



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

**DĖL I. D. (MIRUSIO SUTUOKTINIO F. D. TURTO PAVELDĖTOJOS) 2014-08-05
SKUNDO**

2014 m. spalio 6 d. Nr. S-197 (7-171/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos – pranešėjas

Rasos Stravinskaitės

Editos Veršalienės

Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant šalims

Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui Tomui

Karosui

2014 m. rugsėjo 9 d. išnagrinėjusi I. D. (toliau – Pareiškėja) 2014-08-05 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-07-21 sprendimo Nr. 68-142, n u s t a t ė :

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-04-14 patikrinimo pažymą Nr. (04.5)-FR0681-24.

Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr. (04.5)-FR0681-24 patvirtino 2014-04-08 patikrinimo aktą Nr. FR0680 ir patikrinimo rezultatus, t. y. nurodė Pareiškėjai sumokėti 19905 Lt gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 7917 Lt GPM delspinigius, 2700 Lt privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 1204 Lt PSD įmokų delspinigius.

Kauno AVMI, atlikusi mirusio mokesčių mokėtojo D. D. (mirties data – 2012-04-29) GPM ir PSD patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2010-12-31, 2014-04-08 patikrinimo akte Nr. FRO680-269 apskaičiavo 19905 Lt GPM ir 2700 Lt PSD.

Pareiškėja 1982-04-10 buvo sudariusi santuoką su F. D. (gim. 1957-08-28, mirė 2012-04-29). Po F. D. mirties Pareiškėja paveldėjo visą jo turtą. Paveldėjimo teisės liudijimai išduoti 2013-04-16 ir 2013-05-17. Paveldimas turtas nustatytas pagal antstolės R. S. 2012-07-02 sudarytą apyrašą Nr. 0106/12/03339 ir 2012-08-29 turto apyrašo papildymą Nr. 0106/12/03339.

Įvertinus tai, kad mirusio mokesčių mokėtojo F. D. turtą paveldėjo jo sutuoktinė (Pareiškėja), kuri yra vienintelė F. D. įpėdinė į visą turtą, bei vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 92 straipsniu „Mirusio fizinio asmens mokesstinės prievolės vykdymas“, pagal kurį „mirusio fizinio asmens mokesstinę nepriemoką privalo padengti šio asmens turto paveldėtojai Civilinio kodekso nustatyta

tvarka“, F. D. mokestinė prievolė nenumatyta, o perkelta paveldėtoji – jo sutuoktinei I. D. (Pareiškėjai).

Inspekcija nurodo, kad vadovaujantis MAĮ 129 straipsnio nuostatomis su patikrinimo aktu pasirašytinai supažindinamas mokesčių mokėtojas (jo atstovas). Atsižvelgiant į tai, bei vadovaujantis MAĮ 164 str. 1 d. 2 punktu ir 3 dalimi, 2014-04-08 patikrinimo aktas Nr. FR0680-269 mirusio mokėtojo F. D. atstovei – viso turto paveldėtojai (Pareiškėjai) išsiųstas 2014-04-11 raštu Nr.(13.2-04.5)-K-3418 registruotu laišku.

Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr.(04.5)-FR0681-24 (toliau – Pažyma) patvirtino patikrinimo aktu papildomai Pareiškėjai (F. D.) apskaičiuotas 19905 Lt GPM ir 2700 Lt PSD sumas bei papildomai apskaičiavo 7917 Lt GPM delspinigius ir 1204 Lt PSD delspinigius.

Inspekcija nurodo, kad 2012-01-20 Kauno apygardos prokuratūra raštu pavedė Kauno AVMI atlikti D. D. (Pareiškėjos sūnaus), bei jo tėvų I. D. (Pareiškėja) ir F. D. kontrolės procedūras, įvertinant patiriamų išlaidų pagrįstumą teisėtomis pajamomis. Taip pat pateikta informacija, kad Kauno apskrities vyriausiąjame policijos komisariate atliekamas ikiteisminis tyrimas dėl pelnytos iš kito asmens prostitucijos, nusikalstamu būdu įgytų pinigų ir turto legalizavimo bei kitų nusikalstamų veikų, kurio metu įtariama, kad D. D. (Pareiškėjos sūnus), veikdamas bendrininkų grupėje, organizavo ir vadovavo prostitucijos verslui bei gavęs iš šios nusikalstamos veikos pajamas, jas legalizuodavo naudodamas pinigus ūkinėje veikloje bei investuodamas juos į nekilnojamąjį turtą, kuris buvo perkamas kitų asmenų vardu.

Mokestinio tyrimo metu, turimos ir surinktos informacijos duomenimis, atlikus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turimo turto bei patirtų išlaidų atitikimo gautoms pajamoms analizę, nustatyta, kad 2008–2010 m. laikotarpiu sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas, t. y. sutuoktiniai turėjo pajamų iš kitų mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Pareiškėja ir F. D. minėtų kitų pajamų nedeklaravo, mokėti į biudžetą priklausančių mokesčių nuo šių pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo.

Mokestinio patikrinimo metu, apskaičiuojant Pareiškėjos (F. D.) mokėtinus mokesčius nuo gautų kitų pajamų, taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintos „Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“ (toliau – Taisyklės).

Bankų (AB banko „Snoras“, AB DNB, Swedbank“ AB) pateiktos informacijos duomenimis tikrinamuoju laikotarpiu F. D. paskolų nebuvo suteikta, vertybinių popierių valdymo sutarčių F. D. nebuvo sudaręs, piniginių lėšų operacijų turimose bankų sąskaitose 2008–2010 m. laikotarpiu nebuvo vykdyta. Iš viso piniginių lėšų likučiai banke: 2008-01-01–2010-12-31 sudarė 6,80 Lt.

Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos F. D. nėra pateikę. Metinių turto deklaracijų F. D. nebuvo prievolės teikti. F. D. yra pateikę Metinę pajamų mokesčio deklaraciją (forma FR0462) už 2005 m. ir Laikinąją metinę pajamų mokesčio deklaraciją (forma GPM302) už 2006 m.

Trečiųjų šaltinių ir F. D. pateiktais (minėtose deklaracijose deklaruotais) duomenimis F. D. pajamas iki tikrinamojo laikotarpio pradžios sudarė 13820 Lt.

F. D. gautos pajamos:

- 2005 m. – 3036,65 Lt metalo laužo ar medienos (kitokio turto) pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos, nuo kurių išskaičiuotas 456 Lt GPM (UAB „T - 97,50 Lt apmokestinamųjų pajamų, nuo kurių išskaičiuotas 15 Lt GPM, AB „K1“ – 1606,49 Lt, nuo kurių išskaičiuotas 241 Lt GPM ir UAB „J1“ – 1332,66 Lt apmokestinamųjų pajamų, nuo kurių išskaičiuotas 200 Lt GPM);

- 2006 m. – 11000 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamos (pagal 2006-06-22 pirkimo-pardavimo sutartį parduotas žemės sklypas, esantis Y k., Z sen., K raj., įgytas 2005 m. – 2005-10-28 apskrities viršininko įsakymu Nr. 02-07-10606 ir sprendimu Nr. 69/17422, Laikinojoje metinėje pajamų deklaracijoje deklaruota minėto parduoto nekilnojamojo turto

įsigijimo kaina – 11000 Lt). Pažymėtina, kad šios pajamos yra panaudotos įsiskolinimo padengimui;

- 2007 m. – 239,33 Lt gražintas GPM po metinės deklaracijos pateikimo.

Turimais duomenimis mokėtojo vardu registruotos transporto priemonės yra įsigytos 1994–1998 metais. Iki tikrinamojo laikotarpio pradžios F. D. pirkė vieną nekilnojamojo turto objektą, t. y. butą, esanti U g. 29I-36, W (1993-03-01 pirkimo – pardavimo sutartis), kitas mokėtojo vardu registruotas nekilnojamas turtas – du žemės ūkio ir vienas miškų ūkio paskirties žemės sklypai įgyti pagal 1993-01-30 valdybos potvarkį Nr. 21v ir 2005-10-28 apskrities viršininko įsakymą Nr. 02-07-10606 bei 2005-10-28 apskrities viršininko sprendimu Nr. 69/17422.

Turimais duomenimis F. D. iki tikrinamojo laikotarpio pradžios, t. y. 2008-01-01, sumokėtos įmokos: 2003 m. – 142,06 Lt fizinių asmenų žemės mokestis, 2005 m. – 70 Lt valstybės rinkliavos ir 100 Lt antstolių kontoros pagal VMI vykdomąjį dokumentą išieškota suma, 2007 m. – 149,33 Lt baudos.

F. D. firmos metinių pelno mokesčio (PM) deklaracijų duomenimis 2003–2005 metais įmonė patyrė nuostolį, 2006 m. uždirbo 74 Lt pelną, 2007 m. – 232 Lt pelną.

Įvertinus duomenis apie mokėtojo gautas pajamas iki tiriamojo laikotarpio pradžios, kurios nėra pakankamos vien vartojimo išlaidoms padengti, nustatyta, kad piniginių lėšų ne banke likučių tirtojo laikotarpio pradžiai, t. y. 2008-01-01, F. D. negalėjo turėti.

F. D. patirtos išlaidos tiriamuoju laikotarpiu:

Draudimo bendrovių (BTA akcinės draudimo bendrovės filialas Lietuvoje (dabartinis pavadinimas – BTA Insurance Company SE filialas Lietuvoje) ir PZU Lietuva) informacija duomenimis F. D. buvo sudaręs transporto priemonių draudimo sutartis automobiliui Pontiac Trans Sport (1994 m. gamybos, įsigyta mokėtojo sutuoktinės I. D. vardu) laikotarpiams: 2008-04-14–2008-07-13, 2010-08-20–2010-10-20 ir 2010-09-21–2010-11-20, sumokėta 253 Lt draudimo įmokos.

Tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėja ir F. D. (Pareiškėjos vardu) įsigijo kelis nekilnojamojo turto objektus: butą (X g. 4-20, P) ir žemės sklypą su gyvenamuoju namu (Ž 3-oji g. 26, L k., Zsen., Vilniaus raj.).

I. D. pateiktame 2012-03-20 paaiškinime (po operatyvaus patikrinimo) apie tikrinamuoju laikotarpiu turėtus piniginių lėšų ne banke likučius, pajamų šaltinius, suteiktas ir gautas paskolas bei dovanas, vykdytus nekilnojamojo turto sandorius nurodė, kad piniginių lėšų ne banke 2008-01-01, 2008-12-31, 2009-12-31 ir 2010-12-31 neturėjo. Pagrindiniai pajamų šaltiniai – darbo užmokestis iš Kauno „V1“ pradinės mokyklos (16802,47 Lt) ir automobilio pardavimo pajamos. Kartu su paaiškinimu Pareiškėja pateikė 2010-03-05 skolos lapelio kopiją, jog Pareiškėja pasiskolinusi iš A. R. (dabartinė pavardė – Bagdonavičienė) 60000 Lt, paskola beprocentinė ir suteikta dvejiems metams. Pareiškėja taip pat nurodė, kad yra gavusi dovanų – 48000 Lt iš mamos ir pateikė 2010-01-22 sutarties kopiją, kad I. Š. dovanoja dukrai I. D. (Pareiškėjai) 48000 Lt. Pareiškėjos teigimu (2012-03-20 paaiškinimas) tikrinamuoju laikotarpiu pati paskolų ir / ar dovanų (pinigais ir / ar nepiniginių) nėra suteikusi.

Dėl gautų piniginių lėšų iš kitų asmenų. Atlikus I. Š. ir jos sutuoktinio J. Š. pajamų ir išlaidų analizę, turimais ir surinktais duomenimis, nenustatyta, kad I. Š. turėjo finansines galimybes dovanoti dukrai I. D. sutartyje nurodytą pinigų sumą – 48000 Lt. I. Š. galėta dovanoti piniginių lėšų suma ne didesnė nei 20893 Lt. Priešpriešinės informacijos (A. R. pateiktas) duomenimis, piniginių lėšos pagal I. D. mokesčių inspekcijai pateiktą 2010-03-05 skolos raštelį nebuvo skolintos, t. y. A. R. (Bagdonavičienė) paneigė bet kokias sąsajas su I. D. ir tai, kad nurodyta data jai skolino pinigus.

Dėl F. D. individualios įmonės (I. D. individualios įmonės). F. D. 1995-05-05 įregistravo individualią įmonę – F. D. firmą adresu: U g. 29I-36, Kaunas, įmonės savininku

buvo laikotarpiu nuo 1995-05-05 iki 2012-04-29, nuo 2013-08-13 įmonės savininkė – I. D. (*įmonę paveldėjo pagal 2013-04-16 ir 2013-05-17 išduotus paveldėjimo teisės liudijimus*). 2013-08-13 įmonės pavadinimas pakeistas į I. D. individualią įmonę. Laikotarpiu nuo 1997-04-01 iki 2013-09-30 įmonė buvo registruota PVM mokėtoja, pagrindinės registruotos vykdytos veiklos laikotarpiu nuo 1995-05-05 iki 2013-08-13 buvo – buitinių elektrinių aparatų arba prietaisų, radijo ir televizijos prekių mažmeninė prekyba ir mažmeninė prekyba, išskyrus variklinių transporto priemonių ir motociklų prekybą, nuo 2013-08-13 įregistruota pagrindinė vykdoma veikla – mažmeninė prekyba, išskyrus variklinių transporto priemonių ir motociklų prekybą. Įmonė turi vieną registruotą padalinį – kitą veiklos vykdymo vietą adresu: 14 sandėlis, I pr. 16, K1 (nuo 2001-12-18). Įmonės vardu registruoto nekilnojamojo ir teisiškai registruotino kilnojamojo turto nėra / nebuvo, nuo 2000-10-02 įmonėje darbo sutarčių su samdomais darbuotojais sudaryta nebuvo. Turima viena atsiskaitomoji sąskaita LT587300010039473744 „Swedbank“ AB banke, kuri atidaryta 2001-11-27.

Pateiktų metinių PM deklaracijų duomenimis F. D. firmos veikla 2008–2010 metais buvo nuostolinga. Pateiktų PVM deklaracijų duomenimis įmonės mokėtinas PVM sudarė: 2008 m. – 94 Lt, 2009 m. – 93 Lt, 2010 m. – 237 Lt. Pagal 2014-03-18 pavedimą atliktas I. D. individualios įmonės (*buvęs pavadinimas – F. D. firma*) operatyvus patikrinimas dėl informacijos surinkimo apie 2008–2010 m. laikotarpiu F. D. išmokėtas / gražintas visų rūšių išmokas / įmokas, savininko įnašus į įmonę (pinigais ir / ar turtu) bei kitus tarpusavio finansinius įsipareigojimus.

Įmonės savininkė I. D. operatyvaus patikrinimo metu pateiktame paaiškinime nurodė, kad 2008–2010 m. F. D. prekybinę veiklą vykdė UAB „P1“ 14 sandėlyje, įmonėje dirbo vienas, samdomų darbuotojų neturėjo, visas prekes, kuriomis prekiaavo, įsigydavo Lietuvoje. I. D. taip pat nurodė, kad be prekybos smulkia buitine technika, F. D. vertėsi ūkininkavimu. Pagal pateiktus prekių įsigijimo dokumentus nustatyta, kad F. D. firma prekes įsigydavo iš įvairių Lietuvos įmonių, pirktą ir prekiauta smulkiąją buitine technika. Kartu su prekių įsigijimo dokumentais pateiktos ir UAB „P1“ F. D. firmai išrašytos PVM sąskaitos faktūros už ploto nuomą, apsaugą, komunalinius patarnavimus. Pagal pateiktas F. D. firmos kasos knygas už 2008–2010 m., kuriose pajamos apskaitytos per kasą, o išlaidos – pagal prekių bei paslaugų įsigijimo dokumentus, piniginių lėšų likutis įmonėje 2008-01-01 sudarė 5614,33 Lt, 2009-01-01 – 4134,83 Lt, 2010-01-01 – 5090,59 Lt, 2010-12-31 – 4112,25 Lt. Pagal pateiktus dokumentus F. D. įnašai ir įmokos į įmonę bei išmokėjimai savininkui (F. D.) iš įmonės nenustatyti.

Dėl Pareiškėjos vykdytų nekilnojamojo turto sandorių. 2008–2010 metais Pareiškėja vykdė šiuos sandorius nekilnojamoju turtu:

Pagal 2009-07-17 pirkimo-pardavimo sutartį Pareiškėja iš sutuoktinių M. T. ir D. M. įsigijo butą, esantį X g. 4-20, P. Pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta pardavimo kaina – 40000 Lt (buto vidutinė rinkos vertė – 76000 Lt, vertės nustatymo data – 2009-07-15) (toliau – butas P).

Pagal 2010-04-26 pirkimo-pardavimo sutartį Pareiškėja iš A. B. ir B. B. įsigijo 0.0663 ha mėgėjiškų sodų žemės sklypą ir pastatą – vienbutį gyvenamąjį namą (*nebaigtas statyti, statybos pradžios metai – 2008, statybos pabaigos metai – 2010, baigtumas – 49 proc.*), adresu Ž 3-oji g. 26, L k., Zsen., Vilniaus raj. (toliau – žemės sklypas su namu Vilniaus raj.). Pirkimo-pardavimo sutartyje nurodyta bendra nekilnojamojo turto pardavimo kaina – 130000 Lt (žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 22300 Lt, pastato vidutinė rinkos vertė – 66000 Lt, bendra minėto nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė – 88300 Lt, verčių nustatymo data – 2010-04-16).

Dėl buto P (2009-07-17 pirkimo-pardavimo sutartis) Pareiškėjos teigimu, turto pardavėjus surado per skelbimus, turtą įsigijo už 40000 Lt, kaina nustatyta šalių susitarimu, atsiskaityta grynaisiais pinigais sandorio metu, įsigijus minėtą butą buvo atliktas smulkus kosmetinis remontas (*pakeisti tapetai, nulakuoti laiptai, pakeistos grindų plytelės*), visi darbai

kainavo apie 5000 Lt. Remonto darbų išlaidas pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų Pareiškėja nepateikė.

Pardavėjo M. T. vardu minėtas butas registruotas nuo 2005 m. (2005-06-15 pirkimo-pardavimo sutartis). Klaipėdos AVMI informavo, kad iš gyventojų M. T. ir D. M. paimti paaiškinimų ir surinkti priešpriešinę informaciją nėra galimybių. Šie asmenys savo vardu registruoto nekilnojamojo turto neturi, niekur nedirba, nuvykus deklaruotos gyvenamosios vietos adresu (*X g. 4-20, P*), gyventojai nerasti, galimybių su jais susisiekti nėra.

Už šį nekilnojamąjį turtą Pareiškėja sumokėjo pardavėjams iki sutarties pasirašymo. Nekilnojamojo turto registro duomenimis pastate, kuriame yra minėtas butas, vykdoma rekonstrukcija pagal Palangos savivaldybės administracijos išduotą 2002-06-21 leidimą vykdyti statybos darbus Nr. 57. Registro pastabose papildomai nurodyta, kad šiame pastate 2007-07-27 yra nustatyti nauji kadastro duomenys (pastato baigtumas po rekonstrukcijos 100 proc.), kurių įrašymui į nekilnojamojo turto registrą prašymas ir dokumentai nepateikti. Pareiškėjos vardu įsigytas butas yra 26,33 m³ bendro ploto, 0 (nuliniam) aukšte, rūsio, šildymo, dujų, viryklės nėra, vidutinė rinkos vertė – 76400 Lt. Ši vertė nustatyta (VĮ „Registru centras“) 2009-07-15, t. y. prieš pat buto pirkimo-pardavimo sandorį (2009-07-17). Minėtas butas įsigytas už 40000 Lt, t. y. beveik du kartus (1,91) mažesne nei vidutine rinkos verte.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjos ir F. D. patirtos išlaidos viršijo gautas teisėtas pajamas, kurių šie asmenys nedeklaravo ir mokėtinų nuo šių pajamų mokesčių nesumokėjo. Tai sudarė pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas.

Įvertinus minėtą faktą, kad Pareiškėja ir F. D. neturėjo pakankamai įstatymų nustatyta tvarka apmokestintų pajamų patiriamoms išlaidoms, iš jų ir nekilnojamojo turto įsigijimui, pagrįsti, darytina išvada, kad minėtas buto P pirkimo sandoris tikslingai sudarytas mažesne rinkos verte.

Inspekcija nurodo, kad nustatant Pareiškėjos vardu įsigyto buto P įsigijimo kainą, pasirinkti tokie informacijos ir duomenų šaltiniai:

- nekilnojamojo turto portalas *edomus.lt* duomenys apie vidutines butų pardavimo kainas P 2009 m. liepos mėnesį. Vidutinė P parduodamo buto 1 kv. m kaina 2009 m. liepos mėn. skelbimų duomenimis sudarė 6111 Lt. Ginčo butas yra 26,33 kv. m bendro ploto, todėl apskaičiuota buto pardavimo kaina sudaro 160903 Lt (26,33 x 6111);

- VĮ „Registru centras“ skelbiami duomenys apie vidutines būsto pardavimo kainas. Butų kainos 2009 m. trečiąjį ketvirtį senesnės statybos daugiabučiuose gyvenamuosiuose namuose sudarė vidutiniškai 1852 Lt / kv. m. Pareiškėjos vardu apskaičiuota pirktos buto kaina sudaro 48763 Lt (26,33 x 1852);

- VĮ Registru centras“ 2009-07-15 nustatyta ginčo buto vidutinė rinkos kaina – 76400 Lt, kuri nustatyta prieš pat 2009-07-17 pirkimo-pardavimo sandorį;

- sudarytoje nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartyje buto kaina – 40000 Lt.

Atsižvelgiant į minėtus informacijos šaltinius bei vertinant Pareiškėjos paaiškinime nurodytą pirkimo-pardavimo kainą ir vadovaujantis MAĮ įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, Pareiškėjos vardu įsigyto buto P įsigijimo kaina, Inspekcijos vertinimu, pagrįstai apskaičiuota kaip minėtų informacijos šaltinių duomenimis nustatytų pirkimo-pardavimo kainų aritmetinis vidurkis, t. y. buto P įsigijimo kaina siekia 81516 Lt ($(160903 \text{ Lt} + 48763 \text{ Lt} + 76400 \text{ Lt} + 40000 \text{ Lt}) / 4$). Buto remonto išlaidos – 2500 Lt ($\frac{1}{2}$ dalis). (*Pareiškėjos 2012-03-20 paaiškinimu kosmetiniam remontui išleista apie 5000 Lt*).

Dėl žemės sklypo su gyvenamuoju namu Vilniaus raj. (2010-04-26 pirkimo-pardavimo sutartis). Pareiškėjos teigimu, pardavėjus surado per skelbimus, pirko už 130000 Lt, atsiskaityta grynaisiais pinigais sandorio metu, įsigijimo metu gyvenamasis namas buvo visiškai pastatytas, tik be vidaus apdailos, didžiąją dalį minėto namo vidaus įrengimo darbų atliko sūnus, namo įrengimas kainavo apie 40000 Lt. Vidaus apdailos darbų išlaidas pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų nepateikė.

Pardavėjo A. B. vardu minėtas žemės sklypas buvo įregistruotas pagal 2007-12-05 pirkimo-pardavimo sutartį, gyvenamasis namas – pagal 2008-11-11 Statybos inspekcijos

tarnybos pažymą ir 2010-04-22 Statybos inspekcijos tarnybos pažymą. Iš Vilniaus AVMI gautas atsakymas, jog pardavėjas A. B. nurodė, kad jokie ryšiai jo su Pareiškėja ir F. D. nesieja, nekilnojamąjį turtą pardavinėjo pats asmeniškai paskelbęs internete bei per keletą nekilnojamojo turto agentūrų. Pirkėjai jį susirado patys. Gyventojų teigimu, parduodamas namas nebuvo pilnai įrengtas, t. y. buvo išlieti pamatai, išmūrytos sienos, uždengta stogo skardinė danga, įstatyti langai, sudėtos durys, nebuvo instaliuota elektra, neįrengta šildymo sistema, kanalizacija. A. B. teigimu, nekilnojamojo turto pirkėjas paskambino telefonu ir atvažiavo apžiūrėti parduodamo namo, pirkėjas buvo D. (vardo nepamena) apie 20–25 metų amžiaus, kuris apžiūrėjęs namą, susitarė dėl jo apžiūros dar kartą kartu su mama I. D. (Pareiškėja) (*A. B. teigimu, jis paaiškino, kad apžiūrėti parduodamą turtą gali jie patys ir pasakė, kur paliekami namo raktai*). A. B. paaiškino, kad D. po to jam dar kartą paskambino ir pasakė, kad nutarė pirkti namą ir, kad šį namą pirks jo mama bei atvažiavęs jis paliko 5000 Lt avansą. Preliminari sutartis pasirašyta nebuvo, susitarta, kada ir kaip bus sudaryta pagrindinė turto pirkimo-pardavimo sutartis, dėl atsiskaitymo sąlygų ir kainos buvo susitarta asmeniškai su D..

I. D. derybose nedalyvavo, gyventojų teigimu, jis ją sutiko tik notarinėje kontoroje, kur jam buvo sumokėta likusi pardavimo kaina – 125000 Lt grynaisiais pinigais prieš pasirašant sutartį. A. B. nurodė, kad kaina buvo nustatyta šalių susitarimu, jis pats nekilnojamojo turto vertinimo neatliko, ar tai darė D., nežino.

Dėl Pareiškėjos ir F. D. patirtų išlaidų ir gautų pajamų neigiamo balanso. Pareiškėja nurodė, jog vartojimo ir kitos išlaidos 2008–2010 m. sudarė apie 9700 Lt (2008 m. – 3000 Lt, 2009 m. – 3200 Lt, 2010 m. – 3500 Lt), paaiškino, kad verčiasi ūkine veikla (*daržininkyste, sodininkyste, paukštininkyste*) Y k., K rajone.

Metinės pajamų mokesčio deklaracijos (forma GPM305) už 2008 m. ir Metinių pajamų deklaracijų (forma GPM308) už 2009–2010 m. F. D. nėra teikęs.

2008 metai. Duomenų iš trečiųjų šaltinių apie F. D. 2008 m. gautas pajamas ir / ar patirtas išlaidas inspekcija neturi. Turimais duomenimis 2008 m. F. D. nekilnojamojo ir teisiškai registruotino kilnojamojo turto sandorių savo vardu nevykdė.

Pareiškėja F. D. firmos (dabartinis pavadinimas – I. D. individuali įmonė) atlikto operatyvaus patikrinimo metu pateiktame paaiškinime nurodė, kad F. D. vertėsi ūkininko veikla. F. D. ūkininko ūkį buvo įregistravęs laikotarpiu nuo 1996-01-01 iki 2001-03-20 (ūkis registruotas K raj. savivaldybėje). Vėlesniais laikotarpiais duomenų apie F. D. vykdytą ūkininkavimo veiklą nėra, pajamų iš tokios veiklos mokėtojas taip pat nėra deklaravęs.

Nustatyta, kad F. D. 2008 m. patyrė 12404 Lt vartojimo išlaidas. Bankų pateiktais duomenimis piniginių lėšų operacijų F. D. nevykdė. Turimais duomenimis F. D. nuosavybės teise priklausančio buto (U g. 29I-36, Kaunas) nustatytos komunalinių mokesčių išlaidos 2008 m. sudarė 2407 Lt. Vidutinės vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui per mėnesį Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Statistikos departamentas) duomenimis (*požymis – namų ūkio tipas – sutuoktinių pora su vaikais iki 18 metų*) 2008 m. vienam namų ūkio nariui sudarė 689,10 Lt/mėn. arba 8269,20 Lt/metams (689,10 Lt x 12 mėn.). F. D. šeimos vartojimo išlaidos, apskaičiuotos Statistikos departamento duomenimis, 2008 m. sudaro – 24807,60 Lt (8269,20 Lt x 3). Mokestinio patikrinimo metu vertinamos apskaičiuotos statistinės vidutinės vartojimo išlaidos, kurios, vadovaujantis Civilinio kodekso (2000-07-18 Nr. VIII-1864) nuostatomis (3.87 ir 3.88 str.), reglamentuojančiomis sutuoktinių turto teisinį režimą (toliau – CK), dalinamos abiem sutuoktiniams lygiomis dalimis po 12403,80 Lt.

Įvertinus Pareiškėjos ir F. D. nustatytas gautas pajamas (3732 Lt), patirtas išlaidas (42017 Lt), piniginių lėšų banke likučius (*metų pradžiai – 87 Lt, metų pabaigai – 3512 Lt*) ir piniginių lėšų ne banke santaupas (0 Lt), apskaičiuotas neigiamas piniginių lėšų skirtumas – 41710 Lt, t. y. Pareiškėjos ir F. D. faktiškai patirtos išlaidos 41710 Lt viršijo gautas pajamas, t. y. Pareiškėja ir F. D. gavo kitų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, kuriomis ir dengė patirtas išlaidas, tačiau šių gautų kitų pajamų nedeklaravo bei mokėti į

biudžetą priklausančių mokesčių nuo šių pajamų neapskaičiavo ir nesumokėjo. Todėl Pareiškėjos ir F. D. gautos kitos pajamos bei nuo šių pajamų mokėtini mokesčiai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą naudojant išlaidų metodą (MAĮ 70 str.).

Inspekcijos vertinimu, pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėjos ir F. D. pajamas 2008 m. viršijanti išlaidų suma – 41710 Lt yra gautos kitos pajamos iš nenustatytų, mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Vadovaujantis CK, F. D. 2008 m. gavo 20855 Lt (41710/2) kitas pajamas ir, pažeisdamas 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (GPMĮ) 6 str. 3 dalies, 22 str. 3 dalies, 27 str. 1 dalies nuostatas, 2008 m. gautų kitų pajamų (20855 Lt) nedeklaravo, nuo šių pajamų mokėtino GPM neapskaičiavo ir nesumokėjo. Įvertinus F. D. , taikant MAĮ 70 straipsnį, apskaičiuotas kitas pajamas (20855 Lt), bei taikytiną MNPD ir MPNPD sumą – 4032 Lt (už vieną nepilnametį vaiką taikytinas MPNPD dalinamas abiem tėvams), F. D. (Pareiškėjai) už 2008 m. pagrįstai apskaičiuotas 4038 Lt ((20855 Lt – 4032 Lt) x 24 proc.) mokėtinas GPM.

2009 metai. Duomenų iš trečiųjų šaltinių apie F. D. 2009 m. gautas pajamas ir / ar patirtas išlaidas mokesčių inspekcija neturi. Turimais ir surinktais duomenimis F. D. teisiškai registruotino kilnojamojo turto sandorių nevykdė.

Turimais ir surinktais duomenimis, 2009 m. F. D. *išleistos piniginės lėšos:*

–buto P įsigijimo išlaidos (½ dalis) – 40758 Lt;

–buto P remonto išlaidos (½ dalis) – 2500 Lt (*Pareiškėjos teigimu kosmetiniam remontui išleista apie 5000 Lt*);

–vartojimo išlaidos – 10237 Lt. Bankų duomenimis piniginių lėšų operacijų F. D. nevykdė. Turimais duomenimis F. D. nuosavybės teise priklausančio buto (U g. 29I-36, Kaunas) komunalinių mokesčių išlaidos 2009 m. sudarė 3070 Lt. Statistikos departamentas nuo 2009 m. nebeatlieka namų ūkių biudžetų tyrimo ir, apskaičiuojant 2009 ir vėlesnių metų vartojimo išlaidas vienam namų ūkio nariui, rekomenduoja naudoti nacionalinių sąskaitų rodiklį – namų ūkio vartojimo išlaidų indeksą. 2009 m. indeksas sudarė 82,533 proc. Vidutinės vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui per mėnesį (*požymis – namų ūkio tipas – sutuoktinių pora su vaikais iki 18 metų*) 2009 m. vienam namų ūkio nariui sudarė 568,73 Lt/mėn., per metus – 6824,76 Lt (568,73 x 12). F. D. šeimos vartojimo išlaidos, Statistikos departamento duomenimis, 2009 m. sudarė – 20474,28 Lt (6 824,76 Lt x 3). Vertinamos apskaičiuotos vidutinės vartojimo išlaidos, kurios, vadovaujantis CK, dalintos abiem sutuoktiniams lygiomis dalimis po 10237,14 Lt.

Įvertinus Pareiškėjos ir F. D. nustatytas gautas pajamas (7876 Lt), patirtas išlaidas (121990 Lt), piniginių lėšų banke likučius (*metų pradžioje – 3512 Lt, metų pabaigoje – 5792 Lt*) ir piniginių lėšų ne banke santaupas (0 Lt), apskaičiuotas Pareiškėjai ir F. D. bendras neigiamas piniginių lėšų skirtumas 2009 metais sudaro – 116394 Lt, t. y. faktiškai patirtos išlaidos 116394 Lt viršijo gautas pajamas. Inspekcijos vertinimu, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėjos ir F. D. pajamas 2009 m. viršijanti išlaidų suma – 116394 Lt yra gautos kitos pajamos iš nenustatytų šaltinių. Vadovaujantis CK, F. D. 2009 m. gavo 58197 Lt (116394 Lt / 2) kitas pajamas, kurių, pažeisdamas GPMĮ nuostatas, nedeklaravo ir nuo jų nesumokėjo GPM.

Atsižvelgiant į tai, kaip nurodo Inspekcija, įvertinus 2009 m. gautas apmokestinamąsias kitas pajamas – 58197 Lt bei taikytiną MPNPD – 600 Lt, F. D. už 2009 m. pagrįstai apskaičiuotas 8640 Lt ((58197 Lt – 600 Lt) x 15 proc.) mokėtinas GPM.

2010 metai. Trečiųjų šaltinių duomenimis 2010 m. F. D. gavo iš UAB „J1“ 1388,06 Lt netauriųjų metalų laužo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas, nuo kurių išskaičiuotas 208 Lt GPM. Surinktais duomenimis F. D. teisiškai registruotino kilnojamojo turto sandorių nevykdė. Surinktais duomenimis 2010 m. F. D. gautos ir išleistos piniginės lėšos:

Gautos piniginės lėšos – 1180,06 Lt netauriųjų metalų laužo pardavimo pajamos iš UAB „J1“.

Išleistos piniginės lėšos:

–Žemės sklypo su namu Vilniaus raj. įsigijimo išlaidos (½ dalis) – 65000 Lt;
 –Minėto gyvenamojo namo Vilniaus raj. statybos išlaidos (½ dalis) – 20000 Lt.
(Pareiškėjos teigimu namo įrengimo darbai kainavo 40000 Lt). Turimais duomenimis Pareiškėja minėtą turtą Vilniaus raj. 2013-04-30 pirkimo-pardavimo sutartimi pardavė už 124000 Lt *(bendra nekilnojamojo turto vidutinė rinkos vertė 2013-04-15 – 124100 Lt)*;

–vartojimo išlaidos – 9732 Lt. Bankų duomenimis piniginių lėšų operacijų F. D. nevykdė. F. D. nuosavybės teise priklausančio buto (U g. 29I-36, Kaunas) komunalinių mokesčių išlaidos 2009 m. sudarė 3452 Lt. Statistikos departamento duomenimis 2010 m. išlaidos vienam namų ūkio nariui sudarė 540,68 Lt/mėn., 6488,16 Lt per metus. F. D. šeimos vartojimo išlaidos apskaičiuotos Statistikos departamento duomenimis 2010 m. sudarė – 19464,48 Lt (6488,16 Lt x 3). Pagal CK išlaidos dalinamos pusiau Pareiškėjai ir F. D. lygiomis dalimis po 9732,24 Lt.

Įvertinus Pareiškėjos ir F. D. nustatytas gautas pajamas (89461 Lt), patirtas išlaidas (189464 Lt), piniginių lėšų banke likučius *(metų pradžiai –5792 Lt, metų pabaigai – 6118 Lt)* ir piniginių lėšų ne banke santaupas (0 Lt), 2010 m. faktiškai patirtos išlaidos 100329 Lt viršijo gautas pajamas. Vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu ir GPMĮ nuostatomis, nuo nustatytų 50165 Lt (100329/2) kitų pajamų, įvertinus F. D. gautas neapmokestinamąsias netauriųjų metalų laužo pardavimo pajamas (1388,06 Lt), nuo šių pajamų išskaičiuotą GPM – 208 Lt, įvertinus taikytiną MPNPD sumą – 600 Lt (už vieną nepilnametį vaiką taikytinas MPNPD dalinamas abiem tėvams), F. D. už 2010 m. pagrįstai apskaičiuotas 7227 Lt ((50165 Lt - 600 Lt) x 15 proc. – 208 Lt) mokėtinas GPM.

Dėl delspinigių apskaičiavimo. Inspekcija nurodo MAĮ 96 straipsnyje įtvirtintus atvejus, kada skaičiuojami delspinigiai. Inspekcija teigia, jog patikrinimo akte buvo konstatuoti F. D. atlikti mokestiniai pažeidimai ir išdėstyta visa faktinė situacija, galutinė mokestinė prievolė tenkanti mokesčių mokėtojui šiuo atveju yra tvirtinama tik Kauno AVMI patikrinimo pažyma, kurios metu MAĮ nustatyta tvarka yra apskaičiuojami delspinigiai už laikotarpį, kada mokestinė prievolė turėjo būti sumokėta, tačiau sumokėta nebuvo. Inspekcija, įvertinusi visą medžiagą ir Pareiškėjos atliktus mokesčius pažeidimus, konstatuoja, jog F. D. delspinigiai apskaičiuoti pagrįstai. Taip pat nurodo, kad F. D. (Pareiškėjai) pagrįstai apskaičiuota 19905 Lt GPM, 7917 Lt GPM delspinigiai, 2700 Lt PSD ir 1204 Lt PSD delspinigiai. Pareiškėja skunde nesutikimo dėl aritmetinio mokesstinės prievolės apskaičiavimo neišreiškė, todėl šiuo klausimu Inspekcija nepasisakė.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka iš dalies ir Mokestinių ginčų komisijos (toliau – Komisija) prašo panaikinti ginčijamo sprendimo dalį, t. y. panaikinti nurodymus sumokėti 7917 Lt GPM delspinigius ir 1204 Lt PSD įmokų delspinigius. Taip pat prašo pakeisti Inspekcijos sprendimą, perskaičiuojant jame nurodytas GPM ir PSD įmokų sumas už 2009 ir 2010 metus ir pašalinti iš Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažymos sakinį „<...> Mokėtojui mokestinė prievolė nenustatoma, o perkeliama paveldėtojui – jo sutuoktinei I. D.“.

Dėl delspinigių. 7917 Lt GPM delspinigiai ir 1204 Lt PSD įmokų delspinigiai Kauno AVMI pažyma patvirtinti neteisėtai, nes šios sumos nebuvo nurodytos patikrinimo akte. Kita vertus, kadangi patikrinimo rezultatai patvirtinti pažyma, tos sumos negalėjo būti ir papildomai apskaičiuojamos. MAĮ 130 straipsnis, reglamentuojantis patikrinimo rezultatų tvirtinimą pažyma, vietos mokesčių administratoriui suteikia teisę tik arba patvirtinti patikrinimo aktą (130 str. 2 d. 1 p.) arba pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją (130 str. 2 d. 2 p.), tačiau šis straipsnis nesuteikia teisės mokesčių administratoriui patikrinimo pažyma papildomai apskaičiuoti mokėtinas sumas (iš jų ir delspinigius), kurios nebuvo nurodytos tvirtinamame akte.

Dėl iš A. R. pasiskolintų 60000 Lt pagal 2010-03-05 skolos raštelį. Apie skolinimosi fakto nebuvimą mokesčių administratorius sprendė remdamasis vien tik A. R. teiginiais, jog ši jokių pinigų Pareiškėjai neskolino. Pareiškėjos nuomone, A. R. taip elgtis

turėjo akivaizdų interesą, nes jai su sutuoktiniu D. B. teko aiškintis mokesčių administratoriui dėl gaunamų pajamų šaltinių ir turimo turto kilmės. Pareiškėjos vertinimu, nurodytų asmenų patikrinimo medžiaga turėtų būti prijungta prie ginčo bylos. Pareiškėja teigia, kad tokio asmens paaiškinimų negalima laikyti objektyviais ir pakankamais pinigų skolinimo faktui paneigti. Taigi nustatytos 2010 m. apmokestinamosios pajamos, gautos iš nenustatytų šaltinių, yra mažintinos 30000 Lt.

Dėl nekilnojamojo turto sandorių.

Dėl buto, esančio X g. 4-20, P, įsigijimo ir remonto darbų kainų. Pareiškėja nebuvo nurodžiusi, kad 5000 L suma yra jos ir sutuoktinio realiai patirtos išlaidos remontuojant butą. Pareiškėja, atsakydama į jai pateiktą klausimą, yra nurodžiusi, kiek, jos vertinimu, tik kainavo kosmetinis buto remontas, kurį atliko sūnus. Pareiškėja savo sūnui už remonto darbus nemokėjo (jos paaiškinime nėra nurodyta kitaip), todėl jos pačios nurodyta remonto kaina buvo be jokio pagrindo priskirta jos sutuoktinio 2009 m. išlaidoms. Nustatytos F. D. 2009 m. apmokestinamosios pajamos, gautos iš nenustatytų ir nežinomų šaltinių, mažintinos 2500 Lt suma.

Mokesčių administratorius, nustatinėdamas buto įsigijimo kainą, netinkamai taikė MAĮ 70 straipsnį. Pareiškėja pažymi, kad dėl buto P F. D. nebuvo atsiradusi jokia mokesstinė prievolė, kad mokesčių administratoriui apskritai būtų reikėję nustatinėti tos prievolės dydį. Antra, buto įsigijimo kaina yra nurodyta notaro patvirtintoje ir nenuginčytoje, priskirtinoje *prima facie* įrodymams, sutartyje, todėl nėra pagrindo teigti, kad nėra galimybės nustatyti buto įsigijimo kainos įprastine tvarka. Jei tokia kaina, mokesčių administratoriaus vertinimu, neatitinka tikrosios, tai pastaroji turėjo būti nustatinėjama taikant MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą. Tačiau ir šiam straipsniui taikyti nagrinėjamu atveju nebuvo faktinių prielaidų (*mokesčių administratorius nenustatė F. D. mokesstinės naudos siekimo*). Pareiškėja daro išvadą, kad buto įsigijimo kaina 81516 Lt nustatyta neteisėtai. Be to, tokia kaina nelaikytina atitinkančia protingumo ir teisingumo kriterijų (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (LVAT) 2010-04-29 nutartis adm. b. Nr. A⁴⁴²-635/2010*), nes ji buvo nustatinėjama remiantis ir nieko bendro su realios rinkos vertės nustatymu neturinčiais skelbimais portale *edomus.lt*. Skelbimai rodo tik subjektyvius butų P pardavėjų lūkesčius gauti jų pageidaujamą kainą (o ne jos realų gavimą). Tai reiškia, jog tokie duomenys negalėjo būti dėmeniu nustatant buto įsigijimo kainą (160903). Atsižvelgiant į tai, F. D. 2009 metų apmokestinamosios pajamos, gautos iš nežinomų šaltinių, yra mažintinos 20758 Lt (40758 Lt – 20000 Lt).

Dėl gyvenamojo namo, esančio Ž 3-oji g. 26, L k., Zsen., Vilniaus raj., įrengimo darbų kainos. Mokesčių administratorius netinkamai interpretavo Pareiškėjos nurodytus duomenis apie namo įrengimo darbų kainą. Pareiškėja nėra nurodžiusi, kad 40000 Lt suma yra realiai patirtos jos ir sutuoktinio išlaidos įrenginėjant namą. Pareiškėja yra nurodžiusi, kad tiek, jos vertinimu, tik kainavo namo įrengimo darbai, kuriuos atliko sūnus. Pareiškėja savo sūnui už namo įrengimo darbus nemokėjo (jos paaiškinime nėra nurodyta kitaip), todėl jos pačios nurodyta namo įrengimo darbų kaina buvo be jokio pagrindo priskirta F. D. 2010 m. išlaidoms. Be to, šie darbai buvo atlikti 2011 m. (jos paaiškinime nėra nurodyta kitaip). Tikrintinas laikotarpis: 2008-01-01–2010-12-31, todėl darbų atlikimo faktas apskritai negalėjo būti teisiškai reikšminga aplinkybė nustatinėjant F. D. apmokestinamąsias pajamas. Atsižvelgiant į tai, nustatytos F. D. 2010 m. apmokestinamosios pajamos, gautos iš nežinomų šaltinių, yra mažintinos 20000 Lt suma.

Dėl F. D. mokesstinės prievolės perkėlimo Pareiškėjai. Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažymoje nurodyta, kad F. D. mokesstinė prievolė nenustatomama, o perkeliama paveldėtojui – jo sutuoktinei I. D. (Pareiškėjai). Tokia mokesčių administratoriaus konstatacija neturi jokio teisinio pagrindo. Nei MAĮ 92 straipsnis, kuriuo vadovavosi Kauno AVMI, nei jokios kitos mokesčių administravimą reglamentuojančios teisės normos nesuteikia teisės mokesčių administratoriui mirusio fizinio asmens mokesčines prievoles perkelti kitam asmeniui. Todėl, kaip nurodo Pareiškėja, iš pažymos yra šalintinas sakiny

„<...> Mokėtojui mokestinė prievolė nenustatoma, o perkeliama paveldėtojui – jo sutuoktinei I. D. “.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilo dėl Inspekcijos 2014-07-21 sprendimo Nr. 68-142, kuriuo patvirtinta Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr. (04.5)-FR0681-24, teisėtumo ir pagrįstumo, t. y. dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 19905 Lt GPM, 7917 Lt GPM delspinigius, 2700 Lt PSD įmokas, 1204 Lt PSD įmokų delspinigius.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Kauno AVMI atliko mokesčių mokėtojo F. D. (mirusio 2012-04-29), GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo teisingumo ir sumokėjimo į biudžetą savalaikiškumo patikrinimą (*galimybė atlikti mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimą numatyta MAĮ 130 str. 4 dalyje*). Mokestinio patikrinimo metu buvo konstatuoti F. D. padaryti atitinkamų mokesčių įstatymų pažeidimai ir apskaičiuoti aukščiau nurodyti mokėtini mokesčiai ir su jais susijusios sumos. Tačiau Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr. (04.5)-FR0681-24 F. D. mokestinės prievolės nenustatė, o *perkėlė* šią prievolę Pareiškėjai, vienintelei jo įpėdinei į visą turtą. Pažymėtina, kad teisinio pagrindo vieno mokesčių mokėtojo mokestinę prievolę perkelti kitam mokesčių mokėtojui nenurodė nei Kauno AVMI, nei Inspekcija. Tiek Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažymoje Nr. (04.5)-FR0681-24, tiek skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodytas MAĮ 92 straipsnis, kuriuo mokesčių administratorius vadovavosi *perkeldamas* F. D. mokestinę prievolę jo sutuoktinei (Pareiškėjai), reglamentuoja mirusio fizinio asmens mokestinės prievolės *vykdymą*, tačiau mokestinės prievolės *perkėlimo* nenumato. Atsižvelgiant į minėtas faktines bylos aplinkybes, nagrinėjamoje byloje turi būti sprendžiama, ar ginčijamas Inspekcijos sprendimas, kuriuo patvirtinta Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr. (04.5)-FR0681-24, yra teisėtas.

Pasisakydama dėl mokestinės prievolės atsiradimo sąlygų bei subjektų, Komisija pažymi, kad prievolė mokėti mokesčius, yra objektyvi pareiga valstybei, atsirandanti susidarius atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytoms aplinkybėms. Pagal MAĮ 2 str. 16 dalį mokesčių mokėtojas yra asmuo, kuriam pagal įstatymą nustatyta prievolė mokėti mokesčių, o pagal MAĮ 2 str. 22 dalį mokestinis patikrinimas yra suprantamas kaip mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse. Tokiu būdu MAĮ numato, kad mokesčių administratorius, vykdydamas savo kaip viešojo administravimo subjekto funkcijas mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, turi pareigą ir teisę nustatyti mokesčių mokėtojų mokestinių prievolių vykdymo būklę už laikotarpį, kurį nustato MAĮ 68 straipsnis. Tokia teisė yra nustatyta ir mirusių asmenų atžvilgiu, tačiau šios normos nesuteikia teisės atitinkamais mokesčių administratoriaus priimamais sprendimais šios prievolės vykdymo perkelti mirusio asmens paveldėtojams. Minėtame MAĮ 92 straipsnyje „Mirusio fizinio asmens mokestinės prievolės vykdymas“ nustatyta, jog mirusio fizinio asmens mokestinę nepriemoką privalo padengti šio asmens turto paveldėtojais Civilinio kodekso (CK) nustatyta tvarka. Ši nuostata aiškiai ir vienareikšmiškai įtvirtina CK nuostatų taikymą, *vykdant* mirusio asmens mokestines prievoles. MAĮ nėra numatyta jokių specialių normų, išieškant mirusio asmens mokestines prievoles iš šio asmens turto paveldėtojų, todėl ši procedūra vykdytina CK nustatyta tvarka. Kadangi Pareiškėja nagrinėjamu atveju nėra mokesčių mokėtoja MAĮ 2 str. 16 dalies prasme, o Kauno AVMI 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr. (04.5)-FR0681-24 turėjo būti tvirtinami būtent mokesčių mokėtojo patikrinimo rezultatai (tam, kad būtų privalomi *vykdyti*), mokestinė prievolė, visų pirma, turėjo būti nustatyta mirusiajam fiziniam asmeniui, buvusiam Pareiškėjos sutuoktiniui F. D. .

Paaikintina, kad mirus mokėtojui, turinčiam prievolę sumokėti mokesčius, atsiradus paveldėjimo teisiniams santykiams bei nustačius mirusio mokėtojo mokesčines nepriemokas (*nagrinėjamu atveju to nebuvo padaryta*), atsiranda civiliniai teisiniai santykiai tarp valstybės (kreditorės, kuri yra atstovaujama mokesčių administratoriaus) ir paveldėtojų, kurie CK nustatyta tvarka turi padengti mirusio mokėtojo įsiskolinimą. Paveldėtojai nėra mokesčinių teisių santykių dalyviai, kurių atžvilgiu gali būti priimamas sprendimas (pažyma), kuriuo tvirtinami patikrinimo rezultatai (patikrinimo aktas) ir nurodomi sumokėti mokesčiai, kurių nesumokėjo miręs mokėtojas (fizinis asmuo) tikrinamuoju laikotarpiu. Tokio pobūdžio sprendimų priėmimas mirusio mokėtojo paveldėtojų atžvilgiu yra negalimas, nes jis nenumatytas pagal MAĮ nuostatas. Plečiamai aiškinant MAĮ nuostatas, vienas iš galimų kreditorių, nesant tam teisinio pagrindo, atsidurtų išskirtinėje padėtyje lyginant su kitais galimais kreditoriais. Todėl mokesčių administratorius, nustatęs mirusio mokėtojo mokesčines nepriemokas ir siekiantis, kad palikėjo mokesčines prievolę (skolą) perimtų skolininko įpėdinis (Pareiškėja), per 3 mėnesius nuo palikimo atsiradimo turi CK nustatyta tvarka pareikšti savo kreditorinius reikalavimus (CK 5.63 str. 1 ir 2 dalys), to nepadaręs, kreiptis į teismą su prašymu šį terminą pratęsti, jeigu nuo palikimo atsiradimo nėra praėję 3 metai (CK 5.63 str. 4 d.). Šios normos reikalavimų nesilaikymas lemia, kad palikėjo turtinė prievolė įpėdinei (Pareiškėjai) nepereina paveldėjimo būdu, nes atitinkama palikėjo skola nepatenka į palikimo masę. Pažymėtina, kad aiškindamas CK 5.63 straipsnyje nustatytos tvarkos bei terminų reikšmę, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (LAT) yra išaiškinęs, kad palikėjo kreditoriaus reikalavimo pareiškimo CK 5.63 straipsnio prasme *tikslas yra suteikti įpėdiniui informaciją apie palikėjo kreditorių turtines pretenzijas į palikėjo turtą*, nes tokia informacija padeda įpėdiniui apsispręsti, *ar jam apskritai priimti palikimą*, o jeigu priimti, tai *kokiu būdu* (LAT Civilinių bylų skyriaus išplėstinės teisėjų kolegijos 2009-06-08 nutartis, priimta civilinėje byloje Nr. 3K-7-190/2009).

Įvertinus byloje pateiktus įrodymus, matyti, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, nenustatęs mokesčines prievolės tinkamam subjektui, ją perkėlė įpėdinei 2014-04-14 patikrinimo pažyma Nr. (04.5)-FR0681-24, tokiu būdu minėta pažyma, nesilaikydamas CK nustatytos tvarkos, sprendė ir mirusio fizinio asmens mokesčines prievolės *vykdymo* klausimus, nors tokios teisės MAĮ nuostatos mokesčių administratoriui nesuteikia. LVAT 2009-05-04 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-563/2009, analizuodamas MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtintos teisės normos turinį, konstatavo, jog pagrindas Komisijai perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atsiranda, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių teisės normų pažeidimų padarymo, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik *pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras*, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta anksčiau, darytina išvada, kad skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas kaip priimtas, viršijant suteiktus įgaliojimus, o Pareiškėjos skundas perduotinas nagrinėti iš naujo.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-07-21 sprendimą Nr. 68-142 ir I. D. skundą centriniam mokesčių administratoriui perduoti nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokesčinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokesčinių 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 pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene