



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N.A. 2016-10-17 SKUNDO**

2017 m. sausio 2 d. Nr. S- 1 (7-234/2016)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojai
mokesčių mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Jūratei Dalmantaitei
N.A.
G.K.
R.M.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2016-12-06 posėdyje išnagrinėjusi N.A. (toliau – Pareiškėja) 2016-10-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-09-22 sprendimo Nr. 68-274, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-09-22 sprendimu Nr. 68-274 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-06-22 sprendimą Nr. (4.65)FR0682-403, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 16904,25 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 10562,97 Eur GPM delspinigius, 1690 Eur GPM baudą, 5694,22 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 3800,04 Eur PSD įmokų delspinigius, 569 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog, atlikus Pareiškėjos 2008-01-01–2011-12-31 laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog Pareiškėja 2008–2009 m. dalį savo išlaidų dengė iš nenustatytų šaltinių gautomis pajamomis, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalimi, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis ir

pritaikiusi išlaidų metodą, konstatavo, kad 2008 m. Pareiškėjos išlaidos 45804 Lt ir 2009 m. – 327680 Lt viršijo Pareiškėjos gautas pajamas, iš viso 373484 Lt. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio 3 dalies, 6 straipsnio 3 dalies nuostatomis, apskaičiavo 16904,25 Eur GPM (2008 m. – 2825,24 Eur, 2009 m. – 14079,01 Eur), vadovaudamasi Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – PSDĮ) 17 straipsnio 8 dalies nuostatomis, apskaičiavo 5694,22 Eur PSD įmokų už 2009 m.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo pajamas ir Pareiškėja turėjo 373484 Lt GPMĮ nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, t. y. 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. To paties straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad detalią šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato Centrinis mokesčių administratorius. Taisyklių 4 punkte nustatyta, 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: 1) apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarungus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais). Taisyklių 6.1. punkte nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje (2007-06-05 nutartis adm. b. Nr. A11-603/2007), konstatavo, kad MAĮ 70 straipsnis skirtas ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų.

Inspekcija nurodo, kad Vilniaus AVMI, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjos GPM bazę, naudojami Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. informacija iš komercinių bankų apie Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas, VMI informacinės duomenų bazės duomenimis (gautas pajamas, turimą VĮ Registrų centro informaciją apie Pareiškėjos vardu registruotą nekilnojamąjį turtą, turimą VĮ „Regitra“ informaciją apie transporto priemones) ir t. t. Vilniaus AVMI, apskaičiuodama mokesčio bazę, vadovavosi išlaidų metodu, t. y. patikrinimo metu vertinimas buvo atliktas lyginant Pareiškėjos patirtas asmenines išlaidas su faktiškai turėtomis (gautomis) pajamomis. Taisyklių 14–17 punktuose nurodoma, kad išlaidų metodas taikomas, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir šeimos narių išlaidas, o vertinimas atliekamas lyginant mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis. Taip pat mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį.

Inspekcija pažymi, kad LVAT 2011-02-04 nutartyje adm. b. Nr. A-438-201/2011 nurodė, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis

(vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais mokesčiais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Taigi mokesčių administratorius savo kontrolės veiksmų atlikimo metu turi teisę naudotis ir vertinti atitinkamą įrodomąją medžiagą, susijusią su ankstesniais mokesčiais laikotarpiais, kiek tai susiję su tikrinamojo laikotarpio mokesčių prievolių teisingu apskaičiavimu.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja yra nesusituokusi, turi du vaikus: K.L. ir T.L. gimusius (duomenys neskelbiami). Pareiškėja yra nurodžiusi, kad tarp Pareiškėjos ir fizinio asmens R. S. 2004-2014 m. buvo susiklostę santykiai, atitikę santuokinius. Asmenys rūpinosi bendra buitimi. R.S. 2016-03-02 paaiškinime Nr. (4.65)-339-537 nurodė, kad su Pareiškėja kartu gyveno nuo 2004 m. iki 2013 m. birželio mėn., tačiau bendro ūkio nevedė. R.S. ir Pareiškėja, minėtu laikotarpiu, deklaravo skirtingus gyvenamosios vietos adresus. VĮ Registrų centro duomenimis, butas X g. 90-40, Vilniaus m., kuriame Pareiškėja deklaravo gyvenamąją vietą, priklauso jai nuosavybės teise.

Sprendime nurodyta, Pareiškėja nuo 1995-03-13 iki 1995-03-14 pagal darbo sutartį dirbo UAB „B.R.“, nuo 1997-09-01 iki 1998-09-01, pagal darbo sutartį dirbo Vilniaus raj. (duomenys neskelbiami), nuo 1998-07-01 iki 2001-01-15 pagal darbo sutartį dirbo Vilniaus raj. (duomenys neskelbiami), nuo 2005-10-25 iki 2005-12-29, nuo 2006-01-02 iki 2006-06-08, nuo 2011-05-05 iki 2011-12-31 turėjo įsigijusi verslo liudijimus prekybai turgavietėse, suteikiant teisę verstis išnešiojamąja ir išvežiojamąja prekyba, nuo 2006-04-21 iki 2008-10-28 pagal darbo sutartį dirbo UAB „B“.

Pareiškėja vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos nėra pateikusi.

Vilniaus AVMI, įvertinusi 3100 Lt Pareiškėjos grynųjų pinigų likutį 1994-01-01, 1994–2007 m. Pareiškėjos gautas 68232,75 Lt pajamas, patirtas 320234,68 Lt išlaidas bei 1252 Lt piniginių lėšų likutį banko sąskaitose 2007-12-31, bei tai, kad Pareiškėja paaiškinime apie 2008 m. pradžiai turėtą turtą ir pinigines lėšas bei jų pagrindimo šaltinius grynųjų piniginių lėšų likučio nenurodė, konstatavo, kad Pareiškėja grynųjų pinigų likučio 2008-01-01 neturėjo.

Nustatyta, kad Pareiškėja 2008 m. gavo 80152,82 Lt pajamas: 3812,52 Lt darbo užmokestis, 12000 Lt V.L. sumokėjo vaikams išlaikyti, 62000 Lt pinigines dovanas iš V.P.; 1248 Lt išmokos vaikams; 1092,30 Lt kitos pašalpos. Patyrė 122907,97 Lt išlaidas: 21012 Lt vartojimo išlaidas (1147,29 Lt (mokėjimai banko pavedimu ir banko kortele) + 19864,71 Lt (grynaisiais pinigais)), 53750 Lt išlaidas už įsigytą 5375/10750 dalį žemės sklypo Y k., Vilniuje; 48145,97 Lt įmokas už nekilnojamąjį turtą (duomenys neskelbiami). Įvertinusi Pareiškėjos 1252 Lt piniginių lėšų likutį banke 2008-01-01, 2008 m. 80152,82 Lt gautas pajamas ir 122907,97 Lt patirtas išlaidas bei 4301 Lt piniginių lėšų likutį banke 2008-12-31, Inspekcija nustatė, kad 2008 m. Pareiškėjos išlaidos viršijo gautas pajamas 45804 Lt.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja 2009 m. gavo 213207,51 Lt pajamas: 12000 Lt V.L. sumokėtas lėšas vaikų išlaikymui, 175188 Lt J.L. ir A. L pervestas pinigines lėšas, 20000 Lt pinigines dovanas iš V. P.; 1248 Lt išmokas vaikams, 4771,51 Lt bankų palūkanas. Patyrė 268008,20 Lt išlaidas: 25837,20 Lt vartojimo išlaidas (5537,06 Lt (mokėjimai banko pavedimu ir banko kortele) + 20300,14 Lt (grynaisiais pinigais)), 207640 Lt J.L. ir A.L. pervestas pinigines lėšas, 34528 Lt paskolintas lėšas A.M., 3 Lt – kitas išlaidas. Įvertinusi Pareiškėjos 4301 Lt piniginių lėšų likutį banke 2009-01-01, 2009 m. 213208 Lt gautas pajamas ir 268008 Lt patirtas išlaidas bei 277181 Lt piniginių lėšų likutį banke 2009-12-31, Inspekcija nustatė, kad 2009 m. Pareiškėjos išlaidos viršijo gautas pajamas 327680 Lt.

Inspekcija pažymėjo, jog 2010 ir 2011 m. Pareiškėjos išlaidos neviršijo gautų pajamų.

Dėl R.S. 86400 Lt paskolos. Sprendime nurodoma, kad pagal 2007-12-12 nekilnojamojo turto (buto) an.M12, esančio kurortinėje gyvenvietėje pirkimo–pardavimo ir statybos išankstinę sutartį Pareiškėja iš GK LLC, ketino įsigyti statomus apartamentus, esančius U1 m., U vietovėje, M bloke. Pagal preliminarią pirkimo sutartį įsigyjamų apartamentų kaina – 46370 Eur (160106,34 Lt). Sutartyje numatyta, kad 1000 Eur sumokėta į GK LLC sąskaitą, kaip rezervavimas-depozitas 2007-11-22; 22185 Eur bus sumokėta į pardavėjo sąskaitą sutarties pasirašymo metu; 13911 Eur bus sumokėta ne vėliau 2008-06-30; 9274 Eur bus sumokėta ne vėliau 2008-12-30. Pareiškėja už

apartamentus sumokėjo 160335,04 Lt. Dėl 2007-12-12 nekilnojamojo turto (buto) an.M12, esančio kurortinėje gyvenvietėje pirkimo–pardavimo ir statybos pagal išankstinę sutartį, už kurį Pareiškėja sumokėjo 160335,04 Lt, Pareiškėja 2016-02-04 paaiškino, kad apie 50 proc. sumos buvo jos santaupos (apie 24000 Lt) ir Pareiškėjos tėvo santaupos (apie 50000 Lt). Likusi suma buvo apmokėta R.S. lėšomis, kurias jam Pareiškėja gražino grynaisias pinigais 2010 m. – 86400 Lt. Tikslų datų nepamena, rašė viską ant lapuko, kurį pametė. Tai, kad pinigai jam gražinti, R.S. patvirtino teisme (žr. 2016-04-15 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-276 8 priedą). R.S. 2016-03-02 paaiškinime Nr. (4.65)-339-537 nurodė, kad Pareiškėjai nesuteikė paskolos buto pirkimui.

Inspekcija pažymėjo, kad baudžiamosios bylos, kurioje R.S. buvo pripažintas įtariamuoju, nagrinėjimo metu, jis nebuvo įspėtas už melagingų parodymų davimą pagal BK 235 straipsnyje, todėl jo baudžiamosioje byloje duoti parodymai nėra vertinami. Sprendime pažymėta, kad Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei sprendimo priėmimo metu neįrodė pinigų perdavimo R. S. fakto, todėl Inspekcija nepripažino Pareiškėjos 86400 Lt pajamų, neva gautų iš R.S.

Dėl 2003-12-31 turėto piniginių lėšų likučio. Pareiškėja nurodo, kad 2003-12-31 ji, ar jos tėvai, faktiškai galėjo turėti 49999 Lt, kurių neprivalėjo deklaruoti vienkartinėje 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje. Inspekcijos vertinimu, šis argumentas vertintinas kritiškai, nes Pareiškėja duomenų, pagrindžiančių šiuos teiginius, nepateikė.

Dėl vartojimo išlaidų. Pareiškėjos (jos šeimos) vartojimo išlaidos apskaičiuotos, atsižvelgiant į šeimoje buvusių suaugusių ir vaikų skaičių, laikantis pozicijos, jog suaugusiųjų šeimos narių ir vaikų patiriamos išlaidos skiriasi, nes skiriasi šių asmenų poreikiai. Tokiu būdu vaikams priskirtinos vartojimo išlaidos buvo apskaičiuotos sumažinant statistines išlaidas alkoholiniams gėrimams ir tabakui. Taisyklių 16 punkto nuostatos numato, jog mokesčių mokėtojo mokesčių bazę nustatinėjant išlaidų būdu, tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, taisyklių X dalyje nurodytų informacijos šaltinių. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja nesutiko su apskaičiuotomis vartojimo išlaidomis, tačiau jokių patikimų ir pakankamų įrodymų, kad jos apskaičiuotos neteisingai, nepateikė, todėl laikytina, kad Vilniaus AVMI nustatydamą Pareiškėjos šeimos išlaidas pagrįstai naudojami statistiniais duomenimis ir iš vaikams priskirtinų vartojimo išlaidų eliminavo išlaidas alkoholiniams gėrimams ir tabakui.

Dėl delpinigių dydžio. Pareiškėja skunde nurodo, kad dėl ilgos mokestinio patikrinimo trukmės, nepagrįstai jai buvo apskaičiuotas itin didelis delpinigių dydis. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2013-05-21, baigtas 2016-04-15. Mokestinis patikrinimas sustabdytas nuo 2013-06-21 iki 2014-12-11, nuo 2015-02-11 iki 2015-02-22, ir nuo 2015-03-02 iki 2016-01-20 dėl papildomos informacijos gavimo. Mokestinis patikrinimas pratęstas nuo 2014-12-12 iki 2015-02-10 dėl informacijos įvertinimo, nuo 2015-02-23 iki 2015-03-30 – dėl gautos informacijos įvertinimo, nuo 2016-01-21 dėl papildomos informacijos gavimo, nuo 2016-02-25 ir nuo 2016-04-01 dėl papildomai gautos informacijos įvertinimo ir patikrinimo akto rezultatų įforminimo.

Sprendime nurodyta, kad pagal MAĮ 8 straipsnio 3 dalį mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo minėtame straipsnyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje turi vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais (LVAT 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-1086/2007). Aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebėtina, jog mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštarumui), leidžiančių vertinti ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros.

Nagrinėjama atveju, Inspekcija išsiuntė paklausimus VĮ „Regitra“ dėl informacijos pateikimo apie Pareiškėjos vardu įregistruotas, išregistruotas transporto priemones; Vilniaus miesto apylinkės teismui dėl informacijos pateikimo apie priimtą sprendimą baudžiamojoje byloje; Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Vilniaus skyriui dėl informacijos pateikimo apie Pareiškėjos draudžiamąsias pajamas ir visas kitas išmokas už laikotarpį iki 2011-12-03. Pareiškėja pateikė 2005-02-04 paaiškinimą apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir pagrindimą, kuriame, be kitos informacijos, nurodė, kad Pareiškėja gavo paskolas iš A.L., gavo dovanų piniginių lėšų iš tėvų J.P. ir V.P., gavo piniginių lėšų vaikų išlaikymui iš V.L.. Inspekcija atliko V.P., J.P., V.L. mokestinis tyrimus. Kadangi Vilniaus AVMI turėjo įvertinti ne tik kiekvieno įrodymo reikšmę, bet ir įrodymų visetą, ir tik iš įrodymų visumos daryti išvadas apie tam tikrų įrodinėjimo dalyku esančių faktų buvimą ar nebuvimą, Pareiškėjai buvo pateikti 2016-01-21 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48)-FR0706-631 bei 2016-03-03 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48)-FR0706-3338, kuriais Pareiškėja buvo paprašyta pateikti raštiškus paaiškinimus bei papildomus dokumentus. Pareiškėjos atsakymai pateikti 2016-02-04 ir 2016-03-21, patikrinimo aktas surašytas 2016-04-15, todėl nėra pagrindo teigti, jog patikrinimas buvo vilkinamas.

Be to, Pareiškėja 2013-06-14 paaiškinime Nr. 339-KD-986 į pateiktus klausimus dėl R.S. skolintų, dovanotų lėšų nurodė, kad šias aplinkybes nustatinėja teismas, nes teisme dėl to paties klausimo yra nagrinėjama baudžiamoji byla, o Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-129-506/2014 priimtas 2014-06-04.

Atsižvelgiant į šias aplinkybes ir į tai, kad bylos duomenys nesudaro pagrindo konstatuoti buvus neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus (pavyzdžiui, sąmoningą vengimą vertinti gautą informaciją, mokestinio patikrinimo vilkinimą ar pan.), konstatuotina, kad taikyti MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių nėra pagrindo.

Pareiškėja su minėtu Inspekcijos 2016-09-22 sprendimu Nr. 68-274 nesutinka ir teigia mananti, kad Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas, nes jame neatsižvelgta į jos teikiamus argumentus.

Skunde nurodoma, kad Vilniaus AVMI atliko patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2011-12-31. Nepaisant to, faktinis Pareiškėjos patirtų pajamų ir gautų išlaidų apskaičiavimas buvo atliktas 18 m. laikotarpiu (nuo 1994 m. iki 2011 m.). Vilniaus AVMI, siekdama nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžiai, pajamų ir išlaidų vertinimą atliko už 1994–2007 m. Toks piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžiai apskaičiavimas, mokesčių administratoriui savarankiškai nusistatant tikrinamojo laikotarpio apimtį, turi būti pripažįstamas neteisėtu.

MAĮ 68 straipsnio 1 dalis, numato, 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, kuriais pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos“. Tikrinant Pareiškėją nuo 2008 metų, tačiau taikant išlaidų metodą išlaidos skaičiuojamos nuo 1994 m., kas prieštarauja MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatoms. Be to, minėto straipsnio 4 dalis numato, kad apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokesčių už ilgesnį negu 1 dalyje numatytas terminas galima tik tuo atveju, jei baudžiamojoje byloje būtina nustatyti padarytą žalą valstybei ir nėra pasibaigę BK numatyti apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senaties terminai. Vadinasi, bet kokiu atveju tyrimo trukmė yra ribojama. Vadovaujantis BK nuostatomis, reglamentuojančiomis apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senaties terminus, asmenims, padariusiems nusikaltimus ir/ar nusižengimus ekonomikai ir verslo tvarkai, finansų sistemai, apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo senaties terminas daugeliu atveju negali būti ilgesnis kaip 8 metai. Tai reiškia, kad Vilniaus AVMI skaičiuodama Pareiškėjos išlaidas nuo 1994 m. ne tik pažeidė protingumo ir teisingumo principus, bet ir viršijo savo kompetenciją, pažeisdama MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Taip pat buvo pažeistas teisinio tikrumo (apibrėžtumo) principas – Pareiškėja negalėjo nei numatyti, nei žinoti, kad atliktas pajamų ir išlaidų vertinimas bus atliktas už tokį ilgą laikotarpį. Patikrinimo metu vadovautasi Pareiškėjai nežinoma, galimai jokiais teisės aktais nepatvirtinta metodika, kuri nepaskelbta ar kitaip neregamentuota teisės aktuose. Pareiškėja šią aplinkybę ne kartą

akcentavo mokesčių administratoriui, tačiau šis dėl minėto argumento nepasisakė, pažeisdamas MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintas mokesčio aiškumo principą, numatantį, kad „mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose turi būti aiškiai apibrėžti“.

Pareiškėjos atžvilgiu atliekant mokestinį patikrinimą buvo vadovautasi 2004-04-13 MAĮ. Tačiau mokesčio patikrinimo metu gautos pajamos ir patirtos išlaidos vertinamos pradedant 1994 m., kai nebuvo jokio galiojančio teisės akto, reguliuojančio mokesčius klausimus. Pirmasis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas Nr. 1-974 buvo priimtas 1995-06-28, įsigaliojo 1995-07-26. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjai mokėtinos mokesčių sumos buvo apskaičiuotos remiantis 2004-04-13 MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi bei 2004-05-24 patvirtintomis Taisyklėmis, panaudojant jose įtvirtintą išlaidų metodą, leidžiantį mokesčių administratoriui naudotis statistiniais duomenimis. 1995-06-28 MAĮ numatė galimybę naudoti netiesioginį apmokestinimo metodą, tačiau taisyklės, reglamentuojančios netiesioginio nustatymo metodus Lietuvos Respublikos Vyriausybės buvo patvirtintos tik 1998-09-03 nutarimu Dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo Nr. 1073. Minėtu nutarimu buvo numatytas išlaidų metodas, tačiau detalizuojant informacijos šaltinius, kuriais mokesčių administratorius turėjo teisę naudotis netiesiogiai nustatydamas mokesčio bazę, statistikos duomenys, priešingai nei šiuo metu galiojančiose ir Pareiškėjos atžvilgiu taikytose Taisyklėse, nebuvo numatyti. Taigi, Vilniaus AVMI pažeidė konstitucinį *lex retro non agit* principą. Minėtos Taisyklės yra pripažįstamos poįstatyminiu teisės aktu, kurio galiojimas atgal yra negalimas, nes poįstatyminis aktas yra įstatymo normų taikymo aktas, juo realizuojamos įstatymo normos, poįstatyminis aktas negali pakeisti paties įstatymo. Nagrinėjamu atveju minėtų Taisyklių nuostatos, leidžiančios mokesčių administratoriui apskaičiuojant mokesčių mokėtojų mokėtinas sumas remtis statistikos duomenimis buvo taikomos pradedant 1994 m. iki faktinio Taisyklių patvirtinimo 2004 m. Pažymėtina, kad yra svarbu nustatyti atskaitos tašką, nuo kurio mokesčių administratoriui atsirado teisė vertinti Pareiškėjos pajamas ir išlaidas. Manytina, kad anksčiausias ir teisiniu požiūriu pagrįstiausias atskaitos taškas, nuo kurio AVMI galėjo pradėti vertinti Pareiškėjos pajamas ir išlaidas, siekdama nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžiai, galėtų būti siejamas su 2003-12-18 priimtu, 2004-01-01 įsigaliojusiu Lietuvos Respublikos vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymu (toliau – VGTDĮ), kuris numatė vienkartinį gyventojams nuosavybės teise priklausančio turto, taip pat turimų piniginių lėšų deklaravimą. Remiantis tuo, galima daryti išvadą, kad visas mokesstinis patikrinimas turi būti pripažįstamas neteisėtu bei pažeidžiančiu pamatinius teisės principus.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. Pareiškėja pažymi, kad nei patikrinimo akte, nei sprendimuose nėra nurodyta, kokių pareigų Pareiškėja nevykdė ar netinkamai vykdė 1994-2011 m. laikotarpiu. Pareiškėja iki patikrinimo pradžios nebuvo informuota dėl netinkamo pareigų vykdymo, nėra gavusi pranešimų iš mokesčių administratoriaus, patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su patikrinimą atlikusia darbuotoja, taigi MAĮ 70 straipsniui taikyti nebuvo pagrindo.

Dėl delspinigių dydžio. MAĮ 97 straipsnio 2 dalis numato, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesį skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokeskis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo. Tokia įstatyminė nuostata mokesčių mokėtojui sukuria nestabilią padėtį, nes suteikia teorinę galimybę mokesčių administratoriui itin ilgą laiką tarpą atlikti mokestinį patikrinimą, kuris, nustačius nesumokėtus mokesčius, taip pat bus įtrauktas apskaičiuojant mokesčių mokėtojui turimų sumokėti delspinigių dydį. Siekdamas išvengti tokios situacijos, įstatymų leidėjas MAĮ 119 straipsnio 6 dalyje numatė ne tik tai, kad mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokesčio patikrinimo trukmė nėra ribojama, bet ir akcentavo mokesčių administratoriaus pareigą mokesčini patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesni laikotarpį. Kaip artimiausia analogija galėtų būti Mokesčių patikrinimo, atlikimo jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie

Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87. Jų priede yra numatomas rekomenduotinas vieno mokestinio patikrinimo laikas, kai jis atliekamas pas mokesčių mokėtoją. Fiziniam asmeniui, nevykdančiam ekonominės veiklos, kai jo atžvilgiu yra vykdomas teminis mokestinis patikrinimas ir tikrinamas vienas mokestis, rekomenduojamas laikas yra 20 darbo dienų. Šiuo atveju buvo tikrinami du mokesčiai – GPM ir PSD įmokos, kas išėitų 40 dienų. Atsižvelgiant į tai, kad vidutinis darbo dienų skaičius per mėnesį yra 22 dienos, tai trukmė turėtų būti virš dviejų mėnesių. Tuo tarpu pas Pareiškėją mokestinis patikrinimas truko beveik trejus metus.

Pareiškėjai 2013-05-21 buvo įteiktas pranešimas apie mokestinį patikrinimą, kuriame nurodytas atliekamo patikrinimo dalykas GPM ir PSD įmokos. Buvo tikrinti tik dviejų rūšių mokesčiai, todėl mokestinis patikrinimas kvalifikuotinas kaip teminis. Teminio patikrinimo trukmė, atsižvelgiant į patikrinimo atlikimo rūšių sudėtingumą, negali būti pernelyg ilga, turi atitikti protingumo principą, ko nebuvo laikytasi. Inspekcija, siekdama pateisinti tokią ilgą mokestinio patikrinimo trukmę, nurodė, kad ją lėmė trys mokestinio patikrinimo sustabdymai (pirmojo trukmė – 1 m. 5 mėn. 11 d., antrojo – 11 d. o trečiojo – 10 mėn. 18 d.). Pareiškėja neginčija AVMI teisės sustabdyti atliekamą mokestinį patikrinimą, todėl nesuprantama Inspekcijos pozicija formaliai nurodyti mokestinio patikrinimo metu atliktus veiksmus. Pareiškėja akcentuoja, kad yra svarbus pačio nurodymo, atlikto veiksmo tikslingumas mokestinio patikrinimo kontekste, nes negalima teigti, kad tik nurodymo įgyvendinimo trukmė gali turėti įtakos mokestinio patikrinimo vilkinimui, bet yra būtina atsižvelgti ir į tai, ar buvo objektyvios priežastys mokesčių administratoriui duoti tam tikrą nurodymą. Inspekcija AVMI duotų nurodymų tikslingumo nevertino. Nebuvo atkreiptas dėmesys į tai, kad AVMI teikė tapataus turinio nurodymus, kas galėjo lemti užsitęsusių mokestinį patikrinimą. Pareiškėjai 2016-03-03 buvo duotas nurodymas pateikti dokumentus, pagrindžiančius piniginių lėšų perdavimą R.S. už nekilnojamąjį turtą, tačiau atsakymai šiuo klausimu jau buvo pateikti tiek mokestinio patikrinimo metu pateikiant Pareiškėjos paaiškinimus, tiek teismo tyrimo metu. Nevertinta, ar AVMI tinkamai atliko savo pareigas, nes teikdama paklausimus tik Lietuvos Respublikoje esančioms institucijoms galėjo pasinaudoti skubaus paklausimo teise, kas būtų leidę mokestinį patikrinimą atlikti gerokai operatyviau.

Nagrinėjamu atveju mokestiniam patikrinimui trukus beveik trejus metus (iš kurių daugiau nei pusė laiko mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas) Pareiškėja patyrė ne tik psichologinių sunkumų, bet ir, nepanaikinus VMI Sprendimo, turės sumokėti itin didelius delspinigius.

Pareiškėjos vertinimu, negali būti toleruojama situacija, kai sprendimas apskaičiuoti delspinigius už 2008 m. laiku nesumokėtus mokesčius yra priimamas tik 2016 m., t. y. faktiškai Pareiškėja turi sumokėti delspinigius už beveik 7 m. Delspinigiai mokesčių teisėje yra traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius. Kaip ir kiekviena taikoma sankcija, taip ir delspinigiai, turi būti proporcingi. Pareiškėja mano, kad VMI Sprendimu patvirtintas ir už 7 metus apskaičiuotas 10562, 97 GPM bei 3800,04 Eur PSD įmokų delspinigių dydis, negali būti laikomas proporcingu,

Dėl R.S. 86400 Lt paskolos. Inspekcija pripažino, kad Vilniaus AVMI išvada, jog R.S. nesuteikė Pareiškėjai paskolos buto pirkimui yra pagrįsta. Pareiškėja mano, kad Inspekcija nevertino Pareiškėjos argumentų, bet atkartojė Vilniaus AVMI teiginius. Skundžiamame sprendime mokesčių administratoriaus pozicija dėl nesuteiktos paskolos grindžiama aplinkybe, kad baudžiamosios bylos nagrinėjimo metu, kurioje R.S. nebuvo įspėtas už melagingų parodymų davimą. Pareiškėja pažymi, kad teises aktai atsakomybės už melagingų paaiškinimų davimą mokestinio patikrinimo metu, todėl nėra suprantama pozicija kritiškai vertinti tik baudžiamosioje byloje duotus R.S. parodymus. Aplinkybė, kad asmuo tuo pačiu aspektu skirtingais atvejais pateikė nevienodą poziciją, suteikia pagrįstą pagrindą abejoti bet kuria to asmens pateikta versija, todėl mokesčių administratorius turėjo atidžiai vertinti Pareiškėjos pateiktus argumentus bei nurodytas faktines aplinkybes. Pareiškėja, skirtingai nei R.S., tiek baudžiamosios bylos metu, tiek AVMI teiktuose paaiškinimuose laikėsi vieningos pozicijos.

Taip pat sprendime nurodoma, kad Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei sprendimo priėmimo metu neįrodė pinigų perdavimo R. S. fakto. Pareiškėja sutinka, jog geriausias būdas įrodyti tokio pobūdžio aplinkybes yra pateikti tiesioginius įrodymus, iš kurių būtų galima daryti vienareikšmę

išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pvz.. 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). Tačiau įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis Tokios LVAT praktikos (2007-03-15 nutartyje adm. b. Nr. A17- 301/2007 turėjo laikytis ir VMI, priimdama sprendimą dėl R.S. 86 400 Lt paskolos.

Mokesčių administratorius nukrypo nuo minėtos praktikos ir nesant tiesioginių neprieštarinčių įrodymų dėl pinigų perdavimo, nevertino kitų Pareiškėjos pateiktų netiesioginių įrodymų:

1. Nebuvo atsižvelgta į tai, kad tiek planuojant investuoti į nekilnojamąjį turtą, tiek vėliau apmokant už minėtą turtą pagal 2007 m. gruodžio 12 d. pirkimo–pardavimo ir statybos išankstinę sutartį. Pareiškėja ir R.S. gyveno kartu, vedė bendrą ūkį. Minėtu laikotarpiu tarp asmenų buvo susiklostę šiltai jausmais bei abipusiu pasitikėjimu grindžiami santykiai, o nekilnojamojo turto pirkimas buvo laikomas investicija, galinčia pagerinti jų kaip šeimos turtinę padėtį ateityje. Suprantama, kad vedant bendrą ūkį bei puoselėjant santykius, savo pobūdžiu atitinkančius santuokinius, Pareiškėja nepasirūpino minėtų lėšų gavimo faktą iš R.S. patvirtinančiais rašytiniais įrodymais.

2. Pareiškėja savo paaiškinimuose buvo nurodžiusi, jog būtent minėtos sumos (86400 Lt) gražinimui ji skolinosi pinigus iš J.L. ir A. L.. AVMI skolinimosi faktą pripažino, nes šie pagrindžiami rašytiniais įrodymais. Akivaizdu, kad asmuo skolinasi pinigus skatinamas išorinių aplinkybių.

3. Tiek šiuo metu, tiek R.S. teikiant paaiškinimus asmenys nebepalaiko šiltų tarpusavio santykių. Ši aplinkybė svarbi tuo, kad R.S. nebėra suinteresuotas Pareiškėjos gerove, o asmeninės nuoskaudos galėjo turėti įtakos ir priešingų, nei baudžiamosios bylos metu bei Pareiškėjai nepalankių, paaiškinimų apie Pareiškėjai (ne)suteiktas pinigines lėšas davimui.

4. Abejonių kelia Vilniaus AVMI sprendimas neatlikti R.S. mokestinio tyrimo, siekiant surinkti informaciją apie jo finansines galimybes paskolinti Pareiškėjai ginčijamą sumą. Tuo tarpu kitų asmenų, kuriuos Pareiškėja buvo nurodžiusi kaip tam tikru pagrindu suteikusius jai pinigines lėšas, mokestiniai tyrimai buvo atlikti.

Pareiškėja teikė įrodymus apie R.S. faktinę gyvenamąją vietą (prie skundo taip pat teikiami priedai), banko pavedimų išrašus, kurie akivaizdžiai rodo, kad R.S. nuo 2010 m. padarė daugiau kaip 10 pavedimų už 8400 litų. 2014-06-04 nagrinėjant baudžiamąją bylą Nr. 1-129-506/2014 Vilniaus miesto apylinkės teisme, pats R.S. nurodė, kad Pareiškėja skolą gražino, nuosprendyje taip pat nurodyta jo faktinė gyvenamoji vieta, kuri sutampa su Pareiškėjos. VMI dokumentus vertino formaliai ir pasirinko tik R.S. nenuoseklius parodymus, nepagrįstus įrodymais, taip pažeisdama MAĮ 10 straipsnį, kuris apibrėžia turinio viršenybės prieš formą principą.

Dėl 2003-12-31 turėto piniginių lėšų likučio. Pareiškėja skunde buvo nurodžiusi, kad 2004 m. pradžiai ji ar jos tėvai faktiškai galėjo turėti 49999 Lt sumą, kurios neprivalėjo deklaruoti vienkartinėje 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje. Inspekcija šį Pareiškėjos argumentą įvertino kritiškai, nes nebuvo pateikta duomenų, pagrindžiančių Pareiškėjos teiginius. Pagal VGTDĮ vienkartinėse 2003-12-31 turėto turto deklaracijose gyventojai privalėjo deklaruoti pinigines lėšas banke ir ne banke, viršijančias 50000 Lt. Tai reiškia, kad įstatymas pripažįsta asmenų galėjimą turėti sukaupus tokią piniginių lėšų sumą ir jos nedeklaruoti. Kadangi VGDTDĮ 4 straipsnio 2 dalis numato, kad tik nedeklaravus didesnių nei minėta sumų, asmenys tomis pinigėmis lėšomis negali pagrįsti kito turto įsigijimo, manytina, kad Pareiškėja minėta suma gali grįsti savo turėtas išlaidas, o šią aplinkybę mokesčių administratorius privalo pripažinti.

Pareiškėjos vertinimu, priešingai nei nurodo mokesčių administratorius, Pareiškėja neprivalo pateikti duomenų, pagrindžiančių jos faktinį galėjimą turėti 49999 Lt sumą. MAĮ 67 straipsnio 1 dalis numato, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jos mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie piniginių lėšų, kurių teisėtą galėjimą turėti pripažįsta ir pats įstatymas, priklausytų mokesčių mokėtojai, reikštų teisenumo bei protingumo principo pažeidimą. Taip pat būtų galima kelti klausimą ar tai negali būti

pripažįstama neįmanomomis įrodyti aplinkybėmis, kadangi VGTDĮ suteikiant teisinę galimybę turėti minėtą piniginių lėšų sumą ir jos nedeklaruoti, fizinis asmuo, iš esmės, nėra įpareigotas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, fiksuoti tos piniginės sumos srautų judėjimą.

Be to, Inspekcija nukrypsta nuo mokesčių administratoriaus praktikos pripažinti minėtą sumą. Tai patvirtina LVAT 2011-11-14 priimta nutartis adm. b., Nr. A556-2839/2011, kurioje tiek mokesčių administratorius, tiek pirmosios instancijos teismas, tiek LVAT pripažino, kad abu sutuoktiniai, „<...> įvertinant aplinkybę, kad nei pareiškėja, nei jos sutuoktinis nebuvo pateikę vienkartinės gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaracijos, <...> pagrįstai pripažino, jog 2004-01-01 pareiškėjos ir jos sutuoktinio turima piniginių lėšų bankuose ir ne bankuose suma sudarė po 50000 Lt kiekvienam sutuoktiniui“.

Taigi galima daryti išvadą, kad AVMI nepripažinus, jog Pareiškėja faktiškai galėjo turėti 49999 Lt sumą, buvo ne tik nukrypta nuo paties mokesčių administratoriaus praktikos, kurios ydingumo LVAT nenustatė, bet ir, reikalaujant, kad Pareiškėja pateiktų duomenis, pagrindžiančius faktinį minėtos sumos turėjimą, buvo pažeista MAĮ 67 straipsnio 1 dalis.

Dėl vidutinių statistinių vartojimo išlaidų. Nepaisant to, kad išlaidų metoda reglamentuojančios Taisyklių nuostatos tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti leidžia naudoti statistikos leidinius (Taisyklių 29.7. punktas), manytina, kad išvada, jog Vilniaus AVMI tinkamai apskaičiavo Pareiškėjos vartojimo išlaidas ir esant teisėtam pagrindui į jas įtraukė vidutinius statistinių vartojimo išlaidų dydžius, yra ginčytina, nes nėra tinkamai motyvuota.

Apskaičiuojant mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikomi ne objektyvūs, pagrįsti duomenys, o orientaciniai išlaidų dydžiai, todėl mokesčių administratoriui yra būtina įvertinti visas faktines aplinkybes bei ištirti visus pateiktus įrodymus, tik tokiu atveju bus galima konstatuoti, kad nustatyta mokesstinė prievolė yra pagrįsta, o mokesčių mokėtojo interesai nėra pažeidžiami.

Vilniaus AVMI neįvertino, kad Pareiškėja pajamų ir išlaidų skaičiavimo pradžioje (t. y. 1994 m.), buvo sulaukusi vos 19 metų ir gyveno kartu su tėvais. Pareiškėja negavo pajamų iki tol, kol netapo savarankiška, o patirtos išlaidos buvo padengiamos tėvų. Apskaičiavime nurodoma, kad ji 1994–1996 metais negavo jokių pajamų, tačiau šiuo laikotarpiu patyrė 13438,80 Lt vartojimo išlaidų, skaičiuojamų pagal Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės skelbiamą namų ūkio vartojimo išlaidų rodiklį. Pagal Vilniaus AVMI atliktą pajamų ir išlaidų balansą, didžiąją dalį arba 68,4 %, neva patirtų išlaidų 1994–2007 m. sudarė būtent vidutinės statistinės namų ūkio vartojimo išlaidos, iš viso 218992,60 Lt, iš kurių 209561,24 Lt vidutinės statistinės vartojimo išlaidos ir 9430,32 išlaidos, patirtos per banką. Pareiškėja pažymi, jog šiuo laikotarpiu ji buvo išlaikoma tėvų, o taip pat vaikų tėvo vaikų išlaikymui pervedamomis lėšomis, atskirais laikotarpiais gaudavo pašalpas, tačiau atskiro savarankiško namų ūkio nevedė, todėl nesuprantama, koku teisiniu pagrindu remiantis jai gali būti skaičiuojamos išlaidos, įtraukiant visiškai nepagrįstus statistinius duomenis, kuomet Pareiškėja negavo realių pajamų.

Mokesčių administratorius netinkamai vertino tarp Pareiškėjos ir R.S. 2004–2014 m. susiklosčiusius santykius. Pareiškėja teigė, kad tarp jų buvo susiklostę santykiai, atitikę santuokinius. Vilniaus AVMI nurodytų aplinkybių nevertino. Pareiškėja pateikia sąskaitų išrašus, patvirtinančius, kad R.S. periodiškai jai pervedavo atitinkamas pinigų sumas (pavyzdžiui, 2012-05-31 R. S. pervedė 500 Lt ir bankiniame pavedime nurodė „Tau mano brangioji“). Per 2010-2012 m. Pareiškėjai perversa 8400 Lt. Tai patvirtina, kad R.S. savo lėšomis prisidėjo prie Pareiškėjos ir jos vaikų išlaikymo, o tai lėmė, kad Pareiškėja patyrė nedideles namų ūkio vartojimo išlaidas. Tai dar kartą patvirtina, kad R.S. paaiškinimai turi būti vertinami kritiškai, nes nesutampa su faktinėmis aplinkybėmis, kurių dalį Pareiškėja gali pagrįsti tiesioginiais įrodymais.

Vilniaus AVMI teigia, jog Pareiškėja ir R.S. nevedė bendro ūkio, nes šie asmenys buvo deklaravę skirtingus gyvenamosios vietos adresus. Šiuo aspektu pažymėtina, kad tiek Pareiškėja, tiek R.S. deklaravę savo gyvenamąją vietą įgyvendino Lietuvos Respublikos gyvenamosios vietos deklaravimo įstatyme (toliau – GVDĮ) įtvirtintą pareigą, tačiau nei šis, nei joks kitas teisės aktas nenumato, kad būtent deklaruota gyvenamoji vieta turi sutapti su faktine gyvenamąją vieta.

Priešingai, VĮ Registrų centro direktoriaus 2015-12-30 įsakymu Nr. V-294 patvirtintose Gyvenamosios vietos deklaravimo taisyklių 12 punkte įtvirtinta, kad asmuo deklaruoja tik vieną gyvenamąją vietą, net jei gyvena keliose (ši nuostata perkelta iš prieš tai galiojusių gyvenamosios vietos deklaravimo ir deklaravimo duomenų tvarkymo taisyklių). Taigi teisės aktai pripažįsta, kad deklaruota gyvenamoji vieta gali nesutapti su faktine, nes asmuo gali gyventi keliose, o privalo deklaruoti tik vieną. Be to, Pareiškėja pateikia rašytinius įrodymus (žr. priedą Nr. 3), patvirtinančius teiginius dėl R.S. faktinės gyvenamosios vietos bei dėl to, kad tiek jos, tiek R.S. faktinė gyvenamoji vieta sutapo (žr. priedą Nr. 4). Nurodytos aplinkybės bei pateikiami įrodymai patvirtina, kad R.S. ir Pareiškėja vedė bendrą ūkį.

Pareiškėja nori atkreipti dėmesį, kad patikrinimo akte buvo pažymėta, kad apskaičiuojant vidutines metines statistines namų ūkio vartojimo išlaidas jau nuo 1998-01-14, t. y. nuo pat vaikų (dvynių) gimimo, vidutinės statistinės namų ūkio vartojimo išlaidos 1998 m. ir visais vėlesniais laikotarpiais skaičiuojamos trims asmenims. Taigi, visos teorinės išlaidos, pavyzdžiui, maistui, būstui, drabužiams, sveikatos priežiūrai ir kt., kūdikių (vaikų) neva patiriamos vartojimo išlaidos yra analogiškos kaip ir suaugusių asmenų (eliminuojuant tik išlaidas alkoholiui ir cigaretėms). Pažymėtina, kad nors Inspekcija sprendime pripažino, jog suaugusiųjų šeimos narių ir vaikų patiriamos išlaidos skiriasi, tačiau toks vidutinių statistinių duomenų naudojimas eliminuojant išlaidas alkoholiui ir cigaretėms yra pagrįstas. Visgi Pareiškėja su tokia išvada nesutinka ir mano, kad toks skaičiavimas yra nepagrįstas, nes kūdikiams reikalingos būtinios išlaidos, net ir eliminavus išlaidas alkoholiui ir cigaretėms, yra mažesnės nei suaugusių asmenų. Be to, Pareiškėjos vaikų gimimo metu, t. y. 1998-01-14 galiojusiame Lietuvos Respublikos išmokų vaikams įstatymo redakcijos 2 straipsnyje buvo numatyta, kad gimus kūdikiui, motinai už kiekvieną gimusį kūdikį yra mokama 6 minimalių gyvenimo lygių dydžio vienkartinė pašalpa, kurios užteko tenkinti kūdikių poreikius pirmaisiais gyvenimo metais.

Be to, 1994 – 2007 m. galiojęs Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų garantijų įstatymo 1 straipsnis įtvirtino minimalų gyvenimo lygį (toliau – MGL), kuris sudarė 130 Lt, ir buvo apibrėžiamas kaip šeimos mėnesinių pajamų suma, tenkanti vienam žmogui per mėnesį ir garantuojanti visiems minimalų socialiai priimtina poreikių patenkinimo lygį, atitinkantį organizmo maisto poreikius pagal fiziologines normas, taip pat minimalius drabužių, avalynės, baldų, ūkinių, sanitarijos ir higienos reikmenų, buto, komunalinių, buitinių, transporto, ryšių, kultūros ir švietimo paslaugų poreikius. Tai reiškia, kad patys teisės aktai pripažino, kad asmuo Lietuvos Respublikoje už tokią sumą gali pragyventi. Visgi AVMI apskaičiuojant mokesčius išlaidos buvo vertinamos pagal statistinius rodiklius, kurie yra gerokai didesni nei nurodytas MGL.

Nevertinant tokių Pareiškėjos nurodytų faktinių aplinkybių kaip jos gyvenimas kartu su tėvais ir R.S., savarankiško namų ūkio nevedimas, nepagrįstas vidutinių statistinių išlaidų taikymas jos mažamečiams vaikams, pažeistas Taisyklių 17 punktą, numatantis, kad mokesčių administratoriui taikant išlaidų metodą, reikalinga įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta.

Dėl nukrypimo nuo LVAT praktikos. LVAT yra ne kartą pasisakęs, kad „Administracinių teisinių santykių, susiklostančių tarp privačių asmenų ir valdžios institucijų, ypatumai lemia, kad privatus asmuo juose yra silpnesnioji pusė. Tokia teisinė asmens padėtis lemia, kad santykyje su viešąja administracija kilus neaiškumams, teisė aiškintina jo naudai, siekiant subalansuoti nelygias šalių pozicijas bei garantuoti asmens, kaip silpnesnės šalies, apsaugą. Iš to valstybės institucijoms, įstaigoms, pareigūnams ir kitiems atitinkamus įgaliojimus turintiems asmenims kyla pareiga užtikrinti, kad privatūs asmenys galėtų veiksmingai ir tinkamai pasinaudoti jiems Konstitucijos, kitų nacionalinės teisės aktų bei tarptautinių dokumentų suteikiamomis teisėmis ir laisvėmis“ (pavyzdžiui, LVAT 2012-01-16 priimta nutartis adm. b. Nr. A556-31/2012). Iš šiame skunde nurodytų aplinkybių matyti, kad VMI ne visada Pareiškėją traktavo kaip silpnesniąją pusę, reikalavo iš jos įrodymų, kurių, darydama tam tikras išvadas, ir pati nesugebėjo pateikti, o kai kurių sprendimų priėmimas verčia abejoti, ar buvo vadovautasi protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principais, ar buvo atsižvelgta į susiklosčiusių aplinkybių visumą. Tai lemia, kad buvo pažeistos MAĮ 32 straipsnio nuostatos, reglamentuojančios, kad mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų

reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja 2016-10-17 skundu prašo panaikinti Inspekcijos 2016-09-22 sprendimą Nr. 68-274.

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

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl Vilniaus AVMI 2016-06-22 sprendimo Nr. (4.65)FR0682-403, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 16904,25 Eur GPM, 10562,97 Eur GPM delspinigius, 1690 Eur GPM baudą, 5694,22 Eur PSD įmokas, 3800,04 Eur PSD įmokų delspinigius, 569 Eur PSD įmokų baudą ir Inspekcijos 2016-09-20 sprendimo Nr. 68-274, kuriuo patvirtintas minėtas Vilniaus AVMI sprendimas. Papildoma mokestinė prievolė Pareiškėjai nustatyta pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas bei Taisyklėse numatytą išlaidų metodą mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo pajamas ir Pareiškėja 2008 m. turėjo 45804 Lt, o 2009 m. – 327680 Lt, GPMĮ nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą, Vilniaus AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus, apsprendžiančius nagrinėjamo mokestinio ginčo ribas. Pareiškėja neginčija aritmetinio mokesčių, įmokų, baudų ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatyta faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir mano, jog: (i) mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2008-01-01) neturėjo grynujų pinigų likučio; (ii) mokesčių administratorius neteisėtai jos gautas pajamas ir išlaidas vertino už labai ilgą laikotarpį, pradedant 1994 m.; (iii) mokesčių administratoriaus netinkamai įvertino jos šeimos vartojimo išlaidas (Pareiškėja gyveno kukliai, jai padėjo tėvai, todėl jos šeimos vartojimo išlaidos buvo mažesnės už vidutines statistines); (iv) tikrinamuoju laikotarpiu mokesčių administratorius nepagrįstai į jos gautas pajamas neįtraukė R.S. suteiktos 86400 Lt paskolos; (v) dėl ilgos mokestinio patikrinimo trukmės jai nepagrįstai buvo apskaičiuotas itin didelis delspinigių dydis (Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2013-05-21, baigtas 2016-04-15, t. y. truko ilgiau kaip tris metus); (vi) Pareiškėjai iš vis neaišku, kodėl jos atžvilgiu mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. Šių motyvų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius nustatė, jog 2008 m. Pareiškėjos (Pareiškėja augina du nesantuokinius vaikus gimusius 2008 m.) išlaidos, patirtos ½ žemės sklypui Y k., Vilniaus raj. įsigyti (53750 Lt), 2008-11-14 atlikto 48146 Lt įnašo G.F. LLC už statomus apartamentus X m. pagal 2007-12-12 sutartį (bendra įsigyjamų apartamentų kaina 46436 Eur) bei patirtos šeimos vartojimo išlaidos (iš viso Pareiškėja 2008 m. patyrė 122908 Lt išlaidų) 45804 Lt viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas (iš viso Pareiškėja 2008 m. gavo 80153 Lt pajamų, tame skaičiuje tėvo N. P. dovana sudarė 66000 Lt, o vaikų tėvo V. L. lėšos vaikams – 12000 Lt). 2009 m. Pareiškėjos išlaidos 327680 Lt viršijo iš oficialių šaltinių gautas 213208 Lt pajamas iš esmės dėl pinigų likučio banko sąskaitoje 2009-12-31 padidėjimo 272879 Lt palyginus su likučiu 2009-01-01 – 4301 Lt. Nustatyta, jog Pareiškėja 2008–2009 m. nedeklaravo pajamų, gautų vykdant individualią veiklą pagal verslo liudijimą, taip pat gautų dovanų ar paskolų. Pažymėtina ir tai, jog mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjos 2010–2012 m. išlaidos neviršijo iš oficialių šaltinių gautų pajamų, todėl dėl Pareiškėjos argumentų, tiesiogiai liečiančių mokestinius laikotarpius, už kuriuos

Pareiškėjai papildoma mokesstinė prievolė neapskaičiuota, Komisija nemato pagrindo pasisakyti. Komisijos nuomone, mokesčių administratorius, įvertinęs palyginti kuklias Pareiškėjos su darbo santykiais susijusias pajamas, gautas 2008 m. (3812,52 Lt) ir aplinkybę, jog 2009 m. Pareiškėja iš vis jokių pajamų, tiek susijusių su darbo santykiais, tiek su individualia veikla, negavo, pagrįstai taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą. Pareiškėja, nesutikdama su ginčijamu Inspekcijos sprendimu, skunde tvirtina, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas papildomai mokėtinus mokesčius pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, neatsižvelgė į visas apmokestinimui reikšmingas aplinkybes, nesurinko pakankamai duomenų apie Pareiškėjos gautas pajamas, o turimą informaciją įvertino neteisingai.

Pasisakant dėl minėto Pareiškėjos argumento pažymėtina, jog MAĮ 70 str. 1 dalis numato mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimybę: tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Šios normos taikymo tvarką detalizuojančių Taisyklių 4 ir 4.1 p. nuostatos numato, jog 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 apskaičiuojant mokesčius: nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, 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. Nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius, atsižvelgęs į visas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad Pareiškėja nepateikė *juridinę galią turinčių dokumentų ar kitų objektyvių įrodymų*, pagrindžiančių visų piniginių lėšų, panaudotų 2008 ir 2009 metų išlaidoms padengti, šaltinius, dėl ko Pareiškėjos mokesstinės prievolės negalėjo būti apskaičiuotos GPMĮ numatyta tvarka, ir pagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Komisija pažymi, jog šių nuostatų taikymas, atsižvelgiant į ginčo faktinių aplinkybių visumą, tenkino protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo sąlygas.

Dėl grynųjų pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje

Iš bylos medžiagos matyti, jog Vilniaus AVMI, įvertinusi 3100 Lt Pareiškėjos grynųjų pinigų likutį 1994-01-01, 1994–2007 m. Pareiškėjos gautas 68232,75 Lt pajamas, patirtas 320234,68 Lt išlaidas bei 1252 Lt piniginių lėšų likutį banko sąskaitose 2007-12-31, bei tai, kad Pareiškėja paaiškino apie 2008 m. pradžiai turėtą turtą ir pinigines lėšas bei jų pagrindimo šaltinius grynųjų piniginių lėšų likučio nenurodė, konstatavo, kad Pareiškėja grynųjų pinigų likučio 2008-01-01 neturėjo. Pažymėta, jog Pareiškėja vienkartinės gyventojų (šeimų) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos nėra pateikusi.

Pareiškėja nesutinka su jos pajamų ir patirtų išlaidų vertinimo laikotarpiu ir teigia, jog mokesčių administratoriaus pasirinktas grynųjų pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2008-01-01) apskaičiavimas, kai pajamų ir išlaidų vertinimas atliekamas mokesčių administratoriui savarankiškai nusistatant tikrinamojo laikotarpio apimtį (ginčo atveju už 1994–2007 m.) turi būti pripažintas neteisėtu. MAĮ 68 straipsnis apibrėžia mokesčių apskaičiavimo / perskaičiavimo senatį, todėl mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjos išlaidas nuo 1994 m., akivaizdžiai pažeidė ne tik protingumo ir teisingumo principus, bet ir minėto MAĮ straipsnio nuostatas. Pareiškėja teigia, jog teisės aktais tiesiogiai nesuteikiant diskrecijos teisės mokesčių administratoriui pasirinkti pajamų ir išlaidų vertinimo laikotarpį (dėl grynųjų pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje nustatymo), kaip teisinės valstybės principus atitinkanti, negali būti pripažįstama situacija, kuomet

mokesčių administratorius gali neribotą laiką tarpą tikrinti mokesčio mokėtojo gautas pajamas ir patirtas išlaidas. Be to, Pareiškėja mano, kad jos atžvilgiu buvo pažeistas konstitucinis principas, t. y. *lex retro non agit*, numatanti, kad teisės aktai negali būti taikomi juridiniams faktams ir teisinėms pasekmėms, įvykusiems dar iki jų įsigaliojimo. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjai mokėtinos mokesčių sumos buvo apskaičiuotos remiantis 2004-04-13 MAĮ 70 str. 1 dalimi bei Inspekcijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Taisyklėmis, panaudojant jose įtvirtintą išlaidų metodą, leidžiantį mokesčių administratoriui naudotis statistiniais duomenimis, nors iki minėtų teisės aktų įsigaliojimo galiojęs 1998-09-03 Lietuvos Respublikos nutarimas Nr. 1073 dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo, nors ir numatė išlaidų metodą, bet nesuteikė teisės, kaip informacijos šaltinį, naudoti statistinius duomenis. Pareiškėja mano, kad esant tokiai neapibrėžtai situacijai, būtų protinga nustatyti atskaitos tašką, nuo kurio mokesčių administratorius teisėtai galėtų vertinti jos pajamas ir išlaidas ir tokiu atskaitos tašku galėtų būti 2003-12-18 priimtas ir 2004-01-01 įsigaliojęs Lietuvos Respublikos vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymas, kuris numatė vienkartinį gyventojams nuosavybės teise priklausančio turto, taip pat turimų piniginių lėšų deklaravimą. Pareiškėja daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius jos grynujų pinigų likutį patikrinimo pradžia turėjo nustatyti pripažindamas, kad ji 2004-01-01 galėjo turėti 49999 Lt grynujų pinigų, kurių pagal minėtą įstatymą deklaruoti nereikėjo, ir, remdamasi šiuo atskaitos tašku bei Taisyklėmis, nustatyti jos disponuojamą grynujų pinigų likutį patikrinimo pradžia.

Pasisakydama dėl minėtų Pareiškėjos argumentų Komisija pažymi, kad jie galėtų būti diskusijų objektais tobulinant / patikslinant teisės aktus. Sunku nesutikti su Pareiškėjos pozicija, jog jos pajamų, o ypač išlaidų, vertinimas už 14 metų laikotarpį iki patikrinimo pradžios (nuo 1994 m. iki 2008-01-01) yra pakankamai ilgas, todėl kažin ar protingas. Tačiau nesant jokių objektyvių duomenų apie mokesčių mokėtojo didelį darbo stažą, reguliariai gaunamo atlyginimo lygį, vykdytą individualią veiklą ar kitais legaliais būdais gaunamas pajamas ir jų deklaravimą, tvirtinti, jog kiekvienas pilnametystės sulaukęs Lietuvos gyventojas 2004-01-01 turėjo / galėjo turėti 50000 Lt santaupų grynaisiais pinigais taip pat būtų neprotinga. Mokesčių administratoriaus iš Sodros pateiktų duomenų (jie Sodroje kaupiami nuo 1994 m.) akivaizdžiai matyti, jog Pareiškėja niekaip negalėjo 2004-01-01 sutaupyti 50000 Lt, nes jos darbinės pajamos buvo kuklios ir, kaip jau minėta, Pareiškėja jokių gautų dovanų ar gautų paskolų nėra deklaravusi. Komisija pažymi, kad LVAT savo praktikoje yra ne kartą nurodęs, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui / perskaičiavimui (pavyzdžiui, LVAT 2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-201-11).

Komisija, pasisakydama dėl vidutinių statistinių vartojimo išlaidų taikymo apskaičiuojant Pareiškėjos galimai turimą pinigų likutį patikrinimo pradžioje, pabrėžia, kad jų taikymas pagal LVAT praktiką yra priimtinas, kai nėra galimybės nustatyti faktinių mokesčių mokėtojo vartojimo išlaidų. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius taikė vidutinius statistinius vartojimo išlaidų dydžius, kuriuos Pareiškėjos vaikams sumažino išlaidomis alkoholiui ir tabakui. Komisijos nuomone, vienišos, pagal Pareiškėją ir jos motiną, kukliai gyvenančios, auginančios du nepilnamečius vaikus, Pareiškėjos šeimos vartojimo išlaidos iki mokestinio patikrinimo pradžios gal ir galėjo būti mažesnės už vidutines statistines (kurių dydis apie 25 proc. mažesnis), tačiau nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, jog 1994–2007 m. Pareiškėjos išlaidos daugiau kaip 250000 Lt viršijo per minėtą laikotarpį gautas pajamas (3100 + 68232,75 Lt - 320234,68 Lt - 1252 Lt). Už šį laikotarpį mokesčių administratorius apskaičiavo Pareiškėjos šeimai 209561,24 Lt vidutinių statistinių išlaidų patirtų grynaisiais pinigais, kurias net ir sumažinus 25 proc. (52390 Lt), matyti, jog Pareiškėja grynujų pinigų likučio patikrinimo pradžioje – 2008-01-01 negalėjo turėti.

Dėl R.S. 86400 Lt paskolos, panaudotos nekilnojamojo turto pirkimui

Pareiškėja pagal 2007-12-12 nekilnojamojo turto (buto) an.M12, esančio kurortinėje gyvenvietėje pirkimo–pardavimo ir statybos išankstinę sutartį, ketino įsigyti ir įsigijo statomus apartamentus, kurių preliminari kaina 46370 Eur (160106 Lt). Nustatyta, jog Pareiškėja iki

tikrinamojo laikotarpio pradžios pardavėjui – G.K. LLC sumokėjo 80167,80 Lt (2007 m.), 2008-11-14 mokėjimo pavedimu sumokėjo 48145,97 Lt, 2010-03-31 mokėjimo pavedimu sumokėjo 24169,6 Lt ir 2010-06-01 grynaisiais pinigais – 7851,67 Lt, iš viso 160335,04 Lt. Pareiškėja 2016-02-04 paaiškinime mokesčių administratoriui (reg. Nr. 42-2018) nurodė, kad apie 50 proc. minėto turto kainos buvo apmokėta iš jos santaupų (apie 24000 Lt) ir Pareiškėjos tėvo santaupų (apie 50000 Lt), likusi suma buvo apmokėta R.S. pinigėmis iš lėšomis, kurias Pareiškėja grąžino grynaisiais pinigais 2010 metais – 86400 Lt, tikslų datų neprisimena, viską rašė ant lipduko, kurį pametė, o aplinkybę, jog ji pinigus grąžino, R.S. patvirtino teisme.

Inspekcija savo sprendime nurodė, jog R.S. 2016-03-02 paaiškinime Nr. (4.65)FR0682-403 9 psl.) teigė, jog Pareiškėjai nesuteikė paskolos buto an.M12 esančio kurortinėje gyvenvietėje pirkimui, be to, R.S. baudžiamosios bylos nagrinėjimo metu buvo pripažintas įtariamuoju ir nebuvo įspėtas už melagingų parodymų davimą pagal LR BK 235 str., o pati Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei sprendimo priėmimo metu neįrodė pinigų perdavimo R.S. fakto, todėl mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino Pareiškėjos 86400 Lt pajamų, neva gautų iš R.S..

Pareiškėja nesutinka su tokiu vertinimu ir teigia, kad teisės aktai nenumato atsakomybės už melagingų paaiškinimų davimą mokesčių administratoriui, todėl jai nėra suprantama Inspekcijos pozicija kritiškai vertinti tik baudžiamosiose bylose teiktus R.S. parodymus. Pareiškėja iš esmės sutinka, jog ji negali pateikti tiesioginių įrodymų, kad R.S. savo lėšomis apmokėjo pusę ginčo apartamentų įsigijimo kainos, t. y. paskolino 86400 Lt, tačiau šią aplinkybę patvirtina netiesioginiai įrodymai, t. y.: (i) planuojant investuoti į nekilnojamąjį turtą ji su R.S. gyveno kartu, juos siejo šilti santykiai, todėl ji nepasirūpino minėtų pinigų gavimo faktą patvirtinančiais dokumentais; (ii) paaiškinime mokesčių administratoriui buvo nurodžiusi, jog būtent šios sumos grąžinimui ji skolinosi pinigus iš J.L. ir A. L. (iii) neįvertinta aplinkybė, jog teikiant paaiškinimus mokesčių administratoriui R.S. šilti jausmai Pareiškėjai jau buvo atšalę, todėl juos reikėtų vertinti kritiškai; (iv) neatliktas R.S. mokestinis tyrimas dėl jo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjai ginčo paskolą.

Komisija konstatuoja, jog šioje mokestinio ginčo dalyje yra svarbu nustatyti, ar R.S. 2008 m. davė / paskolino Pareiškėjai 50000 Lt grynųjų pinigų, kuriuos, pasak Pareiškėjos, ji įnešė į savo atsiskaitomąją sąskaitą ir 2008-11-14 mokėjimo pavedimu sumokėjo 48145,97 Lt ginčo turto pardavėjui G. K. LLC už butą an.M12. Todėl aplinkybė, ar R.S. paskolino, ar nepaskolino Pareiškėjai lėšų likusiems įnašams už įsigyjamą ginčo turtą (Pareiškėja 2010-03-31 mokėjimo pavedimu sumokėjo 24169,6 Lt ir 2010-06-01 grynaisiais pinigais – 7851,67 Lt, iš viso 32021 Lt) šiam mokestiniam ginčui nėra svarbi, nes jai papildoma GPM mokestinė prievolė už 2010 metus neapskaičiuota.

Iš bylos medžiagos matyti (žr. „Swedbank“ AB N.P. sąskaitos išrašą už 2002-01-12–2011-12-16), jog Pareiškėja 2008-11-10 įnešė į savo banko sąskaitą 50000 Lt grynaisiais pinigais ir 2008-11-14 pavedimu pervedė 48145,97 Lt G.K. LLC. Komisija pažymi, jog byloje surinkti duomenys apie R.S. Pareiškėjai tariamai paskolintus 50000 Lt yra prieštaringi. Vilniaus AVMI 2012-11-30 specialisto išvadoje Nr. (4.65)-86-34 (62 psl.) 2012-01-19 įtariamojojo R. S. papildomos apklausos parodymų pagrindu, t. y. „<...> 2008 m., žinodamas, jog reikės atlikti antrosios dalies įnašą – man apie 50000 Lt, o N. P. apie 48000 Lt, <...> todėl aš 2008 m. sausio mėn. <...> pasiskolinau dar 100000 Lt <...> Po to 2008 m. atlikome atskirai – aš 50000, N. P. 48000 Lt litų pavedimus <...>“ pripažįstama, jog R. S. sumokėjo Pareiškėjai 50000 Lt, iš kurių 49435 Lt nepagrįsti pajamomis iš teisės aktų neuždraustos veiklos, nors šiame apklausos protokole tiesioginio R. S. patvirtinimo apie 50000 Lt perdavimą Pareiškėjai nėra. Kelia abejonių ir pinigų skolinimasis 2008 m. sausio mėn. lapkričio mėnesio prievolėms padengti. Pareiškėja, 2013-06-14 atsakydama į mokesčių administratoriaus klausimą: „*Įtariamojo 2012-01-10 papildomos dėl 13911 Eur (48145,97 Lt) apmokėjimo Jūs nurodėte, kad „<...> šiuos pinigus man davė R.S. Kokiu pagrindu 50000 Lt Jums perdavė R. S.? Ar šios lėšos buvo paskolintos, padovanotos?*“ atsakė, kad šias aplinkybes nustatinėja teismas, kadangi teisme dėl to paties nagrinėjama baudžiamoji byla (Pareiškėjos 2013-06-14 paaiškinimas Nr. 339-KD-986), tačiau vėliau, nei baudžiamosiose bylose, nei mokesčių administratoriui teikiamuose paaiškinimuose savo parodymų nekeitė, t. y. tvirtino, jog 2008-11-14 48145,97 Lt įmokai už nekilnojamąjį turtą (ap.M12) pinigus jai davė R. S. Tuo tarpu R. S. 2016-02-

08 paaiškinime Nr. (4.65)-339, atsakydamas į mokesčių administratoriaus klausimą, ar jis skolino Pareiškėjai 50000 Lt ir ar Pareiškėja skolą grąžino, nurodė „*Tikslinama*“, o į klausimą, kokie tarpusavio išpareigojimai ji sieja su N.P. atsakė, kad „*šiai dienai siekiama susitarti dėl išpareigojimų dydžio, tikslinamos sumos*“. 2016-03-02 paaiškinime Nr. (4.65)-339-537 R. S. teigia, kad jis neatsimena kokius parodymus teikė teisme nagrinėjant baudžiamąją bylą, ir tvirtina, kad jis nesuteikė Pareiškėjai 83391,34 Lt paskolos buto an.M12 pirkimui, ir laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2011-12-31 Pareiškėjai neskolino, nedovanojo ar kitokiu būdu neteikė piniginių lėšų, nebent tai buvo neženklios sumos, o už butą anN24, esančio kurortinėje gyvenvietėje, už kurį jis pats sumokėjo 48690 Eur (168386,19 Lt) ir kurio nuosavybė, R. S. teigimu, dėl objektyvių priežasčių buvo perrašyta N. P. vardu, pinigų Pareiškėja negrąžino.

Svarbu pažymėti, jog 2014-06-04 Vilniaus miesto apylinkės teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-129-506/2014 N. P. buvo pripažinta kalta dėl netikro dokumento sukūrimo pagal LR BK 300 str. 1 d. (Pareiškėja kalta prisipažino), nes 2012 m. ji su N. I. atbuline data – 2007-11-10 pasirašė žinomai netikrą dokumentą – skolos raštelį, patvirtinantį, kad N. I. jai skolina 100000 Lt, nors liudytojas N. I. patvirtino, jog jokių pinigų nedavė, o tik atsižvelgė į Pareiškėjos prašymą surašyti fiktyvų paskolos raštelį, nes ji turi nemalonumų su mokesčių inspekcija ir jai reikia pagrįsti turėtas išlaidas. Komisijos vertinimu, ši aplinkybė liudija ne Pareiškėjos naudai ir verčia abejoti jos parodymų / paaiškinimų teisingumu. Komisija sutinka su Pareiškėjos skundo argumentu, jog Inspekcija nepagrįstai nesiremia baudžiamojoje byloje R. S. teiktais parodymais tuo pagrindu, jog jis nebuvo įspėtas už melagingų parodymų davimą pagal LR BK 235 str., todėl jo baudžiamojoje byloje duoti parodymai vertintini kritiškai. Tačiau minėtoje baudžiamojoje byloje (žiūrėkite nutarties 11-12 psl.) R. S. patvirtino, jog N. P. nėra jam skolinga už butą anN24, esančio kurortinėje gyvenvietėje, už kurį jis pats sumokėjo 48690 Eur ir kuris buvo perrašytas N. P. vardu, tačiau šio buto įsigijimo išlaidų apmokėjimas ar skolų grąžinimas nėra šio mokesčio ginčo dalykas.

Vertindama Pareiškėjos skunde nurodytus netiesioginius įrodymus, kuriais Pareiškėja grindžia 50000 Lt pajamas, gautas iš R. S. buto an.M12 įsigijimui, Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjos mokesčio patikrinimo laikotarpyje susiklostę ar pasikeitę asmeniniai santykiai su R. S. bei jų tarpusavio išpareigojimai nėra šio ginčo objektas, o pati Pareiškėja nepateikia jokių įrodymų, jog 2010 m. pasiskolinti iš J. L. ir A. L. buvo panaudoti ginčo paskolai grąžinti, priešingai, mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėja 2009 m. disponavo didelėmis lėšomis bankų sąskaitose, pervedinėjo jas į depozitines sąskaitas ir pan., t. y. turėjo pakankamai lėšų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių paskolai, jei tokia buvo, grąžinti, bet negrąžino, nes jos suteikimo, Komisijos vertinimu, Pareiškėja nei tiesioginiais, nei netiesioginiais įrodymais nepagrindė.

Dėl vidutinių statistinių vartojimo išlaidų taikymo tikrinamuoju laikotarpiu

Pareiškėja skunde nesutinka su mokesčių administratoriaus patikrinimo metu apskaičiuotomis jos šeimos vartojimo išlaidomis, nes, jos nuomone, neatsižvelgta į tai, jog tikrinamuoju laikotarpiu mokesčių administratorius netinkamai vertino jos ir R. S. santykius, kurie atitiko santuokinius, neįvertino jo paramos šeimai ir pateikia sąskaitų išrašus, patvirtinančius, jog R. S. 2010–2012 m. periodiškai jai pervesdavo atitinkamas pinigų sumas. Tai lėmė, kad Pareiškėja patyrė nedideles namų ūkio vartojimo išlaidas. Be to, Pareiškėja kritiškai vertina vidutinių statistinių vartojimo išlaidų taikymą jos atžvilgiu ir mano, jog mokesčių administratorius neįvertino kitų aplinkybių, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta.

Komisija, susipažinusi su byloje surinkta medžiaga, nurodo neturinti pagrindo pagrįstais pripažinti Pareiškėjos motyvus dėl kitokio išlaidų dydžio nei nustatė mokesčių administratorius. Visų pirma, pati Pareiškėja nepateikė mokesčių administratoriui jokių duomenų net apie apytikles šeimos vartojimo išlaidas. Tuo tarpu, tiek R. S., tiek ir vaikų tėvo V. L. į Pareiškėjos sąskaitą pervestos lėšos yra įskaitytos į Pareiškėjos pajamas, gautas iš legalių šaltinių. Taip pat Pareiškėja, skunde Komisijai tvirtinanti, kad šeimos vartojimo išlaidos buvo mažesnės nei vidutinės statistinės, tokio savo teiginio, išlaidų dydžio nepagrindė dokumentais, skaičiavimais ar kitais įrodymais. Tuo tarpu Taisyklių 16 punktą numato, jog mokesčių mokėtojo mokesčių bazę nustatinėjant išlaidų būdu, tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, Taisyklių X dalyje nurodytų informacijos šaltinių. Pažymėtina, jog

mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokesstinės prievolės dydį. Nustatant mokesčių bazę pagal administratoriaus įvertinimą, vartojimo išlaidos yra sudėtinė mokėtojo išlaidų dalis, turinti tiesioginę įtaką mokesčių basei (nuo kurios skaičiuojami mokesčiai), juos didinanti arba mažinanti, todėl mokesčių mokėtojas realiai patirtų išlaidų dydį turi pagrįsti. Pareiškėjui nepagrindus skunde Komisijai nurodomų aplinkybių, jog jos šeimos patirtos vartojimo išlaidos buvo mažesnės nei vidutinės statistinės, darytina išvada, kad Vilniaus AVMI pasirinktas išlaidų nustatymo būdas pagal Statistikos departamento skelbiamą išlaidų dydį atitinka Taisyklėse nustatytus išlaidų nustatymo kriterijus. Juolab, jog iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjos šeimos vartojimo išlaidas, atsižvelgė į šeimoje nepilnamečių vaikų skaičių, iš statistinių vartojimo išlaidų atėmė duomenis apie nepilnamečiams vaikams tenkančias tabako ir alkoholinių gėrimų išlaidas. Pažymėtina ir tai, jog Pareiškėjos vaikai jau buvo mokyklinio amžiaus, todėl neteisinga būtų teigti, jog jų vartojimo išlaidos buvo žymiai mažesnės nei Pareiškėjos. Be to, Pareiškėja turėjo automobilį, nekilnojamąjį turtą, vyko į užsienį, lankėsi kavinėse, mokėjo gyvybės draudimo įmokas ir kt., kas nėra būdinga kukliai gyvenančiam asmeniui. Komisija, atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratoriaus pasirinktas išlaidų apskaičiavimo būdas atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus, kurių būtina laikytis apskaičiuojant mokesčių bazę pagal MAĮ 70 str. 1 dalį, o pagrįstais pripažinti Pareiškėjo motyvus dėl kitokio išlaidų dydžio, nei nustatė mokesčių administratorius, nėra pagrindo.

Dėl ilgo patikrinimo laikotarpio ir delspinigių dydžio

Pareiškėja ginčija GPM ir PSDĮ delspinigių dydžius kaip neproporcingus padarytiems pažeidimams. Pareiškėja remiasi MAĮ 97 straipsnio 2 dalies nuostatomis ir MAĮ 119 straipsnio 6 dalies nuostatomis, kurios numatė ne tik tai, kad mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokesstinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, bet ir akcentavo mokesčių administratoriaus pareigą mokesstinį patikrinimą atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį. Kaip artimiausia analogija galėtų būti Mokesčių patikrinimo, atlikimo, rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87, kurių priede yra numatytas vieno fizinio asmens, nevykdančio ekonominės veiklos, teminio mokesstinio patikrinimo, kai tikrinamas vienas mokestis, rekomenduojamas laikas – 20 darbo dienų. Tuo tarpu pas Pareiškėją mokesstinis patikrinimas truko beveik trejus metus.

Pareiškėjai 2013-05-21 buvo įteiktas pranešimas apie mokesstinį patikrinimą, kuriame nurodytas atliekamo patikrinimo dalykas GPM ir PSD įmokos, o Vilniaus AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo priimtas 2016-06-22. Inspekcija, siekdama pateisinti tokią ilgą mokesstinio patikrinimo trukmę, nurodė, kad ją lėmė trys mokesstinio patikrinimo sustabdymai (pirmojo trukmė – 1 m. 5 mėn. 11 d., antrojo – 11 d., o trečiojo – 10 mėn. 18 d.). Pareiškėja neginčija AVMI teisės sustabdyti atliekamą mokesstinį patikrinimą, tačiau akcentuoja, kad yra svarbus pačio nurodymo, atlikto veiksmo tikslingumas mokesstinio patikrinimo kontekste, ar buvo objektyvios priežastys mokesčių administratoriui duoti tam tikrą nurodymą, pavyzdžiui, Pareiškėjai 2016-03-03 buvo duotas nurodymas pateikti dokumentus, pagrindžiančius piniginių lėšų perdavimą R.S. už nekilnojamąjį turtą, tačiau atsakymai šiuo klausimu jau buvo pateikti tiek mokesstinio patikrinimo metu pateikiant Pareiškėjos paaiškinimus, tiek teismo tyrimo metu. Nagrinėjamu atveju mokesstiniam patikrinimui trukus beveik trejus metus (iš kurių daugiau nei pusė laiko mokesstinis patikrinimas buvo sustabdytas) Pareiškėja patyrė ne tik psichologinių sunkumų, bet ir, nepanaikinus VMI Sprendimo, turės sumokėti itin didelius delspinigius. Delspinigiai mokesčių teisėje yra traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius. Kaip ir kiekviena taikoma sankcija, taip ir delspinigiai, turi būti proporcingi. Pareiškėja mano, kad sprendimu patvirtintas ir už 7 metus apskaičiuotas 10562, 97 GPM bei 3800,04 Eur PSD įmokų delspinigių dydis negali būti laikomas proporcingu.

Inspekcija neatsižvelgė į Pareiškėjos argumentus ir delspinigių už mokesstinio patikrinimo stabdymo laikotarpius nepanaikino / delspinigių nesumažino, teigdama, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratoriui reikėjo surinkti įrodymų visetą iš kurių visumos galėtų daryti išvadas apie tam tikrą įrodinėjimo dalyku esančių faktų buvimą ar nebuvimą, mokesčių administratoriaus aktą

surašė 2016-04-15, todėl, Inspekcijos nuomone, nėra pagrindo teigti, jog patikrinimas buvo vilkinamas.

Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas būtų buvęs specialiai vilkinamas, tačiau Pareiškėjos, kaip vieno fizinio asmens teminio (GPM) mokestinio patikrinimo trukmė – 3 metai, Komisijos nuomone, yra akivaizdžiai per didelė. Komisija atkreipia Inspekcijos dėmesį į neišsamų ir neinformatyvų patikrinimo stabdymų / atnaujinimų / pratęsimų įforminimą ir jų tikslingumą, pavyzdžiui, mokestinis patikrinimas sustabdytas nuo 2013-06-21 iki 2014-12-12 dėl to, kad išsiųstas paklausimas VĮ „Regitra“ dėl papildomos informacijos gavimo ir pratęstas nuo 2014-12-12 iki 2015-02-12 dėl informacijos vertinimo, nors iš bylos medžiagos matyti, jog VĮ „Regitra“ į Vilniaus AVMI 2013-06-21 paklausimą atsakė 2013-07-16 (Nr.(1.5)-24-1021); mokestinis patikrinimas sustabdytas nuo 2015-03-02 iki 2016-01-21 dėl papildomos informacijos gavimo, t. y. ar Pareiškėjos vaikų tėvas V. L. turėjo finansinių galimybių 2008–2012 m. pervesti kas mėnesį 1000 Lt vaikų išlaikymui, nors V. L. lėšas pervesdavo į Pareiškėjos sąskaitą bankiniais pavedimais (V. L. mokestinis tyrimas atliktas 2015-07-28) ir kt. Be to, yra pagrįstas Pareiškėjos argumentas, jog 2016 m. jai buvo antrą kartą išsiųstas nurodymas pateikti dokumentus, pagrindžiančius lėšų perdavimą R. S., nors į visus mokesčių administratoriaus klausimus ir nurodymus ji jau buvo atsakiusi 2013 m. Be to, 2014-06-04 Vilniaus m. apylinkės teismas priėmė nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr.1-129-506/2014, kuriuo Pareiškėja ir R. S. buvo išteisinti dėl neteisėto praturtėjimo pagal LR BK 189-1 str. 1 d., vadinasi, mokestiniam patikrinimui reikšmingos faktinės Pareiškėjos nekilnojamojo turto įsigijimo aplinkybės jau buvo nustatytos.

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

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į KT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011). KT ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubauti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas, KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi Komisija, įvertinusi Pareiškėjos argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (10562,97 Eur GPM delspinigiai ir 3800,04 PSD įmokų delspinigiai) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjai papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (16904,25 Eur) ir PSD įmokų suma (5694,22 Eur), atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali

būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 5281,48 Eur jai apskaičiuotų GPM delspinigių ir 1900,02 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-09-22 sprendimą Nr. 68-274.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 5281,48 Eur GPM delspinigių ir 1900,02 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene