



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL Ž. G. 2016-11-10 SKUNDO**

2017 m. sausio 16 d. Nr. S-15 (7-263/2016)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių administratoriaus atstovui

Jelenai Krochmalienei
Ž. G.
T. K.

2016-12-20 posėdyje išnagrinėjusi Ž. G. (toliau – Pareiškėjas) 2016-11-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-10-18 sprendimo Nr. 68-306, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-10-18 sprendimu Nr. 68-306 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-07-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-443, kuriuo Pareiškėjui nurodyta į biudžetą sumokėti 15897,24 Eur gyventojų pajamų mokesťį (toliau – GPM), 13239,01 Eur GPM delspinigius, 1589 Eur GPM baudą, 675,10 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 456,10 Eur PSD įmokų delspinigius ir 67 Eur PSD įmokų baudą.

Šiaulių AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjo GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2011-12-31. Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo 2008–2009 metų išlaidos (iš kurių pagrindinės buvo patirtos UAB „T1“ įstatinio kapitalo formavimui 100000 Lt ir paskolų suteikimui 234100 Lt) viršijo gautas pajamas 241599,14 Lt, iš jų: 2008 m. – 202755,32 Lt, 2009 m. – 38843,82 Lt. Konstatuota, kad Pareiškėjas 2008–2009 metais gavo 241599,14 Lt kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, iš nenustatytų šaltinių. Mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė apskaičiuota, vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi.

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad pakartotinis patikrinimas atliktas atsižvelgiant į Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2015-10-26 sprendime Nr. S-208 (7-204/2015) išdėstytus motyvus. Komisija, įvertinusi vykstantį ginčą, konstatavo, jog byloje nėra pakankamai neginčytinų įrodymų, kad Pareiškėjas dovanojimo ir paskolos sandoriais negavo atitinkamų piniginių lėšų sumų. Mokesčių administratorius tinkamai ir

išsamiai neįvertino visų bylai svarbių aplinkybių, visapusiškai neišnagrinėjo šiuo atveju reikšmingų aspektų, nepagrįstai nevertino Pareiškėjo papildomai pateiktų argumentų. Komisija pažymėjo, jog mokesčių administratorius turėtų nustatyti, buvo ar nebuvo realiai Pareiškėjui perduoti pinigai pagal dovanojimo ir paskolos sandorius, nustatyti realias Pareiškėjo 2003–2009 metų pajamas ir išlaidas, surinkti visą teisiškai reikšmingą informaciją, kuri gali turėti esminės reikšmės priimant sprendimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo, įvertinti Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktus dokumentus, taip pat suformuoti nuoseklią poziciją ginčo klausimu.

Dėl A. G. dovanotų 45000 Lt

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas patikrinimo metu pateikė mamos A. G. dovanojimo raštelį, kuriuo 2003 m. padovanojo savo sūnui Pareiškėjui 45000 Lt iš savo ir savo tėvų šeimos biudžeto.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu konstatavo, jog dovana Pareiškėjui realiai nebuvo suteikta. Tokia išvada sprendime grindžiama žemiau išdėstytais motyvais.

Siekiant objektyviai nustatyti, ar A. G. turėjo finansines galimybes Pareiškėjui padovanoti 45000 Lt, patikrinimo metu buvo atliktas A. G. operatyvus patikrinimas (2016-04-22 operatyvus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-3717), kurio metu buvo išanalizuota informacija apie A. G. 1994–2003 metų laikotarpiu gautas pajamas, patirtas vartojimo išlaidas, bankų pateikta informacija apie A. G. finansines operacijas bei paimtas A. G. paaiškinimas.

A. G. 2016-03-25 pateiktame paaiškinime nurodė, kad kelis šimtus litų davė jos mama N. E. V., 900 Lt davė sūnaus tėvas (V. G.), 9800 davė ji (A. G.), o likusią sumą davė J. V., A. G. tėvas, Pareiškėjo senelis. A. G. 2016-04-14 atnešė mamos paaiškinimą, kad ji Pareiškėjui mokyklos baigimo proga padovanojo 500 Lt. Atsižvelgiant į visus paaiškinimus, siekiant išsiaiškinti 45000 Lt piniginių lėšų šaltinius, nustatyta, kad J. V. dalis buvo 33800 Lt, A. G. – 9800 Lt, V. G. – 900 Lt, N. E. V. – 500 Lt.

Operatyvus patikrinimo metu gauta informacija iš *Valstybinio socialinio draudimo fondo Šiaulių skyriaus* apie A. G. draudžiamąsias pajamas 1994–2003 metais. Minėtu laikotarpiu, atlikus A. G. gautų pajamų ir išlaidų analizę, nustatyta, jog A. G. atskaičius mokesčius gavo 93863,88 Lt pajamų bei patyrė 104848,80 Lt vartojimo išlaidų. Operatyvus patikrinimo metu pagal *Valstybinės mokesčių inspekcijos* turimas duomenų bazes nustatyta, kad A. G. vardu buvo atidaryta 20 paskolinių sąskaitų įvairiuose bankuose. Nustatyta, kad 2000–2011 metais A. G. pasiėmė 24 paskolas, iš jų 6 buvo paimtos 2000–2003 metų laikotarpiu.

Analizuojant paskolas aktualiu laikotarpiu (iki 2003-12-31), nustatyta, jog 2002-09-24 *AB banke Snoras* paimta 2000 Lt vartojimo paskola, kuri baigta dengti 2004-04-06 paėmus naują paskolą tame pačiame banke, 2002-12-03 paimta 1500 Lt paskola *DNB banke*, kuri dengiama mėnesinėmis įmokomis iki 2003-11-28, 2003-06-04 A. G. pasiėmė 10000 Lt vartojimo paskolą iš *AB Swedbank* ir kitą dieną, tai yra 2003-06-05 bankomatuose per 3 kartus išgrynino 6000 Lt, kurie tą pačią dieną buvo įnešti į *AB Šiaulių* banko sąskaitą Nr. LT277180000116733770 padengiant kreditinės kortelės įsiskolinimą. 2003-11-19 A. G. pasiėmė *AB DNB banke* vartojimo paskolą 8000 Lt, kurios dalis, t. y. 7000 Lt tą pačią dieną grynaisiais paimti banke ir įnešti į jau minėtą kreditinės kortelės sąskaitą kredito limitui padengti. Inspekcijos vertinimu, byloje pagrįstai konstatuota, kad A. G. neturėjo finansinių galimybių prisidėti prie Pareiškėjui 45000 Lt dovanotų piniginių lėšų.

Dėl J. V. 33800 Lt piniginių lėšų, kurios buvo perduotos A. G., Inspekcija sprendime pažymėjo, kad A. G. operatyvus patikrinimo metu buvo analizuotos J. V. finansinės galimybės sukaupti 33800 Lt ir šia suma prisidėti prie Pareiškėjui suteiktos 45000 Lt dovanos sumos. Nustatyta, jog J. V. valstybinio socialinio draudimo senatvės pensija buvo paskirta 1987-04-06, nuo 1995-01-01 buvo paskirta nukentėjusių asmenų valstybinė pensija, pagal *Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Šiaulių skyriaus* pateiktą informaciją J. V. pajamos 1995–2003 metų laikotarpiu siekė 49797 Lt, mokesčių administratoriaus apskaičiuotos vartojimo išlaidos (2016-04-22 operatyvus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-3717) siekė 47944,80 Lt. Pagal *AB Swedbank* banko ir *AB Šiaulių* banko pateiktą informaciją, J. V. banko sąskaitų likutis 2003-12-31 *AB Swedbank* banko sąskaitose buvo 2908,40 Lt, *AB Šiaulių* banko sąskaitoje – indėlyje 5000 Lt, t. y. iš viso banko sąskaitose 7908,40 Lt. Inspekcijos vertinimu, byloje pagrįstai konstatuota, kad J. V. neturėjo finansinių galimybių prisidėti 33800 Lt suma prie A. G. 45000 Lt dovanotų piniginių lėšų.

Ginčijame sprendime teigiama, kad Pareiškėjas gautos dovanos 2003 m. nedeklaravo, jokių įrodymų, kurie patvirtintų faktą, jog byloje minimi asmenys, t. y. A. G. ir J. V., turėjo finansines galimybes suteikti tokios vertės piniginę dovaną, kad dovana realiai buvo suteikta be pateiktų rašytinių paaiškinimų, Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė nei pirminio, nei pakartotinio patikrinimo metu.

Dėl G. P. suteiktos 75000 JAV dolerių paskolos

Inspekcija sprendime nurodo, kad Pareiškėjas mokesčių administratoriui 2014-04-18 pateikė 2004-01-12 paskolos raštą dėl 75000 JAV dolerių iš Urugvajaus piliečio G. P. Pagal paskolos sutartį, skola turi būti gražinta iki 2015-12-31 (paskola negražinta, termino atidėjimas nepasirašytas). Paskolos sutartyje nurodyta, kad paskolą suteikia G. I. P., gyvenantis (*duomenys neskelbtini*), Uruguay. Sutartyje nenurodytas G. P. identifikacinis kodas, nors Pareiškėjo asmens kodas yra įrašytas. Pakartotinio mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė G. P. (Urugvajaus piliečio) išverstą į lietuvių kalbą paaiškinimą dėl suteiktos paskolos. Paaiškinime teigiama, kad G. P. 2004 m. Danijoje suteikė 75000 JAV dolerių paskolą Pareiškėjui, pinigai buvo perduoti grynaisiais Pareiškėjo gyvenamojoje vietoje. Taip pat paaiškinime nurodyta, jog minėti asmenys yra draugai nuo 2003 m. per bendrą draugą H. L. G. P. teigimu, dėl papildomos informacijos su juo visada galima susisiekti. Nurodytas adresas (*duomenys neskelbtini*), Urugvajus, papildomai pažymėta, kad šiuo metu G. P. dirba prie miesto plėtros projekto miške, todėl būna nepasiekiamas. Nuo 2014-09-01 gyvenamoji vieta yra (*duomenys neskelbtini*), Urugvajus, papildomai nurodytas elektroninis paštas. Paaiškinimo apačioje padarytas priedas, jog G. P. dėl darbo pobūdžio namo grįžta labai trumpam, todėl, norėdami susisiekti su juo, skubiai skambinti žemiau nurodytu telefono numeriu.

Sprendime nurodoma, kad patikrinimo metu Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti sudarytos paskolos sutarties ir piniginių lėšų perdavimo faktą, mokesčių administratoriui pateikė G. I. P. ofšorinės banko sąskaitos, esančios (*duomenys neskelbtini*), Kazachstan, išrašą. Mokesčių administratorius, įvertinęs pateiktą dokumentą, padarė išvadą, jog jis neturi juridinės galios, nes yra be banko antspaudų ar parašų, nenurodyta išrašo data. Mokesčių administratorius atkreipė dėmesį, jog pagal pateiktą dokumentą, matyti, jog šiame išrašė banko sąskaitos likutis 2004-01-31 buvo 422909,25 JAV dolerių, toks pat likutis nurodytas ir 2004-12-31, t. y. iš Pareiškėjo pateikto dokumento nenustatyta, jog atitinkamos piniginės lėšos sąskaitoje judėjo (išgryninimas / pervedimas / sąskaitos papildymas). Inspekcija sprendime sutiko su Šiaulių AVMI atliktu dokumento vertinimu, jog Pareiškėjo pateiktas dokumentas gali patvirtinti tik tai, kad Urugvajaus pilietis G. I. P. laikotarpiu nuo 2004-01-31 iki 2004-12-31 turėjo piniginių lėšų Kazachstano banke, tačiau tai neįrodo, kad G. I. P. 2004-01-12 Pareiškėjui suteikė paskolą.

Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė H. L. paaiškinimą, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2004 m. sausio iki 2007 m. gruodžio laikė pinigus jo šeimos saugykloje (*duomenys neskelbtini*) Landsbank. Per 2007 metus Pareiškėjas tuos pinigus dalimis pasiėmė. H. L. paaiškinime nėra nurodyta nei suma, kokia buvo laikoma, nei koku būdu minėtos lėšos ten buvo padėtos. Sprendime akcentuojama, kad papildomi įrodymai dėl minėtų aplinkybių pateikti nebuvo.

Ginčijame sprendime atkreiptas dėmesys į tai, jog nei pirminio, nei pakartotinių patikrinimų metu mokesčių mokėtojas nepateikė paskolos originalo, ant pateiktos paskolos kopijos yra tik paskolą gavusio asmens, t. y. Pareiškėjo, parašas, paskola nurodyta doleriais, suteikta Danijoje Urugvajaus piliečio, Pareiškėjo teigimu, panaudota Lietuvoje, tačiau valiutos konvertavimą patvirtinančių dokumentų nėra, pinigų pargabenimo į Lietuvą faktas taip pat nėra patvirtintas, G. I. P. banko sąskaitos išrašas ir H. L. paaiškinimas nepatvirtina paskolos suteikimo fakto, paskolos gražinimo terminas pasibaigęs, tačiau paskola negražinta, paskolos termino atidėjimas nepasirašytas. Sprendime daroma išvada, jog Pareiškėjas iš G. P. realiai negavo 75000 JAV dolerių paskolos.

Papildomai Inspekcija sprendime akcentuoja, jog aplinkybės dėl dovanojimo būdu iš mamos gautų pajamų, Pareiškėjo pateiktos po pirminio patikrinimo, surašius 2014-05-26 patikrinimo aktą Nr. FR0680-405. Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, pažymi, jog dokumentai (šiuo atveju aplinkybės) pateikti po atlikto mokesčių administratoriaus patikrinimo, užkerta galimybę tikėti Pareiškėjo sąžiningumu. Mokesčių mokėtojo

pareiga padėti visapusiškai išsiaiškinti aplinkybes, kad būtų priimtas kuo objektyvesnis sprendimas, vykdyta netinkamai (LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1632-10).

Vertindama Pareiškėjo pateiktus dokumentus (2004-01-12 paskolos raštą dėl 75000 JAV dolerių; G. I. P. ofšorinės banko sąskaitos, esančios (*duomenys neskelbtini*), Kazachstan, išrašą; G. P., H. L. ir A. G. paaiškinimus), kurie, Pareiškėjo nuomone, turi patvirtinti jo poziciją dėl piniginių lėšų gavimo fakto, Inspekcija pabrėžia, jog Pareiškėjas, pasirinkdamas finansines operacijas vykdyti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose), prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27-13).

Inspekcija pažymi, jog šioje byloje mokesčių administratoriaus išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinai sistemiskai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Pabrėžiama, jog vien atskirų formalių įrodymų (pvz., 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. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant 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 (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007; 2013-01-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012; 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-110-438/2015).

Sprendime, cituojant MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, teigiama, jog Pareiškėjas pateiktų įrodymų pagrindu neįrodė, jog 2003–2004 metais gavo 45000 Lt ir 75000 JAV dolerių sumas, kuriomis siekia pagrįsti tikrinamuoju laikotarpiu patirtas išlaidas, todėl Šiaulių AVMI sprendimas tvirtintinas.

Pareiškėjas pateiktu skundu ginčija Inspekcijos 2016-10-18 sprendimą Nr. 68-306, motyvuodamas tuo, kad jis yra nepagrįstas ir neteisėtas, patikrinimas atliktas, neatsižvelgiant į Komisijos 2015-10-26 sprendime Nr. S-208 (7-204/2015) išdėstytus motyvus.

Dėl A. G. dovanotų 45000 Lt

Šioje skundo dalyje Pareiškėjas, cituodamas Komisijos 2015-10-26 sprendimo Nr. S-208 (7-204/2015) motyvus, t. y., kad „iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija, konstatuodama, kad Pareiškėjo mama realiai neperdavė Pareiškėjui 45000 Lt, šios išvados nepagrindžia faktiniais duomenimis, iš kurių būtų matyti, jog A. G. negalėjo disponuoti tokiais piniginių lėšų sumomis, kurias Pareiškėjas nurodo gavęs dovanų. Mokesčių administratorius dėl ginčijamo fakto neapklausė A. G., nenustatė aplinkybių, kad ji nedisponavo lėšomis, kurias galėjo padovanoti sūnui. Tuo tarpu Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė mamos A. G. patvirtinimą, kad ji sūnui 2003 metais padovanojo 45000 Lt, taip pat Pareiškėjas nurodė, kad 2003 metais padovanotas pinigines lėšas Pareiškėjas laikė pas senelius Lietuvoje ir disponuoti jomis pradėjo tik grįžęs gyventi į Lietuvą. Taigi matyti, jog Inspekcija Pareiškėjo nurodytų aplinkybių susijusių su gauta pinigine dovana ir jos panaudojimu, netyrė, nesiaiškino, ar realiai Pareiškėjo mama galėjo padovanoti Pareiškėjui 45000 Lt, todėl tokia centrinio mokesčių administratoriaus pozicija negali būti laikoma pagrįsta ir tinkama faktinių aplinkybių vertinimo aspektu“, teigia, kad pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nesurinko papildomų įrodymų, paneigiančių padovanotų 45000 Lt lėšų realumą.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad patikrinimo metu nepagrįsta, jog A. G. ir J. V. neturėjo finansinių galimybių sukaupti dovanotas lėšas. Skunde teigiama, kad minėti asmenys neturėjo įstatyminės prievolės deklaruoti sukauptų sumų, nes jos neviršijo privalomos deklaruotinos ribos. Pareiškėjas nurodo, jog mokesčių administratorius nustatė, kad mama disponavo didesnėmis sumomis (skolintomis), teisės aktai nedraudžia dovanoti pasiskolintų piniginių lėšų. Akcentuojama, kad mokesčių administratoriaus pozicija nenuosekli: pirminio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad piniginę dovaną Pareiškėjas gavo, tačiau šių lėšų nepripažino, nes jas Pareiškėjas galėjo išleisti pragyvenimui ir mokslams Danijoje 2003–2007 metais, pakartotinio patikrinimo metu neigiamas dovanojimo faktas.

Dėl G. P. suteiktos 75000 JAV dolerių paskolos

Šioje skundo dalyje Pareiškėjas, cituodamas Komisijos 2015-10-26 sprendimo Nr. S-208 (7-204/2015) motyvus, t. y., kad „iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija, teigdama, kad Pareiškėjas 2004 metais realiai negavo iš G. P. paskolos sutartimi suteiktų 75000 JAV dolerių, šią išvadą motyvavo tuo, jog Pareiškėjas patikrinimo metu paskolos sutarties su G. P. originalo nepateikė, ant paskolos kopijos yra tik paskolą gavusio Pareiškėjo parašas, taip pat nėra patvirtintas pargabenimo iš Danijos į Lietuvą ir valiutos konvertavimo Lietuvoje faktas. Tačiau skundžiamame sprendime Inspekcija nepasisakė dėl Pareiškėjo papildomai mokesčių administratoriui pateiktų dokumentų: paskolos davėjo G. P. 2014-08-22 paaiškinimo mokesčių administratoriui, G. P. banko sąskaitos išrašo, Pareiškėjo teigimu, patvirtinančio, kad pastarasis asmuo turėjo finansinių galimybių suteikti paskolą, H. L. patvirtinimo, kad Pareiškėjas jo šeimos saugykloje laikė iš G. P. pasiskolintas pinigines lėšas, kurie, Komisijos nuomone, turi įtakos ginčo klausimui – ar Pareiškėjas realiai gavo pajamų pagal 2004 m. paskolos sutartį“ teigia, kad pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nesurinko papildomų įrodymų, paneigiančių paskolintų 75000 JAV dolerių realumo, apsiribojo tomis pačiomis išvadomis, kurios Komisijos sprendimu buvo įvertintos ir pripažintos kaip nepakankamos neigiant atitinkamų piniginių lėšų dovanojimą.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad visiškai įrodė paskolos 75000 JAV dolerių sumai gavimo faktą ir tai, Pareiškėjo nuomone, patvirtina mokesčių administratoriui pateikti tiesioginiai įrodymai: paskolos sutartis; susirašinėjimas, pagrindžiantis, jog G. P. realiai paskolino 75000 JAV dolerių; paskolos davėjo G. P. išsamūs kontaktiniai duomenys, įrodantys, jog paskolos davėjas yra realus asmuo, ir mokesčių administratorius galėtų patikrinti minėto asmens pateiktus paaiškinimus bei kitas reikšmingas aplinkybes; paskolos davėjo G. P. išverstas į lietuvių kalbą paaiškinimas, kuriame patvirtinama, jog G. P. 2004 m. Danijoje suteikė Pareiškėjui 75000 JAV dolerių paskolą, jog pinigai buvo perduoti grynais Pareiškėjo gyvenamojoje vietoje; pateiktas H. L., gyv. (*duomenys neskelbtini*), Danija, paaiškinimas, patvirtinantis, jog laikotarpiu nuo 2007 m. gruodžio mėnesio Pareiškėjas pinigus laikė H. L. šeimos saugykloje, banke (*duomenys neskelbtini*), Danija, ir kad per 2007 metus per kelis kartus pinigus atsiėmė; paskolos davėjo G. P. banko sąskaitos išrašas 2004-12-31 datai (likučio pinigų suma 422909,25 JAV dolerių), kuris patvirtina, jog šis asmuo yra pasiturintis ir galėjo suteikti Pareiškėjui 75000 JAV dolerių paskolą ilgam laikotarpiui; H. L. 2015-05-15 rašytinis paaiškinimas, kuriame teigiama, kad Lietuvos mokesčių administratorius nesikreipė į jį su paklausimais dėl informacijos apie Pareiškėjo gautą paskolą iš G. P., taip pat šiame rašte H. L. dar kartą patvirtino, jog Pareiškėjas laikė pinigus jo šeimos pinigų saugykloje Danijoje, pinigus nusiimdavo reguliarių apsilankymų metu. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius neįvykdė įrodinėjimo pareigos turinio jam tenkančios pusės, surinkti duomenys yra nepakankami konstatuoti 75000 JAV dolerių paskolos nesuteikimo fakto, ką iš esmės patvirtino ir Komisija ankstesniame savo sprendime.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratoriaus išvados, jog 2008–2009 metais Pareiškėjas disponavo pajamomis, kurių gavimo šaltinių nepagrindė ir nuo kurių apskaičiuoti mokesčiai, yra nepagrįstos ir naikintinos, todėl skundu prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-10-18 sprendimą Nr. 68-306.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, tačiau Pareiškėjas atleistas nuo dalies delspinigių mokėjimo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų bei su šiais mokesčiais susijusių sumų pagrįstumo, mokesčių administratoriui mokesčių bazę apskaičiavus pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.), konstatavus, kad Pareiškėjo 2008–2009 metais patirtos išlaidos viršijo disponuojamas pajamas.

Pareiškėjas, ginčydamas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, savo reikalavimą iš esmės grindžia tuo, kad mokesčių administratoriaus pakartotinis patikrinimas atliktas neįvykdant Komisijos 2015-10-26 sprendime Nr. S-208 (7-204/2015) išdėstytų nurodymų, mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai nepaneigia, jog ginčo laikotarpiu patirtos išlaidos buvo dengiamos piniginėmis lėšomis, gautomis iki tikrinamojo laikotarpio pradžios, t. y. 2003 metais iš mamos A. G. 45000 Lt gauta pinigine dovana bei 2004 metais gauta 75000 JAV dolerių paskola iš G. P. Pareiškėjas tiek skunde išdėstytų, tiek ir Komisijos posėdžio metu išsakytų argumentų

pagrindu tvirtina, jog dovanojimo ir paskolos suteikimo faktai yra realūs ir pagrįsti Pareiškėjo pateiktų duomenų visuma, todėl mokesčių administratorius nepagrįstai nustatė pajamų ir išlaidų skirtumą.

Mokesčių administratoriaus priimtuose procesiniuose dokumentuose yra išsamiai aptartos patikrinimo metu nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo tiek tikrinamojo, tiek iki tikrinamojo laikotarpio gautomis pajamomis, patirtomis išlaidomis. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, faktinių ginčo bylos aplinkybių, iš naujo neaptaria. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nekelia ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo teisėtumo ir pagrįstumo, tačiau yra pareiškęs konkrečius ir aiškius reikalavimus dėl Komisijos 2015-10-26 sprendimo Nr. S-208 (7-204/2015) nurodymų įvykdymo, taip pat dėl įrodymų pakankamumo ir patikimumo vertinimo, todėl Komisija mokestinį ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde bei Komisijos posėdžio metu išdėstytus argumentus.

Kaip nustatyta ginčo byloje, Komisija ankstesniu 2015-10-26 sprendimu Nr. S-208 (7-204/2015) konstatavo, jog byloje nėra pakankamai neginčytinų įrodymų, kad Pareiškėjas dovanojimo ir paskolos sandoriais negavo atitinkamų piniginių lėšų sumų. Mokesčių administratorius tinkamai ir išsamiai neįvertino visų bylai svarbių aplinkybių, visapusiškai neišnagrinėjo šiuo atveju reikšmingų aspektų, nepagrįstai nevertino Pareiškėjo papildomai pateiktų argumentų bei dokumentų. Komisija pažymėjo, jog mokesčių administratorius turėtų nustatyti, buvo ar nebuvo realiai Pareiškėjui perduoti pinigai pagal dovanojimo ir paskolos sandorius, nustatyti realias Pareiškėjo 2003–2009 metų pajamas ir išlaidas, surinkti visą teisiškai reikšmingą informaciją, kuri gali turėti esminės reikšmės priimant sprendimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo, įvertinti Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktus dokumentus: paskolos davėjo G. P. 2014-08-22 paaiškinimą, G. P. banko sąskaitos išrašą, H. L. patvirtinimą, kad Pareiškėjas jo šeimos banko saugykloje laikė iš G. P. pasiskolintas pinigines lėšas, taip pat suformuoti nuoseklią poziciją ginčo klausimu. Dėl nurodytų trūkumų minėtu Komisijos sprendimu panaikintas Inspekcijos 2015-07-23 sprendimas Nr. 68-133 ir Pareiškėjo skundas perduotas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Inspekcija 2015-12-16 sprendimu Nr. 68-219 pavedė atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą, atsižvelgiant į Komisijos 2015-10-26 sprendimo Nr. S-208 (7-204/2015) nurodymus.

Komisija, įvertinusi pakartotinio patikrinimo metu atliktus mokesčių administratoriaus veiksmus, daro išvadą, kad mokesčių administratoriaus suformuota pozicija, jog Pareiškėjas neįrodė 2003 metais gautos 45000 Lt dovanos iš mamos A. G. bei 2004 metais gautos 75000 JAV dolerių paskolos iš G. P. realumo, yra pagrįsta visapusiška procesiniuose dokumentuose užfiksuotų aplinkybių, byloje pateiktų objektyvių įrodymų tyrimo ir vertinimo analize.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad pakartotinio patikrinimo metu, siekiant objektyviai nustatyti mamos A. G. finansines galimybes sukaupti ir padovanoti Pareiškėjui 45000 Lt, atliktas A. G. operatyvus patikrinimas (2016-04-22 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-3717), kurio metu pagal A. G. 2016-03-25 paaiškinimą, jos pateiktą 2016-04-14 mamos N. E. V. (Pareiškėjo močiutės) paaiškinimą, nustatyti Pareiškėjui dovanotų 45000 Lt šaltiniai, t. y. A. G. 9800 Lt lėšos, senelio J. V. 33800 Lt lėšos, močiutės N. E. V. 500 Lt lėšos, Pareiškėjo tėvo V. G. 900 Lt lėšos. Paaiškinime taip pat nurodyta, kad Pareiškėjas, išvykęs studijuoti į Daniją, turėjo 3000 Lt.

Operatyvaus patikrinimo metu, įvertinus *Valstybinės mokesčių inspekcijos, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Šiaulių skyriaus, VĮ Registrų centro, VĮ Regitros*, bankų pateiktus duomenis bei atlikus 1994–2003 metų A. G. gautų pajamų ir išlaidų analizę, nustatyta, jog A. G. atskaičius mokesčius gavo 93863,88 Lt pajamų bei patyrė 104848,80 Lt vartojimo išlaidų, taigi nustatyta, kad mamos išlaidos viršijo gautas pajamas, todėl konstatuota, jog A. G. neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui padovanoti 9800 Lt. Taip pat atliktus ir Pareiškėjo senelio J. V. 1995–2003 metų gautų pajamų ir išlaidų analizę ir nustačius, kad pajamos sudarė 49797 Lt, išlaidos – 47944,80 Lt, įvertinus bankų sąskaitose 2003-12-31 buvusius 7908,40 Lt, padaryta išvada, kad J. V. neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui padovanoti 33800 Lt. Operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjo močiutės dovanotos 500 Lt ir tėvo – 900 Lt pinigines lėšas priskirtos Pareiškėjo turėtai 3000 Lt sumai, vykstant studijuoti (2016-04-22 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-3717 5 psl.). Komisija, įvertinusi operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes dėl

dovanotojų finansinių galimybių padovanoti ginčo sumą, konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus pagrįstai padarė išvadą, jog Pareiškėjas nepagrindė 2003 metais A. G. dovanotų lėšų realumo.

Šios išvados nepaneigia ir Pareiškėjo skunde bei Komisijos posėdžio metu išdėstytas motyvas, jog mama disponavo skolintomis lėšomis, todėl galėjo padovanoti ginčo sumą. Iš byloje pateiktos medžiagos (*Inspekcijos sprendimo 2–3 psl., 2016-04-22 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. FR0760-3717 4–5 psl.*) matyti, kad A. G. 2000–2011 metais pasiėmė 24 paskolas, iš jų 6 buvo paimitos 2000–2003 metų laikotarpiu. Operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, jog A. G. 2002-09-24 AB banke Snoras paėmė 2000 Lt vartojimo paskola, kuri baigta dengti 2004-04-06, paėmus naują paskolą tame pačiame banke, 2002-12-03 paimita 1500 Lt paskola DNB banke, kuri mėnesinėmis įmokomis padengta iki 2003-11-28. Taip pat nustatyta, kad A. G., 2003-06-04 paėmusi 10000 Lt vartojimo paskolą iš AB Swedbank, kitą dieną išgrynino 6000 Lt ir minėtus pinigus panaudojo padengiant kreditinės kortelės įsiskolinimą AB Šiaulių banko sąskaitoje Nr. LT277180000116733770. Taip pat nustatyta, kad A. G. 2003-11-19 pasiėmė AB DNB banke vartojimo paskolą 8000 Lt, iš kurios tą pačią dieną banke išgryninus 7000 Lt, padengtas kreditinės kortelės sąskaitos kredito limitas. Nustatyta, kad A. G. 2002-12-31 banko sąskaitų likutis – 222,13 Lt, įsiskolinimas – 4363,74 Lt (nepadengtos vartojimo paskolos), 2013-12-31 banko sąskaitų likutis – 1125,02 Lt, įsiskolinimas – 16025,81 Lt. Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, nurodo, kad kaip nustatyta byloje, A. G. gautomis paskolomis dengė kitus finansinius įsipareigojimus ir negalėjo iš gautų paskolų padovanoti Pareiškėjui ginčo sumos, todėl šiuo aspektu Pareiškėjo argumentai yra atmestini. Apibendrinant teigtina, kad mokesčių administratorius, atlikęs pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą bei papildomas kontrolės procedūras dovanotojų atžvilgiu įvykdė Komisijos 2015-10-26 sprendimo Nr. S-208 (7-204/2015) nurodymus, išvadas dėl Pareiškėjo nedisponavimo 45000 Lt dovanomis lėšomis pagrindė byloje nustatytą teisiškai reikšmingų aplinkybių bei duomenų visumą, tokiu būdu laikytina, jog Pareiškėjo skundo argumentai yra nepagrįsti.

Dėl gautos 75000 JAV dolerių paskolos iš G. P. įrodinėjimo Komisija nurodo, kad analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.) (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011). Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos, sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą.

Iš pateikto skundo matyti, kad, Pareiškėjo teigimu, paskolos 75000 JAV dolerių sumai gavimo faktą įrodo byloje pateikti tiesioginiai įrodymai (*paskolos sutartis; susirašinėjimas, patvirtinantis, jog G. P. realiai paskolino 75000 JAV dolerių; paskolos davėjo G. P. išsamūs kontaktiniai duomenys, įrodantys, jog paskolos davėjas yra realus asmuo; paskolos davėjo G. P. išverstas į lietuvių kalbą paaiškinimas, kuriame patvirtinama, jog G. P. 2004 m. Danijoje suteikė Pareiškėjui 75000 JAV dolerių paskolą, jog pinigai buvo perduoti grynais Pareiškėjo gyvenamojoje vietoje; pateikti H. L. paaiškinimai, patvirtinantys, jog laikotarpiu nuo 2007 m. gruodžio mėnesio Pareiškėjas pinigus laikė H. L. šeimos saugykloje, banke (duomenys neskelbtini), Danija, ir kad per 2007 metus per kelis kartus pinigus atsiėmė; paskolos davėjo G. P. banko sąskaitos išrašas 2004-12-31 datai (likučio pinigų suma 422909,25 JAV dolerių), kuris patvirtina, jog šis asmuo yra pasiturintis ir galėjo suteikti Pareiškėjui 75000 JAV dolerių paskolą ilgam laikotarpiui). Komisija, įvertinusi ginčo medžiagą, nurodo, jog mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu*

įvertino Pareiškėjo minėtas aplinkybes, detaliai dėl jų pasisakė priimtuose procesiniuose dokumentuose ir padarė išvadą, jog Pareiškėjo pateikti įrodymai nepagrindžia suteiktos paskolos realumo. Taip pat iš ginčo medžiagos matyti, kad paskolos gavimas paneigtas ir nustačius, jog tiek pirminio, tiek pakartotinio patikrinimo metu nepateiktas paskolos originalas; ant pateiktos paskolos kopijos yra tik paskolą gavusio Pareiškėjo parašas; nepateikti grynųjų pinigų perdavimą, valiutos konvertavimą bei pinigų pargabenimo į Lietuvą patvirtinantys dokumentai; paskola nėra gražinta (tai patvirtino ir Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu, motyvuodamas tuo, kad neturi finansinių galimybių gražinti paskolą); nepasirašytas paskolos gražinimo termino atidėjimas. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjas neįrodė 2004 metais gautos paskolos 75000 JAV dolerių iš G. P., yra pagrįsta nuosekliai bei kompleksiskai įvertinus byloje nustatytas aplinkybes bei pateiktus įrodymus.

Nepagrįsti Pareiškėjo skundo teiginiai, kad mokesčių administratorius šioje ginčo dalyje neįvykdė Komisijos 2015-10-26 sprendimo Nr. S-208 (7-204/2015) nurodymų. Iš bylos medžiagos matyti, jog pakartotinio patikrinimo metu atliktas Pareiškėjo papildomai pateiktų dokumentų ir juose užfiksuotų aplinkybių (*G. P. paaiškinimo, išversto į lietuvių kalbą, G. P. banko sąskaitos išrašo, H. L. patvirtinimo, kad Pareiškėjas jo šeimos banko saugykloje laikė iš G. P. pasiskolintas pinigines lėšas*) vertinimas (*ginčijamo Inspekcijos sprendimo 3–4 psl., patikrinimo akto 4–5 psl.*) ir padaryta išvada, jog Pareiškėjo papildomai pateikti įrodymai nepagrindžia Pareiškėjui suteiktos paskolos realumo.

Komisija papildomai pastebi, kad kaip nustatyta ginčo byloje, paskola 2004 metais suteikta grynaisiais pinigais (*duomenys neskelbtini*), Danijoje, tačiau byloje nėra pateikta piniginių lėšų perdavimo faktą pagrindžiančių 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 mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2016-06-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A-777-428/2016, taip pat 2010-12-31 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1852/201; 2013-01-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-2923/2012; 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27-13; 2015-12-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-145-602/2016). Formalių įrodymų (paskolos sutarties, paaiškinimų, paskolos davėjo banko sąskaitos išrašas, patvirtinantis tik turimas pinigines lėšas banko sąskaitoje) 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. A-442-1111/2011). Lėšų perdavimas Pareiškėjui turi būti patvirtintas objektyviais bei neginčytiniais duomenimis (2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3513/2011). Tokių įrodymų byloje nėra pateikta, kas suponuoja išvadą, jog Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, taip pat nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal ginčo paskolos sandorį realiai piniginių lėšų negavo, o sudaryta paskolos sutartis, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu (MAĮ 10 str.), kuris įgalina tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, pripažintina formalia asmenų veiklos išraiška, siekiant dirbtinai pagrįsti pajamų šaltinį (tokia pozicija išdėstyta LVAT 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015).

Pastebėtina ir tai, jog Pareiškėjo pozicija dėl 45000 Lt dovanojimo bei 75000 JAV dolerių paskolos suformuota tik susipažinus su pirminio mokestinio patikrinimo rezultatais ir paaiškėjus oficialių pajamų trūkumui. Mokesčių administratoriui kontrolės procedūrų metu, kurios mokesčių mokėtojo atžvilgiu vykdomos nuo 2009 metų, Pareiškėjas duomenų apie minėtų sandorių pagrindu gautų piniginių lėšų egzistavimą nepateikė. Iš byloje pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas pirminio patikrinimo metu, vykdydamas 2012-05-10 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (42.2) S-9197 pateikti dokumentus, pagrindžiančius disponuotas pajamas, kuriomis buvo dengiamos išlaidos (paskolos, įnašai, pragyvenimui skirtos lėšos), pagrįsti už 2007–2011 metus, pateikė 2012-05-30 paaiškinimą, kuriame pajamų šaltinį įvardino tik H. L. suteiktas paskolas ir pinigines lėšas. Iš Šiaulių AVMI 2016-07-14 sprendimo Nr. (44.1) FR0682-443 (2 psl.) matyti, kad

pirminio patikrinimo metu Pareiškėjas 2013-03-03, susipažinęs su atlikta pajamų išlaidų analize, pateikė prašymą suteikti 7 dienų laikotarpį pateikti dokumentus iš Danijos apie gautas pajamas ir turėtas santaupas. 2014-04-18 elektroniniu paštu Pareiškėjas pateikė paaiškinimą, kad dokumentų apie 2003–2007 metais Danijoje gautas pajamas dar neturi. Pareiškėjas papildomai pateikė 2004-01-12 paskolos raštą dėl 75000 JAV dolerių paskolos iš G. P. bei duomenis dėl mamos 45000 Lt dovanos. Komisijos vertinimu, tokie Pareiškėjo veiksmai dar kartą patvirtina, jog ginčo sandoriai yra formalūs, jais siekiama pateisinti nustatytus oficialių pajamų trūkumus bei eliminuoti mokestines prievoles, kas suponuoja išvadą dėl Pareiškėjo nesąžiningumo bei mokestinių pareigų vengimo, siekiant padėti mokesčių administratoriui visapusiškai išsiaiškinti bylos aplinkybes, turinčias įtakos objektyvaus ir teisingo sprendimo priėmimui (tokios pozicijos laikėsi ir LVAT 2011-01-03 sprendime adm. byloje Nr. A-556-1632-10).

Dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, susijusių su įrodinėjimo pareigos paskirstymu, Komisija nurodo, jog MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Vadinas, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtoju. Tuo tarpu mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti tokius leistinus įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius, t. y. pagrįstų apskaičiuotų mokesčių neteisingumą. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokestinė prievolė. (Žr., pavyzdžiui, LVAT 2003-12-15 nutartį adm. byloje Nr. A-11-648/2003, 2013-01-29 nutartį adm. byloje Nr. A-556-622/2013, 2014-06-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-1379/2014). Komisija, įvertinusi nagrinėjamoje byloje surinktų įrodymų visumą, daro išvadą, kad mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų tam, kad pagrįstų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.) Pareiškėjui papildomai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, t. y. įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytą pareigą pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas. Tuo tarpu Pareiškėjas nepateikė vienareikšmiškų ir neginčytinų įrodymų, kurie pagrįstų 2008–2009 metais disponuotų 241599,14 Lt pajamų gavimo šaltinius, kaip to reikalauja teisės aktai bei objektyviai paneigtų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytus rezultatus. Nagrinėjamu atveju, nustačius, jog Pareiškėjo 2008–2009 metų mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršijo jo turėtas lėšas ir (ar) gautas pajamas, ši skirtumą sudarančių pajamų (lėšų) šaltinį nurodyti ir pagrįsti visgi tenka Pareiškėjui, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie gautas lėšas bei jų šaltinius (LVAT 2016-07-08 nutartis adm. byloje Nr. A-3825-624/2016, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013).

Atsižvelgdama į mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus, Pareiškėjo skundo turinį, Pareiškėjo mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytus argumentus, Komisija šiame sprendime pasisako ir Pareiškėjo atleidimo nuo mokesčių administratoriaus jo mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuotų 13239,01 Eur GPM delspinigių ir 456,10 Eur PSD įmokų delspinigių klausimu.

Pažymėtina, kad atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindai yra aiškiai apibrėžti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose. Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, nenustatė MAĮ 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 d. 1–4 punktuose įtvirtintų atleidimo pagrindų, t. y., kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; kad GPMĮ buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo Pareiškėjo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti; kad nebuvo padaryta žala biudžetui; kad pažeidimas buvo sąlygotas klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos konsultacijos; kad Pareiškėjo ekonominė (socialinė) padėtis yra sunki. Todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėjo nuo 13239,01 Eur GPM delspinigių ir

456,10 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo, vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 dalies ir 141 str. 1 dalies nuostatomis.

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

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011).

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

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2009-12-22 Pareiškėjo atžvilgiu atliktas mokestinis tyrimas, atlikti 3 mokestiniai patikrinimai (nuo 2010-05-21 iki 2014-05-28 atliktas pirminis mokestinis patikrinimas, nuo 2014-10-31 iki 2015-02-12 atliktas pakartotinis mokestinis patikrinimas, nuo 2016-02-03 iki 2016-05-13 atliktas pakartotinis mokestinis patikrinimas), kurie dėl informacijos rinkimo ir vertinimo ne kartą buvo stabdomi. Kaip matyti, mokesčių administratoriaus kontrolės procedūros tęsėsi pakankamai ilgą laiko tarpą, kas, Komisijos nuomone, nėra visiškai suderinama su MAĮ nuostatomis, jog mokesčių administravimas turi būti atliekamas nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių, mokesčių administratoriui atliekant savo funkcijas, stengiantis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą bei stengiantis įvykdyti valstybės priskirtas funkcijas kuo operatyviau.

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

Taigi Komisija, nustačiusi, jog Pareiškėjo atžvilgiu atlikti mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai vyko pernelyg ilgai, be to, atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistinas nuo 50 procentų jam apskaičiuotų GPM delspinigių ir PSD įmokų delspinigių mokėjimo, t. y. Pareiškėjas atleistinas nuo 6619,51 Eur GPM delspinigių ir nuo 228,05 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsniu, 100 straipsnio 2 dalimi 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-10-18 sprendimą Nr. 68-306.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 6619,51 Eur GPM delspinigių ir 228,05 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene