



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. L. 2016-06-16 GAUTO SKUNDO**

2016 m. rugpjūčio 10 d. Nr. S-161 (7-116/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant

Audronei Vitai Toliūnaitei

mokesčių administratoriaus atstovui ir
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

2016 m. liepos 19 d. posėdyje išnaginėjusi V. L. (toliau – Pareiškėjas) 2016-06-16 gautą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-05-16 sprendimo Nr. 68-126, n u s t a t è:

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi atnaujino Pareiškėjo 2016-03-04 skundo dėl Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-02-12 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-70 nagrinėjimą.

Antra sprendimo dalimi Inspekcija patvirtino Kauno AVMI 2016-02-12 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-70 dėl 2015-12-11 patikrinimo akto Nr. FR0680-857 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 3973,58 Eur (13720 Lt) gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1360,02 Eur (4695,88 Lt) GPM delspinigius ir 1192 Eur (4116 Lt) GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpio GPM ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokos) mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2010 metais ir 2012–2013 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 139499,26 Lt. Pareiškėjui apskaičiuotos išlaidos yra 69749,63 Lt: 2010 m. – 30661,66 Lt (1/2 nuo gautų 61323,32 Lt), 2012 m. – 36290,23 Lt (1/2 nuo gautų 72580,46 Lt), 2013 m. – 2797,74 Lt (1/2 nuo gautų 5595,47 Lt). 2009 metais ir 2011 metais nustatytas sutuoktinių teigiamas pajamų ir išlaidų balansas. Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė 2010 metais ir 2012–2013 metais disponavo pajamomis, nepagrįstomis atitinkamais pajamų gavimo šaltiniais. Minėtų pajamų Pareiškėjas nedeklaravo, nuo jų

neapskaičiavo mokėtino GPM ir tuo pažeidė 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 25 ir 27 straipsnių nuostatas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklės, patvirtintas Inspekcijos viršininko 2009-12-15 įsakymu Nr. VA-96 „Dėl Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“, t. y. nepateikė GPM308T priedo „Ne individualios veiklos turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn apmokestinamosios pajamos“ ir nedeklaravo ½ dalies buto Elektrėnuose 25000,00 Lt (50000:2) pardavimo pajamų ir 45000,00 Lt (90000:2) įsigijimo kainos. Taip pat nedeklaravo 82867,20 Lt gautų pajamų pardavus automobilį bei jo įsigijimo kainos, t. y. 82867,20 Lt. Dėl šių pažeidimų mokėtinas GPM neapskaičiuotas, nes turto įsigijimo kaina didesnė už pardavimo pajamas.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė GPMĮ 9 straipsnio, 25 ir 27 straipsnių nuostatas ir Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo, patvirtinto finansų ministro 2009-05-19 įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau – Aprašas) 7 punkto nuostatas, t. y. nuo A. W. E. ir V. P. suteiktų paskolų, nemokėdamas palūkanų, 2010–2013 metais gavo 23682,29 Lt pajamas natūra: 2010 metais – 3312 Lt, 2011 metais – 5968,49 Lt, 2012 metais – 6615 Lt, 2013 metais – 7786,8 Lt, kurių nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino GPM.

Kauno AVMI, įvertinusi nustatytus pažeidimus ir vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX -2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalies nuostatomis, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punktu ir taikydama 6.3.3. punkte įtvirtintą išlaidų metodą bei vadovaudamasi Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 str. 1 dalies ir 4.73 straipsnio nuostatomis, GPMĮ 6 str. 3 dalimi, 9 straipsniu, 22 str. 3 dalimi, 25 ir 27 straipsniais ir Aprašu, Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 13720 Lt (3973,58 Eur) GPM, t. y. už 2010 metus – 4913 Lt (1422,90 Eur) GPM, už 2011 m. – 806 Lt (233,43 Eur), už 2012 metus – 6413 Lt (1857,33 Eur) GPM, už 2013 metus – 1588 Lt (459,92 Eur) GPM. Vadovaujantis MAĮ 96 ir 139 straipsnių nuostatomis, už nesavalaikį GPM sumokėjimą Pareiškėjui apskaičiuoti 4695,88 Lt (1360,02 Eur) delspinigiai ir skirta 4116 Lt (1192 Eur) bauda (30 proc. dydžio).

Skundžiamu sprendimu Inspekcija patvirtino Kauno AVMI 2016-02-12 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-70.

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotos 3441,85 Eur GPM sumos bei su ja susijusių sumų pagrįstumo, t. y., pirma, Kauno AVMI, vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavus, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės N. L. šeimos išlaidos viršijo gautas pajamas, ir, antra, konstatavus, kad Pareiškėjas 2010–2013 metais, nemokėdamas palūkanų nuo gautų beprocenčių paskolų, gavo pajamų natūra.

Dėl mokesčių apskaičiavimo senaties. Inspekcija nesutinka su Pareiškėjo teiginiais, kad, apskaičiuodamas sutuoktinių pajamas ir išlaidas už 2004–2008 metus, mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 straipsnio nuostatas.

MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Inspekcija nurodo, kad 2014-12-22 išrašytas pavedimas tikrinti Nr. FR0773-668, tikrinamasis laikotarpis nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31 ir Pareiškėjui mokestinės prievolės nustatytos tik už tikrinamąjį laikotarpį. Kauno AVMI, siekdama nustatyti Pareiškėjo ir

sutuoktinės grynųjų pinigų likutį 2009-01-01 (tikrinamojo laikotarpio pradžioje), atliko sutuoktinių 2004–2008 metų pajamų ir išlaidų analizę. Kauno AVMI neperskaičiavo Pareiškėjo mokėtinų mokesčių už laikotarpį nuo 2004 metų iki 2008 metų, tik vertino pajamų ir išlaidų duomenis. Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujama ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumai, sąsajumas ir panašios aplinkybės). Iš esmės tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje (2007-07-05 *nutartis adm. byloje Nr. A8-693/2007*, 2009-02-10 *nutartis adm. byloje Nr. A442-206/2009*, 2010-10-08 *nutartis adm. byloje Nr. A556-1073/2010*, 2011-02-04 *nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011*). Inspekcijos teigimu, siekiant nustatyti Pareiškėjo ir sutuoktinės piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, pagrįstai analizuoti, vertinti ankstesnių mokesčių laikotarpių duomenys ir kaip įrodymais jais remtasi.

Dėl pajamų natūra. Pareiškėjas pagal dvi paskolos sutartis gavo 126000 Lt paskolas iš fizinių asmenų. Pagal 2009-01-29 paskolos raštelį iš A.-W. E. (gim. 1939-05-10) gavo 48000 Lt beprocentę paskolą. A.-V. E. galėjo paskolinti 48000 Lt Pareiškėjui. A.-V. E. 2015-01-20 paaiškinime nurodė, kad paskola iki paaiškinimo surašymo datos nėra gražinta. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2011-05-02 paskolos raštelį iš V. P. (gim. 1940-01-06) gavo 78000 Lt beprocentę paskolą, gražinimo terminas 2016-05-02. Įvertinus V. P. ir sutuoktinės B. P. (gim. 1943-04-12) galimybes, nustatyta, kad V. P. 2011-05-02 šią sumą galėjo paskolinti Pareiškėjui. B. P. pateiktame paaiškinime nurodė, kad pinigai gražinti 2015 metais, tikslios datos neprisimena.

Kauno AVMI, vadovaudamasi GPMĮ 2 str. 15 dalimi, 9 straipsniu („Pajamos natūra“ nuostatomis, įsigaliojusiomis 2010-01-01 ir taikomos apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių laikotarpių pajamas), Aprašu, ir atsižvelgusi į tai, kad nuo 2010-01-01 pajamomis natūra pripažįstama gyventojų nauda, gauta natūra, kai gyventojas už kreditus (arba) paskolą moka lengvatines palūkanas, neatitinkančias rinkos kainos, arba jų nemoka bei nenustačiusi aplinkybių, leidžiančių paskolos sandorius vertinti kaip bendražmogišką bendravimą, konstatavo, kad Pareiškėjas, nemokėdamas palūkanų už suteiktas paskolas, gavo ekonominės naudos – pajamų natūra. Vadovaujantis Aprašo 7 punktu ir taikant Lietuvos banko internetinio puslapio (www.lb.lt) skiltyje „Statistika“ pateikiamas (Naujos paskolos namų ūkiams ir jų palūkanų normos) palūkanų normas (patikrinimo akto 13 psl.), Pareiškėjui apskaičiuotos 2010–2013 metų menamos palūkanos 17728,29 Lt, iš jų: 2010 metais – 3312,00 Lt, 2011 metais – 5968,49 Lt, 2012 metais – 6615,00 Lt, 2013 metais – 7786,80 Lt. Apskaičiuotos palūkanos priskirtos Pareiškėjo kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos apmokestinamosioms pajamoms.

Pareiškėjas neišdėstė nesutikimo argumentų dėl pajamų natūra pripažinimo fakto, tačiau nesutinka, kad buvo taikytos tik Lietuvos banko nustatytos palūkanų normos.

Inspekcija nurodo, kad apskaičiuojant Pareiškėjui menamas palūkanas taikytas išorinis palyginamumas – Lietuvos banko pateikiama statistika ir palūkanų normos nustatytos pagal „Naujos paskolos namų ūkiams ir jų palūkanų normos“ duomenis (http://www.lb.lt/stat_pub/statbrowser.aspx?group=7279). Lietuvos bankas yra viena iš svarbiausių oficialiąją statistiką rengiančių šalies institucijų, sudarančių ir skelbiančių išsamią, tarptautinius standartus atitinkančią ir su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis palyginamą finansų statistiką. Lietuvos banko informacija (kuria rėmėsi Kauno AVMI) atspindi būtent Lietuvos paskolų rinkoje aktualiuoju laikotarpiu buvusią situaciją ir paskolų sutartyse taikytinas palūkanų normas. Šios palūkanų normos laikytinos atitinkančiomis tikrąją rinkos kainą, todėl mokesčių administratorius neturi pagrindo abejoti kompetentingos institucijos teikiamų duomenų pagrįstumu ir teisingumu.

Pažymėtina, kad Pareiškėjui, apskaičiuojant menamas palūkanas, taikytas palankiausias pajamų natūra įvertinimo procentas ir, vertinant gautą naudą (pajamas natūra), atsižvelgta ne tik į analogiškos paskolos palūkanų normas, buvusias gautos naudos (pajamų

natūra) vertinimo metu, bet ir į paskolos suteikimo metu buvusią palūkanų normą. Iš patikrinimo akto 5 lentelės (13 psl.) matyti, kad palūkanų norma 2009-01-29 buvo 6,90 proc., 2010-12-31 – 7,54 proc., tačiau vietos mokesčių administratorius, skaičiuodamas palūkanas už 2010 metus, taikė paskolos suteikimo momentu buvusią 6,90 proc. palūkanų normą, t. y. palankesnę Pareiškėjui. Taigi Kauno AVMI pajamas natūra įvertino laikydamasi teisės aktų reikalavimų ir pagrįstai vadovavosi Lietuvos banko skelbiama statistika. Pareiškėjas įrodymų, suponuojančių kitokią išvadą, nei daro Inspekcija, nepateikė.

Dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo. Pareiškėjo nuomone, apskaičiuodamas mokėtinus mokesčius pagal MAĮ 70 str. 1 dalį ir pasirinkdamas taikomą metodą, mokesčių administratorius vadovavosi tik prielaidomis.

MAĮ 70 straipsnio 1 dalis nustato, kad 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. Šios normos įgyvendinimo tvarką detalizuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 4.1. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarungus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); 4.2. bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); 4.3. tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); 4.4. saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

Pagal Taisyklių 6.1 punktą mokesčių administratorius priima sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčio administratoriaus įvertinimą, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte, o pagal Taisyklių 6.3 punktą atlieka vertinimą. Mokesčių administratorius įvertinimą atlieka pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius pasirenka tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis, vertinimo būdo pasirinkimas priklauso nuo turimų duomenų bei informacijos šaltinių. Siekdamas atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus mokesčių administratorius taiko vieną ar kelis vertinimo metodus bei būdus. Nagrinėjamu atveju taikytas išlaidų vertinimo metodas (Taisyklių 6.3.3 punktas).

Minėtų Taisyklių 14 punkte nustatyta, kad išlaidų metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas, o Taisyklių 15 punkte nurodyta, kad vertinimas atliekamas, lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis.

LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: *pirma*, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, *antra*, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (2010-11-29 *nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010*; 2011-01-26 *nutartis adm. byloje Nr. A575-146/2011*; 2012-12-12 *nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012*; 2013-04-15 *sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013*; 2015-12-02 *nutartis adm. byloje Nr. A2210-502/2015*).

Pareiškėjas ir sutuoktinė 2010 metais ir 2012–2013 metais disponavo pajamomis, kurių gavimo šaltiniai nepagrįsti jokiais objektyviais duomenimis, šias lėšas panaudojo pragyvenimo išlaidoms padengti, transporto priemonėms ir nekilnojamajam turtui įsigyti. Pareiškėjas pateikė metines pajamų deklaracijas už 2009–2012 metus ir jose įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas, t. y. ginčo pajamų nedeklaravo GPMĮ nustatyta tvarka, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą pajamų mokesčio, tuo pažeidė GPMĮ 25 ir 27 straipsnių nuostatas. Šios nustatytos faktinės aplinkybės patvirtina tai, kad mokėtino mokesčio dydžio negalima buvo apskaičiuoti (nustatyti) įprastine GPMĮ nustatyta tvarka, nes Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Inspekcijos nuomone, buvo abi būtiniosios sąlygos, sudarančios prielaidas taikyti MAĮ 70 str. 1 dalį, todėl Kauno AVMI pagrįstai atliko įvertinimą, taikydama išlaidų metodą.

Dėl Pareiškėjo argumentų apie statistinių vartojimo išlaidų taikymą Inspekcija nurodo, kad tikrinamojo laikotarpio vartojimo išlaidos apskaičiuotos pagal Pareiškėjo 2014-09-01 ir 2015-11-16 sutuoktinės pateiktus paaiškinimus, traktuojant, kad vartojimo išlaidos suaugusiam žmogui per mėnesį sudaro 700 Lt, vaikui – 400 Lt. Statistinės vartojimo išlaidos netaikytos.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad 2009-01-01 sutuoktiniai neturėjo 190000 Lt santaupas.

Mokestinio patikrinimo metu atlikto gautų pajamų ir patirtų išlaidų laikotarpio nuo 2004 metų iki 2008 metų tyrimo (Kauno AVMI sprendimo 3 psl., patikrinimo akto 17–19 psl.) metu nustatyta, kad Pareiškėjas vienkartinės gyventojų 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijos nepateikė ir piniginių lėšų bei turto nedeklaravo. Įvertinus Pareiškėjo ir sutuoktinės laikotarpiu 2004–2008 metais gautas pajamas, patirtas išlaidas, nustatyta, kad 2008-12-31 išlaidos viršijo pajamas. Pareiškėjo argumentą, kad 2009-01-01 sutuoktiniai turėjo santaupų (190000 Lt), paneigia ir nustatytos faktinės aplinkybės: pagal 2009-01-29 paskolos raštelį V. L. (Pareiškėjas) iš A.-W. E. gavo 48000 Lt paskolą; 2008-06-10 šeima jau turimą būsto kredito paskolą (300000 Lt) didino kredito suma – 150000 Lt. Įvertinus nustatytas aplinkybes, pagrįstai padaryta išvada, jog Pareiškėjas ir sutuoktinė 2009-01-01 nurodyto santaupų likučio gryniaisiais 190000 Lt negalėjo turėti.

Inspekcija konstatuoja, kad Kauno AVMI pateikė pakankamai duomenų, įrodančių, jog sutuoktiniai 2010 metais ir 2012–2013 metais disponavo pajamomis, nepagrįstomis atitinkamais pajamų gavimo šaltiniais, todėl pagrįstai Pareiškėjai apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą GPM ir su juo susijusios sumos. Susipažinus su Pareiškėjos argumentais (MAĮ 67 str. 2 d.), nėra pagrindo kitokiai nei Kauno AVMI išvadai, todėl nėra pagrindo naikinti Kauno AVMI sprendimą.

Dėl paskirtos baudos. Pareiškėjo manymu, paskirta 30 proc. GPM bauda (1192 Eur) yra neadekvati padarytam pažeidimui.

Baudos skyrimo taisyklės reglamentuotos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje. MAĮ detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija,

administracinėje byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT 2010-12-06 administracinėje byloje Nr. A438-1117/2010, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes. Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*šiuo klausimu taip pat žiūrėti 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Inspekcija nurodo, kad nagrinėjamu atveju yra tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę (pavyzdžiui, pažeidimo pobūdis), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi). Nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjui nei maksimalaus, nei minimalaus GPM baudos dydžio. Vadinas, paliktina galioti 30 proc. GPM sumos dydžio bauda, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje numatytas nuostatas.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamo sprendimo nepatvirtinti.

Dėl senaties. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius piktnaudžiauja teise, apskaičiuodamas sutuoktinių pajamas ir išlaidas už 2004–2008 metus. LVAT 2005-10-20 nutartyje administracinėje byloje Nr. A8-1566-05 pažymėjo, kad MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtintas penkerių metų terminas mokesčiui apskaičiuoti ar perskaičiuoti yra naikinamasis terminas ir tai lemia, kad su šio termino pabaiga yra siejamas asmenų teisių ir pareigų pasibaigimas ir terminas negali būti atnaujinamas. Ginčo atveju mokesčių administratorius, įvesdamas subjektyvius vertinamuosius kriterijus ir taip suteikdamas praktiškai neribotą diskretiško sprendimo teisę, sudaro sąlygas, kurios mokesčių mokėtojui niekuomet neduoda garantijų, kad jis teisingai apskaičiavo ir sumokėjo mokesčius.

Dėl pajamų natūra. Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratorius netinkamai ir nepagrįstai taikė palyginamosios nepriklausomos kainos metodą. Taikant nurodytą metodą, kontroliuojamojo sandorio kaina lyginama su palyginamojo nepriklausomo sandorio, įvykusio panašiomis aplinkybėmis, kaina. Tačiau rezultatai, gali būti laikomi tiksliais ir patikimais tik, jei nekontroliuojamasis sandoris yra palyginamas, t. y. jei tarp analizuojamojo ir lyginamojo sandorio bei šalių nėra esminių skirtumų, kurių poveikio kainai nebūtų galima pakoreguoti, arba šie skirtumai yra nereikšmingi, t. y. jie nedaro poveikio sandorio kainai (*EOCD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, 2001*).

Pareiškėjui neaišku, kodėl mokesčių administratorius vadovavosi tik Statistikos departamento skelbiamomis vidutinėmis palūkanų normomis interneto puslapyje www.lb.lt. Pareiškėjui kyla klausimas, kokie duomenys sukėlė abejonių vertinant palūkanų normas, jų pakankumas ir pagrįstumas. Pareiškėjo nuomone, yra neteisinga vertinti tik Statistikos departamento skelbiamas vidutinės palūkanų normas jau vien vertinant tą faktorių, ar Pareiškėjas, sudarydamas sutartis, galėjo turėti minėtus statistinius duomenis. Pareiškėjo teigimu, Lietuvos banko statistiniai duomenys nėra ir negali būti pripažinti vidutinėmis rinkos kainomis. Pareiškėjas nurodo, kad nustatant palūkanų tikrąją rinkos kainą, reikėtų vadovautis kredito įmonės nepriklausomiems asmenims (fiziniais asmenimis) suteikiamų paskolų sąlygomis.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo. Pareiškėjas nurodo, kad sutuoktiniai 2010 metais verslui vystyti įsigijo butą Elektrėnuose (35000 Lt), kurio įsigijimo išlaidos nėra įtrauktos. 2011 metais šis butas parduotas, tačiau pardavimo pajamos taip pat neįtrauktos į gautas pajamas.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratoriui sutuoktiniai pateikė paaiškinimus, jog iki 2009-01-01 turėjo 190000 Lt santaupų ne banke (Pareiškėjas – 140000 Lt, Pareiškėjo sutuoktinė – 50000 Lt). Tačiau mokesčių administratorius padarė išvadą, kad šeima neturėjo santaupų grynaisiais 2009-01-01, nes neva minėtu laikotarpiu buvo panaudotos šeimos santaupos, susidariusios iki 2003-02-31, t. y. įrengiant gyvenamąjį namą buvo panaudotas pinigų likutis. Be to, faktą, kad sutuoktiniai 2009 m. skolinosi pinigines lėšas, mokesčių administratorius laiko kaip leidžiantį abejoti apie šeimos turėtas santaupas grynaisiais pinigais 2009-01-01. Pareiškėjas nesutinka su tokia išvada, nes ji nėra paremta jokiais įrodymais. Pareiškėjas nurodo, kad bankas sutuoktiniams suteikė paskolą nekilnojamajam turtui įsigyti ir įrengti, tačiau namas buvo statomas ūkio būdu. Kadangi statybas pradėjo tėvai, santaupų sutuoktiniams neprireikė. Pareiškėjo teigimu, 2008 ir 2009 m. skolintos pinigines lėšos buvo naudojamos ne pragyvenimui, o verslo plėtrai.

Pareiškėjas taip pat nesutinka su nustatytais vartojimo išlaidomis 2004–2013 metų laikotarpiu. Pareiškėjo teigimu, patikrinimo akte net nėra nurodyta, kaip jos nustatytos. Tačiau Pareiškėjas akcentuoja, kad nustatyti vartojimo išlaidas pagal Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas nėra jokio teisinio pagrindo.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad nustatydamas mokesčių bazę pagal įvertinimą, mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis, o pasirinkti šaltiniai leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą. Tačiau mokesčių administratorius nesivadovavo MAĮ 70 straipsnyje ir Taisyklėse pateiktomis nuostatomis, o vadovavosi tik prielaidomis. Pareiškėjo nuomone, remiantis menamais duomenimis, mokesčių bazė buvo apskaičiuota klaidingai.

Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimų pagrįstumo ir teisėtumo. Pareiškėjo nuomone, patikrinimo aktas nėra pagrįstas neginčijamais įrodymais.

Dėl baudos. Pareiškėjo teigimu, skiriant 30 proc. dydžio GPM baudą, neatsižvelgta į tai, kad jis bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus. Pareiškėjas nurodo, kad baudos dydis neadekvatus padarytam pažeidimui, jei pažeidimas buvo.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos 2016-05-16 sprendimas Nr. 68-126 dalyje dėl GPM baudos keistinas, likusioje skundžiamoje dalyje tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 3973,58 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju laikotarpiu (2009–2013 m.) viršijo gautas pajamas 69749,63 Lt (139499,26 / 2) suma (2010 m. – 30661,66 Lt (61323,32 / 2), 2012 m. – 36290,23 Lt (72580,46 / 2), 2013 m. – 2797,74 Lt (5595,47 / 2), t. y. jog Pareiškėjas kartu su sutuoktine N. L. gavo kitų įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų, taip pat konstatavus, kad Pareiškėjas gavo 23682,29 Lt įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas natūra (2010 m.– 3312 Lt, 2011 m. – 5968,49 Lt, 2012 m.– 6615 Lt, 2013 m. – 7786,80 Lt). Mokestinio patikrinimo metu nustatyti ir kiti pažeidimai, tačiau dėl šių pažeidimų mokesčiai Pareiškėjui papildomai neapskaičiuoti. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatą ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą sprendimą bei Kauno AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių

administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat gautomis pajamomis natūra, MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą, bei Aprašo nuostatos, reglamentuojančios pajamų, gautų natūra, įvertinimą (*Aprašas patvirtintas finansų ministro 2009-05-19 įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“*). Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, tai pat sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių bei Aprašo nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o, kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Dėl senaties. Ginčo atveju Pareiškėjas nepagrįstai teigia, kad mokesčių administratorius neturėjo teisės vertinti jo pajamas / išlaidas už ankstesnę nei tikrinamasis laikotarpį, t. y. už 2004–2008 metus. Remiantis LVAT praktika, Pareiškėjui nurodytina tiek apie mokesčių administratoriaus, tiek apie mokesčių mokėtojo teisę remtis ir vertinti faktus, įvykusius ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, nei tikrintinas mokestinis laikotarpis. LVAT (2011-02-04 nutartis adm. b. Nr. A-438-201/2011) yra akcentavęs, jog *„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 <...>“*. Akcentuotina, kad mokestinio patikrinimo metu nebuvo sprendžiamas Pareiškėjo apmokestinimo už 2004-01-01–2008-12-31 laikotarpį klausimas (*mokestinė prievolė už minėtą laikotarpį Pareiškėjui nepaskaičiuota*), o buvo vertinama, koki piniginių lėšų likutį Pareiškėjas galėjo turėti / neturėti tikrinamojo laikotarpio pradžiai, t. y. 2009-01-01. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamų ir išlaidų analizę už ilgesnį laikotarpį, t. y. nuo 2004-01-01, taip pat vertino Pareiškėjo nurodytus pajamų gavimo šaltinius ir į juos atsižvelgė (*atsižvelgta į Pareiškėjo 2008 m. metinėje pajamų deklaracijoje deklaruotas 92000 Lt pajamas, uždirbtas iš veiklos įsigijus verslo liudijimą; įvertintas 2004–2008 m. laikotarpiu Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas darbo užmokestis*). Akcentuotina, kad ginčo klausimo aspektu mokesčių administratorius atsižvelgė į ankstesnių mokestinių laikotarpių duomenis tik kaip į bylai įrodomąją reikšmę turintį faktą. Pažymėtina, kad Pareiškėjas nėra pateikęs Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-01-01 turėto turto deklaracijos, kurios pateikimo terminas buvo iki 2005-05-01.

Iš mokestinės bylos dokumentų matyti, kad Pavedimas tikrinti Nr. FR0773-668 buvo išrašytas 2014-12-22, todėl, vadovaujantis MAĮ 120 str. 1 dalimi (*mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas*) mokestinio patikrinimo pradžia laikytina 2014-12-22. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas galėjo būti tikrinamas už einamuosius 2014 metus ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, t. y. 2013, 2012, 2011, 2010 ir 2009 metus. Kadangi Pareiškėjas buvo tikrinamas būtent už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31, konstatuotina, kad mokesčių administratorius nepažeidė MAĮ 68 straipsnyje nurodytų mokesčių apskaičiavimo arba perskaičiavimo terminų (*už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus*).

Dėl pajamų natūra. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas pagal dvi beprocentes paskolos sutartis iš fizinių asmenų iš viso gavo (pasiskolino) 126000 Lt. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 2 str. 15 dalimi (*pateikta „Pajamos natūra“ sąvoka*), 9 straipsniu (*„Pajamos natūra“ nuostatomis, įsigaliojusiomis 2010-01-01 ir taikomomis apskaičiuojant ir deklaruojant 2010 metų ir vėlesnių laikotarpių pajamas*), pagal kurio nuostatas pajamomis natūra yra pripažįstama nauda, kai gyventojas (pajamų natūra gavėjas) už kreditą arba paskolą moka lengvatines palūkanas ar jų nemoka, Aprašo nuostatomis ir taikydamas Lietuvos banko pateikiamas (*Naujos paskolos namų ūkiams ir jų palūkanų normos*) palūkanų normas, Pareiškėjui apskaičiavo 2010–2013 metų menamas palūkanas, iš viso 17728,29 Lt, kurias priskyrė Pareiškėjo kitoms su darbo santykiais

nesusijusioms ir ne individualios veiklos apmokestinamosioms pajamoms ir jas atitinkamai pagal GPMĮ nuostatas apmokestino.

Komisijai Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, kad, nemokėdamas palūkanų už suteiktas paskolas, jis (Pareiškėjas) gavo ekonominės naudos – pajamų natūra, tačiau nurodo, kad mokesčių administratoriaus taikyti Lietuvos banko statistiniai duomenys nėra ir negali būti pripažinti vidutinėmis rinkos palūkanomis. Pareiškėjo nuomone, nustatant palūkanų tikrąją rinkos kainą, reikėtų vadovautis kredito įmonės nepriklausomiems asmenims (fiziniais asmenims) suteikiamų paskolų sąlygomis.

GPMĮ 9 str. 2 dalis nustato, kad pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarką nustato Lietuvos Respublikos Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Gyventojų gauta nauda įvertinama pagal Aprašo 7 punktą, kuris nustato, kad gyventojų nauda, gauta natūra, kai gyventojas už kreditą arba paskolą moka lengvatines palūkanas arba jų nemoka, įvertinama kaip palūkanų sumos, kuri būtų mokama už tokį kreditą ar paskolą mokant tuo laikotarpiu atitinkama valiuta teikiamų paskolų tikrąją rinkos kainą, ir faktiškai sumokėtos palūkanų sumos skirtumas, apskaičiuojamas lengvatinių palūkanų mokėjimo momentu arba, jei palūkanos nemokamos, paskolos ar jos dalies grąžinimo momentu, arba, jei paskola ar jos dalis mokestiniu laikotarpiu negrąžinama – paskutinę mokestinio laikotarpio dieną.

Pareiškėjui patikrinimo akte pateiktas teisinis ir faktinis palūkanų už gautas beprocentes paskolas (*gautos mokestinės naudos – pajamų natūra*) apskaičiavimo pagrindas (*akto 12–13 psl.*), taip pat nurodytas gautų pajamų natūra vertei apskaičiuoti naudotas šaltinis (*Lietuvos banko pateikiama statistika*) ir palūkanų normos rūšis (*fiksuotos*) (*akto 25 psl. – už 2010 m.; akto 29 psl. – už 2011 m.; akto 34 psl. – už 2012 m.; akto 38 psl. – už 2013 m.; akto priede Nr. 1 pateiktoje lentelėje pateiktas bendras palūkanų apskaičiavimas*). Komisija pažymi, kad Lietuvos bankas yra viena iš svarbiausių oficialiąją statistiką rengiančių šalies institucijų, sudarančių ir skelbiančių išsamią, tarptautinius standartus atitinkančią ir su kitomis Europos Sąjungos valstybėmis narėmis palyginamą finansų statistiką (www.lb.lt/statistika). Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodyta, kaip rengiami Lietuvos banko paskolų ir indėlių palūkanų normų statistiniai duomenys (sprendimo 16 psl.) ir kodėl, apskaičiuojant Pareiškėjui ginčo palūkanas, buvo naudojami Lietuvos banko statistiniai duomenys, t. y. nurodyta kad sektoriui „Namų ūkiai“, kaip vartotojai, be kitų, priskiriami ir pavieniai asmenys (*kaip nagrinėjamu atveju – Pareiškėjas*), o Lietuvos banko paskolų ir indėlių palūkanų normų statistikos duomenims parengti naudojami kiekvienos atskiros paskolos ir kiekvieno atskiro indėlio duomenys. Taip pat sprendime išaiškinta, kad atskaitingas agentas surenka duomenis apie visas į statistinę ataskaitą įtrauktinas paskolas ir visus indėlius ir jungtinius duomenis pateikia Lietuvos bankui.

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, Komisijai nagrinėjamu atveju nekyla abejonių dėl mokesčių administratoriaus ginčo palūkanų nustatymui (apskaičiavimui) naudotų duomenų šaltinio. Komisija neturi jokio pagrindo (*pagrindo nenurodė ir Pareiškėjas*) pripažinti Lietuvos banko skelbiamų duomenų apie paskolų rinkos vidutines palūkanų normas netinkamais ir / ar abejoti šių duomenų objektyvumu. Todėl Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratorius, kiek tai susiję su ginčo palūkanų dydžio nustatymu, įvykdė jam MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Komisija pažymi, kad vertinant Pareiškėjo skundo iškeltas abejones dėl mokesčių administratoriaus naudotų Lietuvos banko skelbiamų statistinių duomenų, konstatuotina, jog pats Pareiškėjas turėjo šias abejones ir savo skundo teiginius pagrįsti, t. y. įrodyti faktines aplinkybes, sąlygojančias Lietuvos banko skelbiamų vidutinių palūkanų normų nepagrįstumą ar apskaičiuotų palūkanų dydžio neteisingumą, t. y. konkrečiais skaičiavimais (*nurodyti konkretų šaltinį, kuris, Pareiškėjo nuomone, turėtų būti naudojamas ginčo atveju, o ne apsiriboti abstrakčiais teiginiais, jog „reikėtų vadovautis kredito įmonės nepriklausomiems fiziniais asmenims suteikiamų paskolų sąlygomis“*) pagrįsti savo skundo teiginius dėl

mokesčių administratoriaus naudotų Lietuvos banko skelbiamų vidutinių rinkos palūkanų netinkamumo, tačiau to nepadarė (MAĮ 67 str. 2 d.).

Atsižvelgiant išdėstytas aplinkybes, Pareiškėjo teiginiai, jog mokesčių administratoriaus nustatyta palūkanų norma neatitinka tikrosios rinkos kainos, atmetami kaip nepagrįsti. Taip pat atmetami Pareiškėjo argumentai dėl Lietuvos banko skelbiamų statistinių duomenų prieinamumo. Visi statistiniai duomenys, iš jų ir „Naujos paskolos namų ūkiams ir jų palūkanų normos“ skelbiami aukščiau nurodytajame Lietuvos banko internetiniame puslapyje.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo. Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus teisės apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. nekelia klausimo dėl atitinkamų teisės normų, reglamentuojančių specialaus mokesčių apskaičiavimo metodo taikymą, aiškinimo bei taikymo, tačiau nurodo, kad mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčių bazę pagal įvertinimą, vadovavosi tik prielaidomis, konstatuodamas, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė neturėjo 190000 Lt santaupų grynaisiais pinigais (Pareiškėjas – 140000 Lt, Pareiškėjo sutuoktinė – 50000 Lt), taip pat nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjo šeimos vartojimo išlaidas nustatė pagal Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas. Pareiškėjas pažymėjo, kad mokesčių administratorius į šeimos išlaidas bei pajamas neįtraukė buto Elektrėnuose įsigijimo išlaidų ir pardavimo pajamų. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nesivadovavo MAĮ 70 straipsnyje ir Taisyklėse pateiktomis nuostatomis, todėl mokesčių bazę nustatė klaidingai.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo argumentai dėl buto, esančio Saulės g. 7-2, Elektrėnuose, įsigijimo išlaidų ir gautų pajamų yra nepagrįsti. Butas įsigytas 2010-05-05 už 90000 Lt, parduotas – 2011-09-07 už 50000 Lt. Mokesčių administratorius išsamiai nurodė visas su minėto buto įsigijimu ir pardavimu bei patirtų išlaidų ir gautų pardavimo pajamų susijusias aplinkybes. Faktiškai sutuoktinių patirtos išlaidos grynaisiais pinigais (35000 Lt) įsigyjant šį butą įtrauktos į sutuoktinių 2010 m. patirtas išlaidas (po 17500 Lt), likusi pinigų suma buto pardavėjai sumokėta iš UAB „D1“ sąskaitos (*akto 7–8 psl., akto 21 psl. esanti lentelė Nr. 11*), o pajamų Pareiškėjas už šį butą realiai negavo. Butą sutuoktiniai pardavė UAB „D1“ (*susijusiam asmeniui, Pareiškėjas turi 100 proc. akcijų*), tačiau pinigai už parduotą butą Pareiškėjui išmokėti nebuvo (*UAB „D1“ buhalterės teigimu, įsiskolinimas sudengtas su Pareiškėjui mokėtina suma*). Komisija pažymi, kad analizuodamas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tikrinamojo laikotarpio pajamas ir išlaidas, mokesčių administratorius vertino sutuoktinių faktiškai patirtas išlaidas ir realiai gautas pajamas.

Taip pat atmetami Pareiškėjo argumentai dėl statistinių vartojimo išlaidų taikymo. Mokesčių administratorius tikrinamojo laikotarpio vartojimo išlaidas apskaičiavo pagal paties Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pateiktus paaiškinimus, traktuojant, kad vartojimo išlaidos suaugusiam žmogui per mėnesį sudaro 700 Lt, vaikui – 400 Lt (*akto 4, 21, 23, 28, 31, 36 psl., Pareiškėjo 2014-09-01 pateikti atsakymai į mokestinio tyrimo metu pateiktą klausimą, Pareiškėjo 2015-11-23 paaiškinimas, Pareiškėjo sutuoktinės 2014-09-22 pateikti atsakymai į mokestinio tyrimo metu pateiktą klausimą, Pareiškėjo sutuoktinės 2015-11-16 paaiškinimas*).

Dėl Pareiškėjo argumentų dėl sutuoktinių turėto grynųjų pinigų likučio (190000 Lt) tikrinamojo laikotarpio pradžioje Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius, siekdamas kuo tiksliau nustatyti Pareiškėjo mokesčines prievoles tikrinamuoju laikotarpiu, pagrįstai vertino jo galimai turėtas santaupas grynaisiais pinigais tikrinamojo laikotarpio pradžioje ir, priešingai, nei teigia Pareiškėjas, šioje dalyje MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatų netaikė. Kauno AVMI surinko duomenis apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės galimybę turėti (sutaupyti) 190000 Lt sumą iki 2009-01-01 ir, atlikusi sutuoktinių pajamų ir išlaidų 2004–2008 metų analizę, padarė išvadą, jog Pareiškėjas ir sutuoktinė 2009-01-01 nurodyto santaupų likučio grynaisiais pinigais (190000 Lt) negalėjo turėti. Komisija sutinka su šia mokesčių administratoriaus išvada.

Išanalizavęs Pareiškėjo ir sutuoktinės 2004–2008 metų laikotarpiu gautas pajamas, patirtas išlaidas, mokesčių administratorius nustatė, kad 2008-12-31, t. y. iki tikrinamojo laikotarpio, šeimos išlaidos viršijo pajamas (Kauno AVMI patikrinimo akto 17–19 psl., sprendimo 3 psl.).

Kaip minėta, Pareiškėjas vienkartinės gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaracijos iki 2005-05-01 nepateikė ir piniginių lėšų bei turto nedeklaravo. Mokesčių administratorius iš oficialiai žinomų šaltinių nustatė, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės darbo užmokestis bei individualios veiklos deklaruotos pajamos 2004–2008 metų laikotarpiu sudarė 212826,95 Lt (*darbo užmokestis – 120826,95 Lt, individualios veiklos pajamos – 92000 Lt*), o sutuoktinių išlaidos vien tik lizingo įmokoms, kredito palūkanoms ir gyvybės draudimo įmokoms mokėti minėtu laikotarpiu sudarė 74643,92 Lt. Be to, minėtu laikotarpiu šeima statė gyvenamąjį namą (*statybos leidimas išduotas 2005-10-18*). Kauno AVMI 2016-02-12 sprendime Nr. (04.7.2)-FR0682-70 nurodyta, kad gyvenamasis namas baigtas statyti 2009 m., šio namo 2009-06-29 masinio vertinimo atkūrimo sąnaudos yra 919998,56 Lt (*ši suma yra daug didesnė, nei Pareiškėjui ir sutuoktinei banko suteikta paskola (300000 Lt + 150000 Lt) namo statybai ir kitoms išlaidoms*). Minėtame Kauno AVMI sprendime taip pat nurodyta, jog pats Pareiškėjas paaiškino, kad 2009 m. namas jau buvo baigtas statyti ir šeima 2009 m. namo statybai išlaidų nepatyrė. Mokesčių administratorius, įvertinęs aukščiau nurodytas konkrečias šeimos išlaidas (74643,92 Lt) ir įvertinęs statistines vartojimo išlaidas, nustatė, kad šeimos pajamų ir išlaidų skirtumas 2009-01-01 yra neigiamas (*patikrinimo akto 18 psl. 8 lentelė*).

Pareiškėjo teigimu, Kauno AVMI neteisingai apskaičiavo Pareiškėjo ir sutuoktinės patirtas vartojimo išlaidas iki tikrinamojo laikotarpio, t. y. nepagrįstai rėmėsi Statistikos departamento duomenimis apie vidutines vartojimo išlaidas. Pastebėtina, jog Pareiškėjas nei vienoje šio kilusio mokestinio ginčo stadijoje mokesčių administratoriui neteikė paaiškinimų, kuriuose būtų nurodyti konkretūs jo patirtų vartojimo ir kitų išlaidų dydžiai atitinkamai iki tikrinamojo laikotarpio aktualiais metais, ir tai pagrindžiančių duomenų. Kaip minėta, mokesčių administratorius surinko duomenis iš oficialiai žinomų šaltinių apie sutuoktinių patirtas lizingo įmokų, kredito palūkanų ir gyvybės draudimo įmokų išlaidas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog mokesčių administratorius neturėjo galimybės Pareiškėjo vartojimo išlaidų iki 2009-01-01 vertinti kitaip nei pagal Statistikos departamento oficialiai skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas, kurios šiuo atveju atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus. Pagal LVAT praktiką, nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai atitinkamų faktinių duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (*pavyzdžiui, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011, 2013-02-07 nutartis adm. byloje Nr. A-602-158/2013, 2014-02-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-476/2014*). Taigi, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda tada, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas apie patirtas pragyvenimui išlaidas iki tikrinamojo laikotarpio jokių duomenų ar paaiškinimų nepateikė. Be to, ginčo atveju, yra nagrinėjamas klausimas dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės galimybės 2009-01-01 turėti 190000 Lt dydžio santaupas grynaisiais pinigais, o ne dėl konkrečių šeimos vartojimo išlaidų iki tikrinamojo laikotarpio. Kaip matyti iš aukščiau nurodytų mokesčių administratoriaus iš oficialiai žinomų šaltinių surinktų duomenų, net ir visai nevertinant šeimos vartojimo (pragyvenimo) išlaidų iki 2009-01-01 (*kas protingai niekaip negalėtų būti paaiškinama, nes šeima statėsi namą, patyrė išlaidas maistui, drabužiams, komunalinėms paslaugoms, degalams, kultūrai ir pan.*), matyti, kad sutuoktinių pajamų ir išlaidų skirtumas 2009-01-01 yra tik 138183,03 Lt.

Šioje sprendimo dalyje taip pat pritartina Inspekcijos pozicijai, jog mažai tikėtina ir ekonomiškai sunkiai paaiškinama aplinkybė, kai Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, jų teigimu, 2009-01-01 turėdami 190000 Lt grynaisiais pinigais, 2009-01-29 iš A.-W. E. skolinasi 48000 Lt, be to, jau turimą būsto kredito paskolą (2005 m. banko suteikta 300000 Lt paskola) Pareiškėjas su sutuoktine 2008-06-10 padidina 150000 Lt kredito suma.

Visos šios nustatytos faktinės aplinkybės, Komisijos nuomone, paneigia Pareiškėjo teiginius dėl turėtų santaupų 2009-01-01 ir patvirtina mokesčių administratoriaus išvadas, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė 2009-01-01 nurodyto santaupų likučio grynaisiais (190000 Lt) turėti negalėjo.

Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius detaliai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjui mokesčių bazę ir mokėtiną GPM. Mokesčių administratorius Pareiškėjo patikrinimo metu rėmėsi Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pateiktais dokumentais (deklaracijomis, paaiškinimais, sutartimis), trečiųjų asmenų pateiktais duomenimis, kitų fizinių asmenų pateiktais paaiškinimais, Inspekcijos informacinės sistemos duomenimis, Kauno teritorinės muitinės pateiktais duomenimis, Šiaulių AVMI pateikta informacija, VĮ „Regitra“ duomenimis, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės banko sąskaitų išrašais, t. y. mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai ginčo atveju yra pakankamas pagrindas vienareikšmiškai išvadai padaryti bei sprendimui priimti. Taigi, priešingai nei skunde nurodė Pareiškėjas, mokestinėje byloje surinkti dokumentai (įrodymai) patvirtina, jog Pareiškėjo mokestinės nepriemokos susidarymo faktas ir jos dydis yra nustatyti remiantis tinkamais faktiniais bei teisiniais pagrindais, t. y. nustatytos Pareiškėjo ir jo sutuoktinės realiai iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautos pajamos. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, taikydamas išlaidų metodą, pagrįstai Pareiškėjui nustatė GPM bazę: 2010 m. – 30661,66 Lt ($\frac{1}{2}$ 61323,32 Lt), 2012 m. – 36290,23 Lt ($\frac{1}{2}$ 72580,46 Lt), 2013 m. – 2797,74 Lt ($\frac{1}{2}$ 5595,47 Lt). Komisija pažymi, kad siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokesčių bazę, Pareiškėjas turėtų ne tik nurodyti aplinkybes, kurias vertinant galima būtų pagrįstai abejoti mokesčių administratoriaus paskaičiavimų teisingumu, tačiau ir pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytas aplinkybes. Pareiškėjas be abstrakčių teiginių dėl klaidingai nustatytos mokesčių bazės, jokių apskaičiavimų ar objektyvių įrodymų nepateikė (MAĮ 67 str. 2 d.).

Dėl baudos. Kauno AVMI, skirdama 30 procentų dydžio GPM baudą, akcentavo aplinkybes, susijusias su patikrinimo akte konstatuotų pažeidimų pobūdžiu. Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, jog nagrinėjamu atveju yra tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę (pavyzdžiui, pažeidimo pobūdis), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi) ir nėra nustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą.

Komisija pažymi, kad pagal LVAT praktiką pažeidimo padarymo būdą kvalifikuojant kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, LVAT nuomone, yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 *nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012*). Kadangi ginčo atveju yra nustatytos Pareiškėjo atsakomybę švelninančios aplinkybės, todėl, nors nustatydamas mokesčių bazę, mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatą, tačiau, Komisijos vertinimu, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, yra pagrindas konstatuoti, kad pagal MAĮ 139 straipsnį skiriamos baudos tikslai bus pasiekti Pareiškėjui skiriant 10 procentų dydžio baudą nuo papildomai apskaičiuotos GPM sumos. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, skundžiamo sprendimo dalis, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti 1192 Eur (30 proc.) GPM baudą, keistina į nurodymą sumokėti 397 Eur (10 proc.) GPM baudą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 4 punktais, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2016-05-16 sprendimo Nr. 68-126 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 3973,58 Eur GPM ir 1360,02 Eur GPM delspinigius.

2. Pakeisti Inspekcijos 2016-05-16 sprendimo Nr. 68-126 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti 1192 Eur (30 proc.) GPM baudą, į nurodymą sumokėti 397 Eur (10 proc.) GPM baudą.

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

Andrius Venius