



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2016 m. gruodžio 9 d. Nr. S-264 (7-223/2016)
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 R. J. (toliau – Pareiškėja) 2016-10-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-09-09 sprendimo Nr. 68-251, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-09-09 sprendimu Nr. 68-251 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)FR0682-2632 kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 43997 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 23796,54 Eur GPM delspinigius, 4399,70 Eur GPM baudą, 4374 Eur privalomo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokų) sumą, 2813,37 Eur PSD įmokų delspinigius ir 437,40 Eur PSD įmokų baudą.

Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjos GPM už 2008-01-01–2012-12-31 laikotarpį bei PSD įmokų už 2009-01-01–2009-12-31 mokesčio laikotarpio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių patikrinimą.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos ir sutuoktinio D. J. 2008–2012 m. išlaidos viršijo gautas pajamas 1946117 Lt: iš jų 2008 m. – 91152 Lt, 2009 m. – 484756 Lt, 2010 m. – 699945 Lt, 2011 m. – 599444 Lt, 2012 m. – 70820 Lt. 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 2008–2012 m. gavo 973058 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. Mokesčio 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.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja bankiniais pavedimais iš fizinių asmenų gavo 11822 Lt piniginių lėšų, iš jų: 2009 m. – 9322 Lt, 2012 m. – 2500 Lt. Patikrinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalimi, 5 straipsnio 1 dalimi, 6 straipsniu, 25 straipsniu, 27 straipsniu, iš fizinių asmenų per banką Pareiškėjos gautos nedeklaruotos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos (11822 Lt), apmokestintos 15 proc. pajamų mokesčio tarifu.

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. 68-154 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 pradama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

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 pradama 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. A438-201/2011), konstatuota, kad mokesčių administratorius nepažeidė MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatų, pajamų ir išlaidų vertinimą atlikdamas už ankstesnę nei 5 metų laikotarpį siekiant išsiaiškinti, ar Pareiškėja tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo (galėjo turėti) piniginių lėšų likutį, kuris buvo skirtas tikrinamuoju laikotarpiu patirtoms išlaidoms pagrįsti.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo

Kaip teigiama Inspekcijos sprendime, Pareiškėjai patikrinimo metu mokesčiai apskaičiuoti, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi bei taikant Taisyklių 6.3.3 punkte įtvirtintą išlaidų metodą, nustačius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu teisės aktų numatytu 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. Inspekcija laikosi pozicijos, kad Pareiškėjai mokesčio bazė apskaičiuota pagrįstai vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis.

GPM apmokestinamosios bazės apskaičiavimas

Patikrinimo metu pripažinta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2004-01-01 galimai turėjo 100000 Lt piniginių lėšų likutį. Nustatyta, kad sutuoktiniai už laikotarpį nuo 2004-01-01 iki 2007-12-31 gavo 170065 Lt pajamas. Įvertinus sutuoktinių 2004-01-01 galimai turėtą 100000 Lt piniginių lėšų likutį ne banke, 2004–2007 m. gautas 170066 Lt pajamas, patirtas 116925 Lt vartojimo išlaidas, 2007-12-31 turėtą pinigų likutį 10444,97 Lt banke, nustatyta, kad 2007 metais Pareiškėjos šeimos pajamos 142696 Lt viršijo išlaidas (100000 Lt + 170066 Lt – 116925 Lt – 10444,97 Lt), todėl konstatuota, kad 2007-12-31 šeima galimai turėjo 142696 Lt grynųjų pinigų likutį.

2008 m. patikrinimo metu nustatyta, kad sutuoktiniai 2008 m. gavo 170848 Lt pajamas ir patyrė 415090 Lt išlaidas (kurių didžiausią dalį sudarė paskola UAB „D1“). Įvertinus 2008 m. sutuoktinių gautas 170848 Lt pajamas, 415090 Lt išlaidas, 2008-01-01 turėtą 142696 Lt piniginių lėšų likutį ne banke ir 10444,97 Lt piniginių lėšų likutį banke bei 2008-12-31 turėtą 51,42 Lt piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad sutuoktinių išlaidos 91152 Lt (Pareiškėjos dalis 45576 Lt) viršijo pajamas.

2009 m. patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2009 m. pradžioje pinigų turėjo 51,42 Lt pinigų likutį banke, 2009 m. gavo 157470 Lt pajamas, taip pat patyrė 639563 Lt išlaidas

(kurių didžiausią dalį sudarė D. J. paskola UAB „D1“), o 2009-12-31 turėjo 2714,88 Lt pinigų likutį banke. Įvertinusi gautus duomenis, nustatyta, kad sutuoktinių 2009 m. išlaidos 484756 Lt (Pareiškėjos dalis 242378 Lt) viršijo pajamas.

2010 m. mokesčių administratorius nustatė, kad sutuoktiniai 2010-01-01 turėjo 2714,88 Lt piniginių lėšų likutį banke, 2010 m. gavo 98255,41 Lt pajamas bei patyrė 794021 Lt išlaidas (iš kurių UAB „D1“ suteikė 627989 Lt paskolą, SIA „D2“ sąskaitos papildymui 2010 metais pervadė 74280 Lt). Nustatyta, kad sutuoktiniai 2010-12-31 turėjo 6894,12 Lt pinigų likutį banke. Įvertinus gautus duomenis, nustatyta, kad Pareiškėjos šeimos išlaidos 699945 Lt (Pareiškėjos dalis 349973 Lt) viršijo pajamas.

2011 m. patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2011-01-01 turėjo 6894,12 Lt pinigų likutį banke, 2011 m. gavo 73894 Lt pajamas bei patyrė 656874 Lt išlaidas. Nustatyta, kad 2011-12-31 Pareiškėjos šeima turėjo 23358 Lt pinigų likutį. Įvertinus patikrinimo metu gautus duomenis nustatyta, kad Pareiškėjos šeimos išlaidos 599444 Lt (Pareiškėjos dalis 299722 Lt) viršijo pajamas.

2012 m. patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2012-01-01 turėjo 23358 Lt pinigų likutį. Taip pat pagal patikrinimo metu surinktą informaciją mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos šeima 2012 m. gavo 889341 Lt pajamas (iš kurių didžiausią dalį, t. y. 791405 Lt sudarė UAB „D1“ gražintas įnašas D. J.), taip pat patyrė 977757 Lt išlaidas (iš kurių 905805 Lt sudarė piniginių lėšų pervadimas Latvijoje registruotai įmonei SIA „D2“). Šiaulių AVMI patikrinimo metu nustatė, kad sutuoktiniai 2012-12-31 turėjo 5762,69 Lt pinigų likutį banke. Įvertinus gautus duomenis, patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos šeimos 2012 m. išlaidos 70820 Lt (Pareiškėjos dalis 35410 Lt) viršijo gautas pajamas.

Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo 973059 Lt kitų B klasės su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurių teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo, neapskaičiavo bei nesumokėjo GPM.

Sutuoktiniai pajamų šaltinius grindė 24 skolos rašteliais, sudarytais su fiziniais asmenimis: N. U., V. J., A. L., A. P., Č. G., S. Z., Ž. K., N. T. P., M. G., D. S., A. S. Inspekcija ginčijamame sprendime aptarė patikrinimo metu nustatytas aplinkybes dėl skolintų lėšų ir padarė išvadą, kad sutuoktinių su rašytinėmis pastabomis pateikti paskolų rašteliai, nesant kitų objektyvių piniginių lėšų perdavimo faktų patvirtinančių duomenų, vertinti kaip mokesčių mokėtojų gynybinė pozicija. Nurodoma, kad visos sutartys sudarytos be jokių garantijų, nors skolintojai žinojo apie sunkią sutuoktinių padėtį, kai kurie iš skolintojų patys turėjo paėmę iš kredito įstaigų paskolas, už kurias mokėjo palūkanas, kiti skolininkai neturėjo galimybių skolinti nurodytų sumų, dalyje pateiktų sutarčių skolintojas pasirašo didžiosiomis spausdintinėmis raidėmis, beveik visos sutartys yra identiškos, sudarytos tokioms sumoms, kurioms nebuvo reikalaujama notaro patvirtinimo, dauguma sutarčių sudarytos iki skolininko pareikalavimo gražinti. Nurodoma, kad mokestinius ginčus sprendžiančios institucijos įprastai dėl pateiktų sandorių tikrumo sprendimą priima visapusiškai, išsamiai ir objektyviai išnagrinėjusios bylos aplinkybių visumą, taip pat vadovaudamosi ne tik įstatymu, bet ir teisingumo, protingumo kriterijais, todėl teigiama, kad tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima konstatuoti tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Todėl įvertinus kiekvieną byloje pateiktą sutartį atskirai bei kompleksiskai įvertinus visas pateiktas sutartis kaip visumą, minėtos aplinkybės leidžia suabejoti Pareiškėjos sąžiningumu ir pagrįstai manyti, kad sutartys neįrodo skolintų pinigų perdavimo realumo. Atkreiptas dėmesys, kad sutuoktiniai dalį dovanojimo raštelių pateikė atlikus operatyvų patikrinimą, kai buvo žinomas rezultatas.

Inspekcija, ginčijame sprendime aptarusi LVAT praktiką dėl pajamų gavimo įrodinėjimo (LVAT 2013-04-05 sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27/2013, LVAT 2010-11-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1527/2010; 2010-10-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1147/2010; 2011-01-03 sprendimas administracinėje byloje Nr. A556-1632/2010; 2011-12-22 nutartis administracinėje byloje Nr. A575-912/2011), padarė išvadą, kad Pareiškėjos pateiktose sutartyse nurodytos lėšos nebuvo perduotos, sutartys buvo pateiktos ne patvirtinti iš tikrųjų įvykusius

faktus, o siekiant padėti Pareiškėjai ir sutuoktiniui pagrįsti pajamų šaltinius ir išvengti mokesstinės prievolės.

Pareiškėja skundu ginčija Inspekcijos 2016-09-09 sprendimą Nr. 68-250 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 pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

Pareiškėja nurodo, kad teisiniu reguliavimu yra siekiama įtvirtinti reguliuojamų teisinių 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). Termino 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 lydimuosiuose 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 metų 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 sutuoktiniui mokėtiną GPM apskaičiuoti aptariamą būdu iš esmės priėmė nustatęs, kad sutuoktinių 2008–2012 m. patirtos išlaidos faktiškai viršijo jų deklaruotas pajamas, taip pat jų turėtas pinigines lėšas.

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 pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės 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 jo teiginius dėl pajamų ir išlaidų skirtumą sudarančių lėšų (ginčo pajamų) šaltinio paaiškinimus bei pagrindžiančius įrodymus. Todėl 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.

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

Dėl vartojimo išlaidų

Skunde nurodoma, kad Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytais vartojimo išlaidomis. Akcentuojama, kad nustatyti vartojimo išlaidas pagal Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas atitinkamais laikotarpiais, nėra jokio teisinio pagrindo. Teigiama, kad byloje nesurinkta duomenų, kad buvo bandoma nustatyti realias Pareiškėjos ir sutuoktinio išlaidas. Toks pajamų ir išlaidų nustatymas ginčo laikotarpiu negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus, ypač atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus nustatytus išlaidų ir pajamų skirtumų dydžius.

Dėl pajamų pripažinimo sutuoktiniams

Pareiškėja pabrėžia, kad mokesčių administratorius pripažino Pareiškėją ir sutuoktinį faktiškai gavusiais ginčo pajamas lygiomis dalimis (taikant MAĮ 70 str.) dėl to, jog, nesant įstatymuose ir juos lydinčiuose teisės aktuose numatytų išimčių, šios pajamos yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal Civilinio kodekso 3.88 straipsnio 1 dalį, o tokio sutuoktinių bendro turto dalių lygybės prezumpcija yra įtvirtinta Civilinio kodekso 3.117 straipsnio 1 dalyje.

Pareiškėja šiuo aspektu atkreipia dėmesį į tai, kad, kaip konstatavo LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-01-07 priimta nutartimi administracinėje byloje Nr. A602-2280/2012, aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal Civilinio kodekso nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPMĮ 3 straipsnio (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX 1007 redakcija), skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPMĮ nuostatų kontekste. Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti Pareiškėjos ir sutuoktinio lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais.

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

Dėl faktinių aplinkybių, susijusių su paskolų sandoriais vertinimu

Šiuo aspektu skunde nurodoma, kad sutuoktiniai patikrinimo metu pateikė Inspekcijai paaiškinimus, rašytinius atsakymus bei įrodymus, pagrindžiančius pajamų gavimo šaltinius.

1. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos vekselių realumo ir formos vertinimu. Akcentuoja, kad vekselis – tai vertybinis popierius, kurį išrašęs asmuo be sąlygų įsipareigoja tiesiogiai ar netiesiogiai sumokėti vekselyje nurodytą pinigų sumą vekselyje nurodytam asmeniui pats arba įsako tai padaryti kitam asmeniui. Remdamasis 1999-03-16 Lietuvos Respublikos įsakomųjų ir paprastųjų vekselių įstatymu Nr. VIII-1087, skunde išdėsto vekselio turinio reikalavimus dėl atsirandančių įsipareigojimų

2. Pareiškėja nurodo, kad priešingai, nei teigia mokesčių administratorius, paskolų sutartyse numatyti grąžinimo terminai.

3. Pažymi, kad Inspekcija nesurinko pakankami tiesioginių įrodymų dėl paskolų suteikimo fakto nepagrįstumo.

4. Dėl N. U. suteiktų paskolų Pareiškėja pažymi, kad pagrindiniai pateikti Inspekcijos motyvai yra susiję su reikalavimais vekselių formai, kurie nėra pagrįsti. Akcentuoja, jog skolintojas turi pajamų šaltinius, o mokesčių administratorius, 2014 m. liepos 8 d. atlikus patikrinimą Nr. FR1041-1962, nenustatė, kad N. U. negalėjo paskolinti pinigų (pažyma pateikta).

5. Dėl 400000 Lt paskolos, gautos iš dėdės V. J. 2007–2008 m., Pareiškėja akcentuoja, jog aplinkybė, kad V. J. neatsimena, kada buvo grąžintos paskolos, nėra pagrindas nepripažinti paskolos suteikimo fakto. Pažymi, kad V. J. yra stambus ūkininkas ir visada turėjo piniginių lėšų.

6. Dėl 50000 Lt gautos paskolos iš A. L. skunde nurodoma, kad joks įstatymas nenumato reikalavimo visus pinigus laikyti banke. Teigiama, kad mokesčių administratorius nesurinko jokių įrodymų, kad skolintoja galimai neturėjo pajamų šaltinių.

7. Dėl A. P. (pusbrolio) paskolų 2008–2010 m., nurodoma, kad taip šis asmuo buvo išvykęs į Jungtinę Karalystę, kur dirbo ir gavo pakankamai pajamų, tad galėjo ir turėjo pajamų šaltinių paskolai suteikti.

8. Dėl Ž. K. paskolos nurodoma, kad mokesčių administratorius nepaneigė, kad paskolos davėjas neturėjo galimybių suteikti paskolos.

9. Dėl N. T. P. (teta) suteiktos paskolos 2005–2008 m. 50000 Lt, teigiama, kad mokesčių administratoriaus motyvai, kad ji neturėjo tiek pinigų, kad neprisimena apie paskolos grąžinimą yra nepagrįsti jokiais įrodymais. Akcentuojama, kad turint rašytinės formos parašytą sutartį, bet kokiu atveju yra galimybė kreiptis į teismą dėl pinigų grąžinimo.

10. Dėl M. G. suteiktos 30000 Lt paskolos, Pareiškėja pabrėžia, kad turi šio asmens paaiškinimą, kuriame jis nurodo, kad niekada nėra paneigęs šios paskolos ir dar kartą patvirtina, kad yra suteikęs paskolą, todėl nėra aišku, kokiu pagrindu mokesčių administratorius patikrinimo akte nurodo tokius motyvus.

11. Dėl D. S. suteiktos 154109 Lt paskolos, skunde nurodoma, kad mokesčių administratorius neturi įrodymų paskolos suteikimo faktui paneigti. Teigiama, kad D. S. realiai turėjo pajamų šaltinių paskolai suteikti, nes legaliai dirba Jungtinėje Karalystėje. Tai, kad Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nepateikė jokios informacijos, nėra pagrindas paneigti paskolos suteikimo fakto. D. S. patvirtino, kad Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius nesikreipė ir nekviatė jos dėl paskolos fakto suteikimo patvirtinimo, todėl Inspekcijos išvada nėra pagrįsta jokiais įrodymais ir atmetina.

12. Dėl A. S. suteiktos paskolos nurodoma, kad pastarasis asmuo turėjo finansines galimybes suteikti paskolą, tačiau Inspekcija netyrė pajamų šaltinių ir nepagrindė savo išvados jokiais įrodymais.

13. Dėl Č. G. ir S. Z. suteiktos paskolos, pabrėžiama, kad tyrimas šitų asmenų atžvilgiu Jungtinėje Karalystėje mokesčių administratoriaus nebuvo atliktas. Teigiama, kad Č. G. atlyginimas yra pakankamai didelis, nes jisai Jungtinėje Karalystėje užima aukštą pareigą (direktoriaus). Šiuo klausimu Pareiškėja pateiks, reikalui esant, papildomus dokumentus, nes vyks į Jungtinę Karalystę ir kartu su skolintojais kreipsis į Jungtinės Karalystės mokesčių administratorių.

14. Pareiškėja taip pat pažymi, kad Inspekcijos atliktame sutuoktinių pajamų ir išlaidų balanse už 2004–2007 metus įsivėlusį klaidą, t. y. vietoj sumos 142696 Lt, turi būti nurodyta 163586 Lt suma.

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 mokėtojų 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 – VAI) 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. 68-250. 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 atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų bei su šiais mokesčiais susijusių sumų pagrįstumo, mokesčių administratoriui minėtą mokestį apskaičiavus už 2008–2012 m. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.), konstatavus, kad Pareiškėjos šeimos patirtos išlaidos viršijo disponuojamas pajamas. Pareiškėja nekvestionuoja mokesčių administratoriaus apmokestintų bankiniais pavedimais į sąskaitą iš fizinių asmenų gautų pajamų.

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 1946118 Lt (2008 m. – 91152 Lt, 2009 m. – 484756 Lt, 2010 m. – 699945 Lt, 2011 m. – 599444 Lt, 2012 m. – 70820 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 mokesčius bei su jais susijusias sumas.

Pareiškėja skunde bei Komisijos posėdžio metu nurodė, 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 įrodymų vertinimo, kurių pagrindu Pareiškėjos pajamų šaltiniais nepripažintos paskolos su fiziniais asmenimis: N. U., V. J., A. L., A. P., Č. G., S. Z., Ž. K., N. T. P., M. G., D. S., A. S. Pareiškėja kvestionuoja ir mokestinio patikrinimo metu nustatytų disponuojamų pajamų priskyrimą sutuoktiniui. 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 bei 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 atmeta kaip nepagrįstus. Kaip teisingai ginčijamame sprendime Inspekcija nurodė, pagal MAĮ 68 straipsnio 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 pradama mokestį 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 leistinumas, 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 teisiniais santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiame GPMĮ bei jį lydiniuose 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 mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 1 d. ir 4 d.). Priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis mokesčių teisės aktais (MAĮ 66 str. 1 d.), tačiau šio pareigos nevykdant, mokesčių mokėtojui mokestį 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 priklausanti mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius

protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detaliai šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 4.1. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, 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 mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės 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 pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės 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, mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2008–2012 m. disponavo pajamomis, kurių gavimo šaltinių nepagrindė neginčytiniais objektyviais duomenimis, didžiąją dalį lėšų panaudojo paskolai suteikti UAB „D1“ (kurioje dirbo Pareiškėja dirbo vadybininke, D. J. – vadovu, akcininkai – artimieji giminaičiai – D. J. pusbrolis bei Pareiškėjos ir sutuoktinio mamos), pragyvenimo, studijų išlaidoms dengti, banko suteiktoms paskoloms grąžinti. Ginčo pajamų nedeklaravo GPMĮ nustatyta tvarka, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą pajamų mokesčio, tuo pažeisdamas 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 mokesčio patikrinimo metu nustatytas faktines aplinkybes, darytina išvada, kad dėl Pareiškėjos netinkamo elgesio buvimo konstatavimo mokesstinės 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 paskolų sutarčių su fizinais asmenimis vertinimo

Aptariamoje skundo dalyje Pareiškėja kvestionuoja mokesčių administratoriaus išvadas dėl pajamų gavimo šaltinių eliminavimo. Pareiškėja laikosi pozicijos, jog mokesčių administratoriui patikrinimo metu pateikti paaiškinimai, rašytiniai atsakymai bei įrodymai (paskolų sutartys, paprastieji vekseliai) laikytini objektyviai pagrindžiančiais tikrinamuoju laikotarpiu disponuotas pajamas. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius, netinkamai įvertinęs faktines aplinkybes dėl paskolų davėjų finansinių galimybių, paskolų suteikimo bei grąžinimo, nepagrįstai nepripažino civilinių sandorių pagrindu gautų piniginių lėšų sutuoktinių pajamomis.

Komisija, pabrėžia, jog paskolų suteikimas ar nesuteikimas konstatuotinas tik remiantis byloje nustatytą teisiškai reikšmingų aplinkybių bei surinktų įrodymų visuma. Tuo tikslu turi būti įvertintas ginčo byloje surinktų įrodymų pakankumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas (LVAT 2014-06-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1379/2014, 2015-02-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A544-822/2015, 2016-11-11 nutartis administracinėje byloje Nr. A2651-502/2016 ir kt.).

Remiantis LVAT formuojama praktika dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas), yra išaiškinta, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.) (2007-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas administracinėje byloje Nr. A442-1111/2011). Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinios, sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. LVAT 2011-04-14 sprendime administracinėje byloje Nr. A442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, konstatavo, kad vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia.

Kaip matyti iš ginčo medžiagos, patikrinimo metu Pareiškėja ir sutuoktinis tikrinamojo laikotarpio nustatytą 1946117 Lt pajamų trūkumą grindė 11 fizinių asmenų suteiktomis 24 paskolų sutartimis ir paprastaisiais vekseliais, sandorių bendra vertė 1246109,70 Lt. Mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti civilinių sandorių pagrindu vykdytų ūkinių operacijų realumą, Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu atliko kreditorių (N. U., V. J., A. L., A. P., Ž. K., N. T. P., Č. G., S. Z., M. G., D. S., A. S.) atžvilgiu kontrolės veiksmus, t. y. operatyvius patikrinimus, dėl priešpriešinės informacijos gavimo kreipėsi į kitą teritorinį mokesčių administratorių ir į Jungtinės Karalystės mokesčių administratorių. Operatyvių patikrinimų metu, atlikus paskolas teikusią asmenų finansinės būklės vertinimus ir tyrimus, nustatyta, kad N. U., V. J., A. L., A. S., N. T. P., Č. G., S. Z., A. P. neturėjo finansinių galimybių suteikti paskolų sutartyse nurodytų sumų; Ž. K. realiai galėjo turėti

paskolos sutartyje nurodytą Pareiškėjai paskolintą piniginių lėšų sumą. Pagal gautus Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus duomenis nustatyta, jog M. G. paneigė paskolos davimo faktą, D. S. duomenų apie suteiktą paskolą Pareiškėjai nepateikė.

Mokesčių administratorius surinko pakankamai faktinių duomenų, iš kurių darytina išvada, kad nurodytos paskolų sutartys nebuvo sudarytos įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų grąžinimą. Paskolų sutartys dėl grynųjų piniginių lėšų skolinimo yra ilgalaikės arba grąžinimo terminas numatytas iki pareikalavimo, nenumatytas palūkanų mokėjimas, sutartys nepatvirtintos notariškai, paskolų grąžinimas neužtikrintas jokiais garantijomis (įkeitimu, laidavimu ar kitomis paskolų grąžinimo prievolių įvykdymą užtikrinančiomis priemonėmis), nenumatytas paskolų suteikimo tikslas. Paskolų davėjai mokesčių administratoriui nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl skolindami nemažas pinigines lėšas, nesiėmė jokių paskolų užtikrinimo priemonių ar nenumatė palūkanų, nors kai kurie skolintojai (N. U., Ž. K.) buvo paėmę paskolas iš banko būstui įsigyti, vartojimo kreditus (V. J.), mokėjo palūkanas, skolino gyvenimo santaupas, taip pat, kaip teigiama paaiškinimuose, žinojo Pareiškėjos ir sutuoktinio įmonės prastą finansinę būklę. Paminėtina, kad sutuoktinių oficialiai gautos 2006–2012 m. pajamos sudarė 32 proc. visų gautų paskolų sumos. Taigi įprastinėmis paskolų suteikimo sąlygomis rūpestingi ir atsakingi kreditoriai, žinodami Pareiškėjos ir sutuoktinio bendrovės bei jų pačių finansinę būklę, siekdami sumažinti galimai būsimum netekimus dėl paskolų negrąžinimo, paskolintų lėšų grąžinimą užsitikrintų garantijomis, numatytų palūkanas, netesybas, protingus bei laiko apibrėžtus prievolės įvykdymo terminus. Aptartų paskolų negrąžinimo riziką mažinančių priemonių nenumatymas suponuoja išvadas dėl paskolos sutarčių nepagrįstumo ir formalumo.

Pareiškėjos ir sutuoktinio gautų paskolų realumas grindžiamas pateiktomis paskolų sutartimis, vekseliais, savo bei paskolų davėjų paaiškinimais, tačiau civilinių santykių dalyviai nepateikė piniginių lėšų perdavimo / grąžinimo faktą pagrindžiančių vienareikšmiškų ir neginčytinų įrodymų. Paminėtina, jog 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 mokesčio 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 (paskolos sutarčių, vekselių, paaiškinimų) 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 bei neginčytiniais duomenimis (2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-3513/2011). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo, taip pat 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, įvertinusi Pareiškėjos skundo argumentus, byloje pateiktus duomenis, teigiama, kad mokesčių administratoriaus išvados yra pagrįstos atlikta operatyvių patikrinimų faktinių aplinkybių sisteminė analize, todėl nėra pagrindo abejoti tokių išvadų teisingumu. Paminėtina, kad Pareiškėjos operatyvaus patikrinimo metu buvo pateiktos 9 paskolų sutartys 660000 Lt sumai, nustačius mokesčius pažeidimus dėl disponavimo juridinę galią turinčiais dokumentais nepagrįstomis pajamomis ir inicijavus mokesčių patikrinimą, sutuoktiniai papildomai pateikė 15 paskolos sutarčių 586109,70 Lt sumai. Aptarti Pareiškėjos veiksmai, kai papildomi duomenys teikiami po atliktų mokesčių administratoriaus kontrolės procedūrų, paaiškėjus oficialių pajamų trūkumui, verčia abejoti

mokesčių mokėtojo sąžiningumu bei siekiu padėti mokesčių administratoriui visapusiškai išsiaiškinti bylos aplinkybes, turinčias įtakos objektyvaus ir teisingo sprendimo priėmimui.

Pareiškėja skunde pažymi, kad mokesčių administratoriaus sudarytame sutuoktinių pajamų ir išlaidų balanse už 2004–2007 m. yra įsivėlusį klaidą, t. y. vietoj sumos 142696 Lt, turi būti nurodyta 163586 Lt suma, tačiau konkretizuojančių duomenų neaptarė. Komisija, patikrinusi mokesčių administratoriaus atliktų pajamų ir išlaidų tyrimų duomenis už 2004–2007 m., teigia, kad Pareiškėjos argumentai yra nepagrįsti, o mokesčių administratoriaus pateikti skaičiavimai yra teisingi. Iš ginčo medžiagos (patikrinimo aktas, 20–21 psl., akto 8 priedas) matyti, jog mokesčių administratorius 2004-01-01 sutuoktinių galimai turėtą piniginių lėšų likutį ne banke pripažino 100000 Lt, 2004–2007 m. gautomis pajamomis pripažino 170066 Lt, išlaidomis – 116925 Lt, 2007-12-31 nustatė turėtą pinigų likutį banke 10444,97 Lt. Įvertinus aptartus rodiklius, nustatyta, kad 2007 m. Pareiškėjos šeimos pajamos 142696 Lt viršijo išlaidas (100000 Lt + 170066 Lt – 116925 Lt – 10444,97 Lt), todėl mokesčių administratoriaus išvados dėl tikrintino laikotarpio pradžios likučio nekeistinos.

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

Pasisakydama dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su pajamų apmokestinimu santuokoje, Komisija nurodo, kad LVAT praktikoje aiškinant teisės aktų nuostatas, kiek tai susiję su pajamų, kurias gauna asmuo būdamas santuokoje apmokestinimu, yra konstatuota, kad tokiais atvejais turi būti laikomasi prezumpcijos, jog pajamas gavo abu sutuoktiniai (LVAT išplėstinė teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A602-2280-12; LVAT plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendimas administracinėje byloje Nr. A7-158/2002). Byloje duomenų, kurie paneigtų šią prezumpciją, išskyrus Pareiškėjos niekuo nepagrįstus teiginius, nėra, todėl Pareiškėja ir sutuoktinis pripažintini lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM ir PSD įmokų tikslais.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, teigtina, kad mokesčių administratorius pagrindė Pareiškėjai apskaičiuotą GPM ir PSD įmokas ir su aptartais mokesčiais susijusias sumas, kas suponuoja išvadą, kad įgyvendintos MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatos. Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus apskaičiuota mokesčio suma, privalo pagrįsti, kodėl ji yra neteisinga, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje. Nagrinėjamu atveju, nustačius, kad Pareiškėjos atitinkamu mokesčiniu 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 2008–2012 m. disponuotų 973059 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 ir PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas.

Dėl Viešojo administravimo įstatymo nuostatų pažeidimo

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus sprendimai neatitinka VAĮ 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 VAĮ 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. VAĮ 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“ (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 nutartį 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 faktinių 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 Komisijos posėdžio metu Pareiškėja pateikė prašymą sumažinti delspinigius, tačiau nedetalizavo įstatyminių pagrindų, toliau pasisako šiuo aspektu.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Pareiškėjai apskaičiuotą mokesstinę prievolę: 43997 Eur GPM, 23796,54 Eur GPM delspinigius, 4399,70 Eur GPM baudą, 4374 Eur PSD įmokų, 2813,37 Eur PSD įmokų delspinigius ir 437,40 Eur PSD įmokų baudą.

Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokesstinės 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 mokesstinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. <...> Taigi delspinigių, kaip mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokesstinės prievolės savanorišką ir tinkamą (taip pat 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 savarankiškai 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.

Pareiškėja nenurodė ir nedetalizavo 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 ar mažinti nuo apskaičiuotų delspinigių 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. 68-251.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 MAĮ 159 straipsnio 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