



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. J. 2016-10-03 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 9 d. Nr. S-262 (7-221/2016)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Jūratei Dalmantaitei
D. J.
V. N.

2016-11-22 posėdyje, išnagrinėjusi L. J. (toliau – Pareiškėja) 2016-10-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-09-09 sprendimo Nr. 68-253, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-09-09 sprendimu Nr. 68-253 atnaujino Pareiškėjos 2016-06-06 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-04-29 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (41.2) FR0682-260, dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (41.2) FR0682-261, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 5724 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 4299,41 Eur GPM delspinigius, 572 Eur GPM baudą.

Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjos GPM už 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpį bei privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokų) už 2009 m. laikotarpį apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo pakartotinį mokestinį patikrinimą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio Z. J. 2008 m. ir 2012 m. išlaidos viršijo gautas pajamas 180772 Lt: iš jų 2008 m. – 138031 Lt, 2012 m. – 42741 Lt. Konstatuota, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 3.87 straipsnio 1 dalimi, 3.88 straipsnio 1 dalies 3 punktu ir laikydamasis pozicijos, kad sutuoktinių gautos pajamos laikomos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, konstatavo, kad Pareiškėja 2008 m. ir 2012 m. gavo 90387 Lt kitų pajamų, kurių nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM, tuo pažeisdama 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio, 25 straipsnio ir 27 straipsnio nuostatas. Mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė apskaičiuota, vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalimi ir taikant Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų

Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punktą bei 6.3.3 punkte numatytą išlaidų metodą.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėja kartu su skundu pateikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal MAĮ 71 straipsnio nuostatas. Inspekcijos 2016-06-16 sprendimu Nr. 68-153 Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas. Susitarimas tarp ginčo šalių nebuvo pasirašytas, todėl Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 156 straipsnio 1 dalimi, atnaujino Pareiškėjos skundo dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo nagrinėjimą ir šį skundą išnagrinėjo iš esmės.

Dėl senaties terminų

Ginčijamame Inspekcijos sprendime pažymėta, kad pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (toliau – LVAT) dėl MAĮ 68 straipsnio taikymo (LVAT 2013-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013; 2009-02-17 nutartis administracinėje byloje Nr. A143-214/2009, 2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011), konstatuota, kad mokesčių administratorius nepažeidė MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatų, pajamų ir išlaidų vertinimą atlikdamas už ankstesnį nei 5 metų laikotarpį siekiant išsiaiškinti, ar Pareiškėja ir sutuoktinis tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo (galėjo turėti) piniginių lėšų likutį, kuris buvo skirtas tikrinamuoju laikotarpiu patirtoms išlaidoms pagrįsti.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

Kaip teigiama Inspekcijos sprendime, Pareiškėjai patikrinimo metu mokesčiai apskaičiuoti, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, nustačius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ bei jį lydinčiu poįstatyminiu teisės aktu – Taisyklėmis, Konstitucinio Teismo ir LVAT jurisprudencija, sprendime aptaria šios normos turinį, taikymo pagrindus, vertinimo šaltinius. Pabrėžia, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010).

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos šeimos išlaidos viršijo gautas pajamas, todėl mokesčio bazė ir mokėtina mokesčio suma apskaičiuota vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, o atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes bei turimą informaciją ir siekiant kuo tiksliau apskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydį pasirinktas Taisyklių 6.3.3 punkte nurodytas išlaidų vertinimo metodas.

GPM apmokestinamosios bazės apskaičiavimas

Ginčijamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pagal pirminio ir pakartotinio patikrinimo metu surinktą informaciją Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2003-12-31 turėjo 100000 Lt piniginių lėšų likutį, 2007-12-31 – 39830 Lt.

2008 m. Patikrinimo metu nustatyta, kad sutuoktiniai 2008-01-01 turėjo 39830 Lt piniginių lėšų likutį, 2008 m. gavo 37290 Lt pajamas ir patyrė 204714 Lt išlaidas (iš kurių 160000 Lt sudarė Pareiškėjos įnašas į UAB „D2“ kasą įstatiniam kapitalui didinti, taip pat 14244 Lt statistinės vartojimo išlaidos, 22550 Lt įmoka UAB „SEB banko lizingas“ ir kt.). 2008-12-31 nustatytas 6005 Lt piniginių lėšų likutis.

Nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2008 m. patirtos išlaidos 138031 Lt (Pareiškėjos dalis 69016 Lt) viršijo gautas pajamas.

2009–2011 m. nustatytas sutuoktinių teigiamas pajamų ir išlaidų balansas: 2009 m. sutuoktinių gautos pajamos 8659 Lt viršijo patirtas išlaidas; 2010 m. – 13805 Lt pajamos viršijo patirtas išlaidas; 2011 m. – 13521 Lt pajamos viršijo patirtas išlaidas.

2012 m. patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2012-01-01 turėjo 13521 Lt piniginių lėšų likutį, 2012 m. gavo 74608 Lt pajamas (iš kurių 37400 Lt sudarė UAB „D2“ gražintas įnašas Pareiškėjai) ir patyrė 125879 Lt išlaidas (iš kurių Pareiškėja suteikė UAB „D2“ 101100 Lt ilgalaikę paskolą). 2012-12-31 nustatytas 8564 Lt piniginių lėšų likutis.

Nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. patirtos išlaidos 42741 Lt (Pareiškėjos dalis 21371 Lt) viršijo gautas pajamas.

Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo 90387 Lt nedeklaruotų ir GPM neapmokestintų pajamų.

Inspekcija sprendime pažymėjo, kad 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, bei nurodo, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-635/2010). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, Pareiškėja turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A11-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2491/2011).

Dėl gautų pajamų iš žemės ūkio veiklos

Iš Inspekcijos sprendimo matyti, kad Pareiškėjos argumentai dėl gautų 60000 Lt pajamų už gyvulius, parduotą pieną, už burokų sėklą vertinti byloje surinktų įrodymų visumoje.

Sprendime nurodoma, kad kaimynės G. L. paaiškinimas dėl aplinkybių, jog Pareiškėja su sutuoktiniu augino burokų sėklas, kaip pats faktas neginčijamas, tačiau jis neįrodo gautų pajamų fakto.

Patikrinimo metu, sutuoktiniams, nepateikus pagrindžiančių dokumentų apie pajamų gavimo faktą iš realizuotos žemės ūkio produkcijos, išsiųsti paklausimai sutuoktinių nurodytoms įmonėms, kurioms jie galimai pardavė savo produkciją.

Įmonės UAB Agrofirma „S1“, ŽŪB „D1“ nurodė, kad duomenų apie Pareiškėjai ir sutuoktiniui išmokėtas pinigų sumas už iš jų supirktą žemės ūkio produkciją, nėra.

Pagal Ž1 žemės ūkio bendrovės operatyvaus patikrinimo metu pateiktus buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, kad už laikotarpį nuo 1994-01-01 iki 2006-12-31 Pareiškėjai ir sutuoktiniui Ž1 žemės ūkio bendrovė pinigų už supirktą sėklą neišmokėjo. Nustatyta, kad Ž1 žemės ūkio bendrovė 1998 metais Pareiškėjai už jos parduotus miežius ir kviečius išmokėjo 990 Lt, 2004 metais už parduotą kiaulę išmokėjo 497 Lt, už žemės nuomą išmokėjo 171 Lt.

Panevėžio AVMI 2014-06-19 pateiktoje informacijoje teigiama, kad UAB „A1“ už supirktus gyvulius Pareiškėjai iš viso išmokėjo 1677,34 Lt (2003 metais – 806,13 Lt, 2004 metais – 370,16 Lt, 2007 metais – 501,06 Lt).

Panevėžio AVMI pateiktoje informacijoje teigiama, kad duomenų apie Pareiškėjos ir sutuoktinio parduotą pieną UAB „R1“ nėra. AB „R2“ pateiktoje informacijoje teigiama, kad už supirktą pieną Pareiškėjai išmokėta iš viso 2202,27 Lt (2004 metais – 557,78 Lt, 2005 metais – 606,56 Lt, 2006 metais – 1037,93 Lt).

Šiaulių miesto Savivaldybės administracijos archyvo pateiktoje informacijoje teigiama, kad duomenų apie Pareiškėjos ir sutuoktinio sandorius su AB „Š1“ ir su AB „P1“ nėra.

Inspekcija teigia, kad pagal pirminio patikrinimo metu gautą priešpriešinę informaciją bei pagal trečiųjų šaltinių pateiktus duomenis nustatyta, kad sutuoktiniai buvo gavę pajamų už parduotą žemės ūkio produkciją: 2004 m. – 1595, 94 Lt, 2005 m. – 636,10 Lt; 2006 m. – 1430,97

Lt; 2007 m. – 667,63 Lt (6 priedo 11–14 eil.). Inspekcijos sprendime teigiama, kad vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 25 punkto nuostatomis, ūkininko ir ūkio narių gautos pajamos už ūkininko ūkyje, įregistruotame Lietuvos Respublikos ūkininko ūkio įstatymo (toliau – Ūkininko ūkio įstatymas) nustatyta tvarka, vykdomą žemės ūkio veiklą yra neapmokestinamos. Metinę pajamų mokesčio deklaraciją privalo pateikti ūkininkas ir jo partneriai iš Ūkininko ūkio įstatymo nustatyta tvarka įregistruotame ūkininko ūkyje vykdytos žemės ūkio veiklos gavę didesnių pajamų kaip 24 pagrindinių neapmokestinamųjų pajamų dydžių: 2003–2006 m. po 6960 Lt (24 x 290), 2007 metais – 7680 Lt (24 x 320), 2008–2012 m. – 10000 Lt, taikoma kiekvieno asmens (ūkininko ir jo partnerių) gautoms pajamoms. Mokesčių administratorius, atžvelgdamas į pateiktus paaiškinimus, kad išauginta žemės ūkio produkcija buvo parduodama turguose, Pareiškėjos ir sutuoktinio naudai pripažino, kad jo nedeklaruojamos pajamos iš žemės ūkio veiklos sudarė 24 pagrindinių neapmokestinamųjų pajamų dydžius.

Atsakant į skundo argumentus dėl Pareiškėjos ir sutuoktinio prievolės tvarkyti apskaitą, ginčijamame sprendime nurodyta, kad, Inspekcijos turimais duomenimis, Pareiškėja nuo 1996-12-24 buvo įregistravusi ūkininko ūkį, kuriam taikoma PVM kompensacinio tarifo schema. Vadovaujantis 1999-12-01 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1333 „Dėl ūkininko ūkio veiklos buhalterinės apskaitos tvarkos patvirtinimo“ bei 2002-06-18 VMI prie LR FM viršininko įsakymu Nr. 161 „Dėl ūkininko, kuriam taikoma kompensacinio PVM tarifo schema, pateiktos žemės ūkio produkcijos ir / ar paslaugų apskaitos“, Pareiškėjai buvo prievolė tvarkyti apskaitą.

Taip pat Inspekcijos sprendime aptariamos mokesčių mokėtojų pareigos pagal MAĮ nuostatas (40 str., 41 str.) bei LVAT praktika dėl mokesčių mokėtojo įpareigojimo pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius bei pajamų gavimo fakto įrodinėjimo (LVAT 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1527/2010; 2010-10-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1147/2010; LVAT 2011-01-03 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-1632/2010; 2011-12-22 nutartis administracinėje byloje Nr. A575-912/2011).

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes ir atliktus apskaičiavimus, taip pat Pareiškėjos ir sutuoktinio pateiktus dokumentus bei teisinį reglamentavimą, konstatavo, kad Z. J. nurodyta 60000 Lt suma yra nepripažinta pagrįstai, nes byloje nėra duomenų apie tokių pajamų gavimą, o sutuoktiniai kitų dokumentų nepateikė, dėl to nėra pagrindo Pareiškėjos nurodytos sumos vertinti kaip realiai gautos.

Dėl P. J. V. J. 60000 Lt dovanotų lėšų

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad dovanos suteikimo realumas buvo vertinamas vadovaujantis Valstybinės mokesčių inspekcijos turimų duomenų bazių duomenimis, gauta informacija iš Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Šiaulių skyriaus, Šiaulių apskrities archyvo bei atlikto operatyvaus patikrinimo metu P. J. pateiktu paaiškinimu.

Nurodoma, kad pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Šiaulių skyriaus gautą informaciją nustatyta, kad P. J. pajamas nuo 1994 metų laikotarpio sudarė tik senatvės pensija. Iš viso 1995–2012 metų laikotarpiu ji gavo 116344,99 Lt senatvės pensijos. VMI turimais duomenimis, P. J. nuo 1978 metų yra senatvės pensininkė, deklaruojama gyvenamoji vieta yra (*duomenys neskelbtini*), gyvena kartu su sūnaus Z. J. šeima nuo 1978 metų, o namą šiuo adresu 1992-02-04 padovanojo sūnui Z. J.

VĮ Registrų centro, Valstybinės mokesčių inspekcijos turimais duomenimis, nustatyta, kad P. J. 1998-07-02 įsigijo žemės sklypą, gyvenamąjį namą ir ūkinius pastatus adresu: Beržų g. 13, Joniškis, už 60000 Lt. Už įsigytą nekilnojamąjį turtą sumokėjo grynaisiais pinigais. Vadovaujantis 1993-12-09 Lietuvos Respublikos įstatymo „Dėl brangų turtą įsigijusių arba įsigijančių Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų deklaravimo“ Nr. I-322 nuostatomis, P. J. Inspekcijai 1998-09-08 pateikė Brangų turtą įsigijusio arba įsigijančio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų deklaraciją, kurioje ji deklaravo, kad savo santaupų turėjo 3000 Lt, 43000 Lt jai dovanavo sūnus Z. J., 14000 Lt dovanavo sūnus V. J. Pažymėta, kad 2005-03-21 P. J. ši nekilnojamąjį turtą už 40000 Lt pardavė Pareiškėjai, kuri 2008-04-24 padovanojo sūnaus D. ir R. J. dukrai E. P. J.

vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos FR0593, metinių pajamų mokesčio deklaracijų Valstybinei mokesčių inspekcijai neteikė.

Patikrinimo metu konstatuota, kad nekilnojamojo turto (adresu: Beržų g. 13, Joniškis) sandorių sudarymas (jo įsigijimas, pardavimas, dovanojimas) negali būti vertinamas kaip neabejotinai patvirtinantis, nes P. J. aiškino, kad namą pirko už dolerius anūkiui Dariui, bet neprisiminė, už kokią pinigų sumą pirko. Nuo 1999-10-28 adresu: (*duomenys neskelbtini*) yra registruota D. J. sutuoktinė R. J. (P. J. nuo 1978-03-22 registruota adresu: (*duomenys neskelbtini*)). R. J. mokestinio patikrinimo metu (2013-12-13 pavedimas Nr. 35-82) nustatyta, kad iš savo atsiskaitomosios sąskaitos, esančios banke AB „Swedbank“, už sunaudotą elektros energiją AB „VST“ apmokėjo 2010 metais – 1710 Lt, 2011 metais – 3600 Lt. Atliktų veiksmų seka tarp susijusių asmenų suponavo išvadą, kad per tarpines grandis perleisto nekilnojamojo turto P. J. realiai pati nei pirko, nei pardavė, o jos vardu tik buvo surašyti dokumentai.

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, jog, 1998-07-02 perkant namą, pagal pateiktą Brangų turtą įsigijusio arba įsigyjančio Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų deklaraciją nustatyta, kad pačiai P. J. pinigus dovanavo sūnūs (Z. J. ir brolis V. J.), deklaravo, kad savo santaupų turėjo 3000 Lt, kad P. J. pajamas sudarė tik senatvės pensija, kad, Inspekcijos turimais duomenimis, 1998–2008 m. laikotarpiu P. J. gavo 64725,71 Lt senatvės pensiją, o pagal Statistikos departamento skelbtą informaciją apie namų ūkio išlaidas kaime vartojimo išlaidos vienam asmeniui per 1998–2008 metus sudarė 48368 Lt, t. y. gauta pajamų suma galėjo būti panaudota tik būtiniams pragyvenimo poreikiams, taip pat atsižvelgiant į tai, kad P. J. teikė prieštaringą informaciją (abejojo, neprisiminė) dėl dovanotų lėšų, dėl namo pirkimo ir kitų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių pagrindu, padarė išvadą, kad P. J. neturėjo finansinių galimybių dovanoti Z. J. 2008-02-03 – 40000 Lt, 2010-05-03 – 20000 Lt.

Dėl Ja. P. dovanotų lėšų

Inspekcija ginčijamame sprendime nurodo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2014-08-20 su rašytinėmis pastabomis pateikė du dovanojimo raštelius, pagal kuriuos R. J. (Pareiškėjos marčiai) Ja. P. (R. J. motina) iš viso padovanojo 57000 Lt (2012-04-01 – 30000 Lt, 2012-04-02 – 27000 Lt). Rašytinėse pastabose teigiama, kad dovanotus 57000 Lt marti R. J. davė Pareiškėjai įnešti į UAB „D2“ kasą.

Sprendime pabrėžiama, kad Ja. P. yra UAB „D2“ akcininkė (valdo 51 proc. bendrovės akcijų). Ja. P. UAB „D2“ pagal 2007-08-03 paskolos sutartį suteikė 57000 Lt paskolą, o 2008-06-19 suteikė 100000 Lt paskolą. Ja. P. 2013-12-09 atlikto Operatyvaus patikrinimo (OP – 1882) metu pagal turimus duomenis nustatyta, kad Ja. P. nedirba, AVMI deklaracijų neteikia, taip pat buvo padaryta išvada, kad 2007 metais Ja. P. turėjo finansinių galimybių UAB „D2“ suteikti paskolą 57000 Lt sumai. Operatyvaus patikrinimo metu, 2013-12-05, D. J. (Ja. P. dukros R. J. sutuoktinis) raštu pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad jis pats perdavė Ja. P. 100000 Lt, kad ji įneštų į įmonės kasą. Taigi, Ja. P. 2007-08-03 paskolos suteikimo faktas įmonei UAB „D2“ neginčijamas.

Pakartotinio patikrinimo metu dėl Ja. P. dovanotų 57000 Lt piniginių lėšų dukrai R. J. D. J. (pagal įgaliojimą atstovaujantis Pareiškėjai ir sutuoktiniui), pateikė paaiškinimą, kuriame teigė, kad anytai Ja. P. 2012-04-02 UAB „D2“ gražino 57000 Lt paskolą. Siekiant išsiaiškinti R. J. motinos Ja. P. dovanotų 57000 Lt pinigų realumą, 2015-05-06 buvo atliktas Ja. P. operatyvus patikrinimas (Nr. FR1043 - 3962).

Pagal gautą iš Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos prie Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos ir darbo ministerijos Šiaulių skyriaus informaciją nustatyta, kad nuo 1996 m. Ja. P. pajamas sudarė Invalidumo /netekto darbingumo pensija, kuri 1996–2012 m. laikotarpiu sudarė 55036,16 Lt.

Pažymima, kad, Inspekcijos duomenimis, informacijos apie Ja. P. kitas gautas pajamas nėra. Pagal Statistikos departamento skelbtą informaciją apie namų ūkio išlaidas kaime vienam asmeniui 1996–2012 m. laikotarpiu patyrė 79260 Lt vartojimo išlaidas. Nustatyta, kad Ja. P. patirtos išlaidos viršijo pajamas. Pabrėžiama, jog tai, kad Ja. P. finansinės galimybės buvo ribotos,

įrodo ir jos atsiskaitomosios sąskaitos išrašas banke AB „Swedbank“. Dukra R. J. Z. J. 2012 metais beveik kiekvieną mėnesį pervedė po 200–300 Lt į Ja. P. atsiskaitomąją sąskaitą.

Pakartotinio patikrinimo metu pagal pateiktus UAB „D2“ kasos dokumentus (patikrinimo akto 9 priedas) nustatyta, kad 2012 m. balandžio 2 dienos pradžioje kasos piniginių lėšų likutis buvo 75,90 Lt. Kasoje 2012 m. balandžio 2 d. padaryti įrašai: paskolos grąžinimas, Sąskaitos 4014 debete – 57000 Lt, ilgalaikė akcininkės paskola, Sąskaitos 4015 kredite – 57000 Lt. Iš viso per dieną: pajamų – 57000 Lt, išlaidų – 57000 Lt. Likutis 2012 m. balandžio 2 dienos pabaigoje – 75,90 Lt. Taigi, UAB „D2“ buhalterinės apskaitos registre atlikti įrašai leidžia teigti, kad Ja. P. UAB „D2“ galėjo grąžinti 57000 Lt paskolą tik po to, kai Pareiškėja į bendrovės kasą įnešė 57000 Lt. Kadangi pagal byloje pateiktus paaiškinimus teigiama, kad Pareiškėja būtent ir įnešė į UAB „D2“ 57000 Lt tik tada, kai Ja. P. padovanojo dukrai R. J. tą pačią 57000 Lt sumą. Taigi, patikrinimo metu vadovaujantis UAB „D2“ buhalterinės apskaitos registruose padarytais įrašais ir kita surinkta medžiaga, konstatuota, kad Ja. P. realiai piniginių lėšų neturėjo.

Inspekcija sprendime nurodo, kad, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 26 punktu, dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinio, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių yra neapmokestinamos pajamų mokesčiu. Jeigu tokių pinigų bendra suma per metus neviršija 10000 Lt, šios sumos gyventojas neturi deklaruoti savo metinėje pajamų deklaracijoje. Gyventojas, per mokesčinį laikotarpį dovanų gavęs daugiau kaip 10000 Lt sumą, ją visą turi deklaruoti Metinėje pajamų deklaracijoje. Sprendime pabrėžta, kad nuo 2013-01-01 įsigaliojo MAĮ 42¹ straipsnis „Informacijos apie sandorius pateikimas“, numatantis prievolę Lietuvos gyventojams pateikti informaciją Valstybinei mokesčių inspekcijai apie jų sudarytus sandorius, atitinkančius šio straipsnio 1 dalyje išvardintas sąlygas, t. y. kai gyventojas gauna lėšų iš fizinių arba užsienio juridinių asmenų, kai gyventojui per vienerius kalendorinius metus grynaisiais pinigais gauta suma viršija 50000 Lt, sandoriai nėra notarinės formos, o pajamos nedeklaruotos kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. Pažymėta, kad ši informacija mokesčių administratoriui turi būti teikiama apie 2012 m. ir vėlesniais metais sudarytus sandorius, pateikiant pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formą.

Vertinant turimus duomenis apie Ja. P. dovanotas lėšas 2012-04-01 – 30000 Lt, 2012-04-02 – 27000 Lt, Inspekcija sprendime nurodė, kad R. J. iki 2013-05-01 turėjo pateikti pranešimą apie sudarytus sandorius PRC907 forma ir deklaruoti gautą dovaną, tačiau minėto pranešimo nepateikė. Pažymėjo, kad R. J. Z. J. Valstybinei mokesčių inspekcijai teikė metinę pajamų deklaraciją GPM308, kurioje deklaravo gautas pajamas, susijusias su darbo santykiais bei gautą motinystės išmoką, tačiau gautos piniginės dovanos iš motinos Ja. P. nedeklaravo. Pagal MAĮ 42¹ str. 3 dalies nuostatas, jeigu gyventojas šio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nurodytos informacijos nepateikė, negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai. Vadovaudamasi aukščiau išdėstytomis Įstatymo nuostatomis, Inspekcija pabrėžė, kad Pareiškėja, gavusi 57000 Lt sumą iš marčios R. J., taip pat privalėjo deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, tačiau šios prievolės nevykdė.

Taip pat sprendime pažymėta, kad UAB „D2“ Inspekcijai neteikė deklaracijos FR0711 „Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas“ bei Ja. P. nesivadovavo MAĮ 42¹ straipsnio nuostatomis, kad nuolatiniai Lietuvos gyventojai pateikia informaciją Valstybinei mokesčių inspekcijai apie jų sudarytus sandorius, įskaitant pasiskolintas lėšas, kurių suma viršija penkiasdešimt tūkstančių litų.

Išdėstytų motyvų pagrindu Inspekcija konstatavo, kad Ja. P., neturėdama piniginių lėšų, fiziškai jų neperdavė dukrai R. J. (2012-04-01 – 30000 Lt, 2012-04-02 – 27000 Lt), o dovanojimo rašteliai buvo surašyti formaliai, siekiant pagrįsti Pareiškėjos ir sutuoktinio pajamų šaltinius ir išvengti mokesstinės prievolės.

Inspekcijos vertinimu, sutuoktinių su rašytinėmis pastabomis pateikti dovanojimo rašteliai, nesant kitų objektyvių dovanojimo faktą patvirtinančių duomenų, yra gynybinės pozicijos formavimas. Sprendimu pabrėžiama, kad sutuoktiniai dovanojimo raštelius pateikė pasibaigus mokesčiniam patikrinimui, kai buvo žinomas rezultatas. Šiuo klausimu yra pasisakęs LVAT 2011-01-03 sprendime administracinėje byloje Nr. A556-1632-10. Minėtame sprendime

teisėjų kolegija konstatavo, kad pateikti dokumentus po mokesčio patikrinimo nėra draudžiama, tačiau tai užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu. Mokesčių mokėtojo pareiga padėti visapusiškai išsiaiškinti aplinkybes, kad būtų priimtas kuo objektyvesnis sprendimas, vykdyta netinkamai.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjos pateiktus civilinius sandorius (dovanojimo sutartis), cituoja LVAT 2011-04-14 nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1111/2011 ir pažymėjo, kad „dėl įrodymų vertinimo kuomet, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, egzistuoja praktika, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Taigi išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (paprasčia rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia“.

Iš surinktos informacijos ir aplinkybių visumos, Inspekcijos nuomone, leidžia darytina išvada, P. J. D. J. (60000 Lt) ir Ja. P. (57000 Lt) neturėjo finansinių galimybių dovanoti pingines lėšas. Dovanojimo sutartys pateiktos ne patvirtinti iš tikrųjų įvykusius faktus, o siekiant padėti Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui pagrįsti pajamų šaltinius ir išvengti mokesstinės prievolės.

Dėl Pareiškėjos šeimai priskirtų Statistikos departamento vidutinių vartojimo išlaidų

Sprendime nurodyta, kad patikrinimo metu vertinant patirtas Pareiškėjos šeimos išlaidas buvo pasirinktas išlaidų metodas ir apskaičiuojant mokesčio bazę buvo vadovautasi Lietuvos Respublikos statistikos departamento duomenimis. Inspekcija pažymėjo, 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).

Pažymėta, kad patikrinimo metu nebuvo pateikti kitokie patirtų vartojimo išlaidas pagrindžiantys dokumentai, todėl, Inspekcijos nuomone, joms nustatyti pagrįstai pasirinkta vertinti Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas, papildomai atsižvelgiant į nustatytas kitas faktiškai patirtas Pareiškėjos šeimos išlaidas.

Nurodyta, kad patikrinimo akte (8–9 psl.) yra detalios pasisakyta dėl vartojimo išlaidų priskyrimo Pareiškėjos šeimai. Pirminio patikrinimo metu Inspekcija į Pareiškėjos šeimos pajamas įskaičiavo gautas pajamas iš žemės ūkio veiklos, tačiau šeimos išlaidoms priskyrė tik vartojimo išlaidas dviem asmenims, neįvertinus žemės ūkio veikloje patirtų išlaidų gautoms pajamoms uždirbti. Todėl pripažinta, kad tai neatitinka realios šeimos padėties, atsižvelgiant į šeimos socialinę ir ekonominę padėtį.

Inspekcija nurodė, kad, Statistikos departamento duomenimis, nėra skelbiama, kokio dydžio vidutines išlaidas patiria individualūs (ne prekiniai ūkiai) žemės ūkio augintojai. Todėl pakartotinio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalies ir GPMĮ 18 straipsnio 12 dalies nuostatomis (kuriose numatyta, kad veiklos vykdytojai gali iš savo gautų pajamų atimti 30 procentų kaip patirtų išlaidų dydį be jokių pagrindžiančių dokumentų) ir atsižvelgiant į tai, kad byloje nėra duomenų, patvirtinančių apie Pareiškėjos šeimos patirtas išlaidas žemės ūkio veiklos pajamoms uždirbti, laikyta, kad jos sudaro 30 procentų nuo uždirbtų pajamų iš žemės ūkio veiklos. Nustatyta, kad per metus išlaidos (pašarai, degalai, elektros energijos išlaidos) žemės ūkio produkcijai užauginti ir parduoti sudarė apie 30 proc. gautų pajamų. Todėl išlaidos padidintos už 2004 m. – 2088 Lt, už 2005 m. – 2088 Lt, už 2006 – 2088 Lt, už 2007 metus – 2304 Lt (patikrinimo akto 6 priedas, 26 eil.).

Pagal Statistikos departamento skelbtą informaciją apie namų ūkio išlaidas kaime vartojimo išlaidos dviem asmenims sudarė: 2004 m. – 7219 Lt; 2005 m. – 7968 Lt; 2006 m. – 10236 Lt; 2007 m. – 11210 Lt; 2008 m. – 14244 Lt; 2009 m. – 11755 Lt; 2010 m. – 11176 Lt; 2011 m. – 11856 Lt; 2012 m. – 18600 Lt (Patikrinimo akto 6 priedo 28 eil.).

Sprendime pažymėta, kad tiek patikrinimo akto dalyje dėl tikrinamojo laikotarpio pajamų ir išlaidų apskaičiavimo, tiek patikrinimo akto 6 priedo 27–39 eilutėse yra nurodyta, kokios išlaidos priskirtos Pareiškėjos šeimos išlaidoms, t. y. statistinės vartojimo išlaidos kaime 2 asmenims, išlaidos žemės ūkio pajamoms uždirbti ir kitos faktiškai nustatytos Pareiškėjos šeimos patirtos išlaidos.

Akcentuota, kad vertinant sutuoktinių patirtas išlaidas pasirinktas išlaidų metodas ir apskaičiuojant mokesčio bazę buvo vadovautasi Lietuvos Respublikos statistikos departamento duomenimis visiškai pagrįstai. Atliekant mokesčių patikrinimą, kai vertinamos mokėtojo patirtos išlaidos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Pasisakydama Inspekcija dėl apmokestinamosios bazės apskaičiavimo, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nurodė, kad objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. Nurodyta, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (LVAT 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-635/2010). Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesčių prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesčių prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A11-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2491/2011; LVAT 2014-04-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-409/2014).

Kadangi Pareiškėja nepateikė kitų duomenų, pagrindžiančių jos šeimos faktiškai patirtas vartojimo išlaidas, todėl, Inspekcijos vertinimu, apskaičiuojant Pareiškėjos šeimos apmokestinamąsias pajamas, pagrįstai vertintos Statistikos departamento skelbiamos vidutinės vartojimo išlaidos, atsižvelgiant į šeimos dydį, gyvenamąją vietą, į šeimos ekonominę padėtį, taip pat įvertintos galimai patirtas išlaidas žemės ūkio veiklos pajamoms uždirbti. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja, norėdama nuginčyti mokesčių administratoriaus atliktus skaičiavimus, turi pateikti dokumentus, pagrindžiančius kitokias faktiškai patirtas išlaidas.

Atsižvelgusi į išdėstytą reglamentavimą, teismų praktiką, visapusiškai įvertinus patikrinimo metu surinktus duomenis ir aplinkybes, pateiktus dokumentus ir paaiškinimus, Inspekcija konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino Pareiškėjos ginčijamų sumų.

Pareiškėja skundu ginčija Inspekcijos 2016-09-09 sprendimą Nr. 68-253 ir išdėsto nesutikimo argumentus.

Dėl senaties terminų

Pareiškėja šiuo aspektu teigia, kad nagrinėjamiems ginčo teisiniams santykiams taikytiną MAĮ 68 straipsnio 1 dalis, įtvirtinanti, kad, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Pareiškėja nurodo, kad teisiniu reguliavimu yra siekiama įtvirtinti reguliuojamų teisiųjų santykių konkrečioje visuomenės gyvenimo srityje stabilumą. Būtent tai leidžia užtikrinti efektyvesnę asmenų teisių apsaugą, taip pat ir įgyvendinti teisinio tikrumo principą, kurio esmė ta, kad asmeniui turi būti sudarytos sąlygos būti tikram dėl savo teisinės padėties, turimų teisių, pareigų ir jų tinkamo vykdymo. Šiuo tikslu įstatymuose yra įtvirtinamos nuostatos, panaikinančios

valstybės institucijų teisę taikyti asmenims teisinę atsakomybę už padarytus teisės pažeidimus neribotą laiką, taip pat nustatomi terminai, kuriems pasibaigus negali būti pradėtas tyrimas ar patikrinimas dėl galimai padaryto teisės pažeidimo, ir pan. Vienas iš tokio teisinio reguliavimo atvejų yra MAĮ įstatymo norma dėl mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties.

Skunde pabrėžiama, kad LVAT teisėjų kolegija dėl MAĮ 68 straipsnio 1 dalies yra nurodžiusi, jog penkerių metų terminas mokesčiui apskaičiuoti ar perskaičiuoti yra naikinamasis terminas (LVAT teisėjų kolegijos 2005-10-20 nutartis administracinėje byloje Nr. A8-1566-05). Terminas naikinamasis pobūdis lemia tai, kad su šio termino pabaiga yra siejamas asmenų teisių ir pareigų pasibaigimas ir terminas negali būti atnaujinamas.

Tuo tarpu Inspekcija, įvesdama subjektyvius vertinamuosius kriterijus ir taip suteikdama praktiškai neribotą diskretiško sprendimo teisę, sudaro sąlygas, kurios mokesčių mokėtojui niekuomet neduoda garantijų, kad jis teisingai apskaičiavo ir sumokėjo mokesčius.

Akcentuojama ir tai, kad MAĮ 32 straipsnis, nustatydamas mokesčio administratoriaus pareigas, įsakmiai reikalauja, kad pastarasis (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, nepažeistų mokesčių mokėtojo teisių, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktų, naudotųsi savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis, atlikdamas savo funkcijas, stengtųsi kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą, vykdytų kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose nustatytas pareigas ir vykdytų kitas šiame straipsnyje nustatytas pareigas. LVAT, aiškindamas šias MAĮ nuostatas, yra konstatavęs, kad mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Tik tokia mokesčio administratoriaus veikla laikytina teisėta (2011-06-27 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-336/2011; 2007-02-09 sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-127/2007; 2005-06-08 sprendimas administracinėje byloje Nr. A4-685/2005).

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija piktnaudžiauja teise, apskaičiuodama jos ir sutuoktinio pajamas ir išlaidas už 2004–2007 m. laikotarpį, t. y. šiuo konkrečiu atveju piktnaudžiauja suteiktomis teisėmis bei teisinėmis pareigomis.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

Skunde Pareiškėja, cituodama MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintas nuostatas bei LVAT formuojamą praktiką dėl minėtos įstatyminės normos taikymo būtinųjų sąlygų (pavyzdžiui: žr. 2010-11-29 nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010; 2011-01-26 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-146/2011; 2012-11-12 išplėstinė teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A112-1984/2012 ir kt.), nurodo, kad mokesčių administratorius sprendimą Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui mokėtiną GPM apskaičiuoti aptariamą būdu iš esmės priėmė nustatęs, kad sutuoktinių 2008 m. ir 2012 m. patirtos išlaidos faktiškai viršijo jų deklaruotas pajamas, taip pat jų turėtas pinigines lėšas.

Inspekcijos nuomone, patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, atsižvelgiant į tai, jog (gautų) apmokestinamųjų pajamų dydis yra tiesiogiai susijęs su mokestinės prievolės GPM dydžiu, patvirtina, kad buvo tenkinama viena iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytų sąlygų – netinkamas pareigos apskaičiuoti mokesčius vykdymas. Ši pagrindą mokesčių administratorius nurodė kartu pateikdamas nuorodą į Taisyklių 4.1 punktą. Tačiau Pareiškėjos vertinimu, pagal Taisyklių 6.3 punktą mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokius vertinimo šaltinius, kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą.

Taip pat Pareiškėja pažymi, kad kurio nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama ir tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad, net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės

dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Ši sąlyga turi būti konstatuota, atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindą, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (žr. LVAT 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1984/2012).

Šiuo aspektu Pareiškėja pastebi, kad pateikė jos teiginius dėl pajamų ir išlaidų skirtumą sudarančių lėšų (ginčo pajamų) šaltinio paaiškinimus bei pagrindžiančius įrodymus. Todėl, Pareiškėjos nuomone, mokesstinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pajamomis, turėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniams santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiame GPMĮ bei jį lydinčiuose teisės aktuose numatyta tvarka.

Pareiškėja taip pat atkreipia dėmesį dar į vieną aplinkybę – duomenys, kuriuos mokesčių administratoriaus vertina ir kurie gali būti pripažinti kaip neteisingi, turi būti pateikiami, turint tikslą slėpti mokesčius, tai turi įrodyti mokesčių administratorius. Tuo tarpu Pareiškėja akcentuoja, kad Inspekcija šiuo aspektu apskritai nepasisakė.

Skunde nurodoma, kad byloje nesurinkta duomenų, kad buvo bandoma nustatyti realias Pareiškėjos ir sutuoktinio išlaidas, o ginčo atveju pajamų ir išlaidų nustatymas negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus, ypač atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus nustatytus išlaidų ir pajamų skirtumų dydžius.

Pareiškėjos teigimu, nagrinėjamu atveju nėra surinkta pakankamai duomenų Pareiškėjos ir sutuoktinio mokesstinės prievolės tinkamam dydžiui nustatyti ginčo laikotarpiu.

Dėl faktinių aplinkybių vertinimo

Šiuo aspektu skunde nurodoma, kad Pareiškėja ir sutuoktinis Z. J. patikrinimo metu pateikė Inspekcijai paaiškinimus, rašytinius atsakymus bei įrodymus, pagrindžiančius pajamų gavimo šaltinius. Teigiama, kad:

1. Pareiškėja su sutuoktiniu nuo 1981 metų augino gyvulius, kuriuos pardavė UAB „A1“, pieną parduodavo Linkuvos pieninei, užaugintus gyvulius parduodavo turguje ir supirkėjams, kurie atvykdavo į namus.

2. Sutuoktiniai nuo 1988 m. augino pašarinių burokų sėklą bendrame kolūkio 1,20 ha žemės plote, nuo 2003-11-19 – sutuoktinio paveldėtame 3,15 ha žemės sklype ir sėklą parduodavo. Pažymėtina, kad būtent šias faktines aplinkybes patvirtino ir sutuoktinių kaimynai. Už parduotą sėklą pajamos sudarė apie 60000 Lt, tačiau Inspekcija šių aplinkybių nevertino, nes nebuvo pateikti jokie įrodymai. Pažymima, kad teisės aktai neįpareigoja fizinių asmenų kaupiti dokumentus ar duomenis apie savo pajamas (Pareiškėja su sutuoktiniu faktiškai ūkininkavo).

3. Pareiškėja su sutuoktiniu nesutinka su Inspekcijos išvada, kad P. J. neturėjo finansinių galimybių dovanoti sūnui Z. J. 2008-02-03 – 40000 Lt ir 2010-05-03 – 20000 Lt, taip pat nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Ja. P. neturėjo finansinių galimybių dovanoti 57000 Lt piniginių lėšų. Teigiama, kad Inspekcijos išvados nėra paremtos jokiais įrodymais, faktiškai vadovautasi tik prielaidomis.

4. Taip pat Pareiškėja su sutuoktiniu nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytomis jos šeimos vartojimo išlaidomis pagal Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas atitinkamais laikotarpiais, nes tam nėra jokio teisinio pagrindo. Inspekcija savo poziciją dėl vartojimo išlaidų apskaičiavimo Statistikos departamento duomenų pagrindu grindžia LVAT praktika, kurioje sutinkama su mokesčių administratoriaus naudojamais duomenimis. Tačiau statistinių duomenų tikslas yra įvertinti namų ūkio išlaidų lygį ir struktūrą, būsto sąlygas įvairiose namų ūkio grupėse, t. y. įvertinti vidutines vartojimo išlaidas pagal gyvenamąją vietą, pagal apskritis, pagal socialinę – ekonominę grupę, išsilavinimą, pagal namų ūkio tipą, vidutines vartojimo išlaidas namų ūkiuose pagal vaikų skaičių, pagal namų ūkio galvos amžių ir išsilavinimą. Tuo tarpu sutuoktiniams apskaičiuojant išlaidas taikytas mistinis statistinis dydis, t. y. vidutinės vartojimo išlaidos. Pareiškėja teigia, kad statistiniai išlaidų skaičiavimai neatspindi tikrosios padėties, ypač jei atsižvelgiama į šalies gyventojų pasiskirstymą. Taip pat akcentuojama, kad Inspekcija nepateikė išsamių išlaidų apskaičiavimų.

Pareiškėja akcentuoja, jog mokesčių administratorius nevisapusiškai ištyrė bylos aplinkybes, byloje nenustatyta objektyvi tiesa, nėra nustatytos reikšmingos faktinės aplinkybės MAĮ 70 straipsnio taikymui.

Pareiškėja, vadovaudamasi LVAT 2010-11-08 nutartimi administracinėje byloje Nr. A556-1527/2010, taip pat teikia argumentus dėl mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 d.).

Skunde, cituodamas 1999-06-17 Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 (toliau – VAĮ) 3 ir 8 straipsnio normas, Pareiškėja pabrėžia, kad mokesčio administratoriaus priimami sprendimai mokesčių mokėjimo klausimais turi būti objektyvūs, t. y. sprendimų išvados turi būti pagrįstos nešališkai surinktais objektyviais įrodymais. Šios išvados pagrindu darytina kita loginė išvada, kad mokesčio administratoriaus sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius savo sprendimo dėl mokestinės prievolės nepagrindė nustatyta tvarka surinktais įrodymais.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-09-09 sprendimą Nr. 68-253. Taip pat Komisijos posėdžio metu pateikė prašymą sumažinti delspinigius.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi Pareiškėjos skundo Komisijai ir Komisijos posėdžio metu išdėstytus motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 5724 Eur GPM bei su juo susijusių sumų pagrįstumo, mokesčių administratoriui minėtą mokestį apskaičiavus už 2008 m. ir 2012 m. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.), konstatavus, kad Pareiškėjos šeimos patirtos išlaidos viršijo disponuojamas pajamas.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 ir įvertinęs Pareiškėjos ir sutuoktinio gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatė, kad išlaidos viršijo disponuojamas pajamas 180772 Lt (2008 m. – 138031 Lt, 2012 m. – 42741 Lt). Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatomis, Pareiškėjos mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą bei vadovaudamasis GPMĮ ir MAĮ nuostatomis apskaičiavo ir nurodė sumokėti atitinkamo dydžio GPM bei su juo susijusias sumas.

Pareiškėja skunde (jos poziciją posėdžio Komisijoje metu palaikė ir jo atstovas) nurodo, kad mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą už 2008–2012 m. ir apskaičiuodamas Pareiškėjos šeimos pajamas ir išlaidas už 2004–2007 m. laikotarpį pažeidė MAĮ 68 straipsnio nuostatas. Skunde išdėstomi nesutikimo argumentai dėl mokesčių bazės nustatymo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstumo, dėl mokesčių administratoriaus faktinių aplinkybių bei pateiktų paaiškinimų vertinimo, dėl to, Pareiškėjos nuomone, iki tikrinamojo laikotarpio pradžios neteisingai nustatytos santaupos iš žemės ūkio veiklos, taip pat Pareiškėjos pajamų šaltiniais nepripažintos piniginės dovanos iš sutuoktinio mamos P. J. 60000 Lt bei Ja. P. 57000 Lt. Pareiškėja kvestionuoja ir vartojimo išlaidų apskaičiavimą pagal Statistikos departamento skelbiamus duomenis. Be to, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus priimti sprendimai neatitinka VAĮ nuostatų. Skunde Komisijai bei Komisijos posėdžio metu išdėstyti motyvai, Pareiškėjos nuomone, sudaro pagrindą panaikinti Inspekcijos sprendimą arba sumažinti apskaičiuotus mokėtinus delspinigius.

Inspekcijos sprendime, Šiaulių AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo bei patikrinimo akte yra išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos gautomis pajamomis, patirtomis išlaidomis tikrinamuoju laikotarpiu. Pareiškėja yra išdėčiusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, todėl Komisija mokestinį ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde ir jos atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdžio metu nurodytų nesutikimo motyvų su skundžiamu Inspekcijos sprendimu.

Dėl mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminų

Iš Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų matyti, kad laikomasi pozicijos, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjos šeimos pajamas ir išlaidas už 2004–2007 m. laikotarpį pažeidė MAĮ normas, reglamentuojančias mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino nuostatas.

Komisija, įvertinusi bylos duomenis, Pareiškėjos skundo argumentus atmėta kaip nepagrįstus. Kaip teisingai ginčijamame sprendime Inspekcija nurodė, pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Minėtą teisės normą aiškinant lingvistiniu teisės interpretavimo būdu, aptariamas senaties terminas riboja mokesčių administratoriaus teisę apskaičiuoti ir perskaičiuoti mokesčius už ilgesnį nei straipsnyje įtvirtintą laikotarpį. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjos atžvilgiu už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31 atliktas pirminis, kuris inicijuotas 2013-12-11, ir pakartotinis mokestinis patikrinimas. Mokestinė prievolė pakartotinio patikrinimo metu apskaičiuota už 2008 m. ir 2012 m. Komisija, įvertinusi bylos duomenis, nurodo, kad mokesčių apskaičiavimo senaties terminai nebuvo pažeisti. Taip pat pastebi, kad aptarta MAĮ 68 straipsnio 1 dalis neribuoja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, vietos mokesčių administratorius tikslu nustatyti Pareiškėjos šeimos tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtų piniginių lėšų likutį, atliko 2004–2007 m. pajamų ir išlaidų tyrimą, kurio metu nebuvo sprendžiamas klausimas dėl Pareiškėjos apmokestinimo už 2004–2007 m. LVAT formuojamoje praktikoje šiuo klausimu laikomasi pozicijos, kad 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, vadovaujama ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės. LVAT 2007-07-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A8-693/2007, 2009-02-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-206/2009, 2010-10-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1073/2010, 2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011). Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, teigtina, kad mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti Pareiškėjos šeimos piniginių lėšų likučius tikrinamojo laikotarpio pradžioje, pagrįstai analizavo, vertino ir kaip įrodymais rėmėsi ankstesnių mokestinių laikotarpių duomenimis.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo

Šioje skundo dalyje Pareiškėja savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimais grindžia tuo, kad mokesčių administratorius nepagrindė MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo. Pareiškėjos nuomone, mokestinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pajamomis, turėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniams santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiame GPMĮ bei jį lydinčiuose teisės aktuose numatyta tvarka.

Komisija šiuo aspektu nurodo, kad vienas iš apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų yra mokesčių visuotinio privalomumo principas, kuris traktuotinas kaip kiekvieno mokesčių mokėtojo prievolė mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (MAĮ 8 str. 1 d.). Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 1 d. ir 4 d.). Priklausanti mokėti mokesčių apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais

(MAĮ 66 str. 1 d.), tačiau šio pareigos nevykdant, mokesčių mokėtojui mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius (MAĮ 66 str. 2 d.).

Nagrinėjamos bylos atveju nustatyta, kad ginčijamas mokestis ir su juo susijusios sumos mokesčių administratoriaus apskaičiuotos remiantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, kurios suteikia teisę mokesčių administratoriui mokėtiną atitinkamo mokesčio sumą apskaičiuoti ne pagal atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytą tvarką, o pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą.

Pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalį tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo 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. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad 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: 4.1. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą 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 kitais atvejais); 4.2. bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); 4.3. tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); 4.4. saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

Kaip teisingai skunde pažymėjo Pareiškėja, kurio nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindą, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (2008-07-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A502-1305/2008, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1984/2012).

Iš aptarto teisinio reguliavimo matyti, kad mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą: 1. mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2. to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos – nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir / arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi. Tokios pozicijos nuosekliai laikomasi ir

LVAT (2010-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010; 2011-01-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A575-146/2011; 2012-12-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27/2013; 2015-12-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A384-442/2016 ir kt.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, vadovaudamasi išdėstytu teisiniu reglamentavimu ir jį aiškinančia LVAT praktika, daro išvadą, jog mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų dėl Pareiškėjos netinkamo elgesio buvimo konstatavimo, todėl įgijo teisę mokesčius už šį laikotarpį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Kaip matyti iš ginčo medžiagos, mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2008 m. ir 2012 m. disponavo pajamomis, kurių gavimo šaltinių nepagrindė neginčytiniais objektyviais duomenimis, šias lėšas panaudojo pragyvenimo išlaidoms dengti, įstatiniam kapitalui didinti bei ilgalaikiai paskolai suteikti UAB „D2“, kurios akcininkė yra Pareiškėja. Ginčo pajamų nedeklaravo GPMĮ nustatyta tvarka, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą pajamų mokesčio, tuo pažeisdama GPMĮ 25 straipsnio ir 27 straipsnio nuostatas. Teigtina, kad iš esmės Pareiškėja nevykdė įstatyminės prievolės teisės aktų nustatyta tvarka laiku ir teisingai deklaruoti gautas pajamas, nuo jų apskaičiuoti bei sumokėti mokesčius. Pareiškėjos veikimas tokiu būdu iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes. Atsižvelgiant į aptartas mokestinio patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, darytina išvada, kad dėl Pareiškėjos netinkamo elgesio buvimo konstatavimo mokestinės prievolės nebuvo įmanoma nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatyme nustatyta tvarka, o tai yra pagrindas apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, todėl mokesčių administratorius pagrįstai, remdamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, atliko įvertinimą taikydamas išlaidų metodą.

Dėl faktinių aplinkybių vertinimo

Iš skundo Komisijai matyti, kad laikomasi pozicijos, jog Pareiškėja ir sutuoktinis patikrinimo metu pateikė mokesčių administratoriui paaiškinimus, rašytinius atsakymus bei įrodymus, pagrindžiančius pajamų gavimo šaltinius, kuriuos mokesčių administratorius netinkamai įvertino, dėl to, Pareiškėjos nuomone, neteisingai nustatytos santaupos iš žemės ūkio produkcijos pardavimo veiklos, taip pat Pareiškėjos pajamų šaltiniais nepripažinta 60000 Lt pinigine dovana iš sutuoktinio mamos P. J. bei 57000 Lt gautos pajamos iš Ja. P.

Komisija, įvertinusi ginčo medžiagą, teigia, kad mokesčių administratoriaus išvados yra pagrįstos visapusiška procesiniuose dokumentuose užfiksuotų aplinkybių, byloje pateiktų objektyvių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize, kuri detalčiai aptarta tiek patikrinimo akte, tiek ir mokesčių administratoriaus sprendimuose.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėja ir sutuoktinis kontrolės veiksmų metu duomenų dėl gautų pajamų iš žemės ūkio veiklos, iš kurios, pasak Pareiškėjos, sukauptos didelės sumos iki tikrintino laikotarpio pradžios, mokesčių administratoriui nepateikė, apsiribojo paaiškinimuose nurodytais objektyviais įrodymais nepagrįstais teiginiais. Siekdamas nustatyti pateiktų teiginių pagrįstumą, mokesčių administratorius atliko išsamų Pareiškėjos ir sutuoktinio paaiškinimuose išdėstytų aplinkybių dėl gautų pajamų iš žemės ūkio produkcijos pardavimo veiklos tyrimą, kreipėsi į Pareiškėjos nurodytas bendroves, kurioms galimai pardavė produkciją (UAB Agrofirma „S1“, ŽŪB „D1“, Ž1 žemės ūkio bendrovė, UAB „A1“, UAB „R1“, AB „R2“, AB „Š1“, AB „P1“) ir nustatė, kad pajamos iš minėtos veiklos pagal bendrovių pateiktus duomenis sudarė: 2004 m. – 1595, 94 Lt, 2005 m. – 636,10 Lt; 2006 m. – 1430,97 Lt; 2007 m. – 667,63 Lt (patikrinimo akto 6 priedo 11-14 eil.). Patikrinimo metu, papildomai atsižvelgus į Pareiškėjos ir sutuoktinio paaiškinimuose išdėstytas aplinkybes, kad išauginta žemės ūkio produkcija buvo parduodama turguje, taip pat remiantis GPMĮ 17 straipsnio 1 dalies 25 punkto nuostatomis, kad ūkininko gautos pajamos už ūkininko ūkyje, įregistruotame teisės aktų nustatyta tvarka, vykdomą žemės ūkio veiklą yra neapmokestinamos, bet deklaruotinos, viršijus 24 pagrindinius neapmokestinamuosius pajamų dydžius, Pareiškėjos ir sutuoktinio naudai pripažinta, kad jų nedeklaruojamos pajamos iš žemės ūkio veiklos sudarė 24 pagrindinių neapmokestinamųjų

pajamų dydžius, t. y.: 2003–2006 m. po 6960 Lt, 2007 m. – 7680 Lt. Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus patikrinimo metu padarytomis išvadomis dėl pajamų iš žemės ūkio produkcijos pardavimo dydžio, turėtų pateikti pajamų gavimą pagrindžiančius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius. Paaiškinimuose ir skunde išdėstyti argumentai, nesant juos pagrindžiančių neginčytinų duomenų apie pajamų gavimo faktą, nelaikytini pakankamu pagrindu pripažinti Pareiškėjos nurodytas sumas kaip realiai gautas.

Analogiškos pozicijos Komisija laikosi ir dėl Pareiškėjos atstovo Komisijos posėdžio metu išsakytų argumentų dėl gautų pajamų iš Z. J. muzikinės veiklos. Įvertinus mokesčių administratoriaus surinktus ir byloje pateiktus duomenis, įrodymų apie Z. J. vykdytą tokio pobūdžio veiklą bei iš šios veiklos gautas pajamas, be Pareiškėjos atstovo paaiškinimų, ginčo medžiagoje nėra pateikta.

Nesutiktina ir su Pareiškėjos skundo teiginiais, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog P. J. ir Ja. P. neturėjo finansinių galimybių dovanoti 60000 Lt ir 57000 Lt, nėra pagrįstos įrodymais. Komisija, įvertinusi ginčo medžiagą, nurodo, kad pakartotinio patikrinimo metu atlikti piniginių lėšų davėjų operatyvūs patikrinimai, kurių metu vertinti Valstybinės mokesčių inspekcijos, Sodros, VĮ Registrų centro, atsiskaitomųjų sąskaitų duomenys, UAB „D2“ pirminiai apskaitos dokumentai bei registrai ir konstatuota, kad P. J. ir Ja. P. neturėjo finansinių galimybių dovanoti 60000 Lt ir 57000 Lt, o Pareiškėja ir sutuoktinis nepagrindė dovanojimo fakto realumo. Taigi, mokesčių administratoriaus išvados yra pagrįstos atlikta operatyvių patikrinimų faktinių aplinkybių sisteminė analize, todėl nėra pagrindo abejoti tokių išvadų teisingumu. Paminėtina, kad duomenys apie suteiktas paskolas pateikti tik pakartotinio patikrinimo metu, kai konstatuotas juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstų pajamų trūkumas. Tokie Pareiškėjos veiksmai, kai duomenys teikiami po atlikto mokesčių administratoriaus patikrinimo, užkerta galimybę tikėti Pareiškėjos sąžiningumu (LVAT 2011-01-03 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-1632-10). Be to, sutuoktinių byloje pateiktuose pirminiuose paaiškinimuose nenurodyta apie šių aplinkybių egzistavimą. Pirminiai paaiškinimai laikytini objektyvesniais, nes nėra paveikti laiko ir kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-301/2007).

Dovanotų lėšų realumą paneigia ir aplinkybės, kad Pareiškėja ir dovanotojai nepateikė pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių vienareikšmiškų ir neginčytinų įrodymų. Mokesčio mokėtojas, 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 pajamų deklaracijas, prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2016-06-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A777-428/2016, taip pat 2010-12-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1852/201; 2013-01-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-2923/2012; 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27-13; 2015-12-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A145-602/2016). Kaip minėta, vien atskirų formalių įrodymų (dovanojimo sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia (2011-04-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-1111/2011). Lėšų perdavimas Pareiškėjai ir sutuoktiniui turi būti patvirtintas objektyviais duomenimis (2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-3513/2011). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo, bet ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėja ir sutuoktinis pagal minėtas dovanojimo sutartis realiai piniginių lėšų negavo, o sudarytos dovanojimo sutartys, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu (MAĮ 10 str.), kuris įgalina tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, pripažintinos formalia asmenų veiklos išraiška, siekiant dirbtinai pagrįsti pajamų šaltinius.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus dėl vartojimo išlaidų nustatymo pagal Statistikos departamento skelbiamus duomenis, nurodo, kad Pareiškėjai, nepateikus duomenų apie realiai patirtas vartojimo išlaidas, pagrįstai mokesčių administratorius rėmėsi Statistikos departamento duomenimis ir apskaičiavo namų ūkio vartojimo išlaidas kaime dviem

asmenims. Pastebėtina, kad tiek patikrinimo akte, tiek ir ginčijamame Inspekcijos sprendime yra išsamiai aptartas minėtų išlaidų nustatymas, todėl Pareiškėjos argumentai nepagrįsti ir atmestini.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigtina, kad mokesčių administratorius pagrindė Pareiškėjai apskaičiuotą GPM ir su juo susijusias sumas, kas suponuoja išvadą, kad įgyvendintos MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatos. Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos apskaičiuota mokesčio suma, privalo pagrįsti, kodėl ji yra neteisinga, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje. Nagrinėjamu atveju, nustačius, kad Pareiškėjos atitinkamu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršijo jo turėtas lėšas ir (ar) gautas pajamas, ši skirtumą sudarančių pajamų (lėšų) šaltinį nurodyti ir pagrįsti visgi tenka Pareiškėjai, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie gautas lėšas bei jų šaltinius. Pareiškėja nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų ar kitų leistinių įrodymų, kurie pagrįstų 2008 m. ir 2012 m. disponuotų 90387 Lt pajamų gavimo šaltinius, kaip to reikalauja teisės aktai bei objektyviai paneigtų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytus rezultatus, todėl teigtina, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, pagrįstai Pareiškėjai apskaičiavo GPM bei su juo susijusias sumas.

Dėl Viešojo administravimo įstatymo nuostatų pažeidimo

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus sprendimai neatitinka VAI nuostatų, nes sprendimas nepagrįstas objektyviais įrodymais bei faktinėmis aplinkybėmis.

Komisija, šiuo skundo klausimu nurodo, kad mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, kuris savo veikloje privalo vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais (žr., pavyzdžiui: LVAT 2003-12-15 plenarinės sesijos nutartį administracinėje byloje Nr. A11-648/2003; 2010-03-04 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-252/2010; 2010-03-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A556-504/2010 ir kt.). Tai reiškia, jog mokesčių administratorius privalo laikytis ir VAI 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų (žr., pavyzdžiui: LVAT 2005-02-01 nutartį administracinėje byloje Nr. A14-131/2005; 2008-01-31 nutartį administracinėje byloje Nr. A556-158/2008; 2011-05-08 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-851/2011 ir kt.), *inter alia* įstatymo viršenybės bei objektyvumo principų. VAI 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas numato, kad administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, įtvirtintu VAI 3 straipsnio 2 punkte, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Atitinkamai VAI 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad individualiame administraciniame akte turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka. Šiuo klausimu LVAT 2011-06-27 sprendime administracinėje byloje Nr. A556-336/2011 yra išdėstęs, kad „Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus“ (pavyzdžiui: žr. 2010-08-24 sprendimą administracinėje byloje Nr. A756-450/2010, 2010-11-15 sprendimą administracinėje byloje Nr. A556-15/2010, Nr. 2016-05-17 nutartis administracinėje byloje A835-556/2016).

Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas nuostatas, taip pat įvertinusi ginčijamų mokesčių administratoriaus sprendimų, patikrinimo akto turinį, nurodo, kad aptarti procesiniai dokumentai yra pagrįsti ir motyvuoti faktiniu aplinkybių ir įrodymų visuma bei įstatyminiu pagrindu, todėl nėra pagrindo išvadai dėl padaryto VAI 8 straipsnio pažeidimo ir Pareiškėjos argumentai pripažintini nepagrįstais bei atmestini.

Dėl atleidimo nuo delspinigių

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu pateikė prašymą sumažinti delspinigius, tačiau nedetalizavo įstatyminių pagrindų, toliau pasisako šiuo aspektu.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Pareiškėjai apskaičiuotą mokestinę prievolę: 5724 Eur GPM, 4299,41 Eur šio mokesčio delspinigius ir minimalią 10 proc. 572 Eur GPM baudą.

Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Kaip pažymėjo LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011, „<...> mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. <...> Taigi delspinigių, kaip mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą (taip pat ir laiko atžvilgiu) vykdymą“.

Delspinigių ir baudų skyrimo bei atleidimo nuo jų klausimus reglamentuoja MAĮ. Šio įstatymo 100 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: <...> yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.“

Iš šios teisės normos konstrukcijos matyti, kad joje yra nustatyti du savarankiški atleidimo nuo delspinigių pagrindai, kurių pritaikymo sąlygos yra išdėstytos kitų teisės normų dispozicijose – MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte, kuri taikytina tik fiziniams asmenims, ir 141 straipsnio 1 dalyje.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktus mokesčio mokėtojas nuo delspinigių gali būti atleistas <...> „jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.“

Pažymėtina, kad MAĮ 100 ir 141 straipsniuose įtvirtintas baigtinis atleidimo nuo delspinigių pagrindų sąrašas, todėl prašymas atleisti nuo delspinigių gali būti tenkinamas, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta aukščiau nurodytose teisės normose.

Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu nenurodė aplinkybių, sudarančių prielaidas taikyti delspinigių atleidimo pagrindus, numatytus MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje ir 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose, todėl Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, byloje pateiktus duomenis, teigia, kad aplinkybių, kurios sudarytų pagrindą Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ar juos mažinti pagal minėtas MAĮ nuostatas, nenustatyta.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-09-09 sprendimą Nr. 68-253.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 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 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