



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. P. 2015-08-17 SKUNDO**

2015 m. gruodžio 22 d. Nr. S-253 (7-202/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei
mokesčių administratoriaus atstovei Jurgitai
Narkevičiūtei

2015 m. spalio 6 d. išnagrinėjusi mokesčių mokėtojos L. P. (toliau – Pareiškėja) 2015-08-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-07-21 sprendimo Nr. 68-129, n u s t a t ė:

Centrinis mokesčių administratorius ginčijamu sprendimu pakeitė Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (Klaipėdos AVMI; Inspekcija) 2015-04-30 sprendimą Nr. FR0682-269 ir nurodė Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 2697 Eur (9312,20 Lt) GPM, 1350 Eur (4661,28 Lt) GPM delspinigius ir 270 Eur (932,26 Lt) GPM baudą, 334 Eur (1153,23 Lt) PSD įmokas, 174 Eur (600,79 Lt) PSD įmokų delspinigius ir 33 Eur (113,94 Lt) PSD įmokų baudą.

Byloje yra atliktas Pareiškėjos GPM bei PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimas už 2006–2010 metus, įformintas 2015-02-13 patikrinimo aktu Nr. (8.6)-FR0680-132.

Skundžiamame sprendime nurodyta, jog ginčas tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM už 2006–2010 metus, nustačius, kad Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo pajamas, ir konstatavus, jog Pareiškėja turėjo įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintas 35142 Lt pajamas.

Inspekcija, patikrinimo metu konstatavusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu, mokesčius apskaičiuavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsniu. Pagal MAĮ 70 str. 1 dalį 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 mokėtojui priklausančią mokėti

mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja tik mokesstinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinė teisėjų kolegija 2004-01-29 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁷-60-2004 yra konstatavusi: „akivaizdu, kad dėl įvairių priežasčių gali susidaryti ir tokia situacija, kai mokesčio mokėtojas mokesčio administratoriui nepateikia mokesčio deklaracijos, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis apie savo arba įmonės turtą, pajamas, pelną ar jų naudojimą, kai mokesčio mokėtojas nepateikia buhalterinės apskaitos dokumentų, registrų arba pateikia juos ne visus, kai mokesčio mokėtojas neturi dokumentų, reikalingų mokesčiui apskaičiuoti, dokumentai suklastoti arba neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio. Mokesčiai ir tokiais atvejais turi būti apskaičiuoti ir sumokėti. Kad galima būtų apskaičiuoti, kokio dydžio konkretų mokestį turi mokėti konkretus mokesčio mokėtojas, turi būti nustatytas konkretus apmokestinamasis objektas, šis objektas turi būti įvertintas pinigų suma, t. y. turi būti nustatytas (apskaičiuotas) konkrečios mokesčio bazės dydis. Teisinėje valstybėje negali būti tokios teisinės situacijos, kai įstatymu nustačius mokestį nebūtų nustatyta, kaip konkreti mokesčio bazė (jos dydis) nustatoma (apskaičiuojama) tuo atveju, kai konkrečios mokesčio bazės (jos dydžio) negalima nustatyti (apskaičiuoti) tiesiogiai. Įstatymų leidėjas, paisydamas Konstitucijos, gali įvairiai reguliuoti, kaip konkreti mokesčio bazė (jos dydis) turi būti nustatoma (apskaičiuojama) tais atvejais, kai jos neįmanoma nustatyti (apskaičiuoti) tiesiogiai. Įstatymų leidėjas gali įstatyme įtvirtinti nuostatą „jei mokesčio bazės neįmanoma nustatyti mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius (...) turi teisę netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir pasirinkti mokesčio bazės nustatymo metodus“. Pažymėtina ir tai, kad tuo atveju, kai mokesčio bazės negalima nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius ne tik turi teisę, bet ir privalo nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio bazę netiesiogiai (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas)“.

Detalią MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (Žin., 2004, Nr. 86-3156) patvirtintos Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės (toliau – Taisyklės). MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatyti mokesčių mokėtojo elgesio atvejai, kada mokesstinės prievolės dydis gali būti apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, yra detalizuojami Taisyklių 4 punkte, kur yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, sąrašas. Taigi ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos pirmiau minėtos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies sąlygos. Tokia pozicija grindžiama tuo, jog paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pareiškėjos atveju jos 2006–2010 m. laikotarpio mokesčio bazė yra nustatyta pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pritaikius išlaidų metodą. Taisyklių 6.1. punkte nustatyta, jog, norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

Mokestinis patikrinimas inicijuotas atlikus Pareiškėjos 2011-04-18 mokestinį tyrimą (mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. PA/18-22) bei Pareiškėjos sutuoktinio V. P. 2011-04-18 mokestinį tyrimą (mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. PA/18-21), kurių metu nustatyta, kad šeimos išlaidos 2006–2010 metais viršijo disponuojamas pajamas ir mokesčių

mokėtojai galimai gavo bei nedeklaravo kitų įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų, kurių šaltiniai nepagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais. Tyrimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis kartu su vaiku gyvena naujai pastatytame name adresu: K. g. 4, T.. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja niekur nedirbo, o gavo tik pašalpą už vaiką. Pareiškėjos sutuoktinis dirbo UAB „J2“, o darbo užmokestis buvo 400 Lt. Sutuoktiniai 2010-06-01 įsigijo automobilį *Land Rover Sport*, kurio vidutinė rinkos kaina buvo 88 550 Lt.

Inspekcija, atlikdama Pareiškėjos patikrinimą, vadovavosi duomenimis, surinktais Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdybos (toliau – FNTT) ikiteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-02023-11, FNTT ūkinės finansinės veiklos tyrimo 2012-05-16 specialisto išvada Nr. AB6-1.

Taisyklių 6.2 punkte numatyta, kad, norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingą įvertinimui atlikti.

Inspekcija, apskaičiuodama Pareiškėjos 2006–2010 m. GPM bazę, naudojo Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. vadovavosi gauta informacija: bankų sąskaitų išrašais; asmenų paaiškinimais; Pareiškėjos mokestinio tyrimo duomenimis; sutuoktinio V. P. mokestinio tyrimo duomenimis; VĮ Registrų centro duomenimis; Sodros pateiktas duomenimis, Inspekcijos turima informacija; baudžiamosios bylos duomenimis bei kita patikrinimo metu surinkta informacija.

Sprendime konstatuota, jog pagal MAĮ 72 str. 1 dalį mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija vadovaudamasi MAĮ 72 straipsniu, pagrįstai vertino baudžiamosios bylos Nr. 06-1-02023-11 medžiagą bei 2012-05-16 specialisto išvadą dėl ūkinės finansinės veiklos.

Taisyklių 14–17 punktuose nurodoma, kad išlaidų metodas taikomas, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir šeimos narių išlaidas, o vertinimas atliekamas lyginant mokėto ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį. Pareiškėja nuo 1998-07-04 yra ištekėjusi už V. P., todėl vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatomis bei suformuota teismų praktika (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A602-2280/2012; LVAT 2014-04-23 nutartis Nr. A438-581/2014), Inspekcija, analizuodama Pareiškėjos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, įvertino ir sutuoktinio gautas pajamas bei patirtas išlaidas. Iš Taisyklių 17 punkto matyti, kad mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti vertinama.

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje.

Patikrinimo metu, siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį mokestinio patikrinimo pradžioje (2006-01-01), buvo vertintos ankstesnių laikotarpių gautos pajamos ir patirtos išlaidos. Ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas tik siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, tačiau ne siekiant apmokestinti Pareiškėją. Taigi piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį, nei leidžiama, laikotarpį. Pažymėta, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir

LVAT praktikoje (pavyzdžiui, administracinėse bylose Nr. A⁸-693/2007, Nr. A⁴⁴²-206/2009, Nr. A⁵⁵⁶-1073/2010, Nr. A⁴³⁸-201/2011).

LVAT taip pat yra konstatavęs, jog išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiskai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. LVAT tokią išvadą padarė atsižvelgdamas ir į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Atsižvelgiant į šią administracinių teismų praktiką, vien tik civilinės sutarties, kaip formalaus įrodymo, pateikimas *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu pagrįsti realų pajamų gavimo faktą, neįvertinus visų kitų su galimu pajamų gavimu susijusių faktinių aplinkybių (LVAT administracinė byla Nr. A438-201/2011).

Dėl gautų piniginių lėšų iš O. ir J. K., M. M. bei S. J. Pareiškėja 2011-02-27 paaiškinime nurodė, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo 45 000 Lt ne banke, kuriuos padovanojo seneliai M. M. bei S. J. Pareiškėjos sutuoktinis 2011-02-27 paaiškinime nurodė, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje taip pat turėjo 45 000 Lt ne banke, kuriuos padovanojo seneliai O. ir J. K. 20-to gimtadienio proga.

Centrinis mokesčių administratorius, susipažinęs su Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktais paaiškinimais, jog jiems tikrinamuoju laikotarpiu seneliai suteikė dovanų už 90 000 Lt, šiuos argumentus įvertino kritiškai. Tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas nevykdo pareigos tinkamai deklaruoti pajamas, o gautų pajamų pagrįstumo nėra galimybės nustatyti pagal juridinę galią turinčius dokumentus, ypač didelis dėmesys yra skiriamas mokesčių mokėtojo paaiškinimams.

Pareiškėjos sutuoktinis pateiktose pastabose ir skunde nurodė, jog seneliams O. ir J. K. dosniai atlygino (už brolio I. J. priežiūrą jo ligos metu) 1993 metais į Lietuvą atvykę buvę kaimynai J., kurie 1941 metais su šeimomis išvyko gyventi į Vokietiją. Pareiškėjos sutuoktinis atkreipė dėmesį į tai, kad nacionalinės valiutos įvedimo dieną į litus buvo keičiami tik talonai, o kita užsienio valiuta paprastai nebuvo keičiama ir jų disponavimo kiekio tokiu metodu nėra galimybės nustatyti. Inspekcija pažymėjo, jog mokesčių administratoriui pateiktame 2011-02-27 paaiškinime Pareiškėjos sutuoktinis nurodė gavęs dovanų būtent litais, o ne kokia kita užsienio valiuta. Inspekcija patikrinimo metu nenustatė, jog J. ir O. K. bei Pareiškėjos sutuoktinis būtų keitę tokią pinigų sumą. Taip pat siekdama pagrįsti pajamų gavimo šaltinius, Pareiškėja 2011-02-27 paaiškinime nurodė, kad 2006-01-01 turėjo 45 000 Lt, iš kurių 30 000 Lt jos močiutė M. M. perdavė Pareiškėjos mamai, kad ši nurodytą pinigų sumą padovanotų vestuvių proga, kurios įvyko 1998-07-04. Teigia, jog 15 000 Lt vestuvių proga Pareiškėjai padovanojo senelis S. J. . Sprendime nurodyta, jog būtent pati Pareiškėja ir jos sutuoktinis, pateikdami paaiškinimus apie įsigytą turtą ir pajamų gavimo šaltinius bei perleistas pinigines lėšas, teikė paaiškinimus, kuriuose nurodė apie jų pačių gautas pajamas. Vėliau pakeista pozicija dėl to, jog sutuoktiniui pinigai buvo suteikti kita valiuta, mokesčių administratoriaus nuomone, pripažintina, kaip siekis išvengti mokestinės prievolės, atsiradusios po patikrinimo. Taip pat pažymėta, jog teismų praktikoje pirminiai paaiškinimai pripažįstami objektyvesniais ir patikimesniais (LVAT 2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A17-301/2007, LVAT 2009 m. birželio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-695/2009).

Inspekcija pažymėjo, jog M. M. negalėjo suteikti 30 000 Lt Pareiškėjai, nes ji 1993–1996 metais gavo 5395,37 Lt pensiją, o išlaidos pragyventi sudarė 9087,60 Lt. M. M. buvo išsituokusi, jos buvęs sutuoktinis P. M. 1975 metais sukūrė naują šeimą.

Pareiškėja 2011-02-27 paaiškinime nurodė, kad 15 000 Lt jai vestuvių proga 1998 m. padovanojo senelis S. J. Patikrinimo metu nustatyta, jog S. J. ir K. J. 1993–1998 metų laikotarpiu gavo 22 985,88 Lt pensiją. Vadovaujantis Statistikos departamento nustatytomis

vidutinėmis išlaidomis vienam ūkio nariui, gyvenančiam mieste, sutuoktinių R. ir J. J. vartojimo išlaidos galėjo būti: 1993 metais – 3 206,40 Lt, 1994 m. – 4 521,60 Lt, 1995 m. – 5 388 Lt, 1996 m. – 7 588,80 Lt, 1997 m. – 8 623,20 Lt, 1998 m. – 4 959,60 Lt. Taigi R. ir J. J. iš viso patyrė 34 287,60 Lt vartojimo išlaidų. Patikrinimo metu duomenų apie tai, kad S. J. ir K. J. būtų keitę pinigines sumas, viršijančias nustatytą maksimalų nedeklaruotiną grynų pinigų sumą, nenustatyta, todėl Inspekcija nenustatė, jog minėta suma būtų padovanota Pareiškėjo sutuoktinei.

Inspekcija pažymėjo, jog O. ir J. K. negalėjo anūkui (Pareiškėjos sutuoktiniui) 1994 m. padovanoti 45 000 Lt, nes minėtos sumos nebuvo sukaupę. Inspekcija, išanalizavusi K finansines galimybes dovanoti anūkui 45 000 Lt, nustatė, jog nėra duomenų, jog seneliai minėtą sumą būtų sukaupę (senelių pajamos sudarė tik gaunama pensija: J. K. – 613,55 Lt per 1993 m. ir 1 213,09 Lt per 1994 m., o O. K. – 671,67 Lt per 1993 m. ir 1 308,87 Lt per 1994 m., kai tuo tarpu statistinės vartojimo išlaidos buvo 3 206,40 Lt). Be to, Pareiškėjos sutuoktinis iš senelių K gautos dovanos (45 000 Lt) nebuvo deklaravęs. Apie suteiktą dovaną nurodė pateiktame paaiškinime, tačiau nepateikė dovaną patvirtinančio įrodymo.

Sprendime nurodyta, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas savo patiriamų išlaidų nepagrindžia juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais, LVAT tinkamais pripažįsta administratoriaus kontrolės veiksmus, kurių metu vertinama, ar mokėtojo deklaruojamas pajamų šaltinis yra realus, ar konkretus asmuo turėjo galimybes pagal atitinkamą sandorį perduoti deklaruojamas pinigines lėšas (LVAT 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1103/2010, 2010-12 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1853/2010, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011; 2014-03-25 nutartis Nr. A-556-1215/2014), tačiau šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokesčių mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011).

Centrinis mokesčių administratorius akcentavo, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis). Mokesčio administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeliamų mokesčių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 str. 1 dalis. Sprendime taip pat remtasi LVAT praktika dėl šios teisės normos aiškinimo ir taikymo (LVAT 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; LVAT 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008; LVAT 2015 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-366-438/2015).

Centrinis mokesčių administratorius, apibendrinęs nustatytas aplinkybes, neatsižvelgė į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio paaiškinimus bei nevertino dovanos iš senelių M. M. bei S. J. ir O. ir J. K. Įstatymų leidėjas MAĮ *expressis verbis* yra įtvirtinęs šias mokesčių mokėtojo pareigas: teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 6 punktas); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 8 punktas); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 straipsnis). Taigi mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokesčines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas. Centrinis mokesčių administratorius nurodytus argumentus įvertino kaip siekį išvengti dalies apskaičiuoto GPM.

Pareiškėjos sutuoktinis yra pateikęs metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2006 metus, o Pareiškėja už 2010 metus (nepriimta dėl mokesčio patikrinimo). Sutuoktiniai nėra teikę vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (forma FR0593).

Pareiškėja nuo 1999-10-01 iki 2001-11-25 buvo motinystės atostogose. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos gautas 1 701 Lt pajamas (išmokas) bei patirtas 67 291 Lt išlaidas, pažymėjo, jog piniginių lėšų trūkumas tikrinamojo laikotarpio pradžioje buvo 65 590 Lt (1 701 Lt – 67 291 Lt).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis nuo 1998-07-04 iki 2000-02-01 ir nuo 2001-01-03 iki 2004-03-15 jokių su darbo santykiais susijusių pajamų negavo. Nuo 2000-02-01 iki 2001-01-02 gavo 2001,19 Lt draudžiamąsias pajamas. Vertinant Lietuvos statistikos departamento pateiktą informaciją apie vidutines vartojimo išlaidas vienam namų ūkio nariui per mėnesį bei atsižvelgiant į aplinkybę, jog sutuoktiniai turi sūnų (gim. 1998-11-25), patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos sutuoktinis 1993–2005 metais patyrė 79 081 Lt statistinių piniginių vartojimo išlaidų. Taigi Inspekcija įvertinusi Pareiškėjos sutuoktinio 1993–2005 m. gautas pajamas (7 496 Lt) ir patirtas statistines vartojimo išlaidas (79 081 Lt), konstatavo, jog išlaidos viršijo pajamas 71 585 Lt (7 496 Lt – 79 081 Lt), todėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje nenustatė piniginių lėšų likučio ne banko įstaigoje. Inspekcija konstatavo, jog net ir pripažinus sutuoktiniams dovanotas lėšas (90000 Lt) tikrinamojo laikotarpio pradžioje, minėtų piniginių sumų nebūtų užtekę padengti patirtoms išlaidoms.

Inspekcija, įvertinusi 1993–2005 metais gautas pajamas ir patirtas išlaidas, pažymėjo, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje Pareiškėjos disponuojamas piniginių lėšų likutis banko įstaigoje buvo 238,14 Lt, o sutuoktinio – 547,71 Lt.

Sutuoktinių patikrinimų metu nustatyta:

Pareiškėjas 2006 metais gavo 9 585,00 Lt pajamas, iš jų: 185 Lt išmoką už vaiką ir 9 400 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pareiškėjos sutuoktinis gavo 12 730 Lt pajamas, iš jų 3 330,30 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas ir 9 400 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pareiškėja 2006 metais patyrė 11 988 Lt vartojimo išlaidas. Pareiškėjos sutuoktinis 2006m. patyrė 40 321 Lt išlaidas, iš jų: už 28 333 Lt įsigijo kontrabandai cigarečių + patyrė 11 988 Lt vartojimo išlaidas. Patikrinimo metu, įvertinus nustatytas sutuoktinių gautas pajamas, patirtas išlaidas bei nustatytus piniginių lėšų likučius mokestinio laikotarpio pradžioje bei pabaigoje, Inspekcija pažymėjo, jog sutuoktinių išlaidos 29 296,52 Lt viršija pajamas [547,71 Lt + 12 730 Lt pajamas - 40 321 Lt - 11,03 Lt + 238,14 Lt + 9 585 Lt - 11 988 Lt - 77,34 Lt].

Pareiškėja 2007 metais gavo gavo 38 224 Lt pajamas, iš jų: 624 Lt išmoką už vaiką ir 37 600 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pareiškėjos sutuoktinis gavo 41 360,32 Lt pajamas, iš jų: 3 760,32 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, 37 600 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas. Pareiškėja per 2007 metus patyrė 14 286 Lt statistines vartojimo išlaidas. Pareiškėjos sutuoktinis patyrė 64 386,60 Lt išlaidas, iš jų: už 50 000 Lt suteikė paskolą tėvams, 100 Lt sumokėjo baudą už kelių eismo taisyklių (toliau – KET) pažeidimus ir patyrė 14 286,60 Lt vartojimo išlaidas. Patikrinimo metu, įvertinus nustatytas sutuoktinių gautas pajamas, patirtas išlaidas bei nustatytus piniginių lėšų likučius mokestinio laikotarpio pradžioje bei pabaigoje, Inspekcija pažymėjo, jog sutuoktiniai turėjo 519 Lt piniginių lėšų likutį ne banke [11,03 Lt + 41 360,32 Lt - 64 386,60 Lt - 0,38 Lt + 38 224 Lt - 14 286 Lt + 77,34 Lt - 480,02 Lt].

Pareiškėja 2008 metais gavo 624 Lt išmoką iš Socialinės paramos skyriaus ir patyrė 14 473,80 Lt statistines vartojimo išlaidas. Pareiškėjos sutuoktinis gavo 4 471,68 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas ir patyrė 23 313,80 Lt išlaidas, iš jų: sumokėjo 8 840 Lt baudą pagal Klaipėdos apygardos teismo 2007-12-19 teismo baudžiamąjį įsakymą baudžiamajame byloje bei patyrė 14 473,80 Lt vartojimo išlaidas. Patikrinimo metu, įvertinus nustatytas sutuoktinių gautas pajamas, patirtas išlaidas bei nustatytus piniginių lėšų likučius mokestinio laikotarpio pradžioje bei pabaigoje, Inspekcija pažymėjo, jog sutuoktinių išlaidos 32 023,65 Lt viršijo pajamas [4 471,68 Lt - 23 313,80 Lt + 28,27 Lt + 624 Lt - 14 473,8 Lt + 480,02 Lt + 519 Lt - 359,02 Lt].

Pareiškėja 2009 metais gavo 104 Lt dydžio išmoką iš Socialinės paramos skyriaus ir patyrė 11 946,12 Lt statistines vartojimo išlaidas. Pareiškėjos sutuoktinis gavo 4 368 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, patyrė 11 946,12 Lt vartojimo išlaidas bei sumokėjo 55 Lt baudą. Patikrinimo metu, įvertinus nustatytas sutuoktinių gautas pajamas, patirtas išlaidas bei nustatytus piniginių lėšų likučius mokestinio laikotarpio pradžioje bei pabaigoje, Inspekcija

pažymėjo, jog sutuoktinių išlaidos 19 555,07 Lt [4 368 Lt - 11 946,12 Lt - 55 Lt - 28,65 Lt + 104 Lt + 359,02 Lt - 410,20 Lt - 11 946,12 Lt] viršijo pajamas.

Pareiškėja per 2010 metus patyrė 11 356,56 Lt vartojimo išlaidas. Pareiškėjos sutuoktinis 2010 metais gavo 4 368 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas bei patyrė 11 356,56 Lt vartojimo išlaidas. Nustatyta, jog šeima per 2009 m. įsigijo automobilį *Land Rover* už 25 400 Lt, kurį tais pačiais metais pardavė už 84 500 Lt. Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus nustatytas sutuoktinių gautas pajamas, patirtas išlaidas bei nustatytus piniginių lėšų likučius mokestinio laikotarpio pradžioje bei pabaigoje, Inspekcija pažymėjo, jog sutuoktinių išlaidos 281,18 Lt viršijo pajams [46 588 Lt - 11356,56 Lt - 12 700 Lt + 410,20 Lt - 49 416,26 Lt + 42 250 Lt - 11 356,56 Lt - 12 700 Lt].

Dėl statistinių išlaidų. Pareiškėjos sutuoktinio teigimu, mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavimo statistines vartojimo išlaidas, nes jos nebuvo mažintos išlaidomis alkoholiui ir cigaretėms (Pareiškėjos sutuoktinis nevartoja alkoholio ir nerūko). Atsakydamas į šiuos argumentus, kodėl vertinant Pareiškėjos sutuoktinio patirtas išlaidas buvo pasirinktas išlaidų metodas ir apskaičiuojant mokesčio bazę buvo vadovautasi Statistikos departamento duomenimis, centrinis mokesčių administratorius pažymėjo, jog patikrinimo metu, kai vertinamos mokėtojo patirtos išlaidos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taip pat mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 p.).

Sprendime taip pat pažymėta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 2007-12-19 Klaipėdos apygardos teismo baudžiamuoju įsakymu pripažintas kaltu pagal BK 199 str. 1 dalį už cigarečių kontrabandą ir nubaustas 8 840 Lt bauda, kuri buvo sumokėta 2008-01-14. Nustatyta, kad 2006-06-28 šeši fiziniai asmenys, tarp jų ir Pareiškėjos sutuoktinis, bendrininkų grupė gabenė 110 000 pakelių cigarečių *West* ir 15 000 pakelių cigarečių *Sovereign* be banderolių, kurių įsigijimo dokumentų neturėjo. Nors minėta aplinkybė vienareikšmiškai nepatvirtina, jog Pareiškėjos sutuoktinis patiria išlaidas tabakui (rūko), tačiau tai charakterizuoja Pareiškėjos sutuoktinį bei nepaneigia aplinkybės, jog mokesčių administratorius, vertindamas vartojimo išlaidas, pagrįstai skaičiavo išlaidas tabakui.

Atsakant į kitus Pareiškėjos skundo argumentus dėl mokesčių bazės apskaičiavimo teisingumo, sprendime nurodyta, jog atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais apskaičiavimais. MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-635/2010). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A11-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2491/2011). Pareiškėja bei jos sutuoktinis nepateikė jokių įrodymų dėl turėtų kitokio dydžio vartojimo išlaidų, o apsiribojo tik abstraktaus pobūdžio paaiškinimais, kad jų išlaidos per visą tikrinamą laikotarpį buvo daug mažesnės nei Statistinės vartojimo išlaidos, tačiau detalaus savo išlaidų apskaičiavimo neturi galimybių parengti ir pateikti.

Sprendime nurodyta, jog teismų praktikoje ne kartą yra pažymėta, kad vertinant vaiko statistines išlaidas, būtina eliminuoti išlaidas, patirtas alkoholiui ir tabakui. Centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į LVAT praktiką bei į tai, kad sutuoktinių sūnaus P. P. (gim. 1998-11-25) statistinės vartojimo išlaidos buvo priskirtos abiems tėvams po lygiai, perskaičiavo mokėtiną GPM ir PSD įmokų sumą, eliminuodamas iš vaikai priskirtų vartojimo išlaidų tabaką ir alkoholį. Atliekant mokėtiną GPM ir PSD įmokų bei su jais susijusių sumų perskaičiavimą atsižvelgta ir į nustatytą aritmetinę klaidą, apskaičiuojant Pareiškėjos išlaidas už 2010 metus (neįskaičiuota 200 Lt suma, sumokėta už KET pažeidimą (patikrinimo akto 3.3.1 punktas ir 3.5 punktas).

Sprendime yra pateiktas Pareiškėjos bei jos sutuoktinio mokestinių prievolių perskaičiavimas.

Iš Pareiškėjos ir sutuoktinio skundų matyti, jog patikrinimo metu nebuvo atsižvelgta į 7799,50 Lt pajamas, gautas už 2002 m. birželio 17 d. parduotą metalo laužą bei į 2000 m. liepos 18 d. indelio sąskaitos likutį 2000 Lt. Centrinis mokesčių administratorius sutiko su Inspekcijos padarytomis išvadomis, jog Pareiškėjos sutuoktinio patirtos išlaidos tikrinamojo laikotarpio pradžioje 71585 Lt viršijo pajamas, todėl, vertinant Pareiškėjos sutuoktinio 2002 m. gautas 7799,50 Lt pajamas už metalo laužo pardavimą ir 2000 Lt likutį sąskaitoje, šios sumos neturėjo didelės įtakos piniginių lėšų likučiui 2006-01-01, t. y. tikrinamojo laikotarpio pradžioje.

Be to, Pareiškėja 2010-12-20 pardavė automobilį už 84 500 Lt, kurį tais pačiais metais buvo įsigijusi už 25 400 Lt, todėl sumokėjo 8760 Lt GPM. Sprendime pažymėta, jog Pareiškėja 2011-05-12 pateikė metinę pajamų mokesčio deklaraciją (forma FR0308) už 2010 metus, kurioje deklaravo 8760 Lt GPM sumą (deklaracija nepriimta dėl patikrinimo). Taip pat Pareiškėja 2014-04-27 pateikė metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2013 metus, kurioje deklaravo mokėtiną 40 Lt GPM sumą. Iš Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenų matyti, jog iš sumokėtos 8760 Lt sumos buvo įskaityta 40 Lt GPM prievolė už 2013 metus (įskaitymo data 2014-05-03). Likusi dalis MAIS neįskaityta ir Pareiškėjos balanse yra kaip mokesčio permoka. Taigi iš esamos permokos gali būti įskaityta mokestinė prievolė, arba grąžinta Pareiškėjai jos prašymu. Taip pat pažymėta, jog tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turi mokesčio permoką, delspinigiai skaičiuojami atsižvelgiant į turimą permokos sumą.

Dėl delspinigių apskaičiavimo. Pareiškėja skunde nurodytų aplinkybių pagrindu prašo perskaičiuoti delspinigius, nes delspinigiai apskaičiuoti už ilgesnį nei 180 dienų (6 mėn.) laikotarpį. Dėl šių argumentų sprendime nurodyta, jog 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas yra įtvirtintas MAĮ 98 straipsnio 2 dalyje ir šio termino skaičiavimo pradžia yra siejama su diena, nuo kurios mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką (LVAT 2008 m. rugsėjo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-1643/2008).

Pareiškėja su skundžiamu sprendimu nesutinka ir prašo Komisijos jį panaikinti.

Pareiškėja nurodė, jog Inspekcija nepagrįstai nepripažino jos ir sutuoktinio sukauptų lėšų iš gautų dovanų ir nepagrįstai, pritaikiusi jai ir sutuoktiniui metinėms išlaidoms statistinius duomenis, nustatė, jog sutuoktinių 2006–2010 m. išlaidos viršijo pajamas, nuo kurių apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM bei su juo susijusias sumas. Mokesčių administratorius nepagrįstai vadovavosi MAĮ 70 str. nuostatomis, nes nenustatė faktų ir / ar aplinkybių, sudarančių pagrindą mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Dėl 28333 Lt išlaidų vertinimo 2006 m.

Mokesčių administratorius nepagrįstai 28333 Lt išlaidas kontrabandinėms cigaretėms įsigyti pripažino Pareiškėjos sutuoktinio išlaidomis, nes iš baudžiamosios bylos Nr. 06-1-02023-11 medžiagos tokia išvada negali būti daroma.

Pareiškėja nurodo, jog baudžiamojoje byloje jos sutuoktinis yra nuteistas už kontrabandinių cigarečių gabenimą, o kitas teisiamašis V. R. buvo aktyvus nusikaltimo vykdytojas, todėl cigarečių įsigijimo išlaidos priskirtinos būtent pastarajam. Minėtas asmuo buvo atsakingas už cigarečių įsigijimą.

Dėl dovanotų 45000 Lt piniginių lėšų

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog seneliai neturėjo galimybės sukaupti ir padovanoti tokios pinigų sumos.

Pareiškėja nurodo, jog vienkartinės gyventojų pajamų deklaracijos neprivalėjo teikti, nes turėta pinigų suma neviršijo 50000 Lt.

Dėl senelių turėtų piniginių lėšų Pareiškėja nurodė, jog ji negali paaiškinti, kokia tiksliai valiuta seneliai turėjo pinigų, kur, kada ir kokiomis sumomis jie juos keitė. Valiutos keitimas nebuvo griežtai reglamentuojamas ir kontroliuojamas. Seneliai buvo pakankamo amžiaus, kad būtų sukaupe minimą sumą. Mokesčių administratorius nurodo tik senelių 1993–1998 m. gautas pajamas, tačiau žmogus sutaupo ne per metus ar dvejus. Mokesčių administratorius netinkamai nustatė senelių galimybę sukaupti ir dovanoti nurodytas pinigines lėšas.

Dėl kitų pajamų vertinimo

Pareiškėja mano, jog mokesčių administratoriaus nepagrįstai neatsižvelgė į jos sutuoktinio gautas 7799,50 Lt pajamas už 2002 m. birželio 17 d. parduotą metalo laužą bei į 2000 m. liepos 18 d. indėlio sąskaitos likutį 2000 Lt. Šie faktai yra nustatyti, tuo tarpu sprendime padarytos išvados apie patirtas išlaidas yra tik prielaidos, kuriomis neturėtų būti grindžiamas sprendimas.

Be to, Pareiškėja 2010 m. pardavė UAB „K. g.“ automobilį *Land Rover* už 84500 Lt, kurį buvo įsigijusi už 25400 Lt, ir gautas pajamas deklaravo, tačiau deklaracija dėl atliekamo patikrinimo nebuvo priimta, todėl sumokėta GPM suma fiksuojama kaip permoka, nors delspinigiai už 2010 m. yra skaičiuojami.

Dėl statistinių išlaidų

Pareiškėjos teigimu, Statistikos departamento skelbiamos statistinės vartojimo išlaidos yra tik informacinio pobūdžio ir mokesčių administratorius neturėjo teisės šio dydžio taikyti, apskaičiuodamas Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vartojimo išlaidas. Pagal taikomą vartojimo išlaidų apskaičiavimo metodiką prie vartojimo išlaidų įskaičiuojamos ir išlaidos viešbučiams, kavinėms, restoranams, valgykloms, alkoholiui, tabakui ir kt. Pareiškėja tikrinamuju laikotarpiu nesinaudojo minėtomis paslaugomis, nevartoja alkoholio ir tabako, o maisto produktų parduotuvėse neperka – gauna iš kaime gyvenančių bičiulių. Pareiškėja nurodo, jog kvitų, ar kitų išlaidas patvirtinančių dokumentų negali pateikti, nes ilgą laiką jų nesaugo. Tokių dokumentų saugojimo terminas paprastai siejamas su prekių garantinio aptarnavimo laikotarpiu, o vėliau jie yra sunaikinami.

Dėl delspinigių

Pareiškėja nurodo, jog pardavusi automobilį, sumokėjo 8760 Lt GPM, tačiau šios sumos mokesčių administratorius neįskaitė, nors už visą laikotarpį (nuo 2007-05-03 iki 2015-02-13) jam yra apskaičiuoti delspinigiai (2850,94 Eur).

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neturi teisės delspinigius skaičiuoti neribotą laiką. Delspinigių skaičiavimui yra nustatytas senaties terminas tiek civilinėje, tiek administracinėje teisėje, ir, remiantis CK1.125 str. 5 dalimi, jis yra 6 mėn.

Pareiškėja nurodo, jog mokesstinis tyrimas jos atžvilgiu buvo pradėtas 2011-04-18, o patikrinimo aktas surašytas tik 2015-02-13, t. y. praėjus 4 metams. Už 2011-06-01–2015-02-13 laikotarpį apskaičiuota delspinigių suma sudaro 1688,78 Eur. Pareiškėjos vertinimu, tokia didelė delspinigių suma apskaičiuota dėl mokesčių administratoriaus patikrinimo vilkinimo, todėl, remiantis teisingumo bei protingumo kriterijais ir LVAT praktika (2015-06-29 nutartis

administracinėje byloje Nr. A-2051-556/2015), yra pagrindas atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjai nurodyto sumokėti į biudžetą 2697 Eur GPM, 174 Eur PSD įmokų ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumo, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir atitinkamai Pareiškėja turėjo GPM įstatyme nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų, nuo kurių mokėtinas GPM buvo apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.).

Įvertinus tiek skundžiamą centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, tiek Klaipėdos AVMI patikrinimo aktą bei sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose gana plačiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos (jos šeimos) gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl 28333 Lt išlaidų vertinimo 2006 m.

Byloje yra nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis, kartu su bendrininkų grupe, 2006-06-28 gabeną 110000 pakelių cigarečių *West* ir 15000 pakelių cigarečių *Sovereign* be banderolių, kurių įsigijimo dokumentų ir dokumentų, įrodančių importo mokesčių sumokėjimą už į Bendrijos muitų teritoriją įvežamas importo muitais apmokestinamas prekes, neturėjo. Pareiškėjos sutuoktinis kartu su kitais asmenimis yra pripažintas kaltu pagal BK 199 str. 1 dalį (už kontrabandą). Kadangi cigarečių įsigijimo iš Rusijos dokumentai nepateikti, patikrinimo metu, remiantis FNTT specialisto išvada, nustatytos 2006 m. patirtos išlaidos, susijusios su cigarečių įsigijimu Kaliningrado srityje, t. y. nustatyta, jog nurodytam kiekiui cigarečių įsigyti Rusijoje išlaidos sudaro 170000 Lt. Kadangi dėl kontrabandos kaltais yra pripažinti iš viso šeši asmenys (iš jų ir Pareiškėjos sutuoktinis), todėl jam priskiriama išlaidų dalis sudaro 28333 Lt (170000 Lt : 6) (patikrinimo akto 3.3.3 punktas; FNTT specialisto išvados 1.4.3.3 punktas).

Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus vertinimu, nurodė, jog visos cigarečių įsigijimo išlaidos priskirtinos V. R., kuris buvo aktyvus nusikaltimo vykdytojas.

Komisijos vertinimu, nustačius, kad dėl aukščiau minėto nusikaltimo (110000 pakelių cigarečių *West* ir 15000 pakelių cigarečių *Sovereign* kontrabandos) kaltais prisipažino ir buvo nuteisti visi šeši asmenys, taip pat, jog cigarečių įsigijimo dokumentai, iš kurių būtų galima konkrečiai nustatyti išlaidas patyrusį asmenį ir jų dydį, nebuvo pateikti, mokesčių administratorius pagrįstai cigarečių įsigijimo išlaidas paskirstė visiems nusikaltimo dalyviams po lygiai, iš jų ir Pareiškėjos sutuoktiniui.

Dėl dovanotų 45000 Lt piniginių lėšų

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjai buvo duotas mokesčių administratoriaus nurodymas (Tauragės AVMI 2011-01-27 raštas Nr. (10.14)R-360) pateikti paaiškinimus apie 2006-01-01–2010-12-31 laikotarpiu įsigytą turtą ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Pareiškėja, vykdydama šį nurodymą, Tauragės AVMI pateikė 2011-02-08 paaiškinimą apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius, kuriame nurodė, jog nurodyto laikotarpio pradžioje (2006-01-01) ne banke turėjo 45000 Lt. Pareiškėja paaiškino, jog šiuos pinigus jai padovanojo seneliai vestuvių proga (vestuvės įvyko 1998 m.).

Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos paaiškinimus, priėjo prie išvados, jog seneliai M. M. bei S. J. negalėjo Pareiškėjai perduoti tokios pinigų sumos, nes minėtos sumos

nebuvo sukaupę. Mokesčių administratorius nustatė, jog M. M. buvo išsituokusi (nuo 1975 m.), 1993–1996 metais gavo 5395,37 Lt pensiją, o išlaidos pragyventi sudarė 9087,60 Lt. S. J. ir K. J. 1993–1998 metų laikotarpiu gavo 22 985,88 Lt pensiją, o, vadovaujantis Statistikos departamento nustatytomis vidutinėmis išlaidomis vienam ūkio nariui, gyvenančiam mieste, sutuoktiniai R. ir J. J.K. J. 1993–1998 m. iš viso patyrė 34 287,60 Lt vartojimo išlaidas. Duomenų apie tai, kad S. J. ir K. J. būtų keitę pinigines sumas, viršijančias nustatytą maksimalų nedeklaruotiną grynų pinigų sumą, nenustatyta. Be to, Pareiškėja apie senelių dovanotas lėšas nurodė tik pateiktame paaiškinime, tačiau nepateikė pinigų dovanojimą patvirtinančių įrodymų, iš senelių M. M. bei S. J. gautų dovanų nebuvo deklaravusi.

Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus išvada, nurodė, jog mokesčių administratorius netinkamai nustatė senelių galimybę sukaupti ir dovanoti nurodytas pinigines lėšas. Pareiškėja nurodė, jog seneliai buvo pakankamo amžiaus, kad būtų sukaupę minėtą pinigų sumą, be to, žmogus sutaupo ne per metus ar dvejus. Šiomis aplinkybėmis Pareiškėja grindžia senelių galimai gautas ir 1998 m. turėtas pinigines lėšas, kurias padovanojo Pareiškėjai.

Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT, kuris, vadovaudamasis Administracinių bylų teisenos įstatymo 13 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A⁴³⁸-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A-690-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiškai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatą, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos

aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik savo paties, t. y. suinteresuoto asmens paaiškinimu apie gautų pajamų šaltinį, ar aplinkybėmis, kad jis tam tikra pinigų suma disponavo, patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų, kad Pareiškėjos seneliai realiai perdavė Pareiškėjai 45000 Lt pinigines lėšas. Kaip nurodyta aukščiau, mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėjos senelių pajamas sudarė tik gaunama pensija, kuri buvo gerokai mažesnė už vidutines vartojimo išlaidas, todėl jie patys neturėjo galimybės sukaupti tokios pinigų sumos. Byloje nepateikti senelių pajamų gavimą ar užsienio valiuta turėtų pajamų keitimą į tuo metu Lietuvoje galiojusią valiutą – talonus, patvirtinantys dokumentai. Be to, pati Pareiškėjas apie suteiktą dovaną nurodė tik pateiktame paaiškinime, tačiau nepateikė pinigų dovanojimą patvirtinančių įrodymų ir iš senelių gautų dovanų nebuvo deklaravusi.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes, daro išvadą, jog vien tik Pareiškėjos paaiškinimų apie tariamai dovanotas pinigines lėšas pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų gavimo fakto pagrindimu. Pareiškėja nei mokestinio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nenurodė jokių objektyvių įrodymų, patvirtinančių realų piniginių lėšų perdavimą, apsiribodama tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų gavimą. Todėl Pareiškėjos paaiškinimai dėl savo nepakankamumo ir abstraktumo negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis pagrįstos pozicijos, jog Pareiškėjos 2006–2010 metais patirtos išlaidos negali būti grindžiamos Pareiškėjos 1998 m. tariamai gautomis 45000 Lt dovanotomis lėšomis.

Dėl kitų pajamų vertinimo

Pareiškėja, pakartodama savo skundo centriniam mokesčių administratoriui argumentus, skunde Komisijai nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai neatsižvelgė į jos sutuoktinio gautas 7799,50 Lt pajamas už 2002-06-17 parduotą metalo laužą bei į 2000-07-18 indėlio sąskaitos likutį 2000 Lt, taip pat jog 2010 m. Pareiškėja pardavė automobilį *Land Rover* už 84500 Lt, kurį buvo įsigijusi už 25400 Lt ir gautas pajamas deklaravo, tačiau deklaracija dėl atliekamo patikrinimo nebuvo priimta ir sumokėta GPM suma fiksuojama kaip permoka, nors delspinigiai už 2010 m. yra skaičiuojami.

Komisija pažymi, jog centrinis mokesčių administratorius savo sprendime pripažino ir nurodė, jog patikrinimo metu nebuvo atsižvelgta į Pareiškėjos sutuoktinio 2000 m. turėtą 2000 Lt pinigų likutį indėlio sąskaitoje ir 2002 m. gautas 7799,50 Lt pajamas už metalo laužo pardavimą, tačiau reikia sutikti, jog patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinio patirtos išlaidos tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2006-01-01) gautas pajamas viršijo 71585 Lt suma, todėl nurodytos pinigų sumos neturėjo didelės įtakos piniginių lėšų likučiui tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Net ir pripažinus, jog mokesčių administratorius nepagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjos nurodytas 2000 m. ir 2002 m. jos sutuoktinio gautas pajamas, vis tiek išlieka didelis piniginių lėšų trūkumas, kuris patvirtina mokesčių administratoriaus išvadą, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis tikrinamojo laikotarpio pradžioje piniginių lėšų ne banke neturėjo.

Dėl GPM permokos už parduotą automobilį *Land Rover* centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime pažymėjo, jog tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas turi mokesčio permoką, delspinigiai skaičiuojami atsižvelgiant į turimą permokos sumą. Komisija nurodo, jog Pareiškėja 8760 Lt GPM sumokėjo 2011-05-12 (2011-05-12 AB „Swedbank“ įmokos mokėjimo kvitas), tuo tarpu iš patikrinimo akto 1 priedo (L. P. GPM ir PSDĮ delspinigių apskaičiavimas už laikotarpį nuo 2007-05-03 iki 2015-02-13) matyti, jog GPM delspinigiai nuo visos patikrinimo metu nustatytos mokestinės nepriemokos sumos buvo skaičiuoti už laikotarpį iki 2015-02-13. Nustatė, jog Pareiškėja nuo 2011-05-12 turėjo 8760 Lt GPM permoką, galima teigti, jog žala valstybės biudžetui šia apimtimi nebuvo padaryta.

Atitinkamai, vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktu ir 141 str. 1 d. 3 punktu, taip pat remiantis Klaipėdos AVMI Kontrolės departamento Pažeidimų vertinimo ir pastabų nagrinėjimo skyriaus vyriausiosios specialistės L. V. 2015-12-23 el. paštu pateiktu GPM delspinigių perskaičiavimu, Pareiškėja atleistina nuo 519,84 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-07-21 sprendimą Nr. 68-129.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 519,84 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Laura Milašiūtė

Andrius Venius

Lina Vosylienė