



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. V. 2013-08-13 SKUNDO**

2014 m. sausio d. Nr. S- (7-170/2013)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės,
pavadojančios komisijos pirmininką,
komisijos narių

Editos Veršeliienės – pranešėja
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo įgaliotai atstovei
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovei

Vaidutei Raišytei
A. V.
R. V.
Jurgitai Narkevičiūtei

2014 m. sausio 21 d. posėdyje išnagrinėjusi A. V. (toliau – Pareiškėjas) 2013 m. rugpjūčio 13 d. skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013 m. liepos 18 d. sprendimo Nr. 68-126 ir 2013 m. liepos 25 d. sprendimo Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“ nagrinėjimo atnaujinimo, n u s t a t ė:

Pareiškėjas Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) po įvykusio Komisijos 2013-09-03 posėdžio, kuriame buvo nagrinėtas Pareiškėjo 2013-08-13 skundas dėl Inspekcijos 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 ir 2013-07-25 sprendimo Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“, 2013-09-11 faksu pateikė 2013-09-10 prašymą sustabdyti Pareiškėjo skundo dėl minėtų Inspekcijos sprendimų nagrinėjimą, nes Pareiškėjas kreipėsi į mokesčių administratorių su pasiūlymu pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Komisija 2013-09-19 gavo centrinio mokesčių administratoriaus 2013-09-17 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-7045, informuojantį, jog mokesčių administratorius priėmė ir pradėjo nagrinėti minėtą Pareiškėjo pasiūlymą pagal 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 71 straipsnį pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Atsižvelgdama į tai, Komisija, vadovaudamasi MAĮ 156 straipsnio nuostatomis, 2013-09-20 protokoliniu sprendimu Nr. PP-219 (7-170/2013) sustabdė Pareiškėjo 2013-08-13 skundo dėl Inspekcijos 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 nagrinėjimą iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas tarp Pareiškėjo ir mokesčių

administratoriaus dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija 2014-01-07 gavo Inspekcijos 2014-01-07 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-69, kuriuo centrinis mokesčių administratorius informavo, jog nėra pagrindo su Pareiškėju pasirašyti susitarimą dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų.

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus ir vadovaudamasi MAĮ 156 straipsniu, n u s p r e n d ž i a:

Atnaujinti Pareiškėjo 2013-08-13 skundo dėl Inspekcijos 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 ir 2013-07-25 sprendimo Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“ nagrinėjimą.

Komisija, 2013-09-03 posėdyje išnaginėjusi Pareiškėjo 2013-08-13 skundą dėl Inspekcijos 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 ir 2013-07-25 sprendimo Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“, n u s t a t ė:

Inspekcija 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 ir 2013-07-25 sprendimo Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“:

- pirma dalimi pakeitė Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2013-05-14 sprendimą Nr. 44.1-55/2011-21 dėl 2013-02-28 patikrinimo akto Nr. 35-39 tvirtinimo, nurodydama Pareiškėjui sumokėti 62 560 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir 1 191 Lt privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ);

- antra dalimi apskaičiavo 33 727 Lt GPM delspinigius ir 387 Lt PSDĮ delspinigius;

- trečia dalimi atleido Pareiškėją nuo 6 256 Lt GPM delspinigių ir 116 Lt PSDĮ delspinigių mokėjimo;

- ketvirta dalimi skyrė Pareiškėjui 10 proc. dydžio 6 256 GPM baudą ir 119 Lt PSDĮ baudą.

Skundžiamuose sprendimuose nurodoma, jog ginčas tarp Pareiškėjo ir mokesčių administratorius vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM ir PSDĮ, su mokesčiais susijusių delspinigių bei paskirtų baudų už 2007–2009 m. laikotarpį, nustačius, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo pajamas, ir konstatavus, kad jis turėjo įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų. Inspekcija konstatuoja, jog iš esmės ginčas byloje kilęs dėl to, ar surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai padaryta išvada, jog Pareiškėjas 2007–2009 metais iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gavo 300 909 Lt.

Nurodoma, jog mokesčių administratorius Pareiškėjui GPM apskaičiavo, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, t. y., nustačius, jog nesant galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu, mokesčio bazė apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcija nurodo, jog pirminis Pareiškėjo mokestinis patikrinimas inicijuotas, atlikus Pareiškėjo GPM ir PSDĮ mokestinį tyrimą dėl suteiktų savininko įnašų į A. V. individualią įmonę (toliau – Įmonė) ir nekilnojamojo turto sandorių įvertinimo pagal užduotį Nr. MT-429 ir nustačius 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) pažeidimus. Patikrinimo metu mokesčių administratorius įvertino Pareiškėjo už 2005–2009 metus pateiktas metines pajamų mokesčio deklaracijas, 2001-10-17 pateiktą brangaus turto deklaraciją Nr. 139 bei Pareiškėjo sutuoktinės R. V. 2005-05-02 pateiktą vienkartinę gyventojų (šėimos) 2003-12-31 turėto turto deklaraciją. Konstatuota, jog Šiaulių AVMI turimos informacijos duomenimis, Pareiškėjo GPM deklaracijų duomenys neatitinka patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, t. y. deklaracijoje pateikti neteisingi duomenys. Pažymima, jog tiek mokestinio tyrimo metu, tiek patikrinimo metu Pareiškėjas negalėjo pateikti dokumentų, kurie pagrįstų jo tvirtinamas aplinkybes.

Mokesčių administratorius, pagal įvertinimą apskaičiuodamas Pareiškėjo 2007–2009 metų GPM bazę, naudojosi Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. vadovavosi informacija, gauta iš Pareiškėjo, iš Pareiškėjo sutuoktinės R. V.; banko sąskaitų išrašais; asmenų paaiškinimais; Įmonės dokumentais, kita mokesčių administratoriaus turima informacija; VĮ „Regitra“ duomenimis bei kita patikrinimo metu surinkta informacija.

Sprendime nurodoma, jog Taisyklių 7 punkte numatyta, kad mokesčių administratoriaus įvertinimo rezultatai turi būti pagrįsti atliktais palyginimais, skaičiavimais, nepriklausomai nuo to, kokių būdu buvo apskaičiuotas mokestis. Nagrinėjamu atveju Šiaulių AVMI, apskaičiuodama mokesčio bazę, vadovavosi išlaidų metodu, t. y. patikrinimo metu vertinimas buvo atliktas lyginant Pareiškėjo patirtas asmenines išlaidas su faktiškai turėtomis (gautomis) pajamomis. Taisyklių 14–17 punktuose nurodoma, kad išlaidų metodas taikomas, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir šeimos narių išlaidas, o vertinimas atliekamas lyginant mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis. Taip pat mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį. Iš Taisyklių 17 punkto matyti, kad mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti vertinama.

Pagal mokesčių administratoriaus turimus duomenis Pareiškėjas su sutuoktine V. V. (mirė 2006-07-21) susilaukė sūnaus M. V. (gim. 1983-03-05), o su sutuoktine R. V. – dukros W. V. (gim. 2001-02-02).

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas centriniam mokesčių administratoriui pateiktame skunde nesutinka su sutuoktinės R. V. operatyvaus aptikrinimo metu nustatytais pajamomis ir išlaidomis. Taip pat Pareiškėjas prašo nurodyti teisės aktus, kurių pagrindu buvo pakartotinai patikrinta Pareiškėjo sutuoktinė. Pareiškėjo nuomone, jo atžvilgiu nepagrįstai vertintos gautos pajamos ir patirtos išlaidos už laikotarpį nuo 1993-07-20 iki 2009-12-31, tokiu būdu pažeidžiant MAĮ 68 straipsnyje numatytą senaties terminą.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjo argumentus dėl galimo mokestinio patikrinimo pakartotinumą ir tapatumą, atkreipia dėmesį į tai, jog MAĮ 118 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad mokesčių administratorius neturi teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo dėl to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį, jei buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Iš cituotos teisės normos akivaizdu, jog pakartotinio tikrinimo draudimas sietinas, visų pirma, su mokesčių administratoriaus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimu (MAĮ 132 straipsnio 1 dalis) arba su mokestinio patikrinimo pažymos surašymu (MAĮ 130 straipsnio 1 dalis). Aiškinant šias teisės normas, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) praktikoje (administracinė byla Nr. A¹⁷-921/2006) laikosi nuostatos, jog tik turintis teisinę galią mokesčių administratoriaus sprendimas dėl mokestinio patikrinimo rezultatų užkerta kelią pakartotiniam mokesčio mokėtojo patikrinimui už tą patį mokestinį laikotarpį, jei nėra papildomų sąlygų išvardintų MAĮ 118 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose.

Nurodoma, kad iš pateiktų dokumentų matyti, jog R. V. atžvilgiu 2011-10-12 buvo atliktas GPM ir PSDĮ mokestinis patikrinimas už laikotarpį nuo 2005-01-01 iki 2009-12-31, kurio metu nustatyta, kad R. V. turėjo pakankami piniginių lėšų savo ir dukros patirtoms ir būtinoms išlaidoms dengti, todėl mokesčių administratorius mokesčių įstatymų pažeidimų nenustatė bei papildomai mokesčių į biudžetą neapskaičiavo. R. V. mokestinis patikrinimas įformintas 2011-10-12 patikrinimo pažyma Nr. 35-147. MAĮ 118 straipsnio 1 dalies 1 punkte teigiama, jog apribojimas atlikti pakartotinį patikrinimą netaikoma operatyvaus patikrinimo atveju. Operatyvus patikrinimas – įstatymuose bei jų lydymuosiuose teisės aktuose numatytų atskirų mokesčių mokėtojų pareigų apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo,

registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas (MAĮ 115 straipsnio 1 dalies 3 punktą). Nagrinėjama atveju Šiaulių AVMI pagrįstai 2013-01-24 atliko Pareiškėjo sutuoktinės R. V. operatyvų patikrinimą Nr. OP-80 dėl 2007–2009 metų turto ir pajamų šaltinių nustatymo.

Pažymima, jog R. V. pažymoje Nr. 35-147 nustatytos jos gautos pajamos ir patirtos išlaidos, neįvertinant, jog R. V. galėjo skolinti pinigines lėšas Pareiškėjui, todėl R. V. piniginių lėšų likutis buvo nuosekliai perkeliamas į kitus mokestinius laikotarpius. Nagrinėjama atveju (Pareiškėjo patikrinimo metu), Šiaulių AVMI įvertino Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas, atsižvelgiant į R. V. piniginių lėšų likutį, todėl buvo konstatuota, kad Pareiškėjo sutuoktinės išlaidos 2008–2009 m. viršijo pajamas ir ji neturėjo galimybės minėtu laikotarpiu skolinti pinigų savo sutuoktiniui.

Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, jog negalima nesutikti su Šiaulių AVMI pozicija, kai vietos mokesčių administratorius Pareiškėjo sutuoktinės R. V. mokestinę prievolę perkėlė Pareiškėjui. Tokią galimybę Šiaulių AVMI turėtų, jeigu mokesčių administratorius būtų galėjęs pakartotinai patikrinti Pareiškėjo sutuoktinę R. V., tačiau nagrinėjama atveju toks patikrinimo atlikimas yra draudžiamas, vadovaujantis MAĮ 118 straipsnio 1 dalimi. Dėl minėtos priežasties, Inspekcija skundžiamu sprendimu perskaičiuoja Pareiškėjo mokestinę bazę už 2008–2009 metus, neįvertindamas R. V. išlaidų, kurios viršijo pajamas.

Centrinis mokesčių administratorius, atsakydamas į Pareiškėjo argumentą dėl tikrinimo metu pažeisto MAĮ 68 straipsnyje nustatyto senaties termino, pažymi, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujama ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis) įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pvz., administracinėse bylose Nr. A⁸-693/2007, A⁴⁴²-206/2009, A⁵⁵⁶-1073/2010).

Vietos mokesčių administratorius, įvertinęs gautus dokumentus, nustatė, jog Pareiškėjas:

- 1993 metais negavo darbo užmokesčio ir kitų pajamų, tačiau patyrė vartojimo išlaidų už 456 Lt, todėl Pareiškėjo piniginių lėšų likutis 1994-01-01 buvo 2 644 Lt.

- 1994 metais gavo 14 058 Lt prekybos įplaukų pagal patentą bei patyrė 645 Lt vartojimo išlaidų, todėl Pareiškėjo piniginių lėšų likutis 1995-01-01 buvo 16 057 Lt (2 644 + 14 058 – 645).

- 1995 metais gavo 1 075 Lt darbo užmokesčio pajamų, patyrė 20 000 Lt išlaidų įnašams į įmonę ir 1 020 Lt vartojimo išlaidų, todėl 1996-01-01 Pareiškėjo piniginių lėšų likutis buvo 6 112 Lt (16 057 + 1 075 – 20 000 – 1 020).

- 1996 metais gavo 30 515 Lt pajamų, patyrė 4 480 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1997-01-01 buvo 32 147 Lt (6 112 + 30 515 – 4 480).

- 1997 metų gautos pajamos sudarė 26 287 Lt (įskaitant V. V. skirtas lėšas sūnaus išlaikymui 24 000 Lt), o išlaidos sudarė 29 500 Lt bei Pareiškėjas patyrė 9 934 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1998-01-01 buvo 19 000 Lt (32 147 + 26 287 – 29 500 – 9 934).

- 1998 metais Pareiškėjas turėjo 7 951 Lt pajamų, patyrė 12 000 Lt išlaidų bei 11 200 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1999-01-01 buvo 3 751 Lt (19 000 + 7 951 – 12 000 – 11 200).

- 1999 metų Pareiškėjo pajamos sudarė 40 000 Lt, išlaidos 80 000 Lt, o vartojimo išlaidos 11 268 Lt, todėl Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 47 517 Lt (3 751 + 40 000 – 80 000 – 11 268).

– 2000 metų Pareiškėjo pajamos sudarė 141 270 Lt (įskaitant I. M. padovanotus 15 000 Lt), išlaidos – 113 000 Lt, vartojimo išlaidos – 10 632 Lt, todėl piniginių lėšų likutis 2001-01-01 buvo 17 638 Lt (141 270 – 113 000 – 10 632).

– 2001 metų Pareiškėjo pajamos sudarė 86 872 Lt, jis patyrė 175 116 Lt išlaidų ir 10 844 Lt vartojimo išlaidų, todėl Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 81 450 Lt (17 638 + 86 872 – 175 116 – 10 844).

– 2002 metų Pareiškėjo pajamos buvo 25 235 Lt, jis patyrė 265 832 Lt išlaidų bei 5 533 Lt vartojimo išlaidų, todėl Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 246 130 Lt (25 235 – 265 832 – 5 533).

– 2003 metų Pareiškėjo pajamos buvo 378 845 Lt (įskaitant I. M. padovanotus 41 000 Lt), jis patyrė 5 846 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 2003-12-31 galėjo būti 372 999 Lt. Pažymima, jog Pareiškėjo gautos pinigines lėšas iš I. M. galėjo būti išleistos, nes Pareiškėjas jų nedeklaravo. Pastebima, kad Pareiškėjas pripažino ir deklaravo vienkartinėje gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje FR0593 turimų piniginių lėšų likutį 344 500 Lt.

– 2004 metais Pareiškėjas pajamų neturėjo, o patyrė 60 000 Lt išlaidų, įnešdamas į Įmonę, bei padengė 62 806 Lt Įmonės einamąsias išlaidas, taip pat patyrė 5 795 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 2005-01-01 buvo 115 899 Lt (344 500 – 228 601).

Pareiškėjo sutuoktinė R. V.:

– 1994 metais gavo 2 143 Lt pajamų, susijusių su darbo užmokesčiu, pardavė butą už 3 500 Lt, patyrė 645 Lt vartojimo išlaidų, todėl jos piniginių lėšų likutis 1995-01-01 buvo 9 023 Lt (4 025 + 2 143 + 3 500 – 645).

– 1995 metais gavo 2 907 Lt darbo užmokesčio pajamų, patyrė 1 020 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1996-01-01 buvo 10 910 Lt (9 023 + 2 907 – 1 020).

– 1996 metais gavo 6 155 Lt darbo užmokesčio pajamų, patyrė 4 480 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1997-01-01 buvo 12 585 Lt (10 910 + 6 155 – 4 480).

– 1997 metais gavo 6 877 Lt darbo užmokesčio pajamų, patyrė 4 967 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1998-01-01 buvo 14 495 Lt (12 585 + 6 877 – 4 967).

– 1998 metais gavo 10 556 Lt darbo užmokesčio pajamų, patyrė 5 600 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 1999-01-01 buvo 19 451 Lt (14 495 + 10 556 – 5 600).

– 1999 metais gavo 13 065 Lt darbo užmokesčio pajamų, suteikė 40 000 Lt paskolą Įmonei, patyrė 5 634 Lt vartojimo išlaidų, todėl R. V. išlaidos viršijo pajamas 13 118 Lt (19 451 + 13 065 – 40 000 – 5 634).

– 2000 metais gavo 12 065 Lt darbo užmokesčio pajamų, už 7 000 Lt pardavė automobilį, patyrė 5 316 Lt vartojimo išlaidų, įnešė į Įmonę 5 000 Lt, todėl piniginių lėšų likutis 2001-01-01 buvo 8 749 Lt (12 065 + 7 000 – 5 316 – 5 000).

– 2001 metais gavo 12 296 Lt darbo užmokesčio pajamų, patyrė 5 422 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 2002-01-01 buvo 15 623 Lt (8 749 + 12 296 – 5 422).

– 2002 metais gavo 12 252 Lt darbo užmokesčio pajamų, už 2 200 Lt įsigijo automobilį, patyrė 5 533 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 2003-01-01 buvo 20 142 Lt (15 623 + 12 252 – 5 533 – 2 200).

– 2003 metais gavo 9 427 Lt darbo užmokesčio pajamų, 3 577 Lt pašalpą, patyrė 1 800 Lt išlaidų draudimui ir 5 846 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 2004-01-01 buvo 22 500 Lt (20 142 + 9 427 + 3 577 – 5 846 – 1 800). R. V. vienkartinėje (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje savo vardu deklaravo 447 000 Lt piniginių lėšų likutį. Šiaulių AVMI, atlikusi R. V. mokestinį tyrimą bei operatyvų patikrinimą, konstatavo, jog R. V. negalėjo turėti 447 000 Lt piniginių lėšų likučio, tačiau R. V. naudai pripažino, kad piniginių lėšų likutis 2003-12-31 galėjo būti 50 000 Lt (t. y. pripažino leidžiamą nedeklaruojamą sumą).

– 2004 metais R. V. gavo 10 901 Lt darbo užmokesčio pajamų, 1 592 Lt pašalpą, už 4 000 Lt įsigijo kompiuterį, patyrė 1 800 Lt draudimo išlaidų ir 8 692 Lt vartojimo išlaidų, todėl piniginių lėšų likutis 2005-01-01 buvo 48 001 Lt (50 000 + 10 901 + 1 592 – 4 000 – 8 692 – 1 800).

Taigi Šiaulių AVMI, įvertinusi Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas, pažymėjo, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2005-01-01) Pareiškėjo piniginių lėšų likutis buvo 115 899 Lt, o Pareiškėjo sutuoktinės R. V. – 48 001 Lt.

Nurodoma, kad vietos mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas 2005 metais gavo 3 249 Lt pajamų iš darbo užmokesčio bei 5 000 Lt pajamų iš Įmonės. Pareiškėjas padengė Įmonės einamąsias išlaidas už 97 475 Lt bei patyrė 6 610 Lt vartojimo išlaidų. Todėl Šiaulių AVMI konstatavo, jog piniginių lėšų likutis 2006-01-01 buvo 20 050 Lt (įvertinus 17 Lt likutį banko sąskaitoje metų pradžioje ir 13 Lt likutį metų pabaigoje, $115\,899 + 8\,249 - 97\,475 - 6\,610$). Pareiškėjo sutuoktinė 2005 metais gavo 5 023 Lt darbo užmokesčio pajamų, 3 021 Lt draudimo išmoką, gavo 1 052 Lt už dukrą, už 425 Lt pardavė automobilį, gavo 600 Lt vaiko išmoką, 1 041 Lt kompensaciją už dukros transportą, 280 Lt kompensaciją už transportą, susigražino 934 Lt GPM, patyrė 1 800 Lt gyvybės draudimo išlaidų ir 13 219 Lt vartojimo išlaidų, todėl jos piniginių lėšų likutis 2006-01-01 buvo 45 358 Lt ($48\,001 + 5\,023 + 3\,021 + 1\,052 + 425 + 600 + 1\,041 + 280 + 934 - 13\,219 - 1\,800$).

Nurodoma, jog Pareiškėjas 2006 metais gavo 10 460 Lt pajamų: 5 759 Lt darbo užmokesčio, 1 004 Lt iš Įmonės, 3 480 Lt pajamų iš Įmonės paskirstyto pelno bei susigražino 217 Lt GPM permoką. Šiaulių AVMI nustatė, kad Pareiškėjas patyrė 53 746 Lt išlaidų, padengdamas Įmonės einamąsias išlaidas, sumokėjo 900 Lt kelių fondui bei patyrė vartojimo išlaidų už 7 295 Lt. Pareiškėjo likutis banke metų pradžioje buvo 13 Lt, o metų pabaigoje 228 Lt. Teigiama, jog 2006 metais Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 31 646 Lt ($13 + 20\,050 + 5\,759 + 1\,004 + 3\,480 + 217 - 53\,746 - 900 - 7\,295 - 228$). Šiaulių AVMI, įvertinusi Pareiškėjo sutuoktinės gautas 19 464 pajamas, patirtas 16 505 Lt išlaidas, 815 Lt piniginių lėšų likutį banko įstaigoje metų pradžioje ir 994 Lt piniginių lėšų likutį banko įstaigoje metų pabaigoje, konstatavo, jog Pareiškėjas turėjo 16 492 Lt pinigų likutį.

Pareiškėjas 2007 metais gavo 27 939 Lt pajamų: 6 804 Lt darbo užmokesčio, 3 480 Lt pajamų iš Įmonės paskirstyto pelno, 2 024 Lt draudimo išmoką, 7 631 Lt iš Įmonės, 8 000 Lt iš S. N.-T. Pareiškėjas patyrė 110 869 Lt išlaidų: už 12 776 Lt įsigijo transporto priemonę, įnešė 80 840 Lt į Įmonę, apmokėjo 345 Lt už paslaugas fiziniam asmeniui A. Č., grąžino 8 000 Lt suteiktą paskolą S. N.-T. bei patyrė vartojimo išlaidų už 8 908 Lt. Šiaulių AVMI pažymėjo, jog 2006 metais Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 82 867 Lt ($228 + 27\,939 - 110\,869 - 165$). Šiaulių AVMI, įvertinusi Pareiškėjo sutuoktinės gautas 14 998 Lt pajamas, patirtas 18 255 Lt išlaidas, 994 Lt piniginių lėšų likutį banko įstaigoje metų pradžioje ir 85 Lt piniginių lėšų likutį banko įstaigoje metų pabaigoje, 16 492 Lt likutį ne banko įstaigoje, padarė išvadą, jog Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 68 723 Lt.

Pareiškėjas 2008 metais gavo pajamų: 24 925 Lt paskolą iš E. K., 3 840 Lt pajamų iš paskirstyto Įmonės pelno, 8 755 Lt pajamų iš darbo užmokesčio, 7 430 Lt piniginių lėšų iš Įmonės. Nustatyta, kad Pareiškėjas patyrė išlaidų, įsigydamas automobilius ir detales už 23 893 Lt, grąžino 24 925 Lt paskolą E. K., įnešė į Įmonę 153 084 Lt, pervadė 2 455 Lt fiziniam asmeniui A. Č., apmokėjo 2 988 Lt įmonėms ir fiziniams asmenims už prekes ir paslaugas bei patyrė 8 677 Lt vartojimo išlaidų. Pasak Šiaulių AVMI, Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 170 946 Lt ($165 + 44\,950 - 216\,022 - 39$). Iš patikrinimo medžiagos matyti, jog Pareiškėjo sutuoktinė R. V. neturėjo galimybės paskolinti Pareiškėjui, nes pačios išlaidos viršijo pajamas. Atsižvelgiant į tai, konstatuojama, jog Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 170 946 Lt.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2009 metais gavo pajamų: 8 500 Lt pajamų iš B. P., 3 500 Lt paskolą iš R. Ž., už 100 000 Lt pardavė administracinį pastatą, 9 448 Lt pajamų iš darbo užmokesčio, 8 754 Lt pajamų iš Įmonės bei Įmonė grąžino 145 000 Lt savininko įnašų. Nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidas sudarė: už 5 007 Lt įsigyti automobiliai, įnešta į Įmonę savininko įnašų už 268 470 Lt, pervesta 400 Lt R. G., grąžinta 2 200 Lt skola R. Ž., grąžinta 8 500 Lt skola B. P., atlikta įmokų ir mokėjimų už 1 720 Lt bei Pareiškėjas patyrė 8 794 Lt vartojimo išlaidų. Šiaulių AVMI konstatavo, jog Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 19 850 Lt ($39 + 275\,202 - 286\,297 - 8\,794$). Nustatyta, jog Pareiškėjo sutuoktinė R. V. 2009 m. neturėjo

galimybės paskolinti Pareiškėjui. Atsižvelgiant į tai, konstatuojama, jog Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 19 850 Lt.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, jog, vadovaujantis teismų praktika, taikant MAĮ 70 straipsnį galimi tam tikri netikslumai, t. y. atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais (LVAT 2010-04-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010). Be to, LVAT yra nurodęs, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007-06-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-603/2007).

Kita vertus, LVAT praktikoje pažymėta, jog išvados apie mokesčio mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz. paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. LVAT tokią išvadą padarė ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą. Atsižvelgiant į šią administracinių teismų praktiką, vien tik civilinės sutarties, kaip formalaus įrodymo, pateikimas *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus pajamų gavimo fakto pagrindimu, neįvertinus visų kitų su galimu pajamų gavimu susijusių faktinių aplinkybių (LVAT administracinė byla Nr. A⁴³⁸-201/2011).

Inspekcija, apibendrinusi nustatytas aplinkybes, konstatuoja, kad Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes bei surinktus įrodymus. Todėl daroma išvada, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu gavo 259 519 Lt apmokestinamųjų pajamų, nuo kurių neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM. Pareiškėjas realiais pajamų šaltiniais nepagrindė patirtų išlaidų: 2007 m. – 68 723 Lt, 2008 m. – 170 946 Lt, 2009 m. – 19 850 Lt.

Inspekcija, atsižvelgusi į savo sprendime perskaičiuotą GPM bazę, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, 66 straipsnio 2 dalimi, 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, 98 straipsniu, 99 straipsniu, 139 straipsniu, pažeidimo metu galiojusio GPM įstatymo 6 straipsniu, 8 straipsnio 1 dalimi, 22 straipsniu, 25 straipsnio 1 dalimi, 27 straipsniu, 36 straipsnio 2 dalimi už 2007 metus Pareiškėjui apskaičiuoja mokėtiną 18 555 Lt GPM (68 723 Lt x 27 proc.), už 2008 metus – 41 027 Lt GPM (170 946 Lt x 24 proc.), už 2009 metus – 2 978 Lt GPM (19 850 Lt x 15 proc.). Iš viso Pareiškėjui apskaičiuotas 62 560 Lt GPM. Pareiškėjui laiku nesumokėjus GPM, už laikotarpį nuo 2008-05-05 iki 2013-02-28 apskaičiuojami 33 727 Lt GPM delspinigiai ir skiriama minimali 10 proc. 6 256 Lt GPM dydžio bauda.

Inspekcija, vadovaudamasi Sveikatos draudimo įstatymo 17 straipsnio 8 dalimi, 19 straipsnio 2 dalimi ir MAĮ 96 straipsnio 2 dalimi bei 139 straipsnio 1 dalimi, apskaičiuoja Pareiškėjui 1 191 Lt PSDĮ (19 850 Lt x 6 proc.), o už laikotarpį nuo 2010-05-04 iki 2013-02-28 apskaičiuoja 387 Lt PSDĮ delspinigius ir skiria 10 proc. minimalią 119 Lt (1 191 x 10 proc.) PSDĮ baudą.

Atkreipiamas dėmesys į tai, jog LVAT praktikoje ypač didelis dėmesys skiriamas aplinkybėms, turinčioms įtakos delspinigių dydžio apskaičiavimui (pvz., administracinė byla Nr. A-442-556/2013, Nr. A-556-2343/2011, Nr. A-556-3447/2011). Aplinkybė, kad mokesčių administratorius turėjo pakartotinai įvertinti (atlikti pakartotinį patikrinimą) Pareiškėjo patirtas išlaidas ir gautas pajamas, turi įtakos GPM ir PSDĮ delspinigių apskaičiavimui. Todėl Inspekcija,

atsižvelgdama į tai, jog mokesčių administratorius pakartotinai tikrino Pareiškėją, tikrinimo veiksmai truko ilgesnį laiką, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo principais, pripažįsta, jog Pareiškėjas yra atleistas nuo apskaičiuotų GPM ir PSDĮ delspinigių už laikotarpį nuo 2012-04-11 (Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo priėmimo dienos) iki 2013-02-28 (patikrinimo akto surašymo dienos), t. y. nuo 6 081 Lt GPM delspinigių ir 116 Lt PSDĮ delspinigių.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjo sutuoktinė R. V. 2012-10-06 gavo Šiaulių AVMI 2012-10-04 pranešimą Nr. MT-189 „Užduotis atlikti mokestinį tyrimą“, kuriame nurodyta, kad mokestinio tyrimo tikslas GPM tyrimas už 2007–2009 metus ir PSDĮ tyrimas už 2009 m. 2012-11-09 R. V. gavo pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą (2012-11-08 Nr. MT-189). Tyrimo metu nei telefonu, nei atsiųstame pranešime nebuvo išdėstyti rasti trūkumai ar prieštaravimai bei jų pašalinimo terminai, kas prieštarauja Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymo VA-108 9 punktui ir 20 punktui.

Taip pat nurodoma, jog R. V. 2013-01-21 gavo Šiaulių AVMI 2013-01-17 operatyvaus patikrinimo pavedimo Nr. OP-80 kopiją, kurioje nurodyta, kad operatyvus patikrinimas pradėtas 2013-01-18 ir baigtas 2013-01-24, patikrinimo vieta – *duomenys neskelbtini*, operatyvaus patikrinimo tikslas – patikrinti mokesčių įstatymuose bei jų lydimuosiuose teisės aktuose ir kitose srityse nustatytų mokesčių mokėtojų pareigų vykdymą. Už kokį laikotarpį bei kokių teisės aktų mokesčių mokėtoja nevykdo, operatyvaus patikrinimo pavedime nėra nurodyta. Pareiškėjo nuomone, operatyvaus patikrinimo tikslas, surašytas nenurodant konkrečių užduočių, klaidina mokesčių mokėtoją. Operatyvaus patikrinimo metu su R. V. mokesčių administratorius nei telefonu, nei tiesiogiai nebendravo. R. V., nesuprasdama, kas tikrinama operatyvaus patikrinimo metu ir už kokį laikotarpį, elektroniniu paštu paprašė mokesčių administratoriaus, kad jai paaiškintų, ką reiškia operatyvus patikrinimas, juolab, kad pranešimas buvo gautas 2013-01-21, o operatyvus patikrinimas baigtis turėjo 2013-01-24. Nei telefonu, nei elektroniniu paštu R. V. apie operatyvaus patikrinimo atlikimą paaiškinta nebuvo. 2013-01-30 gavusi Šiaulių AVMI 2013-01-24 operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. OP-80, kurioje nurodyta, kad tikrinamasis laikotarpis yra 2007–2009 m., ir su ja susipažinusi, R. V. parašė 2013-02-27 atsiliepimą, jame išdėčiusi prieštaravimus dėl operatyvaus patikrinimo pažymoje parašytų neteisingų iš paaiškinimų faktų, dėl negaliojančių teisės aktų taikymo. Šiaulių AVMI 2013-03-25 rašte Nr. (44.2)S-4185 nurodė, kad nebegaliojančiais teisės aktais vadovaujamosi, darant išvadas apie R. V. ir Pareiškėjo turėtas lėšas šių teisės aktų galiojimo laikotarpiu. Tačiau, Pareiškėjo teigimu, mokestiniai patikrinimai atliekami už 2005–2009 metus, o teisės aktai – 1993-12-09 įstatymas Nr. I-322 „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo“ ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1994-04-25 nutarimas Nr. 312 „Dėl Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų brangiam turtui įsigyti arba kitų įsigytų bei perleidžiamų lėšų deklaravimo“ įgyvendinimo, galiojo iki 2004-07-16, juose nėra parašyta, kad 1993-07-20 turimos lėšos pripažintos 3 100 Lt, kas, anot Pareiškėjo, leidžia teigti, jog mokesčių administratoriaus taikytas pajamų ir išlaidų metodas už 1993–2003 m. yra neteisingas ir neteisėtas.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad jo sutuoktinė R. V. 2013-03-05 parašė paklausimą Šiaulių AVMI, prašydama išaiškinti negaliojančių teisės aktų taikymą, atliekant mokestinį tyrimą ir operatyvų patikrinimą. Šiaulių AVMI 2013-03-25 raštu Nr. (44.2)S-4185 nurodė, kad operatyvaus patikrinimo pažyma nelaikytina individualiu administraciniu aktu, nes joje nėra įtvirtinta privalomų vykdyti įpareigojimų ar nurodymų, ji nesukelia teisinių pasekmių. Tačiau, Pareiškėjo teigimu, neteislingai pagal operatyvaus patikrinimo taisyklės surašyta pažyma bus įdėta į mokesčio mokėtojo bylą.

Skunde daroma išvada, jog kadangi R. V. mokestinio tyrimo pranešime už 2007–2009 metus pažeidimai bei trūkumai nenurodyti ir operatyvaus patikrinimo metu administracinės teisės pažeidimo protokolas nesurašytas, operatyvaus patikrinimo pažymoje taikyti negaliojantys

teisės aktai bei surašyti neatitinkantys ankstesniuose paaiškinimuose nurodyti duomenys, tuo pagrindu skundžiamas Inspekcijos sprendimas negali būti pripažįstamas teisėtu.

Skunde taip pat nurodoma, jog 2004-01-01 įsigaliojus 2003-12-18 įstatymui Nr. IX-1910 „Dėl vienkartinio gyventojų turto deklaravimo“, susipažinus su Inspekcijos viršininkės Violetos Latvienės 2004-01-17 išaiškinimais viešoje erdvėje, pasikonsultavus su vietos mokesčių administratoriumi, Pareiškėjas kartu su sutuoktine R. V. 2005-05-02 pateikė vienkartinę šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaraciją, kurioje deklaravo turėtas 791 500 Lt lėšas. Pareiškėjo nuomone, ši šeimos deklaracija nėra pripažinta negaliojančia, nėra nugincyta, todėl yra teisėta.

Pabrėžiama, kad tikrinamasis laikotarpis tiek pirmojo, tiek pakartotinio patikrinimo metu buvo 2005–2009 m., tačiau patikrinimo aktas bei centrinio mokesčių administratoriaus priimti sprendimai remiasi 1993–2004 m. laikotarpio pajamomis ir išlaidomis, kas, Pareiškėjo nuomone, pažeidžia mokestinio patikrinimo terminus reglamentuojančius teisės aktus, buvo peržengtos MAĮ 68 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytos mokestinių patikrinimų laikotarpių ribos. Kadangi nei Pareiškėjui, nei jo sutuoktinei baudžiamosios bylos dėl padarytos valstybei žalos nebuvo iškeltos, nėra pagrindo taikyti MAĮ 68 straipsnio 3 dalies, todėl mokestinių patikrinimų laikotarpių taikytos ribos nuo 1993 m. yra neteisėtos.

Pareiškėjas nurodo, jog tiek ankstesnių, tiek pakartotinių mokestinių patikrinimų metu, negaudami mokesčių administratoriaus konkrečių išaiškinimų, Pareiškėjas su sutuoktine savarankiškai teikė paaiškinimus, kurie, pasak Pareiškėjo, tiesioginiu ar netiesioginiu būdu įrodo, kad ankstesniais laikotarpiais jo šeima turėjo papildomų pajamų, kurias 2005-05-02 deklaravo vienkartinėje šeimos deklaracijoje.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasis MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2013-07-18 sprendimą Nr. 68-126 ir Inspekcijos 2013-07-25 sprendimą Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, o Inspekcijos 2013-07-18 sprendimas Nr. 68-126 ir Inspekcijos 2013-07-25 sprendimas Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“ tvirtintinas.

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas yra kilęs dėl to, ar pagrįstai Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas 2007–2009 metais patirtoms išlaidoms padengti naudojo kitas 259 519 Lt dydžio neapmokestintas pajamas, kurios privalėjo būti apmokestintos gyventojų pajamų mokesčiu (toliau – GPM).

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu pažymėti, jog Inspekcija 2013-07-18 sprendimą Nr. 68-126 priėmė pakartotinai išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, ar Pareiškėjo išlaidos 2007–2009 metais viršijo pajamas, nes Komisija 2012-04-10 sprendimu Nr. S-49 (7-18/2012) Pareiškėjo skundžiamo Inspekcijos 2012-01-02 sprendimo Nr. 68-2 dalį panaikino ir pavedė centriniam mokesčių administratoriui išnagrinėti Pareiškėjo skundą iš naujo.

Komisija minėtame sprendime konstatavo, jog mokesčių administratorius mokestinę prievolę Pareiškėjui apskaičiavo, vertindamas ne Pareiškėjo šeimos turėtas (gautas) pajamas ir patirtas išlaidas, o vien tik Pareiškėjo patirtas asmenines išlaidas su faktiškai turėtomis (gautomis) asmeninėmis pajamomis. Nesant įrodymų, kad sutuoktiniams bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančios pajamos buvo tarp sutuoktinių padalintos, atsižvelgiant į Pareiškėjo skundo argumentus, kad trūkstamas pinigines lėšas Pareiškėjui suteikė jo sutuoktinė R. V., buvo konstatuota, jog mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, nepagrįstai neatsižvelgė į tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo sutuoktinės turėtas (gautas) pajamas ir patirtas išlaidas. Todėl Komisija padarė išvadą, kad mokesčių administratoriaus nustatytas prievolės dydis nagrinėjamu atveju negali būti laikomas teisėtu ir pagrįstu. Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos 2012-01-02 sprendimas Nr. 68-2 minėtoje dalyje buvo panaikintas ir Pareiškėjo skundas perduotas centriniam mokesčių administratoriui išnagrinėti iš naujo.

Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į minėtą Komisijos sprendimą, atliko pakartotinį Pareiškėjo mokesčių patikrinimą, kurio metu, įvertinęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtas išlaidas su per atitinkamą laikotarpį turėtomis (gautomis) pajamomis, konstatavo, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu gavo 259 519 Lt apmokestinamųjų pajamų, nuo kurių neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM.

Pareiškėjas su minėta mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir, ginčydamas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimus, savo reikalavimą grindžia tuo, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine R. V. 2003-12-31 turėjo piniginių santaupų ne 394 500 Lt, kaip teigė mokesčių administratorius, bet 791 500 Lt (344 500 Lt Pareiškėjas ir 447 000 Lt jo sutuoktinė), ir šią piniginių lėšų sumą deklaravo 2005-05-02 mokesčių administratoriui pateiktoje vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje.

Komisija, įvertinusi nagrinėjamoje byloje Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, konstatuoja, jog ginčas dėl mokesčių administratoriaus padarytų išvadų iš esmės yra siejamas su materialiuoju aspektu, t. y. keliant klausimą dėl įrodymų, pagrindžiančių, jog ginčo laikotarpiu Pareiškėjo patirtos išlaidos gali būti grindžiamos 2003-12-31 jo kartu su sutuoktine R. V. turėtomis santaupomis, pakankamumo ir patikimumo. Pažymėtina, jog Pareiškėjas skunde Komisijai nekvestionuoja jo 2004-01-01 turėtos ir vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruotos 344 500 Lt piniginių lėšų sumos. Taip pat Pareiškėjas Komisijai neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo. Atsižvelgdama į tai, Komisija mokesčių ginčą nagrinėja jo ribose.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjo sutuoktinė R. V. Šiaulių AVMI 2005-05-02 pateikė vienkartinę šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaraciją. Minėtoje deklaracijoje Pareiškėjas su sutuoktine deklaravo 791 500 Lt piniginių lėšų sumą, turėtą 2003-12-31, iš jų Pareiškėjo vardu buvo deklaruota 344 500 Lt, o Pareiškėjo sutuoktinės – 447 000 Lt.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo minėtoje deklaracijoje deklaruotas 344 500 Lt piniginių lėšų, laikomų ne banke, likutis buvo naudojamas savininko įnašams į Įmonę ir Įmonės veiklos einamosioms išlaidoms dengti. Tuo tarpu, atlikęs Pareiškėjo sutuoktinės R. V. mokesčių patikrinimą (2011-08-05 patikrinimo aktas Nr. 35-147), mokesčių tyrimą (2012-11-08 pranešimas apie mokesčių tyrimą Nr. MT-189), taip pat operatyvų patikrinimą (2013-01-24 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. OP-80 ir 2013-01-24 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. OA-118), mokesčių administratorius konstatavo, jog R. V. negalėjo turėti vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruotų 447 000 Lt piniginių lėšų likučio ir pripažino, kad R. V. piniginių lėšų likutis 2003-12-31 buvo 50 000 Lt (t. y. pripažino leidžiamą nedeklaruojamą piniginių lėšų sumą).

Pareiškėjo atstovė R. V. Komisijos posėdžio metu teigė, kad vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruotą 447 000 Lt piniginių lėšų sumą ji sutalpė iš vykdytos veiklos, t. y. 1998–2002 metais augino daržoves, skirtas pardavimui, 1995 metais Vitebsko turguje prekiaavo siuviniais, kuriuos siuvo pati R. V., jos mama, Pareiškėjo sesuo, o taip pat 1994–1995 metais gavo pajamas už darbą pagal paslaugų teikimo sutartį su sporto klubu „F1“. Nors R. V. šių gautų pajamų negali pagrįsti dokumentais, tačiau jas deklaravo vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje, kuri nėra nugincyta, todėl jose esantys duomenys laikytini teisingais ir teisėtais.

Komisija, pasisakydama dėl vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje pateiktų duomenų teisingumo (neginčijamumo), visų pirma, pažymi, kad pagal visuotinai pripažintus teisės principus yra laikomasi pozicijos, kad neįrodinėtinomis yra pripažintinos tik tos aplinkybės, kurios yra nustatytos įsiteisėjusiu teismo sprendimu. Antra, MAĮ nuostatos nustato terminus, ribojančius mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) laikotarpius (MAĮ 68 straipsnis), laikotarpius, už kuriuos gali būti tikslinamos atitinkamos deklaracijos (80 straipsnis), laikotarpius, už kuriuos gali būti gražinamos permokos (MAĮ 87 straipsnio 13 dalis). Šių teisės normų paskirtis yra ta, kad praėjus mokesčių įstatymuose nustatytiems terminams, mokesčių administratorius praranda teisę atlikti už tuos laikotarpius mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) veiksmus, tačiau tai nereiškia, kad mokesčių administratorius savo kontrolės

veiksmų atlikimo metu neturi teisės atlikti atitinkamų deklaracijų vertinimo veiksmų, kurių metu konstatuojamos aplinkybės, susijusios su tuo, ar deklaracijose deklaruoti atitinkami duomenys yra teisingi ar ne. Pažymėtina, jog teisė naudotis atitinkama įrodomąja medžiaga, susijusia su ankstesniais mokesčiais laikotarpiais, pripažįstama ne tik mokesčių administratoriui, bet ir mokesčių mokėtojui. Tokios pozicijos laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris, vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 13 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus. LVAT 2011-02-04 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-201/2011 nurodė, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčių laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Mokesčiniuose teisiniuose santykiuose yra vadovujamasi turinio viršenybės prieš formą principu (MAĮ 10 straipsnis), todėl aplinkybė, kad yra pateikta deklaracija, kurios tikslinimo terminas yra pasibaigęs, nėra pagrindu šioje deklaracijoje deklaruotus duomenis pripažinti tinkamais (realiais), jeigu mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo metu yra nustatytos priešingos aplinkybės.

O būtent nagrinėjamoje byloje mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo metu (R. V. mokesčio patikrinimo, mokesčio tyrimo bei operatyvaus patikrinimo metu) nustatyta, kad R. V. negalėjo turėti vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruotų 447 000 Lt piniginių lėšų likučio.

Mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti, ar R. V. gavo (galėjo gauti) pajamas iš Pareiškėjo tėvui J. M. priklausančiame žemės sklype, esančiame *duomenys neskelbtini*, augintų daržovių pardavimo, kreipėsi į šalia J. M. sklypo esančių sklypų savininkus dėl informacijos gavimo. Vienas jų – V. M. 2012-12-05 paaiškino mokesčių administratoriui nurodė, kad, jo žiniomis, jokie kaimynai nuo 1997 iki 2003 metų „masiškai“ neaugino daržovių, nebent asmeniniam vartojimui. B. V., kurios sklypas taip pat ribojosi su J. M. nuosavybės teise priklausiusiu žemės sklypu, 2012-11-20 mokesčių administratoriui pateikė analogišką paaiškinimą, kad joks kaimynas nesodino ir neaugino daržovių 1997–2003 m. laikotarpiu.

Taigi minėti R. V. teiginiai apie pardavimui augintas daržoves nėra patvirtinti aukščiau minėtų asmenų paaiškinimais. Nors byloje yra pateikti Pareiškėjo ir R. V. artimųjų (tėvų, sesers) paaiškinimai, kuriuose nurodoma, jog Pareiškėjas su sutuoktine augino daržoves, tačiau Komisija šiuo atveju prioritetą teikia su Pareiškėju nesusijusių asmenų, kurie neturi tikslo teikti netikslios (melagingos) informacijos, paaiškinimuose užfiksuotiems duomenims.

Komisija dėl R. V. teiginių, kad ji siuvo ir pardavinėjo drabužius, papildomai dirbo sporto klube ir gavo pajamas, nurodo, jog šie teiginiai nėra pagrįsti jokiais objektyviais duomenimis, todėl neturi jokios teisinės reikšmės ir negali būti priimtini. Teismų praktikoje laikoma, kad apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesčių, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1527/2010; 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1147/2010; 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1632/2010; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-912/2011).

Pažymėtina, jog LVAT 2011-09-05 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-928-2011 yra konstatavęs, kad įstatymų leidėjas MAĮ *expressis verbis* yra įtvirtinęs šias mokesčių mokėtojo pareigas, tame tarpe ir pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 straipsnis). Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad mokesčių mokėtojo nurodomi pajamų gavimo šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes. Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu,

kad jis disponavo atitinkamomis pinigėmis lėšomis ir jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

Esant aukščiau išdėstytoms aplinkybėms, darytina išvada, kad MAĮ 67 straipsnio nuostatų taikymo prasme Pareiškėjas neįvykdė pareigos įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apmokestino Pareiškėją, konstatavęs, jog 2007–2009 metais jo išlaidos 259 519 Lt viršijo pajamas. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, kuriais pagrindė sprendimą apskaičiuoti Pareiškėjui papildomą GPM ir su juo susijusias sumas. Pareiškėjo teiginiai apie jo sutuoktinės turėtas santaupas nėra pagrįsti kokiais nors faktiniais duomenimis, o tik bendro pobūdžio teiginiais.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnaginėjusi Pareiškėjo skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-07-18 sprendimą Nr. 68-126 ir 2013-07-25 sprendimą Nr. 68-134 „Dėl 2013-07-18 sprendimo Nr. 68-126 klaidos ištaisymo“.

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

Komisijos narė,
pavadojanti komisijos pirmininką,

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliene