažino, kad dalį darbų atliko pats Pareiškėjas. Todėl Pareiškėjas mano, kad gyvenamojo namo statybų tiesioginių išlaidų dalis turi būti sumažinta nuo 72,35 proc. (415604 Lt) iki 63,435 proc. (364393 Lt), o toks skaičiavimas atitiktų protingumo ir teisingumo kriterijus.

Skundžiamame Sprendime nustatytos Gyvenamojo namo statybų 340496 Lt išlaidos turi būti sumažintos iki 282200 Lt. Skundžiamame Sprendime Gyvenamojo namo statybų išlaidų dydis buvo apskaičiuotas remiantis ekonominiu modeliu, kuris numato, kad taikant šį modelį yra naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių, kurie yra parenkami taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius.

Gyvenamojo namo statybos išlaidų suma atitiks protingumo ir teisingumo kriterijus tik tokiu atveju, jeigu bus išvestas aritmetinis vidurkis iš Pareiškėjo nurodytų statybų išlaidų sumos (200000 Lt) ir UAB „Sistela“ namo tiesioginių statybos išlaidų, neįtraukiant į jas pusės išlaidų, skirtų darbuotojų darbu užmokesčiui ir socialiniam draudimui, sumos (364393 Lt). Tokiu atveju Gyvenamojo namo statybos išlaidų suma turi sudaryti 282200 Lt.

Atsižvelgiant į tai, kad sprendime buvo pripažinta, jog 2007 m. gyvenamojo namo užbaigtumas buvo ne mažesnis nei 59 proc., apskaičiuota statybų išlaidų suma (282200 Lt) turi būti atitinkamai paskirstyta namo statybos laikotarpiu: 2007 m. – 59 proc. (166498 Lt), 2008 m. – 20,5 proc. (57851 Lt), 2009 m. – 20,5 proc. (57851 Lt).

Skundžiamame sprendime nepagrįstai konstatuota, kad Pareiškėjas negavo paskolų iš A. Z. , V. J. ir S. M. .

Pareiškėjas pažymi, jog Inspekcija akcentuoja, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas iš pradžių nurodė, kad 700000 Lt paskolą gavo iš Rusijos piliečio B. M. M., tačiau vėliau neva pakeitė savo poziciją ir nurodė, kad 340000 JAV dolerių paskolą gavo iš Kazachstano piliečio T. M. . Pareiškėjo vertinimu, šios aplinkybės yra akcentuojamos visiškai nepagrįstai, nes patikrinimo metu Pareiškėjas neneigė, kad negavo paskolos iš A. M. , tačiau atsižvelgdamas į tai, kad šiuo metu verslo ryšiai su A. M. yra nutrūkę, V. Šlėgus toliau mokestinėje byloje šios paskolos gavimo nebeįrodinėjo, nes nebeturi galimybės surinkti papildomų įrodymų, kurie galėtų pagrįsti paskolos suteikimo faktą.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjas pateikė įrodymus, pagal kuriuos 2011 m. sausio mėn. gavo 200000 Lt paskolą iš A. Z. , 2012 m. sausio mėn. gavo 200000 Lt paskolą iš V. J. , nuo 2011 m. sausio mėn. iki 2012 m. sausio mėn. gavo 340000 JAV dolerių paskolą iš T. M. . Vertinant šių paskolų realumą, pritaikytas MAĮ 69 straipsnis ir konstatuota, kad paskolos yra vertinamos kaip formalūs ir tikrovės neatitinkantys pinigų skolinimo rašteliai, kurių tikrasis turinys yra Pareiškėjo mokestinės naudos gavimas siekiant pagrįsti kitas, iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautas pajamas. Pareiškėjas su šiuo vertinimu nesutinka.

Pareiškėjas gavo paskolas iš A. Z. ir V. J. . Skundžiamame sprendime gautos 200000 Lt paskolos iš A. Z. ir V. J. nebuvo pripažintos, nes jos suteiktos grynaisiais pinigais, be palūkanų, be užtikrinimo priemonių.

Pareiškėjas cituoja mokesčių administratoriaus išdėstytą teismų praktiką, kad pagrindinis paskolų suteikimo įrodymas yra realus piniginių lėšų perdavimo faktas. Šios aplinkybės yra įrodinėjamos tiek tiesioginiais įrodymais (pvz., asmenų, iš kurių pajamos gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai), tiek netiesioginiais įrodymais (pvz., įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos: įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes, pavyzdžiui, buhalterinės apskaitos dokumentai, kurie įrodo, kad pinigai buvo faktiškai įnešti į bendrovės kasą.

Pareiškėjas teigia, kad A. Z. ir V. J. pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad suteikė paskolą perduodami pinigines lėšas Pareiškėjui, kad jis galėtų investuoti į savo įmonės UAB „G1 ir Ko“ veiklą. Taip pat asmenys patys patvirtino, kad Pareiškėjas paskolas gražino. Vadinasi, tiesioginiai įrodymai, kurie yra vertinami LVAT praktikoje, patvirtina, kad A. Z. ir V. J. perdavė pinigus Pareiškėjui. Be to, mokesčių administratorius nustatė, kad tiek A. Z. , tiek ir V. J. paskolos suteikimo metu turėjo grynųjų pinigų, kuriuos galėjo paskolinti Pareiškėjui, o buhalterinės apskaitos dokumentai patvirtina, kad Pareiškėjas gautas lėšas panaudojo investuodamas į UAB „G1 ir Ko“ veiklą. Taigi, ir netiesioginiai įrodymai patvirtina, kad A. Z. ir V. J. paskolas suteikė. Sprendime akcentuojama, kad V. Z. nurodė, jog paskola suteikta 2011 m. sausio mėn., nors pati sutartis pasirašyta 2011-12-09. Pareiškėjas paaiškina, kad toks argumentas yra visiškai nepagrįstas, kadangi tame pačiame A. Z. paaiškinyje yra akcentuojama, kad A. Z. pinigus perdavė 2011 m. sausio mėn., o tik vėliau, pasitaręs su pažįstamais bei Pareiškėju, nusprendė paskolą įforminti 2011-12-09 neprotestuotinu vekseliu. Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija galimai iškraipo A. Z. paaiškinimus. Pareiškėjas taip pat pabrėžia, kad susitarimas dėl palūkanų normos ar užtikrinimo priemonių nėra vertinamos nustatinėjant realų piniginių lėšų perdavimo faktą. Be to, Kauno AVMI, vertindama paskolas be palūkanų ir be užtikrinimo priemonių, kurias bankiniais pavedimais Pareiškėjui suteikė I. V. , A. G. , J. M. , V. R. , J. ir A. P. bei A. V. , pripažino, kad jos buvo faktiškai suteiktos.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai abejoja iš Pareiškėjo brolio T. Š. gauta 150000 Lt paskola, nes buvo nustatyta, kad T. Šlėgus galėjo paskolinti tik 31010 Lt. Pareiškėjo teigimu, tarp brolių susiklostę paskolos teisiniai santykiai nebuvo įforminami rašytinėmis paskolos sutartimis ir grįsti pasitikėjimu, todėl negali būti vertinami Pareiškėjo gautų paskolų iš A. Z. bei V. J. kontekste, nes paskolų suteikimo ir gražinimo aplinkybės skiriasi.

Skunde, atsakant į Inspekcijos motyvą, kad atsakingas ir rūpestingas paskolos davėjas neteiktų paskolos jų gražinimo neužtikrinęs sutarčių įvykdymo priemonėmis, nurodyta, jog paskolos

be palūkanų ir be užtikrinimo priemonių yra normali ir įprasta paskolų suteikimo tarp fizinių asmenų, kurie nėra profesionalūs investuotojai, praktika, todėl mokesčių administratorius kelia nepagrįstus ir per griežtus reikalavimus sandoriams tarp fizinių asmenų.

Pareiškėjo vertinimu, tokia mokesčių administratoriaus pozicija prieštarauja turinio viršenybės prieš formą principui, pagal kurį pirmenybė yra teikiama sandorio turiniui, o ne jų formai (MAĮ 10 straipsnis). Be to, vertinant išplėtotą LVAT praktiką, galima daryti išvadą, kad tuo atveju, kai mokesčių administratorius nustato, jog byloje yra pateikti formalūs dokumentai, kurie neįrodo realaus tų pajamų gavimo fakto bei aplinkybės, kad paskolos gavėjai paskolų suteikimo momentu nedisponavo tokios piniginių lėšomis, pajamų gavimo nepagrindžia. Pareiškėjo teigimu, LVAT praktikoje nėra nei vienos bylos, kurioje paskolos nebūtų buvusios pripažintos suteiktomis, kai yra nustatoma, kad paskolos gavėjai patys patvirtina apie realų paskolų suteikimo faktą bei nustatoma, kad tuo metu paskolos davėjai galėjo disponuoti tokiomis piniginių lėšomis.

Taip pat, Pareiškėjo teigimu, sprendime nepateikta pakankamai duomenų, kurie įrodytų, kad T. M. negalėjo suteikti paskolos. MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Kauno AVMI kreipėsi į Kazachstano Respublikos mokesčių administratorių, tačiau įrodymų apie tokį kreipimąsi prie Pareiškėjui teiktų dokumentų nebuvo pridėta. Kazachstano Respublikos mokesčių administratoriaus atsakyme nurodyta, kad nuvykus T. M. registracijos adresu bei apklausus jo sutuoktinę ir du kaimynus, buvo nurodyta, kad T. M. daugiau kaip metai ten negyvena. Pareiškėjo vertinimu, Kauno AVMI turėtų kreiptis į Kazachstano Respublikos mokesčių administratorių su prašymu išsiaiškinti kokios buvo T. M. finansinės galimybės suteikti paskolą Pareiškėjui.

Skunde pažymėta, kad skundžiamame sprendime nurodyta, jog Kauno AVMI neva kreipėsi į Muitinės departamentą siekdama išsiaiškinti apie T. M. vykimus į Lietuvos Respubliką bei teiktas grynųjų pinigų ar keleivio deklaracijas. Atsakyme iš Muitinės departamento neva nurodyta, kad 2012-09-25 T. M. vyko iš Lietuvos į Vokietiją bei deklaravo vežamus asmeninius grynuosius 15400 Eur. Pareiškėjo teigimu, T. M. labai dažnai atvykdavo į Lietuvą verslo tikslais ir suteikė paskolas. Aplinkybė, kad T. M. deklaravo grynųjų pinigų išvežimą iš Lietuvos patvirtina, kad T. M. į Lietuvą visgi buvo realiai atsivežęs nedeklaruotus grynuosius pinigus, kuriuos galėjo perduoti ir perdavė Pareiškėjui.

Apskaičiuoti delspinigiai neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Pareiškėjas pažymi, kad teismų praktikoje laikomasi pozicijos, jog, kai mokesstinis patikrinimas yra atliekamas nepagrįstai ilgą laiką, delspinigiai apskaičiuoti už visą tą laiką neatitinkama protingumo ir teisingumo kriterijų, todėl gali būti sumažinti (tokiu atveju delspinigiai dažniausiai yra mažinami 50 proc.).

Skunde pažymima, kad mokesstinis patikrinimas buvo pradėtas 2013-11-20, o baigtas tik 2016-06-23, t. y. po daugiau nei 2,5 metų, per kuriuos buvo sustabdytas net 7 kartus. Dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimu apskaičiuotas delspinigių dydis sudaro net 55 proc. mokesčių sumos. Mokesčių patikrinimo taisyklės numato, kad išnykus aplinkybėms, dėl kurių mokesstinis patikrinimas buvo sustabdytas, mokesstinis patikrinimas turi būti nedelsiant atnaujintas ir užbaigtas. Pareiškėjas neturi informacijos, ar Kauno AVMI nedelsiant atnaujindavo mokesstinį patikrinimą, kai išnykdavo sustabdymo pagrindas, nes nebuvo informuotas kada ir kokius atsakymus Kauno AVMI gaudavo iš kitų institucijų ir ar apskritai tokius atsakymus gaudavo. Todėl Pareiškėjo vertinimu apskaičiuoti delspinigiai neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų, todėl turi būti sumažinti 50 proc. apimtimi.

Pareiškėjui nepagrįstai pritaikyta 30 proc. dydžio bauda. Skunde nurodyta, jog pagal MAĮ 139 straipsnio 1 dalį, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesť neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtoju priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 proc. minėtos

mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Pareiškėjui skirta vidutinė 30 proc. bauda, nes nustatyta tiek lengvinanti aplinkybė (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi), tiek sunkinanti aplinkybė (pažeidimo pobūdis, kuris pasireiškė papildomai apskaičiuotomis GPM ir PSD įmokų sumomis taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatas). Pareiškėjo vertinimu, pažeidimo pobūdis nepagrįstai kvalifikuotas kaip sunkinanti aplinkybė. LVAT yra ne kartą išaiškinęs, kad nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, nes mokesčių mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtingą baudą, yra nepagrįsta. Analogiškoje LVAT byloje buvo pripažinta, kad mokesčių administratoriaus paskirta vidutinio 30 proc. dydžio bauda, kuri buvo motyvuojama lengvinančia aplinkybe (bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi), ir sunkinančia aplinkybe (pažeidimo padarymo būdas, kuris lėmė MAĮ 70 straipsnio taikymą), yra neteisėta, nes pažeidimo padarymo būdas negali būti laikomas sunkinantis aplinkybe. Šioje byloje LVAT sumažino baudą iki 10 proc. dydžio. Be to, Pareiškėjas skundžia tik dalį Kauno AVMI sprendimo (su kita dalimi sutinka ir ją pripažįsta) ir jau yra sumokėjęs dalį mokesčių, apskaičiuotų neskundžiama Kauno AVMI Sprendimo dalimi. Todėl, Pareiškėjo teigimu, jam galėtų būti skirta minimali 10 proc. dydžio bauda.

Vadovaudamasis tuo, kas išdėstyta, Pareiškėjas prašo: 1) panaikinti Inspekcijos 2016-12-15 sprendimo Nr. 68-363 dalį, kurioje buvo apskaičiuotos gyvenamojo namo statybos išlaidos bei nepripažintos gautos paskolos iš A. Z., V. J. ir T. M.; 2) pripažinti, kad gyvenamojo namo statybos išlaidos buvo nedidesnės nei 282200 Lt ir paskirstyti šias išlaidas proporcingomis dalimis 2007–2009 m. ir perduoti Inspekcijai šia apimtimi iš naujo išnagrinėti Pareiškėjo skundą; 3) pripažinti, kad Pareiškėjas gavo paskolas iš A. Z., V. J., ir T. M. ir perduoti Inspekcijai šia apimtimi iš naujo išnagrinėti 2016-10-10 Pareiškėjo skundą; 4) sumažinti apskaičiuotus delspinigius 50 proc.; 5) sumažinti paskirtą baudą iki 10 proc.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies yra tenkintinas, Inspekcijos 2016-12-15 sprendimas Nr. 68-363 keistinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio ir 70 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjo mokesčių bazę tikrinamuoju 2008–2012 metų laikotarpiu nustatė ir mokėtiną GPM apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavęs, jog Pareiškėjas kartu su sutuoktine I. Š. neturėjo pakankamai pajamų savo išlaidoms pagrįsti. Nustatyta, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2008–2012 metų išlaidos 1534252 Lt viršijo jų gautas pajamas, t. y. sutuoktiniai tikrinamuoju laikotarpiu gavo 1534252 Lt GPM neapmokestintų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Mokesčių administratorius, taikdamas GPMĮ 6 straipsnio, 27 straipsnio 1 dalies ir CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą (Pareiškėjas nuo 2006-08-19 yra sudaręs santuoką su I. Š.), sutuoktinių iš nežinomų šaltinių gautas pajamas Pareiškėjui ir jo sutuoktinei padalino per pusę ($1534252 / 2 = 767126$ Lt) ir jas atitinkamai apmokestino. Inspekcija, iš dalies atsižvelgusi į Pareiškėjo skundo motyvus, savo sprendimu patikslino mokesčių administratoriaus sprendimu patvirtintas mokesčines prievoles ir nurodė Pareiškėjui papildomai sumokėti į valstybės biudžetą 34775,54 Eur GPM, 1460,26 Eur PSD įmokas, 18801,15 Eur GPM delspinigių ir 1004,52 Eur PSD įmokų delspinigių sumas bei 30 proc. GPM ir PSD įmokų dydžio baudas, t. y. 10433 Eur GPM baudą ir 438 Eur PSD įmokų baudą.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu grynaisiais pinigais įnešinėjo pinigines lėšas į susijusios įmonės – UAB „G1 ir Ko“ kasą (tikrinamuoju laikotarpiu 100 proc. bendrovės akcijų valdė Pareiškėjo sutuoktinė) ir banko sąskaitas, apmokėdavo tiekėjams už prekes ir paslaugas, 2012-02-29 sudarė paskolos sutartį su UAB „G1 ir Ko“, pagal kurią paskolino

įmonei 1100000 Lt. Taip pat tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas su sutuoktine statėsi gyvenamąjį namą ir neišsaugojo dalies statybos išlaidas pagrindžiančių dokumentų. Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamų ir išlaidų analizę už 2005–2007 metus, nustatė, jog sutuoktinių išlaidos 2007 m. 95281 Lt viršijo jų gautas pajamas, vadinasi, patikrinimo pradžioje (2008-01-01) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė lėšų grynaisiais pinigais neturėjo, o lėšų likutis (21310 Lt) banko sąskaitose buvo įvertintas atliekant patikrinimą. Šių aplinkybių Pareiškėjas neginčija. Detali Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamų–išlaidų analizė pateikta patikrinimo akte ir Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pažymėtina, kad centrinis mokesčių administratorius patikslino mokesčių administratoriaus nustatytas gyvenamojo namo statybos išlaidas tenkančias 2008 ir 2009 metams, t. y. nustatė, jog sutuoktinių išlaidos namo statybai kiekvienais minėtais metais sudarė po 59830 Lt (mokesčių administratoriaus nustatytos sumos – po 127686 Lt) ir atitinkamai sumažino kiekvienam iš sutuoktinių nustatytą mokesčių bazę 67856 Lt ir perskaičiavo GPM ir PSD įmokas už 2008 ir 2009 metus. Centrinis mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjo 2008 m. faktiškai patirtos išlaidos 95048 Lt ir 2009 m. – 79525 Lt viršijo jo gautas pajamas ir apskaičiavo papildomai mokėtiną į biudžetą 21726 Lt GPM sumą už 2008 metus ir 11756 Lt GPM sumą ir 50423 Lt PSD įmokų sumą už 2009 m. bei perskaičiavo su GPM ir PSD įmokomis susijusias sumas. Centrinis mokesčių administratorius patvirtino, jog Pareiškėjo 2010 m. išlaidos 126644 Lt, 2011 m. – 214900 Lt viršijo pajamas, 2012 m. Pareiškėjo išlaidos neviršijo iš oficialių šaltinių gautų pajamų, tačiau atlikus pajamų ir išlaidų analizę už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-02-29 (iki 1100000 Lt paskolos UAB „G1 ir Ko“ suteikimo dienos), konstatuota, jog sutuoktiniams nepakako deklaruotų ir pagrįstų pajamų šaltinių 1100000 Lt paskolos suteikimui UAB „G1 ir Ko ir trūkstamą 365508 Lt sumą padalino sutuoktinams per pusę, t. y. konstatavo, jog Pareiškėjas 2012 m. gavo 182754 Lt kitų pajamų iš įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų šaltinių. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius neatsižvelgė į Pareiškėjo 2016-05-06 pateiktą patikslintą paaiškinimą, jog jis 2011-12-09 iš A. Z. pasiskolino 200000 Lt, 2012-01-02 iš V. J. pasiskolino 200000 Lt bei iš Kazachstano Respublikos piliečio T. M. 2011-01-15, 2011-12-02 ir 2012-01-07 pasiskolino 340000 JAV dolerių grynaisiais pinigais, teigdamas, jog paskolų davėjai realiai paskolų nesuteikė, o paskolų rašteliai buvo surašyti siekiant gauti mokestinę naudą, t. y. neapmokestinamomis pajamomis pagrįsti realiai patirtas išlaidas.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 str. nuostatomis ir taikydamas ekonominių modelių metodą, apskaičiavo Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tariamai patirtas gyvenamojo namo statybos išlaidas (340496 Lt) kaip neatitinkančias protingumo ir teisingumo kriterijų, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius administruodamas mokesčius. Pareiškėjo skaičiavimais minėtus kriterijus atitinkanti gyvenamojo namo statybos išlaidų suma turėtų būti 282200 Lt ir ši suma turėtų būti naudojama apskaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, tenkančias 2008–2009 metams. Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu nėra gavęs GPM neapmokestinamų pajamų, t. y. paskolų, kuriomis Pareiškėjas grindžia savo ir sutuoktinės patirtas išlaidas. Pareiškėjas skunde nurodo, jog tiesioginiai ir netiesioginiai įrodymai patvirtina, jog Pareiškėjas realiai gavo paskolas iš A. Z. , V. J. , ir T. M. , todėl gautų paskolų sumomis Pareiškėjui nustatyta mokesčių bazė turėtų būti sumažinta. Ginčo paskolų pripažinimas daro tiesioginę įtaką Pareiškėjo ir jo sutuoktinės mokestinei bazei nuo kurios apskaičiuoti papildomi mokesčiai, todėl paskolų realumą prašoma iš naujo įvertinti atsižvelgiant į Pareiškėjo pateiktus argumentus ir nurodyti centriniam mokesčių administratoriui perskaičiuoti (sumažinti) Pareiškėjui nustatytą mokestinę prievolę. Pareiškėjas taip pat pažymi, jog dėl ilgo mokestinio patikrinimo laikotarpio (apie 3 metus) apskaičiuotų delspinigių dydis yra neproporcingai didelis jį palyginus su papildomai apskaičiuotomis GPM ir PSD įmokų sumomis, todėl Pareiškėjas prašo apskaičiuotus delspinigius sumažinti per pusę, o skirtas 30 proc. GPM ir PSD įmokų baudas sumažinti iki minimalaus 10 proc. dydžio.

Komisija, įvertinusi tiek skundžiamą Inspekcijos sprendimą, tiek Kauno AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, pažymi, jog šiuose dokumentuose detalai yra aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo (jo šeimos) gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat išsamiai pateiktos MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikymą bei pateikta aktuali LVAT praktika analogiško pobūdžio mokestinėse bylose. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų neaptarinėja ir faktinių ginčo bylos aplinkybių iš naujo nedetalizuoja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai ir Pareiškėjo atstovo Komisijos posėdžio metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų ir nevertina ir nenagrinėja mokesčių administratoriaus sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo tose dalyse, dėl kurių mokestinis ginčas nevyksta.

Dėl gyvenamojo namo statybos išlaidų apskaičiavimo

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

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

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

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

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

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

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

Centrinis mokesčių administratorius savo sprendime pažymėjo, kad 186,28 kv. m gyvenamojo namo baigtumas 2007-08-30 sudarė 59 proc. Kadangi didžioji dalis gyvenamojo namo statybų darbų buvo atlikta dar 2007 m., tačiau šie duomenys Kauno AVMI nebuvo įvertinti, todėl Pareiškėjo patirtų gyvenamojo namo statybų išlaidų sumos, tenkančios atskiriems 2007, 2008 ir 2009 metams, turi būti perskaičiuotos. Inspekcija, atsižvelgdama į 2007-08-30 gyvenamojo namo baigtumą (59 proc.), apskaičiavo iki 2007-08-30 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtas 200893 Lt $(340496 \text{ Lt} \times 59 \text{ proc.})$ statybų išlaidas. Laikotarpiui nuo 2007-09-01 iki 2009-12-31 tenkanti išlaidų suma – 139603 Lt, 1 mėn. tenkanti išlaidų suma sudaro 4985,82 Lt $(139603 \text{ Lt} / 28 \text{ mėn.})$. Todėl Inspekcija apskaičiavo, kad 2007 m. tenkanti gyvenamojo namo statyboms patirtų išlaidų suma sudaro 220836 Lt $(4985,82 \text{ Lt} \times 4 \text{ mėn.} + 200893 \text{ Lt})$, 2008 m. – 59830 Lt $(4985,82 \text{ Lt} \times 12 \text{ mėn.})$, 2009 m. – 59830 Lt $(4985,82 \text{ Lt} \times 12 \text{ mėn.})$.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos ginčo namo statybos išlaidų apskaičiavimu, jo vertinimu, Inspekcija pažeidė protingumo ir teisingumo kriterijus, nes namo statybų išlaidų apskaičiavimui buvo visiškai nepagrįstai panaudota 2009-10-29 VĮ „Registrų centras“ atkuriamoji statybos vertė, kuri buvo nustatyta pagal kainas, kurios rinkoje vyravo jau po gyvenamojo namo statybų. Pareiškėjas skunde Komisijai cituoja Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-05-16 sprendimo adm. b. Nr. eI-5789-790/2016 motyvus, t. y. VĮ „Registrų centras“ atkūrimo sąnaudos vertė negali būti įtraukiama skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, nes ši vertė yra nustatoma atsižvelgiant į gyvenamojo namo buvimo vietą, kuri neturi nieko bendro su galimomis namo statybos išlaidomis, be to, VĮ „Registrų centras“ atkūrimo sąnaudos vertė negali būti naudojama skaičiuojant gyvenamojo namo statybos išlaidas, jeigu ši vertė buvo apskaičiuota tuo metu, kai gyvenamasis namo jau buvo pastatytas. Pareiškėjas sutinka, kad administracinėse bylose praktiką formuoja LVAT, tačiau žemesnės instancijos teismai taip pat yra saistomi savo pačių sukurtų teisės aiškinimo taisyklių, suformuluotų analogiškose ar iš esmės panašiose bylose. Taigi, skundžiamame sprendime Inspekcija turėjo atsižvelgti į aukščiau minėtus VAAT išaiškinimus.

Pareiškėjas taip pat nurodo, jog Inspekcija nepagrįstai panaudojo UAB „Sistela“ namo statybų tiesioginių išlaidų sumą, į kurią buvo įtrauktos išlaidos, susijusios su darbo užmokesčiu ir socialiniu draudimu. Gyvenamojo namo statybos vyko mišriu būdu, todėl skaičiuojant statybų tiesiogines išlaidas reikėtų darbo užmokesčio (13,61 proc.) ir socialinio draudimo (4,22 proc.) dalis sumažinti per pusę, t. y. darbo užmokesčiui priskirti 6,805 proc. $(13,61 \text{ proc.} / 2)$, o socialiniam draudimui – 2,11 proc. $(4,22 \text{ proc.} / 2)$, nes Inspekcija pripažino, kad dalį darbų atliko pats Pareiškėjas. Todėl Pareiškėjas mano, kad gyvenamojo namo statybų tiesioginių išlaidų dalis turi būti sumažinta nuo 72,35 proc. (415604 Lt) iki 63,435 proc. (364393 Lt), o toks skaičiavimas atitiktų protingumo ir teisingumo kriterijus. Dėl šių priežasčių skundžiamame Sprendime nustatytos Gyvenamojo namo statybų 340496 Lt išlaidos turi būti sumažintos iki 282200 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad sprendime buvo pripažinta, jog 2007 m. gyvenamojo namo užbaigtumas buvo ne mažesnis nei 59 proc., apskaičiuota statybų išlaidų suma (282200 Lt) turi būti atitinkamai paskirstyta namo statybos laikotarpiu: 2007 m. – 59 proc. (166498 Lt), 2008 m. – 20,5 proc. (57851 Lt), 2009 m. – 20,5 proc. (57851 Lt).

Komisija, įvertinusi centrinio mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjo skaičiavimus, pažymi, jog mokestinis ginčas vyksta dėl santykinai nedidelio apskaičiuotų statybos išlaidų skirtumo, t. y. mokesčių administratorius apskaičiavo, jog sutuoktiniai 2008 ir 2009 m. kasmet patyrė po 59830 Lt statybos išlaidų, Pareiškėjo skaičiavimais – po 57851 Lt, skirtumas 1979 Lt. Skirtumas sudaro tik 3,3 procentus nuo centrinio mokesčių administratoriaus apskaičiuotos metinės gyvenamojo namo statybos išlaidų sumos ir šis dydis nėra pakankamas konstatuoti, jog centrinio mokesčių administratoriaus gyvenamojo namo statybos išlaidų apskaičiavimas pažeidžia

protingumo ir teisingumo kriterijus, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius administruodamas mokesčius.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius detalai pagrindė Pareiškėjui ir jo sutuoktinei pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) apskaičiuotas gyvenamojo namo statybos išlaidas, tenkančias tikrinamajam laikotarpiui, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis. Tuo tarpu Pareiškėjas iš esmės nepateikė jokių objektyvių įrodymų paneigiančių Inspekcijos padarytas išvadas, o apsiribojo teoriniais samprotavimais, kad Inspekcijos skaičiavimai nėra tobuli, todėl turi būti tikslinami. Pareiškėjas remiasi Vilniaus apygardos administracinio teismo 2016-05-16 sprendimo adm. b. Nr. EI-5789-790/2016 motyvais, tačiau nagrinėjamos bylos aplinkybės nėra analogiškos teismo nagrinėtoms (trumpesnė statybų trukmė, vertinimas atliktas iki gyvenamojo namo pripažinimo tinkamu naudoti ir kt.). Konstatuotina, jog ginčo atveju Pareiškėjas neįrodė, kad mokesčių administratoriaus atliktas gyvenamojo namo statybos išlaidų apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų bei tinkamais ir abejonių nekeliančiais įrodymais nepagrindė, patirtų, pasak Pareiškėjo, mažesnių gyvenamojo namo statybos išlaidų.

Dėl fizinių asmenų (A. Z. , V. J. ir T. M.) paskolų pripažinimo Pareiškėjo realiai gautomis pajamomis

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

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

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

Inspekcijos vertinimu, iš paskolų sutarčių ir Pareiškėjo, A. Z. ir V. J. paaiškinimų matyti, kad paskolos buvo suteiktos grynaisiais pinigais, tarp Pareiškėjo ir paskolos davėjų sudaryti laisvos

formos, notaro nepatvirtinti paskolos rašteliai, kurie įprastinėmis rinkos sąlygomis nebūtų sudaromi. Paskolos suteiktos skolintojams nenaudingomis sąlygomis, nepagrįstos jokia ekonomine logika: beprocentės, be gražinimo užtikrinimo garantijų, paskolų davėjai nesidomėjo, iš kokių pajamų šaltinių Pareiškėjas gražins paskolintas lėšas, paskolų sutartys sudarytos su bendradarbiais, mažai pažįstamais žmonėmis, bendra paskolų suma (1290191 Lt) Pareiškėjo pajamų dalyje sudaro daugiau nei 60 proc. pajamų. Paskolų davėjų (A. Z. ir V. J.) nurodytos aplinkybės, kad jie Pareiškėju pasitikėjo, todėl skolino, įvertintos kritiškai, nes jie skolino dideles pinigų sumas (po 200000 Lt), gautas iš tėvų (A. Z. – iš motinos, V. J. – iš tėvo), pastariesiems pardavus nekilnojamąjį turtą ir gautus pinigus perleidus vaikams (paskolų davėjams), o paskolų gražinimo užtikrinimo priemonės paskolos sutartyse nenurodytos. Pareiškėjas ne kartą keitė paaiškinimus apie iš užsienio piliečių gautas paskolas. Pareiškėjas 2013-08-19 registruotu laišku atsiuntė su Kazachstano piliečiu T. M. 2011–2012 m. pasirašytus 3 skolos raštelius, o 2015-11-10 ir 2016-04-19 pateiktuose paaiškinimuose apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą Pareiškėjas nurodė iš A. M. 2011 m. gautas paskolas, o jau 2016-05-06 Inspekcijai pateiktame paaiškiniame (patikslintame trečią kartą) nurodė, kad pinigines lėšas skolinosi iš Kazachstano piliečio T. M. .

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

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvadomis. Inspekcija akcentuoja, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas iš pradžių nurodė, kad 700000 Lt paskolą gavo iš Rusijos piliečio B. M. M., tačiau vėliau neva pakeitė savo poziciją ir nurodė, kad 340000 JAV dolerių paskolą gavo iš Kazachstano piliečio T. M. . Pareiškėjo vertinimu, šios aplinkybės yra akcentuojamos visiškai nepagrįstai, nes patikrinimo metu Pareiškėjas neneigė, kad negavo paskolos iš A. M. , tačiau verslo ryšiai su A. M. yra nutrūkę ir jis nebeturi galimybės surinkti papildomų įrodymų, kurie galėtų pagrįsti paskolos suteikimo faktą. Pareiškėjas teigia gavęs paskolas iš A. Z. , V. J. ir T. M. . Pareiškėjas cituoja mokesčių administratoriaus išdėstytą teismų praktiką, kad pagrindinis paskolų suteikimo įrodymas yra realus piniginių lėšų perdavimo faktas. Pareiškėjas teigia, kad A. Z. ir V. J. pateikė paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad suteikė paskolą perduodami pinigines lėšas Pareiškėjui, kad jis galėtų investuoti į savo įmonės UAB „G1 ir Ko“ veiklą. Taip pat asmenys patys patvirtino, kad Pareiškėjas paskolas gražino. Vadinasi, tiesioginiai įrodymai, kurie yra vertinami LVAT praktikoje, patvirtina, kad A. Z. ir V. J. perdavė pinigus Pareiškėjui. Be to, mokesčių administratorius nustatė, kad tiek A. Z. , tiek ir V. J. paskolos suteikimo metu turėjo grynujų pinigų, kuriuos galėjo paskolinti Pareiškėjui, o buhalterinės apskaitos dokumentai patvirtina, kad Pareiškėjas gautas lėšas panaudojo investuodamas į UAB „G1 ir Ko“ veiklą. Taigi, ir netiesioginiai įrodymai patvirtina, kad A. Z. ir V. J. paskolas suteikė. Sprendime akcentuojama, kad V. Z. nurodė, jog paskola suteikta 2011 m. sausio mėn., nors pati sutartis pasirašyta 2011-12-09. Pareiškėjas paaiškina, kad toks argumentas yra visiškai nepagrįstas, kadangi tame pačiame A. Z. paaiškiniame yra akcentuojama, kad A. Z. pinigus perdavė 2011 m. sausio mėn., o tik vėliau, pasitaręs su pažįstamais bei Pareiškėju, nusprendė paskolą įforminti 2011-12-09 neprotestuotinu vekseliu. Taip

pat, Pareiškėjo teigimu, sprendime nepateikta pakankamai duomenų, kurie įrodytų, kad T. M. negalėjo suteikti paskolos. Pareiškėjas taip pat pabrėžia, kad susitarimas dėl palūkanų normos ar užtikrinimo priemonių nėra vertinamos nustatinėjant realų piniginių lėšų perdavimo faktą, o paskolos be palūkanų ir be užtikrinimo priemonių yra normali ir įprasta paskolų suteikimo tarp fizinių asmenų, kurie nėra profesionalūs investuotojai, praktika, todėl mokesčių administratorius kelia nepagrįstus ir per griežtus reikalavimus sandoriams tarp fizinių asmenų. Pareiškėjo vertinimu, tokia mokesčių administratoriaus pozicija prieštarauja turinio viršenybės prieš formą principui, pagal kurį pirmenybė yra teikiama sandorio turiniui, o ne jų formai (MAĮ 10 straipsnis). Pareiškėjo teigimu, LVAt praktikoje nėra nei vienos bylos, kurioje paskolos nebūtų buvusios pripažintos suteiktomis, kai yra nustatoma, kad paskolos gavėjai patys patvirtina apie realų paskolų suteikimo faktą bei nustatoma, kad tuo metu paskolos davėjai galėjo disponuoti tokiomis pinigėmis lėšomis.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu, remdamasi Inspekcijos turimų duomenų bazių duomenimis, iš trečiųjų asmenų gauta, atliktų operatyvių patikrinimų, mokesčių tyrimų metu surinkta priešpriešinė informacija, vertino Pareiškėjui skolinusių A. Z., V. J. ir T. M. finansines galimybes suteikti paskolas, aiškinosi grynųjų pinigų perdavimo aplinkybes ir, įvertinusi nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatavo, kad Pareiškėjas neįrodė, jog minėti asmenys realiai grynuosius pinigus Pareiškėjui skolino, t. y. skolintojų paaiškinimai ir sutartys (rašteliai) buvo surašyti ne patvirtinant iš tikrųjų buvusius faktus, o siekiant padėti Pareiškėjui (jo sutuoktinei) pagrįsti trūkstantį pajamų šaltinius ir išvengti GPM mokėjimo.

Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškinęs, jog *įrodinėjimo dalykas* šiuo atveju yra *aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtoju realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos*. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis, pavyzdžiui, 2011-02-04 adm. byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A⁶⁹⁰-556/2015 ir kt. LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiškai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl *turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos*

konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. ne tik šaltinis turi būti realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtoju (pavyzdžiui, LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3513/2011). Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais gavo ginčo paskolas. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėtos pinigų sumos Pareiškėjui realiai buvo ar nebuvo perduotos ir būtent Pareiškėjui tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Pasisakydama dėl 2011-12-09 paskolos raštelio, pagal kurį A. Z. tariamai paskolino Pareiškėjui 200000 Lt, nors, kaip jis paaiškino teigia, pinigus Pareiškėjui perdavęs 2011 m. sausio mėn., o pats Pareiškėjas tvirtina, jog pasiskolintus pinigus jis 2012-02-29 perskolino UAB „G1 ir Co“, Komisija pažymi, jog toks Pareiškėjo paaiškinimas vertintinas kritiškai. Neprotinga skolintis pinigus poreikiui, kuris atsiras ar neatsiras po vienerių metų. Be to, A. Z. pats dirbo UAB „G1 ir Co“ ir galėjo pinigus įmonei paskolinti tiesiogiai ir gauti palūkanų pajamas, o ne skolinti už dyką tarpininkui – Pareiškėjui, kuris tuo metu net įmonės akcininku nebuvo. Todėl toks altruistinis A. Z. poelgis, kuris 2007-10-03 pagal dovanojimo sutartį iš mamos gautus pinigus, be palūkanų ir be jokių paskolos susigrąžinimo garantijų, paskolino 200000 Lt grynaisiais pinigais Pareiškėjui yra mažai įtikinantis. Darytina išvada, jog, nežiūrint į tai, kad buvo pasirašyta paskolos sutartis (notaro nepatvirtinta) ir paskolos davėjas ir gavėjas mokesčių administratoriui raštu patvirtino apie jos davimą / gavimą, o pats paskolos davėjas turėjo finansines galimybes suteikti paskolą, realaus pinigų perdavimo nebuvo.

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

Komisija pažymi, jog MAĮ nuo 2013-01-01 (2016-06-19 įstatymo Nr. XI-2078 redakcija) buvo papildytas 42¹ straipsniu, nustačiusi nuolatiniam Lietuvos gyventojams pareigą pateikti Inspekcijai informaciją apie jų sudarytus sandorius, kurie atitinka visas šias sąlygas: 1) gyventojas pagal sudarytus sandorius gauna lėšų (įskaitant pasiskolintas) iš fizinių arba užsienio juridinių asmenų; 2) asmens gyventojui per vienerius kalendorinius metus grynaisiais pinigais sumokėta suma pagal vieną sandorį arba pagal keletą su tuo pačiu asmeniu sudarytų sandorių viršija penkiasdešimt tūkstančių litų; 3) sandoriai nėra notarinės formos; 4) gyventojas pagal sandorius negauna pajamų, kurios mokesčių administratoriui yra deklaruotos kitų mokesčių įstatymų nustatyta

tvarka, bet ir tokios informacijos nepateikimo pasekmes – jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais šio straipsnio 1 dalyje nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai (nurodytojo straipsnio 3 dalis). Inspekcijos viršininkas 2012-10-11 įsakymu Nr. VA-92 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formos, papildomo lapo PRC907P formos bei jos pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formą, papildomą lapo PRC907P formą, šių formų pildymo ir pateikimo taisykles, nustatė, kad PRC907 forma naudojama teikiant informaciją apie 2012 m. ir vėlesniais metais sudarytus sandorius. Taigi, atsižvelgiant į nurodytąjį teisinį reglamentavimą, į ginčo byloje nustatytas aplinkybes, jog Pareiškėjas turėjo pareigą pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie ginče aptariamą 2012-06-01 paskolos sutartį (sandoris atitiko visas MAĮ įtvirtintas sąlygas), jog PRC907 formos mokesčių administratoriui Pareiškėjas, darytina išvada, jog vien šios aplinkybės konstatavimas yra pakankamas pagrindas nepripažinti 2012 m. tariamai gautos paskolos iš V. J. kaip sandorio, pagrindžiančio Pareiškėjo 2012 m. gautų 200000 Lt pajamų šaltinį.

Pažymėtina, jog Pareiškėjas skunde nurodo, jog mokesčių administratorius nepateikia pakankamai duomenų, kurie įrodytų, kad Kazachstano pilietis T. M. negalėjo suteikti Pareiškėjui 340000 JAV dolerių paskolos grynaisiais pinigais. MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Kazachstano Respublikos mokesčių administratoriaus atsakyme nurodyta, kad nuvykus T. M. registracijos adresu bei apklausus jo sutuoktinę ir du kaimynus, buvo nurodyta, kad T. M. daugiau kaip metai ten negyvena. Pareiškėjo vertinimu, Kauno AVMI turėtų kreiptis į Kazachstano Respublikos mokesčių administratorių su prašymu išsiaiškinti, kokios buvo T. M. finansinės galimybės suteikti paskolą Pareiškėjui. Komisija su šia Pareiškėjo nuomone nesutinka. Nagrinėjamu atveju, pats Pareiškėjas turėjo pateikti mokesčių administratoriui įrodymus, kokiū būdu ir kaip T. M. perdavė pinigus Pareiškėjui, tačiau be paskolos raštelio jokių objektyvių paaiškinimų ir / ar įrodymų nepateikė.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau aprašytas aplinkybes, daro išvadą, jog vien tik paprasta rašytine forma surašytų paskolos sutarčių, kaip formalų įrodymų, ar paaiškinimų apie gautas paskolas pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų perdavimo ir gavimo fakto pagrindimu. Pareiškėjas nei mokestinio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl realaus piniginių lėšų perdavimo, apsiribodamas tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų iš nurodytų šaltinių gavimą. Todėl Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis, 69 straipsnio 1 dalis), surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėtos paskolų sutartys nepagrindžia jose nurodytų pinigų sumų gavimo fakto.

Dėl baudų ir delspinigių

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

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad baudų skyrimą reglamentuojančius teisės aktus savo sprendime išsamiai pacitavo Inspekcija, papildomai šių teisės aktų nuostatų nebekartoja, tačiau pasisako dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų ir faktinių bylos aplinkybių, turinčių įtakos baudos dydžiui.

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

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo skirdama Pareiškėjui 30 proc. dydžio mokėtino mokesčio baudą nurodė atsižvelgusi į aplinkybes, susijusias su patikrinimo akte konstatuotų pažeidimų pobūdžiu (apskaičiuojant GPM taikytos MAĮ 69 straipsnio bei 70 str. 1 dalies nuostatos). Inspekcija ginčijame sprendime nurodė, kad vietos mokesčių administratorius, atsižvelgęs tiek į Pareiškėjo atsakomybę sunkinančias aplinkybes (pažeidimų pobūdį), tiek ir atsakomybę švelninančias aplinkybes (Pareiškėjas bendradarbiavo, teikė paaiškinimus), pagrįstai skyrė Pareiškėjui sankcijoje numatytos baudos vidurkį. Komisija nurodo nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, lemiančių mokesčių mokėtojui skiriamos baudos dydį, vertinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, prašomus dokumentus, informaciją. Be to, Pareiškėjas pripažįsta, kad dalis GPM Pareiškėjui apskaičiuota pagrįstai, kas pagal MAĮ 139 straipsnio nuostatas taip pat laikytina atsakomybę lengvinančia aplinkybe. Komisija, atsižvelgdama į šias Pareiškėjo atsakomybę lengvinančias aplinkybes, į LVAT formuojamą praktiką, pagal kurią pats mokesčių pažeidimas, už kurį yra baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių neleistinų veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė, didinanti skirtiną baudą (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A602-1217/2012), daro išvadą, kad mokesčių administratoriaus sprendime pateikta motyvacija skiriant Pareiškėjui baudas nėra pakankama (30 proc. baudos skirtos atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį) ir jam paskirtos baudos, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, mažintinos iki 10 proc. dydžio, t. y. iki 3478 Eur GPM baudos ir 146 Eur PSD įmokų baudos.

Pareiškėjas teigia, jog jo atžvilgiu apskaičiuoti delspinigiai neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių patikrinimas buvo pradėtas 2013-11-20, o baigtas tik 2016-06-23, t. y. po daugiau nei 2,5 metų, per kuriuos buvo sustabdytas net 7 kartus. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimu apskaičiuotas delspinigių dydis sudaro net 55 proc. mokesčių sumos. Pareiškėjas neturi informacijos, ar Kauno AVMI nedelsiant atnaujindavo mokesčių patikrinimą, kai išnykdavo sustabdymo pagrindas. Pareiškėjas prašo delspinigius sumažinti 50 proc. apimtimi.

Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad Pareiškėjos mokesčių patikrinimas būtų buvęs specialiai vilkinamas, tačiau Pareiškėjo, kaip vieno fizinio asmens teminio (GPM ir PSD įmokų) mokesčių patikrinimo trukmė – daugiau kaip 2,5 metai, o įskaitant ir operatyvų patikrinimą – daugiau kaip 3 metai, Komisijos nuomone, yra akivaizdžiai per didelė. Komisija atkreipia Inspekcijos dėmesį į neišsamų ir neinformatyvų patikrinimo stabdymų / atnaujinimų / pratęsimų įforminimą ir jų tikslingumą, pavyzdžiui, mokesčių patikrinimas sustabdytas nuo 2013-12-10 iki 2014-10-28 dėl to, kad renkama informacija apie fizinių asmenų finansines galimybes perleisti mokėtojui pinigines lėšas, tačiau patikrinimo akte daromos išvados, jog paskolos davėjų finansinės galimybės nėra svarbios, nes neįrodytas realus piniginių lėšų perdavimas, 2015-03-04 priedu prie pavedimo tikrinti mokesčių patikrinimas pratęsiamas nuo 2015-03-05 iki 2015-03-31 dėl turimos informacijos įvertinimo ir apibendrinimo, surašant mokesčių patikrinimo aktą, o nuo 2015-03-24 iki 2015-11-04 vėl stabdomas dėl nurodymo

pateikti paaiškinimus apie turto ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, nežiūrint į tai, kad mokesčių mokėtojas jau teikė paaiškinimus 2013 m. ir kt.

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

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011). KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubauti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi Komisija, įvertinusi Pareiškėjo argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (18801,15 Eur GPM delspinigiai ir 1004,52 PSD įmokų delspinigiai) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjui papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (34775,54 Eur) ir PSD įmokų suma (1460,26 Eur), atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi tai, kad delspinigiai kartu yra mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistinas nuo 50 procentų, t. y. nuo 9400,57 Eur jai apskaičiuotų GPM delspinigių ir 502,26 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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

1. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-12-15 sprendimą Nr.68-363: vietoje patvirtintų 34775,54 Eur GPM ir 1460,26 Eur PSD įmokų sumų, 18801,15 Eur GPM delspinigių, 1004,52 Eur PSD įmokų delspinigių, 10433 Eur GPM baudos ir 438 Eur PSD įmokų baudos nurodyti Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 34775,54 Eur GPM ir 1460,26 Eur PSD įmokų sumas, 18801,15 Eur GPM delspinigių, 1004,52 Eur PSD įmokų delspinigių, 3478 Eur GPM baudą ir 146 Eur PSD įmokų baudą.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 9400,57 Eur GPM delspinigių ir 502,26 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas,

nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 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, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene