



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL C. U. 2018-04-18 SKUNDO**

2018 m. birželio 22 d. Nr. S-99 (7-70/2018)  
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Martyno Endrijaičio  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei  
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei  
G. F.  
O. M.

2018 m. gegužės 29 d. posėdyje išnagrinėjusi C. U. (toliau – Pareiškėja) 2018-04-18 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-03-29 sprendimo Nr. 68-44, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-12-11 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-458, kuriame Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 10838,45 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 4921,26 Eur GPM delspinigius, 3252 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio A. O. 2011-01-01–2013-12-31 laikotarpio GPM bei 2012 m. PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, 2017-10-09 patikrinimo akte Nr. (7.46)-FR0680-430 konstatavo, kad Pareiškėjos sutuoktinis A. O. kitų fizinių asmenų vardais įformino automobilių pirkimo-pardavimo sandorius, į nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorių grandinę įterpė kelis fiktyvius dalyvius ir šiais apsimestiniais sandoriais siekė gauti mokestinės naudos – išvengti mokestinių prievolių arba sumažinti mokėtiną mokesčio sumą. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsniu ir pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą, patikrinimo metu atkurtos apsimestinių sandorių aplinkybės, nuslėptos gautos pajamos bei patirtos išlaidos ir nuo gautų apmokestinamųjų pajamų apskaičiuoti mokesčiai perkelti A. O. (už 6 automobilių, buto (duomenys neskelbtini) ir ½ sodybos (duomenys neskelbtini) apsimestinius pirkimo-pardavimo sandorius) ir Pareiškėjai (už 1/2 sodybos (duomenys neskelbtini) apsimestinį pirkimo-pardavimo sandorį), konstatuojant, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau GPMĮ) 8 straipsnio nuostatas gavo apmokestinamųjų pajamų, kurias pagal GPMĮ 27 straipsnio nuostatas privalėjo deklaruoti atitinkamų metų metinėse pajamų deklaracijose.

Nurodoma, jog Kauno AVMI patikrinimo metu nustatė, kad 2012 m. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog Pareiškėja išlaidoms, t. y. nekilnojamojo turto įsigijimui, paskolų fiziniams asmenims teikimui, automobilių įsigijimui, vartojimo ir kt. padengti panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 70 str. 1 dalimi ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių“ (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis, konstatavo, jog tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos ir jos sutuoktinio A. O. išlaidos 283320 Lt viršijo jų gautas pajamas. Inspekcija pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 straipsnio nuostatomis apskaičiavo Pareiškėjos 141660 Lt (283320 / 2) GPM bazę.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje GPM308 už 2013 m. GPM308T priede deklaravo bendros jungtinės nuosavybės teise įregistruoto nekilnojamojo turto – buto adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimo pajamas 59000 Lt ir 49730 Lt šio turto įsigijimo išlaidas. Konstatuota, kad Pareiškėjos deklaruotos buto įsigijimo išlaidos nepagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, dėl ko negali būti priskirtos nekilnojamojo turto įsigijimo sąnaudoms. Pareiškėjai susidarė prievolė deklaruoti ½ buto pardavimo pajamų 29500 Lt (59000 / 2) 2013 m. metinės pajamų deklaracijos GPM308 priede GPMT „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos“.

Kauno AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėjos tėvai pagal 2009-10-05 dovanojimo sutartį Nr. 1-603 padovanojo Pareiškėjai 299/598 dalį žemės sklypo, gyvenamąjį namą, 1/2 dalį ūkinio pastato, 1/2 dalį garažo, esančių (duomenys neskelbtini). Pareiškėjai padovanotas turtas šalių įvertintas 275155 Lt. Pareiškėja pagal 2012-08-27 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 1-3546 visą minėtą turtą pardavė R. ir M. S. už 400000 Lt. Pareiškėja turto pardavimo pajamas 400000 Lt 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje deklaravo kaip neapmokestinamąsias. Kauno AVMI konstatavo, jog Pareiškėja pažeidė GPMĮ 17 straipsnio nuostatą, nes parduotas nekilnojamasis turtas nebuvo išlaikytas ilgiau nei tris metus, dėl ko Pareiškėja gautas pajamas privalėjo deklaruoti kaip apmokestinamąsias.

Patikrinimo akte taip pat nustatyta, kad Pareiškėja 2011 ir 2012 m. pagal 2 paskolų sutartis iš UAB "C1" gavo po 50000 Lt paskolas su 2 ir 3 proc. metinėmis palūkanomis. Nustatyta, kad Pareiškėja mokėjo mažesnes palūkanas, nes pagal Lietuvos banko internetinėje svetainėje skelbiamus duomenis tuo laikotarpiu palūkanų normos sudarė nuo 8,59 iki 6,86 proc. Kauno AVMI konstatavo, jog, mokėdama mažesnes nei rinkoje buvusias palūkanas už gautas paskolas, Pareiškėja gavo pajamų natūra, kurios yra apmokestinamos GPMĮ nustatyta tvarka.

Vadovaudamasi GPMĮ 2, 3, 6, 9, 22, 27 straipsnių nuostatomis, Kauno AVMI dėl nustatytų pažeidimų patikrinimo akte Pareiškėjai apskaičiavo 14593,08 Eur GPM.

Kauno AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2017-12-11 sprendimu Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-458 patikrinimo aktą pakeitė, t. y. nustačiusi, kad Pareiškėja patyrė mažiau vartojimo išlaidų, jog įgalioto asmens P. I. 121584 Lt terminuoto indėlio 2012-01-16 nuėmimas iš Pareiškėjos banko sąskaitos grynaisiais pinigais nėra Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. išlaidos, pripažinusi dalį buto, adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidų bei nustačiusi, jog GPM už Pareiškėjos gautas pajamas natūra turėjo apskaičiuoti ir sumokėti išskaičiuojantis asmuo UAB "C1" Pareiškėjai apskaičiavo 10838,45 Eur GPM. Kauno AVMI, vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsnio, MAĮ 96 str. 1 dalies nuostatomis, už nesavalaikį GPM Pareiškėjai apskaičiavo 4921,26 Eur GPM delspinigius. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi bendravo vangiai, nenoriai, delsė arba visai ignoravo prašymus pateikti reikalaujamą informaciją ir dokumentus ir, kad mokėtini mokesčiai Pareiškėjai apskaičiuoti taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatą, Pareiškėjai skyrė 30 proc. dydžio 3252 Eur GPM baudą.

Inspekcija nurodo, jog mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar Kauno AVMI, pritaikiusi turinio viršenybės prieš formą principą, pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos sutuoktinis, vykdydamas kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorius juos įformindamas kitų fizinių asmenų vardais, siekė mokestinės naudos, t. y. turėjo tikslą išvengti GPM mokėjimo; ar Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos išlaidos atitinkamai mokestiniais laikotarpiais viršijo juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais patvirtintas pajamas ir mokesčių bazę nustatė bei mokesčius apskaičiavo vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą; ar Kauno AVMI pagrįstai nepriskyrė nekilnojamojo turto įsigijimo sąnaudoms buto adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimo ir išlaikymo išlaidų; ar mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjos apmokestinamosioms pajamos priskyrė pajamas, gautas pardavus nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini).

*Dėl Pareiškėjos sutuoktinio kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandorių, kurie buvo įforminti kitų fizinių asmenų vardais*

Inspekcija sprendime konstatuoja, jog byloje nustatytos aplinkybės leidžia teigti, kad Pareiškėjos sutuoktinio mokestinei prievolei apskaičiuoti gali būti taikytinos mokesčių vengimo konstatavimo aplinkybės, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis. Cituoja mokesčio administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeltų mokestinių teisinių pasekmių reglamentuojančią MAĮ 69 str. 1 dalį, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) jurisprudenciją, aiškinančią šią teisės normą (LVAT 2007-07-17 nutartis adm. Nr. A11-719/2007, LVAT 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008, LVAT 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjos sutuoktinis A. O. vykdė kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorius juos įforminant kitų fizinių asmenų vardais (į nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorių grandinę įtraukė kelis fiktyvius dalyvius) – parduoti 6 automobiliai: *Peugeot 508*, *FORD C-MAX*, *Toyota RAV4*, *Lexus RX400H*, *Mercedes Benz* (duomenys neskelbtini) ir *Subaru Legacy* bei 2 nekilnojamojo turto objektai: butas (duomenys neskelbtini) ir žemės sklypas su statiniais (duomenys neskelbtini). Nustatytos įsigijimo ir pardavimo aplinkybės rodo, kad A. O. kitų fizinių asmenų – S. S., A. V., H. S., L. P., E. H. vardais įformino apsimestinius automobilių ir nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandorius ir tuo siekė sau mokestinės naudos, išvengdamas GPM mokėjimo:

1. Kauno AVMI 2016-12-16 atliko S. S. (gimė (duomenys neskelbtini), mirė (duomenys neskelbtini) mokestinį tyrimą tikslu išanalizuoti surinktą informaciją apie 2011–2013 m. gautas visų rūšių pajamas ir patirtas išlaidas (t. sk. turto įsigijimui, pragyvenimui bei kitiems tikslams), taip pat įvertinti S. S. vykdytus sandorius su Pareiškėjos sutuoktiniu bei pateikti išvadą dėl S. S. turimo turto ir patirtų išlaidų atitikimo gautoms pajamoms. Tyrimo metu nustatyta, kad S. S. vardu pagal 2012-03-14 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 00240 įformintas automobilio *Peugeot 508* pirkimas iš UAB "I1" už 23300 Lt, apmokėjimo gavimas įformintas grynaisiais pagal 2012-03-14 kasos pajamų orderį Nr. 0210. Pažymima, kad kasos pajamų orderyje nėra S. S. parašo, patvirtinančio, kad pinigus jis sumokėjo. Automobilis S. S. vardu VĮ „Regitra“ nebuvo įregistruotas.

VĮ „Regitra“ pateiktoje informacijoje apie transporto priemonių registraciją pagal kėbulo numerius (VIN) nurodyta, kad automobilį *Peugeot 508* pagal 2012-03-15 (už 1 dienos nuo įsigijimo iš UAB "I1" transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartį S. S. pardavė A. V. už 59000 Lt. S. S. 2012 metų metinėje pajamų deklaracijoje nedeclaravo automobilio, neišlaikyto nuosavybėje 3 metus, pardavimo sandorio.

VMI duomenimis, automobilis *Peugeot 508* VĮ „Regitra“ 2012-03-15 įregistruotas A. V. vardu, išregistruotas 2012-04-11. VĮ „Regitra“ 2012-04-11 pateiktame pranešime-deklaracijoje Nr. 8423860 A. V. VĮ „Regitra“ nurodė, kad automobilį *Peugeot 508* (VIN (duomenys neskelbtini) perleido Norvegijos piliečiui (piliečio duomenų nepateikta). Tačiau daugiašalio patikrinimo su Švedija dėl sukčiavimo, vykdamą prekybą naudotais automobiliais, medžiagoje užfiksuotas A. V. automobilio pardavimas Švedijos įmonei *E1* už 59000 Lt. A. V. 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje nedeclaravo automobilio, neišlaikyto nuosavybėn 3 metus, pardavimo sandorio.

A. V. 2016-11-23 elektroniniu paštu pateikė paaiškinimą, kuriame paaiškino, kad nors automobilio *Peugeot 508* įsigijimas iš kitų asmenų ir pardavimas Švedijos pirkėjams buvo sudarytas jos vardu, tačiau faktiškai šio automobilio ji nebuvo įsigijusi. Sandoris jos vardu įregistruotas paprašius senam pažįstamam A. O.. Ji tvirtino, kad visais atvejais pinigus mokėjo A. O., ji su turto pardavėjais neatsiskaitydavo, taip pat už parduodamą turtą pinigų negavo, juos iš pirkėjų pasiimdavo A. O..

VMI duomenimis, A. V. dirba Kauno rajono socialinių paslaugų centre, 2012 m. jos gautas darbo užmokestis sudarė 16313 Lt, atskaičius GPM, PSD ir socialinio draudimo įmokas. Kitų gautų pajamų 2012 m. nenustatyta. Padaryta išvada, kad A. V. neturėjo finansinių galimybių 2012-03-15 įsigyti automobilio *Peugeot 508* už 59000 Lt.

2012-08-31 atlikusi UAB "I1" operatyvų patikrinimą, Kauno AVMI nustatė, kad UAB "I1" 2011–2012 m. įformino dar 4 automobilių sandorius, kuriuose nustatyta rizika, kad automobilių pirkimo ir pardavimo Švedijos įmonei *El* sandoriuose įtraukti statytiniai asmenys, t. sk. ir S. S., kurie pagal savo gaunamų pajamų mastą, socialinę padėtį, sveikatos stovį, gyvenimo būdą negalėjo įsigyti, taigi ir parduoti automobilių Švedijos pirkėjui. Šie asmenys į pirkimo-pardavimo grandinę įtraukti siekiant kitiems asmenims išvengti mokestinių prievolių.

Įvertinus informaciją apie UAB "I1" automobilių pardavimo sandorius, A. V. pateiktą informaciją, patikrinimo metu padaryta išvada, kad tiek UAB "I1" tiek A. O. bei kiti nenustatyti asmenys pasinaudojo S. S. socialiniu pažeidžiamumu – gaunančiu nedidelę pensiją, turinčiu skolų pagal antstolių patvarkymus dėl išieškojimų, neseniai paleistu iš įkalinimo vietos (2010-02-24), senyvu amžiumi, vienišumu, turinčiu silpną sveikatą ir suformino fiktyvų automobilio *Peugeot 508* pirkimą ir pardavimą jo vardu, įtraukdami jį į šį sandorį, kaip tarpininką. S. S. mokestinio tyrimo metu konstatuota, kad jo finansinės galimybės ribotos, gaunamų pajamų užtenka tik pragyvenimo poreikiams patenkinti, kitų gautų oficialių pajamų šaltinių nenustatyta ir dėl to S. S. realiai dalyvauti kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriuose negalėjo.

Apibendrinus informaciją apie UAB "I1" automobilio pardavimo sandorį, atsižvelgus į A. V. pateiktą paaiškinimą, į jos ribotas finansines galimybes įsigyti automobilį, į S. S. finansinių galimybių neturėjimą, patikrinimo metu padaryta išvada, kad automobilio *Peugeot 508* pirkimo ir pardavimo sandorį, įformindamas S. S. ir A. V. vardu, realiai vykdė A. O.. S. S. ir A. V. šiame sandoryje įforminti kaip tarpininkai siekiant A. O. išvengti mokestinių prievolių. Atsižvelgiant į tai, A. O. pagrįstai nustatyta prievolė deklaruoti automobilio *Peugeot 508* pardavimo pajamas 59000 Lt, įsigijimo išlaidas 23300 Lt ir gautas apmokestinamąsias pajamas 35700 Lt (59000–23300) 2012 m. metinės pajamų deklaracijos GPM308 priede GPMT „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos“.

2. S. S. mokestinio tyrimo metu taip pat nustatyta, kad jis pagal 2010-10-04 sutartį Nr. 1-4157 iš R. C. (pastaroji butą paveldėjo) įsigijo 3 kambarių butą, esantį (duomenys neskelbtini), už 100000 Lt. Butą S. S. 2010-10-06 (už 2 dienų nuo pirkimo) pagal sutartį Nr. 2-3430 pardavė H. S. už 180000 Lt. H. S. butą 2011-05-11 pardavė B. G. už 180000 Lt.

H. S. 2016-12-02 elektroniniu paštu pateikė paaiškinimą, kad buto adresu: (duomenys neskelbtini), realiai jis nepirko ir nepardavė. Paprašius giminaičiui A. O., jis sutiko, jog jo vardu būtų įregistruoti šio buto pirkimo ir pardavimo sandoriai. Už įsigyjamą butą pardavėjui mokėjo A. O., vėliau už parduotą butą pinigus pasiėmė A. O.. H. S. teigė, kad jis S. S. ir B. G. asmeniškai nepažinojo, juos sutiko tik pasirašant pirkimo-pardavimo sutartis notarų biure.

VMI duomenimis, H. S. per 2010 m. gavo tik 917 Lt darbo užmokesčio, 2010 m. šeima patyrė išlaidų būsto kredito palūkanoms 17114 Lt, 2011 m. gavo 1239 Lt darbo užmokesčio, šeima patyrė 41809 Lt išlaidas būsto kredito palūkanoms. H. S. 2011 m. metinėje pajamų deklaracijoje GPM308 deklaravo nekilnojamojo turto pardavimo ir įsigijimo išlaidas po 180000 Lt. H. S. situoktinė B. S. deklaravo 14964,32 Lt darbo užmokesčio, 1569 Lt išskaičiuoto GPM ir pajamas mažinančias išlaidas – būsto kredito palūkanas – 17114 Lt. VMI duomenimis nustatyta, kad H. S. šeima nuo 2008 iki 2015 m. statėsi gyvenamąjį namą, pasiėmusi iš banko būsto kreditą. Patikrinimo metu padaryta išvada, kad situoktiniai neturėjo finansinių galimybių įsigyti

2010-10-06 butą (duomenys neskelbtini), už 180000 Lt, be to, šeimai įsigyti butą ir parduoti už tą pačią kainą ekonomiškai nelogiška. R. C. neapklausta, nes 2013-02-12 mirė.

S. S. mokestinio tyrimo metu konstatuota, kad S. S. finansinės galimybės ribotos, gaunamų pajamų užtenka tik pragyvenimo poreikiams patenkinti, kitų gautų oficialių pajamų šaltinių nenustatyta ir dėl to S. S. realiai dalyvauti kilnojamojo turto ir nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriuose negalėjo.

Atsižvelgiant į visas aplinkybes, patikrinimo metu konstatuota, jog aukščiau minėtą butą įsigijo ir pardavė A. O.. Butas parduotas nepaėjęs 3 metams nuo įsigijimo. Buto pardavimas turėjo būti deklaruotas 2011 m. metinės pajamų deklaracijos GPM308 priede GPMT „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos“. Šio sandorio apmokestinamosios pajamos 80000 Lt (180000–100000).

3. S. S. mokestinio tyrimo metu taip pat nustatyta, kad jis pagal 2012-01-04 pirkimo-pardavimo sutartį iš A. O. už 55000 Lt įsigijo žemės sklypą, gyvenamąjį namą, ūkinį pastatą adresu (duomenys neskelbtini). A. O. šį nekilnojamąjį turtą gavo pagal 2011-07-19 turto perdavimo išieškotojui aktą Nr. 0034/10/01166 kaip skolos išieškotojas iš skolininkės S. G., turtas įvertintas 48000 Lt. S. S. žemės sklypą su gyvenamuoju namu ir ūkiniais pastatais 2012-01-05 (už 1 dienos nuo pirkimo) pagal pirkimo-pardavimo sutartį Nr. LG-88 pardavė A. V. už 123000 Lt, kuri po keleto dienų – 2012-01-09 šį turtą pardavė galutiniam pirkėjui C. A. už 123000 Lt.

A. V. 2016-11-23 elektroniniu paštu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad nors žemės sklypo su gyvenamuoju namu sandoris sudarytos jos vardu, tačiau šio turto faktiškai ji nebuvo įsigijusi. Šį sandorį įregistruoti jos vardu paprašė jos senas pažįstamas A. O.. Ji parašė, kad visais atvejais pinigus mokėjo A. O., ji su turto pardavėjais neatsiskaitydavo, taip pat už parduodamą turtą pinigų negavo, juos iš pirkėjų pasiimdavo A. O.. Taip pat pažymėjo, kad S. S. ir C. A. ji asmeniškai nepažįsta, su jais susitiko tik pasirašant pirkimo-pardavimo sutartis. Patikrinimo metu padaryta išvada, kad A. V. neturėjo finansinių galimybių 2012-01-05 įsigyti sodybą už 123000 Lt.

A. O. mokestinio tyrimo metu pateiktame paaiškiniame apie šio sandorio aplinkybes nurodė, kad pirkėjas S. S. buvo rastas patalpinus skelbimą internete, pinigus pirkėjas perdavė grynaisiais pinigais prieš sudarant pirkimo-pardavimo sutartį. Į klausimą apie sandorio aplinkybes nenurodė, kas dalyvavo mokant pinigus už parduodamą turtą, A. V. pažįsta, susipažinimo aplinkybių nepamena.

S. S. mokestinio tyrimo metu konstatuota, kad jo finansinės galimybės ribotos, gaunamų pajamų užtenka tik pragyvenimo poreikiams patenkinti, kitų gautų oficialių pajamų šaltinių nenustatyta ir dėl to S. S. realiai dalyvauti kilnojamojo turto ir nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sandoriuose negalėjo.

A. V. paaiškinimas atskleidė fiktyvaus sandorio aplinkybes, kad A. O., paskelbęs skelbimą apie nekilnojamojo turto pardavimą, rado pirkėją – C. A., tačiau siekdamas išvengti didesnio GPM nuo gauto didesnio pelno 75000 Lt (48000 Lt A. O. sodybos įsigijimo kaina – 123000 Lt sodybos pardavimo kaina = 75000 Lt) į šį sandorį įtraukė net du tarpininkus – S. S. ir A. V.. A. O. turto pardavimo pajamas 55000 Lt, įsigijimo išlaidas 48248,85 Lt ir apmokestinamąsias pajamas 6751,15 Lt deklaravo 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308).

Apibendrinus S. S. mokestinio tyrimo metu surinktą informaciją, gautus A. V., H. S. paaiškinimus, šių asmenų ribotas finansines galimybes, Inspekcijos tvirtinimu, pagrįstai konstatuota, kad automobilio *Peugeot 508*, žemės sklypo su statiniais (duomenys neskelbtini) pirkimo ir pardavimo sandorį realiai vykdė A. O., įformindamas S. S. ir A. V. vardu. Buto, esančio (duomenys neskelbtini), pirkimo ir pardavimo sandorį realiai vykdė A. O., įformindamas S. S. ir H. S. vardu. Visi šie trys sandoriai buvo sudaryti formaliai, neatitinka tikrovės ir surašyti siekiant A. O. išvengti mokestinių prievolių.

4. Kauno AVMI 2016-12-13 atliko L. P. (gim. (duomenys neskelbtini) mokestinį tyrimą, kad išanalizuoti informaciją apie jos 2011–2013 m. gautas visų rūšių pajamas ir patirtas išlaidas (t. sk. turto įsigijimui, pragyvenimui bei kitiems tikslams), taip pat įvertinti L. P. vykdytus sandorius su A. O. bei pateikti išvadą dėl L. P. turimo turto ir patirtų išlaidų atitikimo gautoms

pajamoms. Nustatė, kad ji 2011-08-25 įsigijo automobilį *FORD C-MAX* (VIN (duomenys neskelbtini) už 14502 Lt (4200 Eur) iš Olandijos. VĮ „Regitra“ duomenimis, 2011-09-16 automobilis laikinai įregistruotas L. P. vardu. Pagal 2011-09-20 transporto priemonės pirkimo ir pardavimo sutartį L. P. pardavė automobilį H. B. į Švediją už 45000 Lt. VMI duomenimis, H. B. deklaruoja gyvenamąją vietą adresu: (duomenys neskelbtini), ir nėra duomenų, kad jis deklaravo išvykimą į Švediją, tačiau pagal Sodros duomenis jis nuo 2009-04-08 Lietuvoje nedirba. Lietuvoje automobilis *FORD C-MAX* iš duomenų bazės neišregistruotas.

L. P. tyrimo metu taip pat nustatyta, kad ji 2011-09-07 įsigijo automobilį *Toyota RAV4* (VIN (duomenys neskelbtini) už 15538 Lt (4500Eur) iš Olandijos. VĮ „Regitra“ duomenimis, 2011-09-16 automobilis laikinai įregistruotas L. P. vardu. Pagal 2011-09-20 transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutartį L. P. pardavė automobilį įmonei *EI* į Švediją už 60424 Lt (17500 Eur). Lietuvoje iš duomenų bazės automobilis neišregistruotas.

Kauno AVMI 2013-02-15 atliekant L. P. operatyvų patikrinimą, ji buvo apklausta dėl automobilių pirkimo-pardavimo aplinkybių. Kartu su L. P. į Kauno AVMI atvyko C. U., ji dalyvavo apklausiant L. P.. L. P. nurodė, kad ji pirko automobilius *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4* su tikslu parduoti, patvirtino, kad jai parodytuose automobilių pirkimo ir pardavimo dokumentuose yra jos parašai, paaiškino, kad automobiliai buvo techniškai tvarkingi, apie parduodamus automobilius sužinojo iš skelbimų internete, tačiau neprisimena, nei kokioje vietoje apžiūrėjo automobilius, nei kokioje vietoje jie buvo jai perduoti, nei kokios spalvos buvo automobiliai, neprisiminė, kokios buvo automobilių kainos, kas jai sumokėjo, kam ji sumokėjo, iš ko pasiskolino automobiliams įsigyti reikalingus pinigus bei kaip panaudojo už automobilius gautus pinigus ir pan. L. P. neturi vairuotojo pažymėjimo. Ji pasakė, kad jai šiuose sandoriuose padėjo sūnėnas A. O., automobiliai buvo laikomi apmokamose automobilių stovėjimo aikštelėse. L. P. visiškai negalėjo apibūdinti automobilių *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4* 2011 m. pirkimo-pardavimo, pinigų turėjimo, mokėjimo ir kitų aplinkybių. Palyginus L. P. parašą jos pateiktame paaiškinime su parašais automobilių pardavimo sutartyse, parašai vizualiai skiriasi.

VMI turimais duomenimis (Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija), automobiliais *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4*, kurie buvo parduoti Švedijos pirkėjams L. P. vardu, iš Rygos uosto į Švediją vyko A. O. su savo šeima, atitinkamai 2011-09-20 su *FORD C-MAX* ir 2011-09-23 su *Toyota RAV4*.

Mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad L. P. 2011–2013 m. pagrindinis gaunamų pajamų šaltinis – netekto darbingumo ir našlės pensijos – 15255 Lt, 2012, 2013 m. L. P. naudojami greitųjų kreditų bendrovių paslaugomis, pasiėmė 3700 Lt greitąjį kreditą. L. P. gavo minimalias pajamas ir sukaupti (susitaupyti) reikšmingas pinigų sumas neturėjo galimybių. Įvertinus šias aplinkybes tyrimo metu padaryta išvada, kad L. P. realiai dalyvauti kilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandoriuose negalėjo. L. P. mokestinio tyrimo metu kviečiama į Kauno AVMI neatvyko, informacijos apie savo turėtą gryną pinigų likutį, gaunamas kitas pajamas, patirtas išlaidas, gautas, grąžintas paskolas, gautas dovanas, kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo aplinkybes nepateikė.

Inspekcija tvirtina, jog įvertinus aukščiau aprašytą informaciją, patikrinimo metu pagrįstai padaryta išvada, kad, pasinaudojant L. P. socialiniu pažeidžiamumu, A. O. faktiškai vykdė automobilių *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4* pirkimą ir pardavimą, apgaulingai įformindamas šiuos sandorius L. P. vardu. A. O., naudodamas fiktyvią automobilių pirkimo ir pardavimo schemą, į sandorius įtraukė L. P., tuo siekdamas išvengti mokestinių prievolių. Įvertinus išdėstytą, pagrįstai padaryta išvada, kad A. O. atsirado prievolė deklaruoti automobilio *FORD C-MAX* pardavimo pajamas 45000 Lt, įsigijimo išlaidas 14502 Lt ir gautas apmokestinamąsias pajamas 30498 Lt (45000–14502) ir automobilio *Toyota RAV4* pardavimo pajamas 60424 Lt, įsigijimo išlaidas 15538 Lt ir gautas apmokestinamąsias pajamas 44886 Lt (60424–15538) 2011 m. metinės pajamų deklaracijos GPM308 priede GPMT „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos“.

5. A. O. patikrinimo metu nustatyta, kad jis pagal 2012-01-06 transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartį iš E. H. įsigijo automobilį *Lexus RX400H* (VIN (duomenys neskelbtini) už 58000 Lt. Pagal pateiktus VĮ „Regitra“ dokumentus A. O. 2012-01-06 prašymu

Nr. 8190750 VĮ „Regitra“ prašė įregistruoti automobilį, išduoti valstybės numerius ir transporto priemonės liudijimą. 2012-01-06 paaiškino, kad registracijos liudijimą pametė mašinų turguje kartu su pinigine. Lietuvoje automobilis *Lexus RX400H*, kaip nuo 2012-01-06 priklausantis A. O., 2014-10-01 VĮ „Regitra“ automatiškai išregistruotas, nurodyta aplinkybė – „negavus duomenų apie atliktą techninę apžiūrą ir (ar) draudimą“. A. O. patikrinimo pradžioje telefoninio pokalbio metu teigė, kad automobilis parduotas į Švediją, tačiau 2016-09-29 paaiškino, kad automobilis parduotas Lietuvoje, tikslios vietos nepamena, pardavimo dokumentų nepateikė.

Kauno AVMI 2012-10-22 atliko E. H. (gim. (duomenys neskelbtini) operatyvų patikrinimą, kurio tikslas informacijos apie vykdytus sandorius su UAB "D1" surinkimas už laikotarpį nuo 2011-11-01 iki 2011-11-30. Pateiktame paaiškino E. H. nurodė, kad 2010, 2011, 2012 m. nuo 2010-09-07 įregistruotos individualios veiklos „Nekilnojamojo turto agentūrų veikla“ nevykdė. Nustatyta, kad E. H. pagal UAB "D1" 2011-11-09 pirkimo-pardavimo Nr. 2011/11/09/A-1 ir pagal 2011-11-09 prekės priėmimo-perdavimo aktą Nr. b/n iš bendrovės įsigijo automobilį *Lexus RX400H* (VIN (duomenys neskelbtini) už 27500 Lt. Už automobilį sumokėta grynaisiais pagal 2011-11-09 pinigų priėmimo kvitą serija ABU Nr. 0202456. E. H. 2012-10-18 paaiškino, kad jis vairuotojo teisių neturi, yra 50 % neįgalus, automobilį *Lexus RX400H* įsigijo ne sau, suforminti automobilio pirkimą, o vėliau ir pardavimą savo vardu jo paprašė pažįstamas asmuo Juozas (pavardės, telefonų numerių neįvardino). E. H. teigė, kad automobilio jis neturėjo ir atliko tik tarpininko vaidmenį, visus pirkimo-pardavimo dokumentus surašė Juozas. Pinigų jis taip pat nemokėjo ir negavo. Kas sutvarkė automobilio įregistravimą VĮ „Regitra“, jis nežino. Už tarpininkavimą gavo 200 Lt. A. O. automobilio nepardavė. E. H. vardu automobilis VĮ „Regitra“ nebuvo įregistruotas.

Pagal 2012 m. trečiųjų asmenų VMI pateiktų duomenų pažymą nustatyta, kad E. H. gavo 535 Lt darbo užmokesčio pajamas Kitų pajamų gavimo nenustatyta. Konstatuota, kad E. H. neturėjo finansinių galimybių 2011-11-09 iš UAB "D1" įsigyti automobilį *Lexus RX400H* už 27500 Lt. Inspekcijos duomenimis, E. H. teistas už vagystes, pasikėsinimą, už sukčiavimą, už apgaulingą apskaitos tvarkymą, nuo 2013-05-02 yra ieškomas Kauno AVPK, kaip asmuo kaltinamas nusikaltimo padarymu.

Su Švedijos mokesčių administratoriumi vykusio daugiašalio patikrinimo dėl sukčiavimo, vykdančią prekybą naudotais automobiliais, informacijos duomenimis, automobilis *Lexus RX400H* Švedijoje įregistruotas 2012-01-04 ir E. H. vardu parduotas Švedijos pirkėjui už 60424 Lt (17500 Eur).

Atsižvelgiant į E. H. paaiškinimą, kad jis automobilio nepirko ir nepardavė, pinigų nemokėjo ir negavo, o tik buvo tarpininkas, į jo finansinių galimybių neturėjimą įsigyti automobilį, į A. O. prieštarigus teiginius dėl automobilio pardavimo ir pardavimą pagrindžiančių dokumentų nepateikimo, padaryta išvada, kad automobilį *Lexus RX400H* 2011 m. faktiškai iš UAB "D1" už 27500 Lt įsigijo A. O. ir 2012 m. pardavė Švedijos pirkėjui už 60424 Lt. A. O. sandorius suformino E. H. vardu, siekdamas išvengti mokesčių prievolių. A. O. atsirado prievolė deklaruoti automobilio *Lexus RX400H* pardavimo pajamas 60424 Lt, įsigijimo išlaidas 27500 Lt ir gautas apmokestinamąsias pajamas 32742 Lt 2012 m. metinės pajamų deklaracijos GPM308 priede GPMT „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės apmokestinamosios pajamos“.

6. A. O. patikrinimo metu nustatyta, kad su juo susijusi A. V. pagal 2012-03-15 transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartį iš E. H. įsigijo *Mercedes Benz* (duomenys neskelbtini) (VIN (duomenys neskelbtini) už 72500 Lt. VĮ „Regitra“ 2012-04-11 pateiktame pranešime-deklaracijoje Nr. 8423843 A. V. VĮ „Regitra“ pranešė, kad automobilį *Mercedes Benz* (duomenys neskelbtini) perleido Norvegijos piliečiui (piliečio duomenų nepateikta). Tačiau daugiašalio patikrinimo su Švedija dėl sukčiavimo, vykdančią prekybą naudotais automobiliais, medžiagoje užfiksuotaa A. V. minėto automobilio pardavimas Švedijos įmonei *O1* už 72500 Lt. A. V. 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje nedeklaravo automobilio, neišlaikyto nuosavybėje 3 metus, pardavimo sandorio. Pagal VĮ „Regitra“ pateiktą informaciją nustatyta, kad automobilį *Mercedes Benz* (duomenys neskelbtini) E. H. pagal 2012-03-13 transporto priemonės pirkimo-

pardavimo sutartį, serija AĽ Nr. 2012-633, įsigijo iš UAB "E1" už 9700 Eur. Automobilis E. H. vardu VĮ „Regitra“ neįregistruotas.

Pagal 2012 m. trečiųjų asmenų VMI pateiktų duomenų pažymą nustatyta, kad E. H. gavo 535 Lt darbo užmokesčio pajamas, atskaičius GPM, PSD ir socialinio draudimo įmokas ir 14 Lt už metalo laužo pardavimą, atskaičius GPM. Kitų pajamų gavimas nenustatytas. Tyrimo metu padaryta išvada, kad E. H. neturėjo finansinių galimybių 2012-03-13 įsigyti iš UAB "E1" automobilį *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* už 33492 Lt. VMI duomenimis, E. H. teistas už vagystes, pasikėsinimą, už sukčiavimą, už apgaulingą apskaitos tvarkymą, nuo 2013-05-02 yra ieškomas Kauno AVPK, kaip asmuo kaltinamas nusikaltimo padarymu – apgaulingos apskaitos vedimu.

A. V. 2016-11-23 elektroniniu paštu pateikė paaiškinimą (Inspekcijos reg. Nr. K1-8787), kuriame nurodė, kad nors automobilio *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* įsigijimas iš kitų asmenų ir pardavimas Švedijos pirkėjams buvo sudarytas jos vardu, tačiau faktiškai šio automobilio ji nebuvo įsigijusi. Sandoris jos vardu įregistruotas paprašius senam pažįstamam A. O.. Ji tvirtina, kad visais atvejais pinigus mokėjo A. O., ji su turto pardavėjais neatsiskaitydavo, taip pat už parduodamą turtą pinigų negavo, juos iš pirkėjų pasiimdavo A. O..

Kauno AVMI padarė išvadą, kad A. V. neturėjo finansinių galimybių 2012-03-15 įsigyti automobilio *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* už 72500 Lt.

Kauno AVMI 2012-10-22 atliktame E. H. operatyviame patikrinime nustatyta, kad E. H. savo vardu formindavo automobilių pirkimą ir pardavimą, tačiau, kaip jis pats paaiškino, visais atvejais atlikdavo tik tarpininko vaidmenį ir už tai gaudavo atlygį. Automobilių jis nematydavo, pinigų už įsigijimą nemokėdavo, pinigų už pardavimą taip pat negaudavo.

Atsižvelgus į A. V. paaiškinimą, kad automobilis tik formaliai įformintas jos vardu, o faktiškai tai vykdė A. O., į jos ribotas finansines galimybes, į E. H. paaiškinimą, kad jis atlieka automobilių pirkimo-pardavimo tarpininko vaidmenį, į jo finansinių galimybių neturėjimą įsigyti automobilį, padaryta išvada, kad automobilį *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* faktiškai iš UAB "E1" 2012 m. už 33492 Lt įsigijo ir 2012 m. pardavė Švedijos pirkėjui už 72500 Lt A. O., įformindavęs sandorius E. H. ir A. V. vardais, siekdamas išvengti mokesčių prievolių. A. O. atsirado prievolė deklaruoti automobilio *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* pardavimo pajamas 72500 Lt, įsigijimo išlaidas 33492 Lt ir gautas apmokestinamąsias pajamas 39008 Lt 2012 m. metinės pajamų deklaracijos GPM308 priede GPMT „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos“.

7. A. O. patikrinimo metu nustatyta, kad jis pagal 2012-01-06 transporto priemonės pirkimo-pardavimo sutartį iš E. H. įsigijo automobilį *Subaru Legacy* (VIN (duomenys neskelbtini), 2010 m. gamybos, už 41000 Lt. VMI informacinės bazės duomenimis, automobilį *Subaru Legacy* 2012-01-06 iš UAB "J1" įsigijo A. O.. Pagal VMI sukauptą medžiagą apie A. O., 2012-10-18 VĮ „Regitra“ pateikti dokumentai, susiję su šio automobilio įregistravimu: 2011-11-08 pažyma-sąskaita Nr. TKKO 6800, pagal kurią UAB "J1" pardavė automobilį *Subaru Legacy* E. H. už 11900 Lt. E. H. vardu automobilis VĮ „Regitra“ nebuvo įregistruotas. E. H. 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje GPM308 automobilio, neišlaikyto nuosavybėje 3 metus, pardavimo nedeclaravo.

Kauno AVMI 2012-10-22 atliktame E. H. operatyviame patikrinime nustatyta, kad jis savo vardu įformindavo automobilių pirkimą ir pardavimą, tačiau, kaip jis pats paaiškino, visais atvejais atlikdavo tik tarpininko vaidmenį ir už tai gaudavo atlygį. Automobilių jis nematydavo, pinigų už įsigijimą nemokėdavo, pinigų už pardavimą taip pat negaudavo. Pagal 2012 m. trečiųjų asmenų VMI pateiktų duomenų pažymą nustatyta, kad E. H. gavo 535 Lt darbo užmokesčio pajamas. Kitų pajamų gavimo nenustatyta. Padaryta išvada, kad E. H. neturėjo finansinių galimybių 2011-11-08 įsigyti iš UAB "J1" automobilį *Subaru Legacy* už 11900 Lt. VMI duomenimis, E. H. teistas už vagystes, pasikėsinimą, už sukčiavimą, už apgaulingą apskaitos tvarkymą, nuo 2013-05-02 yra ieškomas Kauno AVPK, kaip asmuo kaltinamas nusikaltimo – apgaulingos apskaitos tvarkymo padarymu.



A. O. automobilio pardavimo dokumentų nepateikė, tačiau 2017-03-27 pateiktuose atsakymuose į klausimus (Inspekcijos reg. Nr. KD1-172) nurodė, kad automobilis parduotas Švedijos pirkėjui už 41000 Lt.

Inspekcija sprendime vadovaujasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis ir nurodo, jog A. O. neišsaugojo automobilio pardavimą pagrindžiančio dokumento, todėl patikrinimo metu vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 punkto nuostatomis – protingumo principu, automobilio pardavimo kaina nustatyta pagal vidutines automobilių *Subaru Legacy* pardavimo kainas, skelbiamas VŠĮ „Emprekis“ informaciniame puslapyje. Nustatyta, kad A. O. nurodyta automobilio pardavimo kaina 41000 Lt atitinka skelbiamas VŠĮ „Emprekis“ vidutines *Subaru Legacy* automobilių pardavimo kainas.

Atsižvelgusi į nustatytas aplinkybes, Kauno AVMI padarė išvadą, kad E. H. ir šioje automobilio *Subaru Legacy* pirkimo ir pardavimo schemeje įtrauktas kaip fiktyvus dalyvis, siekiant nuslėpti A. O. mokestines prievoles. Konstatuota, kad automobilį *Subaru Legacy* A. O., įformindamas E. H. vardu, iš UAB "J1" 2011 m. įsigijo pats už 11900 Lt.

Apibendrinus patikrinimo metu surinktą informaciją apie E. H. kaip tarpininko veiklą, gautą A. V. paaiškinimą, konstatuota, kad automobilio *Lexus RX400H* pirkimo-pardavimo sandorį realiai vykdė A. O., įforminęs E. H. vardu, automobilio *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* pirkimo-pardavimo sandorį realiai vykdė A. O., įforminęs E. H. ir A. V. vardais ir automobilio *Subaru Legacy* pirkimo sandorį realiai vykdė taip pat A. O.. Automobilių *Lexus RX400H*, *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* pirkimo-pardavimo sandoriai ir *Subaru Legacy* pirkimo sandoris yra apsimestiniai, sudaryti formaliai, neatitinka tikrovės ir surašyti siekiant A. O. išvengti mokestinių prievolių.

Taigi, patikrinimo metu nustatyta, kad A. O. minėtais sandoriais gavo, bet nuslėpė pajamas:

1) 2011 m. 285424 Lt pajamas už 3 sandorius: butas (duomenys neskelbtini) – 180000 Lt; automobilis *Ford C-Max* – 45000 Lt; automobilis *Toyota Rav4* – 60424 Lt, 2010–2011 m. nuslėpė patirtas įsigijimo išlaidas 130040 Lt: butas (duomenys neskelbtini) – 100000 Lt; automobilis *Ford C-Max* – 14502 Lt; automobilis *Toyota Rav4* – 15538 Lt;

2) 2012 m. gavo, bet nuslėpė 355924 Lt pajamas už 5 sandorius: žemės sklypas su statiniais (duomenys neskelbtini) – 123000 Lt; automobilis *Peugeot 508* – 59000 Lt; automobilis *Lexus RX400H* – 60424 Lt; automobilis *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* – 72500 Lt; automobilis *Subaru Legacy* – 41000 Lt. 2011–2012 m. patyrė ir dalinai nuslėpė įsigijimo išlaidas 144192 Lt: žemės sklypas su statiniais (duomenys neskelbtini) – 48000 Lt; automobilis *Peugeot 508* – 23300 Lt; automobilis *Lexus RX400H* – 27500 Lt; automobilis *Mercedes Benz (duomenys neskelbtini)* – 33492 Lt, automobilio *Subaru Legacy* – 11900 Lt.

Inspekcija sprendime tvirtina, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, pagrįstai atkūrė apsimestinių sandorių aplinkybes, nuslėptas gautas pajamas bei patirtas išlaidas ir nuo gautų apmokestinamųjų pajamų apskaičiuotas mokestines prievoles perkėlė A. O. (už 6 automobilių, buto, esančio (duomenys neskelbtini), ir 1/2 sodybos (duomenys neskelbtini) apsimestinius pirkimo-pardavimo sandorius) ir dalinai Pareiškėjai (už 1/2 sodybos (duomenys neskelbtini) apsimestinį pirkimo-pardavimo sandorį), konstatuojant, kad sutuoktiniai pagal GPMĮ 8 straipsnio nuostatas gavo apmokestinamųjų pajamų, kurias pagal GPMĮ 27 straipsnio nuostatas privalėjo deklaruoti atitinkamų metų metinėse pajamų deklaracijose.

Dėl Pareiškėjos pateiktame skunde išdėstytų argumentų, jog L. P. gautos pajamos negali būti priskirtos Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui, Inspekcija pažymi, kad Kauno AVMI atliko išsamų sandorių, susijusių su L. P., tyrimą ir nustatė, kad L. P. ilgą laiką gavo mažas pajamas ir negalėjo susitaupyti pakankamai pinigų įsigyti automobilis *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4*, taip pat L. P. paaiškinime negalėjo paaiškinti automobilių pirkimo ir pardavimo aplinkybių, o šiuos sandorius atlikti padėjo sūnėnas A. O., teikiant paaiškinimą dalyvavo suinteresuotas asmuo Pareiškėja, L. P. parašas ant paaiškinimo ir automobilių pirkimo-pardavimo sutarčių vizualiai skiriasi. Inspekcijos duomenimis (Latvijos mokesčių administratoriaus pateikta informacija), automobiliais *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4*, kurie buvo parduoti Švedijos pirkėjams L. P.

vardu, iš Rygos uosto į Švediją vyko Pareiškėja su savo šeima, atitinkamai 2011-09-20 su *FORD C-MAX* ir 2011-09-23 su *Toyota RAV4*. Daroma išvada, kad visa surinkta informacija ir nustatytos aplinkybės mokesčių administratoriui suteikia teisę vertinti aukščiau aprašytų sandorių realų turinį, o ne jų formalią išraišką ir pagal tikrąsias sandorių aplinkybes nustatyti tikruosius sandorių dalyvius – Pareiškėją ir jos sutuoktinį bei teigti, kad Kauno AVMI surinko pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, kaip to reikalauja MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatos.

*Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų pajamų ir patirtų išlaidų*

Inspekcija nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad vietos mokesčių administratorius atlikto patikrinimo metu Pareiškėjos 2011–2013 m. GPM bazę apskaičiavo pagal jo atliktą įvertinimą naudojant išlaidų metodą. Cituoja MAĮ 70 str. 1 dalies, Taisyklių 4.1 ir 6.1 punktų nuostatas, LVAT praktiką šios kategorijos mokestinių ginčų bylose (2016-08-02 nutartį adm. byloje Nr. A-2626-575/2016, 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2016-02-04 nutartį adm. byloje Nr. A-384-442/2016).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, jog Kauno AVMI patikrinimo metu nustatė, kad A. O. ir C. U. perka ir parduoda nekilnojamąjį turtą su minimaliu pelnu arba net nuostolingai, kas neatitinka verslo vystymo ekonominių principų, į nekilnojamojo ir kilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandorius įtraukia statyinius, tuo siekdami sumažinti arba išvengti mokestinių prievolių, didelę dalį atsiskaitymų vykdo grynaisiais pinigais, pateikia neteisingai užpildytas metines pajamų deklaracijas (2012–2013 m. deklaravo iš žemės ūkio veiklos gautas pajamas, nepagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais), šeimos 2012 m. patirtos išlaidos viršija gautas pajamas. Nustačiusi šias aplinkybes, Kauno AVMI pagrįstai Pareiškėjos mokestinį patikrinimą atliko taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Inspekcija taip pat cituoja LVAT 2011-02-04 nutartį adm. byloje Nr. A-438-201/2011 ir tvirtina, kad mokesčių administratorius savo kontrolės veiksmų atlikimo metu turi teisę naudotis ir vertinti atitinkamą įrodomąją medžiagą, susijusią su ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, kiek tai susiję su tikrinamojo laikotarpio mokestinių prievolių teisingu apskaičiavimu. Nurodo, jog siekdama nustatyti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio galimai turėtą grynųjų pinigų likutį 2011-01-01, Kauno AVMI atliko gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizę nuo 2003-01-01 iki 2010-12-31. Nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2003 m. pradėjo vykdyti nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sandorius. Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, jog Kauno AVMI gautų pajamų ir patirtų išlaidų balansą sudarė remdamasi VMI informacinėse sistemose sukauptais duomenimis, Pareiškėją ir jos sutuoktinį atstovaujančio advokato pateiktomis nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo dokumentais, gautų / suteiktų paskolų duomenimis, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktomis paaiškinimais ir dokumentais, kitų fizinių asmenų paaiškinimais, VĮ „Regitra“, VĮ „Registrų centras“, UAB "H1" notarų biurų pateikta informacija, su Švedijos mokesčių administratoriumi vykusio daugiašalio patikrinimo dėl sukčiavimo, vykdančią prekybą naudotais automobiliais tarp Lietuvos fizinių asmenų ir Švedijos įmonių, medžiaga.

Atsižvelgusi į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nurodytą turėtą 2003-01-01 grynųjų pinigų likutį 45147 Lt, į 2003-01-01 turėtą pinigų likutį banke 43022 Lt, 2003–2010 m. laikotarpiu gautas pajamas – 934436 Lt, patirtas išlaidas – 1552650 Lt, į 2010-12-31 turėtą pinigų likutį banke 3237 Lt, Kauno AVMI patikrinimo metu apskaičiavo, kad sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 533282 Lt (patikrinimo akto 31–35 psl.). Apskaičiuota, kad sutuoktiniai gavo 533282 Lt kitų pajamų, kurių gavimo šaltiniai nenustatyti, nuo šių pajamų neapskaičiuotas ir į biudžetą nesumokėtas GPM. Pareiškėja ir A. O. 2017-03-27 pateiktame paaiškinime (Inspekcijos reg. Nr. KD1-172) teigė, kad 2011-01-01 tikslaus turėto grynųjų pinigų likučio jie nurodyti negali. Inspekcija tvirtina, jog Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog sutuoktinių patirtos išlaidos laikotarpiu iki 2011-01-01 viršijo gautas pajamas, todėl šeimos turėtų grynųjų pinigų likutis 2011-01-01 prilygintas 0 Lt.

Inspekcija nurodo, jog Kauno AVMI patikrinimo metu nustatė, kad 2012 m. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtos išlaidos 283320 Lt viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog Pareiškėja

išlaidoms, t. y. nekilnojamojo turto įsigijimui, paskolų fiziniams asmenims teikimui, automobilių įsigijimui, vartojimo ir kt. išlaidoms padengti panaudojo 141660 Lt (283320 / 2) iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka.

Kauno AVMI pateikė Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų balansą:

Metai	Pajamos		Išlaidos	
	Turinys	Suma	Turinys	Suma
	Likutis 2012-01-01	425251		
	t. sk. ne banke	301439		
	t. sk. banke	123812		
2012				
	Žemės sklypo, gyvenamo namo, ūkinio pastato adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimas C. A., įforminant sandorį tarpininkų S. S. ir A. V. vardais	123000	Vartojimo išlaidos pagal Statistikos departamento duomenis (996,7x2x12)+883,08x2x12)	45115
			Sutuoktinių patirtos išlaidos užsienyje banko sąskaitų išrašų duomenimis	44946
	Pervedimai mokėjimo pavedimais iš antstolės už O. P.	1205	Pervedimai mokėjimo pavedimais antstolei F. G.	1201
	Darbo užmokestis iš J. N. muzikos gimnazijos	5670	P. I. (išsiėmė grynaisiais pinigais pagal įgaliojimą)	121584
	Žemės sklypo ir gyv. namo adresu: (duomenys neskelbtini), pardavimas	400000	C. U. sugrąžinta paskola UAB "C1"	102153
	C. U. darbo užmokestis iš UAB "G1"	12029	Buto adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimas	80000
	Automobilio <i>Peugeot 508</i> pardavimas įforminant sandorius S. S. ir A. V. vardais	59000	5,3 ha žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini)	13200
	C. U. banko palūkanos	87	Žemės sklypo ir gyv. namo adresu: (duomenys neskelbtini) įsigijimas	433000
	C. U. grąžintas avansas iš UAB "B1"	175000	Automobilio <i>Peugeot 508</i> įsigijimas įforminant sandorius S. S. ir A. V. vardais	23300
	C. U. pervedė skolą R. C.	1355	6,740 ha žemės sklypo adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimas	10000
	C. U. pervedė A. C.	1190	C. U. suteikė paskolą B. U.	60000
	C. U. pervedė skolą H. K.	529	C. U. suteikė paskolą C. F.	160000
	Automobilio <i>Mercedes Benz</i> (duomenys neskelbtini) pardavimas, įforminant sandorį A. V. vardu	72500	Sutuoktinių banko mokesčiai	160
	Automobilio <i>Subaru Legacy</i> pardavimas švedams pagal A. O. paaiškinimą	41000	C. U. pervedimai fiziniams asmenims: A. U. – 3000 Lt, B. B. – 100 Lt, K. T. – 150 Lt, S. G. – 200 Lt, R. – 400 Lt	3850
	<i>Lexus RX400H</i> automobilio pardavimas Švedijos įmonei,	60424	Automobilio <i>Mercedes Benz</i> (duomenys neskelbtini) įsigijimas	33492

	įforminant sandorį E. H. vardu		iš UAB "E1" įforminant sandorį E. H. ir A. V. vardais	
			C. U. avanso pervedimai UAB "B1" už prekes	350000
			C. U. apmokėtos su nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) pardavimu susijusios išlaidos	2344
			C. U. apmokėtos su nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) įsigijimu, susijusios išlaidos	788
			A. O. apmokėtos su nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) įsigijimu susijusios išlaidos	370
			C. U. apmokėtos su nekilnojamojo turto (duomenys neskelbtini) pardavimu susijusių išlaidų dalis	1114
			C. U. suteikė paskolą R. C.	1355
			C. U. suteikė paskolą A. C.	1190
Iš viso		952989		1489162
	Likutis 2012-12-31 banke	172398		
	2012 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 283320 Lt (425251+952989-1489162-172398)			

Inspekcija 2017-12-11 sprendime Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-458 nurodė, kad:

– patikrinimo metu pagal MAĮ 70 straipsnį Pareiškėjai apskaičiuota 2012 m. mokesčio bazė – 141660 Lt turi būti mažinama pastabų nagrinėjimo metu padidintu 2011 m. pabaigoje piniginių lėšų likučiu 7466,50 Lt;

– įvertinus patikrinimo metu surinktus įrodymus ir atsižvelgus į Pareiškėjos pastabas, konstatuotina, kad patikrinimo metu nebuvo surinkta pakankamai įrodymų, leidžiančių konstatuoti, jog įgalioto asmens P. I. 121584 Lt terminuoto indėlio 2012-01-16 nuėmimas iš Pareiškėjos banko sąskaitos gryniaisiais yra Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. išlaidos. Įvertinus tai, patikrinimo metu pagal MAĮ 70 straipsnį nustatyta mokesčio bazė mažinama 60792 Lt (121584 Lt / 2).

– taip pat įvertinus patikrinimo metu atliktų skaičiavimų ir surinktų duomenų pakankamumą, konstatuotina, kad tikslinga atsižvelgti į Pareiškėjos pateiktą siūlymą, t. y. į išlaidas traukti visas faktiškai ne Lietuvoje patirtas vartojimo išlaidas per banko sąskaitą ir 50 proc. statistinių išlaidų (Lietuvoje) (2012 m. 22557 Lt (45115 Lt x 50 proc.)). T. y. patikrinimo metu nustatytos Pareiškėjos 2012 m. išlaidos mažinamos 11278,50 Lt (22557 Lt/2).

Įvertinusi byloje pateiktus įrodymus, Inspekcija sutiko su Kauno AVMI patikrinimo akto tvirtinimo metu padarytais perskaičiavimais.

Dėl Pareiškėjos skunde nurodytų argumentų, kad Kauno AVMI neįvertino to, kad ji ir sutuoktinis galėjo gauti pajamų, kurių nereikėjo deklaruoti ir nuo jų mokėti mokesčių (sutuoktiniai parduodami įvairius daiktus galėjo gauti bei gavo pajamų, kurios pagal GPMĮ nuostatas yra neapmokestinamos – 2011 ir 2012 m. po 8000 Lt, iš viso per dvejus metus 32000 Lt), Inspekcija pažymi, kad ginčo byloje nesant jokių objektyvių įrodymų, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo skunde nurodytas neapmokestinamąsias pajamas (pirminiuose mokesčių mokėtojų paaiškinimuose nebuvo užsiminta apie tokias neapmokestinamas pajamas, apie jas nebuvo žinoma patikrinimo metu, Pareiškėja nepateikė jokių dokumentų, įrodančių, kad gavo

šias pajamas), pareiga įrodyti pajamų gavimo faktą tenka mokesčių mokėtojai, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie gautas lėšas (jų šaltinius). Tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas teigia, jog jo atitinkamu laikotarpiu gautos pajamos yra neapmokestinamos GPM, jam ir tenka pareiga šią aplinkybę pagrįsti. Remiantis GPMĮ 5 straipsnio nuostatomis, GPM objektu yra visos fizinio asmens gautos pajamos, o mokėtojas savo argumentais siekia apmokestinimo išimties, t. y. iš esmės įrodinėja, kad gavo GPM neapmokestinamųjų pajamų. Atitinkamai, argumentą, kad yra pagrindas taikyti apmokestinimo išimtį, turi pagrįsti būtent tokia išimtimi (lengvata) siekiantis pasinaudoti mokesčių mokėtojas (Pareiškėja ir jos sutuoktinis).

Inspekcija akcentuoja, kad nėra jokio pagrindo vertinti, jog Pareiškėja su sutuoktiniu gavo skunde nurodytų neapmokestinamųjų pajamų ir šias gyventojų pajamas vertinti kaip neapmokestinamas neregistruoto turto pardavimo pajamas, nes įrodymų, suponuojančių tokią išvadą, patikrinimo medžiagoje nėra, o taip pat nepateikta ir su skundu. Vien tik skunde pateiktas teiginys, jog buvo gautos neapmokestinamosios pajamos, nėra vienareikšmis įrodymas, leidžiantis konstatuoti, jog iš tiesų tokios pajamos buvo gautos.

Inspekcija nurodo, jog Kauno AVMI, analizuodama Pareiškėjos nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartis, 2012-12-21 pirkimo-pardavimo sutartyje Nr. 1-5956, pagal kurią Pareiškėja asmeninės nuosavybės teise įsigijo gyvenamąjį namą, esantį (duomenys neskelbtini), rado įrašą apie 2012-06-15 pinigų dovanojimo sutartį. Paprašius pateikti šios sutarties kopiją, Pareiškėją atstovaujantis advokato padėjėjas 2017-04-25 elektroniniu paštu pateikė 2012-06-15 dovanojimo sutarties kopiją. Pagal pateiktą sutartį nustatyta, kad Pareiškėjos tėvai M. B. (gim. (duomenys neskelbtini) ir J. B. (gim. (duomenys neskelbtini) padovanojo Pareiškėjai 35000 Lt. Pareiškėja padovanotų 35000 Lt nedeklaravo 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje GPM308.

Siekdama nustatyti pinigų dovanojimo aplinkybes, H. ir J. B. finansines galimybes padovanoti 35000 Lt, Kauno AVMI atliko tėvų pajamų-išlaidų analizę, jų finansinių įsipareigojimų analizę. Pinigų dovanojimo metu (2012-06-15) tėvas M. B. buvo 67 m. amžiaus, J. B. buvo 73 m. amžiaus. M. B. darbinę veiklą baigė 2012 m. (2011 m. nedirbo), J. B. – 2005 m.

Kauno AVMI nustatė, kad iš viso H. ir J. B. šeima per 2008–2012 m. gavo pajamas: 2008 m. – 24849 Lt (16327+8522), 2009 m. – 29449 Lt (19585+9864), 2010 m. – 23848 Lt (15048+8800), 2011 m. – 18124 Lt (9324+8800), 2012 m. – 18931 Lt (10739+8192). Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos (tolia – VSDFV) duomenimis, M. B. nuo 2012-02-01, J. B. nuo 2012-03-01 pradėtos vykdyti išskaitos iš gaunamų pensijų: M. B. pagal antstolio C. J. 2012-01-16 patvarkymą dėl skolos išieškojimo Nr. S-489 (pagrindas Hipotekos skyriaus prie Kauno m. apylinkės teismo nutartis Nr. 02200913130-L/2009-12-23), kuriame nurodyta skola 68588,97 Lt ir 6,42 proc. palūkanų 3 eilės išieškotojui AB DNB bankui (išskaitos buvo vykdomos iki 2015-04-15), bei pagal antstolio T. H. kontoros 2012-02-14 patvarkymą dėl skolos išieškojimo Nr. 882, kuriame nurodyta skola 190,50 Lt; J. B. pagal antstolio C. J. 2012-01-31 patvarkymą dėl skolos išieškojimo Nr. S-1190 (pagrindas Hipotekos skyriaus prie Kauno m. apylinkės teismo nutartis Nr. 02200913130-L/2009-12-23), kuriame nurodyta skola 68588,97 Lt ir 6,42 proc. palūkanų 3 eilės išieškotojui AB DNB bankui (išskaitos buvo vykdomos iki 2015-04-15). M. B. nuo 2012-02-01 iki 2012-12-31 išskaityta 1993,83 Lt, vidutiniškai kas mėnesį po 181 Lt (1993,83 / 11). J. B. nuo 2012-03-01 iki 2012-12-31 išskaityta 2974,95 Lt, vidutiniškai kas mėnesį po 297 Lt (2974,95 / 10).

Antstolės C. F. pateiktos informacijos duomenimis (Inspekcijos registracijos Nr. K1-3396), iš M. B. buvo vykdomos išskaitos pagal 2010-01-26 Kauno m. 18-o notarų biuro išduotą vykdomąjį dokumentą Nr. 2-178/2010 skolos išieškotojo U. O. naudai. Išieškoma suma išieškotojui 7067 Lt. Vykdomoji byla užbaigta 2010-07 28. Taip pat pagal Kauno apylinkės teismo 2009-04-21 išduotą vykdomąjį dokumentą Nr. 2-3331-199/2008 buvo vykdomas išieškojimas iš M. B. AB "A1" naudai, išieškojimo suma išieškotojui – 2835 Lt. Vykdomoji byla užbaigta 2010-12-31. VMI duomenimis, iki šiol vykdomos išskaitos iš sutuoktinių pensijų pagal antstolio T. H. patvarkymus dėl skolų išieškojimo.

Sutuoktinių H. ir J. B. vartojimo išlaidos 2008–2012 m. apskaičiuotos, vadovaujantis Statistikos departamento teikiama informacija (didieji miestai): 2008 m. – 21439 Lt (893,3x2x12); 2009 m. – 17695 Lt (737,3x2x12); 2010 m. – 16822 Lt (700,9x2x12); 2011 m. – 17844 Lt (743,5x2x12); 2012 m. – 18602 Lt (775,10x2x12).

Kauno AVMI pažymėjo, kad H. ir J. B. gautų pajamų dydis artimas vartojimo išlaidų dydžiui. Dėl to jų gaunamų pajamų užtenka patenkinti tik minimalias pragyvenimo išlaidas ir sukaupti (susitaupyti) reikšmingas pinigų sumas nėra galimybių. Be to, M. B. ir jo sutuoktinė J. B. pradėdant 2008–2009 m. tapo nemokūs, nes įsiskolino įvairiems kreditoriams, iš jų gaunamų pajamų (pensijų, darbo užmokesčio) buvo vykdytos ir iki šiol vykdomos išskaitos skoloms padengti. Pareiškėja gautos dovanos nedeklaravo 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje GPM308 ir tik mokesčių administratoriui nustačius įrašą nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje apie tariamai gautą piniginę dovaną, ilgai delsusi, sutartį pateikė. M. B. ir jo sutuoktinė J. B. neatsakė į jiems raštu (2017-06-15 raštai Nr. (7.46-4.5.3) KD-997 ir KD-996) pateiktus klausimus apie sandorius su dukra C. U.. Lietuvos pašto duomenimis, raštai sutuoktiniams įteikti 2017-06-20.

Atsižvelgusi į nustatytas aplinkybes, Kauno AVMI padarė išvadą, kad M. B. ir jo sutuoktinė J. B. 2012-06-15 neturėjo finansinių galimybių padovanoti dukrai C. U. 35000 Lt. 2012-06-15 dovanojimo sutartis surašyta formaliai, joje nėra asmenų pinigų perdavimo ir pinigų gavimo patvirtinimo. Ši sutartis, kaip Pareiškėjos nuosavybės teisės pagrindas (dalis), (kitas nuosavybės teisės pagrindas nurodytas 2012-08-27 pirkimo-pardavimo sutartis Nr. 1-3546, kuria Pareiškėja pardavė nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbtini) paminėta 2012-12-21 pirkimo-pardavimo sutartyje Nr. 1-5956, pagal kurią Pareiškėja iš S. B. ir F. E. už 433000 Lt įsigijo žemės sklypą ir gyvenamąjį namą (duomenys neskelbtini). Kauno AVMI konstatavo, jog dovanojimo sutartis sudaryta formaliai siekiant pagrįsti Pareiškėjos nuosavybės teisę ir dirbtinai sukurti įsigyjamo nekilnojamojo turto pirkimo kainos pagrindimą. Šiuo pagrindu Kauno AVMI Pareiškėjos tariamai gautą piniginę dovaną 35000 Lt neįtraukė į sutuoktinių 2012 m. pajamų–išlaidų balansą.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde nurodytų argumentų, kad jos tėvai minėtą sumą galėjo sutaupyti iš ankstesnių laikotarpių, o vien tai, kad tėvai turėjo skolų, nepatvirtina fakto, kad jie neturėjo galimybių padovanoti savo dukrai piniginių lėšų. Inspekcija sprendime remiasi LVAT praktika bylose vertinant mokesčių mokėtojų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, LVAT 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016) ir nurodo, jog mokesčių administratorius atliko išsamų M. B. ir J. B. pajamų ir išlaidų tyrimą ir nustatė, kad pradėdant 2008–2009 m. sutuoktiniai tapo nemokūs, nes įsiskolino įvairiems kreditoriams (komunalinių paslaugų tiekėjams, bankams, fiziniams asmenims), iš jų gaunamų pajamų (pensijų, darbo užmokesčio) buvo antstolių vykdytos ir iki šiol vykdomos išskaitos skoloms padengti, kas reiškia, jog Pareiškėjos tėvai nebeturėjo jokių santaupų iš ankstesnių laikų. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija konstatuoja, kad Kauno AVMI padarė pagrįstą išvadą, jog dovanojimo sutartis sudaryta formaliai, siekiant pagrįsti Pareiškėjos įsigyjamo nekilnojamojo turto išlaidas, dėl ko pagrįstai tariamai gauta piniginė dovana 35000 Lt neįtraukta į sutuoktinių 2012 m. pajamų–išlaidų balansą.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja bendros jungtinės nuosavybės teise butą adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijo pagal 2010-12-16 rentos sutartį iš R. C.. Pareiškėja ir jos sutuoktinis įsipareigojo išlaikyti R. C. iki jos gyvos galvos, teikti materialiojo aprūpinimo, priežiūros, reikiamos pagalbos paslaugas, tame tarpe tinkamą aprūpinimą gyvenamąja patalpa, drabužiais ir kitokia apranga, patalyne, maitinimu, medicininiu aptarnavimu, medikamentais ir slaugos priemonėmis, asmens priežiūra ir slauga, įsipareigojo palaidoti rentos gavėją, apmokėti laidojimo išlaidas bei tinkamai prižiūrėti kapą. R. C. mirė 2013-02-12. Butas parduotas pagal 2013-06-05 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 1-3023 (nepraėjus 3 metams nuo įsigijimo) S. ir C. O. už 59000 Lt. Vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1 dalies nuostatomis, rentos mokėtojas – Pareiškėja ir A. O. iš buto pardavimo pajamų kaip jo įsigijimo

kainą gali atimti rentos gavėjui sumokėtą rentą ir kitas su buto pardavimu susijusias išlaidas, pagrįstas juridinę galią turinčiais dokumentais. Prie pateiktos metinės GPM deklaracijos Pareiškėja pateikė R. C. rentos išlaidų sąrašą su nurodyta iš viso 49327,05 Lt suma. Pateikti 2 besidubliuojantys laidojimo paslaugų dokumentai, kuriuose užsakovu nurodytas M. B. (Pareiškėjos tėvas) bei apyvartos žiniaraštis už paslaugas UAB "F1" už laikotarpį nuo 2013-01 iki 2016-09, tačiau pateiktų dokumentų sumos neatitiko deklaruotai rentos išlaidų sumai ir pagal pateiktus dokumentus nebuvo galimybės nustatyti faktišką Pareiškėjos šių išlaidų apmokėjimą. Patikrinimo metu mokesčių administratorius ne kartą nurodė pateikti rentos išlaidas pagrindžiančius dokumentus, tačiau Pareiškėja ir jos sutuoktinis papildomų dokumentų nepateikė. Atsižvelgusi į tai, Kauno AVMI patikrinimo metu konstatavo, jog Pareiškėjos deklaruotos 49730 Lt buto, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidos nepagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais ir dėl to nevertintinos kaip nekilnojamojo turto įsigijimo sąnaudos.

Inspekcijos tvirtinimu, iš Kauno AVMI 2017-12-11 sprendimo Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-458 matyti, jog vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, dalį išlaidų pagal Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktus prie 2013 m. pajamų deklaracijos dokumentus užskaitė, kaip patvirtinančius buto, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijimo ir pardavimo išlaidas, iš viso 2832,50 Lt (laidojimo paslaugos) bei 577,90 Lt notaro išlaidos. Kauno AVMI taip pat konstatavo, jog kitų juridinę galią turinčių dokumentų, galinčių patvirtinti buto įsigijimo ir pardavimo išlaidas, Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepateikė. Pareiškėja skunde nurodo, kad Kauno AVMI nesurinko netiesioginių įrodymų, kurie patvirtintų, jog sutuoktiniai realiai patyrė išlaidas, susijusias su butu adresu: (duomenys neskelbtini), todėl be jokio pagrindo patirtų buto įsigijimo ir išlaikymo išlaidų nepripažino kaip nekilnojamojo turto įsigijimo sąnaudų. Dėl šių Pareiškėjos argumentų Inspekcija pažymi, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, vadovaudamasis turinio viršenybės prieš formą principu, mokesčių turi apskaičiuoti pagal atitinkamo mokesčio įstatymo nuostatas, jeigu mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją suklydo, taip pat, jeigu mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą. Tokiu atveju mokesčiai apskaičiuojamas taikant tokias apmokestinimo taisyklės, kurios pagal mokesčio įstatymo tikslą ir prasmę taikytinos veiklos turiniui. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja pateikė metinę pajamų deklaraciją už 2013 m. ir joje iš buto, esančio (duomenys neskelbtini), pardavimo pajamų atėmė 49730 Lt to turto įsigijimo išlaidas, tačiau, pažeisdama MAĮ 19 str. 3 dalies reikalavimus, dalies šių išlaidų nepagrindė dokumentais, turinčiais visus Buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Esant tokiam įstatyminiam reglamentavimui, įrodyti, kad pateiktoje deklaracijoje nurodyta išlaidų suma yra teisinga, tenka mokesčių mokėtojui. Atsižvelgiant į tai, pasak Inspekcijos, nėra pagrindo atsižvelgti į minėtus Pareiškėjos skundo argumentus.

Inspekcija nurodo, jog nustatyta, kad pagal 2009-10-05 dovanojimo sutartį Nr. 1-6036 Pareiškėjos tėvai J. B. ir M. B. padovanojo Pareiškėjai 299/598 dalį žemės sklypo (šalių įvertintas 81000 Lt), gyvenamąjį namą, 1/2 dalį ūkinio pastato, 1/2 dalį garažo (gyvenamasis namas, 1/2 dalis ūkinio pastato ir 1/2 dalis garažo šalių įvertinta 194155 Lt) adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėjai iš viso padovanotas turtas šalių įvertintas 275155 Lt (81000+194155). Pareiškėja pagal 2012-08-22 mainų sutartį Nr. 1-3491 dalį, t. y. 1/2 garažo, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) už 500 Lt išmainė į kitą dalį, t. y. 1/2 ūkinio pastato, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini) iš O. S. už 500 Lt, mainai lygiaverčiai. Visas išvardytas turtas parduotas pagal 2012-08-27 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 1-3546 R. ir M. S. už 400000 Lt (turto atskirų objektų pardavimo vertė sutartyje neišskirta). Pareiškėja turto pardavimo pajamas 400000 Lt 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaravo kaip neapmokestinamąsias pajamas.

Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 28, 53 ir 54 punktų nuostatas Lietuvoje esančio nekilnojamojo turto pardavimo pajamos neapmokestinamos pajamų mokesčiu, kai jos yra gautos:

1) pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn nekilnojamąjį pagal prigimtį daiktą, jei jis iki pardavimo ar kitokio perleidimo išlaikytas nuosavybėje ne trumpiau nei 10 m. (iki 2011-01-01 įsigytam turtui – ne trumpiau nei 3 m., po 2011-01-01 įsigytam turtui – ne trumpiau nei 5 m.; nuo 2016-01-01 parduotam turtui taikoma ne trumpiau nei 10 m.).

Pareiškėjos nekilnojamasis turtas gautas dovanų 2009-10-05, dalis jo gautas mainais 2012-08-22, parduotas 2012-08-27, t. y. turtas parduotas nepraėjus 3 m. nuo įsigijimo (dovanojimo), mainais gautas turtas parduotas nepraėjus 5 m.

2) pardavus ar kitaip perleidus nuosavybėn gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame gyventojas 2 m. iki būsto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės teisės aktų nustatyta tvarka buvo deklaravęs gyvenamąją vietą;

Nustatyta, kad Pareiškėja iki minėto turto pardavimo adresu: (duomenys neskelbtini), deklaravo gyvenamąją vietą tik 1 m. ir 4 mėnesius.

3) pardavus gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), kuriame teisės aktų nustatyta tvarka gyventojas gyvenamoji vieta buvo deklaruota trumpiau nei 2 m., tačiau, gyventojas per vienerius metus gautas pajamas panaudoja kito gyvenamojo būsto, kuriame teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

Nustatyta, kad Pareiškėja tik jos vienos nuosavybės teise pagal 2012-12-21 pirkimo-pardavimo sutartį Nr. 1-5956 iš S. B. ir F. E. už 433000 Lt įsigijo žemės sklypą ir gyvenamąjį namą (71 % baigtumo, duomenys neskelbtini) (429765,39 Lt Pareiškėja sumokėjo mokėjimo pavedimu į pardavėjų sąskaitą 2012-12-21 ir 2012-12-21 sumokėjo pardavėjams 3234,61 Lt grynais pinigais). Šiuo adresu Pareiškėja gyvenamąją vietą deklaravo tik 2015-05-18 (iki tol, nuo 2012-11-16 iki 2015-05-18 deklaravo gyvenamąją vietą (duomenys neskelbtini), šis butas įsigytas 2005-09-26). Įsigytas gyvenamasis namas (duomenys neskelbtini), buvo 71% baigtumo, tačiau apie patirtas statybos išlaidas 2012–2013 m. Pareiškėja nepasisakė, jokių dokumentų, pagrindžiančių statybų išlaidas, nepateikė.

Siekdama nustatyti, ar gautos lėšos pardavus turtą (duomenys neskelbtini), buvo panaudotos kitam turtui – gyvenamajam namui (duomenys neskelbtini), įsigyti, Kauno AVMI atliko Pareiškėjos pinigų apyvartų bankų sąskaitose analizę nuo 2012-01-01 iki 2012-12-21 (gyvenamojo namo (duomenys neskelbtini), įsigijimo data). Nustatyta, kad už parduotą turtą adresu: (duomenys neskelbtini), pirkėjai Ž. ir S. I. 2012-10-11 į Pareiškėjos SEB banko sąskaitą mokėjimo pavedimu pervedė 380000 Lt (pirkimo-pardavimo sutartyje pažymėta, kad 20000 Lt pirkėjai sumokėjo grynais pinigais prieš pasirašant sutartį). Šios sąskaitos likutis 2012-12-21 pradžia tebuvo 1852 Lt. Nustatyta, kad maždaug po mėnesio – 2012-11-23 Pareiškėja iš šios sąskaitos iš gautų pinigų už parduotą turtą mokėjimo pavedimu pervedė 350000 Lt UAB "B1" avansą už prekę – dirvos pagerintoją. A. O. sąskaitose cirkuliuo mažavertės sumos. Už įsigytą gyvenamąjį namą (duomenys neskelbtini), Pareiškėja 429765,39 Lt sumokėjo 2012-12-21 mokėjimo pavedimu iš AB DNB banko sąskaitos, prieš tai (2012-12-21) į sąskaitą įnešdama 429770 Lt grynaisiais. Mokesčių administratorius ne kartą nurodė Pareiškėjai paaiškinti įneštų pinigų kilmę, tačiau Pareiškėja pinigų kilmės nepaaiškino. Kauno AVMI patikrinimo metu konstatavo, jog Pareiškėja, pardavusi turtą (duomenys neskelbtini), gautų lėšų nepanaudojo kitam būstui – gyvenamajam namui (duomenys neskelbtini), įsigyti.

Pareiškėja skunde nurodo, kad ji tinkamai pasinaudojo GPM 17 straipsnio nuostatomis ir per vienerius metus nuo gyvenamojo būsto pardavimo įsigijo kitą būstą, kuriame deklaravo gyvenamąją vietą. Pabrėžia, kad joks įstatymas nereikalauja, kad įsigytam kitam gyvenamajam būstui privalomai būtų naudojami faktiškai tie patys pinigai, kurie buvo gauti už parduotą būstą. Pareiškėja nurodo, jog įsigytame būste buvo ne tik deklaruota gyvenamoji vieta, bet ir buvo faktiškai gyvenama.

Inspekcija tvirtina, jog atsižvelgti į šiuos Pareiškėjos argumentus nėra pagrindo. Mokesčių administratorius atliko išsamų Pareiškėjos finansinių srautų vertinimą ir, vadovaudamasis GPMĮ 17 str. 1 d. 28 punkto nuostatomis, patikrinimo akte nustatė, kad Pareiškėjos gautos pajamos už 2012-08-27 parduotą žemės sklypą, gyvenamąjį namą su ūkiniu pastatu, adresu: (duomenys neskelbtini), nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Nekilnojamasis turtas parduotas nepraėjus 3 metams nuo įsigijimo (dovanojimo), nepraėjus 5 metams – taikoma pagal 2012-08-



22 mainų sutartį gautai mainais ½ ūkinio pastato. Pareiškėja iki minėto turto pardavimo adresu: (duomenys neskelbtini), deklaravo gyvenamąją vietą tik 1 m. ir 4 mėnesius, o įstatymo nuostatos reikalauja 2 paskutinius metus iki gyvenamojo būsto pardavimo deklaruoti jame gyvenamąją vietą. Turto pardavimo pajamos nebuvo panaudotos kito gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui (tuo laikotarpiu gyvenamąją vietą deklaravo bute (duomenys neskelbtini), kuris įsigytas 2005-09-26, nuo 2015-05-18 gyvenamąją vietą deklaravo (duomenys neskelbtini). Inspekcija pažymi, jog Kauno AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja, pardavusi turtą (duomenys neskelbtini), gautų lėšų nepanaudojo kitam būstui – gyvenamam namui (duomenys neskelbtini), įsigyti.

Atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentą, jog apskaičiuoti GPM delspinigiai sudaro daugiau nei pusę apskaičiuoto mokesčio sumos ir todėl turi būti sumažinti, Inspekcija cituoja GPMĮ 36 str. 2 dalies, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 95 str. 1 d. 1 punkto nuostatas ir tvirtina, jog MAĮ nėra numatyta galimybė neskaičiuoti delspinigių už laiku nesumokėtą mokestį. Todėl Pareiškėjai, teisės aktų nustatyta tvarka neatlikusiai mokestinių prievolių GPM srityje, pagrįstai buvo skaičiuojami delspinigiai. Iš byloje pateiktos GPM delspinigių apskaičiavimo lentelės, pasak Inspekcijos, matyti, kad Kauno AVMI teisingai Pareiškėjai už laikotarpį nuo 2012-05-02 iki 2017-10-09 apskaičiavo 4921,26 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija sprendime taip pat cituoja MAĮ 100 str. 1 dalyje, 141 str. 1 dalyje bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (2012-10-01 įsakymo Nr. VA-89 redakcija) patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių (toliau – Taisyklės) 7 punkte nustatytus pagrindus, kuriems esant mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies. Nurodo, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis nepateikė argumentų dėl atleidimo nuo mokesčių delspinigių taikant MAĮ 100–141 straipsnius.

Iš byloje pateikto 2017-10-09 patikrinimo akto Nr. (7.46)-FR0680-430, pasak Inspekcijos, matyti, jog Pareiškėjos patikrinimas buvo pradėtas 2016-06-29 ir baigtas 2017-10-09. Nustatyta, kad patikrinimas ne kartą buvo pratęstas dėl Pareiškėjai duotų mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti papildomus dokumentus ir paaiškinimus bei dėl priešpriešinės informacijos surinkimo apie sutuoktinių turėtus sandorius su kitais susijusiais asmenimis (patikrinimo akto 2 psl.) Kauno AVMI 2017-12-11 sprendime Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-458 pažymėjo, kad Pareiškėja patikrinimo metu su mokesčių administratoriumi bendravo vangiai, nenoriai, delsė arba visai ignoravo prašymus pateikti reikalaujamą informaciją ir dokumentus. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos nuomone, nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėjos kontrolės procedūra vyko ilgai ir, kad delspinigių apskaičiavimo laikotarpis neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Inspekcija pažymi, jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebima, jog mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti, ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-1086/2007). Įvertinusi ginčo metu nustatytas aplinkybes bei pateiktus dokumentus, Inspekcija sprendime konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju yra surinkta pakankamai duomenų, leidžiančių konstatuoti apie tinkamai ir objektyviai teisingai atliktas mokesčių administravimo procedūras, todėl taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų principų nėra pagrindo, taip pat nėra pagrindo sumažinti Pareiškėjai apskaičiuotų GPM delspinigių.

Pareiškėja 2018-04-18 skunde nurodo nesutinkanti su priimtu sprendimu ir jame išdėstytais argumentais, mananti, jog nagrinėjant pateiktą skundą nebuvo atsižvelgta į jame nurodytus argumentus, buvo atkartoti tik ankstesnio sprendimo argumentai, nurodoma, jog pateikti argumentai nevertinami, tačiau nenurodoma kokiais argumentais / įrodymais vadovaujantis jie yra atmetami.

Pareiškėja cituoja LVAT praktiką, kurioje akcentuota, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui. Toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Šiuo atveju, Pareiškėjos tvirtinimu, Inspekcijos skundžiamas sprendimas nebuvo pagrįstas objektyviais duomenimis. Kauno AVMI, atlikdama Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokesčių patikrinimą, konstatavo, jog 2012 m. jų išlaidos viršijo pajamas, o šiai išvadai pritarė Inspekcija, tačiau mokesčių administratorius neįvertino to, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis galėjo gauti pajamų, kurių nereikėjo deklaruoti ir nuo jų mokėti mokesčių. GPMĮ 17 str. 27 dalis numato, jog neapmokestinamos pajamos yra: ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamų, gautų pardavus ar kitaip perleidus nuosavybės šios dalies 28, 30, 53 ir 54 punktuose nenurodytą turtą, išskyrus netauriųjų metalų laužą, ir to turto įsigijimo kainos ir kitų šio įstatymo 19 straipsnyje nurodytų su šio turto pardavimu ar kitokiu perleidimu nuosavybės susijusių išlaidų skirtumas, neviršijantis 2500 Eur per mokesčių laikotarpį. Atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo atžvilgiu atlikto patikrinimo laikotarpį ir minėtas įstatymo normas, Pareiškėja ir jos sutuoktinis, parduodami įvairius daiktus, galėjo gauti bei gavo pajamų, nuo kurių nereikėjo mokėti mokesčių ir kurių nereikėjo deklaruoti: 2011 m. po 8000 Lt; 2012 m. po 8000 Lt; iš viso per abejus metus 32000 Lt.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, jog pirminiuose paaiškinimuose nebuvo užsiminta apie šių pajamų gavimą, tačiau Pareiškėja pažymi tai, kad jos ir sutuoktinio buvo klausama apie turimų / turėtų santaupų likučius ir nebuvo prašoma nurodyti, ar mokesčio patikrinimo laikotarpiu yra gavę neapmokestinamų pajamų.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, jog nebuvo pateiktas konkretus parduotas turtas ir iš kokių piniginių lėšų šaltinių buvo įsigytas, tačiau Pareiškėja akcentuoja tai, kad kiekvienais metais buvo pasiekta maksimali suma, kurią galima gauti už parduotus įvairius daiktus ir kurios nereikia deklaruoti. Pažymi tai, kad buvo parduodami įvairūs nebenešiojami rūbai, elektronikos prietaisai, kompiuteriai, telefonai ir pan., šie daiktai buvo įsigyti dar iki mokesčio patikrinimo laikotarpio pradžios. Pamini ir tai, kad jokiuose teisės aktuose nėra numatytas reikalavimas kaupti informaciją apie parduotus dėvėtus daiktus (neregistruojamus), juo labiau turėti pagrindimą, iš kokių piniginių lėšų jie buvo įsigyti. Dėl šios priežasties Inspekcijos reikalavimas pagrįsti gautas pajamas, kurių nereikia deklaruoti, Pareiškėjos tvirtinimu, yra teisiškai nepagrįstas.

Skunde pažymima ir tai, kad nei Pareiškėja, nei jos sutuoktinis nesivertė šia veikla komerciškai, tiesiog buvo siekiama nereikalingus daiktus parduoti asmenims, kuriems jų reikia, dėl šios priežasties bei žinodami GPMĮ suteikiamą teisę neapmokestinti tokių pajamų, jie šia teise ir pasinaudojo. Joks Lietuvoje galiojantis teisės aktas neįpareigoja asmeninį daiktą pardavusį asmenį tokį pardavimą fiksuoti kokiam nors buhalterinės apskaitos dokumente.

Skundžiamame sprendime Inspekcija pritarė šioms patikrinimo akte konstatuotoms aplinkybėms: „apibendrinus visas aukščiau nustatytas aplinkybes, vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis – mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, dovanojimo sutartis vertinama kritiškai ir C. U. tariamai gauta piniginė dovana 35000 Lt netraukiama į sutuoktinių 2012 m. pajamų–išlaidų balansą“. Su šiomis Inspekcijos išvadomis Pareiškėja nesutinka. Nurodo, kad Kauno AVMI pateikta dovanojimo sutartis atitiko visus įstatymų keliamus reikalavimus. Pažymi, jog jei mokesčių mokėtojas pagrindžia gautas pajamas įstatymų nustatytos formos sandoriais ar juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodyti, jog pajamų nebuvo, turi šias aplinkybes neigiantis mokesčių administratorius. Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 67 str. 1 dalį ir nurodo, jog šioje normoje įtvirtinta įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė taip pat grindžiama tuo, kad pajamas deklaruojantys subjektai yra fiziniai asmenys, kuriems (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai šie asmenys vykdo ūkinę veiklą) įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, nes neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, fiksuoti

piniginių srautų judėjimo, mokesčių mokėtojas turėtų itin ribotas galimybes įrodyti šias aplinkybes. Tačiau pateikti įrodymus apie realų pajamų gavimą turėtų tiek šias aplinkybes siekiantis įrodyti mokesčių mokėtojas, tiek jas siekiantis paneigti mokesčių administratorius.

Skunde akcentuojama tai, kad Kauno AVMI ir Inspekcija nenagrinėjo to, jog mokesčių mokėtojos tėvai galėjo sukaupti santaupas iš ankstesnių laikotarpių, kurias vėliau galėjo padovanoti. Dėl nepaaiškinamų priežasčių Kauno AVMI vertina H. ir J. B. gautas pajamas tik nuo 2008 m. ir neatsižvelgia į tai, kad jie buvo dirbantys asmenys, visą gyvenimą gavę atlyginimus, ko pasekoje galėjo sukaupti santaupų. Vien tai, kad H. ir J. B. turėjo skolų dar nepatvirtina fakto, jog jie neturėjo galimybių padovanoti savo dukrai piniginių lėšų.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, atitinkamai, Pareiškėjos sutuoktinio patikrinimo akto 11.8 punkte ir mokesčių mokėtojos patikrinimo akto 12.6 punkte turi būti perskaičiuota į biudžetą mokėtina GPM suma bei nuo jos apskaičiuota delspinigių suma įvertinus Pareiškėjos gautą dovaną iš tėvų – 35000 Lt.

Inspekcija, priimdama sprendimą, pritarė Kauno AVMI padarytoms išvadoms, kad automobilių *FORD C-MAX* ir *Toyota RAV4* pirkimo ir pardavimo sandorius realiai vykdė A. O., įformindavęs šiuos sandorius L. P. vardu, šie apsimestiniai sandoriai surašyti formaliai, neatitinka tikrovės ir surašyti siekiant A. O. išvengti mokestinių prievolių. Pareiškėja tvirtina, jog šios išvados yra nepagrįstos objektyviais duomenimis. Akcentuoja, jog patikrinimo metu pati L. P. nurodė, jog ji pati įsigijo automobilius ir juos pardavė. Mokesčių administratorius nepateikė jokių objektyvių duomenų, kurie paneigtų šiuos L. P. parodymus. Patikrinimo akte ir skundžiamame sprendime daromos tik prielaidos, nepagrįstos jokiais faktinėmis aplinkybėmis.

Pareiškėja tvirtina, jog negalima sutikti su skundžiamame sprendime padaryta išvada, kad C. U., pardavusi turtą (duomenys neskelbtini), gautų lėšų nepanaudojo kitam būstui – gyvenamam namui (duomenys neskelbtini), įsigyti. Cituoja GPMĮ 17 str. 1 d. 54 punktą ir nurodo, jog jame įtvirtinta lengvata taikoma atvejais, kai gyventojų gyvenamoji vieta, deklaruota teisės aktų nustatyta tvarka, buvo trumpesnė negu 2 metai, ir gautos pajamos per vienerius metus nuo tokio būsto pardavimo yra panaudojamos kito Europos ekonominės erdvės valstybėje esančio gyvenamojo būsto, kuriame gyventojas teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigijimui.

Pareiškėja pabrėžia, jog įstatymas jokių išimčių, kada nebūtų galima pasinaudoti minėta lengvata, nenumato, o Lietuvoje gyventojų gyvenamosios vietos deklaravimo tvarka nustatyta Gyvenamosios vietos deklaravimo įstatyme (toliau – GVDĮ). Europos ekonominės erdvės valstybėje deklaruota gyvenamoji vieta nustatoma pagal toje valstybėje galiojančius teisės aktus. Šiuo konkrečiu atveju visų įstatymo keliamų reikalavimų buvo laikomasi, t. y. nurodytuose nekilnojamojo turto objektuose buvo ne tik deklaruota gyvenama vieta, bet ir buvo faktiškai gyvenama.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog mokesčių administratoriaus vidiniuose teisės aktuose yra numatyta, jog mokesčių administratorius gali pareikalauti, kad gyventojas, pardavęs gyvenamąjį būstą (įskaitant priskirtą žemę), pateiktų deklaravimo duomenis patvirtinančius dokumentus, įskaitant dokumentus apie kitame gyvenamajame būste, kurio įsigijimui panaudotos parduoto gyvenamojo būsto (įskaitant priskirtą žemę) pajamos, deklaruotą gyvenamąją vietą, tačiau papildomų reikalavimų nėra pateikiama. Vien tai, kad kitas gyvenamasis būstas buvo įsigytas ne iš tos pačios banko sąskaitos, į kurią įkrito piniginės lėšos už parduotą butą, nepaneigia fakto, jog įstatymų normomis buvo pasinaudota tinkamai ir per vienerius metus nuo gyvenamojo būsto pardavimo buvo įsigytas kitas būstas, kuriame buvo deklaruota gyvenamoji vieta. Joks įstatymas nereikalauja, kad įsigyjamam kitam gyvenamajam būstui privalomai būtų naudojami faktiškai tie patys pinigai, kurie buvo gauti už parduotą būstą. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendime pateikiami argumentai dėl neaiškių piniginių lėšų panaudojimo gyvenamojo būsto įsigijimui neturėtų būti vertinami ir Pareiškėjai turi būti leista pasinaudoti GPMĮ normomis.

Dėl mokesčių administratoriaus konstatuotų išvadų, jog C. U. deklaruotos 49730 Lt buto, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijimo išlaidos nepagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais ir dėl to negali būti užskaitytos kaip nekilnojamojo turto įsigijimo sąnaudos,

Pareiškėja tvirtina, jog patikrinimo akte dėl nesuprantamų priežasčių buvo neužskaityti notariniai mokesčiai, tačiau skundžiamu sprendimu šie mokesčiai buvo užskaityti ir taip dalinai buvo ištaisyti klaidingi sprendimai. Pažymi tai, kad nors mokesčių mokėtoja su sutuoktiniu nepateikė konkrečių dokumentų, pagrindžiančių patirtas išlaidas, tačiau Kauno AVMI buvo pateiktas patirtų išlaidų sąrašas, kuris, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, turi būti pripažintas.

Skunde cituojamas mokesčių teisiniuose santykiuose taikomas turinio viršenybės prie formą principas (MAĮ 10 straipsnis), MAĮ 69 str. 2 dalis ir tvirtinama, jog šis principas taip pat garantuoja ir sąžiningo bei atsakingo (rūpestingo) mokesčio mokėtojo teises ir teisingumo lūkesčius, lemia ir apsaugo, kad ne mokesčių mokėtojų padarytos apskaitos klaidos ar veiklos neatitikimas formaliems mokesčių įstatymų reikalavimams, o tikras atitinkamo mokestinio santykio turinys apsprendžia mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių bei mokesčių įstatymuose numatytų teisių apimtį. Šio principo taikymas taip pat nepaneigia ir negali paneigti mokesčio mokėtojo teisės, esant keliems teisėtiems elgesio variantams, rinktis tą, kuris lemia mažesnes mokestines prievoles valstybei. Atsižvelgiant į pateiktą argumentaciją, pasak Pareiškėjos, Kauno AVMI patikrinimo metu galėjo surinkti ir netiesioginius įrodymus (pateikti paklausimus komunalines paslaugas teikiančioms įmonėms ir pan.), kurie patvirtintų, jog mokesčių mokėtoja ir jos sutuoktinis realiai patyrė išlaidas, susijusias su renta, tačiau Kauno AVMI to neatliko ir be jokio pagrindo patirtų rentos išlaidų neužskaitė kaip nekilnojamojo turto įsigijimo sąnaudų.

Pareiškėja skunde akcentuoja tai, kad nei Kauno AVMI, nei Inspekcija nesurinko objektyvių duomenų, kurie patvirtintų Pareiškėjos ir / ar jos sutuoktinio ryšius su S. S., kuris neva tai buvo fiktyviai įterptas į sandorių grandinę. Pabrėžia, jog mokestinio patikrinimo medžiagoje nėra jokių duomenų, kurie patvirtintų, jog būtent Pareiškėja ar jos sutuoktinis S. S. įtraukė į sandorių grandinę.

Pareiškėja akcentuoja ir tai, kad jai apskaičiuoti delspinigiai sudaro daugiau nei pusę papildomai apskaičiuotų mokėtinų mokesčių sumos. Pabrėžia tai, kad delspinigių paskirtis yra užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 95 str. 1 d. 1 punktas) ir paprastai jie skaičiuojami visada, kai yra tam įstatyme numatyti pagrindai. Tačiau mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu yra MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas, taip pat kitais atvejais, kai delspinigius iš fizinių asmenų išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 str. 1 d. 3 punktą (MAĮ 100 str. 1 dalis).

MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kad mokesčių administratoriaus, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis, bet protingumo ir teisingumo kriterijais. Šiuo konkrečiu atveju, Pareiškėjos tvirtinimu, taip pasielgta nebuvo, nes nebuvo atsižvelgta į susiklosčiusias aplinkybes bei buvo tik formaliai pritaikytos įstatymo normos.

Pareiškėja cituoja Konstitucinio Teismo jurisprudenciją aiškinant konstitucinius teisingumo, teisinės valstybės principus (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 1999-12-21, 2006-05-09 ir kt. nutarimai), LVAT praktiką, kurioje teismas yra pasisakęs, jog teismas, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011). Nurodo, jog mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Taigi delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų. Pažymima, kad delspinigių paskirtis yra ne bausti, o užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta,

Pareiškėjos tvirtinimu, yra akivaizdu tai, kad šiuo konkrečiu atveju apskaičiuotų delspinių suma yra aiškiai per didelė ir turi būti mažinama.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, MAĮ nuostatomis bei visuotinai pripažįstamais protingumo ir teisingumo principais, skunde prašoma tenkinti Pareiškėjos skundą ir panaikinti Inspekcijos 2018-03-29 sprendimą Nr. 68-44.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, nustatius, kad:

1. Pareiškėja kartu su sutuoktiniu A. O. (toliau – Pareiškėjas, abu sutuoktiniai – Pareiškėjai) yra pripažinta pajamų už parduotą žemės sklypą su statiniais, esanti (duomenys neskelbtini) (toliau – sodyba), gavėja. Inspekcija pasisakydama tiek dėl šios, tiek dėl kitų vykdytų ūkinių operacijų (kuriose pagal sandorių dokumentus dalyvavo A. V., S. S., H. S., E. H.), kurių faktiniu dalyviu pripažintas A. O., laikėsi pozicijos, kad buvo siekta mokestinės naudos, pasinaudojant fiziniiais asmenimis (kurie realiai automobilių, nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorių nevykdė), išvengti realiai gautų pajamų deklaravimo ir mokesčio nuo jų sumokėjimo, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą, dirbtinai padidinant turto įsigijimo kainą.

2. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 metais patirtos išlaidos viršijo Pareiškėjų juridinę galią turinčiais dokumentais ir pajamų šaltiniais pagrįstas pajamas.

3. Pareiškėja (taip pat jos sutuoktinis) pardavė pagal rentos sutartį įsigytą nekilnojamąjį turtą (neišlaikytą 3 metus), esantį (duomenys neskelbtini), pažeisdami GPMĮ 19 str. nuostatas, nepateikė dokumentų pagrindžiančių šio turto įsigijimo išlaidas (rentos gavėjui sumokėtą rentą) ir kitas su turto pardavimu susijusias išlaidas. Todėl apmokestinamosios pajamos Pareiškėjams apskaičiuotos, neįvertinus Pareiškėjos Kauno AVMI pateiktame rentos išlaidų sąraše nurodytų sumų, išskyrus Pareiškėjos tėvo M. B. vardu patirtas laidojimo išlaidas, taip pat notarines išlaidas.

4. Pareiškėja nepagrįstai pajamas, gautas pardavus nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), priskyrė neapmokestinamosioms pajamoms.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos priimtu sprendimu ir prašo jį naikinti visoje apimtyje, savo skunde išdėstydamas konkrečius motyvus dėl skundžiamo sprendimo. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovė palaikė skunde išdėstytą poziciją, papildomai paaiškindama, jog Kauno AVMI patikrinimo metu taikė Pareiškėjams nepalankią paskolų suteikimo / grąžinimo skaičiavimo metodiką. Prašė atleisti nuo delspinių mokėjimo, nes jų dydis sudaro daugiau kaip pusę papildomai apskaičiuotų sumų, siūlydama remtis LVAT 2011-10-10 nutarties Nr. A-556-2343/2011, Komisijos 2016-02-01 sprendimo Nr. S-28 (7-283/2015) nuostatomis, taip pat prašė sumažinti paskirtos baudos dydį, remdamasi LVAT 2012-04-12 nutartyje Nr. A-602-1217/2012 išdėstytais nuostatomis.

Komisija, įvertinusi tai, jog mokesčių administratoriaus procesiniuose dokumentuose išsamiai aptartos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės (šios aplinkybės aptartos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių nebekartoja, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakydama, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus.

**Dėl ½ dalies sodybos, esančios (duomenys neskelbtini), pardavimo pajamų priskyrimo Pareiškėjos apmokestinamosioms pajamoms ir apmokestinimo GPM.** Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius konstatavo, jog būtent A. O. ar abu Pareiškėjai buvo tikrieji pirkimo–pardavimo sandorių, kurie pagal sandorius pagrindžiančius dokumentus buvo įforminti fizinių asmenų: S. S., A. V., H. S., L. P., E. H. vardu, vykdytojai, todėl A. O. apmokestinamosiomis pajamomis už 2011 metus pripažintos 285424 Lt piniginės lėšos, tai yra: už butą, esantį (duomenys neskelbtini) (180000 Lt), už automobilį *Ford C-Max* (45000 Lt), už automobilį *Toyota Rav4* (60424 Lt), šio turto įsigijimo išlaidomis pripažinta 130040 Lt, atitinkamai: 100000 Lt už butą; 14502 Lt už *Ford C-Max*; 15538 Lt už *Toyota Rav4*; 2012 metų pajamomis pripažintos 355924 Lt lėšos, iš jų 123000 Lt (priskirta 1/2 dalis pajamų) už žemės

sklypą su statiniais (duomenys neskelbtini) (toliau – sodyba), 59000 Lt už automobilį *Peugeot 508*, 60424 Lt už automobilį *Lexus RX400H*, 72500 Lt už automobilį *Mercedes Benz* (duomenys neskelbtini), 41000 Lt už automobilį *Subaru Legacy*, pripažintos 144192 Lt išlaidos, atitinkamai: 48000 Lt, 23300 Lt, 27500 Lt, 33492 Lt, 11900 Lt. Pareiškėjai priskirta ½ dalis pajamų už sodybą.

Mokesčių administratorius sprenddamas, jog realiai šių sandorių dalyviu buvo A. O., o sodybos pirkimo–pardavimo atveju abu Pareiškėjai, įvykusias ūkines operacijas vertino vadovaudamasis MAĮ 69 str. nuostatomis. Tokias išvadas mokesčių administratorius padarė, atsižvelgdamas į:

1. patikrinimo metu apklaustų asmenų (A. V., H. S.) paaiškinimus apie tai, jog minėtieji asmenys nebuvo pirkimo–pardavimo sandorių dalyviai, turto neieškojo, nemokėjo pinigų už įsigyjamą turtą, negavo pajamų turtą pardavus, sandoriai jų vardu buvo tik įforminti paprašius A. O.;

2. paaiškinimus (E. H.), kad sandoriuose jis dalyvavo kaip tarpininkas, už tokių veiksmų atlikimą gaudamas sutartą atlygį (pavyzdžiui, 200 Lt);

3. aplinkybes, kad L. P., nors ir laikėsi pozicijos, kad pati sudarinėjo sandorius, padedant A. O., tačiau nieko konkretaus negalėjo paaiškinti apie vykdytų sandorių, įsigyto turto pobūdį, lėšas panaudotas automobiliams įsigyti ir pan.;

4. kontrolės veiksmų metu nustatytas aplinkybes apie sandoriuose dalyvavusių asmenų finansines galimybes sudaryti ginčo sandorius (nustatyta, kad ginčo sandoriuose dalyvavę asmenys neturėjo lėšų įsigyti automobilius, nekilnojamąjį turtą, nes jų pajamos buvo mažos, iš jų buvo vykdomos antstolių išskaitos), gyvenimo aplinkybes (grįžę iš kalinimo įstaigų, paieškomi dėl padarytų nusikalstamų veikų, vieniši, turintys sveikatos problemų);

5. aplinkybes, kad sandoriuose dalyvavę asmenys nėra pateikę metinių pajamų deklaracijų ar (ir) deklaravę gautų pajamų, nuo gautų pajamų sumokėję mokesčių;

6. informaciją, gautą iš užsienio mokesčių administratoriaus daugiašalio patikrinimo metu.

Pareiškėja skunde laikosi pozicijos, kad sprendimas šioje dalyje turi būti panaikintas visoje apimtyje, skunde pasisakydama dėl L. P. ir S. S. dalyvavimo sandoriuose, teigdama, jog pirmuoju atveju – L. P. patvirtino savo dalyvavimą sandoriuose, dėl S. S. nurodydama, kad mokesčių administratorius neįrodė, jog būtent Pareiškėjai įtraukė S. S. į ginčo sandorius.

Kadangi Pareiškėjai priskirta ½ sodybos pardavimo pajamų, todėl sprendime plačiau pasisakytina dėl Pareiškėjos apmokestinimo pagrįstumo. Pagal MAĮ 2 str. 17 dalį mokesčių mokėtoju yra asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį, o pagal GPMĮ 5 ir 8 str. mokesčių mokėtoju yra asmuo bet koku būdu gavęs pajamų, todėl kiekvienu atveju yra reikšminga nustatyti asmenį, kuriam atsiranda pareiga deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti GPM, ginčo atveju nuo turto pardavimo pajamų. Įvertinus ginčo byloje surinktą informaciją, konstatuotina, jog mokesčių administratorius pagrįstai pripažino, kad ginčo sandorių dalyviais ir pajamas gavusiais asmenimis šioje situacijoje buvo A. O. arba Pareiškėjai, o pirkimo–pardavimo sutartyse nurodyti fiziniai asmenys į sandorių grandines buvo įtraukti, siekiant mokestinės naudos – išvengti gautų pajamų deklaravimo ir mokesčio mokėjimo, taip pat padidinti turto įsigijimo kainą, sumažinant apmokestinamąsias pajamas. Komisijos vertinimu, minėtos Kauno AVMI išvados yra pagrįstos byloje surinktų įrodymų ir duomenų visuma. Ginčo sandoryje dalyvavusi A. V., kurią su A. O. sieja draugystės santykiai, savo pateiktame paaiškiniame Kauno AVMI paneigė dalyvavimą visuose jos vardu vykdytuose sandoriuose (taip pat ir sodybos pirkimo–pardavimo), nurodydama, kad juose dalyvavo paprašius A. O.; nurodydama, kad nesidomėjo įsigyjamu turtu, už jį pinigų nemokėjo ir pardavus pinigų negavo, pateikdama paaiškinimus dėl priežasčių, kurios tariamai sutrukdė A. O. pačiam sudaryti tokio pobūdžio sandorius (galimas interesų konfliktas su agentu). Paminėtina ir tai, jog kito sandorių grandinėje dalyvavusio S. S. galimybes įsigyti sodybą iš Pareiškėjo (kaip ir kitą turtą) paneigė ir Kauno AVMI surinkta informacija apie šio asmens pajamas ir išlaidas, iš kurios matyti, kad jis nedisponavo pakankamomis pajamomis turto įsigijimo išlaidoms patirti, nustatyta, jog, S. S. yra grįžęs iš įkalinimo įstaigos, jo pajamos yra labai nedidelės, nuolat vykdytos išskaitos pagal antstolių patvarkymus. Pasisakant dėl S. S. realaus dalyvavimo sandoriuose, pažymėtina, kad šio

asmens dalyvavimą mokesčių administratorius vertino trijose su Pareiškėju / Pareiškėja siejamose ūkinių operacijų grandinėse, kuriose realiu turto pardavėju yra pripažintas Pareiškėjas (sodybos pardavimo atveju – abu Pareiškėjai). Aptartų ūkinių operacijų eiga rodo, kad S. S. buvo pirminiu turto įgijėju: 2010-10-04 įsigyjant butą, esantį (duomenys neskelbtini), 2012-03-14 automobilį *Peugeot 508 (abiem atvejais naudos ir pajamų gavėju pripažintas A. O.)*, taip pat S. S. 2012-01-04 iš Pareiškėjos sutuoktinio įsigijo sodybą, esančią (duomenys neskelbtini). Šių objektų pardavimo sandoriai buvo įforminti po dienos (2012-03-14 ir 2012-03-15 (*Peugeot 508*)); 2012-01-04 ir 2012-01-05 (sodyba) arba po dviejų (2010-10-04 ir 2010-10-06 (butas, esantis (duomenys neskelbtini)). Iš S. S. ginčo objektus įsigijo: A. V. (automobilis ir sodyba) ir H. S. (butas), tai yra būtent tie asmenys, kurie paneigė savo realų dalyvavimą ginčo sandoriuose, paaiškindami, kad pirkimo–pardavimo sutartyse buvo nurodyti formaliai, paprašius A. O.. Komisijos vertinimu, vien tai, jog Kauno AVMI neturėjo galimybių apklausti S. S. (šis asmuo yra miręs 2013-09-26), nesudaro pagrindo šio asmens veiksmų vertinti kaip nesusijusių su Pareiškėjais, nes išvados apie dirbtinį šio asmens įterpimą į ginčo operacijų grandines padarytos, įvertinus tiek S. S. sudarytų paskesnių pardavimo sandorių, kurie, pasak jų dalyvių A. V. ir H. S. paaiškinimų, buvo sudaryti būtent *Pareiškėjos sutuoktinio prašymu ir lėšomis*, laiką (po dienos, kelių dienų), tiek A. V. ir H. S. paaiškinimus. Nors A. O. Kauno AVMI paaiškino, jog sodybą iš jo įsigijusį S. S. jis surado patalpinęs skelbimą internete, tačiau šios savo pozicijos tikrumo, kaip ir skunde išdėstomos pozicijos dėl S. S. savarankiškumo, nei A. O., nei Pareiškėja nepagrindė jokiais objektyviais įrodymais. Nustatyta, kad jau po dienos S. S. iš Pareiškėjos sutuoktinio įsigytą sodybą pardavė A. V., kuri nurodė, kad visuose sandoriuose dalyvavo formaliai, paprašius tam pačiam Pareiškėjui, tai yra nors formaliaja sodybos savininke tapo A. V., tačiau ji veikė būtent Pareiškėjo interesais (tai yra realiai turtas vėl atsidūrė to paties Pareiškėjo dispozicijoje), kas paneigia Pareiškėjų pozicijos pagrįstumą. Todėl įvertinus S. S. 2016-12-16 mokestinio tyrimo ataskaitoje Nr. FR0686-2431 surinktus duomenis apie šio asmens 2011–2013 metais gautas nedideles pajamas ir iš jų nuolat daromas išskaitas pagal įvairius antstolių patvarkymus; tai, jog šis asmuo 2010-03-02 buvo paleistas iš pataisos namų, vykdytų sandorių pobūdį: pirkimo–pardavimo sandoriai vyko po dienos, kelių dienų, tai yra sandoriuose dalyvaujantys asmenys buvo žinomi iš anksto, iš anksto buvo pasirūpinta turto įregistravimu naujojo savininko vardu ir pažymos sekančiam sandoriui gavimu; sandoriuose formaliai dalyvavusių A. V. ir H. S. paaiškinimus; tai, jog S. S. jokių veiksmų, susijusių su gautų pajamų deklaravimu neatliko, konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus pozicija, jog tikraisiais ginčo sandorio (sodybos pardavimo) dalyviais buvo Pareiškėjai, yra pagrįsta. Komisija, įvertinusi sprendime aptartas aplinkybes, atsižvelgdama į LVAT poziciją panašaus pobūdžio bylose (pavyzdžiui, 2012-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-165/2012, 2014-08-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1768/2014), kai yra konstatuojamas mokestinės naudos siekimas, nes vykdant veiklą, sandoriai „fiktyviai“ yra forminami per kitus asmenis, sukuriant formalias sąlygas mokestinėms prievolėms išvengti, sutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, kad aptarti fiziniai asmenys į vykdytų sandorių grandines buvo įterpti „dirbtinai“ siekiant sudaryti sąlygas Pareiškėjams nedeklaruoti iš kilnojamojo / nekilnojamojo turto pardavimo gautų pajamų (nes pagal įformintus dokumentus tokia „formali“ pareiga atsirasdavo, pavyzdžiui, A. V. ar kitiems asmenims) ar pasinaudojant šiais sandoriais padidinti turto įsigijimo kainą. Todėl naikinti Inspekcijos sprendimą šioje dalyje Komisija neturi pagrindo.

**Dėl Pareiškėjos (jos šeimos) pajamų ir išlaidų.** Iš ginčo byloje esančios medžiagos matyti, jog Kauno AVMI patikrinimo metu, įvertinusi surinktą ir Pareiškėjos pateiktą medžiagą bei informaciją, nustatė Pareiškėjos (jos šeimos) tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtą piniginių lėšų likutį. Įvertinusi Pareiškėjos (jos šeimos) patirtas išlaidas ir pajamas 2011–2013 metais, Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėjos (jos šeimos) išlaidos 2012 metais 283320 Lt viršijo pajamas, todėl Pareiškėjos (taip pat jos sutuoktinio) pajamas viršijanti išlaidų dalis buvo padalinta ir lygiomis dalimis priskirta Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui. Iš Pareiškėjos skunde išdėstytos pozicijos matyti, kad Pareiškėja neginčija Kauno AVMI nustatyto pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžia, nustatytą / pripažintų patirtų išlaidų ir gautų pajamų, išskyrus tai, jog mokesčių administratorius Pareiškėjos šeimos pajamų šaltiniu nepripažino Pareiškėjos

tėvų 2012 metais galimai jai dovanotų 35000 Lt, gautų neapmokestinamų pajamų už įvairaus nereikalingo turto pardavimą (po 8000 Lt gavo kiekvienas iš sutuoktinių 2011–2012 metais), kurios pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 27 p. nuostatas yra neapmokestinamos. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovė taip pat išdėstė papildomą motyvą, kad mokesčių administratorius netinkamai skaičiavo paskolintas / gražintas lėšas skirtingais mokesčiais laikotarpiais, tuo pablogindamas Pareiškėjų padėtį (2018-05-31 Komisijoje gautas Pareiškėjos atstovės raštas).

*Dėl Pareiškėjai tėvų dovanotų lėšų.* Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde dėstomų motyvų, susijusių su šio šaltinio realumu, paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog pareiga pagrįsti pajamų šaltinius tenka mokesčių mokėtojui (MAĮ 41 str.), todėl kontrolės veiksmus atliekančiam mokesčių administratoriaus pareigūnui, kaip ir ginčą nagrinėjančioms institucijoms neturi kilti abejonių dėl šaltinių realumo, tai yra būtina dviejų aplinkybių sutaptis: pajamų šaltinio realumas ir realus piniginių lėšų perdavimas konkrečiam mokesčių mokėtojui. Iš ginčo byloje Kauno AVMI 2017-10-09 patikrinimo akto Nr. (7.46)FR0680-430 (36–38 psl.) matyti, kad Kauno AVMI detalai ir visapusiškai ištyrė su šiuo pajamų šaltiniu susijusias aplinkybes ir konstatavo, kad šis šaltinis nėra realus. Pirma, pati Pareiškėja mokesčių administratoriui po tariamo dovanos gavimo nėra pateikusi jokios informacijos apie šį šaltinį, nes pateikdama metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2012 metus, ji nedeklaravo šių neapmokestinamųjų pajamų, nors pagal tuo metu galiojusio Nedeklaruojamų neapmokestinamųjų pajamų sąrašo nuostatas ji tai padaryti privalėjo (nebuvo pareigos deklaruoti tik mažesnių kaip 10000 Lt dovanų, gautų iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų ir senelių). Pareiškėjai jos nurodytu elektroninio pašto adresu 2016-07-20 ir 2016-10-17 buvo išsiųsti mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, 2016-10-04 – įvairūs klausimai (taip pat klausimai ir apie gautas dovanas), prašant pateikti rašytines dovanojimo sutartis. Paminėtina, kad jokia gautas dovanas pagrindžianti informacija Kauno AVMI nebuvo pateikta, nepaisant to, kad Pareiškėjai buvo siųsti priminimai atsakyti į klausimus. Atkreiptinas dėmesys, kad ginčo byloje esanti 2012-06-15 dovanojimo sutartis buvo pateikta tik po 2017-04-05 mokesčių administratoriaus užklausoje nurodytos informacijos, kad dovanojimo sutartis yra paminėta 2012-12-21 pirkimo pardavimo sutartyje (šia sutartimi Pareiškėja įsigijo turtą asmeninės nuosavybės teise). Antra, atlikęs Pareiškėjos tėvų M. B. ir B. R. 2008–2012 metais gautų pajamų ir išlaidų analizę, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos tėvai neturėjo galimybių sukaupti dovanojamų lėšų, nes šių asmenų gautos pajamos artimos vartojimo išlaidų dydžiui; nuo 2008 metų šie asmenys turėjo įsiskolinimų įvairiems kreditoriams ir iš jų gautų pajamų buvo vykdomos išskaitos skoloms padengti; patys Pareiškėjos tėvai mokesčių administratoriui jokios informacijos neteikė, nepaisant to, kad dokumentai dėl informacijos pateikimo šiems asmenims buvo įteikti. Pažymėtina ir tai, jog nors Pareiškėja teigia, kad asmenų įsiskolinimai nepaneigia aplinkybių dėl realiai suteiktos dovanos, tačiau LVAT praktikoje (pavyzdžiui, 2018-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-593/556/2018) tai, kad „asmenys, skolinę / dovanoję ar kitaip neva perleidę pareiškėjams pinigines lėšas patys buvo finansiškai apsinkintoje padėtyje arba tokioje finansinėje padėtyje, kuri eliminavo galimybę perduoti dalį savų turimų pinigų“ vertinama kaip viena iš aplinkybių paneigiančių dovanojamų ar kitokių būdu perleidžiamų lėšų realumą. Trečia, ginčo byloje nėra pateikta jokių objektyvių įrodymų, kurie pagrįstų aptartų lėšų perdavimą Pareiškėjai, nors LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Aptartų aplinkybių visuma pagrindžia Kauno AVMI poziciją, kad šis pajamų šaltinis yra formalus ir lėšos realiai Pareiškėjai nebuvo perduotos. Nors skunde laikomasi pozicijos, kad Pareiškėjos tėvai galimai turėjo iki 2008 m. sukauptų lėšų, tačiau šios savo pozicijos Pareiškėja nepagrindžia jokiais įrodymais, kaip tai numato MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintos įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės, nes teismų praktika pasisakydama dėl MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintos pareigos – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, kad „kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir



jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojai 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 adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, tokios pat pozicijos dėl įrodinėjimo pareigos LVAT laikėsi ir 2010-10-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2011-12-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-912/2011).

*Dėl kito turto pardavimo pajamų.* Nors Pareiškėja laikosi pozicijos, kad kartu su sutuoktiniu yra gavę kito turto pardavimo pajamų, kurių pagal gaunamų pajamų dydį nereikėjo deklaruoti, tačiau realaus pajamų gavimo nepagrindė jokiais objektyviais įrodymais, todėl pozicija dėl papildomų nedeclaruotinių pajamų gavimo vertintina kaip gynybinė, siekiant formaliai pasinaudoti atitinkamomis įstatymo nuostatomis, nepagrindžiant realaus papildomų lėšų gavimo. Atsižvelgiant į tai, Komisija sutinka su Inspekcijos išvadomis dėl šių, tariamai gautų pajamų vertinimo ir laikosi pozicijos, kad vien ta aplinkybė, jog Pareiškėja paaiškinimuose nurodė, kad į jos sąskaitą 2011 metais pervestos 2079 Lt lėšos iš fizinių asmenų yra už parduotus nenešiojamus rūbus ir šias į Pareiškėjos sąskaitą gautas lėšas Kauno AVMI pripažino neapmokestinamomis pajamomis pagal tuo metu galiojusio GPMĮ 17 str. 1 d. 27 punkto nuostatas, nepagrindžia, jog 2011–2012 metais Pareiškėja su sutuoktiniu yra gavę po 8000 Lt neapmokestinamų kito turto pardavimo pajamų kiekvienas. Toks šios rūšies pajamų iki 8000 Lt neapmokestinimo reglamentavimas neįtvirtina tokių pajamų gavimo prezumpcijos ir neatleidžia mokesčio mokėtojo nuo pareigos pagrįsti realų šių pajamų gavimą, todėl Inspekcijos pozicija pripažintina pagrįsta.

Pasisakant dėl posėdyje išdėstytos pozicijos, susijusios su paskolų suteikimu / grąžinimu, konstatuotina, kad nurodomos aplinkybės nesudaro pagrindo pripažinti, jog šios pajamos (atitinkamu laikotarpiu gautas paskolų grąžinimas) ir išlaidos (atitinkamu laikotarpiu suteiktos paskolos) Pareiškėjams buvo skaičiuotos nepalankiai. Kaip jau ne kartą paminėta LVAT praktikoje, taikant MAĮ 70 str. nuostatas, yra galimi atitinkami netikslumai, nes mokesčių administratorius turi galimybę remtis ne tiksliais, o tik tikėtiniais duomenimis, be to, šis mokesčio bazės ir mokesčių prievolių apskaičiavimo būdo taikymas yra nulemtas paties mokesčių mokėtojo pažeidimų pobūdžio. Ginčo atveju nustatyta, jog nors Pareiškėjai paaiškinimuose (Kauno AVMI atsakymai gauti 2017-03-27, reg. Nr. KDI-171) nurodė, kad tam tikrais atvejais į Pareiškėjos (Pareiškėjo) sąskaitą gautos lėšos yra laikytinos paskolų grąžinimu: 2011 metais pavedimu gauta 1185 Lt iš antstolės už O. P. (Pareiškėjui), 2012 metais – 1355,42 Lt iš R. C., 1190 Lt iš A. C. (Pareiškėjai), tačiau Pareiškėjai Kauno AVMI nepateikė informacijos ir dokumentų, pagrindžiančių suteiktų paskolų dydį, suteikimo laiką. Todėl Kauno AVMI laikė, kad O. P. 2011 metais grąžinta paskola buvo suteikta ne tikrintinu laikotarpiu, o kitos paskolos suteiktos ir grąžintos tais pačiais 2012 metais. Nors laikomasi pozicijos, kad Pareiškėjų padėtis buvo pabloginta, tačiau iš atliktų skaičiavimų tokios išvados daryti nėra pagrindo. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius pagrįstai vertino, kad O. P. paskola buvo suteikta ne 2011 metais, o ankstesniu, nenustatytu laikotarpiu, nes iš ginčo byloje pateikto A. O. sąskaitos DNB banke išrašo matyti, kad minėtos lėšos jam pradėtos pervadinėti jau 2011 m. vasario mėnesį. Kadangi nustatyta, kad 2011 metais buvo grąžintos 1185 Lt paskolos lėšos, duomenų apie didesnę grąžintą paskolos sumą A. O. nepateikė, todėl Kauno AVMI neturėjo pagrindo jo pajamomis pripažinti kokios nors kitos sumos. Tuo tarpu paskolos išlaidos nebuvo vertintos. Tokiu būdu grąžintomis 1185 Lt lėšomis buvo *padidintas* Pareiškėjos šeimos piniginių lėšų likutis (nors šiuo laikotarpiu Pareiškėjų išlaidos neviršijo pajamų), kuris buvo perkeltas į 2012 metus ir panaudotas šio mokesčio laikotarpio išlaidoms pagrįsti. Kitu laikotarpiu, Pareiškėjams nepateikus jokios tikslios informacijos apie paskolų suteikimą (nors būtent mokesčių mokėtojai tenka pareiga pagrįsti į asmenines sąskaitas įplaukusių lėšų pobūdį ir kilmę), į Pareiškėjos sąskaitą gautos lėšos nebuvo vertintos kaip kitos į sąskaitą gautos lėšos, o, vadovaujantis mokesčių mokėtojų paaiškinimais, buvo pripažintos fizinių asmenų grąžintomis Pareiškėjos suteiktos paskolos lėšomis, tačiau tokio pat dydžio lėšos pripažintos patirtomis paskolų

suteikimo išlaidomis, taigi situacija mokesčine prasme įvertinta neutraliai. Todėl Pareiškėjo atstovės nurodytos aplinkybės, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojai nepateikė tikslių duomenų apie paskolų suteikimą, jų dydį, o mokesčių administratorius neturėjo galimybės remtis tiksliais duomenimis, nesudaro pagrindo pripažinti atliktų skaičiavimų kaip neatitinkančių MAĮ 70 str. taikymui keliamų protingumo / teisingumo kriterijų.

**Dėl rentos išlaidų.** Nustatyta, kad Pareiškėja 2013-06-05 pardavė bendrosios jungtinės nuosavybės teise valdytą butą, esantį (duomenys neskelbtini) (turtas įsigytas pagal 2010-12-16 rentos sutartį iš R. C.), tai yra turtas parduotas neišlaikius 3 metus. Pagal sudarytą rentos sutartį Pareiškėja įsipareigojo išlaikyti rentos gavėją iki jo gyvos galvos, teikti materialiojo aprūpinimo, priežiūros, reikiamos pagalbos paslaugas, tame tarpe tinkamą aprūpinimą gyvenamąja patalpa, drabužiais ir kitokia apranga, patalyne, maitinimu, medicininio aptarnavimo, medikamentais ir slaugos priemonėmis, asmens priežiūra ir slauga, įsipareigojo palaidoti rentos gavėją, apmokėti laidojimo išlaidas bei tinkamai prižiūrėti kapą. Ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėja pateikusi metinę pajamų deklaraciją, deklaravo 59000 Lt turto pardavimo pajamas ir 49730 Lt to turto įsigijimo išlaidas, tačiau, pažeisdama GPMĮ 19 str. 3 dalies reikalavimus, dalies šių išlaidų nepagrindė dokumentais, turinčiais visus Buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Nustatyta, kad turto įsigijimo kainai pagrįsti Pareiškėja prie pateiktos metinės GPM deklaracijos pateikė R. C. rentos išlaidų sąrašą su nurodyta iš viso 49327,05 Lt suma, pateikti 2 besidubliuojantys laidojimo paslaugų dokumentai, kuriuose užsakovu nurodytas M. B. (C. U. tėvas) bei apyvartos žiniaraštis už paslaugas UAB "F1" už laikotarpį nuo 2013-01 iki 2016-09, tačiau pateiktų dokumentų sumos neatitiko deklaruotai rentos išlaidų sumai ir pagal pateiktus dokumentus nebuvo galimybės nustatyti faktišką C. U. šių išlaidų apmokėjimą. Patikrinimo metu mokesčių administratorius ne kartą nurodė Pareiškėjams pateikti rentos išlaidas pagrindžiančius dokumentus, tačiau Pareiškėjai papildomų dokumentų nepateikė. Pasisakydama dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo šioje dalyje, Komisija pažymi, kad GPMĮ 19 straipsnis reglamentuoja parduoto ar kitaip perleisto nuosavybėn ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto įsigijimo kainą ir su to turto ar daikto pardavimu ar kitokiu perleidimu susijusias išlaidas. Pagal šio straipsnio nuostatas mokesčių mokėtojas iš apmokestinamųjų pajamų gali atimti turto įsigijimo kainą (pasigaminimo, rekonstravimo išlaidas) ir su turto pardavimu (kitokiu perleidimu) susijusias išlaidas, jei egzistuoja dvi esminės sąlygos: 1) tokio pobūdžio sumos (išlaidos) realiai buvo patirtos, 2) jas mokesčių mokėtojas gali pagrįsti atitinkamais tai patvirtinančiais dokumentais. Netenkinus bent vienos iš šių sąlygų, mokesčių mokėtojas netenka teisės iš apmokestinamųjų pajamų atimti tokio pobūdžio sumų (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1752/2010, LVAT 2012-03-23 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1280/2012). Atsižvelgiant į tai, jog GPMĮ nuostatos, reglamentuojančios išlaidų pripažinimą, yra priskirtinos viešosios teisės normoms, taip pat ir LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad pareiga pagrįsti išlaidas yra nustatyta būtent mokesčių mokėtojui, siekiančiam savo apmokestinamąsias pajamas sumažinti realiai patirtomis išlaidomis (2018-03-27 nutartis adm. byloje Nr. A-238-438/2018; 2018-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-783-575/2018), mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino rentos išlaidomis Pareiškėjos skaičiavimuose nurodytų sumų, nes jos nepagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodančiais realias išlaidas, išskyrus 2832,50 Lt (laidojimo išlaidas, kurias pagal pateiktus dokumentus patyrė Pareiškėjos tėvas M. B.) bei 577,90 Lt notaro išlaidas. Pareiškėja skunde dėsto poziciją, kad išlaidas mokesčių administratorius turėjo apskaičiuoti netiesiogiai, taip pat taikyti turinio viršenybės prieš formą principą išlaidoms pripažinti. Pasisakydama dėl šių motyvų pagrįstumo, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad ginčo atveju, esant GPMĮ įtvirtintoms patirtų išlaidų pripažinimo taisyklėms, mokesčių administratorius neturi pagrindo netiesiogiai nustatinėti galimai mokesčių mokėtojų patirtų išlaidų, nes mokėtojui nustatyta pareiga pagrįsti *realiai patirtų išlaidų dydį*, tai yra neturi kilti abejonių dėl išlaidų realumo. Paminėtina, kad dėl galimybės tokiu atveju taikyti turinio viršenybės prieš formą principą yra pasisakęs ir LVAT 2018-04-11 nutartyje adm. byloje Nr. A-783-575/2018, laikydamasis pozicijos, kad šio principo taikymas tokiu atveju nebūtų pagrįstas, nes jis turi būti taikomas tik kartu su kitais mokesčiniuose

santykiuose taikomais principais bei mokesčių įstatymų reikalavimais; teismo vertinimu, šis principas negali paneigti mokesčių mokėtojo pareigos pagal GPMĮ 19 straipsnio 3 dalį turėti tinkamus buhalterinės apskaitos dokumentus.

**Dėl pajamų, gautų pardavus nekilnojamąjį turtą, esantį** (duomenys neskelbtini) **apmokestinimo.** Nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2012-08-27 pirkimo–pardavimo sutartį už 400000 Lt pardavė nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini) (299/598 žemės sklypo dalis, gyvenamąjį namą, ūkinį pastatą. Pareiškėja 1/2 dalį ūkinio pastato, namą ir sklypo dalį gavo dovanų iš tėvų pagal 2009-10-05 dovanojimo sutartį, 1/2 dalis ūkinio pastato buvo įsigyta pagal 2012-08-22 mainų sutartį. Pareiškėja 400000 Lt turto pardavimo pajamas 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaravo kaip neapmokestinamąsias pajamas. Mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad Pareiškėjos gautos turto pardavimo pajamos neatitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 28, 53 ir 54 punktuose nustatytų nekilnojamojo turto pardavimo lengvatų taikymo sąlygų. Pareiškėjos nekilnojamasis turtas gautas dovanų 2009-10-05, dalis jo gauta mainais 2012-08-22, parduotas 2012-08-27, t. y. turtas parduotas nepaėjęs 3 m. nuo įsigijimo (dovanojimo), mainais gautas turtas parduotas nepaėjęs 5 m. (neatitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 28 p. sąlygų); Pareiškėja iki minėto turto pardavimo adresu: (duomenys neskelbtini), deklaravo gyvenamąją vietą 1 m. ir 4 mėnesius (neatitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 53 p. sąlygų). Pareiškėja laikosi pozicijos, kad ji atitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 54 p. sąlygas, nes pardavusi nekilnojamąjį turtą, kuriame teisės aktų nustatyta tvarka gyventojų gyvenamoji vieta buvo deklaruota trumpiau nei 2 m., ji per vienerius metus lėšas panaudojo gyvenamajam būstui, kuriame teisės aktų nustatyta tvarka deklaruoja gyvenamąją vietą, įsigyti. Pareiškėja laiko nepagrįstomis Kauno AVMI išvadas, kad gautos lėšos nebuvo panaudotos būstui įsigyti, nes nėra reikalavimo, kad už naująjį būstą būtų apmokėta iš tos pačios sąskaitos tomis pačiomis lėšomis. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovė palaikė skundo reikalavimus, papildomai paaiškindama, kad deklaravimo veiksmai naujajame būste nebuvo atlikti, nes jis buvo nebaigtas.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos galimybės pasinaudoti GPMĮ nustatyto gyvenamojo būsto pardavimo pajamų neapmokestinimu, Komisija pažymi, kad teismų praktikoje laikomasi nuoseklios pozicijos dėl mokesčių lengvatų taikymo, pavyzdžiui, LVAT 2016-06-30 nutartyje Nr. A-3536-442/2016, pasisakydamas dėl galimybės pasinaudoti GPMĮ 17 str. numatytų tam tikrų pajamų neapmokestinimu, nurodė, kad „įstatymų nuostatos, nustatančios mokesčines lengvatas, negali būti aiškinamos plečiamai. Mokesstinė lengvata gali būti taikoma tik tuo atveju, jeigu yra pateikiami įrodymai, neginčijamai patvirtinantys sąlygų, kurioms esant gali būti taikoma mokesstinė lengvata, buvimą“. Pagrįsti šias aplinkybes pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui. Iš ginčo situacijos matyti, kad Pareiškėja nuosavybės teise pagal 2012-12-21 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 1-5956 už 433000 Lt įsigijo žemės sklypą ir gyvenamąjį namą (71 % baigtumo) (duomenys neskelbtini) (429765,39 Lt Pareiškėja sumokėjo mokėjimo pavedimu į pardavėjų sąskaitą 2012-12-21 ir 2012-12-21 sumokėjo pardavėjams 3234,61 Lt gryniais pinigais). Tačiau nors gyvenamosios paskirties nekilnojamasis turtas buvo įsigytas 2012 m. gruodžio mėn., tai yra per metus nuo ankstesnio turto pardavimo, tačiau gyvenamoji vieta šiame būste per vienerius metus deklaruota nebuvo, Pareiškėja gyvenamąją vietą (duomenys neskelbtini), deklaravo 2015-05-18, o laikotarpiu nuo 2012-11-16 iki 2015-05-18 deklaravo gyvenamąją vietą (duomenys neskelbtini), šis butas įsigytas 2005-09-26. Paminėtina ir tai, jog Kauno AVMI įvertino aplinkybes dėl piniginių lėšų panaudojimo ir nustatė, kad lėšos, gautos už nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini), nebuvo panaudotos gyvenamajam būstui įsigyti, nes didžioji dalis lėšų iš Pareiškėjos atsiskaitomosios sąskaitos 2012-11-23 buvo pervesta UAB „Z1“ už dirvos pagerintoją. Kauno AVMI nustatė, kad lėšas nekilnojamajam turtui, esančiam (duomenys neskelbtini), įsigyti Pareiškėja įnešė į savo banko sąskaitą, tačiau įneštų piniginių lėšų kilmės mokesčių administratoriui neatskleidė. Todėl, įvertinus aplinkybes, susijusias su gyvenamosios vietos deklaravimu įsigytame būste *ne per GPMĮ nustatytą nekilnojamojo turto įsigijimo 1 metų terminą, nustatytas lėšų už parduotą nekilnojamąjį turtą*, (duomenys neskelbtini), *naudojimo aplinkybes*, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjos turto pardavimo pajamos neatitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 54 p. nustatytų neapmokestinimo sąlygų. Akcentuotina ir tai, kad faktinės aplinkybės rodo, kad pardavusi

nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbtini), Pareiškėja turėjo gyvenamosios paskirties butą, kuriame ir deklaravo gyvenamąją vietą; posėdžio Komisijos metu nebuvo pagrįsta pozicija dėl galimų kliūčių ar negalėjimo registruoti gyvenamąją vietą name, kuris yra įregistruotas kaip nekilnojamojo turto objektas, tačiau nėra iki galo pabaigtas, todėl turto, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijimas, negali būti vertinamas kaip aplinkybė, pagrindžianti GPMĮ 17 str. 1 d. 54 punkto nuostatų taikymą pajamoms, gautoms pardavus nekilnojamąjį turtą, esantį (duomenys neskelbtini).

**Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo ir paskirtos baudos sumažinimo.**

*Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo.* Pareiškėja skunde ir jos atstovė posėdžio Komisijoje metu laikosi pozicijos, kad mokestinis patikrinimas jos atžvilgiu truko per ilgą laiką, delspinigiai sudaro daugiau kaip pusę papildomai apskaičiuotų mokėtinų sumų, prašoma remtis LVAT praktika dėl atleidimo nuo ekonominių sankcijų, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, papildomai darant analogijas tarp Pareiškėjos ginčo bylos ir LVAT 2011-10-10 nutartyje Nr. A-556-2343/2011 ir Komisijos 2016-02-01 sprendime Nr. S-28 esančių situacijų (pirmuoju atveju akcentuojant, kad Pareiškėjos atžvilgiu delspinigiai skaičiuoti ilgesnį nei LVAT nutartyje laiką, antruoju atveju, kad mokestinis patikrinimas truko daugiau kaip pusantrų metų). Pasisakant dėl Pareiškėjos prašymo pagrįstumo, Komisija laikosi pozicijos, kad jis negali būti tenkinamas. Pareiškėjos atleidimui nuo delspinigių mokėjimo nesudaro pagrindo ir Pareiškėjos atstovės paaiškinime daromos nuorodos į atitinkamus LVAT ir Komisijos sprendimus, siekiant pagrįsti nurodytų sprendimų ir ginčo bylos atitinkamų aplinkybių panašumus. Nes nurodytais sprendimais yra išspręsti konkretūs mokestiniai ginčai, įvertinus tų ginčų faktines aplinkybes, o nesuformuotos atitinkamos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo bei teisingumo kriterijais, taisyklės. MAĮ įtvirtina nuostatas, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, remdamiesi MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, turi teisę apskaičiuoti / perskaiciuoti mokesčius už einamuosius ir penkerius praėjusius metus, tai yra, esant tokiam MAĮ įtvirtintam reglamentavimui, mokesčių mokėtojui yra žinoma, kad nustatytą terminą mokesčių administratorius galės tikrinti jo mokestinių prievolių teisingumą ir už netinkamą jų vykdymą taikyti sankcijas, o po patikrinimo akto tvirtinimo nesumokėjus mokesčių, vykstant mokestiniam ginčui, delspinigiai bus skaičiuojami ir šį laiką. Todėl jeigu mokesčių administratorius kontrolės veiksmus pradeda ir atlieka jam MAĮ suteiktose ribose, pats mokestinio patikrinimo pradėjimo momentas negali būti vertinamas kaip aplinkybė, kuria gali būti grindžiamas galimai per ilgas delspinigių skaičiavimas. Iš bylos matyti, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2016-06-29, vykdant pavedimą tikrinti Nr. (13.2)-FR0773-1840, buvo tikrinti 2011–2013 metai, patikrinimas baigtas 2017-10-09 surašant patikrinimo aktą, tai yra patikrinimas truko 1 metus ir nepilnus 4 mėnesius. Sutiktina, kad mokesčių administratorius turi kaip įmanoma mažiau trukdyti mokesčių mokėtoją ir administravimo, kontrolės veiksmus atlikti per kaip įmanoma trumpesnę (protingą) laiką. Tačiau kadangi nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai neriboja mokestinio tikrinimo trukmės (išskyrus, kai tikrinimas atliekamas pas mokėtoją), o numato tik rekomenduojamus tikrinimo atlikimo terminus, tai, ar mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai truko protingą laiką sprendina kiekvienu konkrečiu atveju, nes tai priklauso nuo tikrinimo apimties, mokėtojo veiklos pobūdžio, to, ar mokėtojas bendradarbiauja, operatyviai teikia dokumentus, informaciją ir pan. Kaip jau ne kartą yra akcentuota mokestinių ginčų bylose, mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti, o mokesčių administratoriaus veiklos pagrindinė funkcija yra užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, kuriai įgyvendinti mokesčių administratorius turi imtis visų jam teisės aktų suteiktų priemonių. Nors Pareiškėja galimą savo atleidimą nuo delspinigių mokėjimo sieja su delspinigių dydžiu bei patikrinimo trukme, tačiau Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai *didelės delspinigių sumos savaimė nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių* (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013), atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017; 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), pažymėtina

ir tai, jog laikomasi pozicijos, kad nėra pagrindo atleisti nuo delspinigių mokėjimo kai „mokestinė nepriemoka nustatyta konstatavus aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, dėl to nevykdė savo pareigų apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti mokesčius“, 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017 (47 p.). Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos, o patikrinimo atlikimo trukmė buvo objektyviai sąlygota Pareiškėjos vykdytų sandorių, veiklos masto, pačios mokesčių mokėtojos veiksmų. Patikrinimo akte (1–6 psl.) yra detaliam aptarti mokesčių administratoriaus pareigūnės patikrinimo metu atlikti veiksmai, taip pat Pareiškėjos (jos atstovų) veiksmai teikiant informaciją ir dokumentus, iš kurių matyti, kad Pareiškėja nors ir teikė informaciją, dokumentus, tačiau buvo prašoma jų pateikimo terminus ir laiką pratęsti, teikiama informacija nebūdavo išsami, konkreti, ją buvo prašoma patikslinti, konkretizuoti ir pan. Tai pagrindžia, kad mokesčių administratorius nevilkino kontrolės veiksmų atlikimo, o būtinybė atlikti konkrečius veiksmus: užduoti papildomus klausimus, teikti mokesčių administratoriaus nurodymus, buvo sąlygota ir pačios mokėtojos veiksmų, tuo tarpu būtinybė rinkti papildomą informaciją iš kitų asmenų (vertinti jų finansines galimybes), taip pat gauti informaciją iš juridinių asmenų buvo sąlygota abiejų sutuoktinių vykdytų sandorių pobūdžio ir vykdytų sandorių apimties. Todėl, Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, neturi pagrindo atleisti Pareiškėjos nuo delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo.

*Dėl paskirtos baudos mažinimo.* Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovė prašė sumažinti paskirtos baudos dydį, nes, pasak LVAT praktikos, pažeidimo pobūdis negali būti vertinamas kaip aplinkybė didinanti skiriamos baudos dydį. MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeclaruojamo <...> ar nedeclaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstanta mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo *pažeidimo pobūdžio*, nuo to, ar *mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi*, nuo *mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis* skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detaliam nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką šiuo klausimu. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog pagrįstai Pareiškėjai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę (pavyzdžiui, mokesčio apskaičiavimas taikant specialius mokesčių apskaičiavimo instrumentus, numatytus MAĮ 69 ir 70 straipsniuose, konstatavus Pareiškėjos pajamų slėpimo ir siekio išvengti mokesčio mokėjimo aplinkybes), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Šiuo atveju nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei

vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjai nei maksimalaus, nei minimalaus GPM baudos dydžio.

Nors Pareiškėjos atstovė baudos mažinimą grindžia LVAT 2012-04-12 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-1217/2012 (tokios pat išvados padarytos 2012-06-28 nutartyje adm. Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-409-14), kuriose pasisakyta, jog pažeidimo pobūdis negali būti laikomas atsakomybę sunkinančia ir baudą didinančia aplinkybe, „<...> kad šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybę didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta“, tačiau esant MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje imperatyviai nuostatai, kad „skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio“, taip pat įvertinus byloje nustatytas aplinkybes (Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu disponavo pajamomis, kurių nepagrindė pajamų šaltiniais, identifikuotas pajamų slėpimo faktas ir mokesčių bazė apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnį; taip pat taikant MAĮ 69 str. nuostatas), Komisija nemato teisinio pagrindo Pareiškėjai paskirtą vidutinę baudą mažinti. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėja atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokestinius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio GPM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje numatytas nuostatas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, 100 str. 1 d. 3 punktu, 8 straipsniu,

**n u s p r e n d ž i a:**

1. Patvirtinti Inspekcijos 2018-03-29 sprendimą Nr. 68-44.
3. Neatleisti Pareiškėjos nuo GPM delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė