



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. Ž. 2017-02-07 SKUNDO**

2017 m. balandžio 25 d. Nr. S-93 (7-40/2017)  
Vilnius

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

Editos Veršėlienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

Sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos  
atstovui advokatui  
mokesčių administratoriaus atstovei

R. M.  
A. P.  
A. B.

2017-03-21 posėdyje išnagrinėjusi R. Ž. (toliau – Pareiškėja) 2017-02-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-01-19 sprendimo Nr. 68-10, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-01-19 sprendimu Nr. 68-10 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-10-27 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65) FR0682-625, taip pat patvirtino 2016-10-28 sprendimą dėl 2016-10-27 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65) FR0682-625 patikslinimo Nr. (4.65) FR0682-631, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 29 393 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 7 229,94 Eur GPM delspinigius ir 2 939 Eur GPM baudą.

Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos ir sutuoktinio I. Ž. GPM už 2010–2014 metus apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimus, kurie inicijuoti po atliktų mokestinių tyrimų.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio I. Ž. 2012–2014 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1 365 054,94 Lt ( kiekvienam iš sutuoktinių po 682 527,47 Lt (1 365 054,94 Lt / 2)). Mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė apskaičiuota, vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir taikant Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punktą bei 6.3.3 punkte numatytą išlaidų metodą.

*Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo.* Ginčijame Inspekcijos sprendime, vadovaujantis MAĮ, Taisyklėmis, Konstitucinio Teismo (Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimas) ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (LVAT 2010-11-29 nutartis

administracinėje byloje Nr. A-438-1542/2010, 2014-04-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-556/2014, 2015-10-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1024-442/2015; 2015-11-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-2229-756/2015; 2015-09-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-483-438/2015), sprendime aptariamam MAĮ 70 straipsnio turinys, taikymo pagrindai, vertinimo šaltiniai. Inspekcija pabrėžia, kad 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. Inspekcijos nuomone, šios sąlygos įgyvendintos ir mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiuota pagrįstai. Inspekcijos nuomone, šios sąlygos įgyvendintos ir mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiuota pagrįstai.

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžia (2010-01-01). Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos teiginį, kad prašymas pagrįsti pajamų šaltinius už 20 m. laikotarpį, pažeidė patikrinimo senaties terminą, protingumo ir sąžiningumo principus, akcentavo, kad ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas tik siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžia, tačiau ne siekiu apmokestinti Pareiškėją. Piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžia nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį nei leidžiama laikotarpį. Sprendime, remiantis LVAT administracinėmis bylomis Nr. A-8-693/2007, Nr. A-442 - 206/2009, Nr. A-556-1073/2010, Nr. A-438-201/2011, pažymima, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčių 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, vadovaujamas ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis) įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Atsižvelgdama į teisminę praktiką, Inspekcija konstatavo, kad siekiant nustatyti Pareiškėjos piniginių lėšų likutį patikrinimo laikotarpio pradžioje, teisėtai ir pagrįstai tirtas Pareiškėjos šeimos pajamų bei išlaidų šaltiniai už laikotarpį iki 2010 m.

Dėl Pareiškėjos argumentų apie gautas pajamas iš miškininkystės veiklos, ginčijamame sprendime nurodoma, kad iš Vilniaus AVMI atliktų 2005-09-30 I. Ž. ir 2005-10-29 Pareiškėjos mokesčių tyrimų nustatyta, kad I. Ž. 2001–2004 m. ir A. Ž. 2001–2003 m. vykdė miškininkystės veiklą ir bendrai gavo 611 024 Lt medienos pardavimo pajamų (A. Ž. – 273 251 Lt, t. y.: 2001 m. – 47 670 Lt, 2002 m. – 125 120 Lt, 2003 m. – 100 461 Lt, I. Ž. – 337 773 Lt, t. y.: 2001 m. – 82 360 Lt, 2002 m. – 116 603 Lt, 2003 m. – 76 519 Lt, 2004 m. – 62 291 Lt). Medienos pardavimo pajamas, nustatytas Vilniaus AVMI atliktų mokesčių tyrimų metu, I. Ž. deklaravo 2003–2004 m. metinėse pajamų deklaracijose, A. Ž. – 2003 m. metinėje pajamų deklaracijoje. Inspekcijai trečiųjų asmenų pateiktais duomenimis, I. Ž. 2005 m. gavo 82 827 Lt medienos pardavimo pajamų, iš jų: 34 232 Lt – iki 2005-12-14 (santuokos su A. Ž. nutraukimo), 48 595 Lt laikotarpiu nuo 2005-12-15 iki 2005-12-31. Inspekcijos duomenų bazėse informacijos apie A. Ž. nuo 2005-01-01 iki 2005-12-14 gautas medienos pardavimo pajamas nėra. Patikrinimo metu nustatyta, kad I. Ž. 2006 m. gavo 85 541 Lt pajamų už parduotą medieną, 2007 m. – 183 753 Lt, 2008 m. – 101 770 Lt.

Vilniaus AVMI, vadovaudamasi sistetine iki Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo 35 str. 11 punkto, 33 str. 3 dalies, 34 str. 2 dalies, 5 dalies, 40 str. 3 dalies bei GPMĮ (nuo 2003-01-01) 17 str. 1 d. 20 punkto (įstatymo redakcija galiojusi iki 2008-12-30), 17 str. 1 d. 27 punkto (galiojusi nuo 2009-01-01 iki 2014-12-31) analize, nustatė, kad I. Ž. gaunamos pajamos už medienos pardavimą, viršijančios FAPMĮ ir GPMĮ nustatytus dydžius, visada buvo apmokestinamos pajamų mokesčiu (Vilniaus AVMI sprendimo 7–8 psl.). Sprendime pažymima, kad mokesčių nuo pajamų, gautų už parduotą medieną juridiniams asmenims,

išskaitydavo ir į biudžetą sumokėdavo šias išmokas išmokėję juridiniai asmenys, o mokesčių nuo pajamų, gautų už parduotą medieną fiziniams asmenims, turėjo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti pats medieną pardavęs mokesčių mokėtojas.

Vilniaus AVMI nustatė, kad I. Ž. iki 2002-12-31 nėra teikęs FAPM deklaracijų, o metinėse pajamų deklaracijose už 2003–2007 m. mokestinius laikotarpius deklaravo tik iš juridinių asmenų gautas medienos pardavimo pajamas. Sprendime nurodoma, kad I. Ž. pirminėje 2003 m. metinėje pajamų deklaracijoje deklaravo tik 18 594 Lt pajamų už parduotą medieną, nors faktiškai gavo 76 519 Lt. Tik po Vilniaus AVMI 2005-09-30 atlikto mokestinio tyrimo I. Ž. patikslino 2003 m. ir pateikė 2004 m. metines pajamų deklaracijas, kuriose deklaravo mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų metu nustatytas iš juridinių asmenų gautas medienos pardavimo pajamas.

Skundžiamame sprendime pažymima, kad I. Ž. pajamos, gautos už parduotą medieną, patikrinimo metu vertintos ne tik pagal trečiųjų asmenų (juridinių asmenų) pateiktą informaciją, bet ir atlikus I. Ž. banko sąskaitų išrašų analizę, t. y. įvertintos tiek iš juridinių asmenų (grynaisiais ir banko pavedimais), tiek iš fizinių asmenų (banko pavedimais) gautos medienos pardavimo pajamos. Mokesčių administratorius už 1996–1997 m. laikotarpį neturi duomenų apie I. Ž. gautas medienos pardavimo pajamas. I. Ž. iki 2005 m. nebuvo gavęs pajamų į banko sąskaitą už parduotą medieną fiziniams asmenims ir nebuvo deklaravęs gautų pajamų iš fizinių asmenų, todėl 1998–2004 m. laikotarpiu Vilniaus AVMI nustatytos I. Ž. medienos pardavimo pajamos buvo tik iš juridinių asmenų. Nurodoma, kad I. Ž. į banko sąskaitą iš fizinių asmenų 2006 m. gavo 4 000 Lt už parduotą medieną, 2007 m. – 104 200 Lt, 2008 m. – 101 770 Lt. Minėtos pajamos nebuvo deklaruotos pateiktose 2006–2007 m. metinėse pajamų deklaracijose, o 2008 m. metinės pajamų deklaracijos I. Ž. iš viso neteikė, t. y. I. Ž. pajamos, gautos už fiziniams asmenims iki 2008-12-31 parduotą medieną, niekada nebuvo deklaruotos.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos skundo teiginį, kad dokumentų neišsaugojo ir dėl to negali pagrįsti lėšų realumo, sprendime pažymėjo, kad tai nepaneigia pareigos būti atsakingu ir rūpestingu bei tinkamai vykdyti MAĮ imperatyviai įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas: t. y. teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 punktas); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 punktas); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 straipsnis). Teigiama, jog mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokestines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT 2011-09-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A575-928-2011. Inspekcija konstatavo, jog minėtas Pareiškėjos skundo argumentas yra teisiškai nepagrįstas, nes MAĮ nuostatos įpareigoja mokesčių mokėtoją saugoti jo gautas pajamas bei patirtas išlaidas patvirtinančius dokumentus neapribojant šių dokumentų saugojimo laikotarpio.

Sprendime sutinkama su Inspekcijos pozicija dėl 2001 m. I. Ž. patirtų išlaidų su UAB „Aleknatis“. Nurodoma, kad pagal UAB „Aleknatis“ 2001-06-29, 2001-07-31, 2001-09-12 ir 2001-09-28 kasos pajamų orderio kvitus (serija LAB, Nr. 9107373, 9107397, 9107431 ir 9107443), UAB „Aleknatis“ gavo iš I. Ž. 3 893 Lt kaip „10 proc. už parduotą medieną“. Pastebėta, jog 2005-09-30 atlikto mokestinio tyrimo metu, analizuojant I. Ž. 2001–2004 m. gautas pajamas, buvo nustatyta, kad I. Ž. pajamų už parduotą medieną iš UAB „Aleknatis“ gavo tik 2004 m. birželio mėn. Atsižvelgiant į pateiktuose UAB „Aleknatis“ dokumentuose nurodytas operacijas, padaryta išvada, jog šie dokumentai patvirtina I. Ž. 2001 m. papildomai patirtas 3 893 Lt išlaidas, kurios nebuvo nustatytos patikrinimo metu.

Dėl 2016-10-25 Pareiškėjos pateikto UAB „Kuerkus“ paaiškinimo, kuriame nurodyta, jog laikotarpiu nuo 1994–1997 m. UAB „Kuerkus“ pirko medieną iš I. Ž., sprendime pabrėžiama, kad minėtas dokumentas patvirtina medienos pirkimo iš I. Ž. faktą, bet ne jo gautų pajamų už parduotą medieną dydį.

Sprendime dėl Pareiškėjos skundo argumentų, kad Vilniaus AVMI neatsižvelgė į tai, kad 2004 m. UAB „Uksma“ už įsigytą medieną išmokėjo I. Ž. 12 240 Lt, 2010 m. UAB „Amber Forest“ – 120 000 Lt, Pareiškėjos teiginiai atmesti, nes 2005-09-30 I. Ž. mokestinio tyrimo ataskaitoje į iš

UAB „Uksma“ išmokėtą 12 240 Lt sumą atsižvelgta ir ji įtraukta į I. Ž. gautas pajamas. Taip pat įvertinta ir į gautas pajamas įtraukta iš UAB „Forest Amber“ gauta 120 000 Lt suma.

Inspekcija skundžiamame sprendime, atsakydama į Pareiškėjos teiginius, kad nustatant I. Ž. pajamas neteisingai Vilniaus AVMI apskaičiavo jo grynąjį pinigų likutį iki skyrybų su pirmąja žmona A. Ž., nes medienos veiklą I. Ž. vykdė asmeniškai. Nurodoma, kad I. Ž. ir A. Ž. santuoka nutraukta 2005-12-14, todėl Vilniaus AVMI vertino iš medienos pardavimo veiklos gautas pajamas ir patirtas išlaidas iki šios datos. Akcentuota, kad atliktų 2005-09-30 I. Ž. ir A. Ž. mokestinių tyrimų metu nustatyta, kad I. Ž. 2001–2004 m. ir A. Ž. 2001–2003 m. vykdė miškininkystės veiklą. Nustatyta, kad A. Ž. 2005-11-07 už 2003 m. pateiktos metinės pajamų deklaracijos FR0462 priede FR0462P15 deklaravo 100 461 Lt pajamų, gautų už medieną (patikrinimo aktas, 18 psl.). I. Ž. ir A. Ž. gautos pajamos ir patirtos išlaidos iki 2005-12-14 įvertintos patikrinimo akto 23-30 lapuose, todėl Inspekcija neabejoja nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis ir Pareiškėjos teiginį, kad I. Ž. buvusi sutuoktinė veiklos nevykdė, o visas veiklos pajamas gavo ir išlaidas patyrė tik I. Ž., atmetė kaip nepagrįstą.

Sprendime pažymėta, kad pagal MAĮ 70 str. 1 dalį, 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 mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši teisės 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 įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratorius nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu (MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių taikymo) būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratorius nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-603-07). Patikrinusi surinktus duomenis įrodymų įvertinimo aspektu, Inspekcija nurodė, kad įrodymų, leidžiančių abejoti Vilniaus AVMI sprendimo pagrįstumu, I. Ž. nepateikė, todėl konstatavo, kad pagrįstai nustatyta, jog I. Ž. už 1998–2008 m. parduotą medieną gavo ne 1 403 358 Lt, o 1 325 925 Lt pajamų ir minėta suma įvertinta apskaičiuojant I. Ž. piniginių lėšų likutį 2010-01-01 dienai.

Dėl Pareiškėjos skundo argumentų, kad Vilniaus AVMI, vertindama I. Ž. ir Pareiškėjos iki 2010 m. gautas pinigines lėšas, neatsižvelgė į iš A. A., V. K. ir I. K. gautas sumas (220 000 Lt, 180 000 Lt, 20 000 Lt), sprendime nurodoma, kad A. A. ir N. Ž. turto ir pajamų deklaracijų neteikė, taip pat neteikė Brangų turtą įsigijusio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų deklaracijų (Vilniaus AVMI sprendimo 5 lapas). Pažymėta, kad I. Ž. Gyventojų turto ir pajamų deklaracijos 2000 m. taip pat neteikė ir gautų dovanų (tėvo suteiktų) nedeclaravo, nors pagal Lietuvos Respublikos gyventojų turto ir pajamų deklaravimo įstatymo 2 straipsnį tokia prievolė jam atsiranda. Nurodoma, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.469 str. 2 dalimi, dovanojimo sutartis, kurios suma didesnė kaip 50 000 Lt, turi būti notarinės formos, tačiau Vilniaus AVMI nepateikta nei dovanojimo sutartis, nei kiti dokumentai patvirtinantys pinigų perdavimą / gavimą. Taip pat lėšos nedeclaruotos pagal Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą, kuris reglamentavo dovanų deklaravimo bei apmokestinimo tvarką. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, padaryta išvada, kad I. Ž. minėtomis lėšomis nedisponeavo.

Sprendime nurodoma, kad Inspekcija, įvertinusi surinktus įrodymus (patikrinimo aktas, 31-32 psl.), konstatavo, jog nei V. K., nei I. K. neturėjo finansinių galimybių atitinkamai 180 000 Lt ir 20 000 Lt sukaupti gryniais pinigais ir šias sumas palikti Pareiškėjai. Pažymima, kad V. K. iki mirties (2002-08-12) deklaravo gyv. vietą adresu: (*duomenys neskelbtini*), kito nekilnojamo turto neįsigijo. V. K. mokesčių administratoriui nėra pateikęs turto ir pajamų deklaracijų. Nustatyta, kad nuo 1994-01-01 iki 2002-05-27 gavo 19 228,5 Lt draudžiamųjų pajamų. Kitų pajamų nenustatyta. Nurodoma, kad Gyventojų registro duomenimis I. K. mirė 2008-01-05, gyvenamoji vieta deklaruota (*duomenys*

*neskelbtini*), kito nekilnojamojo turto neturėjo. I. K. mokesčių administratoriui turto ir pajamų deklaracijų neteikė. I. K. laikotarpiu 1996-07-01 iki 1997-10-01 dirbo L. firmoje, duomenų apie kitas darbovietes bei įdarbinimą nėra. Tretieji asmenys duomenų apie I. K. išmokėtas pinigines lėšas Inspekcijai neteikė. Nuo 1991-01-01 paskirta invalidumo pensija dėl bendro susirgimo. Sprendime teigiama, kad su skundu nepateikta įrodymų, kurių pagrindu būtų galima abejoti Vilniaus AVMI padaryta išvada dėl A. A. bei V. K. piniginių lėšų likučio 1993 m. (patikrinimo aktas 17, 31 psl.). Pareiškėjos teiginys, jog minėti asmenys galėjo turėti daugiau nei 3 100 Lt, nepagrįstas objektyviais faktais, todėl Inspekcijos vertinimu, laikytinas gynybine pozicija, siekiant sudaryti Pareiškėjos veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokestinių prievolių vykdymo.

Sprendime nurodoma, kad LVAT 2015-02-10 administracinėje byloje Nr. A-110-438/2015 yra pasisakęs, kad išvados apie mokesčio 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. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz., 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. Pažymėta, kad Vilniaus AVMI, priimdama sprendimą, tinkamai taikė MAĮ 67 str. 1 dalies imperatyvą pagrįsti išvadas surinktais įrodymais, o Pareiškėja, nesutikdama su Vilniaus AVMI išvadomis, turi jas paneigti pateiktų įrodymų pagrindu. Inspekcija konstatavo, jog nei I. Ž., nei Pareiškėja neįrodė realaus pajamų gavimo fakto, todėl į šias sumas, apskaičiuojant sutuoktinių 2010-01-01 dienos turėtą piniginių lėšų likutį, pagrįstai neatsižvelgta.

Dėl M. T. grąžintų lėšų I. Ž. Inspekcija pasisakė, kad nors ir pateiktas ištaisytas M. T. paaiškinimas, kuriame nurodyta, kad 35 000 USD grąžinta 2008 m., tačiau, vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, kad pinigines lėšas buvo realiai perleistas I. Ž., nepateikta. Sprendime nurodoma, kad bankinių pavedimų nenustatyta. Dėl Pareiškėjos teiginio, kad grąžinta grynaisiais pinigais be palūkanų, Inspekcija pažymėjo, kad I. Ž., pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-272013), todėl pateiktas dokumentas objektyviai neįrodo, kad M. T. I. Ž. pinigines lėšas grąžino 2008 m.

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų tikrinamuoju laikotarpiu (2010–2014 m.). Sprendime nurodoma, kad Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja ir sutuoktinis I. Ž. 2010-01-01 dienai banko sąskaitose turėjo 2 830 Lt piniginių lėšų likutį, ne banke turėjo sukaukę 105 511 Lt piniginių lėšų likutį.

Dėl Pareiškėjos skundo motyvo, kad sandoriai su V. Š. ir A. D. realiai neįvyko ir I. Ž. paskolų iš viso 98 000 Lt sumai minėtiems asmenims nesuteikė, kad paskolų sutartys buvo sudarytos siekiant ateityje užtikrinti V. Š. bei A. D. priklausančio nekilnojamojo turto perleidimą I. Ž., sprendime nurodoma, kad I. Ž. pagal notaro patvirtintą 2012-05-23 paskolos sutartį Nr. 1379 paskolino V. Š. ir E. Š. 48 000 Lt (patikrinimo akto 35 psl., sprendimo 12-13 psl.); I. Ž. pagal notaro patvirtintą 2012-05-23 paskolos sutartį Nr. 1378 paskolino A. D. 48 000 Lt (patikrinimo akto 35 psl., sprendimo 12-13 psl.). Akcentuojama, kad tiek paskolas gavęs asmenys, tiek I. Ž. (2015-04-07) Vilniaus AVMI pateiktuose paaiškinimuose patvirtino paskolų gavimo / suteikimo faktą ir I. Ž. tik 2016-10-03 pradėjo neigti paskolų suteikimą. Inspekcija sprendime sutiko su Vilniaus AVMI išvada, kad pozicija apie faktiškai V. Š. ir E. Š. bei A. D. „nesuteiktas“ paskolas ir V. Š. pateikto paaiškinimo turinys prieštarauja tiek notaro patvirtintoms sutartims, tiek patikrinimo metu pateiktiems I. Ž., V. Š. ir A. D. pirminiams paaiškinimams. Sprendime primenama, kad LVAT formuojamoje praktikoje pirminiai paaiškinimai pripažįstami objektyvesniais ir patikimesniais, nes jie yra neįtakoti laiko ir kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-17-301/2007, 2009-06-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-695/2009). Pateikti V. Š. bei

A. D. paaiškinimai, kuriame neigiamos patikrinimo metu nustatytos faktinės paskolų suteikimo aplinkybės, Inspekcijos vertinimu, laikomi Pareiškėjos gynybine pozicija.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja pateikė 2010-04-01, 2010-04-02 ir 2010-04-05 medienos pirkimo–pardavimo sutarčių, sudarytų I. Ž. su V. L., M. Ž. ir D. Š., kopijas, kurias Vilniaus AVMI atsisakė vertinti. Nurodoma, kad Vilniaus AVMI pirkimo–pardavimo sutarties su V. L. nevertino, nes nustatyta, kad V. L. (gim. 1995-07-13) 2010-04-02 sutarties sudarymo metu buvo nepilnametė. Pagal CK 2.5 str. 1 dalies nuostatas, fizinio asmens galėjimas savo veiksmais įgyti civilines teises ir susikurti civilines pareigas (civilinis veiksnumas) atsiranda visiškai, kai asmuo sulaukia pilnametystės, t. y. kai jam sueina aštuoniolika m. Nepilnamečiai nuo keturiolikos iki aštuoniolikos m. sandorius sudaro, turėdami tėvų arba rūpintojų sutikimą (CK 2.8 str. 1 dalis). Informacija apie V. L. tėvų arba rūpintojų suteiktą sutikimą sudaryti minėtą medienos pirkimo–pardavimo sutartį nebuvo pateikta nei Vilniaus AVMI, nei Inspekcijai. Pabrėžiama, kad Pareiškėjos teiginiai, kad faktiškai medieną vietoj V. L. pirkė senelis, yra nepagrįsti objektyviais įrodymais.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos pateiktų dokumentų, patvirtinančių I. Ž. 2001 m. patirtas išlaidas su UAB „Aleknatis“ ir 2010 m. gautas pajamas iš M. Ž. ir D. Š., sumos (3 893 Lt ir 3 996 Lt) yra labai artimos, o I. Ž. išlaidos viršijo gautas pajamas 2012–2014 m., todėl Vilniaus AVMI sugretino šias sumas tarpusavyje ir pagrįstai neatsižvelgė į minėtus dokumentus.

Inspekcija sprendime padarė išvadą, kad pagrįstai nustatyta, jog Pareiškėjos ir sutuoktinio I. Ž. 2012–2014 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1 365 054,94 Lt ir pripažinta, kad Pareiškėja ir I. Ž. išlaidoms padengti naudojo pinigines lėšas iš įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų šaltinių. Sprendime nurodoma, kad vadovaujantis CK 3.88 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjos ir sutuoktinio 2012–2014 m. papildomai gautos 1 365 054,94 Lt kitos pajamos pripažintos kiekvienam sutuoktiniui lygiomis dalimis ir konstatuota, kad Pareiškėjos 2012–2014 m. gautos 682 527,47 Lt (1 365 054,94 Lt /2) pajamos, vadovaujantis GPMĮ 22 str. 3 dalimi laikytinos B klasės pajamomis, kurias Pareiškėja turėjo deklaruoti pajamų mokesčio deklaracijose ir nuo jų sumokėti GPM.

Pareiškėja pateiktu skundu ginčija Inspekcijos 2017-01-19 sprendimą Nr. 68-10, motyvuodama tuo, kad jis yra nepagrįstas dėl skunde išdėstytų motyvų.

*Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo.* Iš skundo matyti, kad Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu dviem aspektais: 1) Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui I. Ž. apskaičiuoti mokėtini mokesčiai ir su jais susijusios sumos yra nepagrįstos, nes mokesčių mokėtojai neturėjo pajamų iš neapmokestintų pajamų šaltinių; 2) Pareiškėja nesutinka su vertinimu, jog ginčo pajamos laikytinos gautomis ne tik I. Ž., bet ir Pareiškėjos, todėl GPMĮ tikslais pajamos nepagrįstai pripažintos bendrąja jungtine nuosavybe.

*Dėl patikrinimo metu pajamų ir išlaidų nustatymo bei mokesčių apskaičiavimo pagrįstumo.*

Pareiškėja laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius neįrodė, kad Pareiškėja gavo pajamų iš neapmokestintų pajamų šaltinių, todėl sprendimas apskaičiuoti mokesčius yra nepagrįstas. Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius neįvykdė jam MAĮ 67 straipsnyje nustatytos pareigos pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas, tiek, kiek tai susiję su ginčo pajamų dydžio nustatymu ir bendrai nuo šių pajamų mokėtino GPM apskaičiavimu. Mokesčių administratorius savo skaičiavimus grindė prielaidomis, įrodymais, kuriais remiantis mokesčių administratorius nustatė mokesčių mokėtojų pajamas, yra nepakankami, neišsamūs, nepagrįsti ir neobjektyvūs, tokiu būdu pažeistos Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo nuostatos. Mokesčių administratorius vertino mokesčių mokėtojų pajamas už daugiau kaip 20 m. ir prašė mokesčių mokėtojus pagrįsti neįmanomus dalykus, t. y. prašė pateikti dokumentus, kurie objektyviai gali būti neišlikę dėl saugojimo senaties termino, taip pat dėl to, kad fiziniai asmenys, vadovaujantis įstatymais, neprivalo vesti buhalterinės apskaitos ir pan. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius, neturi teisės reikalauti tokios informacijos, kurios saugojimo terminai yra pasibaigę, tai neatitinka teisingumo, protingumo kriterijų, pažeidžia mokesčių mokėtojų interesus.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neteisingai atliko pajamų iš medienos pardavimo skaičiavimus, todėl neteisingai nustatė tikrinamo laikotarpio pradžiai I. Ž. turimą

grynųjų pinigų likutį. Šiuo aspektu skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius už laikotarpį iki 2005 m. I. Ž. pajamas apskaičiavo išimtinai tik remdamasis trečiųjų asmenų pateiktais duomenimis ir mokesčių mokėtojo banko sąskaitomis, t. y. tik juridinių asmenų pateikta informacija ir negrynųjų pinigų operacijomis. Su tokia pozicija Pareiškėja nesutinka ir pažymi, kad kai išmoka už parduotą nenukirstą mišką, apvaliąją medieną išmoka nuolatinis Lietuvos gyventojas, tai yra B klasės pajamos – fizinis asmuo, pardavęs medieną pats sumoka mokesčius, tuo tarpu medieną / mišką įsigijęs asmuo neturi jokių prievolių mokesčių administratoriui, įskaitant prievolės pateikti informaciją apie išmokėtas lėšas. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas medienos pardavimo pajamas iki 2003 m., vertino išimtinai remdamasis tik trečiųjų asmenų pateikta informacija, esančia Inspekcijos duomenų bazėse. Kadangi 1996–1997 m. duomenų bazėse informacijos nebuvo, mokesčių administratorius laikė, kad tais metais mokesčių mokėtojas pajamų negavo iš viso. Skunde teigiama, kad šioje duomenų bazėje neatsispindi pajamos, gautos už medieną, parduotą fiziniams asmenims, be to, ne visi juridiniai asmenys galėjo pranešti apie išmokėtas lėšas už pirktą medieną. Mokesčių mokėtojas negali atsakyti už kitų mokesčių mokėtojų tinkamą pareigų vykdymą, o dokumentų už tokį ilgą laiką saugoti taip pat neprivalėjo. Kad I. Ž. 1994–1997 m. gavo pajamų už medienos pardavimą, apie kurias galimai nebuvo pranešta, patvirtino medienos pirkėjai UAB „Kuerkus“ ir UAB „Nemenčinės mediena“. Įmonės raštiškais paaiškinimais patvirtino medienos pardavimo faktą, vadinasi tai įrodo, kad pajamas mokesčių mokėtojas gavo, tačiau patikrinimo metu į tai atsižvelgta nebuvo. Skiriasi ir kitais metais, įskaitant 1998 m., ir po jų einančius metus mokesčių mokėtojo deklaruotos iš medienos pardavimo pajamos ir mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus įvertintos pajamos. Pavyzdžiui, 1998 m. mokesčių administratorius pagal trečiųjų asmenų pateiktą informaciją laikė, kad I. Ž. pajamos iš medienos pardavimo sudarė 1 981 Lt, tuo tarpu, kiek atsimesna I. Ž., iš medienos pardavimo tais m. buvo gauta 100 000 Lt.

Skunde pažymima, kad ankstesniais metais iki 1994 m. balandžio mėnesio galiojusios Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo redakcijos 35 straipsnis numatė, kad pajamos už parduotą asmeninės nuosavybės teise gyventojui priklausiusį turtą buvo visai neapmokestinamos, jų nereikėjo deklaruoti, todėl informacija, vadovaujantis įstatymu, mokesčių administratoriui iš viso nebuvo teikiama, tačiau tai nereiškia, kad mokesčių administratorius gali laikyti, kad mokesčių mokėtojas neturėjo jokių pajamų. Tas pats pažymėtina dėl 1996–1997 m., apie kuriuos duomenų bazėse, mokesčių administratoriaus teigimu, informacijos nėra. Vadovaujantis Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinuoju įstatymu, jeigu pajamos buvo gaunamos iš juridinių asmenų, pateikti deklaracijas ir pajamų mokesčių sumokėti turėdavo įmonės. Pareiškėja nurodo, kad I. Ž. negali atsakyti už tinkamą trečiųjų asmenų prievolių vykdymą.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu netiksliai apskaičiavo ir vėlesnių metų pajamas, pavyzdžiui, 2004 m. UAB „Uksma“ už įsigytą medieną išmokėjo mokesčių mokėtojai 12 240 Lt, patikrinimo metu mokesčių administratorius neįtraukė į pajamas ir 2010 m. UAB „Amber Forest“ išmokėtų 120 000 Lt piniginių lėšų. Šias pinigines operacijas patvirtinančius dokumentus Pareiškėja pateikė Inspekcijai, tačiau į juos nagrinėjant skundą, atsižvelgta nebuvo.

Pareiškėja pažymi, kad patikrinimo metu nebuvo apskaityta ir daugiau pajamų, pavyzdžiui, mokesčių administratorius patikrinimo metu neįvertino jam atkurtų indėlių, apie kurių atkūrimą įrodymai buvo pateikti Inspekcijai, tačiau nebuvo įvertinti. Patikrinimo metu Pareiškėja buvo pateikusi dar tris sutartis, pagal kurias gautos pajamos patikrinimo metu nepagrįstai nebuvo įvertintos. 2010 m. mediena buvo parduota V. L., M. Ž., D. Š.. Vietos mokesčių administratorius, tvirtindamas patikrinimo aktą, pripažino, kad minėtos sutartys nebuvo įtrauktos skaičiuojant pajamas, tačiau jų priimant sprendimą ir vėl neįvertino, t. y. jų pagrindu pajamų nepagrįstai neperskaičiavo. Mokesčių administratorius atsisakė vertinti sutartį su V. L., nes V. L. sutarties sudarymo metu buvo nepilnametė. Pareiškėja pažymi, kad V. L. sutarties sudarymo metu buvo nepilnametė, tačiau faktiškai medieną pirkė jos senelis, t. y. atsiskaitė taip pat senelis, o sutartį įformino anūkės V. L. vardu, nes medieną pirkė namo statybai, kuri senelis statė anūkei. Mokesčių administratorius nurodytas sutartis vertinti atsisakė, tačiau duomenų, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius ėmėsi veiksmų nustatyti iš šių asmenų gautų pajamų pagrįstumą, taip pat nėra.

Skunde nurodoma, kad 2001 m. UAB „Aleknatis“ sumokėjo 3 892 Lt už medienos pardavimą, tačiau ši informacija patikrinimo metu nebuvo įtraukta. Patikrinimo metu pagal I. Ž. pateiktus kasos pajamų orderius mokesčių administratorius gautas pajamas pripažintino mokesčių mokėtojo išlaidomis. Pareiškėja pabrėžia, kad UAB „Aleknatis“ neteisingai išrašė apskaitos dokumentą, I. Ž. nemokėjo UAB „Aleknatis“, bet gavo pajamas, nes mokesčių mokėtojas įmonei pardavė medieną. Byloje nėra duomenų, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu būtų tikrinęs pateiktos informacijos teisingumą bei būtų kreipęsis į UAB „Aleknatis“, todėl anot Pareiškėjos, pateikti įrodymai buvo įvertinti nepagrįstai.

Mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino kitų Pareiškėjos ir I. Ž. pajamų, gautų iki tikrinamojo laikotarpio pradžios (2010-01-01), todėl neteisingai nustatė tikrintino laikotarpio pajamų ir išlaidų skirtumą. Skunde nurodoma, kad nepagrįstai nepripažintos I. Ž. tėvo A. A. 2000 m. po mirties paliktos piniginės lėšos (220 000 Lt), taip pat Pareiškėjos buvusio vyro V. K. po mirties paliktos piniginės lėšos (180 000 Lt) ir Pareiškėjos mamos I. K. paliktos piniginės lėšos (20 000 Lt).

Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius padarė nepagrįstą išvadą, jog A. A. 1994-01-01 galėjo turėti ne didesnę nei 3 100 Lt likutį, nes nefiksuotas talonų keitimas į litus, tačiau Pareiškėja pastebi, kad A. A. galėjo keisti talonus į litus ne vieną kartą. Nesutinka su Inspekcijos išvada, kad A. A. negalėjo sukaupti jokių pajamų. I. Ž. tėvas visą gyvenimą ūkininkavo, turėjo didelį ūkį, augino gyvulius ir invalidumo / netekto darbingumo išmokos niekada nebuvo jo pagrindinis pragyvenimo šaltinis. A. A. sūnui po mirties paliktus pinigus sukaupe per visą savo gyvenimą. Mokesčių mokėtojas pateikė Pabradės seniūno surašytą patvirtinimą, kad A. A. visą gyvenimą buvo stambus ūkininkas, t. y. jo pagrindinės pajamos buvo iš ūkininkavimo, Pareiškėjos vertinimu, tai yra pakankamas įrodymas pagrįsti, kad tėvas santaupų turėjo, nes turėjo didelį ūkį. A. A. taip pat turėjo turto užsienyje (Kirgizijoje), kurį pardavė ir iš kurio pardavimo taip pat gavo pajamų. A. A. turėjo ir kitų santaupų, sukauptų per visą gyvenimą. Santaupos yra viso gyvenimo, todėl mokesčių mokėtojas negali pateikti dokumentų, kurie nėra išlikę.

Skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino ir V. K. Pareiškėjai prieš mirtį perduotų piniginių lėšų. Mokesčių administratorius padarė nepagrįstą išvadą, kad V. K. galėjo turėti ne didesnę nei 3100 Lt likutį, nes nefiksuotas talonų keitimas į litus, tačiau V. K. galėjo keisti talonus į litus ne vieną kartą. Mokesčių administratorius taip pat darė išvadą, kad V. K. negalėjo sukaupti tokių pajamų įvertinęs draudžiamąsias V. K. pajamas. Pažymima, kad mokesčių administratoriaus išvada yra nepagrįsta, nes asmuo gali sukaupti santaupas ne tik iš draudžiamųjų pajamų, tačiau ir iš kitų šaltinių, dovanų, paveldėtų lėšų, kitų santaupų. Pažymima ir tai, kad mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatyta informacija apie V. K. draudžiamąsias pajamas yra neteisinga, t. y. mokesčių administratorius nurodė, kad iki 1994 m. V. K. draudžiamųjų pajamų neturėjo, tačiau Pareiškėjos teigimu, V. K. iki 1994 m. dirbo gamykloje „Dovana“, iš kurios gaudavo atlyginimą. Taip pat vertintini ir mokesčių administratoriaus argumentai dėl R. Ž. mamos I. K. padovanotų pinigų – 20 000 Lt. Pažymėta, kad mokesčių administratorius nustatė, kad tam tikro dydžio santaupas visi minėti fiziniai asmenys tikrai galėjo turėti, todėl privalėjo jas įtraukti į mokesčių mokėtojo pajamas. Sprendime nepagrįstai pripažįstama, kad iš minėtų asmenų I. Ž. ir Pareiškėja negavo iš viso jokių pajamų.

Pareiškėja taip pat teigia, kad vertindamas tikrintino laikotarpio pajamas ir išlaidas, mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė vertinti V. Š. ir A. D. paaiškinimus. Patikrinimo metu buvo pateiktas V. Š. paaiškinimas, kuriame nurodoma, kad 48 000 Lt paskola pagal pasirašytą paskolos sutartį realiai suteikta nebuvo. I. Ž. taip pat gavo A. D. patvirtinimą, kad jam 48 000 Lt paskola taip pat nebuvo suteikta. V. Š. ir A. D. patvirtino, kad paskolos sutartis buvo sudaryta turint tikslą užtikrinti jiems priklausiusio nekilnojamojo turto perleidimą ateityje, o gryniesi pinigai niekada jiems nebuvo sumokėti. Skunde teigiama, kad tai buvo tik priemonė užtikrinti turto perleidimą. Tiek vietos mokesčių administratorius, tiek centrinis mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė pripažinti šių asmenų paaiškinimus, nurodydamas, kad pirmiau pateikti paaiškinimai yra patikimesni. Mokesčių administratorius neturėtų abejoti bei neatsižvelgti į vėliau pateiktus paaiškinimus, kurie yra motyvuoti bei juos patvirtina papildomos juose nurodytos aplinkybės dėl sklypų perleidimo sandorių.



Taip pat nesutinkama, kad mokesčių administratorius nepagrįstai atsisakė vertinti pateiktą M. T. paaiškinimą, kuriame M. T. patvirtino, kad jai suteikta 35000 Eur paskola šiuo momentu yra gražinta, tačiau ši suma patikrinimo metu nebuvo įtraukta į I. Ž. pajamas.

Nurodoma, kad mokesčių administratorius visas pajamas iš medienos pardavimo iki skyrybų su pirmąja žmona A. Ž. nepagrįstai pripažino gavus lygiomis dalimis, todėl po skyrybų su žmona neteisingai įvertino I. Ž. grynųjų piniginių lėšų likutį. Pažymėta, kad medienos pardavimo veiklą vykdė I. Ž. asmeniškai, todėl A. Ž. grynųjų pinigų likučio iš veiklos gautų pajamų nustatinėti pagrindo nebuvo. LVAT administracinėje byloje Nr. A-300-492/2016 bei Nr. A-602-2280/2012 yra konstatavęs, kad „<...> aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal Civilinio kodekso nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPM įstatymo nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX 1007 redakcija), skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais <...>“. Skunde pažymima ir tai, kad 2005 m. mokesčių administratorius atliko I. Ž. mokestinį tyrimą, kurio metu vertino mokesčių mokėtojo PVM mokestines prievoles bei 100 000 Lt atlygį skaičiavo vertinant visas pajamas bendrai, t. y. nepripažino gautų pajamų lygiomis dalimis su sutuoktine, todėl lygiai taip pat turėjo mokesčių administratorius vertinti ir grynųjų pinigų likutį iki skyrybų su pirmąja žmona A. Ž.

Taip pat nurodoma, kad I. Ž. santuokos metu pardavė jam asmeninės nuosavybės teise priklausantį turtą, t. y. buvo perduotas turtas, į kurį mokesčių mokėtojui buvo atkurtos nuosavybės teisės dovanojimo sutarčių pagrindu, dovanojimo sutartyse aiškiai išreiškiant valią dovanoti mokesčių mokėtojui asmeniškai. Kadangi turtas buvo įgytas neatlygintinai, toks turtas yra laikytinas asmenine nuosavybe, todėl ir iš šio turto realizavimo gautos pajamos taip pat laikomos asmenine mokesčių mokėtojo nuosavybe. I. Ž. buvusi sutuoktinė veiklos nevykdė, visas veiklos pajamas gavo ir išlaidas patyrė mokesčių mokėtojas. Po santuokos nutraukimo iš veiklos gautos pajamos liko mokesčių mokėtojui, todėl patikrinimo akte mokesčių mokėtojo 2009-01-01 nustatytas piniginių lėšų likutis yra neteisingas. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad I. Ž. po skyrybų teismo sprendimu pervadė ir grynaisiais pinigais įnešė A. Ž. 274 450 Lt, tuo tarpu jokios pajamos iš medienos pardavimo buvusiai sutuoktinei po santuokos neatiteko. Pagal patikrinimo akto duomenis 2005-01-01 buvę sutuoktiniai I. Ž. ir A. Ž. turėjo 337 639 Lt laikomus banko sąskaitoje ir 334 882 Lt grynųjų pinigų. Iki 2015-12-14 papildomai gavo 209 939 Lt bankiniais pavedimais ir 491 396 Lt grynaisiais pinigais. Tuo pačiu laikotarpiu buvę sutuoktiniai patyrė išlaidų, kurios grynaisiais pinigais sudarė 83 301 Lt ir 546 460 Lt ne grynųjų pinigų. Nuo 2005-12-14 susidaręs 1 118 Lt ne grynųjų pinigų likutis padalijamas A. Ž. skiriant 235 Lt ir I. Ž. skiriant 833 Lt. Grynieji pinigai, kurių iš viso buvo likę 742 977 Lt, turi būti priskiriami I. Ž., kadangi po skyrybų su žmona teismo sprendimu visos grynųjų pinigų pajamos, gautos iš vykdytos medienos prekybos, atiteko I. Ž. Tuo tarpu mokesčių administratorius dėl neaiškių priežasčių 101 470 Lt priskyrė mokesčių mokėtojo buvusiai sutuoktinei A. Ž.

Skunde teigiama, kad I. Ž. buvusi sutuoktinė patvirtino, kad medienos pardavimo veiklos nevykdė. Buvę sutuoktiniai mokestinio ginčo nagrinėjimo metu nuosekliai teigė, kad ginčo pajamos buvo gautos jo asmeniškai. Iš veiklos gautos pajamos neturi būti pripažintos gautos lygiomis dalimis, nes tai asmeninė mokesčių mokėtojo nuosavybė, o A. Ž. pinigėmis lėšomis iš šios veiklos niekada nedisponavo. Dovanojimo sutartis ir A. Ž. patvirtinimas buvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, tačiau į juos atsižvelgta nebuvo.

Skundu konstatuojama, kad patikrinimo metu padarytos išvados grindžiamos netiksliais skaičiavimais ir nepakankamais įrodymais, Pareiškėjai nepagrįstai perkelta įrodinėjimo pareiga dėl pajamų gautų už laikotarpį, už kurį suėję patikrinimo senaties ir dokumentų saugojimo terminai, todėl toks mokesčių administratoriaus sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas.

Dėl mokestinio patikrinimo metu apmokestintų ginčo pajamų pripažinimo bendrąja jungtine nuosavybe po santuokos su Pareiškėja skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius

patikrinimo metu, vadovaudamasis CK 3.88 str. 1 dalies nuostatomis, 2012–2014 m. papildomai gautas 1 365 054,94 Lt pajamas pripažino I. Ž. ir Pareiškėjai lygiomis dalimis. Pažymima, kad toks pajamų paskirstymas tarp sutuoktinių GPMĮ tikslais yra nepagrįstas, todėl sprendimas šioje dalyje taip pat yra naikintinas.

Nurodoma, kad LVAT teismų praktikoje yra konstatavęs, kad „<...> mokesčio mokėtojas yra vienas iš esminių (pagrindinių) atitinkamo mokesčio elementų, kuris gali būti nustatomas (apibrėžiamas) tik įstatymu (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2003 m. lapkričio 17 d., 2004 m. rugsėjo 2 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimai). Todėl atitinkamame mokesčio įstatyme pateikta mokesčio mokėtojo sąvoka (jos turinys) negali būti aiškinama plečiamai (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-200/2012; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje A-602-27/2013). Vadovaujantis ginčo teisiniams santykiams taikytinomis GPMĮ nuostatomis, konstatuotina, jog GPMĮ 8 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatytu atveju (ši nuostata įtvirtina, jog „pajamų <...> gavimo momentu laikomas momentas <...>, kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>“) GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu <...>“ (LVAT 2016-02-10 nutartis administracinėje byla Nr. A-300-492/2016).

Pareiškėja taip pat nurodo, kad, teismo nuomone, ta aplinkybė, kad atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavęs kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Teismas taip pat konstatavo, kad „<...> nesant jokių duomenų apie pajamų šaltinius, nėra pagrindo teigti, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo pareiškėja ir jos sutuoktinis, kad šios pajamos buvo įgytos bendra šių asmenų (sutuoktinių) valia. (LVAT 2016 m. vasario 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-300-492/2016; LVAT 2015 m. gruodžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2210-502/2015; LVAT 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27-13 ir kt.) <...>“.

Skunde teigiama, kad ginčo pajamos, t. y. lėšos, kuriomis I. Ž. disponavo ginčui aktualiu laikotarpiu yra gautos jo asmeniškai. Mokesčių administratorius ginčo nagrinėjimo metu neturi jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad ginčo pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančio turto ir tai nesudaro pagrindo remtis LVAT formuojama praktika dėl iš tokio turto gautų pajamų paskirstymo sutuoktiniams apmokestinimo GPM tikslais.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-01-19 sprendimą Nr. 68-10.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjai sumokėti 29 393 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų pagrįstumo, mokesčių administratoriui, taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, konstatavus, kad I. Ž. ir Pareiškėjos šeimos 2012–2014 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1 365 054,94 Lt.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Vilniaus AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos ir I. Ž. gautomis pajamomis, patirtomis išlaidomis, MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, LVAT nutarčių nuostatos dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo, mokesčių mokėtojo pareigų pagrįsti pajamų šaltinius. Nagrinėjamoje ginčo byloje Pareiškėja yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, todėl Komisija, pasisakydama dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, mokestinį ginčą nagrinės atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytus argumentus.

Byloje nustatyta, kad mokesčių administratorius, atlikęs I. Ž. ir Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, nustatė, jog šeimos 2012–2014 m. išlaidos viršijo gautas pajamas 1 365 054,94 Lt (2012 m. – 343 726,95 Lt, 2013 m. – 671 970,70 Lt, 2014 m. – 349 357,29 Lt). Mokesčių administratorius,

vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalies ir Taisyklių nuostatomis, taip pat CK 3.88 str. 1 dalimi, 3.92 straipsniu, padarė išvadą, kad sutuoktiniai tikrinamuoju laikotarpiu gavo po 682 527,47 Lt kitų pajamų, kurių GPMĮ nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Dėl minėto mokesčio pažeidimo Pareiškėjai suformuota mokesstinė prievolė.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus padarytomis išvados, keldama klausimą dėl mokesčių administratorius teisės vertinti duomenis daugiau kaip už 20 metų, dėl prievolės fiziniams asmenims saugoti dokumentus 5 metus pagal MAĮ 68 straipsnį. Taip pat kelia klausimą dėl faktinių aplinkybių bei įrodymų, pagrindžiančių ginčo laikotarpiu Pareiškėjos gautų pajamų ir patirtų išlaidų dydžius, pakankamumo ir patikimumo. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius neįvertino I. Ž. visų galimai medienos pardavimo pajamas išmokėjusių juridinių (UAB „Kuerkus“, UAB „Nemenčinės mediena“, UAB „Uksma“, UAB „Amber Forest“, UAB „Aleknatis“) ir fizinių asmenų (V. L., M. Ž., D. Š.), nepagrįstai nepripažino I. Ž. tėvo A. A. 2000 m. po mirties paliktų piniginių lėšų (220 000 Lt), taip pat Pareiškėjos buvusio sutuoktinio V. K. po mirties paliktų piniginių lėšų (180 000 Lt) ir Pareiškėjos mamos I. K. paliktų piniginių lėšų (20 000 Lt), V. Š. ir A. D. paaiškinimų dėl paskolos nesuteikimo, M. T. paaiškinimo dėl paskolos grąžinimo. Pareiškėja taip pat nesutinka dėl pajamų, gautų iš medienos pardavimo, dalinimo per pusę I. Ž. su buvusia sutuoktine A. Ž. Taip pat Pareiškėjos tvirtinimu, tikrinamuoju laikotarpiu ginčo pajamos yra gautos asmeniškai I. Ž., ne iš bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybe esančio turto, todėl nepagrįstai mokesčių administratorius mokesčines prievoles nustatė ir Pareiškėjai. Mokesčių mokėtoja nekelia ginčo dėl MAĮ 70 str. 1 dalies bei Taisyklių nuostatų aiškinimo ir taikymo, todėl Komisija, sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 str. 1 dalies bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių iš naujo neapartinės, o šioje sprendimo dalyje Inspekcijos sprendimo pagrįstumą nagrinės, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytus argumentus.

*Dėl duomenų vertinimo iki tikrintino laikotarpio.* Pareiškėja skunde, taip pat Komisijos posėdžio metu atstovas akcentavo, jog mokesčių administratorius, nepagrįstai vertino duomenis daugiau kaip už 20 m., įpareigojo Pareiškėją pateikti duomenis, kurių saugojimo terminai yra pasibaigę. Pareiškėja teigia, jog dokumentų saugojimas fiziniams asmenims privalomas tik 5 metus, tokia pareiga kyla iš MAĮ 68 straipsnio nuostatų.

Komisija pažymi, jog MAĮ 68 str. 1 dalyje reglamentuota, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Kaip matyti iš cituojamos normos turinio, įstatymų leidėjas joje vienareikšmiškai pasisakė tik dėl mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminų, apskritai nesiejant jų su mokesčių mokėtojo pareiga saugoti dokumentus. Tokia pareiga kyla iš kitų MAĮ teisės normų, kaip antai, teisės aktų nustatyta tvarka pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.), saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 str.). Aptartos pareigos suponuoja išvadą, jog mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokesčines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, todėl privalo saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus (analogiška pozicija išdėstyta ir LVAT 2011-09-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-575-928/2011). Nagrinėjamos bylos aplinkybės leidžia konstatuoti, kad I. Ž. ginčo ir ankstesniais laikotarpiais vykdė miškininkystės bei medienos pardavimo veiklą. Ūkinės – komercinės veiklos vykdymas sąlygoja papildomus mokesčių mokėtojo rūpestingumo reikalavimus, tikslu užtikrinti, kad, esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, I. Ž. galės pateikti pajamų (lėšų) šaltinius pagrindžiančius dokumentus.

Pastebėtina, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas bei perskaičiuodamas mokesčius už tam tikrą mokesčinių laikotarpį, gali remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Teisės aktai nenumato jokių draudimų šioje srityje nei viešojo administravimo subjektui, nei pačiam mokesčių mokėtojui. Tokiais atvejais,

vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės, LVAT 2014-02-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-476-14 ir kt.). Kaip matyti iš ginčo medžiagos, vietos mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti Pareiškėjos šeimos tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtų piniginių lėšų likutį, remdamasis mokesčių mokėtojos 2015-03-17 pateiktu paaiškinimu, atliko pajamų ir išlaidų tyrimą už ankstesnius nei ginčo laikotarpius. Mokesčių administratorius rėmėsi jo turimais ir surinktais duomenimis apie I. Ž. ir Pareiškėjos gautas pajamas, patirtas vartojimo bei kitas išlaidas ir nustatė, kad I. Ž. negalėjo sukaupti 490 000 Lt, Pareiškėja – 200 000 Lt piniginių lėšų likučių, nurodytų 2015-03-17 paaiškinimuose. Taigi ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės mokestinio patikrinimo metu vertintos, kaip turinčios reikšmės teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui) už tikrinamąjį laikotarpį. Todėl pagrįstai mokesčių administratorius, nepažeisdamas mokesčių apskaičiavimo arba perskaičiavimo terminų, rėmėsi ankstesnių laikotarpių duomenis.

*Dėl piniginių likučių iki tikrintino laikotarpio nustatymo.* Pareiškėja skundu ginčija mokesčių administratoriaus nustatytą tikrintino laikotarpio pradžios piniginių lėšų likutį iš medienos pardavimo, motyvuodama tuo, kad mokesčių administratorius galimai neįvertino visų pajamas išmokėjusių juridinių ir fizinių asmenų.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad I. Ž. mokestinio tyrimo metu 2015-03-17 Vilniaus AVMI pateiktame paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nurodė, kad 1996–2008 m. už parduotą medieną gavo 1 403 358 Lt pajamų (1996 m. – 100 000 Lt, 1997 m. – 100 000 Lt, 1998 m. – 100 000 Lt, 1999 m. – 130 335 Lt, 2000 m. – 92 100 Lt, 2001 m. – 123 743 Lt, 2002 m. – 118 473 Lt, 2003 m. – 76 519 Lt, 2004 m. – 72 737 Lt, 2005 m. – 97 065 Lt, 2006 m. – 95 486 Lt, 2007 m. – 206 880 Lt, 2008 m. – 90 000 Lt, žr. patikrinimo akto, 13 priedo, 3 lent.). Komisija, įvertinusi mokestinės bylos dokumentus, pažymi, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu, kiek įmanoma visapusiškai bei objektyviai atliko I. Ž. ir buvusios sutuoktinės A. Ž. medienos pardavimo pajamų tyrimą. Pažymėtina, jog I. Ž. nei mokestinio tyrimo, nei patikrinimo metu neidentifikavo asmenų, kuriems vykdė medienos pardavimą, nepateikė įrodymų, pagrindžiančių medienos pardavimą bei pajamų gavimą, gautų dalies medienos pardavimo pajamų nedeklaravo, todėl, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai analizavo duomenis ne tik iš Inspekcijos duomenų bazėse turimos informacijos, bet taip pat vertino I. Ž. banko sąskaitų išrašus, pagal kuriuos nustatytos medienos pardavimo pajamos, gautos iš juridinių ir fizinių asmenų. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius, atlikęs detalų I. Ž. paaiškinime nurodytų pajamų tyrimą, objektyviais duomenimis, (kurie išsamiai aptarti patikrinimo akto 17–19 psl., prieduose Nr. 16–17), pagrindė 1996–2008 m. nustatytas 1 325 925 Lt medienos pardavimo pajamas.

Nepagrįstai Pareiškėja teigia, kad I. Ž. neturėjo prievolės deklaruoti medienos pardavimo pajamų pagal 1990-10-05 Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinąjį įstatymą Nr. I-641 (toliau – FAPMLĮ). Įstatymo 35 straipsnis įtvirtino neapmokestinamųjų pajamų sąrašą. Minėto straipsnio 11 punkte (1994-07-20 įstatymo redakcija) nustatyta, kad pajamų mokesčiu neapmokestinamos pajamos už parduotą gyventojui priklausiusį turtą, jei už jį gauta suma neviršijo 1 pagrindinio neapmokestinamojo minimumo (toliau – PNM) per mėnesį arba kai per metus parduotas vienas bet kokios vertės vienos ar kitos rūšies daiktas. Pajamos už gyventojų parduotą turtą, viršijančios FAPMLĮ 35 straipsnio 11 punkte nustatytą dydį, apmokestinamos 10 procentų dydžio pajamų mokesčio tarifu (33 str. 2 d.). Kai pajamas mokesčių mokėtojas gaudavo iš įmonių, įstaigų ir organizacijų arba per jas, pajamų mokestį išskaitydavo ir sumokėdavo į biudžetą šios įmonės, įstaigos ir organizacijos (FAPMLĮ 34 str. 2 d.). Kai pajamas fiziniai asmenys gaudavo iš kitų fizinių asmenų, pajamų gavęs asmuo privalėjo jas deklaruoti nuolatinės gyvenamosios vietos AVMI (34 str. 5 d.). Pagal FAPMLĮ 40 str. 3 dalį, jei Inspekcija nustatydavo, kad gyventojas pajamas už parduotą turtą viršijo 1 PNM per mėnesį arba gyventojas pardavė per metus ne vieną tos pačios rūšies daiktą skirtingoms arba tom pačioms įmonėms, įstaigoms ar organizacijoms (arba per jas), bet nepranešė joms apie tai ir dėl to nesumokėjo pajamų mokesčio, iš mokėtojo išieškoma nuo jam išmokėtos sumos apskaičiuoto pajamų mokesčio ir dvigubo šio mokesčio dydžio bauda. Atsižvelgiant į aptartas įstatymines nuostatas, darytina išvada, jog tiek I. Ž., gavus pajamas iš fizinių

asmenų, tiek ir juridiniams asmenims, išmokant pajamas, buvo prievolė deklaruoti gautas pajamas ir sumokėti pajamų mokesťį.

Pastebėtina, kad I. Ž. neteikė Fizinių asmenų pajamų mokesčio deklaracijų (iki 2002 m.), kuriose būtų nurodęs medienos pardavimo pajamas. Taip pat I. Ž., nors ir 2003–2007 m. teikė gyventojų pajamų mokesčių deklaracijas, tačiau jose išimtinai deklaravo tik juridinių asmenų išmokas, t. y. tokias pajamų sumas, apie kurių išmokėjimą fizinis ir juridinis asmuo GPMĮ nustatyta tvarka privalo pranešti mokesčių administratoriui. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius pagal bankų sąskaitų išrašus patikrinimo metu nustatė, jog I. Ž. gaudavo pajamas iš fizinių asmenų, teigtina, jog I. Ž. netinkamai vykdė savo kaip mokesčių mokėtojo pareigą laiku ir teisingai deklaruoti visas gautas mokesstinio laikotarpio pajamas, kas suponuoja išvadą, jog I. Ž. sistemingai ir nuolat slėpė iš fizinių asmenų gautas medienos pardavimo pajamas.

Papildomai pažymėtina ir tai, kad I. Ž. disponuojamas medienos pardavimo pajamas / lėšas (atsižvelgiant į jų dydį) privalėjo deklaruoti pateikdamas Vienkartinę gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaraciją. Pagal 2003-12-18 Lietuvos Respublikos vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. IX-1910 3 str. 1 dalies nuostatas, gyventojas privalėjo deklaruoti 2003-12-31 turėtas pinigines lėšas bankuose ir ne bankuose tuo atveju, jeigu jų bendra suma viršijo 50 000 Lt. Bylos duomenimis minėtos deklaracijos I. Ž. nėra pateikęs ir gautų lėšų nėra deklaravęs, kas suponuoja išvadą, jog nedeklaruotomis pinigėmis lėšomis negali būti pagrindžiami kito turto įsigijimo šaltiniai (4 str. 3 d., šiuo klausimu taip pat žr. LVAT 2010-12-31 nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-1852/2010; 2013-01-04 nutartį administracinėje byloje Nr. A-438-2923/2012). Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, I. Ž. prisiėmė ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos, pagrindžiant gautų pajamų iš medienos pardavimo dydį. LVAT formuojamoje praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog „pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokesstinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.“ (žr. LVAT 2013-04-15 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-602-27-13, 2015-12-28 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartį administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016 ir kt.)

Nėra pagrindo pripažinti pagrįstais Pareiškėjos teiginius dėl I. Ž. gautų medienos pardavimo pajamų iš UAB „Kuerkus“ ir iš UAB „Nemenčinės mediena“ 1994–1997 m. laikotarpiu. Tokia išvada darytina, atsižvelgus į tai, jog mokesčių administratorius duomenų apie I. Ž. gautas medienos pardavimo pajamas 1996–1997 m. laikotarpiu neturi. Apie tokių duomenų egzistavimą taip pat nepateikė ir I. Ž. visų mokesčių administratoriaus vykdomų kontrolės procedūrų metu. Pareiškėja ir I. Ž. medienos pajamų gavimą iš UAB „Kuerkus“ minėtu laikotarpiu grindžia 2016-10-25 pateiktu paaiškinimu. Komisija, susipažinusi su paaiškinimo turiniu, sutinka su Inspekcijos išvada, jog jis patvirtina tik galimai vykdytą medienos pardavimą, bet nepagrindžia gautų pajamų dydžio, todėl pagrįstai į jį neatsižvelgta. Pareiškėja, nors skunde pamini apie I. Ž. gautas pajamas ir iš UAB „Nemenčinės mediena“, tačiau nepateikė jokių įrodymų apie įmonės 1994–1997 m. išmokėtas parduotos medienos pajamas mokesčių mokėtojui, todėl Komisija šiuo aspektu plačiau nepasisako. Pažymėtina, kad Pareiškėja objektyvių duomenų, išskyrus abstraktaus pobūdžio teiginius / paaiškinimus bei skundo samprotavimus, kurie galėtų paneigti mokesčių administratoriaus padarytas išvadas, nepateikė.

Komisija pastebi, kad, priešingai nei nurodo Pareiškėja, mokesčių administratorius įvertino 2004 m. UAB „Uksma“ už įsigytą medieną I. Ž. išmokėtas 12 240 Lt ir 2010 m. UAB „Amber Forest“ išmokėtas 120 000 Lt pajamas. Ginčo medžiagoje pateikti duomenys patvirtina, kad tiek mokesstinio tyrimo, atlikto 2005-09-30 už 2001–2004 m. mokesčių laikotarpį, tiek ir patikrinimo metu I. Ž. pajamoms priskirtos minėtos sumos ir įvertintos skaičiuojant pajamų ir išlaidų balansus (2005-09-30 mokesstinio tyrimo ataskaitos Nr. 26-97-13, priedas Nr. 2; patikrinimo akto 17, 34 psl., priedas Nr. 17).

Dėl Pareiškėjos argumentų, jog mokesčių administratorius neįvertino I. Ž. atkurtų indėlių, visų pirma, pažymėtina, jog duomenys pateikti po atlikto mokesstinio patikrinimo, t. y. mokesčių administratoriui nebuvo žinoma apie tokios informacijos egzistavimą. Antra, mokesčių

administratorius, remdamasis I. Ž. 2015-07-13 paaiškinimu apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą, pajamų ir išlaidų tyrimą atliko nuo 1996 m., t. y. nuo to mokestinio laikotarpio, nuo kurio pajamų gavimą nurodė pats mokesčių mokėtojas. Tuo tarpu, pateikta sąskaita apie indėlius yra už 1992 metus, todėl, Komisijos vertinimu, pagrįstai Inspekcija minėtų duomenų pagrįstumo netyrė.

Atmestini ir Pareiškėjos argumentai dėl UAB „Aleknatis“ gautų pajamų už medienos pardavimus 2001 m. Komisija, įvertinusi I. Ž. su pastabomis mokesčių administratoriui pateiktus UAB „Aleknatis“ išrašytus 2001-06-29, 2001-07-31, 2001-09-12 ir 2001-09-28 kasos pajamų orderio kvitus (serija LAB, Nr. 9107373, 9107397, 9107431 ir 9107443), 2005-09-30 atlikto mokestinio tyrimo duomenis, sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad papildomai pateikti dokumentai pagrindžia I. Ž. išlaidas, bet ne pajamas. Iš byloje pateikto 2005-09-30 mokestinio tyrimo ataskaitos (Nr. 26-97-13) priedo Nr. 2 matyti, jog 2001–2004 m. mokestiniu laikotarpiu iš UAB „Aleknatis“ pajamų gavimas užfiksuotas tik 2004 m. birželio mėn.

Pareiškėja skunde nurodo, jog mokesčių administratorius neįvertino I. Ž. 2010 m. gautų medienos pardavimo pajamų gautų iš V. L., M. Ž., D. Š. pagal pateiktas medienos pirkimo–pardavimo sutartis. Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo matyti, jog pirkimo–pardavimo sutarties su V. L. mokesčių administratorius nevertino, nes nustatyta, kad sandorio sudarymo metu (2010-04-02) V. L. (gim. 1995-07-13) buvo nepilnametė. Inspekcija, vadovaudamasi CK 2.5 str. 1 dalimi konstatavo, jog medienos pirkėja neturi civilinio veiksnumo sudaryti sandorius. Taip pat pažymėjo, jog nepateikta informacija apie V. L. tėvų arba rūpintojų suteiktą sutikimą sudaryti minėtą medienos pirkimo–pardavimo sutartį, kaip to reikalaujama pagal CK 2.8 str. 1 dalį. Atsižvelgus į nustatytas aplinkybes, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, nepripažįstant pajamų gavimo pagal minėtą sandorį. Duomenų, kad medieną pirko V. L. senelis byloje nėra pateikta, todėl Pareiškėjos argumentai yra atmestini.

Komisija taip pat sutinka ir su Inspekcijos pozicija dėl 2010 m. gautų pajamų iš M. Ž. ir D. Š. nepripažino. Mokesčių administratorius, remdamasis I. Ž. papildomai pateiktais dokumentais, patvirtinančiais jo 2001 m. patirtas išlaidas UAB „Aleknatis“ ir 2010 m. gautas pajamas iš M. Ž. ir D. Š., padarė išvadą, jog nurodytos sumos (3 893 Lt ir 3 996 Lt) yra labai artimos, ir jos neturi įtakos I. Ž. ir Pareiškėjos pajamų ir išlaidų balansui, nes išlaidos viršijo gautas pajamas 2012–2014 m..

Pastebėtina ir tai, jog I. Ž. 2015-03-17 pateiktame paaiškinyje apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nurodė, kad 2010 m. iš medienos pardavimų gavo 42 355 Lt, tuo tarpu mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog I. Ž. pagal juridinių asmenų pateiktą informaciją gavo 66 461,44 Lt pajamų. I. Ž. duomenų, kad gavo pajamas iš fizinių asmenų 2010 m., mokesčių administratoriui kontrolės procedūrų metu nepateikė, kas kelia abejones ir dėl pačių sutarčių realumo.

Išdėstytų aplinkybių kontekste Komisija teigia, kad Pareiškėjos argumentai nepaneigia mokesčių administratoriaus išvadų dėl iki tikrinamojo laikotarpio nustatyto medienos pardavimo pajamų dydžio, kuris kiek įmanoma objektyviai atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus. Pareiškėja, siekdama paneigti mokesčių administratoriaus konstatuotas aplinkybes, dėl kurių egzistavimo nustatytos mokestinės prievolės, privalo nurodyti ne tik savo abejones, bet ir pateikti neginčytinus ir objektyvius tas abejones pagrindžiančius įrodymus. Tokių įrodymų nepateikimas sudaro pagrindą abejoti Pareiškėjos versijos tikrumu. Pažymėtina ir tai, jog dalis argumentų dėl tariamai gautų pajamų neįvertinimo / nenustatymo, teikiami jau po patikrinimo akto surašymo, nors mokesčių administratoriaus kontrolės procedūros Pareiškėjos atžvilgiu atliekamos nuo 2015 m. Nagrinėjant mokestinį ginčą, nenustatyta duomenų, kurie leistų konstatuoti, jog mokesčių administratoriui, atliekant atitinkamas procedūras, Pareiškėjai būtų paneigta (apsunkinta) teisė ir galimybė teikti paaiškinimus ir juos pagrindžiančius įrodymus apie I. Ž. gautas pajamas iš medienos pardavimo, identifikuoti pajamas išmokėjusius asmenis. Pareiškėja taip pat nenurodė priežasčių, sukliudžiusių tokius duomenis pateikti mokestinio tyrimo ar patikrinimo metu, kas iš esmės suponuoja išvadą, kad naujų pajamų kilmės šaltinių teikimas yra fiktyvus ir nulemtas mokesčių administratoriaus nustatyto pajamų nepakankamumo ir iš to kylančių mokestinių prievolių.

*Dėl kitų Pareiškėjos argumentų, susijusių su pajamų ir išlaidų nustatymu.* Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino I. Ž. tėvo A. A. 2000 m. po mirties

paliktų piniginių lėšų (220 000 Lt), taip pat Pareiškėjos buvusio sutuoktinio V. K. po mirties paliktų piniginių lėšų (180 000 Lt) ir Pareiškėjos mamos I. K. paliktų piniginių lėšų (20 000 Lt). Iš ginčo medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti I. Ž. ir Pareiškėjos paaiškinimuose apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nurodytų perdavimo / dovanojimo ir paveldėjimo būdu gautų sumų iš minėtų asmenų realumą, atliko I. Ž. tėvų – A. A. ir N. Ž., Pareiškėjos buvusio sutuoktinio V. K. ir mamos I. K. pajamų / išlaidų tyrimą (patikrinimo akto 16–17 psl., 31–32 psl.) ir nustatė, kad minėti asmenys neturėjo finansinių galimybių perduoti ginčo sumų. I. Ž. ir Pareiškėja nei mokestinio patikrinimo metu, nei ikiteisminėms mokestinį ginčą nagrinėjančioms institucijoms nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių, jog pinigų davėjai realiai disponavo nurodyto dydžio pajamomis ir kad Pareiškėja su sutuoktiniu ginčo pajamas gavo paveldėjimo teisės liudijimų / dovanojimo sutarčių pagrindu. Gynybinė pozicija šiuo aspektu paremta tik abstraktaus pobūdžio teiginiais. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisijos vertinimu, pagrįstai patikrinimo metu paaiškinimuose įvardintos sumos nepriskirtos sutuoktinių pajamoms.

Dėl Pareiškėjos argumentų, jog V. Š. ir A. D. paskolos realiai nebuvo suteiktos, todėl nepriskirtinos I. Ž. išlaidoms, Komisija nurodo, jog Pareiškėjos papildomai pateikti paskolų gavėjų paaiškinimai, kuriais įrodinėjamas paskolų nesuteikimas, prieštarauja ginčo medžiagoje pateiktiems duomenims. Byloje yra pateiktos notaro patvirtintos 2012-05-23 paskolų sutartys Nr. 1378 ir Nr. 1379, iš kurių turinio matyti, jog I. Ž. suteikė 48 000 Lt paskolą A. D. iki 2018-05-23, taip pat suteikė 48 000 Lt paskolą V. Š. ir E. Š. iki 2018-05-23. Byloje yra pateikti ir 2014-12-17 notaro patvirtinti susitarimai dėl paskolos sutarčių pakeitimų, t. y. numatytas ilgesnis paskolų grąžinimas terminas – 2019-12-10, taip pat numatyta galimybė paskolos grąžinimą įvykdyti nekilnojamojo turto perleidimu I. Ž.. Pirminiuose paaiškinimuose, teiktuose I. Ž. mokestinio tyrimo metu, tiek I. Ž. (2015-04-07 paaiškinimas), tiek ir paskolų gavėjai (A. D. 2015-05-06 paaiškinimas, V. Š. 2015-03-27 paaiškinimas) patvirtino paskolų suteikimo / gavimo faktą. LVAT pirminius paaiškinimus pripažįsta objektyvesniais, kaip neįtakotais laiko ir kitų aplinkybių (žr. 2007-03-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A-17-301/2007, 2009-06-12 nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-695/2009). Aptarti įrodymai pagrindžia mokesčių administratoriaus išvadą minėtas paskolų sumas priskirti I. Ž. išlaidoms, todėl Pareiškėjos papildomai pateikti paskolų gavėjų paaiškinimai, centriniam mokesčių administratoriui nagrinėjant Pareiškėjos skundą, laikytini gynybine versija.

Analogiškos pozicijos Komisija laikosi ir dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su M. T. suteiktos paskolos grąžinimu. Patikrinimo akte užfiksuota, kad I. Ž. iš jam priklausančios banko sąskaitos Nr. LT500075800167824707 (EUR), esančios AB banke „Snoras“, M. T. (Gruzija) 2007-12-07 tarptautiniu mokėjimo pavedimu pervedė 35 000 Eur (120 848 Lt). Minėta suma įvertinta apskaičiuojant I. Ž. piniginių lėšų likutį 2009-01-01 dienai. Patikrinimo metu nepateikta duomenų apie suteiktos paskolos grąžinimą. M. T. pirminis paaiškinimas apie tariamą paskolos grąžinimą pateiktas su pastabomis dėl patikrinimo akto, tačiau Vilniaus AVMI, įvertinusi jo turinį, padarė išvadą, jog jis yra neišsamus ir nepagrindžia paskolos grąžinimo fakto. Pakartotinis paaiškinimas pateiktas kartu su skundu Inspekcijai, kuriame nurodoma, kad paskolą grąžinta 2008 m. Pažymėtina, kad analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan. LVAT 2007-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-1111/2011). LVAT 2011-04-14 sprendime administracinėje byloje 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. Komisija pažymi, jog lėšų perdavimas I. Ž. turi būti patvirtintas objektyviais bei neginčytiniais duomenimis (LVAT 2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3513/2011). Kadangi M. T. paaiškinimas apie tariamą paskolos gražinimą pateiktas po atlikto mokesčio patikrinimo, kitų objektyvių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima pripažinti, jog paskola realiai gražinta, Pareiškėja nepateikė, todėl teigtina, jog Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo.

Pareiškėjos skundo argumentai, taip pat 2017-04-24 Komisijai pateiktas atstovo paaiškinimas su papildomais dokumentais, kuriais grindžiama, jog mokesčių administratorius pajamas, gautas iš medienos pardavimo, lygiomis dalimis padalino I. Ž. ir buvusiai sutuoktinei A. Ž., prieštarauja ginčo medžiagoje pateiktiems duomenims. Patikrinimo metu minėtos pajamos iki santuokos nutraukimo (2005-12-14) nustatytos kiekvienam iš sutuoktinių individualiai pagal juridinių asmenų pateiktus duomenis apie I. Ž. ir A. Ž. išmokėtas medienos pardavimo pajamas. Patikrinimo akte (17 psl.) nurodyta, kad duomenų apie I. Ž. 1996–1997 m. gautas pajamas nėra, už 1998–2000 m. nustatyta, kad I. Ž. gavo 261 010 Lt medienos pardavimo pajamų. Apie A. Ž. gautas pajamas 1996–2000 m. duomenų nėra. Iš ginčo medžiagos matyti, kad I. Ž. ir A. Ž. atžvilgiu 2005 m. buvo atlikti mokesčiai tyrimai (2005-09-30 I. Ž. mokesčio tyrimas, 2005-10-29 A. Ž. mokesčio tyrimas), kurių metu nustatyta, kad I. Ž. 2001–2004 m. ir A. Ž. 2001–2003 m. vykdė miškininkystės veiklą ir bendrai gavo 611 024 Lt medienos pardavimo pajamų (A. Ž. – 273 251 Lt, t. y.: 2001 m. – 47 670 Lt, 2002 m. – 125 120 Lt, 2003 m. – 100 461 Lt, I. Ž. – 337 773 Lt, t. y.: 2001 m. – 82 360 Lt, 2002 m. – 116 603 Lt, 2003 m. – 76 519 Lt, 2004 m. – 62 291 Lt). Mokesčių administratoriaus nustatytas pajamas už 2003 metus A. Ž. deklaravo metinėje pajamų deklaracijoje, I. Ž. taip pat deklaravo 2003–2004 m. gautas pajamas pateiktose metinėse pajamų deklaracijose. Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad I. Ž. 2005 m. gavo 82 827 Lt medienos pardavimo pajamų, iš jų: 34 232 Lt – iki 2005-12-14 (santuokos su A. Ž. nutraukimo), 48 595 Lt laikotarpiu nuo 2005-12-15 iki 2005-12-31. Duomenų apie A. Ž. nuo 2005-01-01 iki 2005-12-14 gautas medienos pardavimo pajamas nenustatyta. Gautos pajamos už 2005 metus, taip pat pajamos, gautos po santuokos nutraukimo, priskirtos tik I. Ž. pajamoms. Išdėstytų aplinkybių kontekste teigtina, jog Pareiškėjos argumentai nepagrįsti ir atmestini.

Nesutiktina ir su Pareiškėjos argumentais, kad A. Ž. nevykdė individualios veiklos, kad jai nebuvo nustatytos PVM prievolės. Byloje pateiktoje 2005-10-29 mokesčio tyrimo ataskaitoje Nr. 26-97-39 užfiksuota, kad A. Ž. 2001–2003 m. vykdė medienos pardavimo veiklą, atitinkančią GPMĮ 2 str. 7 dalyje įtvirtintus individualios veiklos požymius. Iš šios veiklos mokesčių mokėtoja gavo 273 251 Lt pajamų, iš kurių 100 461 Lt, gautas 2003 m., deklaravo pajamų mokesčio deklaracijoje FR0462 ir nuo jų apskaičiavo mokėtiną 14 212 Lt GPM. Ataskaitoje taip pat nurodyta, kad A. Ž. atlygis už parduotą medieną 2002 m. balandžio mėn. viršijo 100 000 Lt. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 71 str. 1–2 dalimi, 92 straipsniu, mokesčių mokėtojai apskaičiavo mokėtiną 5 719 Lt PVM. A. Ž. 2005-10-15 pateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą ir deklaravo mokėtiną 5 719 Lt PVM, kurią kartu su delspinigiais sumokėjo į biudžetą.

Pareiškėja skunde konstatuoja, jog tikrinamuoju laikotarpiu ginčo pajamos yra gautos I. Ž. asmeniškai, ne iš bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybe esančio turto, todėl nepagrįstai mokesčių administratorius mokesčines prievoles nustatė ir Pareiškėjai. Skunde cituojama LVAT praktika ir teigiama, kad GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu.

Nagrinėjamo ginčo atveju vietos mokesčių administratorius pripažino I. Ž. ir Pareiškėją faktiškai gavusiais ginčo pajamas lygiomis dalimis dėl to, jog, nesant įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose numatytų išimčių, šios pajamos yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK 3.88 str. 1 dalį bei 3.92 straipsnį.



Komisija šiuo aspektu nurodo, kad LVAT plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendime, priimtame administracinėje byloje Nr. A-7-158/2002, pažymėjo, jog pajamos, gautos disponavimo bendru turto sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises. Mokesčių teisinius santykius reguliuojančios viešosios teisės normos nenustato papildomų reikalavimų sandoriams, sudaromiems fizinių asmenų įgyvendinant savo, kaip sutuoktinių, bendrosios jungtinės nuosavybės teises, kurie, kaip privalomi rekvizitai, apibrėžtų tam tikrus pagal mokesčių įstatymus reikšmingus juridinius faktus, pavyzdžiui, kad rašytinius sandorius, iš kurių susiformuoja apmokestinimo mokesčiais objektai, sudarytų visi bendraturčiai ir juose būtų apibrėžiamas pajamų tarp bendraturčių pasiskirstymas. Fiziniams asmenims – bendraturčiams sąžiningai ir teisėtai įgyvendinant nuosavybės teises ir dėl to gaunant pajamų, tokios pajamos tampa bendraturčių pajamomis pagal jų nuosavybės teisių į turta, iš kurio gautos pajamos, proporcijas, jeigu įstatymai ar bendraturčių sudaryta sutartis nenustato kitaip.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-01-07 priimta nutartimi administracinėje byloje Nr. A-602-2280/2012 konstatavo, kad „aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPM įstatymo nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX 1007 redakcija), skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste.“ Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti Pareiškėjos ir sutuoktinio lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais. Išplėstinė kolegija, nurodytoje byloje taip pat numatė, kad nesant konkrečių mokesčių įstatymuose numatytų taisyklių, savaime implikuoja būtinybę subsidiariai remtis privatinės teisės nuostatomis tiek, kiek tai susiję su sutuoktinių gautų pajamų nustatymu apmokestinimo tikslais. Šiuo tikslu galima ir būtina remtis CK 3.117 str. 1 dalimi, įtvirtinančia, jog „preziumuojama, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios“. Todėl, siekiant identifikuoti konkretų GPM mokėtoją, privalu įvertinti, ar yra aplinkybių, kurios leistų nukrypti nuo prezumpcijos, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios.

Pažymėtina, kad CK 3.87 str. 1 dalis įtvirtina prezumpciją, kad visas turtas, sutuoktinių įgytas sudarius santuoką, yra bendroji jungtinė nuosavybė. CK 3.88 straipsnis detalizuoja bendrąją normą, kad visas turtas, kurį sutuoktiniai įgijo sudarę santuoką, laikytinas bendrąja jungtine nuosavybe. Pagal CK 3.117 str. 1 dalyje nustatytą prezumpciją gautos pajamos tenka sutuoktiniams lygiomis dalimis. Komisija, įvertinusi ginčo byloje nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog nagrinėjamoje byloje nėra pagrindo nukrypti nuo bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcijos. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos santuoka su I. Ž. įregistruota 2009-08-21. Vilniaus AVMI, atsižvelgusi į sutuoktinių 2015-04-01 pateiktą paaiškinimą apie patirtas bendras šeimos apytiksles vartojimo išlaidas už 2009–2014 m. (patikrinimo akto priedas Nr. 28), patikrinimo metu bendrai vertino Pareiškėjos ir I. Ž. pajamas ir patirtas išlaidas 2010–2014 m. laikotarpiu. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos ir I. Ž. patirtoms išlaidoms padengti buvo naudotos pajamos iš nenustatytų šaltinių (2012 m. – 343 726,95 Lt, 2013 m. – 671 970,70 Lt, 2014 m. – 349 357,29 Lt), kurios, vadovaujantis GPMĮ 27 straipsnio nuostatomis, turėjo būti deklaruotos bei nuo jų turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą GPM. Nagrinėjamoje byloje nėra duomenų, kad sutuoktiniai būtų sudarę vedybų sutartį, kurioje būtų atribotos kiekvieno sutuoktinio asmeninės lėšos ir jų įgijimo būdai, taip pat nėra duomenų, kad būtų patvirtinta separacija ar sutuoktiniai realiai gyventų skyriam. Priešingai, byloje nustatytų aplinkybių visuma, t. y. pateiktas 2015-04-01 paaiškinimas apie patirtas bendras šeimos apytiksles vartojimo išlaidas už 2009–2014 m., tikrinamuoju laikotarpiu bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigytas nekilnojamas turtas pagal 10 nekilnojamojo turto įsigijimo sandorių (patikrinimo akto 11–12 psl., priedas Nr. 3), įsigytas privalomai registruotas kilnojamas turtas, namo statybos išlaidos, suponuoja išvadą, jog pajamos iš nenustatytų šaltinių naudotos šeimos reikšmėms tenkinti, todėl nėra pagrindo nukrypti nuo CK 3.117 str. 1 dalyje nustatytos prezumpcijos, jog gautos pajamos tenka sutuoktiniams lygiomis dalimis. Komisija konstatuoja, kad kiekvienas iš sutuoktinių nurodytu laikotarpiu įgijo

pusę minėtų pajamų, t. y. kaip nustatė mokesčių administratorius, po 682 527,47 Lt kitų nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų.

Komisija nurodo, jog, jos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju detaliam pagrindė Pareiškėjai pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis. Tuo tarpu Pareiškėja iš esmės nepateikė jokių minėtus duomenis ir jų pagrindu nustatytas faktines aplinkybes bei padarytas išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų. Pažymėtina, jog teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintą pareigą – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, jog kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą, nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-912/2011 ir kt.). Apibendrinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog būtent mokėtojui tenka pareiga objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais ir duomenimis pagrįsti aplinkybes, jog mokesčių administratoriaus pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas nustatyta mokesčio bazė neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų, kas nagrinėjamo ginčo atveju nebuvo padaryta.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-01-19 sprendimą Nr. 68-10.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė