



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. S. 2016-05-03 SKUNDO**

2016 m. spalio 4 d. Nr. S-206 (7-93/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosyliienės

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojai
ir jos atstovui

R. S.
Česlovui Maculevičiui

mokesčių administratoriaus atstovei

Vitalijai Nagrockytei

2016 m. rugsėjo 13 d. išnagrinėjusi R. S. (toliau – Pareiškėja) 2016-05-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-03-01 sprendimo Nr. 68-53, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-01-08 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-10 dėl 2015-10-30 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-755 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 17194,16 Eur gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 8383 Eur GPM delspinigius, 1719 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio), 3078,08 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 1898 Eur PSD įmokų delspinigius ir 308 Eur PSD įmokų baudą (10 proc. įmokų dydžio).

Vilniaus AVMI, atlikusi Pareiškėjos GPM ir PSD įmokų patikrinimą (*GPM tikrintas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31, PSD įmokos – už 2009 metus*), nustatė, kad Pareiškėja 2009 m. įsigijo butą Vilniuje, 2011 m. įsigijo poilsio patalpas, dalį žemės sklypo ir negyvenamąją patalpą Palangos mieste. Be to, Pareiškėjos vardu 2006 m. įregistruotas automobilis PEUGEOT 206, o 2009 m. Pareiškėja įsigijo 2009 metų gamybos automobilį. Pareiškėja 2008 m. metinėje turto deklaracijoje deklaravo turimą 460000 Lt grynųjų pinigų likutį ne banke. Vilniaus AVMI

paprašė pateikti dokumentus, kuriais ji (Pareiškėja) galėtų pagrįsti realų nurodytų pajamų gavimo faktą, tačiau Pareiškėja neįrodė savo pajamų šaltinių. Vilniaus AVMI, taikydama 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatas, nustatė, kad 2009–2011 m. laikotarpiu Pareiškėjos išlaidos viršijo pajamas (2009 m. viršijo 177131,47 Lt, 2011 m. – 214934,82 Lt) ir nuo jų apskaičiavo mokėtiną GPM bei PSDĮ (už 2009 m.), su šiais mokesčiais susijusius delspinigius bei skyrė baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar pagrįstai konstatuota, jog Pareiškėjos patirtos išlaidos gryniaisiais pinigais 2009–2011 m. viršijo pajamas ir Pareiškėja turėjo 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka apskaičiuotų neapmokestintų pajamų.

MAĮ 70 str. 1 dalis nustato, jog 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 mokestinės 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 mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus.

Detalią MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato Inspekcija, suderinusi su finansų ministru (MAĮ 70 str. 2 d.). Inspekcijos viršininkas 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisykles (toliau – Taisyklės). Pagal MAĮ 70 str. 1 dalį 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: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (*LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010*).

Taisyklių 4.1 punktą numato, jog įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius (*nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kt. atvejais*).

Taisyklių 6.1 punkte nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 p. Konstatavęs faktus ir aplinkybes mokesčių administratorius pasirenka informacijos bei duomenų šaltinius, reikalingus įvertinimui ir iš Taisyklių 6.3 punkte nurodytų vertinimo metodų pasirinkęs tinkamiausią nustato mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydį.

Vilniaus AVMI 2013-10-08 atlikto Pareiškėjos pajamų mokestinio tyrimo Nr. (4.65)-89-803 metu nustatyta, kad Pareiškėjos 2009–2011 m. išlaidos viršijo pajamas, o, identifikavus

mokesčių slėpimo požymius, pradėtas mokestinis patikrinimas. Kadangi nustatyta, kad Pareiškėjos išlaidos viršijo pajamas, Vilniaus AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjos 2009–2011 metų laikotarpio mokesčio bazę, vadovavosi Taisyklių 14–17 punktuose pateiktu išlaidų metodu, t. y. lygindama Pareiškėjos patirtas asmenines išlaidas su faktiškai turėtomis (gautomis) pajamomis.

Vilniaus AVMI, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjos GPM bazę, naudojami Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. remdamasi surinkta informacija iš komercinių bankų apie Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas, Inspekcijos informacinės duomenų bazės duomenimis (*gautas pajamas, turimą VĮ Registrų centro informaciją apie Pareiškėjos vardu registruotą nekilnojamąjį turtą, turimą VĮ Regitra informaciją apie transporto priemones*) bei įvertinusi kitą patikrinimo metu surinktą informaciją, apskaičiavo Pareiškėjos 2009–2011 metais gautas pajamas bei patirtas išlaidas.

Dėl lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje

Dėl MAĮ 68 str. 1 dalies taikymo. Pagal MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra nurodęs, jog MAĮ 68 straipsnio taikymo požiūriu šioje teisės normoje nustatyto termino skaičiavimo pradžia yra siejama ne su mokesčių mokėtojo patikrinimo pabaiga, o su tokio patikrinimo pradžia (*2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A602-1718/2013; 2009-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A143-214/2009*). Centrinis mokesčių administratorius laikosi pozicijos, kad tais atvejais, kai ginčas kyla dėl ankstesniais mokestiniais laikotarpiais gautų pajamų, kurios yra panaudojamos tikrinamuoju laikotarpiu, reikšminga nustatyti, ar mokėtojas tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo (galėjo turėti) piniginių lėšų likutį, todėl mokesčių administratorius turi savo priemonėmis nustatyti ir išsiaiškinti, ar faktiškai mokėtojas turėjo galimybę turėti jo nurodomą ar deklaruojamą piniginių lėšų likutį. Vertinant, ar Pareiškėja galėjo turėti pajamų laikotarpiu, nepatenkančiu į tikrinamąjį laikotarpį, laikomasi pozicijos, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, apskaičiuojant ar perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį, remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčių apskaičiavimui. Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, <.....> atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose (Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str.) įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (*LVAT 2011-02-04 nutartis byloje Nr. A-438-201/2011*). Dėl šių priežasčių Inspekcija nesutinka su Pareiškėjos teiginiu, kad Vilniaus AVMI patikrinimo akte pridėtoje pajamų ir išlaidų lentelėje už 2002–2011 m. faktiškai apskaičiuojamas likutis banke tenka ankstesniam negu praėjusių penkerių kalendorinių metų laikotarpiui. Šie duomenys analizuojami tik tam, kad būtų galima išsiaiškinti, ar Pareiškėja tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo (galėjo turėti) piniginių lėšų likutį, kuris buvo skirtas nurodytam turtui įsigyti, nes pati Pareiškėja teigė, jog iš savo iki 2009-01-01 sukauptų santaupų ne banke (grynaisiais) įgijo minėtą turtą, tačiau jokių objektyvių dokumentų, įrodančių pajamų gavimo faktą, nepateikė, todėl mokesčių administratorius, pasirinkdamas tinkamiausią būdą, įvertino Pareiškėjos turėtas pajamas tikrinamo laikotarpio pradžioje.

Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2014-12-17, todėl Pareiškėjos argumentas dėl MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtinto mokesčiams apskaičiuoti numatyto 5 metų termino praleidimo yra nepagrįstas. Vilniaus AVMI mokesčius už 2009–2011 m. apskaičiavo, nepažeisdama MAĮ 68 straipsnyje įtvirtinto mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino.

Dėl vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos. Skundžiamame sprendime pažymėta, kad Inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemoje nėra informacijos apie Pareiškėjos pateiktą vienkartinę gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaraciją. Įvertinus mokestinio tyrimo metu Pareiškėjos 2013-07-15 pateiktą paaiškinimą Nr. 42-KD-965 bei 2014-

04-29 FNTT Pareiškėjos papildomos apklausos protokole esančią informaciją, matoma, kad pateikta prieštaringa informacija dėl vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos. Pirmuoju atveju Pareiškėja teigė nežinojusi apie būtinybę iki 2005 metų deklaruoti 2003-12-31 turėtas pinigines lėšas, antruoju atveju nurodė, kad deklaracija buvo teikta 2005-04-25, tačiau mokesčių administratorius nereikalavo pateikti deklaracijos originalo. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčio tyrimo metu mokesčių administratorius nereikalavo pateikti deklaracijos originalo dėl to, kad mokesčių mokėtoja teigė, jog 2008 metų metinėje gyventojų turto deklaracijoje nurodžiusi iki 2008 metų sukauptas pajamas. Inspekcija pažymi ir tai, kad 2015-03-06 Pareiškėjai buvo išsiųstas nurodymas Nr. (11.48)-FR0706-1393 bei paprašyta pateikti deklaraciją. Tačiau Pareiškėja nurodė, kad, vadovaujantis Bendrųjų dokumentų saugojimo terminų rodykle, maksimalus terminas jau yra pasibaigęs ir ji nebedisponuoja prašomu pateikti dokumentu. Kaip nurodo Inspekcija, atsižvelgiant į tai, kad vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos Inspekcijos informacinėje sistemoje nėra, o Pareiškėja deklaracijos originalo nepateikė, ginčijama deklaracija nevertintina.

Dėl metinių gyventojų turto deklaracijų už 2007 m. ir už 2008 m. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai nevertino jos metinėse turto deklaracijose už 2007 m. ir už 2008 m. nurodytų duomenų.

Pagal MAĮ 33 str. 1 dalies 13 punktą mokesčių administratorius turi teisę nustatyta forma ir tvarka nurodyti asmenims pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas. Mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad mokėtojo nurodomi pajamų įsigijimo šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o iš kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamos pajamos yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Atkreiptinas dėmesys, kad, norint pagrįsti pajamas, būtina pateikti juridinę galią turinčius dokumentus arba įstatymo nustatytos formos sandorius, patvirtinančius, kad pajamos buvo gautos. Tačiau pajamos realiai turi būti gautos, o ne vien atspindėtos dokumentuose. Tokias išvadas suponuoja MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, pagal kurį mokesčiuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Juridinę galią turintys dokumentai ar sandoriai turi atspindėti atitinkamą ūkinę operaciją ar ūkinį įvykį, tačiau surašyti dokumentai negali sukurti vienos ar kitos ūkinės operacijos, jeigu iš atitinkamų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių matyti, kad tokia ūkinė operacija neįvyko ir negalėjo įvykti.

Inspekcija pažymi, kad MAĮ yra įtvirtintos atitinkamos mokesčių mokėtojo pareigos: teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 str.), todėl mokesčių mokėtojas (Pareiškėja), atlikdamas mokesčines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, t. y. saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus (*LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011*).

Tuo atveju, kai Pareiškėja nevykdo pareigos tinkamai deklaruoti pajamas, o gautų pajamų pagrįstumo nėra galimybes nustatyti pagal juridinę galią turinčius dokumentus, ypač didelis dėmesys yra skiriamas mokesčių mokėtojo paaiškinimams.

Pareiškėja 2013-07-15 paaiškiniame Nr. 42-KD-965 (patikrinimo akto 1 priedas) nurodė, kad 2008 metų metinėje gyventojų turto deklaracijoje deklaravo 460000 Lt lėšas ne banke, kurios yra sukauptos santaupos iki to laikotarpio. Jas grindė tokiais pajamų šaltiniais: senelio S. S. dovanotos piniginės lėšos sudarė apie 70000 Lt, senelės K. S. dovanotos lėšos kasmet įvairiomis sumomis, neviršijančiomis 10000 Lt, sudarė apie 130000 Lt, senelio V. L. ir G. L. dovanotos piniginės lėšos, kurias taip pat gavo įvairiomis sumomis, o iš abiejų jos neviršijo 500 Lt per mėnesį,

sudarė apie 100000 Lt, dirbant tėvo individualiojoje įmonėje gauti arbatpinigiai sudarė apie 30000 Lt, sutaupytos pajamos dirbant Kanadoje siekė apie 45000 Lt, sutaupytos apytikslės piniginės lėšos iš gautų pajamų, padedant tetai D. V. pardavinėti gėles turgelyje, sudarė apie 5000 Lt, giminaičių ir draugų dovanotos apytikslės piniginės lėšos gimtadienių progomis sudarė apie 80000 Lt, sutaupytos apytikslės piniginės lėšos iš gautų arbatpinių, dirbant UAB „Novaturas“, sudarė apie 10000 Lt, kūdikio tėvo, kurio tapatybės Pareiškėja neatskleidė, dovanotos piniginės lėšos įvairiomis sumomis sudarė 100000 Lt.

2013-08-16 paaiškinime (3 priedas) Pareiškėja detalizavo, kada ir kokias sumas ji gavo iš nurodytų asmenų. Įvertinus Pareiškėjos pateiktą informaciją, pastebėtina, jog Pareiškėja nurodė, kad S. S. mirė 1998 metų rugsėjo–spalio mėn., tačiau tiksliai nepamenant, kada, taip pat nurodė, kad senelis nuo 1994 metų Pareiškėjai gimtadienio proga (birželio 26 d.) dovanodavo po 5000 Lt, todėl, Pareiškėjos teigimu, per 4 metus (1994–1997 metų laikotarpiu imtinai) ji sutaupė apie 20000 Lt. Inspekcijos turimais duomenimis, S. S. mirė 1996-09-18, todėl, atsižvelgus į nurodytą netikslią senelio mirties datą, tačiau nurodytą tikslią dovanotų piniginių lėšų sumą, Pareiškėjos senelis pagal Pareiškėjos paaiškinimą galėjo jai dovanoti 15000 Lt, o ne 20000 Lt, kaip nurodė Pareiškėja. Taip pat, atsižvelgus į nurodytą netikslią senelio mirties datą, po 100 dolerių kiekvienų Kalėdų ir rugsėjo 1-osios proga S. S. anūkei galėjo dovanoti 1987–1996 metų laikotarpiu, todėl Pareiškėja per 10 metų, gaudama Kalėdų ir rugsėjo 1-osios progomis po 100 dolerių, galėjo sutaupyti 1900 dolerių, o ne 2200 dolerių, kaip paaiškinime nurodė Pareiškėja. Atlikus S. S. , mirusio 1996-09-18, ir J. S. , mirusios 2004-04-16, kontrolės veiksmus, nenustatyti piniginių lėšų šaltiniai, iš kurių sutuoktiniai 1993-07-01–2004-04-16 laikotarpiu galėjo padovanoti anūkei (Pareiškėjai) jos pateiktame paaiškinime nurodytą 200000 Lt piniginių lėšų sumą. Įvertinus šias aplinkybes bei akto 4.2.–4.4 punktuose atliktus duomenų vertinimus, mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos nurodytos senelių S. S. ir J. S. dovanotos piniginės lėšos nevertintos.

V. L. ir G. L. dovanos nevertintinos, nes Pareiškėja taip pat nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų.

Iš vaiko tėvo gautos lėšos nevertintinos, nes Pareiškėja nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, neatskleidė tapatybės ir dėl to nėra galimybės įvertinti šio asmens finansinių galimybių dovanoti Pareiškėjai nurodytą lėšų sumą.

Pareiškėjos nurodytos arbatpinių sumos, kaip pajamų šaltinis, nevertinamos, nes juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių aukščiau minėtų piniginių lėšų gavimą, Pareiškėja nepateikė, taip pat nepateikė deklaracijų, kuriose būtų deklaruoti gautas pajamas ir nuo jų sumokėjusi įstatyme nustatytus mokesčius.

Į Kanadoje uždirbtas pajamas mokesčių administratorius taip pat neatsižvelgė, nes Pareiškėja 1997 metais nėra deklaruoti piniginių lėšų iš užsienio įvežimo ir nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, patvirtinančių Kanadoje uždirbtų piniginių lėšų gavimą.

Dėl gimtadienio proga dovanotų piniginių lėšų Pareiškėja nurodė tik apytikslę, jokiais juridinę galią turinčiais dokumentais nepatvirtintą sumą, todėl šios lėšos taip pat nevertintinos.

Atsižvelgdama į 2015-03-06 mokesčių administratoriaus nurodyme Nr. (11.48)-FR0706-1393 prašomų pateikti juridinę galią turinčių dokumentų, pagrindžiančių pajamų šaltinius, iš kurių gyventojas 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruota 325000 Lt piniginių lėšų ne banke suma bei pagrindžiančių pajamų šaltinius, iš kurių 2007 metų metinėje gyventojas turto deklaracijoje deklaruota 460000 Lt piniginių lėšų ne banke suma, Pareiškėja 2015-03-19 atsakyme Nr. 42-5183 (2 priedas) nurodė, kad „vadovaujantis Bendrųjų dokumentų saugojimo terminų rodykle, maksimalus dokumentų saugojimo terminas yra 10 metų“. Pareiškėjos teigimu, kadangi maksimalus terminas jau seniai pasibaigęs, ji nedisponuoja prašomais dokumentais. Pareiškėja nurodė, kad metinėje gyventojas turto deklaracijoje už 2007 metus deklaruotą 460000 Lt piniginių lėšų ne banke suma susiformavo kaupimo būdu už visą laikotarpį iki 2007-12-31 ir tiksliai nurodyti pajamų šaltinius objektyviai yra sudėtinga, tačiau pabrėžė, kad tai, jog 460000 Lt suma yra pagrįsta, patvirtina vienkartinės gyventojas (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruota turėta 325000 Lt ne banke piniginių lėšų suma bei Pareiškėjos pateikti paaiškinimai.

Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 67 str. 1 dalimi, įpareigojančia pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas sumas, ir siekdamas paneigti pateiktą informaciją dėl 2007 metų metinėje turto deklaracijoje deklaruotos 460000 Lt ne banke turėtos piniginių lėšų sumos pajamų šaltinių, atliko Pareiškėjos 2004–2007 metų laikotarpio grynųjų pinigų pajamų–išlaidų analizę. Šis laikotarpis pasirinktas tam, kad būtų galima išsiaiškinti, ar Pareiškėja galėjo sutaupyti grynųjų pinigų sumos skirtumą tarp nurodytos sumos vienkartinėje 2003-12-31 turto deklaracijoje ir 2007 m. metinėje turto deklaracijoje deklaruotos sumos. Šios analizės metu nustatyta, kad, jei Pareiškėja faktiškai būtų gavusi visas jos nurodytas pajamas (akto 3 d.) grynaisiais pinigais, tai šios pajamos 2004–2007 metų laikotarpiu sudarytų **68738,05 Lt**, patirtos išlaidos grynaisiais 2004–2007 metų laikotarpiu sudarytų **25006,99 Lt**. 2007 metų metinėje gyventojų turto deklaracijoje Pareiškėja deklaravo 460000 Lt piniginių lėšų ne banke sumą, t. y. 135000 Lt (460000 Lt – 325000 Lt) santaupų padidėjimą 2004–2007 metų laikotarpiu. Tačiau, įvertinęs 2004–2007 metų laikotarpiu Pareiškėjos faktiškai į banko sąskaitas įneštą **31149,27 Lt** sumą ir iš banko sąskaitų išimtą **67998,41 Lt** sumą grynaisiais pinigais, mokesčių administratorius nustatė, kad jei Pareiškėja faktiškai būtų gavusi visas jos nurodytas pajamas grynaisiais pinigais, tai ji būtų galėjusi sutaupyti iki **80580,2 Lt** (68738,05 Lt – 25006,99 Lt – 31149,27 Lt + 67998,41 Lt). Akivaizdu, kad Pareiškėjos metinėse gyventojų turto deklaracijose už 2007 ir už 2008 metus deklaruota 460000 Lt piniginių lėšų ne banke suma yra nepagrįsta ir prieštarauja Pareiškėjos pateiktam 2015-03-19 atsakymui Nr. 42-5183, jog metinėje gyventojų turto deklaracijoje už 2007 metus deklaruotų 460000 Lt ne banke turėtų piniginių lėšų suma susiformavo kaupimo būdu už visą laikotarpį iki 2007-12-31, bei pateiktai informacijai, kad 460000 Lt sumos pagrįstumą patvirtina gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaruotos ne banke turėtos piniginės lėšos (325000 Lt) bei Pareiškėjos pateikti paaiškinimai.

Inspekcija nurodo, kad paaiškiniame Nr. 42-KD-965 išdėstytus argumentus vertina kritiškai, nes Pareiškėja neįrodė nurodytų pajamų gavimo fakto, nedeklaravo gautų pajamų ir nuo jų nesumokėjo įstatyme nustatytų mokesčių, apsiribojo tik abstrakčiais paaiškinimais; didžiąją dalį turimų lėšų Pareiškėja grindė gautomis dovanomis iš asmenų (senelių S. S., J. S., V. L. ir G. L.), kurie yra arba mirę, arba sunkios sveikatos būklės, ir nepateikė tiesioginių piniginių lėšų gavimo įrodymų; neįvardijo konkrečių dovanotų piniginių lėšų sumų, nenurodė laikotarpių, kada gavo šias pinigines lėšas; nepateikė duomenų apie tikslias piniginių lėšų sumas bei laikotarpius, kada gavo piniginių lėšų iš vaiko tėvo, neatskleidė jo tapatybės; kaip piniginių lėšų šaltinius nurodė artimus, giminytės ryšiais susijusius asmenis (tėvus, tetas, dėdes, seserį ir kt.), kas sumažino galimybę Vilniaus AVMI gauti tikslią, išsamią informaciją; kaip pajamų šaltinį Pareiškėja nurodė senus laikotarpius, netikslias pinigų sumas, kurias jai dovanojo artimieji; nustatyti prieštaravimai tarp Pareiškėjos pateiktų paaiškinimų apie turėtų santaupų pajamų šaltinius ir pateiktose deklaracijose deklaruotų piniginių lėšų ne banke sumų; įvertinus turimą informaciją apie Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad, didėjant gaunamoms darbo užmokesčio pajamoms, proporcingai didėjo patiriamos vartojimo išlaidos, paneigiant Pareiškėjos teiginį jog ji: „nuolat taupė ir kaupė pinigus“; 2004–2011 metų laikotarpiu uždirbtas darbo užmokestis bei gautos socialinės išmokos sudarė 153721,01 Lt, o 2004–2011 metų laikotarpiu per banką patirtos vartojimo išlaidos sudarė 153945,69 Lt, todėl vertinama, kad absoliučiai dominuojančią Pareiškėjos nurodytų nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas pagrindžiančių pajamų dalį sudarė gautos dovanos.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjos pateikti motyvai apie jos ne banke 2007-12-31 turėtas lėšas (460000 Lt), kurios daugiausia gautos dovanų iš artimųjų ir kitų asmenų, būtent ir stokoja nuorodų į realų lėšų (pajamų) atsiradimą pas Pareiškėją, t. y. kad lėšos Pareiškėjai realiai buvo perduotos (išskyrus pavedimus, kurie buvo atlikti per banką). Dėl šios priežasties Pareiškėjos duomenys iš 2007 m. ir 2008 m. turto deklaracijų yra nevertintini.

Atsižvelgdamas į tai, kad Pareiškėjos duomenys pateiktose deklaracijose galimai neatitinka jos realiai disponuotų pajamų sumos nurodytu laikotarpiu, mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnį bei išanalizavęs bankų sąskaitų duomenis ir informaciją, gautą iš trečiųjų asmenų, atliko detalius skaičiavimus, kurių pagrindu nustatė, kokį grynųjų pinigų likutį Pareiškėja

galėjo turėti 2009-01-01. Šie apskaičiavimai pateikti patikrinimo akto 4 priede bei detalus jų apskaičiavimas paaiškintas patikrinimo akto 4.5 punkte, todėl pakartotinai duomenys sprendime nedetalizuojami. Tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) Pareiškėjos turėtas piniginių lėšų likutis galėjo būti 40625,02 Lt (banke 6552,69 Lt ir ne banke – 34072,33 Lt), kurį Pareiškėja galėjo panaudoti 2009–2011 m. laikotarpiu patirtoms išlaidoms padengti.

Paaiškinimo Nr. 42-KD-965 1 priede Pareiškėja pateikė savo sudarytą pajamų–išlaidų lentelę 2009–2011 metų laikotarpiu, iš kurios matyti, kad gautinų pajamų sumos bei patirtų išlaidų sumos nurodytu laikotarpiu sutampa su mokesčių administratoriaus nurodytomis sumomis. Pareiškėjos pateiktoje lentelėje skiriasi tik turimas pinigų likutis ne banke 2009-01-01, t. y. ji nurodo, kad disponavo 460000 Lt, kaip ir nurodytoje 2008 m. metinėje turto deklaracijoje, dėl kurio atitinkamai skiriasi apskaičiuojamas grynujų pinigų likutis kitų laikotarpių pradžioje. Iš to darytina išvada, kad Pareiškėja sutinka su mokesstinės bazės apskaičiavimu tikrinamuoju laikotarpiu. Ji ginčija tik turimą grynujų pinigų likutį laikotarpio pradžioje. Tačiau atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus argumentus, kuriais remiantis buvo paneigti Pareiškėjos nurodyti duomenys 2008 m. metinėje gyventojų turto deklaracijoje, apskaičiuojant apmokestinamųjų pajamų mokesstinę bazę tikrinamuoju laikotarpiu, remiamasi mokesčių administratoriaus pateiktais apskaičiavimo rezultatais.

Pajamų ir išlaidų skirtumo apskaičiavimas tikrinamuoju laikotarpiu. Pareiškėja nesutinka, kad jos patirtos išlaidos 2009–2011 m. viršijo pajamas. Tačiau Pareiškėja įrodymų, kurie įrodytų patirtas kitokio dydžio išlaidas, nepateikė, tik bandė paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiavimus, todėl, kaip nurodo centrinis mokesčių administratorius, jis neturi pagrindo kitaip vertinti Vilniaus AVMI iš objektyvių šaltinių nustatytų aplinkybių, nes LVAT yra nurodęs (2013-04-05 sprendimas adm. byloje Nr. A⁶⁰²-27/2013), jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Taip pat minėtame sprendime LVAT pastebėjo, jog pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Vilniaus AVMI, nustačiusi, kad mokėtoja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuodama mokesčius, nes Pareiškėjos nustatyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį buvo didesnės už deklaruotas pajamas (Taisyklių 4.1 p.), ginčo apmokestinamų pajamų dydį nustatė, taikydama Taisyklėse numatytą išlaidų metodą, kuris, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, tenkino protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo sąlygas. Pareiškėja nepateikė jokių argumentų dėl mokesčių administratoriaus nustatytų tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos (jos šeimos) patirtų išlaidų dydžių.

Mokesčių administratorius, siekdamas įvertinti, kokiomis sumomis tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos išlaidos viršijo pajamas, atliko detalius skaičiavimus bei pateikė juos patikrinimo akto 4 priede.

Nustatytos 2009 metų Pareiškėjos disponuojamos pajamos sudarė 36708,96 Lt, patirtos išlaidos sudarė 248581,31 Lt. 2009 metais Pareiškėja į banko sąskaitas įnešė 18700 Lt grynaisiais, o išėmė 6500 Lt. Įvertinus Pareiškėjos 2009 metų pradžioje galimai turėtą 40625,02 Lt piniginių lėšų likutį, 36708,96 Lt disponuojamas pajamas bei 248581,31 Lt nustatytas patirtas išlaidas, 5884,14 Lt piniginių lėšų likutį banke 2009 metų pabaigoje, nustatyta, kad 2009 metų išlaidos 177131,47 Lt (40625,02 Lt + 36708,96 Lt – 248581,31 Lt – 5884,14 Lt) viršijo gautas pajamas.

Nustatytos 2010 metų Pareiškėjos disponuojamos pajamos sudarė 37122,83 Lt, patirtos išlaidos per banką sudarė 32453,46 Lt. 2010 metais Pareiškėja į banko sąskaitas grynaisiais įnešė 3700 Lt, o išėmė 10200 Lt. Įvertinus Pareiškėjos 2010 metų pradžioje turėtą 5884,14 Lt piniginių lėšų likutį banke, 37122,83 Lt disponuojamas pajamas bei 32453,46 Lt nustatytas išlaidas,

Pareiškėjos piniginių lėšų likutis 2010 metų pabaigoje galėjo sudaryti iki 10553,51 Lt (5884,14 Lt + 37122,83 Lt – 32453,46 Lt), iš jų banke 4053,51 Lt (5884,14 Lt + 37122,83 Lt – 32453,46 Lt – 10200 Lt + 3700 Lt), ne banke – 6500 Lt (10553,51 Lt – 4053,51 Lt). Nustatyta, kad 2010 m. Pareiškėjos išlaidos neviršijo pajamų.

Nustatytos 2011 metų Pareiškėjos disponuojamos pajamos sudarė 11614,65 Lt, patirtos išlaidos sudarė 216971,93 Lt. 2011 metais Pareiškėja į banko sąskaitas įnešė 54500 Lt grynaisiais, o išėmė 6850 Lt. Įvertinus 2011 metų pradžioje galimai turėtą 10553,51 Lt piniginių lėšų likutį, 11614,65 Lt disponuojamas pajamas bei 216971,93 Lt nustatytas patirtas išlaidas, 20131,05 Lt piniginių lėšų likutį banke 2011 metų pabaigoje, nustatyta, kad 2011 metų išlaidos viršijo gautas pajamas 214934,82 Lt (10553,51 Lt + 11614,65 Lt – 216971,93 Lt – 20131,05 Lt).

Taigi nustatyta, kad Pareiškėjos išlaidos grynaisiais pinigais viršijo disponuojamas lėšas 2009 m. – 177131,47 Lt, 2011 m. – 214934,82 Lt. Vilniaus AVMI pagrįstai Pareiškėjai nuo nustatytų kitų apmokestinamųjų pajamų, gautų iš mokesčių administratoriui nežinomų, nenustatytų šaltinių, apskaičiavo mokėtinas GPM ir PSD įmokų sumas.

Pareiškėja, nesutikdama su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nurodo, kad, pirma, Inspekcija neteisingai taiko arba visai netaiko MAĮ nuostatų.

Priklausančius mokėti mokesčius mokesčių mokėtojas apskaičiuoja savarankiškai ir tokias atvejais preziumuojama, kad mokesčių deklaracijoje nurodyti duomenys yra teisingi (MAĮ 73 str. 1 d.). Pareiškėjos nuomone, tai reiškia, kad preziumuojama ir deklaracijoje nurodytų sumų apskaičiavimo teisingumas. Dėl šių duomenų teisingumo turi būti sprendžiama konkrečiu atveju mokesčių administratoriui juos įvertinant. Tokius mokesčių administratoriaus „įvertinimus“ reglamentuoja MAĮ VI „Mokestinis patikrinimas“ ir VII „Mokestinis tyrimas“ skyriai.

Pareiškėja nurodo, kad teikė vienkartinę gyventojų 2003-12-31 turėto turto, 2007 m. ir 2008 m. metines gyventojų turto deklaracijas, tačiau iki 2014-12-17 nesulaukė jokių pretenzijų iš mokesčių administratoriaus. Teisinėje valstybėje egzistuoja teisinio stabilumo ir apibrėžtumo principas, kurio išraiška yra ir MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas. Suėjus įstatymo nustatytam senaties terminui, civilinių santykių dalyviams garantuojama, jog jų subjektinės teisės negalės būti nugincytos ir jiems nebus paskirta tam tikra pareiga.

Pareiškėjos teigimu, kadangi absoliuti dauguma piniginių dovanų buvo gauta iki 2003 m., buvo teikta vienkartinė gyventojų 2003 m. turėto turto deklaracija, 2007 ir 2008 metų metinės turto deklaracijos, vadinasi, mokesčių administratorius apskaičiavo mokesčius, kurie tenka dar iki 2003 m. ir iki 2008 metų gautoms pajamoms, ir pažeidė MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį. Pareiškėja, remdamasi Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika aiškinant teisėtų lūkesčių apsaugos principą, nurodo, kad šis principas suponuoja valstybės ir jos institucijų pareigą laikytis prisiimtų įsipareigojimų, o asmenys turi teisę pagrįstai tikėtis, kad jų įgytos teisės bus išlaikytos nustatytą laiką ir galės būti realiai įgyvendinamos pagal galiojančius įstatymus.

Pareiškėja akcentuoja, kad aplinkybę, jog ji turėjo piniginių lėšų turtui įsigyti įrodo jos teiktos ir mokesčių administratoriaus laiku nenuginčytos deklaracijos.

Antra, Vilniaus AVMI nepagrįstai nevertino 2014-04-30 Vilniaus apygardos prokuratūros nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą, kuriame, nurodyta, kad „atsižvelgiant į tai, jog mokestiniam tyrimui nebuvo pateikta 2005-03-23 vienkartinė turto deklaracija, kurioje R. S. deklaravo 325000 Lt santaupas, ir šis piniginių lėšų šaltinis mokestinio tyrimo metu buvo nežinomas ir nebuvo vertinamas, konstatuotina, kad mokestinio patikrinimo išvados neatitinka tikrovės, kadangi R. S. įsigytas kilnojamasis ir nekilnojamasis turtas pagrįstas teisėtomis pajamomis“.

Trečia, Pareiškėjai nesuprantama, kodėl mokesčių administratorius neigia vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos pateikimo 2005-03-23 faktą, kai ant deklaracijos yra Vilniaus AVMI spaudas. Šioje deklaracijoje deklaruota iki 2003 m. sukaupta 325000 Lt suma.

Mokesčių administratorius nepagrįstai taiko MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nes Pareiškėja laiku ir tinkamai apskaičiavo mokesčius, teikė deklaracijas ir paaiškinimus mokesčių administratoriui ir saugojo dokumentus, kiek tai buvo protinga. Vilniaus AVMI neginčija Pareiškėjos pateiktų deklaracijų duomenų teisingumo (2003 m. piniginių lėšų likutis ne banke 325000 Lt, 2007 m. deklaruotas piniginių lėšų likutis ne banke 460000 Lt, 2008 m. deklaruotas piniginių lėšų likutis ne banke 460000 Lt).

Ketvirta, nors Inspekcija nurodo, kad nesant juridinę galią turinčių dokumentų, ypač didelis dėmesys skiriamas Pareiškėjos paaiškinimams, tačiau Pareiškėjos paaiškinimai dėl juridinę galią turinčių dokumentų nepateikimo buvo nepagrįstai nevertinti. Pareiškėja pabrėžia, kad absoliuti dauguma jai dovanotų piniginių lėšų nereikalavo rašytinių dovanojimo sutarčių. Pareiškėjos tėvas J. S. 2016-04-27 paaiškiniame nurodė, kad kelias dovanojimo sutartis pinigus dovanoję Pareiškėjos seneliai S. S. ir K. S., kuriose dovanojama suma buvo didesnė nei 2000 Lt, buvo sudarę, tačiau praėjus daugeliui metų (*pabrėžtina, 10 metų, kaip reikalauja Bendrųjų dokumentų saugojimo rodykle*), dovanojimo sutartis nėra išlikusios.

Pareiškėjos teigimu, aplinkybė, kad pinigus dovanoję asmenys yra mirę ar sunkios sveikatos būklės ir neatsimenantys dovanotų sumų, yra neatsiejama nuo to, kad mokesčių administratorius praleido terminą apskaičiuoti ir perskaiciuoti mokesčius.

Pareiškėja nurodo, kad, nors neprivalo nurodyti pajamų, deklaruotų 2003, 2007 ir 2008 metų deklaracijose, šaltinių, tačiau pateikia papildomus J. S., I. S., V. V. ir G. L. paaiškinimus, kurie patvirtina Pareiškėjos 2013-07-12, 2013-08-16 paaiškinimuose bei 2016-01-27, 2015-03-31 skunduose išdėstytas faktines aplinkybes. Seneliai S. S. ir K. S. yra mirę, o senelis V. L. turi sveikatos problemų, todėl šių asmenų paaiškinimų gauti neįmanoma.

Pareiškėjos sesuo I. A. pinigų Pareiškėjai dovanojimo faktą patvirtino 2015-03-14 susirašinėjime su mokesčių administratoriumi, o krikšto mama ir teta G. K. dovanojimo faktą patvirtino 2015-03-12 Vilniaus AVMI teiktame paaiškiniame.

Pareiškėja nurodo, kad jos lankymosi ir darbo faktą Kanadoje 1997 m. būtų galėję papildyti elektroniniai laiški su K. M. bei jos tėvais, tačiau jie nėra išsaugoti, nes bent jau iki 2013 m. elektroninis paštas neišsaugojo senesnių kaip 15 m. elektroninių laiškų. Tačiau Pareiškėjos tėvas ir motina savo 2016-04-27 paaiškinimuose nurodė, kad Pareiškėja Kanadoje uždirbo ne daugiau kaip 10000 dolerių, o tokios sumos tuo metu deklaruoti nereikėjo.

Penkta, Vilniaus AVMI nepaaiškina, kokie konkretūs veiksmai buvo atlikti atliekant kontrolės veiksmus Pareiškėjos senelių S. ir L. atžvilgiu, siekiant įvertinti Pareiškėjos paaiškinimuose išdėstytas faktines aplinkybes, taip pat Vilniaus AVMI nepateikia pagrįstų argumentų, kurie paneigtų Pareiškėjos paaiškinimuose nurodytų dovanotų piniginių lėšų faktus.

Šešta, mokesčių administratorius neatsižvelgė į tai, kad 2003–2006 m. Pareiškėja turėjo gyvenimo draugą R. J., kuris šiuo laikotarpiu padengdavo visas vartojimo išlaidas ir Pareiškėja galėjo taupyti tuo laikotarpiu savo gaunamą uždarbį.

Komisijos 2016-09-13 posėdžio metu Pareiškėja pateikė 2016-09-13 prašymą dėl skundo reikalavimo pakeitimo, kuriame patikslino savo 2016-05-03 skunde nurodytą reikalavimą. Pareiškėja Komisijos prašo panaikinti skundžiamą Inspekcijos 2016-03-01 sprendimą Nr. 68-53 (2016-05-03 skunde Pareiškėja Komisijos prašė panaikinti Vilniaus AVMI 2016-01-08 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-10).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos 2016-03-01 sprendimas Nr. 68-53 naikintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 17194,16 Eur GPM ir 3078,08 Eur PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjos išlaidos tikrintuoju 2009–2011 m. laikotarpiu viršijo pajamas, t. y. jog Pareiškėja gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą mokėtinų mokesčių.

Pareiškėjos už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31 patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2009 ir 2011 metais įsigijo tiek nekilnojamąjį, tiek kilnojamąjį turtą, šiam turtui įsigyti panaudotas grynųjų pinigų lėšas iš esmės grįsdama iki tikrinamojo laikotarpio turėtomis santaupomis grynaisiais pinigais. Pareiškėja vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje nurodė turėtus 325000 Lt ne banke, o 2007 m ir 2008 m. metinėse turto deklaracijose atitinkamai deklaravo po 460000 Lt ne banke. Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjos nurodytus iki tikrinamojo laikotarpio gautų piniginių lėšų grynaisiais pinigais šaltinius, padarė išvadą, kad nurodyti šaltiniai yra prieštaringi ir nepakankami, todėl, atlikęs iki tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos pajamų–išlaidų analizę, nustatė, kad Pareiškėjos turėtas piniginių lėšų likutis tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) galėjo būti tik 40625,02 Lt (banke 6552,69 Lt ir ne banke – 34072,33 Lt), t. y. mokesčių administratorius padarė išvadą, jog Pareiškėja nepagrindė tiek 2003-12-31, tiek ir 2008-12-31 minėtose deklaracijose deklaruotų lėšų (325000 Lt ir 460000 Lt) įsigijimo. Šios išvados pagrindu buvo nuspręsta, kad Pareiškėjos išlaidos grynaisiais pinigais viršijo disponuojamas lėšas 2009 m. – 177131,47 Lt, 2011 m. – 214934,82 Lt (iš viso – 392066,29 Lt). Kadangi šios nustatytos aplinkybės atitiko vieną iš Taisyklių 4.1 punkte įtvirtintų atvejų, mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.) ir apskaičiavo Pareiškėjai ginčo mokesčius bei su jais susijusias sumas. Pareiškėja su mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir nurodo, kad visos jos santaupos grynaisiais pinigais buvo deklaruotos tiek vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (325000 Lt), tiek metinėse gyventojų (šeimos) turto deklaracijose už 2007 m. ir 2008 m. (po 460000 Lt) ir mokesčių administratorius visiškai nepagrįstai, pažeisdamas tiek MAĮ 68 str. 1 dalies ir 73 straipsnio nuostatas, tiek teisėtų lūkesčių apsaugos principą, ignoravo minėtose deklaracijose nurodytas (deklaruotas) Pareiškėjos santaupas grynaisiais pinigais, t. y. nepagrįstai sprendė dėl šiose deklaracijose nurodytų duomenų teisingumo ir pagrįstumo. Pareiškėjos teigimu, jos turėtų santaupų tikrinamojo laikotarpio pradžioje visiškai pakako tikrinamuoju laikotarpiu nekilnojamajam ir kilnojamajam turtui įsigyti.

Atsižvelgusi į faktines bylos aplinkybes, taip pat įvertinusi skundžiamo sprendimo ir Pareiškėjos argumentus, Komisija konstatuoja, kad ginčas iš esmės kilo dėl to, ar mokesčių administratorius, 2014 metais atlikdamas Pareiškėjos mokesstinį patikrinimą, galėjo vertinti 2005-04-25 pateiktos vienkartinės turėto turto 2003-12-31 deklaracijos ir metinių gyventojų (šeimos) turto deklaracijų už 2007 m. ir 2008 m. duomenis ir pasisakyti dėl jų teisingumo ir pagrįstumo, bei, atsižvelgęs į šių duomenų ir nustatytų faktų neatitikimą, atitinkamai apskaičiuoti Pareiškėjai mokėtinus mokesčius už 2009–2011 metus.

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, analizuotinos 2003-12-18 Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. IX-1910 nuostatos, kurių pagrindu Pareiškėja 2005-04-25 vietos mokesčių administratoriui pateikė vienkartinę gyventojų (šeimos) turėto turto 2003-12-31 deklaraciją. Minėto įstatymo nuostatomis yra įtvirtintos atitinkamos asmens (gyventojų), turinčio tam tikro turto ir piniginių lėšų, bei mokesčių administratoriaus teisės ir pareigos mokesčių teisinių santykių srityje, o būtent: iš vienos pusės, asmens (gyventojų) pareiga iki 2005-05-01 pateikti mokesčio administratoriui turto deklaraciją bei jo teisė deklaruoto turto apimtimi grįsti (įteisinti) vėlesnį kito turto įsigijimą (3 str. 1 p., 4 str. 1 ir 2 d.). Iš antros pusės, mokesčių administratoriaus pareiga pripažinti šios deklaracijos duomenis, leidžiant asmeniui (gyventojui) deklaruoto turto apimtimi grįsti (įteisinti) vėlesnį kito turto įsigijimą bei mokesčio administratoriaus teisė tikrinti šios deklaracijos duomenų tikrumą, nustatant asmens (gyventojų) realiai turimo turto apimtį bei jo įsigijimo šaltinius, jų teisėtumo aspektu (4 str. 3 d.). Tačiau minėtame įstatyme nėra reglamentuojamas laikotarpis nuo deklaracijos pateikimo mokesčių administratoriui momento, per kurį mokesčių administratorius turi teisę tikrinti asmens (gyventojų) realiai turimo turto apimtį bei jo įsigijimo šaltinius jų teisėtumo aspektu, o asmuo (gyventojas) turi pareigą pagrįsti deklaruoto turto realią apimtį bei jo įsigijimo šaltinius, jų teisėtumo aspektu, t. y. šiame teisės akte nėra nuostatų, nustatančių, nuo kada deklaracijos duomenys įgyja teisinį stabilumą.

Komisija nurodo, kad sprendžiant klausimą dėl mokesčių teisės aktų neaiškumų ar prieštaravimo aiškinimo arba esant teisiniam vakuumui dėl tam tikrų teisinių santykių reglamentavimo, yra teisinis pagrindas atsižvelgti į LVAT praktiką ir ja vadovautis. LVAT, kuris pagal 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. V111-1029 (2016-06-02 įstatymo Nr. XII-2399 redakcija) 15 straipsnį formuoja vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus (15 str. 1 d.) ir į kurio pateikiamus įstatymų ir kitų teisės aktų taikymo išaiškinimus atsižvelgia valstybės ir kitos institucijos, kiti asmenys, taikydami tuos pačius įstatymus ir kitus teisės aktus (15 str. 3 d.), nagrinėdamas analogišką situaciją (*kai gyventojas savo pajamų šaltinius 2007–2010 metų laikotarpiu grindė vienkartinėje turėto turto 2003-12-31 deklaracijoje nurodytomis lėšomis, o mokesčių administratorius gyventoją patikrinimą atliko 2012 metais*), 2015-09-23 sprendime administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015 nurodė, kad mokesčių administratoriui negali būti suteikiama teisė neribotą laiką įpareigoti nuolatinį Lietuvos gyventoją pagrįsti pateiktos deklaracijos duomenis. Teisėjų kolegija, remdamasi Konstitucinio Teismo 1997-07-10, 2000-03-15, 2002-06-03, 2003-11-17 ir 2006-01-24 nutarimuose pateiktais išaiškinimais, akcentavo, kad nagrinėjamoje byloje būtų nepateisinama tokia situacija bei būtų neproporcinga kaip priemonė, jeigu mokesčių administratoriui būtų suteikta teisė neribotą laiką tikrinti asmens (gyventoją), pateiktos iki 2005-05-01, apie jo 2003-12-31 turėtą turtą, deklaracijos duomenų tikrumą, o asmenį (gyventoją) neribotą laiką įpareigojant pagrįsti šios deklaracijos duomenis, t. y. šiems teisiniams santykiams nesuteikiant stabilumo neribotą laiką. LVAT aiškinimu, esant teisiniam vakuumui reglamentuojant tokį duomenų tikrinimo bei mokesčių apskaičiavimo terminą, šiuo atveju yra teisinis pagrindas vadovautis panašius teisinius santykius reguliuojančiais teisės aktais. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad iš esmės panašiuose teisiniuose santykiuose terminai, per kuriuos šie teisiniai santykiai įgyja teisinį stabilumą, yra nustatyti.

1996-05-16 Gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. I-1338 (2003-12-18 įstatymo Nr. IX-1911 redakcija) 5 str. 3 dalyje ir 9 str. 3 dalyje nustatyta, kad asmuo (gyventojas) gali tikslinti penkerių praėjusių kalendorinių metų deklaracijų duomenis, pradėdant skaičiuoti nuo kalendorinių metų, buvusių prieš tuos kalendorinius metus, kuriais tikslinama, bei kad jis šios teisės netenka, jei yra pradėtas jo atžvilgiu mokestinis patikrinimas. Pagal MAĮ 68 straipsnio nuostatas, kaip taisyklė, mokestinį patikrinimą mokesčių administratoriui yra suteikta teisė atlikti, o kartu ir mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Pagal šią teisės normą teisė mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos, yra suteikta ir mokesčių mokėtojui.

Iš šių teisės normų matyti, kad teisinių santykių stabilumo atsiradimas yra apibrėžtas laiko, užtikrinant ir šio teisinio santykio subjektų teisių ir pareigų pusiausvyrą. Visa tai apibendrinusi, LVAT teisėjų kolegija minėtoje administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015 padarė išvadą, kad Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymu nėra tinkamai sureglamentuotas aptariamas teisinis santykis bei kad jį galima išspręsti taikant teisės analogijos taisyklę, o būtent, Gyventojų turto deklaravimo įstatymo 5 str. 3 dalies ir 9 str. 3 dalies bei MAĮ 68 straipsnio nuostatas. LVAT teigimu, tai lemia, kad pareiškėjos pateiktoje vienkartinėje gyventoją (šėimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje nurodyti duomenys įgijo teisinį stabilumą ir mokesčių administratorius, 2012 m. atlikdamas pareiškėjos atžvilgiu mokestinį tyrimą bei patikrinimą, šių duomenų kvestionuoti nebegalėjo, nes jo teisė – duoti gyventojui privalomą vykdyti nurodymą, kad jis pagrįstų deklaruoto turto įsigijimo šaltinius, už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada buvo pateikta deklaracija, sausio 1 dienos – buvo pasibaigusi. Tokios pozicijos, kai praėjus MAĮ 68 straipsnyje nurodytiems terminams, pateiktoje vienkartinėje gyventoją (šėimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje nurodyti duomenys įgyja teisinį stabilumą ir mokesčių

administratorius šių duomenų nebegali kvestionuoti, LVAT laikėsi ir vėliau (*pavyzdžiui, 2016-09-09 nutartyje adm. byloje Nr. eA-3938-438/2016*).

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas LVAT išvadas dėl teisinio stabilumo užtikrinimo, taip pat įvertinus aplinkybes, kad, be MAĮ 68 straipsnio nuostatų, teisinių santykių stabilumo atsiradimas yra apibrėžtas laiko ir minėtose Gyventojų turto deklaravimo įstatymo nuostatose, konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjos mokesčių administratoriui tiek 2005-04-25 pateiktoje vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje nurodyti duomenys, t. y. turėta 325000 Lt grynujų pinigų suma, tiek Pareiškėjos metinėse gyventojų (šeimos) turto deklaracijose už 2007 m. ir 2008 m. nurodyti duomenys, t. y. turėta 460000 Lt grynujų pinigų suma, įgijo teisinį stabilumą.

Atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes ir LVAT praktiką, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius, 2014 metais atlikdamas Pareiškėjos mokesčių patikrinimą, šių duomenų kvestionuoti ar įpareigoti Pareiškėją pateikti tiek 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje, tiek ir turto deklaracijose už 2007 m. ir 2008 m. nurodytų duomenų teisingumą patvirtinančius įrodymus, o jų nepateikus – Pareiškėjai apskaičiuoti mokėtinus mokesčius, kaip nepagrindus 2009–2011 metais turėtų pajamų, neturėjo teisinio pagrindo. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėja negalėjo 2009–2011 m. laikotarpiu turėti 392066,29 Lt išlaidų grįsti vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos ir / ar metinių gyventojų (šeimos) turto deklaracijų už 2007 m. ir 2008 m. duomenimis, yra neteisėta bei neteisinga. Mokesčių administratorius Pareiškėjai apskaičiuoti ginčo mokėtinus mokesčius, kaip nepagrindus 2009–2011 metais turėtų pajamų, neturėjo teisinio pagrindo, nes, kaip minėta, tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) Pareiškėjos metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje už 2008 m. nurodyti duomenys, t. y. turėta 460000 Lt grynujų pinigų suma, įgijo teisinį stabilumą.

Dėl Inspekcijos nurodytų argumentų, kad mokesčių administratorius netyrė, nenagrinėjo bei nenustatinėjo su 2002–2008 metų laikotarpiu sietinų Pareiškėjos apmokestinamųjų pajamų, pažymėtina, kad mokesčių administratorius, įvertinęs ginčo turto deklaracijose už iki tikrinamąjį laikotarpį nurodytus duomenis ir konstatavęs jų neatitiktį realioms faktinėms aplinkybėms, deklaracijose nurodytų ir įrodymais nepagrįstų pajamų apmokestinimą perkėlė į 2009–2011 metų laikotarpį, kas iš esmės kertasi su teisinio tikrumo, stabilumo principais bei peržengia mokesčių administratoriaus kompetencijos ribas.

Dėl skundžiamame sprendime akcentuotų aplinkybių, jog Inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemoje nėra informacijos apie Pareiškėjos pateiktą vienkartinę gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaraciją, taip pat jog Pareiškėja nepateikė šios deklaracijos originalo, Komisija nurodo, kad, Pareiškėjos teigimu, ji minėtą deklaraciją pateikė nuvykusi pas vietos mokesčių administratorių ir tai liudija šioje deklaracijoje esantis Vilniaus AVMI spaudas. Be to, mokesčių administratorius nenurodė jokios informacijos dėl mokesčių mokėtojų ne elektroniniu būdu pateiktų deklaracijų ir jose nurodytų duomenų išsaugojimo ir / ar archyvavimo. Todėl vien tai, kad Inspekcijos elektroninio deklaravimo sistemoje nėra duomenų apie deklaracijos pateikimą, Komisijos nuomone, negali būti vertinama kaip aplinkybė, jog Pareiškėja minėtos deklaracijos nėra pateikusi. Be to, aplinkybė dėl vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos pateikimo / nepateikimo ginčo atveju nėra reikšminga, nes Pareiškėja yra pateikusi metines turėto turto deklaracijas už 2007 ir 2008 metus, kurių duomenų, kaip minėta, kvestionuoti mokesčių administratorius taip pat neturi teisinio pagrindo.

Komisija taip pat pažymi, kad Vilniaus apygardos prokuratūra 2014-04-30 nutarimu nutraukė ikiteisminį tyrimą Pareiškėjos atžvilgiu, nenustačiusi duomenų, kad Pareiškėja pajamas turimam turtui įsigyti ar patį turtą gavo iš nusikalstamos veiklos. Vilniaus apygardos prokuratūra savo išvadas padarė vertindama Pareiškėjos pateiktos vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos kopiją ir joje nurodytus duomenis, t. y. prokuratūra šio dokumento kopiją laikė tinkamu įrodymu sprendžiant dėl Pareiškėjos 2003-12-

31 turėtų piniginių lėšų šaltinio realumo ir ikiteisminio tyrimo Pareiškėjos atžvilgiu nutraukimo.

Atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, Pareiškėjos skundas yra tenkinamas ir skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikinamas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-03-01 sprendimą Nr. 68-53.

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 Veršelienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė