



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. T. 2016-04-22 SKUNDO**

2016 m. rugpjūčio 12 d. Nr. S-166 (7-87/2016)
Vilnius

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

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Birutei Čirbaitei

sekretoriaujant
mokestinio ginčo šalims nedalyvaujant

2016 m. liepos 12 d. posėdyje išnagrinėjusi R. T. (toliau – Pareiškėjas) 2016-04-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-03-18 sprendimo Nr. 68-73, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-03-18 sprendimu Nr. 68-73 pakeitė Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2015-11-20 sprendimą Nr. 44.1FR0682-731 ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 11114,17 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 2792,81 Eur privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokas, 1114 Eur GPM baudą, 279 Eur PSD įmokų baudą, 5650,02 Eur GPM delspinigius, 1690,76 Eur PSD įmokų delspinigius.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2009–2014 m. ir 2015-09-22 surašė patikrinimo aktą Nr. (41.2)-FR0680-649, kuriame Pareiškėjui apskaičiavo sumokėti 19508,51 Eur GPM ir 3369,44 Eur PSD įmokas. Pareiškėjas pateikė 2015-10-22 pastabas dėl 2015-09-22 patikrinimo akto Nr. (41.2)-FR0680-649. Šiaulių AVMI 2015-11-20 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 44.1FR0682-731 iš dalies patvirtino aktą, nurodė sumokėti 11188,89 Eur GPM, 5676,59 Eur GPM delspinigius, 1118 Eur GPM baudą, 2795,99 Eur PSD įmokas, 1694,59 Eur PSD įmokų delspinigius ir skyrė 279 Eur PSD įmokų baudą. Pareiškėjas, nesutikdamas su Šiaulių AVMI 2015-11-20 sprendimu Nr. 44.1FR0682-731, pateikė skundą centriniam mokesčių administratoriui.

Tvirtinama, kad ginčas tarp Pareiškėjo ir Šiaulių AVMI vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM už 2009–2012 m. Pareiškėjas nepateikė argumentų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, tačiau ginčija aplinkybę, jog patikrinimo metu netinkamai taikytos 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatos, nevertinta baudžiamosios bylos medžiaga, nepagrįstai nepasirašytas

susitarimas. Inspekcija sprendime nurodo analizuosianti Šiaulių AVMI sprendimo Nr. 44.1FR0682-731 pagrįstumą Pareiškėjo 2015-12-08 skunde pateiktų argumentų apimtyje.

Dėl mokestinės atsakomybės taikymo

Dėl baudžiamosios bylos vertinimo. Pareiškėjas skunde pažymėjo, jog Šiaulių AVMI skaičiavimai dėl pajamų ir turto prieštarauja baudžiamosioje byloje Nr. 06-1-3032-13 surinktiems įrodymams. Nurodo, jog Šiaulių apygardos prokuratūros 2014-05-09 nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą konstatuota, kad „pagal specialisto išvadą Pareiškėjas individualios veiklos nevykdė, tik naudojosi bankų paslaugomis, visas jo įgytas turtas, viršijantis 500 MGL sumą, yra įsigytas iki 2010-12-11, t. y. iki įstatymo, numatančio baudžiamąją atsakomybę už neteisėtą praturtėjimą, įsigaliojimo. Po 2010-12-11 turto, viršijančio 500 MGL sumą, Pareiškėjas neįgijo“.

Atsakant į minėtą Pareiškėjo argumentą Inspekcijos sprendime pažymima, jog baudžiamosioje byloje buvo sprendžiamas Pareiškėjui inkriminuojamų nusikaltimų pagrįstumas ir baudžiamosios atsakomybės taikymo klausimas. Tuo tarpu baudžiamoji ir mokestinė atsakomybė yra dvi skirtingos atsakomybės rūšys, atsirandančios skirtingais pagrindais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2100/2012). Nurodoma, jog LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2007-05-28 sprendime adm. byloje Nr. A⁶-238/2007 pažymėjo, jog pareiga „mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato“. Analogiškai LVAT yra nurodęs ir paskutinėse tokio pobūdžio bylose: 2014-12-08 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-1514/2014 bei 2015-03-31 nutartyje adm. byloje Nr. A-249-438/2015. Tvirtinama, jog net ir priėmus išteisinamąjį nuosprendį Pareiškėjo atžvilgiu, ši aplinkybė nagrinėjama atveju neturi būti vertinama kaip šalinanti jo mokestinę atsakomybę.

Dėl patikrinimo akto ir sprendimo sukeliamų pasekmių. Pareiškėjas skunde teigia, jog Šiaulių AVMI sprendimai nenuoseklūs ir nepragmatiški, tokiu būdu mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 6 straipsnyje įtvirtintus apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principus. Tokią išvadą Pareiškėjas padarė palyginęs du Šiaulių AVMI sprendimus: 2015-09-22 patikrinimo aktą ir 2015-11-20 sprendimą. Pareiškėjas pažymi, jog akte Šiaulių AVMI delspinigių ir baudų neskaiciavo, o vėlesniame sprendime nepagrįstai papildomai nurodė sumokėti delspinigius ir baudas.

Inspekcija, vertindama minėtą skundo argumentą, sprendime akcentuoja, jog mokesčių įstatymų pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (MAĮ 138 straipsnis). Kiekvieno mokesčių mokėtojo atsakomybė yra individuali ir taikoma atsižvelgiant į konkrečiu atveju atsakomybėn traukiamo, o ne į kito mokesčių mokėtojo padarytą pažeidimą ar jam taikomus mokestinių sankcijų dydžius (LVAT 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-1034/2011). Pažymi, kad mokesčių įstatymų pažeidimas ir atsakomybė už tai Lietuvos nacionalinėje teisėje nėra savarankiška kategorija ir nors kartais vadinama mokestine atsakomybe, iš esmės suprantama, kaip kompleksinis teisinis institutas, apimantis atskiras atsakomybės rūšis, t. y. baudų pagal MAĮ, administracinių nuobaudų pagal Administracinių teisės pažeidimų kodeksą ar kriminalinių bausmių pagal Baudžiamąjį kodeksą taikymą. Mokesčių teisė priskiriama prie viešosios teisės šakų, todėl jai būdingas imperatyvus santykių reguliavimo pobūdis, be kita ko, pasireiškiantis griežtų valstybės prievartos priemonių taikymu, siekiant apsaugoti mokesčių teisės ginamas vertybes (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011).

Taigi, Inspekcijos tvirtinimu, mokestinė atsakomybė šiuo atveju buvo taikyta dėl atlikto mokestinio patikrinimo, kuris yra savarankiška mokesčių administravimo procedūra kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų numatytais atvejais – ir kitose srityse (MAĮ 2 str. 22 dalis). Vykdydami šias įstatymo nuostatas bei savo, kaip valstybės institucijos, pareigas, tiek vietinis, tiek centrinis mokesčių administratoriai privalo nustatyti, ar mokesčių mokėtojas teisingai vykdo savo prievolės. Tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčių mokėtojo veiksmų teisėtumą. Toks tyrimas, administruojant mokesčius, turi būti atliekamas vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, nepažeidžiant mokesčių mokėtojų teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-1086/2007; 2011-04-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-427/2011).

Sprendime nurodoma, jog LVAT laikosi pozicijos, kad patikrinimo aktas nėra laikytinas mokesčių mokėtoju teisines pasekmes sukeliančiu individualiu aktu. Teisėjų kolegija 2010-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-504/2010 pažymėjo, kad kol patikrinimo aktas nėra patvirtintas įstatymo nustatyta tvarka, tol jis neturi juridinės galios ir neturi įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms. Toks dokumentas nėra tikrinamas Administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka, nes nepatenka į individualaus teisės akto sąvoką (Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 str. 14 dalis, 15 str. 1 d. 1 punktas, 101 str. 1 punktas). Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su patikrinimo akte papildomai apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, taip pat norėdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinat patikrinimo rezultatus, turi teisę per 30 dienų nuo patikrinimo akto įteikimo jam dienos pateikti rašytines pastabas dėl šio akto (MAĮ 131 str. 1 dalis). Tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Šis sprendimas priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą bei į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos; MAĮ 132 str. 1 dalis). Taigi mokesčių administratorius privalo sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo aptarti mokesčių mokėtojo rašytinių pastabų nagrinėjimą, analizę ir vertinimą (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008). Būtent sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo sukelia teisines pasekmes, todėl minėtame individualiame teisės akte buvo apskaičiuoti delspinigiai ir skirtos baudos.

Dėl MAĮ 71 straipsnio nuostatų taikymo. Iš Pareiškėjo skundo matyti, jog jis 2015-11-13 pateikė Šiaulių AVMI prašymą pradėti susitarimo procedūrą, tačiau Šiaulių AVMI 2015-11-19 priėmė sprendimą nepradėti derybų, o kitą dieną priėmė sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Inspekcija sprendime pažymi, jog MAĮ 71 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Be to, LVAT ne vienoje byloje yra nurodęs, jog susitarimo pasirašymas yra mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, o ne pareiga (pavyzdžiui, LVAT 2015-10-14 nutartis Nr. AS-1193-552/2015). Tuo atveju, jei, Pareiškėjo nuomone, sudarant minėtą susitarimą buvo pažeisti šią procedūrą reglamentuojantys teisės norminiai aktai (MAĮ 71 str. 1 dalis ar Susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2004-12-30 įsakymu Nr. VA-210), taip pat Pareiškėjui nebuvo sudaryta galimybė tinkamai išreikšti savo valią ar tinkamai atstovauti (ginti) savo teises bei teisėtus interesus vykstant susitarimo sudarymo ir pasirašymo procesui, mokesčių mokėtojas turi teisę (galimybę) ginčyti nurodytą susitarimą teismine tvarka.

Pažymima, jog susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar patikrinimo metu, taip pat visų mokestinio ginčo nagrinėjimo etapų metu. Skundą nagrinėjant Inspekcijoje Pareiškėjas pasinaudojo savo teise ir 2016-01-20 pateikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Sprendime cituojama MAĮ 70 str. 1 dalis, LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A⁷-60-2004, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (Žin., 2004, Nr. 86-3156) patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatos ir pažymima, kad Taisyklių 4 punkte yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, sąrašas. Todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos MAĮ 70 str. 1 dalies sąlygos. Tokia pozicija, pasak Inspekcijos, nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Tvirtinama, jog iš pateiktos medžiagos matyti, kad Šiaulių AVMI Pareiškėjo 2009–2014 m. mokesčio bazę nustatė pagal jos atliktą įvertinimą pritaikiusi 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 mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Mokestinis patikrinimas inicijuotas Šiaulių AVMI atlikus Pareiškėjo 2013-05-31 mokestinį tyrimą (mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. MA-114), kurio metu nustatyta, kad mokesčių mokėtojo išlaidos 2009–2014 m. viršijo disponuojamas pajamas ir Pareiškėjas galimai gavo bei nedeklaravo kitų įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų, kurių šaltiniai nepagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais. Tyrimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėjas vykdė valiutos pirkimą / pardavimą, nors tokios veiklos nebuvo įsiregistravęs bei nedeklaravo gautų pajamų iš minėtos veiklos. Taip pat Pareiškėjo vardu buvo įregistruotas ne vienas nekilnojamojo turto objektas, kai jo pajamos, susijusios su darbo santykiais, sudarė: 2008 m. – 12480 Lt, 2009 m. – 10800 Lt, 2010 m. – 11331,40 Lt, 2011 m. – 10360,36 Lt.

Sprendime remiamasi Taisyklių 14–17 punktų nuostatomis ir nurodoma, jog Pareiškėjas su sutuoktine A. T. buvo susituokęs nuo 1994-09-24 iki 2002-11-13. Kartu su V. G. turi sūnų K. T. (gim. 2004-06-17). Su vaiko motina V. G. nėra susituokęs bei nėra sudaręs partnerystės sutarties. Šiaulių AVMI, analizuodama Pareiškėjo gautas pajamas bei patirtas išlaidas, įvertino ½ išlaidų nepilnamečiam sūnui. Iš Taisyklių 17 punkto, pasak Inspekcijos, matyti, kad mokesčių administratorius, taikydamas išlaidų metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti vertinama.

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI 2015-09-22 patikrinimo akte Nr. (41.2)-FR0680-649 pažymėjo, jog Pareiškėjo 2004–2008 m. išlaidos viršijo pajamas, t. y. 2004 m. viršijo 19682 Lt, 2005 m. – 43555 Lt, 2006 m. – 119227 Lt, 2007 m. – 480327 Lt, 2008 m. – 27587 Lt. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Šiaulių AVMI pripažino Pareiškėjo vienkartinėje turto deklaracijoje deklaruotas 250000 Lt pinigines lėšas, turėtas 2003-12-31 ne banke. Taigi Šiaulių AVMI konstatavo, jog Pareiškėjo 2004–2008 m. patirtos išlaidos viršijo pajamas 419666 Lt (669666 Lt – 250000 Lt), todėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje Pareiškėjas neturėjo piniginių lėšų likučio ne banke.

Inspekcija pažymi, jog Pareiškėjo patikrinimo metu siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį mokestinio patikrinimo pradžioje (2009-01-01) buvo vertintos ankstesniu laikotarpiu gautos pajamos ir patirtos išlaidos. Ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas tik siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, tačiau ne apmokestinti Pareiškėją. Taigi piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį nei leidžiama laikotarpį.

Sprendime taip pat pažymima, 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 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis) įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, adm. byloje Nr. A⁸-693/2007, Nr. A⁴⁴²-206/2009, Nr. A⁵⁵⁶-1073/2010, Nr. A⁴³⁸-201/2011).

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų tikrinamuoju laikotarpiu.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas nepateikė argumentų dėl aritmetinio pajamų ir išlaidų skaičiavimo tikrinamuoju laikotarpiu. Tačiau Pareiškėjas skunde teigia, jog nepagrįstai buvo nustatytos statistinės vartojimo išlaidos. Pareiškėjo teigimu, vartojimo išlaidos negalėjo būti didesnės kaip 80 Eur (276,22 Lt), nes jis gaudavo paramą iš giminaičių, todėl galėjo patenkinti būtinus savo poreikius.

Atsakydamas į Pareiškėjo skundo argumentus, kodėl vertinant Pareiškėjo patirtas išlaidas buvo pasirinktas išlaidų metodas ir apskaičiuojant mokesčio bazę buvo vadovautasi Lietuvos Respublikos statistikos departamento duomenimis, centrinis mokesčių administratorius sprendime pažymi, jog atliekamame mokesčiniame patikrinime, 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, registrų (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 punktas).

Be to, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. Pažymima, jog MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesčinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesčinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-603/2007, 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2491/2011). Nagrinėjamu atveju, Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų dėl turėtų kitokio dydžio vartojimo išlaidų, o apsiribojo tik abstraktaus pobūdžio paaiškinimais, kad jo išlaidos per visą tikrinamąjį laikotarpį buvo ženkliai mažesnės nei statistinės vartojimo išlaidos, tačiau detalaus savo išlaidų apskaičiavimo nepateikė.

Sprendime nurodoma, jog iš pateiktų duomenų matyti, kad Pareiškėjas augina sūnų K. T. (gim. 2004-06-17), kurio patirtos statistinės vartojimo išlaidos buvo priskirtos abiems tėvams po lygiai. Vertinant vaiko statistines išlaidas, teismų praktikoje ne kartą buvo pažymėta, jog būtina eliminuoti išlaidas, patirtas alkoholiui ir tabakui. Atsižvelgiant į tai, perskaičiuojama mokėtina GPM ir PSD įmokų suma, eliminuojant iš vaiko patirtų išlaidų tabaką ir alkoholį. Tokiu būdu už 2009 m. apskaičiuojama 24916 Lt GPM ir 9643 Lt PSD įmokos, už 2010 m. apskaičiuojama 39 Lt GPM, už 2011 m. apskaičiuojama 8135 Lt GPM, o už 2012 m. 5285 Lt GPM. Iš viso Pareiškėjui apskaičiuojama 38375 Lt GPM ir 9643 Lt PSD įmokos. Taigi GPM mokesčio bazė sumažėjo 258 Lt GPM (26 + 19 + 187 + 26), o PSD įmokų – 11 Lt.

Dėl delspinigių apskaičiavimo

Atsižvelgiant į perskaičiuotas GPM ir PSD įmokų sumas, Inspekcijos sprendime taip pat perskaičiuojami mokesčių delspinigiai, t. y. vietoje apskaičiuotų 5676,29 Eur GPM delspinigių

apskaičiuojama 5650,02 Eur GPM delspinigių, vietoje apskaičiuotų 1694,59 Eur PSD įmokų delspinigių apskaičiuojama 1690,76 Eur PSD įmokų delspinigių.

Pareiškėjas skunde teigia, jog patikrinimo metu delspinigiai buvo apskaičiuoti nepagrįstai, nes MAĮ 98 straipsnyje nurodyta, kad delspinigiai skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų. Atsakydama į šį Pareiškėjo argumentą Inspekcija sprendime atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjas klaidingai supranta delspinigių skaičiavimo trukmę. Sprendime cituojamos MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 str. 2 dalies nuostatos ir nurodoma, jog LVAT, aiškindamas šias teisės normas, yra pasisakęs, kad galima išskirti tokius delspinigių skaičiavimo laikotarpius: pirma, už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesčių delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos; antra, nesumokėjus mokesčio per MAĮ 81 str. 2 dalyje nustatytą terminą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo ir tęsiasi iki teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos. Taigi 180 dienų delspinigių skaičiavimo laikotarpis prasideda tik tada, kai įgyja teisinę galią sprendimas dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo ir nėra taikomas už ankstesnius laikotarpius iki pastarojo laikotarpio (LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-636/2010). LVAT 2008-09-29 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵²⁵-1643/2008 yra pažymėjęs, kad 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas yra įtvirtintas MAĮ 98 str. 2 dalyje ir šio termino skaičiavimo pradžia yra siejama su diena, nuo kurios mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką. Analogiška praktika yra suformuota ir LVAT 2016-02-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-293-556/2016.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2016-03-18 sprendimu Nr. 68-73 ir 2016-04-22 skunde nurodo manantis, kad mokesčių administratorių sprendimai priimti nepagrįstai, juose esantis duomenys tik iš dalies atitinka tikrovę, be to, pažeistos mokesčių administravimą reglamentuojančios teisės normos.

Dėl netinkamai apskaičiuotų išlaidų vartojimo reikmėms skunde nurodoma, jog Inspekcija 2016-03-18 sprendime Nr. 68-73 nurodė, kad Pareiškėjas nepateikė argumentų dėl aritmetinių mokesčių apskaičiavimo. Tokia išvada, Pareiškėjo tvirtinimu, yra klaidinga, nes jau pirminiame skunde jis nurodė, kad Šiaulių AVMI mėnesio namų ūkio išlaidas apskaičiavo abstrakčiai, t. y. rėmėsi tik Statistikos departamento pateiktomis statistinėmis normomis. Tokie apskaičiavimai neatitinka tikrosios padėties. Statistiniai dydžiai yra bendro, masinio pobūdžio ir galimai atspindi bendrą šalies, bet ne Pareiškėjo šeimos tikrąją padėtį. Jei Statistikos departamentas statistinius dydžius apskaičiavo įvertinęs didžiulį skaičių namų ūkių, tai mokesčių administratoriaus atliekamas patikrinimas turėjo nustatyti tik Pareiškėjo padėtį. Mokesčių administratorius nežino tikrosios Pareiškėjo finansinės padėties ir jokiu būdu negali primesti, kiek kas mėnesį kokiems daiktams jis turėjo išleisti pinigų. Pareiškėjo nuomone, skyręs kas mėnesį po maždaug 80 Eur, tuo pačiu gavęs paramą iš giminaičių, jis galėjo tenkinti būtinus savo poreikius ir išgyventi. Šiaulių AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjo vartojimo išlaidas, privalėjo remtis jo paaiškinimais, o ne statistiniais dydžiais, kurie grindžiami prielaidomis. Vartojimo išlaidas, Pareiškėjo teigimu, privaloma perskaičiuoti atsižvelgiant į tai, kad kas mėnesį savo bei nepilnamečio vaiko pragyvenimui jis skirdavo po 140 Eur (sau 80 Eur bei sūnui J. T., gim. 2004-06-17, 60 Eur). Taigi Pareiškėjo išlaidos vartojimo reikmėms (kartu tenkinant ir vaiko poreikius) per metus (2009–2014 m.) siekė po 1680 Eur (5800,70 Lt). Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad minėtos sumos yra didesnės už minimalų pragyvenimo lygį. Nurodytos lėšų sumos yra protingos ir galėjo patenkinti Pareiškėjo bei sūnaus būtinuosius poreikius (atsižvelgiant į tai, kad ir vaiko mama prisidėdavo prie jo išlaikymo).

Dėl nepagrįsto palūkanų į pajamas neįtraukimo skunde nurodoma, kad tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratoriai nepagrįstai į Pareiškėjo gautas pajamas neįskaitė iš V. K. gaunamų 1000 Lt (289,62 Eur) palūkanų kas mėnesį pagal 2009-06-22 paskolos sutartį. Šiaulių AVMI Pareiškėjas teigia nurodęs, kad 50000 Lt paskola iki 2012-12-31 nebuvo gražinta, o nuo

sekančio mėnesio (2009-08-01) po 2009-06-22 paskolos sutarties sudarymo V. K. kas mėnesį mokėjo Pareiškėjui grynaisiais po 289,62 Eur palūkanų. Šias aplinkybes Šiaulių AVMI patvirtino ir pats V. K. . Taigi Pareiškėjo metų pajamos nuo 2009 m. antros pusės kas metus pasipildė po 3475,44 Eur. 2009-06-22 paskolos sutartis yra teisėta bei galiojanti. Sutartis nebuvo nuginčyta ir dabar teisme nėra ginčijama. Sutartis atitinka Civilinio kodekso (toliau – CK) XLIII skyriaus nuostatas. Paskolos sutarties sudarymas ir jos vykdymas nėra nelegali veikla kaip ją traktuoja Šiaulių AVMI 2015-11-20 sprendime.

Skunde tvirtinama, kad į Pareiškėjo pajamas įtrauktinos palūkanos, gautos iš V. K. pagal 2009-06-22 paskolos sutartį: 2009 m. – 1448,10 Eur, 2010 m. – 3475,44 Eur, 2011 m. – 3475,44 Eur, 2012 m. – 3475,44 Eur, 2013 m. – 3475,44 Eur, 2014 m. – 3475,44 Eur.

Dėl nepagrįsto 15000 Lt įtraukimo į išlaidas skunde nurodoma, jog Šiaulių AVMI 2015-11-20 sprendime į 2009 m. išlaidas įtraukė 15000 Lt, nes, jos teigimu, ne 50000 Lt, o 65000 Lt 2009 m. Pareiškėjas paskolino K. T. . Tokį sprendimą Šiaulių AVMI motyvavo tuo, kad nuo 2009 iki 2012 m. Pareiškėjui gražinta už K. T. 65000 Lt, o Pareiškėjas teigė, jog paskola be palūkanų. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad 50000 Lt paskola K. T. buvo suteikta pagal žodinį tarpusavio susitarimą. Dėl praėjusio ilgo laiko tarpo ir didelės faktinių aplinkybių apimties Pareiškėjas teigia visko neprisiminęs Šiaulių AVMI apklausos metu. Pareiškėjas sąžiningai klydo, teigdamas, kad paskola buvo be palūkanų. 50000 Lt paskola Pareiškėjui per kelis metus buvo gražinta su 15000 Lt palūkanomis. Todėl į 2009 m. išlaidas pagal paskolą K. T. gali būti įskaičiuota tik 50000 Lt, o ne 65000 Lt. Į Pareiškėjo pajamas privalo būti įskaičiuotos 15000 Lt palūkanos, gautos per 2009–2012 m. pagal 2009 m. paskolos sutartį su K. T. .

Dėl nepagrįsto baudų ir delspinigių apskaičiavimo. Skunde remiamasi MAĮ 98 straipsnio nuostatomis ir nurodoma, jog Šiaulių AVMI nepagrįstai apskaičiavo GPM ir PSD įmokų delspinigius už 5 metus, t. y. nuo 2010-05-04 iki 2015-09-22.

Skunde cituojamas MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktas ir tvirtinama, jog mokesčių administratorius daro prielaidas apie Pareiškėjo turėtas pajamas bei išlaidas. Nei Pareiškėjas, nei Šiaulių AVMI neturi pakankamai objektyvių duomenų savo apskaičiavimas pagrįsti. Tiksliai negalint apskaičiuoti mokėtino mokesčio, Pareiškėjo tvirtinimu, negalima taikyti sankcijų.

Nurodoma, jog mokestinis tyrimas truko ilgą laiką tarpą, už visa šį laikotarpį apskaičiuoti didžiuliai delspinigiai. Mokestinis tyrimas išsiplėtė ne dėl Pareiškėjo kaltės. Šiaulių AVMI 2013 m. sustabdė mokesčių tyrimą ir inicijavo Pareiškėjo atžvilgiu baudžiamąją bylą dėl neteisėto praturtėjimo. Tačiau Šiaulių apygardos prokuratūra 2014-05-09 nutarimu ikiteisminį tyrimą Nr. 06-1-3032-13 nutraukė. Atnaujintas mokestinis tyrimas dar pusantrų metų buvo tęsiamas. Šiaulių AVMI apskaičiavimai ne dėl Pareiškėjo kaltės buvo netikslūs. Į Pareiškėjo 2015-10-22 pastabas dėl 2015-09-22 patikrinimo akto Šiaulių AVMI atsižvelgė ir GPM bei PSD įmokas sumažino. Jei mokestinis tyrimas būtų atliktas profesionaliai ir operatyviai, jis būtų trukęs trumpiau, tad ir delspinigiai būtų mažesni. Šiuo metu apskaičiuoti delspinigiai, Pareiškėjo nuomone, neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų: GPM delspinigiai sudaro 51 proc. GPM nepriemokos, o PSD įmokų delspinigiai – 61 proc. PSD įmokų nepriemokos.

Vadovaudamasis MAĮ 144 straipsniu, 152 str. 2 dalimi, Pareiškėjas skunde prašo panaikinti Inspekcijos 2016-03-18 sprendimą Nr. 68-73, panaikinti Šiaulių AVMI 2015-11-20 sprendimą, perskaičiavus pajamas ir išlaidas, priimti naują sprendimą arba pavesti vietas mokesčių administratoriui (Šiaulių AVMI) atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 11114,14 Eur GPM, 5650,02 Eur GPM delspinigius, 1114 Eur GPM baudą, 2792,81 Eur PSD įmokas, 1690,76 Eur PSD įmokų delspinigius ir 279 Eur PSD įmokų baudą mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjo 2009–2012 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais ir atitinkamais sandoriais pagrįstas pajamas, t. y. Pareiškėjas

tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM bei PSD įmokų. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą, Šiaulių AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus patektu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus.

Dėl netinkamai apskaičiuotų išlaidų vartojimo reikmėms

Pareiškėjas skunde Komisijai tvirtina, jog Šiaulių AVMI atlikti jo namų ūkio išlaidų apskaičiavimai pagal Statistikos departamento pateiktus duomenis neatitinka tikrosios padėties. Mokesčių administratorius nežino tikrosios Pareiškėjo finansinės padėties ir negali primesti, kiek kas mėnesį kokiems daiktams jis turėjo išleisti pinigų. Pareiškėjo nuomone, skyręs kas mėnesį po maždaug 80 Eur, tuo pačiu gavęs paramą iš giminaičių, jis galėjo tenkinti būtinus savo poreikius ir išgyventi. Šiaulių AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjo vartojimo išlaidas, privalėjo remtis jo paaiškinimais, o ne statistiniais dydžiais, kurie grindžiami prielaidomis. Todėl vartojimo išlaidas, Pareiškėjo teigimu, privaloma perskaiciuoti atsižvelgiant į tai, kad kas mėnesį savo bei nepilnamečio vaiko pragyvenimui jis skirdavo po 140 Eur (sau 80 Eur bei sūnui J. T., gim. 2004-06-17, 60 Eur). Taigi Pareiškėjo išlaidos vartojimo reikmėms (kartu tenkinant ir vaiko poreikius) per metus (2009–2014 m.) siekė po 1680 Eur (5800,70 Lt).

Komisija, susipažinusi su byloje surinkta medžiaga, nurodo neturinti pagrindo pagrįstais pripažinti Pareiškėjo motyvus dėl kitokio išlaidų dydžio nei nustatė mokesčių administratorius. Visų pirma, pats Pareiškėjas mokesčių administratoriaus jo atžvilgiu atliekamų kontrolės procedūrų metu (2013-05-31 mokesčio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. MA-114, patikrinimo akto 5 psl.) sutiko, kad jo vartojimo išlaidos būtų apskaičiuojamos pagal Statistikos departamento skelbiamus vidutinius statistinius rodiklius. Taip pat Pareiškėjas, skunde Komisijai tvirtinantis, kad jo vartojimo išlaidos per metus siekė 1680 Eur, šio išlaidų dydžio nepagrindė dokumentais, skaičiavimais ar kitais įrodymais. Tuo tarpu Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (Žin., 2004, Nr. 86-3156, toliau – Taisyklės), 16 punktą numato, jog mokesčių mokėtojo mokesčių bazę nustatinėjant išlaidų būdu, tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, Taisyklių X dalyje nurodytų informacijos šaltinių. Pažymėtina, jog mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokesčines prievolės dydį. Nustatant mokesčių bazę pagal administratoriaus įvertinimą, vartojimo išlaidos yra sudėtinė mokėtojo išlaidų dalis, turinti tiesioginę įtaką mokesčių basei (nuo kurios skaičiuojami mokesčiai), juos didinanti arba mažinanti, todėl mokesčių mokėtojas realiai patirtų išlaidų dydį turi pagrįsti. Pareiškėjui nepagrindus skunde Komisijai nurodytų išlaidų dydžio, darytina išvada, kad Šiaulių AVMI pasirinktas išlaidų nustatymo būdas pagal Statistikos departamento skelbiamą išlaidų dydį atitinka Taisyklėse nustatytus išlaidų nustatymo kriterijus.

Įvertinusi byloje pateiktą informaciją, Komisija neturi pagrindo konstatuoti, kad Pareiškėjas realiai patyrė mažesnes išlaidas, negu pripažino mokesčių administratorius. Tokią išvadą, Komisijos nuomone, papildomai pagrindžia byloje nustatytos aplinkybės, kad

Pareiškėjas tiek iki tikrinamojo laikotarpio pradžios, tiek ir tikrinamuoju laikotarpiu įsigijo ne vieną nekilnojamojo turto objektą, automobilį (patikrinimo akto 2–3 psl. esančios lentelės), šiam turtui išlaikyti ir eksploatuoti yra patiriamos didesnės išlaidos. Be to, iš byloje esančio Pareiškėjo sąskaitos banke AB „Swedbank“ išrašo matyti, kad Pareiškėjas, pavyzdžiui, 2012 m. gruodžio mėn. vien už komunalines, ryšio, turto apsaugos paslaugas sumokėjo 944,64 Lt, sūnaus išlaikymui pervedė 350 Lt, 50 Lt skyrė paramai. Mokestinuose teisiniuose santykiuose yra įtvirtinti ir taikomi protingumo, teisingumo, turinio viršenybės prieš formą principai, kurie įpareigoja tam tikras mokėtojo nurodomas aplinkybes vertinti kartu su kitais surinktais duomenimis, atsižvelgiant į tai, ar nurodomos aplinkybės atitinka įprastą gyvenimo ar ekonominę logiką. Todėl Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes ir pagrįstų Pareiškėjo skunde nurodomas aplinkybes, jog realiai jis tikrintuoju laikotarpiu patyrė daug mažesnes išlaidas negu pateikiami Statistikos departamento duomenys, neturi pagrindo kitaip vertinti Šiaulių AVMI patikrinimo akte nustatytų aplinkybių dėl vartojimo išlaidų dydžio.

Dėl nepagrįsto palūkanų į pajamas neįtraukimo

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas pateikė mokesčių administratoriui rašytinės formos 2009-06-22 paskolos sutartį, pagal kurią jis paskolino V. K. 50000 Lt. Paskolos grąžinimo terminas, palūkanos paskolos sutartyje nenumatytos, pagal sutarties 2 punktą paskolos gavėjas įsipareigojo paskolą grąžinti per 30 dienų paskolos davėjui pareikalavus. Pareiškėjas 2013-05-24 mokesčių administratoriui teiktame paaiškinime nurodė pagal 2009-06-22 paskolos sutartį V. K. paskolinę 50000 Lt piniginių lėšų, paskola iki 2012-12-31 negrąžinta, sutartyje paskolos grąžinimo terminas, palūkanos nebuvo nurodytos, tačiau tvirtino, kad palūkanos kasmet sudaro 12000 Lt, kurias skolininkas atiduoda grynaisiais pinigais. 2015-01-30 teiktame paaiškinime Pareiškėjas nurodė 2009 metais suteikęs 50000 Lt paskolą V. K. su 24 proc. metinėmis palūkanomis iki pareikalavimo, paskola dar negrąžinta, palūkanos mokamos. V. K. 2015-02-10 mokesčių administratoriui teiktame paaiškinime nurodė 2009 m. gavęs iš Pareiškėjo 50000 Lt paskolą verslui vystyti neterminuotam laikui su 24 proc. metinėmis palūkanomis. Teigė, kas mėnesį mokantis procentus grynaisiais.

Iš bylos medžiagos sprendina, jog Šiaulių AVMI, įvertinusi aplinkybes, jog Pareiškėjas 2011-09-02 pateiktoje 2010 m. metinėje gyventojų turto deklaracijoje (FR0001) deklaravo 50000 Lt suteiktos paskolos sumą, tačiau gautų paskolos palūkanų, kurių suma yra didesnė nei 10000 Lt per metus, nėra deklaravęs vėliau teiktų metinių pajamų deklaracijų priede GPM308N, jog nėra jokių tiesioginių įrodymų, iš kurių būtų galima daryti vienareikšmę išvadą, kad Pareiškėjas minimas palūkanų sumas realiai gavo, nepripažino šių sumų Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu gautomis pajamomis.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo nesutinkantis su tokia mokesčių administratoriaus pozicija nustatant jo tikrintuoju laikotarpiu gautų pajamų sumą. Nurodo, jog 2009-06-22 paskolos sutartis yra teisėta bei galiojanti, sutartis nebuvo nugincyta ir dabar teisme nėra ginčijama. Sutartis atitinka CK XLIII skyriaus nuostatas. Paskolos sutarties sudarymas ir jos vykdymas nėra nelegali veikla kaip ją traktuoja Šiaulių AVMI 2015-11-20 sprendime. Todėl, Pareiškėjo tvirtinimu, į jo pajamas įtrauktinos palūkanos, gautos iš V. K. pagal 2009-06-22 paskolos sutartį: 2009 m. – 1448,10 Eur, 2010 m. – 3475,44 Eur, 2011 m. – 3475,44 Eur, 2012 m. – 3475,44 Eur, 2013 m. – 3475,44 Eur, 2014 m. – 3475,44 Eur.

Pasisakydama šiuo mokestinio ginčo aspektu Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 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. A⁴³⁸-201/2011, 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.

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. Todėl *turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio.*

Taigi Komisija, atsižvelgdama į nurodytą LVAT praktiką, įvertinusi ginčo byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai, nesant jokių tiesioginių įrodymų, pagrindžiančių, kad Pareiškėjas iš V. K. tikrintuoju laikotarpiu palūkanų sumas realiai gavo (tokios piniginės lėšos jam buvo perduotos), Pareiškėjo bei su juo kolegiskais ryšiais susijusio V. K. (paaiškinime nurodė dirbantis UAB Medicinos banke kasininku, kaip ir Pareiškėjas) paaiškinimų (kurių nepatvirtina jų tarpusavyje sudaryta 2009-06-22 paskolos sutartis, Pareiškėjo turto ir pajamų deklaracijos) pagrindu nepripažino Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų sumų jo pajamomis. Komisija atkreipia dėmesį ir į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą / gavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-27/2013, 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Ginčo byloje nėra pateikta jokių objektyvių įrodymų, kad Pareiškėjas realiai gavo iš V. K. jo nurodytas piniginių lėšų sumas.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, jog ginčo paskolos sutartis atitinka CK reikalavimus, yra teisėta, galiojanti, nenuginčyta teisme, Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. Sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007). Taigi, nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-735/2010 ir kt.). Taigi ir šio mokesčio ginčo atveju ginčo paskolos sutartį įvertinus ne civiliniu, bet mokesčiniu teisiniu aspektu visų kitų byloje surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, padaryta pagrįsta išvada, jog ji realaus pajamų gavimo palūkanų forma fakto nepatvirtina.

Byloje nustatyta, kad Šiaulių AVMI mokestinio patikrinimo metu į Pareiškėjo 2009 m. išlaidas įtraukė 50000 Lt sumą, kurią Pareiškėjas nurodė paskolinęs K. T. Pareiškėjas 2015-01-30 mokesčių administratoriui teiktame paaiškinime nurodė suteikęs K. T. paskolą apie 50000 Lt be palūkanų. Paskola gražinta, dalį paskolos gražino UAB „K1“, nes K. T. buvo šios įmonės akcininkas. Šiaulių AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo metu, įvertinusi tai, jog pagal Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjui 2009, 2011 ir 2012 m. buvo gražinta 65000 Lt skola (K. T. skolą Pareiškėjui gražino UAB „K1“, A. A. bei D. B.), t. y. 15000 Lt daugiau, nei Pareiškėjas teigia paskolinęs, atsižvelgusi į Pareiškėjo paaiškinimą, jog paskola buvo suteikta be palūkanų, konstatavo, kad suteiktos paskolos dydis lygus gražintos paskolos sumai ir todėl prie Pareiškėjo 2009 m. patirtų išlaidų papildomai priskyrė 15000 Lt. Pažymėtina, jog Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus nustatytų paskolos K. T. suteikimo, gražinimo aplinkybių, tačiau išdėsto poziciją, jog jo papildomai gauta 15000 Lt suma yra palūkanos, gautos 2009–2012 m. pagal 2009 m. paskolos sutartį su K. T. Pareiškėjas skunde atkreipia dėmesį į tai, kad 50000 Lt paskola K. T. buvo suteikta pagal žodinį susitarimą. Dėl praėjusio ilgo laiko tarpo ir didelės faktinių aplinkybių apimties Pareiškėjas teigia visko neprisiminęs Šiaulių AVMI apklausos metu ir sąžiningai klydęs, teigdamas, kad paskola buvo be palūkanų. 50000 Lt paskola Pareiškėjui per kelis metus buvo gražinta su 15000 Lt palūkanomis. Tad į 2009 m. išlaidas pagal paskolą K. T. gali būti įskaičiuota tik 50000 Lt, o ne 65000 Lt, į Pareiškėjo pajamas privalo būti įskaičiuotos 15000 Lt palūkanos, gautos 2009–2012 m.

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo skunde išdėstytų nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu argumentų, Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad mokesčių administratorius į Pareiškėjo 2009, 2011 ir 2012 m. gautas pajamas įtraukė visas gražinant minėtą paskolą sumokėtas sumas: 2009 m. – 18000 Lt, 2011 m. – 20000 Lt, 2012 m. – 27000 Lt, iš viso 65000 Lt (patikrinimo akto 5–6 psl. esanti pajamų ir išlaidų lentelė), tačiau pažymi, jog Pareiškėjo skunde išdėstyta pozicija, kad į jo 2009 m. išlaidas gali būti įskaičiuota 50000 Lt, bet ne 65000 Lt suma, nes 15000 Lt suma yra palūkanos, vertintina kaip gynybinė Pareiškėjui siekiant sumažinti jo atžvilgiu apskaičiuotas mokestinių prievolių sumas. Komisijos vertinimu, Šiaulių AVMI šioje ginčo dalyje pagrįstai atsižvelgė į pirminius Pareiškėjo teiktus paaiškinimus, juolab, kad ir LVAT praktikoje įprastai pirmenybė teikiama pirminiams, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-695/2009), o situacija, kai mokesčines prievolės įtakojantys dokumentai ir įrodymai (šio ginčo atveju paaiškinimai) yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertintina kritiškai (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-983/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1632/2010, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A²⁸⁹-556/2016), nes, teismo manymu, nors tai „nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu“, taip pat tokio pobūdžio aplinkybės liudija ne mokėtojo naudai. Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas versiją dėl 15000 Lt pajamų palūkanų forma gavimo pagal 2009 m. susitarimą su K. T. iškėlė tik skunde Komisijai, kad šios Pareiškėjo versijos nepatvirtina jokie objektyvūs byloje esantys įrodymai. Iš ginčo byloje esančių Pareiškėjo sąskaitų išrašų, kuriuose nurodyta atliktų mokėjimo pavedimų paskirtis (skolos gražinimas pagal sutartį, skolos dengimas už K. T. arba K. T. skola, tačiau net neužsimenama, kad tai yra palūkanos), yra akivaizdu, kad Pareiškėjui buvo gražinama K. T. skola, bet ne mokamos palūkanos. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratorius šioje ginčo dalyje tinkamai, remdamasis pirminiais Pareiškėjo paaiškinimais, vertino byloje nustatytas aplinkybes ir pagrįstai visą 65000 Lt sumą, kurios dydį patvirtina tiesioginiai įrodymai (mokėjimo pavedimai), priskyrė prie Pareiškėjo 2009 m. patirtų išlaidų. Pareiškėjas nepateikė abejonių nekeliančių įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, todėl mokesčių administratoriaus surinkti duomenys laikytini pakankamais 65000 Lt sumą pripažinti Pareiškėjo 2009 m. išlaidomis.

Komisija pažymi, kad teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintą pareigą – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, jog „kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus

papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojai apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą, nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai“ (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-912/2011). Apibendrinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog būtent mokėtojai tenka pareiga objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais ir duomenimis pagrįsti aplinkybes, jog nustatyta mokesčio bazė neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų. Nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėjas neįrodė, kad mokesčių administratoriaus atliktas mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų, bei tinkamais ir abejonių nekeliančiais įrodymais nepagrindė skunde Komisijai išdėstytų motyvų.

Dėl nepagrįsto baudų skyrimo ir delspinigių apskaičiavimo

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, susijusių su nepagrįstu GPM ir PSD įmokų delspinigių apskaičiavimu, Komisija pažymi, jog delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubausti mokesčių mokėtoją, taikant jam neigiamas turtines pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinė nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita, t. y. delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės užtikrinimo būdų, kurių skaičiavimo pagrindai, skaičiavimo pradžia, trukmė ir dydis nustatyti MAĮ IV skirsnyje (96–99 straipsniuose). *Esant įstatyme nurodytiems delspinigių skaičiavimo pagrindams mokesčių administratorius negali jų neskaičiuoti, nes tai būtų įstatymo pažeidimas.* Nagrinėjamo atveju mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas turėjo prievolę mokėti GPM ir PSD įmokas, tačiau laiku šios prievolės neįvykdė, todėl, vadovaudamasis ginčo laikotarpiu galiojusiomis teisės normomis, reglamentuojančiomis delspinigių skaičiavimą, t. y. 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 36 str. 2 dalies, 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (2002-12-03 įstatymo Nr. IX-1219 redakcija, galiojanti nuo 2003-01-01) 19 str. 2 dalies (2008-12-22 įstatymo Nr. XI-98 redakcija, galiojanti nuo 2009-01-01), MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių nuostatomis, pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjui GPM ir PSD įmokų delspinigius. Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo turinio (sprendimo 7 psl.) matyti, kad jame mokesčių administratorius išsamiai atsakė į Pareiškėjo skunde išdėstytus argumentus, jog, remiantis MAĮ 98 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo jam delspinigius ne už 180 dienų, bet už 5 metus. Komisija, sutikdama su Inspekcijos sprendime pateiktu MAĮ 98 straipsnio nuostatų aiškinimu, plačiau šiuo klausimu nebepasisako.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog GPM ir PSD įmokų baudos skirtos nepagrįstai, nes, jo nuomone, mokesčių administratoriui darant prielaidas apie Pareiškėjo turėtas pajamas bei išlaidas ir neturint pakankamai objektyvių duomenų savo apskaičiavimams pagrįsti, taigi negalint tiksliai apskaičiuoti mokėtino mokesčio, sankcijų taikyti negalima.

Komisija pažymi, jog nurodytieji Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti. Baudų už mokesčių įstatymų pažeidimą, t. y. už neteisėtą asmenų elgesį, kuriuo yra pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai (MAĮ 138 straipsnis), skyrimą reglamentuoja MAĮ 139 straipsnis, kurio 1 dalyje numatyta, jog mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojai priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Atsižvelgiant į šias MAĮ nuostatas, taip pat į ginčo byloje konstatuotas aplinkybes, jog mokesčių administratorius nustatė Pareiškėją padarius GPMĮ bei Sveikatos draudimo įstatymo

nuostatų pažeidimus, dėl kurių pagrįstai jam apskaičiavo papildomai mokėtinus 11114,17 Eur GPM ir 2792,81 Eur PSD įmokas, darytina išvada, jog Pareiškėjui pagrįstai buvo skirtos minimalaus dydžio 1114 Eur GPM ir 279 Eur PSD įmokų baudos.

Atsižvelgdama į Pareiškėjo skundo turinį, Komisija šiame sprendime pasisako ir Pareiškėjo atleidimo nuo mokesčių administratoriaus apskaičiuotų 5650,02 Eur GPM delspinigių ir 1690,76 Eur PSD įmokų delspinigių klausimu.

Pažymėtina, kad atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindai yra aiškiai apibrėžti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose. Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, nenustatė MAĮ 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 d. 1–4 punktuose įtvirtintų atleidimo pagrindų, t. y. kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; kad GPMĮ ir Sveikatos draudimo įstatymas buvo pažeisti dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo Pareiškėjo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti; kad nebuvo padaryta žala biudžetui; kad pažeidimas buvo sąlygotas klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos konsultacijos; kad Pareiškėjo ekonominė (socialinė) padėtis yra sunki. Todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 5650,02 Eur GPM delspinigių ir 1690,76 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo, vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 dalies ir 141 str. 1 dalies nuostatomis.

Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011).

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog jo mokestinis tyrimas ir patikrinimas užsitęsė nepagrįstai ilgai ne dėl Pareiškėjo kaltės. Šiaulių AVMI 2013 m. sustabdė mokestinį tyrimą ir inicijavo Pareiškėjo atžvilgiu baudžiamąją bylą dėl neteisėto praturtėjimo. Šiaulių apygardos prokuratūra 2014-05-09 nutarimu ikiteisminį tyrimą Nr. 06-1-3032-13 nutraukė, tačiau atnaujintas mokestinis tyrimas dar pusantrų metų buvo tęsiamas. Šiaulių AVMI apskaičiavimai ne dėl Pareiškėjo kaltės buvo netikslūs, nes į Pareiškėjo 2015-10-22 pastabas dėl 2015-09-22 patikrinimo akto Šiaulių AVMI atsižvelgė ir GPM bei PSD įmokas sumažino. Pareiškėjo nuomone, jei mokestinis tyrimas būtų atliktas profesionaliai ir operatyviai, jis būtų trukęs trumpiau, tad ir delspinigiai, neatitinkantys protingumo ir teisingumo kriterijų (GPM delspinigiai sudaro 51 proc. GPM, PSD įmokų delspinigiai – 61 proc. PSD įmokų nepriemokos), būtų mažesni.

MAĮ 114 straipsnyje nurodyta, jog mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Pagal MAĮ 119 str. 6 dalį mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę

laikotarpi. Ši įstatyminė nuostata perkelta ir į Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 40 punktą, kuriame *inter alia* nurodyta, jog rekomenduotini mokestinio patikrinimo atlikimo terminai pateikiami taisyklių priede. Pagal minėtą priedą (2014-12-19 įsakymo Nr. VA-197 redakcija, galiojanti nuo 2014-12-20) vieno teminio (vieno mokesčio) fizinio asmens patikrinimui yra skiriama 20 darbo dienų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Šiaulių AVMI 2014-12-17 pavedimu tikrinti Nr. FR073-555 pradėtas Pareiškėjo GPM ir PSD įmokų mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas atlikus 2013-05-31 mokestinį tyrimą Nr. MA-114, kurio metu nustatyta, kad gyventojų išlaidos 2008–2012 m. galėjo viršyti jo pajamas apie 405873,76 Lt. Įvertinęs mokestinio tyrimo metu nustatytas aplinkybes, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjo veikloje gali būti finansinių nusikaltimų požymių, todėl tyrimo metu surinktą informaciją perdavė FNNT. Šiaulių apygardos prokuratūra 2014-05-09 nutarimu byloje Nr. 06-1-3032-13 Pareiškėjo atžvilgiu pradėtą ikiteisminį tyrimą pagal Baudžiamojo kodekso 189¹ str. 1 dalį, 202 str. 1 dalį nutraukė. Kaip jau minėta, Šiaulių AVMI 2014-12-17 pavedimu tikrinti Nr. FR073-555 pradėjo Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, kuris dėl įvairių priežasčių keletą kartų buvo stabdomas bei atnaujinamas, ir buvo baigtas 2015-09-22. Ir nors nei MAĮ, nei Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 patvirtintų Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, nei Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių nuostatos nenustato terminų, per kuriuos užbaigus mokestinį tyrimą turi būti pradedamas mokestinis patikrinimas (pagal Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punktą „per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus“), Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus Pareiškėjo atžvilgiu atlikti kontrolės veiksmai (tyrimas ir patikrinimas), kurių metu, kaip matyti iš bylos medžiagos, buvo vertinamos tos pačios aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis ir patirtomis išlaidomis, truko pakankamai ilgą laiko tarpą, kas nėra visiškai suderinama su aukščiau minėtomis MAĮ ir taisyklių nuostatomis, taip pat su nuostatomis, jog mokesčių administravimas turi būti atliekamas nepažeidžiant mokesčių mokėtojo teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtoją bei stengiantis įvykdyti valstybės priskirtas funkcijas kuo operatyviau.

Pažymėtina, kad KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubauti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas, KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi Komisija, nustačiusi, jog Pareiškėjo kontrolės procedūros vyko pernelyg ilgai, be to, atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistinas nuo 50 procentų jam apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių mokėjimo, t. y. Pareiškėjas atleistinas nuo 2825,01 Eur GPM delspinigių ir 845,38 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-03-18 sprendimą Nr. 68-73.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 2825,01 Eur GPM delspinigių ir 845,38 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokesčio ginčą (arba mokesčio 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene