



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL B. M. 2014-07-07 SKUNDO**

2014 m. rugsėjo 10 d. Nr. S- 182 (7- 136 /2014)
Vilnius

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

Stepono Vytauto Jurnos
Rasos Stravinskaitės
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės – pranešėja

Sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei
advokatui V. K.

2014 m. rugsėjo 2 d. posėdyje išnagrinėjusi B. M. (toliau – Pareiškėja) 2014-07-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-06-16 sprendimo Nr. 68-120, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2014-03-28 patikrinimo pažymos Nr. (04.5)-FR0681-18 nurodymus sumokėti į biudžetą 31 297 Lt gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 19 360 Lt GPM delspinigių.

Nurodoma, kad buvo atliktas mirusio Pareiškėjos sutuoktinio A. M. GPM apskaičiavimo, deklaravimo teisingumo ir sumokėjimo į biudžetą savalaikiškumo patikrinimas už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 ir surašytas 2014-03-21 patikrinimo aktas Nr. FR0680-202. Nurodoma, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (Žin., 2000, Nr. 74-2262; toliau - CK) 3.87 str. 1 d. ir 4.73 straipsnio nuostatomis, A. M. patikrinimo metu buvo vertinamos šeimos, t. y. jo ir Pareiškėjos gautos pajamos ir patirtos išlaidos. Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr., 63-2243; toliau – MAĮ) 70 straipsniu, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą“ patvirtintomis taisyklėmis (Žin., 2004, Nr. 86-3156; toliau - Taisyklės), taikant išlaidų metodą, buvo nustatyta, jog 2008 metais Pareiškėjos šeimos išlaidos 260 808 Lt viršijo oficialiais šaltiniais pagrįstas pajamas. Nurodoma, kad 2014-03-21 patikrinimo aktu Nr. FR0680-202 A. M. papildomai apskaičiuota 31 297 Lt GPM, o 2014-03-28 Kauno AVMI patikrinimo pažyma Nr. FR0681-18 patvirtintas minėtas patikrinimo aktas, bei apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti 19 360 Lt GPM delspinigių.

Inspekcija nurodo, kad ginčas vyksta dėl to, ar A. M. šeima 2008 metų mokestiniu laikotarpiu turėjo pakankamai teisėtai ir apmokestintais pajamų gavimo šaltiniais pagrįstų pajamų savo turėtoms išlaidoms pagrįsti. Nurodoma, kad pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, tais atvejais, kai mokesčių

mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių administratoriui suteikta teisė atitinkamą mokesťį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Inspekcijos sprendime taip pat nurodoma, kad pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 1999, Nr. 13-308; toliau – ABTĮ) 13 str. 1 dalį vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT). Nurodoma, kad nagrinėjant šį mokesstinį ginčą atsižvelgtina ir į LVAT praktiką ginčijamu klausimu.

Sprendime nurodoma, kad A. M. mokesstinio patikrinimo metu atsižvelgta į Pareiškėjos atžvilgiu atlikto mokesstinio patikrinimo medžiagą. Akcentuota, jog A. M. mokesstinio patikrinimo metu buvo atlikta Pareiškėjos ir jos mirusio sutuoktinio pajamų – išlaidų analizė iki 2003-12-31. Nurodoma, kad A. M. Vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (forma FR0593) deklaravo šeimos turėtus vyriausybės vertybinius popierius už 35 000 Lt, t. sk. A. M. - už 20 000 Lt, Pareiškėjos – už 15 000 Lt; šeimos turimas akcijas už 61 250 Lt, t. sk. A. M. – už 1 250 Lt, Pareiškėjos – už 60 000 Lt; Pareiškėjos turimus juvelyrinius dirbinius už 3 200 Lt; šeimos turėtas pinigines lėšas banke 230 233 Lt, t. sk. A. M. - 111 539 Lt, Pareiškėjos – 118 694 Lt; šeimos ne banke turėtus 11 700 Lt, t. sk. A. M. – 6 700 Lt, Pareiškėjos – 5 000 Lt ir A. M. suteiktą 58 067 Lt paskolą UAB „R1“.

Inspekcija pažymi, jog patikrinimo metu įvertintos A. M. tėvų galimybės padovanoti sūnui 78 500 Lt. Kauno AVMI, įvertinusi A. M. tėvų gautas pajamas (gautos tik pensijos ir 1 253 Lt darbo užmokestis iš Lietuvos ir Kanados UAB „P1“, kitų pajamų gavimo šaltinių nenustatyta) ir patirtas išlaidas, kurios laikotarpiu nuo 1996-02-01 iki 2000-12-31 pagal Statistines vartojimo išlaidas vienam namų ūkio nariui per mėnesį minėtu laikotarpiu prilygo sutuoktinių gaunamų pensijų dydžiui, o laikotarpiu nuo 2001-01-01 iki 2003-02-18 L. V. M. gaunama pensija viršijo vidutinių statistinių vartojimo išlaidų vienam namų ūkio nariui per mėnesį dydį, patikrinimo akte konstatavo, kad J. M. neturėjo finansinių galimybių 1996 metais padovanoti sūnui 30 000 Lt, o 2000 metais paskolinti ir vėliau dovanoti 24 000 Lt, tačiau 2002 metais J. M. galėjo turėti 10 000 Lt santaupų, kurie po jo mirties (2003-02-18) atiteko sūnui.

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo akte konstatuota, kad A. M. iš savo tėvų laikotarpyje nuo 1995-01-01 iki 2003-12-31 galėjo gauti dovanų 24 500 Lt (pagal 1995-04-24 notarinę dovanojimo sutartį 14 500 Lt + 10 000 Lt tėvo palikimas po jo mirties).

Nurodoma, kad pagal Inspekcijos turimą informaciją, Pareiškėjos pateiktus dokumentus ir paaiškinimą, patikrinimo akte aprašytas aplinkybes, nustatyta, kad sutuoktinių A. ir B. M. patirtos išlaidos iki 2003-12-31 viršijo gautas pajamas 125 131 Lt (262 099-136 968). Tačiau Vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (forma FR0593) A. M. deklaravo 230 233 Lt šeimos turėtų pinigų banke ir 11 700 Lt - ne banke.

Nurodoma, kad patikrinimo akte padaryta išvada, kad sutuoktiniai galėjo turėti banko sąskaitose piniginių lėšų 230 233 Lt, nes vėlesniais laikotarpiais (nuo 2004 metų) pagal Inspekcijos trečiųjų šaltinių informaciją nustatyta įvairių Lietuvos Respublikos bankų išmokėtos palūkanos už terminuotus indėlius, tačiau jų gavimo šaltiniai nenustatyti.

Dėl atliktos A. M. ir Pareiškėjos pajamų - išlaidų analizės nuo 2004-01-01 iki 2007-12-31 Inspekcija pažymi, jog įvertinus trečiųjų asmenų Inspekcijai pateiktų duomenų pažymą, Pareiškėjos pateiktus dokumentus, paaiškinimus, UAB „R1“ Operatyvaus patikrinimo metu pateiktus duomenis, nustatyta, kad A. M. ir Pareiškėja 2004-2007 metais gavo 597 634 Lt pajamų ir patyrė 758 284 Lt išlaidas. Atsižvelgiant į Vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (forma FR0593), deklaruotus pinigus banke ir ne banke 241 933 Lt, per 2004 - 2007 m. laikotarpį gautas pajamas 597 634 Lt, patirtas išlaidas 758 284 Lt ir į 2007-12-31 (2008-01-01) turėtą pinigų likutį banke 297 239 Lt, apskaičiuota, kad sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 215 956 Lt, t. y. 2004 - 2007 metais gautų pajamų nepakako sutuoktinių patirtoms išlaidoms padengti. Atsižvelgiant į tai, kad Vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (FR0593) A. M. deklaravo šeimos turėtus pinigus banke 230 233 Lt bei į tai, kad laikotarpiais nuo 2004 metų pagal Inspekcijai

trečiųjų šaltinių informaciją nustatyta įvairių Lietuvos Respublikos bankų išmokėtos palūkanos sutuoktiniams už terminuotus indėlius, patikrinimo akte konstatuota, kad sutuoktiniai galėjo turėti banko sąskaitose piniginių lėšų, tačiau faktiškai turėtų banko sąskaitose 2007-12-31, t. y. 2008-01-01 tiriamo laikotarpio pradžiai, *piniginių lėšų banke 297 239,40 Lt kilmė bei jų gavimo šaltiniai nenustatyti.*

Dėl atliktos A. M. ir Pareiškėjos pajamų - išlaidų analizės nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 Inspekcija pažymi, jog atlikus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turėtų piniginių lėšų bankuose analizę ir pagal bankų pateiktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėjos ir A. M. visose bankų sąskaitose pinigų likučiai buvo sekantys:

2008-01-01 – 297 239,40 Lt;

2008-12-31 – 223 440,27 Lt;

2009-12-31 – 334 476,65 Lt;

2010-12-31 – 353 961,19 Lt;

2011-12-31 – 212 600,79 Lt;

2012-12-31 – 207 558,03 Lt.

Nurodoma, kad patikrinimo metu iš UAB „R1“ pateiktos informacijos bei operatyvaus patikrinimo metu surinktos informacijos nustatyta:

Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2008-2012 metais UAB „R1“ suteikė 451 197 Lt paskolų bendrovės svečių namų komplekso statybai, bendrovė jiems sugrąžino 818 269 Lt suteiktų paskolų, tame tarpe 420 000 Lt užskaitė už iš bendrovės įsigytus gyvenamuosius namus (vienas namas įsigytas sutuoktinių B. ir A. M. , kitas – sūnaus D. M. vardu). Pareiškėjai bendrovė išmokėjo 9 392 Lt už automobilio nuomą, A. M. 10 149 Lt už kitą parduotą turtą. Nurodoma, kad patikrinimo akte pažymėta, kad UAB „R1“ juridinių asmenų duomenis apie fiziniams asmenims suteiktas paskolas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems gražintas paskolas (forma FR0711) už 2008-2012 metus pateikė tik po Kauno AVMI 2013-07-23 atlikto operatyvaus patikrinimo, tačiau nurodė neteisingus duomenis. Pagal 2004-10-29 Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. VA-172 patvirtintas Juridinių asmenų duomenų apie fiziniams asmenims suteiktas, jų gražintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems gražintas paskolas FR0711 formos ir jos priedų FR0711A, FR0711B, FR0711C, FR0711D pildymo bei teikimo taisyklės UAB „R1“ buvo prievolė teikti duomenis apie gautas paskolas iš Pareiškėjos ir A. M. ir jiems sugrąžintas paskolas. UAB „R1“ laikotarpiu nuo 1997-10-01 iki 2012-09-30 direktorius buvo A. M. , kuris, vadovaujantis Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatomis (Žin., 2001, Nr. 99-3515; toliau - BAĮ), buvo atsakingas už bendrovės buhalterinės apskaitos organizavimą.

Nurodoma, kad pagal UAB „R1“ pateiktus dokumentus nustatyta, kad į A. M. atsiskaitomąsias sąskaitas iš UAB „R1“ pervesti pinigai buvo apskaityti bendrovės atskaitingo asmens A. M. avansinėje apyskaitoje, todėl patikrinimo akte padaryta išvada, kad pinigai, gauti iš UAB „R1“ į asmenines A. M. banko sąskaitas, buvo naudojami bendrovės reikalams.

Nurodoma, kad teiginiai 2013-12-27 Pareiškėjos pateiktose pastabose dėl 2013-11-29 patikrinimo akto Nr. AU16-33, kad iš 2008 metais A. M. gautų iš UAB „R1“ 104 000 Lt, dalis pinigų, t. y. 23 177 Lt liko pas jos sutuoktinį ir buvo panaudoti šeimos išlaidoms padengti, neatitinka tikrovės. Pagal pateiktus dokumentus 104 000 Lt, gauti iš UAB „R1“ į asmenines A. M. banko sąskaitas, buvo panaudoti bendrovės reikalams.

Nurodoma, kad 2013-11-22 atlikto UAB „R1“ operatyvaus patikrinimo metu buvo surinkta priešpriešinė informacija apie 2008-2012 metais A. M. išmokėtus komandiruočių dienpinigius ir nustatyta, jog per 2008-2012 metus bendrovė darbuotojams iš viso išmokėjo 218 598 Lt, tame tarpe A. M. - 51 416 Lt, komandiruočių dienpinigių sumas.

Atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 73-3085; toliau – GPMĮ) 17 str. 5 punkto ir 2004-01-15 bei 2007-11-19 Inspekcijos viršininko įsakymų Nr. VA-7, Nr. VA-72 nuostatas, dienpinigių sąvokos apibrėžimą, A. M. pagal pateiktus UAB „R1“ komandiruočių apskaičiavimo ir išmokėjimo dokumentus 2008-2012 metais buvo apskaičiuota ir išmokėta 51 416 Lt komandiruočių dienpinigių (t. sk. 2008 metais – 20 675 Lt), t. y. komandiruočių dienpinigiai yra neapmokestinamosios pajamos, kurios mokamos, siekiant kompensuoti komandiruočių

metu patirtas išlaidas, ir kurių pagal aukščiau nurodytų teisės aktų nuostatas deklaruoti nėra prievolės (nei UAB „R1“, nei A. M. nedeklaravo išmokėtų bei gautų dienpinių sumų).

Nurodoma, kad Pareiškėja 2013-12-27 pateikė pastabas dėl jos atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo ir surašyto 2013-11-29 patikrinimo akto Nr. AU16-33, kuriose teigė, kad įprasta praktika, kad komandiruočių metu darbuotojai maitinasi savo iš namų atsivežtu maistu. Pareiškėja teigė, kad A. M. komandiruočių metu taip pat maitinasi iš namų atsivežtu maistu, kurio išlaidos įvertintos šeimos vartojimo išlaidose. Atsižvelgus į Pareiškėjos pastabas bei į tai, kad mokesčių administratorius neturi galimybės nustatyti faktines komandiruočių išlaidas dėl objektyvių priežasčių (A. M. mirties), o faktiškai gautas A. M. išmokas už komandiruotes patvirtina UAB „R1“ buhalteriniai dokumentai, konstatuota, kad A. M. 2008-2012 metais gavo 51 416 Lt neapmokestinamųjų pajamų, t. sk. 2008 metais gavo 20 675 Lt neapmokestinamųjų pajamų.

Nurodoma, kad Pareiškėja operatyvaus patikrinimo metu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė įsigytų UAB „R1“ akcijų vertę bei gautus dividendus, taip pat pažymėjo, kad fiziniams asmenims piniginių lėšų nėra nei paskolinusi, nei pati pasiskolinusi iš fizinių asmenų, 2011 metais iš asmeninių lėšų sūnui D. M. dalinai apmokėjo už jo perkamą butą Vilniuje. Taip pat nurodė savo asmenines vartojimo išlaidas atskirais 2008-2012 metais, tačiau neprisiminė kokią pinigų sumą galėjo turėti grynaisiais pinigais. Nurodoma, kad Pareiškėja paaiškino, kad tiek savo gyvenamąjį namą įsigijo, tiek sūnui gyvenamąjį namą ir butą nupirko iš šeimos santaupų, kurias sudarė darbo užmokesčio pajamos, gauti dividendai, UAB „R1“ skolos jai ir sutuoktiniui, taip pat pajamos, gautos už parduotą butą. Vertinant A. M. vartojimo išlaidas, dėl objektyvių priežasčių (mirė 2012-09-30) nėra galimybės nustatyti faktinių vartojimo išlaidų, todėl laikytina, kad jo vartojimo išlaidos tapačios sutuoktinės Pareiškėjos vartojimo išlaidoms. Nurodoma, kad Pareiškėja elektroniniu paštu pateikė 2 (du) paveldėjimo teisės liudijimus, kuriais Pareiškėja paveldi po A. M. mirties jam priklausiusią nekilnojamojo turto dalį, automobilį, vertybinius popierius ir pinigines lėšas, esančias banke.

Nurodoma, kad patikrinimo akte išanalizuoti A. M. ir Pareiškėjos pateiktų GPM deklaracijų duomenys ir trečiųjų asmenų VMI pateiktų pažymų duomenys: A. M. tikrinamuoju laikotarpiu pateikęs Metinę pajamų deklaraciją (GPM308) tik už 2011 metus, Pareiškėja už tikrinamąjį laikotarpį neteikusi GPM deklaracijų. Pagal trečiųjų asmenų Inspekcijai pateiktų duomenų pažymas A. M. deklaruotos pajamų sumos, išskyrus gautas pajamas už nuomą, sutampa.

Nurodoma, kad patikrinimo metu buvo atlikta A. M. motinos L. V. M. 2008-10-10 Pinigų dovanojimo sutarties ir finansinių galimybių dovanoti sūnui 19 000 EUR (~65 603 Lt) analizė. Patikrinimo akte pažymėta, kad pinigų dovanojimo sutartis yra ne notarinės formos, surašyta ranka, rašysena vizualiai tapati apdovanotojo A. M. rašysenai. Vadovaujantis CK 6.469 straipsnio nuostatomis, dovanojimo sutartis, kurios suma didesnė kaip penkiasdešimt tūkstančių litų, turi būti notarinės formos. Nustatyta, kad L. V. M. pajamas nuo 2003-03-01, t. y. po jos vyro J. M. mirties (2003-02-18), iki 2008-10-10 sudarė 44 655 Lt pensija. Statistinės vartojimo išlaidos vienam asmeniui per tą patį laikotarpį sudarė 29 620 Lt. Inspekcijos duomenimis, pajamų iš nekilnojamojo turto pardavimo ar kitų pajamų L. V. M. neturėjo, po sutuoktinio J. M. mirties turėtą turtą (garažas, žemės sklypai) padovanojo sūnams A. M. bei F. M., taip pat du žemės sklypus paveldėjo sūnus A. M. Alytaus rajono 4-jo notarų biuro notarė pateikė informaciją apie mirusio J. M. testamente nurodytus turto įpėdinius - mirus J. M., jo įpėdinis buvo A. M., kuriam 2003-05-20 išduoti paveldėjimo teisės liudijimai. Į kokią turtą išduota paveldėjimo liudijimai informacijos nepateikė, tačiau nurodė, kad nuo palikimo atsisakė L. V. M.

Nurodoma, kad Pareiškėja 2013-12-27 pateiktose pastabose dėl jos atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo ir surašyto 2013-11-29 patikrinimo akto Nr. AU16-33 teigia, kad po A. M. tėvo J. M. mirties pas našlę L. V. M. (A. M. motiną) atvyko gyventi jos sesuo D. V. M. Kad nebūtų nei vienai, nei kitai skriaudos, seserys sutarė, kad pusė buto, kuris priklauso L. V. M. (adresu: (duomenys neskelbtini), priklausys seseriai D. V. M. ir už tai ji sumokės L. V. M. 18 000 Lt. Buvo sudaryta paprasta rašytinė sutartis, nes sudaryta tarp artimų žmonių ir pinigai 18 000 Lt buvo sumokėti 2004-11-10 mokėjimo nurodymu per AB banką „Hansabankas“. Pastabose taip pat pažymėta, kad L. V. M., gyvendama su seserim, patyrė mažesnes vartojimo išlaidas, nei būtų patyrusi gyvendama viena.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja 2013-12-27 pateiktose pastabose dėl 2013-11-29 patikrinimo akto Nr. AU16-33 teigė, kad dovanotuosius 65 603 Lt sudarė 18 000 Lt už dalį buto, gauti iš D. V. M. (L. V. M. sesers) ir pajamos iš miško pardavimo pagal 2002-07-08 leidimą kirsti mišką.

Nurodoma, kad patikrinimo metu buvo išanalizuota iš bankų gauta informacija apie J. M. ir L. V. M. pinigų apyvartą jų turimose bankinėse sąskaitose. Buvo nustatyta, kad 2004-11-10 į L. V. M. banko sąskaitą, esančią AB „Swedbank“ (anksčiau AB bankas „Hansabankas“) D. V. M. pervedė 18 000 Lt, tačiau L. V. M. šiuos gautus 18 000 Lt po kelių dienų padovanojo kitam savo sūnui F. M. - 2004-11-15 – bankiniu pavedimu nurodant „dovana į kortelę“ – 13 000 Lt ir 2004-12-01 bankiniu pavedimu nurodant „dovana į kortelę“ – 5 000 Lt. L. V. M. banko sąskaitos likutis 2004-01-01 ir piniginės įplaukos iki 2004-11-10 buvo neženklios. Nustatyta, kad kitose L. V. M. sąskaitose, esančiose AB „Swedbank“ pinigų judėjimas vyko daugiausia iš vienos sąskaitos į kitą, bet žymesnė pinigų suma 10 380 Lt išimta grynais pinigais buvo tik 2009 metais, t. y. po 2008-10-10 (tariamoms 19 000 EUR dovanos suteikimo dienos). Iki 2008-10-10 grynais pinigais išimta tik neženklūs sumos (300 Lt, 1 000 Lt, 300 Lt). Į L. V. M. sąskaitas AB „Šiaulių bankas“ grynais pinigais 2003-10-28 įnešta 11 613 Lt ir išimta grynais pinigais 2005-05-02 10 808 Lt, o laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2011-12-31 lėšų judėjimo nebuvo. J. M. sąskaitose AB „Swedbank“ buvo tik 146 Lt, kuriuos po jo mirties grynais pinigais išėmė paveldėtojai. Pagal bankrutavusios akcinės bendrovės banko SNORAS pateiktą informaciją J. M. sąskaitose nuo jų atidarymo dienos iki 2012-12-31 apyvartoje buvo viena pinigų suma – 7 000 Lt, kuri grynais pinigais įnešta 2002-08-21 ir grynais pinigais 7 141 Lt išimta 2003-02-21 (po asmens mirties). Pinigų likučio nuo 2003-12-31 sąskaitose nėra. Pagal AB Šiaulių banko pateiktą informaciją J. M. sąskaitose nuo jų atidarymo dienos iki 2003-12-31 (nuo 2004-01-01 iki 2012-12-31 lėšų judėjimo nebuvo) apyvartoje buvo neženklūs pinigų sumos – 4 000 Lt (1 000 USD) grynais pinigais įnešta 2001-07-12 ir 5 704 Lt (1 426 USD) įnešta 2002-01-11, o išimta grynais pinigais 8 206 Lt 2003-02-18 (jo mirties dieną). Atsižvelgus į nustatytas J. ir L. V. M. bankinėse sąskaitose vykusias neženklūs piniginių lėšų apyvartas, į 18 000 Lt gavimo ir jų panaudojimo faktines aplinkybes, konstatuota, kad L. V. M. nedovanojo A. M. 18 000 Lt, nes šie iš sesers gauti pinigai buvo padovanoti kitam sūnui F. M. , o piniginės lėšos, išimtos grynais pinigais iš bankų, negali pagrįsti 2008-10-10 galimai padovanotos 19 000 EUR sumos.

Nurodoma, kad Pareiškėja pateikė 2002-07-08 Leidimą kirsti mišką, esantį (duomenys neskelbtini), Utenos girininkijoje miško savininkams J. M. (A. M. tėvas) ir E. M. (nurodytu adresu abu asmenys valdė po 6,19 ha miško), kuriame nurodyta 2,3 ha plote, 835 kvartalo 5 sklype numatomas iškirsti apytikris likvidinis medienos tūris - 503,37 ktm. (didžiausia dalis -77% eglės), miško iškirtimo terminas iki 2002-12-31, pagamintos medienos išvežimo terminas 2003-03-31. Pareiškėja 2013-12-27 pateiktose Pastabose dėl 2013-11-29 patikrinimo akto Nr. AU16-33 teigia, kad nors 2002-07-08 Leidime kirsti mišką nurodyti du miško savininkai – J. M. ir E. M. , tačiau visas pajamas iš iškirto miško realizavimo gavo J. M. .

Nurodoma, kad patikrinimo metu įvertinti gauti L. V. M. ir E. M. paaiškinimai dėl miško kirtimo aplinkybių bei gauta informacija iš Lietuvos Respublikos aplinkos ministerijos Valstybinės miškų tarnybos Miškų kontrolės skyriaus Utenos teritorinio poskyrio. Pagal VMI turimą informaciją nenustatyta, kad J. M. ar A. M. būtų deklaravę pajamų už parduotą statų mišką ar apvalią medieną, nors vadovaujantis GPMĮ 22 straipsnio nuostatomis (taip pat pagal prieš tai galiojusio Fizinųjų asmenų laikinojo pajamų mokesčio įstatymo nuostatas), pajamos už gyventojų parduotą nenukirstą mišką, apvalią medieną, netauriųjų metalų laužą, neatsižvelgiant ar gyventojas šias pajamas gauna įregistravęs individualią veiklą ar ne, yra apmokestinamos gyventojų pajamų mokesčiu. Inspekcijos duomenimis A. M. laikotarpyje nuo 2011-01-01 iki 2011-12-30 buvo įregistravęs žemės ūkio individualią veiklą – miškininkystė, medienos ruoša ir susijusių paslaugų veikla, tačiau pajamų iš šios veiklos A. M. nedeklaravo.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjos bei L. V. M. teiginiai, kad pinigai iš miško pardavimo atiteko A. M. nepagrįsti jokiais juridinę galią turinčiais dokumentais, be to nenurodyta konkrečios datos, kada tie pinigai atiteko A. M. . Pagal 2002-07-08 Leidimą kirsti miškas turėjo būti iškirstas iki 2002-12-31, pagamintos medienos išvežimo terminas 2003-03-31, vadinasi pardavimas galėjo įvykti laikotarpyje

nuo 2002 metų liepos mėnesio iki 2003 metų kovo mėnesio. Pareiškėja ir A. M. laikotarpyje iki 2003-12-31 turėjo įvairių išlaidų ir pagal turimus duomenis sutuoktinių patirtos išlaidos iki 2003-12-31 viršijo gautas pajamas 125 131 Lt. Nurodoma, kad akte konstatuota, kad A. M. galimai gautus pinigus už miško pardavimą galėjo panaudoti iki 2003-12-31 patirtoms išlaidoms padengti. Be to, kaip savo paaiškinime teigia Pareiškėja, po tėvo mirties (2003-02-18) A. M. gavo dovanų 10 000 Lt, kaip tėvo palikimo dalį, bet apie pajamas, gautas iš miško pardavimo ir jų perleidimo A. M., neminima, nors L. V. M. (motina) teigia, kad po miško pardavimo „visi pinigai atiteko A., nes žemė buvo jo, tik dokumentai nesutvarkyti“. Pati Pareiškėja patikrinimo metu, siekdama įrodyti pajamų gavimą laikotarpyje iki 2003-12-31, kaip vieną iš gautas pajamas pagrindžiančių dokumentų pateikė minėtą 2002-07-08 Leidimą kirsti mišką. Nurodoma, kad patikrinimo akte konstatuota, kad įvertinus visas nustatytas aplinkybes (leidimas kirsti mišką nėra gautas pajamas pagrindžiantis dokumentas; nepateiktas juridinę galią turintis dokumentas, įrodantis miško pardavimo faktą ir gautą pajamų sumą; vieno iš savininkų našlė L. V. M. neįvardino gautos pinigų sumos už galimai parduotą mišką ir miško kirtimo aplinkybių neprisimeną; antras miško bendrasavininkas E. M. teigia, kad savo iškirto miško dalies jis nepardavė, nes miškas buvo pavogtas; nenustatyta, kad J. M. ar A. M. būtų deklaravę pajamų už parduotą statų mišką ar apvalią medieną, nors buvo prievolė pagal GPMĮ nuostatas ir kt.) padaryta išvada, kad leidimas kirsti mišką neįrodo pajamų gavimo fakto ir nepagrindžia L. V. M. A. M. dovanotų 65 603 Lt (19 000 EUR) pinigų dalies.

Įvertinus visas nustatytas aplinkybes dėl aukščiau aprašytų L. V. M. 18 000 Lt gavimo ir panaudojimo, dėl J. M. neįrodytų pajamų gavimo iš miško kirtimo ir pinigų perleidimo A. M., nustatius, kad pajamų iš nekilnojamojo turto pardavimo L. V. M. ir J. M. neturėjo, L. V. M. pajamas nuo 2003-03-01, t. y. po jos vyro J. M. mirties (2003-02-18), kada sūnui A. M. motina dovanojo tėvo palikimą 10 000 Lt, iki 2008-10-10 sudarė 44 655 Lt pensija. Statistinės vartojimo išlaidos vienam asmeniui per tą patį laikotarpį sudarė 29 620 Lt, apie kitų L. V. M. ir J. M. pajamų gavimą Inspekcija informacijos neturi, L. V. M. ir J. M. bankų sąskaitose nuo jų atidarymo iki 2008-12-31 pinigų apyvartos neženklūs, patikrinimo akte konstatuota, kad 2008-10-10 L. V. M. neturėjo finansinių galimybių padovanoti sūnui A. M. 19 000 eurų ~65 603 Lt.

Nurodoma, kad 2008-10-10 pinigų dovanojimo sutartis surašyta, pažeidžiant CK 6.469 straipsnio nuostatas - nėra notarinės formos. Nustatytos aplinkybės, kad L. V. M. neturėjo finansinių galimybių 2008 metais padovanoti sūnui A. M. 19 000 eurų ~ 65 603 Lt bei kad pinigų dovanojimo sutartis nėra notarinės formos, suteikia pagrindą tvirtinti, kad ši dovana realiai nebuvo suteikta ir rodo, kad pinigų dovanojimo sutartis 19 000 EUR sumai surašyta formaliai, siekiant Pareiškėjai ir A. M. neteisėtai pagrįsti pajamų gavimą bei išvengti mokesčių prievolių. Nurodoma, kad vertinant A. M. ir Pareiškėjos šeimos pajamų šaltinius, neatsižvelgta į 65 603 Lt gautą dovaną.

Dėl atliktos A. M. ir Pareiškėjos pajamų – išlaidų analizės už 2008 metus Inspekcija sprendime nurodo, kad vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, atliekant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio A. M. pajamų mokesčio apskaičiavimą, naudotasi informacija turima Inspekcijos šaltiniuose, gauta iš Pareiškėjos paaiškinimų, mokesčio tyrimo ir patikrinimo metu surinkta informacija, informacija gauta iš kitų institucijų ir iš UAB „R1“. Šie informacijos šaltiniai atitinka Taisyklių 29.1, 29.2, 29.3, 29.4, 29.5 punktuose nurodytus šaltinius. Minėtų Taisyklių III skyriaus 6.3 punkte nurodyta, kad mokesčių administratorius, siekdamas atlikti kuo tikslesnius mokesčio apskaičiavimus, gali taikyti vieną ar kelis vertinimo metodus bei būdus. Sutuoktinių A. ir B. M. atveju, atsižvelgus į visas vertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, buvo taikomas išlaidų metodas.

Įvertinus Inspekcijos turimą informaciją, bankų bei UAB „R1“ pateiktą informaciją, pateiktus Pareiškėjos, L. V. M., E. M. paaiškinimus, surinktus iš trečiųjų šaltinių duomenis, patikrinimo akte nustatyta, kad 2008 metais sutuoktiniai gavo 92 055 Lt pajamų ir patyrė 426 662 Lt išlaidų. Atsižvelgus į 2008-01-01 sutuoktinių turėtą bankuose pinigų likutį 297 239 Lt, į gautas pajamas 92 055 Lt, patirtas išlaidas 426 662 Lt ir į 2008-12-31 turėtą bankuose pinigų likutį 223 440 Lt, apskaičiuota, kad sutuoktinių patirtos išlaidos per 2008 metus viršijo gautas pajamas 260 808 Lt (297 239+92 055-426 662-223 440).

Atsižvelgiant į tai, kad: 1) išanalizuotuose laikotarpiuose - iki 2003-12-31 ir nuo 2004-01-01 iki 2007-12-31 A. M. ir Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas; 2) pinigų likučio banke 2007-12-31 (2008-01-01) 297 239,40 Lt kilmė ir susidarymo šaltiniai nežinomi; 3) A. M. tėvai laikotarpyje nuo 1996-01-17 iki 2008-10-10 neturėjo finansinių galimybių padovanoti sūnui 119 603 Lt (30 000+24 000+65 603); 4) 2008 metais sutuoktiniai suteikė UAB „R1“ 348 474 Lt paskolų gryniais pinigais, kas sudaro 82 % nuo visų išlaidų; 5) 2008 metais sutuoktinių patirtos išlaidos, viršijo gautas pajamas 260 808 Lt, konstatuota, kad ir Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2008 metais gavo 260 808 Lt kitų, su darbo santykiais nesusijusių apmokestinamųjų pajamų.

Nurodoma, kad pagal CK 3.87 str. 1 dalį „įstatymų nustatytas sutuoktinių turto teisinis režimas reiškia, kad turtas, sutuoktinių įgytas po santuokos sudarymo, yra jų bendroji jungtinė nuosavybė“, sutuoktiniai mokestiniam patikrinimui nepateikė bendros jungtinės nuosavybės teise turimo turto konkretų kiekvieno sutuoktinio dalių nustatymo. Vadovaujantis CK 4.73 straipsnio nuostatomis „jeigu sutuoktinių bendros jungtinės nuosavybės teise turimo turto konkretus kiekvieno sutuoktinio dalių dydis nenustatytas, tai preziumuojama, kad abiejų sutuoktinių turimo turto dalys lygios“. Todėl, Inspekcijos nuomone, nepriklausomai nuo A. M. ir jo sutuoktinės veiksmų, mokestinės prievolės dėl 2008 metais nustatytų gautų pajamų, kurių kilmė nenustatyta, turi būti paskirstytos abiems sutuoktiniams.

Nurodoma, kad vadovaujantis CK 3.87 str. 1 d. ir 4.73 str. nuostatomis, A. M. išlaidos 2008 metais pajamas viršijo 130 404 Lt, t. y. ½ (pusė) išlaidų sumos (260 808/2). Teigiama, kad A. M. pažeidė GPMĮ 25 ir 27 straipsnių nuostatas, „pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo“. Teigiama, kad A. M. atsirado prievolė deklaruoti šias pajamas Metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM305 už 2008 metus priede GPM305P – Apmokestinamosios pajamos. Nurodoma, kad gyventojų pajamų apmokestinimą pajamų mokesčiu reglamentuoja GPMĮ 6 str. 1 dalyje nustatyti pajamų mokesčio tarifai – nuo 2008-01-01 iki 2008-12-31 – 24 proc. Šio įstatymo 6 str. 2 dalimi patvirtintas baigtinis sąrašas pajamų, kurioms taikomas 15 procentų pajamų mokesčio tarifas. A. M. nedeklaruotos pajamos nėra priskiriamos prie pajamų, kurioms apmokestinti taikytinas 15 proc. tarifas, todėl A. M. 2008 m. apmokestinamosioms pajamoms taikomas GPMĮ 6 str. 3 dalyje nustatytas 24 proc. pajamų mokesčio tarifas.

Nurodoma, kad atsižvelgus į mokestinio patikrinimo metu pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas įvertintas ir nustatytas kitas apmokestinamąsias pajamas 130 404 Lt, atsižvelgus į trečiųjų šaltinių Inspekcijai pateiktus duomenis ir bankų duomenis: A. M. 2008 metais gautas su darbo santykiais susijusias pajamas 36 000 Lt, išskaičiuotą 7 718 Lt GPM, gautus dividendus 313 Lt, išskaičiuotą 47 Lt GPM, gautas neapmokestinamąsias pajamas - iš bankų palūkanas už indėlius 8 471 Lt, atsižvelgus į taikytiną 2008 metų neapmokestinamųjų pajamų dydį (NPD) 3 840 Lt papildomai priskaičiuota į biudžeto pajamas 31 297 Lt GPM.

Nurodoma, kad atlikus A. M. ir Pareiškėjos 2009, 2010, 2011, 2012 metų pajamų - išlaidų analizę, nustatyta, kad minėtu laikotarpiu sutuoktiniams užteko gautų pajamų patirtoms išlaidoms padengti.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta aukščiau, Inspekcija konstatuoja, kad Kauno AVMI pagrįstai papildomai apskaičiavo 31 297 Lt GPM, taip pat vadovaujantis MAĮ 96-98 straipsnių nuostatomis už mokesčio nesumokėjimą, nesavalaikį sumokėjimą ar nepagrįstą mokesčio permokos grąžinimą (įskaitymą) apskaičiuoti delspinigiai. Nurodoma, kad Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą 31 297 Lt GPM už 2008 metus, kuris turėjo būti deklaruotas ir sumokėtas iki 2009-05-05. Nuo papildomai apskaičiuotos 31 297 Lt GPM sumos už laikotarpį nuo 2009-05-05 iki 2014-03-21 (patikrinimo akto surašymo dienos) apskaičiuota 19 360 Lt GPM delspinigių.

Atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus Inspekcija pažymi, jog mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą, nurodydamas dieną ir valandą, kada jam (jo atstovui) atvykti pas mokesčių administratorių arba būti savo patalpose, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Pranešime nurodomas numatomo patikrinimo dalykas bei preliminarus dokumentų ir kitų duomenų, reikalingų patikrinimui atlikti, sąrašas. Tokie dokumentai ir duomenys turi būti pateikti

(parengti) atitinkamai mokesčių mokėtojo (jo atstovo) arba mokesčių administratoriaus pareigūno atvykimo dieną. Kiekvienu atveju nuo pranešimo mokesčių mokėtojui įteikimo dienos iki dokumentų ir kitų duomenų pateikimo (parengimo) dienos turi praėti ne mažiau kaip 10 dienų. MAĮ 121 str. 3 dalies komentare nurodyta, jog apie pavedimo atlikti patikrinimą išrašymą mokesčių mokėtojas gali būti neinformuojamas, kai atliekamas likviduoto ar mirusio mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas. Taip pat, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 10 d. įsakymu Nr. VA-90 „Dėl pranešimo apie mokestinį patikrinimą, patikrinimo akto, patikrinimo pažymos ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo formų bei šių formų užpildymo taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 79-2826; toliau - Taisyklės) patikrinimo pažymos FR0682 formos ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo FR0682 formos užpildymo taisyklių 6 punkte nurodyta, jog Pažyma patikrinimo rezultatai tvirtinami tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu nenustatoma mokesčių įstatymų pažeidimų. Pažyma taip pat tvirtinami likviduoto arba mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimo rezultatai. 32 punkte nurodyta, jog Sprendimas ir Pažyma surašomi dviem egzemplioriais. Tais atvejais, kai patikrinimo aktas surašomas trimis ir daugiau egzempliorių, Sprendimas ar Pažyma taip pat surašomi trimis ir daugiau egzempliorių. Vienas egzempliorius lieka mokesčių administratoriui, o antras įteikiamas mokesčių mokėtojui. Nuostatos, susijusios su Pažymos įteikimu mokesčių mokėtojo teisių perėmėjams, taikomos pagal galimybes. Vadinas, vadovaujantis aukščiau nurodytais teisės aktais atliekant mirusio asmens patikrinimą nėra prievolės pagal MAĮ 121 straipsnį informuoti apie išrašytą pavedimą. Ir atitinkamai surašius pažymą dėl atlikto patikrinimo akto yra informuojami mirusio mokesčių mokėtojo teisių perėmėjai pagal MAĮ nuostatas pagal galimybes. Nagrinėjamu atveju A. M. sutuoktinė B. M. yra jo teisių perėmėja, nes yra priėmusi palikimą pagal 2012-10-16 liudijimą ir vadovaujantis MAĮ 164 str. 1 d. 2 p. ir 3 dalimi, 2014-03-21 patikrinimo aktas Nr. FR0680-202 mirusio A. M. teisių perėmėjai B. M. 2014-03-24 išsiųstas elektroniniu paštu adresu (duomenys neskelbtini). Pareiškėja elektroniniu paštu patvirtino gavusi aktą. Centrinis mokesčių administratorius konstatuoja, jog šis Pareiškėjos argumentas yra nepagrįstas, nes ji buvo informuojama laikantis aukščiau aptartų teisės aktų nuostatų.

Atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja yra priėmusi palikimą visa apimtimi pagal 2012-10-16 liudijimą (notarinis reg. Nr.6765), todėl yra vienintelė įstatyminė A. M. įpėdinė į visą jo turtą bei vadovaujantis MAĮ 92 straipsnio „Mirusio fizinio asmens mokestinės prievolės vykdymas“ nuostatomis, kad „mirusio fizinio asmens mokestinę nepriemoką privalo padengti šio asmens turto paveldėtojai Civilinio kodekso nustatyta tvarka“ Mokėtojui mokestinė prievolė nenustatoma, o perkeliama paveldėtojui – jo sutuoktinei B. M. .

Atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus Inspekcija pažymi, kad faktiškai gautas A. M. išmokas už komandiruotes patvirtina UAB „R1“ buhalteriniai dokumentai. Ir nors Pareiškėja teigia, kad A. M. gavo 23 177 Lt, kurie buvo panaudoti 2008 metų šeimos išlaidoms dengti, išanalizavus pateiktus dokumentus konstatuota, jog A. M. 2008 metais gavo 20 675 Lt neapmokestinamųjų pajamų.

Atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus, Inspekcija pažymi, jog didžioji dalis dovanotos sumos, Pareiškėjos teigimu, susidarė iš nukirsto miško pardavimo pajamų, tačiau, kaip jau buvo išsamiai išdėstyta aukščiau, nėra pateikta jokių dokumentų, patvirtinančių šiuos Pareiškėjos teiginius. Vienintelis dokumentas yra leidimas kirsti, kuris neįrodo, kad miškas realiai buvo kirstas, mediena parduota, ar už kokią kainą tai buvo padaryta. Likusi suma, Pareiškėjos teigimu, susidarė A. M. motinai gavus 18 000 Lt iš A. M. motinos sesers už dalį buto, tačiau, kaip matyti iš bylos medžiagos, šie teiginiai buvo nuneigti byloje esančių duomenų, kurie patvirtina, kad 18 000 Lt A. M. motina bankiniais pavedimais padovanojo A. M. broliui. Jokių kitokių duomenų apie tai, kad šiuos pinigus galėjo gauti pats A. M. , byloje nėra.

Apibendrinus nustatytas aplinkybes, sprendime konstatuota, kad Pareiškėjos skundas yra nepagrįstas ir A. M. pagrįstai apskaičiuota 31 297 Lt GPM bei priskaičiuota 19 360 Lt GPM delspinigių.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir pateiktame skunde nurodo motyvus.

Pareiškėja teigia ginčijamame sprendime esant nurodytas faktiškai tuos pačius argumentus,

kurie buvo nurodyti 2014-03-21 d., patikrinimo pažymoje. Pažymi, kad jos ir jos buvusio sutuoktinio mokestinis patikrinimas buvo pradėtas visiškai neteisėtai, tik 2014 metais, o pavedimas tikrinti buvo surašytas atbuline data. Tvirtina, kad pagal MAĮ 121 str. ji nebuvo informuota apie pradėtą patikrinimą. Pareiškėja nurodo, jog Inspekcija, užbaigusi A. M. mokestinį patikrinimą, ją supažindino su patikrinimo aktu, tačiau apie A. M. mokestinio patikrinimo pradžią neinformavo. Pareiškėjai akivaizdu, kad miręs asmuo apie pradedamą mokestinį patikrinimą neturi būti informuojamas, o turi būti informuojami jo atstovai ir/ar jo įstatyminiai įpėdiniai, ko sąmoningai nebuvo padaryta šiuo atveju, siekiant nusišalinti mokestinio patikrinimo pradžią. Pareiškėja teigia, jog Inspekcija praleido MAĮ 68 str. 1 dalyje nurodytą 5 metų mokesčio apskaičiavimo senaties terminą;

Be to, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius iš esmės rėmėsi jos 2013 ir 2014 metais atlikto mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo teisingumo ir sumokėjimo savalaikiškumo patikrinimo ir šio patikrinimo pasekoje surašyto patikrinimo akto duomenimis, kur buvo sprendžiama, ar jos šeima 2008 m. mokestiniu laikotarpiu turėjo pakankamai apmokestintų pajamų, t. y. Pareiškėja akcentuoja, kad iš tiesų informant A. M. mokestinio patikrinimo rezultatus, remtasi tik surinktais jos mokestinio patikrinimo duomenimis, visiškai nesiaiškinta dėl A. M. veiksmų bei jo asmeniškai gautų pajamų arba jos nepripažintos tinkamomis pajamomis, (pvz. tėvų pinigų dovanojimo fakto, gautų lėšų iš parduoto nupjauto miško ir kt.)

Pareiškėja teigia, kad ginčijamame sprendime Inspekcija nepasisakė dėl argumentų, susijusių su reikalavimu jai sumokėti A. M. priskaičiuotą mokestinę prievolę, tik nurodė, kad pagal 2012-10-16 liudijimą ji esanti vienintelė įstatyminė A. M. įpėdinė, todėl vadovaujantis MAĮ 92 str. nuostatomis, mirusio Vyro A. M. mokestinė prievolė yra perkeliama paveldėtojui. Pareiškėja cituoja MAĮ 92 str. „mirusio fizinio asmens mokestinės nepriemoką privalo padengti šio asmens turto paveldėtojai Civilinio kodekso nustatyta tvarka“ ir mano, kad pagal LR CK nuostatas Inspekcija aplamai negalėjo atlikti patikrinimo ir iš jos reikalauti A. M. papildomai priskaičiuoto sumokėti į biudžetą 31 297 Lt gyventojų pajamų mokesčio už 2008 metus, nes pagal LR Civilinio kodekso 5.63 str. nuostatas palikėjo kreditoriai turi teisę tik per tris mėnesius nuo palikimo dienos pareikšti reikalavimus priėmusiems palikimą įpėdiniams, o šis terminas jau senai yra pasibaigęs.

Todėl Pareiškėjai yra visiškai nesuprantama ir visiškai neaišku kokiomis teisės normomis yra paremta 2014-06-16 Inspekcijos sprendime padaryta išvada, kad A. M. mokestinė prievolė nenustatoma, o yra perkeliama paveldėtojui, t. y. jo buvusiai sutuoktinei B. M. Pareiškėja teigia savo skunde nurodė argumentus, tačiau ir į šiuos motyvus ginčijamame sprendime nebuvo atsakyta. Pareiškėja mano, kad visos aukščiau išdėstytos aplinkybės įrodo, jog Inspekcijos sprendimas yra naikintinas kaip neteisėtas. Atsižvelgdamas į skunde išdėstytas aplinkybes Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2014-06-16 sprendimą Nr.68-120.

Nagrinėjamu atveju ginčas kilo dėl Inspekcijos 2014-06-16 sprendimo Nr. 68-120, kuriuo patvirtinta 2014-03-28 patikrinimo pažyma Nr. FR0681-18, teisėtumo ir pagrįstumo, t. y. dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 31297 Lt GPM ir 19360 Lt GPM delspinigių. Iš bylos medžiagos matyti, kad vadovaudamasis MAĮ 130 str. 4 dalyje numatyta galimybe atlikti mirusio mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimą, mokesčių administratorius atliko mokesčių mokėtojo (A. M., mirusio 2012-09-30), mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo teisingumo ir sumokėjimo į biudžeto pajamas savalaikiškumo patikrinimą, kurio metu konstatuoti A. M. padaryti atitinkamų mokesčių įstatymų pažeidimai ir apskaičiuotas 31 297 Lt GPM. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad 2014-03-28 patikrinimo pažyma Nr. FR0681-18 A. M. mokestinė prievolė nenustatyta, o perkelta Pareiškėjai, vienintelei įstatyminei jo įpėdinei. Atsižvelgiant į minėtas faktines bylos aplinkybes, nagrinėjamoje byloje turi būti sprendžiama, ar ginčijamas Inspekcijos sprendimas, kuriuo patvirtinta 2014-03-28 patikrinimo pažyma Nr. FR0681-18, yra teisėtas.

Pažymėtina, kad mokesčių teisėje, priskiriamoje viešajai teisei, galioja teisėtumo ir teisinio apibrėžtumo principai, kurie viešojo administravimo subjektą *inter alia* mokesčių administratorių įpareigoja veikti tik įstatymo jiems suteiktų įgaliojimų ribose (*intra vires*). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą pažymėjo, jog veikimas viršijant kompetencijos ribas (*ultra vires*) yra

pagrindas viešojo administravimo subjekto aktą pripažinti neteisėtu. Viešojo administravimo subjektas turi tik tuos įgalinimus, kurie jam yra konkrečiai suteikti, plečiamas kompetencijos ribų aiškinimas yra negalimas (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2005 m. rugsėjo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴–1166/2005).

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. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 15 dalies taikymo prasme, mokesčio mokėtoju yra fizinis arba juridinis asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesťį. Nagrinėjamu atveju objektyvi pareiga valstybei sumokėti 31 297 Lt GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas yra kildintina iš patikrinimo akte konstatuotų A. M. padarytų atitinkamų mokesčių įstatymų pažeidimų. Tačiau iš 2014-03-28 patikrinimo pažymos matyti, kad mokesčių mokėtojui, kurio atžvilgiu buvo vykdomas mokestinis patikrinimas, mokestinė prievolė apskritai nenustatyta. Iš bylos medžiagos matyti, kad dėl A. M. padarytų pažeidimų apskaičiuotą mokesťį ir su juo susijusias sumas nurodoma sumokėti jo įpėdinei B. M. (kuri šiuo atveju nėra nei mokesčių mokėtoja, nei mokesčių mokėtojo atstovė). Komisija pažymi, kad šiuo atveju reikšminga, kad Pareiškėja nėra mokesčių mokėtoja MAĮ 2 straipsnio 15 dalies prasme, o 2014-03-28 patikrinimo pažyma turėjo būti tvirtinami būtent mokesčių mokėtojo patikrinimo rezultatai (tam, kad būtų privalomi vykdyti), mokestinė prievolė, visų pirma, turėjo būti nustatyta mirusiajam fiziniui asmeniui, buvusiam Pareiškėjos sutuoktiniui.

Pasisakydama dėl mokestinės prievolės vykdymo sąlygų bei subjektų, Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius privalo veikti jam Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintų teisės normų suteiktų įgaliojimų ribose. Pažymėtina, kad Mokesčių administravimo įstatymas apibrėžia ne tik mokestinės prievolės atsiradimo, bet ir jos vykdymo, taip pat pasibaigimo tvarką ir pagrindus. Mokesčių administravimo įstatymo 92 straipsnyje bei 93 straipsnio 1 dalies 7 p. išdėstytos specialios teisės normos, reglamentuojančios mirusio fizinio asmens mokestinės prievolės *vykdymą bei jos pasibaigimo* klausimus: numatyta, kad mirusio fizinio asmens mokestinę nepriemoką privalo padengti šio asmens turto paveldėtojai *Civilinio kodekso nustatyta tvarka*, taip pat numatyta, kad mokestinė prievolė pasibaigia, kai fizinis asmuo mirė ir nėra galimybės padengti mokestinės nepriemokos iš mirusio asmens palikimo.

Komisija atkreipia mokesčių administratoriaus dėmesį į tai, kad paveldėjimo teisinių santykių materialusis teisinis reguliavimas nustato specialią tvarką kreditoriaus reikalavimui pareikšti, įpėdiniai pagal testamentą ar įstatymą *a priori* negali būti laikomi visų palikėjo pareigų perėmėjais. Kad palikėjo įsipareigojimas (skola) pereitų įpėdiniams, turi būti nustatoma, ar yra teisių ir pareigų perkėlimo pagrindas, t. y. ar kreditoriaus reikalavimas atitinka CK 5. 63 straipsnio sąlygas. CK 5.63 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta, kad palikėjo kreditoriai turi teisę per tris mėnesius nuo palikimo atsiradimo dienos pareikšti reikalavimus priėmusiems palikimą įpėdiniams, testamentu vykdytojui arba palikimo administratoriui arba pareikšti teisme ieškinį dėl paveldimo turto. Reikalavimai pareiškiami neatsižvelgiant į tai, ar jau suėjo jų patenkinimo terminai. Atvejai, kuriems esant pirmiau nurodyta tvarka netaikoma, nurodyti CK 5.63 straipsnio 3 dalyje (kai reikalavimai pagrįsti hipoteka ir įkeitimu, susiję su paveldimos individualios įmonės ar ūkininko ūkio veikla). Pažymėtina, kad aiškindamas CK 5.63 straipsnyje nustatytos tvarkos bei terminų reikšmę, Lietuvos Aukščiausiasis Teismas *inter alia* 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* (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus išplėstinės teisėjų kolegijos 2009 m. birželio 8 d. nutartis, priimta civilinėje byloje UAB DK „PZU Lietuva“ v. D. V. , bylos Nr. 3K-7-190/2009). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad įpėdinis, kuris priėmė palikimą pradėjęs turtą valdyti arba padavęs pareiškimą notarui, už palikėjo skolas atsako visu savo turtu, išskyrus CK nustatytus atvejus (CK 5. 52 straipsnis), įpėdinis, priėmęs palikimą pagal antstolio sudarytą apyrašą, už palikėjo skolas atsako tik paveldėtu turtu (CK 5. 53 straipsnio 1 dalis). Dėl nurodyto teisinio reguliavimo Komisija sprendžia, kad, kreditorius, siekiantis, kad palikėjo mokestinę prievolę (skolą) perimtų skolininko

įpėdinis (Pareiškėja), turi pareikšti apie tai CK 5.63 straipsnyje nustatyta tvarka. Šios normos reikalavimų nesilaikymas lemia, kad palikėjo turtinė prievolė įpėdinei (Pareiškėjai) nepereina paveldėjimo būdu, nes atitinkama palikėjo skola nepatenka į palikimo masę. Komisija taip pat pažymi, kad CK 5.63 straipsnio 4 dalyje numatytą trijų mėnesių terminą kreditoriaus reikalavimams pareikšti gali pratęsti teismas, jeigu jis praleistas dėl svarbių priežasčių ir nuo palikimo atsiradimo dienos nepraėjo daugiau kaip treji metai (CK 5.63 straipsnio 4 dalis).

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. Įvertinus byloje pateiktus įrodymus, matyti, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, nenustatęs mokesstinės prievolės tinkamam subjektui, ją perkėlė įpėdinei 2014-03-28 patikrinimo pažyma Nr. FR0681-18, tokiu būdu minėta pažyma, nesilaikydamas CK nustatytos tvarkos, sprendė ir mirusio fizinio asmens mokesstinės prievolės *vykdymo* klausimus. Tokios teisės Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos mokesčių administratoriui nesuteikia. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta anksčiau, darytina išvada, kad skundžiamas mokesčių administratoriaus sprendimas naikintinas kaip priimtas, viršijant suteiktus įgaliojimus, o Pareiškėjos skundas perduotinas nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi bei Komisijos nuostatų 36.1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-06-16 sprendimą Nr. 68-120 ir perduoti Pareiškėjos skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimo pirma dalimi dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokesstinio ginčo taip pat turi teisę ir centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokesstinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas 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 Veršeliienė

Lina Vosyliienė

