



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL K. K. 2016-11-14 SKUNDO**

2017 m. kovo 17 d. Nr. S- 61 (7-264/2016)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
advokatei J. V.
M. M.

2017-02-21 posėdyje išnagrinėjusi K. K. (toliau – Pareiškėjas) 2016-11-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-08-29 sprendimo Nr. 68-231, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-12-13 posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjo 2016-11-14 prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2016-08-29 sprendimui Nr. 68-231 apskūsti ir 2017-01-16 sprendimu Nr. S-14 (7p-69/2016) Pareiškėjo prašymą tenkino. Pareiškėjo skundas nagrinėjas iš esmės.

Inspekcija 2016-08-29 sprendimu Nr. 68-231 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-06-16 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65) FR0682-385, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 16103,17 Eur gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 2567 Eur GPM delspinigius, 1610 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31. Nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidos 2010–2011 metais ir 2013–2014 metais viršijo pajamas ir Pareiškėjas šiuo laikotarpiu gavo 370676,01 Lt kitų pajamų (2010 m. – 34783,05 Lt, 2011 m. – 5612,69 Lt, 2013 m. – 35483,63 Lt, 2014 m. – 294796,64 Lt). Pareiškėjui GPM už 2010–2014 m. apskaičiuotas vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų VMI prie FM viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) 4.1 papunkčiu (nustatyta, kad Pareiškėjas nevykdė savo pareigų apskaičiuojant mokesčius, t. y. nedeklaravo ir nesumokėjo GPM nuo gautų kitų pajamų) bei pritaikius išlaidų metodą. Pareiškėjo gautos kitos pajamos, iš viso 370676,01 Lt, vadovaujantis

2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 6 straipsnio 1 dalimi, apmokestintos 15 procentų pajamų mokesčio tarifu.

Patikrinimo metu, vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso nuostatomis, laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2011-08-18 Pareiškėjo ir R. K. (mirusios 2011-08-18) gautos kitos pajamos padalintos jiems per pusę, nuo 2011-08-19 kitos pajamos priskirtos Pareiškėjui.

Kaip teigiama Inspekcijos sprendime, Pareiškėjui patikrinimo metu mokesčiai apskaičiuoti, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, nustačius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ bei jį lydinčiu poįstatyminiu teisės aktu – Taisyklėmis, Konstitucinio Teismo ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, sprendime aptaria šios normos turinį, taikymo pagrindus, vertinimo šaltinius. Inspekcija pabrėžia, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2010-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.*). Sprendime teigiama, kad Taisyklių nuostatose yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, sąrašas. Todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos pirmiau minėtos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies sąlygos. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Sprendime nurodoma, kad vietos mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjui GPM už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, naudojami Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais: finansų įstaigų, draudimo bendrovių, kelionių agentūrų, Lietuvos Respublikos Seimo kanceliarijos, mokesčių administratoriaus disponuojama informacija, Pareiškėjo paaiškinimais bei kita patikrinimo metu surinkta informacija.

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžiai

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų iki 2003-12-31 sprendime nurodoma, kad mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad laikotarpiu nuo 1993-07-01 iki 2003-12-31 Pareiškėjas ir R. K. gavo 481533,22 Lt pajamų ir patyrė 825646,57 Lt išlaidų, kurios pagrįstos faktiniais duomenimis ir įrodymais. 2003-12-31 Pareiškėjas likutis banke – 996,47 Lt, R. K. – 237,67 Lt. Pareiškėjas 2003 metų turto deklaracijoje deklaravo, kad 2003-12-31 turėjo 440000 Lt likutį ne banke.

Įvertinus turimą informaciją, patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas ir R. K. laikotarpiu nuo 1993-07-01 iki 2003-12-31 gavo 785347,49 Lt kitų pajamų (481533,22 Lt pajamos – 825646,57 Lt išlaidų – 440000 Lt likutis ne banke – 1234,14 Lt likutis banke), kurios nėra pagrįstos dokumentais ir kurių pobūdis mokesčių administratoriui nėra žinomas.

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų per 2004–2009 metus sprendime nurodoma, kad mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad 2004–2009 metų laikotarpiu Pareiškėjas ir R. K. gavo 607230,81 Lt pajamų ir patyrė 1030726,94 Lt išlaidų. Mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo 2004–2009 metų išlaidos nėra pagrįstos pajamų šaltiniais, t. y. 2009-12-01 grynųjų pinigų įnešimas į sąskaitą Pagėgių kredito unijoje (172640 Lt suma) nėra pagrįstas 134302,86 Lt suma. Todėl konstatuota, kad Pareiškėjas 2004–2009 metų laikotarpiu gavo 134302,86 Lt kitų pajamų, kurių šaltinis nėra pagrįstas. Be to, 2003 metų deklaracijoje deklaruotą 440000 Lt likutį ne banke jis panaudojo iki 2009-12-01.

Sprendime teigiama, kad 2009-12-31 Pareiškėjas galėjo turėti 122593,74 Lt likutį ne banke: 440000 Lt (2003-12-31 deklaruotas likutis ne banke) + 996,47 Lt (2003-12-31 Pareiškėjo likutis banke) + 237,67 Lt (2003-12-31 R. K. likutis banke) + 607230,81 Lt (2004–2009 m. dokumentais pagrįstos pajamos) + 134302,86 Lt (2004–2009 m. dokumentais nepagrįstos pajamos) - 1030726,94

Lt (2004–2009 m. išlaidos) – 29016,30 Lt (2009-12-31 Pareiškėjo likutis banke) – 430,83 Lt (2009-12-31 R. K. likutis banke).

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų tikrinamuoju laikotarpiu

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad 2010 metais Pareiškėjas ir R. K. gavo 104295,05 Lt pajamų ir patyrė 137753,84 Lt išlaidų. Įvertinus sutuoktinių 2010-01-01 dienai turėtą 29447,13 Lt piniginių lėšų likutį banke, 122593,74 Lt likutį ne banke, gautas 104295,05 Lt pajamas, patirtas 137753,84 Lt išlaidas, 187245,53 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 902,65 Lt likutį ne banke 2010-12-31 dienai, nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 69566,10 Lt.

Nustatyta, kad 2011 metais Pareiškėjas ir R. K. gavo 202571,84 Lt pajamų ir patyrė 260047,13 Lt išlaidų. Įvertinus sutuoktinių 2011-01-01 dienai turėtą 187245,53 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 902,65 Lt likutį ne banke, gautas 202571,84 Lt pajamas, patirtas 260047,13 Lt išlaidas, 21933,02 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 119965,25 Lt likutį ne banke 2011-12-31 dienai, nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 11225,38 Lt.

Nustatyta, kad 2012 metais Pareiškėjas gavo 237738 Lt pajamų ir patyrė 132634,28 Lt išlaidų. Įvertinus Pareiškėjo 2012-01-01 dienai turėtą 21889,89 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 119965,25 Lt likutį ne banke, gautas 237738 Lt pajamas, patirtas 132634,28 Lt išlaidas, 9971,17 Lt piniginių lėšų likutį banke 2012-12-31 dienai, nustatyta, kad Pareiškėjo gautos pajamos viršijo patirtas išlaidas 236987,70 Lt.

Nustatyta, kad 2013 metais Pareiškėjas gavo 170796,93 Lt pajamų ir patyrė 429109,73 Lt išlaidų. Įvertinus Pareiškėjo 2013-01-01 dienai turėtą 9971,17 Lt piniginių lėšų likutį banke, 170796,93 Lt pajamas, patirtas 429109,73 Lt, išlaidas, 23529,69 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 600 Lt likutį ne banke 2013-12-31 dienai, nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 35483,63 Lt.

Nustatyta, kad 2014 metais Pareiškėjas gavo 450991,60 Lt pajamų ir patyrė 533502,23 Lt išlaidų. Įvertinusi Pareiškėjo 2014-01-01 dienai turėtą 23529,69 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 600 Lt likutį ne banke, 450991,60 Lt pajamas, patirtas 533502,23 Lt išlaidas, 226415,70 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 10000 Lt likutį ne banke 2014-12-31 dienai, nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 294796,64 Lt.

Sprendime nurodoma, kad patikrinimo metu, pagal UAB „R1“ pateiktus duomenis (FR0438) nustatyta, kad Pareiškėjas 2008 metais valdė 95 proc. įmonės akcijų, 2009–2011 metais ir 2013–2014 metais – 91 proc. įmonės akcijų. Pagal UAB „R2“ pateiktus duomenis (FR0438) Pareiškėjas 2009 metais valdė 65 proc. įmonės akcijų, 2011 metais – 94 proc., 2013–2014 metais – 100 proc.

Pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus, UAB „R1“ operatyvaus patikrinimo metu surinktą informaciją ir kitą mokesčių administratoriaus turimą informaciją nustatyta, kad 2009–2013 metų laikotarpiu Pareiškėjas paskolino UAB „R1“ 395300 Lt (2009 m. – 220000 Lt, 2010 m. – 20000 Lt, 2012 m. – 18000 Lt, 2013 m. – 137300 Lt), įmonė minėtu laikotarpiu jam grąžino 372870 Lt (2009 m. – 121500 Lt, 2011 m. – 37000 Lt, 2012 m. – 131280 Lt, 2013 m. – 83090 Lt), 2013-12-31 įmonės skolos likutis Pareiškėjui buvo 129460 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus, UAB „R2“ operatyvaus patikrinimo metu surinktą informaciją ir mokesčių administratoriaus turimą informaciją nustatyta, kad Pareiškėjas 2008–2009 metais patyrė 168650 Lt paskolos UAB „R2“ suteikimo išlaidų (31650 Lt grynaisiais pinigais, 137000 Lt banko pavedimais), jam buvo grąžinta 152000 Lt įskaitymo būdu. Nustatyta, kad 2013–2014 metais Pareiškėjas pagal paskolų sandorius patyrė 188436,84 Lt piniginių lėšų įnešimo į UAB „R2“ kasą išlaidų.

Sprendime pažymima, kad Pareiškėjas, teikdamas turto deklaracijas, įrašė neteisingus duomenis apie turėtus pinigų likučius; deklaruotas privalomas registruoti turtas neatitinka VĮ „Registru centro“ duomenų; deklaruoti neteisingi UAB „R2“ ir UAB „R1“ paskolų ir akcijų likučiai; nedeklaruotos banko pavedimais paskolintos lėšos fiziniams asmenims; deklaruotas neteisingas Pareiškėjui suteiktos paskolos likutis.

Akcentuojama, kad Pareiškėjas 2003–2008 metais buvo Pagėgių savivaldybės meras, nuo 2008 metais yra Lietuvos Respublikos Seimo narys. Taigi Pareiškėjas turėjo žinoti, kad jis, turto deklaracijose įrašydamas neteisingus duomenis apie piniginių lėšų likutį ne banke, pažeidžia Lietuvos Respublikoje galiojančius teisės aktus. Tokiu būdu, Pareiškėjas prisiėmė riziką ir

atsakomybę dėl pajamų šaltinių įrodinėjimo naštos tolesniais mokesčiais laikotarpiais. Pareiškėjas teigdamas, kad jis tam tikro laikotarpio pabaigoje turėjo didesnę piniginių lėšų likutį nei deklaravo, privalo pateikti ne deklaratyvaus pobūdžio, abejones keliančius, prieštarungus ir jokiais įrodymais nepagrįstus paaiškinimus apie neva gautas pajamas iš ūkininko veiklos ir turto pardavimo, o nuoseklius ir išsamius paaiškinimus ir juos pagrįsti įrodymais. Pažymėta, kad tokia prievolė yra įtvirtinta 1996-05-16 Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatyme (toliau – GTDĮ) Nr. I-1338 4 straipsnyje ir MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjui buvo duotas 2015-06-15 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48)-FR0706-3604 ir 2015-12-17 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48) FR0706-14621, pateikti įrodymus, patvirtinančius turėtų piniginių lėšų likučius. Pareiškėjas pateikė tik įrodymais nepagrįstus paaiškinimus, taigi Pareiškėjas taip pat neįvykdė GTDĮ 4 straipsnyje numatytos prievolės pagrįsti turto įsigijimo šaltinius įstatymų reikalavimus atitinkančiais sandorius patvirtinančiais dokumentais, kitais juridinę galią turinčiais dokumentais arba trečiųjų asmenų rašytiniais patvirtinimais, neidentifikavo lėšas išmokėjusių asmenų tapatybę.

Atsižvelgiant į išdėstyta, Inspekcija padarė išvadą, jog pagrįstai Pareiškėjui mokesčių bazė apskaičiuota pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalį.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentus dėl sandorių su UAB „R2“ (patikrinimo metu nepripažinta, kad Pareiškėjas 2009 metais iš UAB „R2“ gavo 122000 Lt ir 45000 Lt paskolas) paminėjo, kad patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas 2008 metais banko pavedimais UAB „R2“ paskolino 92000 Lt, pagal 2009-03-17 kasos pajamų orderį paskolino 31650 Lt, 2009-08-11 banko pavedimu paskolino 45000 Lt (iš viso 168650 Lt). Pagal 2009-08-31 akcininko sprendimą 152000 Lt UAB „R2“ skola Pareiškėjui įskaityta į Pareiškėjo skolą sumokėti 152000 Lt už naujai išleistas įmonės akcijas. Be to, 2013–2014 metais Pareiškėjas įnešė į UAB „R2“ kasą 122000 Lt pagal kasos pajamų orderius, kuriuose nurodyta, kad grąžinama paskola. Dokumentai, kurie patvirtintų, kad Pareiškėjas paskolą būtų gavęs, Inspekcijai pateikti nebuvo. Nurodoma, kad Pareiškėjas su 2016-04-14 paaiškinimu pateikė 2009-08-25 kasos išlaidų orderį (UAB „R2“ operatyvaus patikrinimo metu toks dokumentas mokesčių administratoriui nebuvo pateiktas), kuriame nurodyta, kad UAB „R2“ Pareiškėjui grąžino 45000 Lt paskolas.

Pareiškėjas 2016-04-14 raštu paaiškino, kad pagal 2009-08-31 sprendimą jis visiškai neatsiskaitė už naujai išleistas UAB „R2“ akcijas (įskaitė tik 30000 Lt, liko skolingas 122000 Lt). Pareiškėjo teigimu, 122000 Lt kapitalo didinimo lėšas jis įnešė tik 2013–2014 metais (pagal minėtus kasos orderius). Be to, Pareiškėjas teigė, kad 2009 metų vasarą UAB „R2“ jam dar papildomai grąžino 122000 Lt grynaisiais pinigais jo suteiktų paskolų (kadangi, kaip Pareiškėjas teigė, jų neįskaitė kaip įnašo į kapitalą). Vilniaus AVMI patikrinimo metu pagal UAB „R2“ finansines ataskaitas, pateiktas VĮ „Registrų centras“, nustatė, kad įstatinis kapitalas 2009 metais buvo visiškai apmokėtas.

Sprendime pažymima, kad Pareiškėjas 2016-05-17 pastabose pakeitė paaiškinimus, pagal kuriuos nebenurodė, kad jis neatsiskaitė už 2009 metus naujai išleistas UAB „R2“ akcijas, tačiau teigė, kad UAB „R2“ jam dar suteikė 122000 Lt paskolą grynaisiais pinigais, kurią jis grąžino 2013–2014 metais Pareiškėjas 122000 Lt sumos gavimą patvirtinančių kasos išlaidų orderių ar kitų dokumentų nepateikė. Jis pateikė tik 2016-05-17 UAB „R2“ direktoriaus sūnaus L. K. pasirašytą raštą, kuriame nurodyta, jog UAB „R2“ pagal turimus duomenis gali daryti išvadą, kad Pareiškėjui buvo išmokėta 122000 Lt suma, nes 2013–2014 metais Pareiškėjas įmonei grąžino 122000 Lt paskolų. Nustatyta, UAB „R2“ direktorius B. K. 2015-09-01 paaiškiniame nurodė, kad Pareiškėjo 2013–2014 metais įneštos 122000 Lt lėšos turės būti grąžintos Pareiškėjui (taigi tai įmonės skola Pareiškėjui), kas prieštarauja 2016-05-17 paaiškinimui.

Pagal UAB „R2“ VĮ „Registrų centras“ pateiktas finansines ataskaitas, nustatyta, kad 2009-12-31 įmonės gautinos sumos sudarė 95793 Lt (iš jų: 37919 Lt pirkėjų skola už prekes, 40480 Lt gautinas PVM, 17394 Lt kitos gautinos sumos), 2012-12-31 įmonės gautinas sumas sudarė 325786 Lt (iš jų: 36143 Lt pirkėjų skolos, 289643 Lt kitoms įmonėms suteiktos paskolos). Kaip ginčijamame sprendime pažymėjo Inspekcija, pagal finansinėse ataskaitose pateiktą informaciją kituose turto straipsniuose gautinos sumos už suteiktas paskolas negalėjo būti atvaizduotos. Taigi pagal įmonės balansus nenustatyta, kad Pareiškėjas 2009-12-31 ir 2012-12-31 būtų turėjęs kokią nors skolą įmonei, kurią 2013–2014 metais būtų galėjęs grąžinti.

Inspekcija, atsakydama į skundo argumentus, kad UAB „R1“ 2004-12-30 akcininkų susirinkime buvo priimtas sprendimas dėl 40000 Lt paskolos suteikimo Pareiškėjui, nurodė, kad pagal UAB „R1“ 2005 metų balansą ir aiškinamojo rašto informaciją nustatyta, jog 2004-12-31 kitos gautinos sumos – 40156 Lt, 2005-12-31 kitos gautinos sumos – 0 Lt, todėl padaryta išvada, kad paskola buvo grąžinta 2005 metais. Taip pat Inspekcija akcentavo, kad Pareiškėjas 2004–2015 metų turto deklaracijose gautų paskolų iš UAB „R1“ nedeklaravo, o minėta paskola neįtakoja patikrinimo išvadų.

Dėl Pareiškėjo skundo teiginių, R. K. 2009 metais gavo 80000 Lt iš savo sesers kaip palikimo dalį, gautą po jų mamos R. S. mirties, Inspekcija pažymėjo, kad šiam savo teiginiui ir pajamų šaltiniui pagrįsti Pareiškėjas nepateikė nei Vilniaus AVMI, nei Inspekcijai jokių dokumentų, kurie patvirtintų palikimo buvimą. Taip pat nurodė, kad Gyventojų registre informacijos apie R. S. beveik nėra (nei asmens kodo, nei gyvenamosios vietos, nei mirties datos, tik gimimo data), todėl nėra galimybės patikrinti kokias pajamas ji gaudavo.

Sprendime, aptarusi MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintą įrodinėjimo pareigos turinį, paskirstymą, cituodama LVAT praktiką (2011-11-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2839/2011, 2012-03-01 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1420/2012, 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013), Inspekcija konstatuoja, kad vien abstrakčių paaiškinimų teikimas, nesant neabejotinų paskolų suteikimą ir palikimo gavimą patvirtinančių įrodymų, nepatvirtina, jog aukščiau nurodytos paskolos Pareiškėjui buvo suteiktos.

Dėl 2009-10-25 gautos 50000 Lt paskolos iš R. A. sprendime, įvertinusi, kad paskolos davėjas, turėdamas įsipareigojimų bankui ir mokėdamas jam palūkanas, suteikė paskolą Pareiškėjui akivaizdžiai nenaudingomis sąlygomis (nenustačius palūkanų, paskolos užtikrinimo priemonių); kad Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, kad pinigai jam realiai buvo perduoti; kad Pareiškėjas gautos paskolos iš R. A. 2009–2015 metų turto deklaracijose (netgi 2016-05-02 pateiktoje 2015 metų turto deklaracijoje), paskolos sutarties privačių interesų deklaracijose nedeklaravo, Inspekcija padarė išvadą, kad R. A. 2009 metais grynaisiais pinigais Pareiškėjui nesuteikė 50000 Lt paskolos.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad 2014 metų A. K. (sūnus) perdavė Pareiškėjui 100000 Lt, sprendime pažymėta, jog byloje preliminariai įvertinus duomenų bazių informaciją, nustatyta, kad A. K. ženklios santaupų sumos 2009-12-31 negalėjo turėti. Taip pat pažymima, kad Pareiškėjas gautos paskolos iš A. K. nedeklaravo nei 2014 metų turto deklaracijoje, nei 2016-05-02 pateiktoje 2015 metų turto deklaracijoje, nei privačių interesų deklaracijose. E. K. (sūnaus žmona) 2014 metų šeimos turto deklaracijoje sutuoktinio suteiktos paskolos Pareiškėjui taip pat nedeklaravo.

Sprendime nurodoma, kad pagal MAĮ 33 straipsnio 1 dalies 13 punktą viena iš mokesčių administratoriui numatytų teisių, vykdant jam pavestas funkcijas, yra teisė nustatyta forma ir tvarka nurodyti asmenims pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti, kai kyla realus įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas. Mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad mokėtojo nurodomi pajamų įsigijimo šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti faktines aplinkybes. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamos pajamos yra realiai gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio.

Pažymima, kad kai mokesčių mokėtojai nepagrindžia savo patiriamų išlaidų juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais, LVAT tinkamais pripažįsta mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus, kurių metu vertinama, ar mokesčių mokėtojo nurodomas pajamų šaltinis yra realus, ar konkretus asmuo turėjo galimybes pagal atitinkamą (dovanojimo, paskolos ar pan.) sandorį perduoti deklaruojamas pinigines lėšas (LVAT 2010-09-20 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1103/2010, 2010-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1853/2010, 2011-09-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2502/2011, 2011-09-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-928/2011 ir kt.). Tačiau šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi egzistuoti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3513/2011, 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013, 2014-02-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-554/2014).

Teigiama, kad atsižvelgus į tai, kad R. A. ir A. K. negalėjo Pareiškėjui suteikti atitinkamai 50000 Lt ir 100000 Lt paskolų, kad Pareiškėjui nepagrindus realaus grynąjų pinigų perdavimo fakto,

taip pat, kad Pareiškėjui šių paskolų nedeklaravus teisės aktų nustatyta tvarka, į minėtas paskolas, vertinant Pareiškėjo gautas pajamas pagrįstai neatsižvelgta.

Dėl Pareiškėjo prašymo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos, vadovaujantis teisingumo, protingumo ir ekonominio tikslingumo principais, Inspekcija sprendime pažymėjo, kad Pareiškėjo skunde išdėstyti motyvai nesudaro pagrindo tenkinti šio prašymo. Sprendime dėl atleidimo nuo apskaičiuotų 2567 Eur GPM delspinigių sumokėjimo nurodoma, kad aplinkybių, kurios pašalintų paties Pareiškėjo atsakomybę ir būtų pagrindas konstatuoti MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje ar 141 straipsnio 1 dalyje numatytą atleidimo nuo delspinigių pagrindų buvimą. Teigiama, kad už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo mokesčių administratoriaus atliekama jo veiklos kontrole.

Dėl Pareiškėjo prašymo atleisti nuo paskirtos 1610 Eur baudos sumokėjimo, sprendime nurodoma, kad vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 2 dalimi, nuo baudos sumokėjimo atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Inspekcija minėtų aplinkybių nenustatė.

Sprendime akcentuota, kad MAĮ 40 straipsnyje, apibrėžiančiame mokesčių mokėtojų pareigas, yra nustatyta, kad mokesčių mokėtojas privalo bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.

Nurodoma, kad LVAT, atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą skiriantį baudą motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (*LVAT 2008-02-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008*). LVAT taip pat pažymėjo, kad vadovaujantis bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pripažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašias aplinkybes (*LVAT nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1117/2010*).

Inspekcija nurodė, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjo geranorišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, kaip skunde nurodė ir pats Pareiškėjas, vietos mokesčių administratorius jau įvertino kaip jo atsakomybę lengvinančią aplinkybę, todėl skyrė Pareiškėjui minimalią baudą. Akcentuota, kad už pažeidimus, kuriuos padarė Pareiškėjas, teisės aktai galimybės neskirti baudos nenumato.

Esant išdėstytoms aplinkybėms, Inspekcija konstatavo, kad teisėtai ir pagrįstai Pareiškėjui apskaičiuota 16103,17 Eur GPM, 2567 Eur GPM delspinigių bei skirta 1610 Eur GPM bauda.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Pareiškėjas pateikė detalius paaiškinimus dėl pajamų gavimo, jų pagrindimo ir tai patvirtinančius įrodymus. Anot Pareiškėjo, pajamų gavimo šaltiniai pagrįsti faktiniais įrodymais. Skunde Pareiškėjas aptaria MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintą įrodinėjimo pareigą ir, cituodamas LVAT 2013-04-15 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013, nurodo, jog „nagrinėjamu atveju pareiga pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas teko vietos mokesčių administratoriui (Mokesčių administravimo įstatymo 67 str. 1 d.). Pažymėjo, jog tokia mokesčiniuose teisiniuose santykiuose taikoma įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė implikuoja ir mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai pagrįsti savo sprendimą konkretų asmenį pripažinti atsakingu už atitinkamas mokesčines prievoles. Neabejotina, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, kaip yra nagrinėjamu atveju, mokesčių

administratorius ne visada turi galimybę remtis objektyviais ir tiksliais duomenimis, leidžiančiais inter alia aiškiai (vienareikšmiškai) identifikuoti konkrečius mokesčių teisinių santykių dalyvius apmokestinimo atitinkamu mokesčiu tikslais. Tačiau tokių (tikslų) duomenų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti savo sprendimą, šiuo tikslu, be kita ko, remiantis tokiais duomenimis, kurių pagrindu daroma išvada apie mokesčio mokėtoją atitiktą protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais. Iš tiesų tokie atvejai skiriasi nuo gyventojų deklaruotų arba mokesčių administratoriaus nurodomų mokėti mokesčių nuo pajamų, kurių gavimo šaltiniai yra žinomi, o jų paskaičiavimo būdai yra tikslūs ir dažniausiai paremti mokesčio mokėtojo ir (ar) mokesčių administratoriaus turimais objektyviais duomenimis. Kaip minėta, pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas laikant Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokesstinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai.“ Pareiškėjas daro išvadą, kad mokesčių administratorius nepagrindė MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo būtinumo.

Taip pat Pareiškėjas nesutinka, kad mokesčių administratorius, nors ir vykdė mokesčių apskaičiavimą už laikotarpį nuo 2010 metų iki 2014-12-31, tačiau vertino informaciją apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas nuo 1993 metų ir visiškai nepagrįstai nustatė, kad Pareiškėjas 2010-01-01 galėjo turėti pinigų likutį ne banke tik 440000 Lt, nors buvo pateikta pakankamai įrodymų dėl to, kad ši suma yra aiškiai didesnė.

Skunde nurodoma, kad 2008 metais Pareiškėjas suteikė UAB „R2“ paskolą – 122000 Lt, 2009 metais – 75000 Lt (45000 Lt buvo gražinti grynais), tad likutis suteiktos ir UAB „R2“ negražintos paskolos sumos 2009 metų rugpjūčio mėn. buvo 152000 Lt. 2009 metais rugpjūčio mėnesį UAB „R1“ akcininkai priėmė sprendimą padidinti UAB „R2“ įstatinį kapitalą ir akcininkas Pareiškėjas turėjo sumokėti už akcijas – 152000 Lt. Iš turimų ir Inspekcijai pateiktų dokumentų, Pareiškėjas 2013–2014 metais gražino UAB „R2“ 122000 Lt kaip jam suteiktą paskolą. Pareiškėjas nurodo, kad atsižvelgdamas į šiuos faktus, pateikė paklausimą UAB „R2“ ir gavo atsakymą, kuriame aiškiai pasakyta, kad „galime konstatuoti ir patvirtinti, kad 2009 metais buvo padengtas UAB „R2“ įsiskolinimas Pareiškėjui ir UAB „R2“ Pareiškėjui išmokėjo 122000 Lt, kadangi būtent 2013–2014 metais jis šias sumas /šią paskolą įmonei gražino“.

Teigiama, kad mokesčių administratorius, vertindamas šias pastabas nurodo, kad pagal UAB „R2“ balansus nenustatyta, kad Pareiškėjas būtų turėjęs skolą įmonei, kurią būtų galėjęs gražinti 2013–2014 metais. Pareiškėjo nuomone, pateiktų faktų vienpusiškas vertinimas yra neteisingas šioje situacijoje. Pats mokesčių administratorius neginčija ir pripažįsta faktą, kad Pareiškėjas 2013–2014 metais gražino paskolą UAB „R2“ – 122000 Lt, t. y., kad pinigai buvo sumokėti UAB „R2“. Akivaizdu, kad paskolos gražinimas ir faktas, kad pinigai buvo įmokėti į įmonę neginčijamai įrodo, kad tarp Pareiškėjo ir UAB „R2“ šios sumos kontekste buvo piniginių pobūdžio teisiniai santykiai. Tai, kad pačioje įmonėje nebuvo tinkamai atvaizduotos tam tikros ūkinės operacijos, šiuo atveju nėra taip svarbu, ar tai buvo įstatinio kapitalo didinimas dengiant anksčiau susidariusias skolas Pareiškėjui, ar vėlesnis paskolos jam suteikimas, tai nepaneigia minėtų teisinių santykių tarp Pareiškėjo ir UAB „R2“ buvimo. Aktualu yra tai, kad iki įstatinio kapitalo didinimo įmonės skola Pareiškėjui buvo 122000 Lt, jis turėjo sumokėti už įstatinio kapitalo didinimą – 122000 Lt, ir dar 2013–2014 metais kaip paskolos gražinimą įnešė į įmonę – 122000 Lt. Net, jei pagal mokesčių administratoriaus paaiškinimą įstatinio kapitalo didinimas buvo visiškai apmokėtas, tuo labiau tai reiškia, kad 122000 Lt suma buvo Pareiškėjui išmokėta – nes būtent ją (nes nėra pagal Inspekciją kitų pagrindų) Pareiškėjas įmonei visiškai gražino kaip paskolą. Todėl laikomasi pozicijos, jog yra įrodyta, kad iš UAB „R2“ Pareiškėjas gavo 2009 metais 122000 Lt.

Skunde pabrėžiama, kad apie Pareiškėjo UAB „R2“ suteiktas paskolas 2008–2009 metais buvo pateiktas paaiškinimas, suteiktos paskolos buvo deklaruotos Inspekcijai, atvaizduotos finansinėje atskaitomybėje, tačiau mokesčių administratorius šiuo atveju (priešingai nei nurodo dėl įstatinio kapitalo didinimo) šių faktų nevertina, o mokėjimus (paskolos suteikimą ir sumas)

skaičiuoja tik pagal bankinius pavedimus ir kasos pajamų orderį. Todėl, teigiama, kad visiškai nepagrįstai Inspekcija nepripažįsta 45000 Lt gražinimo fakto Pareiškėjui 2009 metais.

Pareiškėjas nurodo, kad UAB „R1“ 2004-12 -30 akcininkų surinkime buvo priimtas sprendimas dėl paskolos suteikimo Pareiškėjui, paskolos suma – 40000 Lt. Šis faktas yra patvirtintas UAB „R1“ pateiktos Registrų centrui finansinės atskaitomybės rinkinio informacija už 2004 metus. Mokesčių administratorius sutinka su šiuo faktu, tačiau visiškai nepagrįstai nurodo, kad tai neįtakoja patikrinimo rezultatų. Skunde teigiama, kad papildomai pripažinus pinigų gavimą (40000 Lt) iš UAB „R1“ ir įvertinus kitus pateiktus argumentus, ši 40000 Lt suma yra reikšminga kalbant apie pajamų gavimo pagrįstumą ir svarbi vertinant pajamų apmokestinimo klausimą.

Pareiškėjas nesutinka ir su mokesčių administratoriaus išvada dėl 50000 Lt paskolos nesuteikimo. Skunde pažymima, kad nagrinėjamų santykių kontekste paskolos davėjas ir paskolos gavėjas nebuvo verslo kontrahentai, todėl paskolos suteikimo ekonominis naudingumas negali būti kriterijus, įrodantis santykių buvimą ar nebuvimą. Paskolos davėjas gali patvirtinti, kad turėjo finansines galimybes ir priėmė sprendimą suteikti paskolą sutartomis sąlygomis, todėl mokesčių administratoriaus išvados, kad Pareiškėjui nebuvo suteikta 50000 Lt paskola 2009 metais, yra nepagrįstos.

Taip pat Pareiškėjas ginčija ir mokesčių administratoriaus išvadą, kad, neradus informacijos (nei mirties datos, nei asmens kodo) apie R. S., R. K. 2009 metais iš sesers gautos 80000 Lt, kaip palikimo dalis po jų mamos R. S. mirties, nepripažintos sutuoktinių pajamomis. Šiuo aspektu skunde teigiama, kad neradus informacijos apie tam tikrus faktus, mokesčių administratorius atmeta Pareiškėjo paaiškinimus, tačiau paneigimui neturi jokių įrodymų. Todėl nesant galimybių paneigti Pareiškėjo pateiktos informacijos, t. y. esant neaiškumams, jie turi būti traktuojami mokesčių mokėtojo naudai.

Skunde taip pat pabrėžiama, kad A. K. turėjo finansines galimybes pervesti Pareiškėjui 100000 Lt, todėl nepagrįstai Inspekcija kritiškai vertina faktą dėl šių lėšų perdavimo.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas daro išvadą, kad mokesčių administratorius nepagrindė apskaičiuotų mokesčių teisingumo, nesurinko pakankamai įrodymų, o išvados paremtos tik prielaidomis, todėl Inspekcijos sprendimas naikintinas.

Pareiškėjas taip pat nesutinka ir su Inspekcijos pozicija dėl delspinigių ir baudos priskaičiavimo ir neatleidimo (sumažinimo) nuo jų.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2016-08-29 sprendimą Nr. 68-231, taip pat prašo atleisti nuo priskaičiuotų 2567 Eur GPM delspinigių ir nuo visų skaičiuojamų pagal patikrinimo aktą GPM delspinigių sumos bei nuo 1610 GPM baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 16103,17 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjo 2010–2011 metais ir 2013–2014 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 370676,01 Lt, t. y., jog Pareiškėjas gavo kitų įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų. Mokesčių administratorius, nustatęs aptartą mokestinį pažeidimą, taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Pareiškėjas, ginčydamas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą, savo reikalavimą iš esmės grindžia tuo, kad mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą už 2010–2014 metus, nepagrįstai vertino Pareiškėjo ir sutuoktinės iki tikrinamojo laikotarpio pajamas ir išlaidas. Pareiškėjui nesuprantami motyvai, dėl kokių priežasčių mokesčių bazė apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. Taip pat skunde išdėstomi nesutikimo argumentai dėl mokesčių administratoriaus faktinių aplinkybių bei įrodymų vertinimo. Taip pat nesutinkama su ginčijamu sprendimu dėl neatleidimo nuo GPM delspinigių ir GPM baudos.

Įvertinus skundžiamą sprendimą bei Vilniaus AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių

administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalį pagrįstumo. Komisija, pasisakydama dėl nagrinėjamoje byloje mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnio), pirmiausia pažymi, jog MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas mokesčių visuotinio privalomumo principas kildina imperatyvą kiekvienam mokesčių mokėtojui mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, kas suponuoja mokesčių mokėtojo savalaikį, tikslų bei teisingą mokestinės prievolės įvykdymą vadovaujantis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 1 d. ir 4 d., 66 str. 1 d.). Mokesčių mokėtojui, nevykdant ar netinkamai vykdant šią pareigą, mokestis apskaičiuojamas mokesčių administratoriaus iniciatyva pagal mokesčių mokėtojo pateiktas deklaracijas, apskaitos ir kitus dokumentus arba taikant įstatymų leidėjo MAĮ įtvirtintus specialiuosius mokesčių apskaičiavimo būdus (MAĮ 66 str. 2 d.).

Specialus mokesčių apskaičiavimo būdas, kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, įtvirtintas MAĮ 70 straipsnyje, kurio 1 dalyje numatyta, 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, 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 pririnkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija nutartyje administracinėje byloje Nr. A-442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą

informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (taip pat 2008-07-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-1305/2008, 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.).

Aptartos teisinio reguliavimo nuostatos bei paminėta teisminė praktika suponuoja išvadą, jog mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas, konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą, t. y.: 1. mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2. to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos – nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir / arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi (tokia pozicija nuosekliai formuojama ir LVAT praktikoje, pavyzdžiui, 2010-11-29 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-1542/2010; 2013-04-15 sprendime administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-02 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016-12-05 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-1302-602/2016 ir kt.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, vadovaudamasi išdėstytu teisiniu reglamentavimu ir jį aiškinančia teismine praktika, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti duomenys pagrindžia Pareiškėjo netinkamo elgesio egzistavimą, todėl įgyta teisė mokesčius už šį laikotarpį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, mokesčio patikrinimo metu nustatytas Pareiškėjo 2010–2011 metais ir 2013–2014 metais gautų pajamų nepakankamumas, patirtos mokesčiniu laikotarpiu išlaidos (*lizingo įmokų mokėjimas bei paskolų grąžinimas kredito įstaigoms, paskolų UAB „R1“ ir UAB „R2“ suteikimas, bankiniai pavedimai fiziniams ir juridiniams asmenims, parlamentinės veiklos išlaidos ir kt. išlaidos*) viršijo gautas pajamas 370676,01 Lt ir Pareiškėjas šioms išlaidoms dengti panaudotų pajamų šaltinių nepagrindė objektyviais duomenimis; Pareiškėjas pateiktose gyventojų pajamų mokesčio deklaracijose už 2010–2011 metus ir 2013–2014 metus gautų pajamų nedeklaravo GPMĮ nustatyta tvarka, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą pajamų mokesčio, tuo pažeisdamas GPMĮ 25 straipsnio ir 27 straipsnio nuostatas; turto deklaracijose pateikė neteisingus duomenis apie ataskaitinių metų pabaigos piniginius likučius, turtą, paskolintas ir pasiskolintas lėšas fiziniams ir juridiniams asmenims. Komisija nurodo, kad Pareiškėjo veikimas tokiu būdu iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes, t. y. dėl Pareiškėjo netinkamo elgesio konstatavimo mokesinės prievolės nebuvo įmanoma nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka, o tai yra pagrindas apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, todėl mokesčių administratorius pagrįstai, remdamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, atliko įvertinimą taikydamas išlaidų metodą.

Dėl iki tikrinamojo laikotarpio duomenų vertinimo. Ginčo atveju Pareiškėjas nepagrįstai teigia, kad mokesčių administratorius neturėjo teisės vertinti jo ir sutuoktinės pajamas bei išlaidas už ankstesnį nei tikrinamasis laikotarpį, t. y. nuo 1993 metų. LVAT formuojamoje praktikoje šiuo klausimu yra pasisakęs, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčinių laikotarpį, remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujama ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (*LVAT 2007-07-05 nutartis administracinėje byloje Nr. A8-693/2007, 2009-02-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-206/2009, 2010-10-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1073/2010, 2011-02-04 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011*). Kaip matyti iš ginčo medžiagos, vietos mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti Pareiškėjo šeimos tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtų piniginių lėšų likutį, atliko pajamų ir išlaidų tyrimą nuo 1993 metų. Ankstesnių mokesčinių laikotarpių duomenys mokesčio patikrinimo metu vertinti kaip bylai įrodomąją reikšmę turintys faktai. Akcentuotina, kad mokesčinė prievolė už minėtą laikotarpį Pareiškėjui neapskaičiuota, mokėtino mokesčio bei su juo susijusios Pareiškėjui paskaičiuotos už tikrinamąjį laikotarpį, t. y. 2010–2014 metus, nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalies (*2015-11-27 išrašytas pavedimas*

tikrinti Nr. (4.65) FR0773-3208). Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius, nepažeisdamas mokesčių apskaičiavimo arba perskaičiavimo terminų, pagrįstai rėmėsi papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam Pareiškėjo mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Dėl Pareiškėjo argumento, kad mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalį, vertindamas pajamas ir išlaidas nuo 1993 metų, Komisija pastebi, kad specialus mokesčių apskaičiavimo būdas taikytas tik už tikrinamąjį laikotarpį, t. y. 2010–2014 metus, todėl Pareiškėjo argumentai laikytini nepagrįstais.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog neteisingai nustatytas tikrinamojo laikotarpio pradžios likutis, neatsižvelgta į Pareiškėjo pateiktus paaiškinimus bei įrodymus, Komisija, įvertinusi mokestinės bylos dokumentus, pažymi, jog mokesčių administratorius visapusiškai bei objektyviai atliko Pareiškėjo ir sutuoktinės pajamų / išlaidų vertinimą, aktyviai dalyvavo renkant, tiriant įrodymus iš įvairių informacijos šaltinių (*Inspekcijos duomenų bazių, kitų teritorinių mokesčių administratorių atliktų kontrolės procedūrų pateiktų duomenų, VĮ „Regitros“, VĮ „Registų centro“ Sodros, kitų valstybinių institucijų, kredito įstaigų, fizinių ir juridinių asmenų pateiktų atsakymų dėl turėtų sandorių su Pareiškėju ir kt.*) bei objektyviais duomenimis, kurie išsamiai aptarti (*patikrinimo akto 11–12 psl., priedas Nr. 1*), pagrindė 2009-12-31 likučio 122593,74 Lt nustatymą. Priešingai nei teigia Pareiškėjas, mokesčių administratorius, remdamasis aukščiau paminėtais duomenų šaltiniais, nuosekliai ir detalai įvertino kiekvieno Pareiškėjo pateiktuose paaiškinimuose, dokumentuose nurodyto pajamų gavimo šaltinio realumą ir pagrįstumą (*patikrinimo akto 15–27 psl.*) bei konstatavo, kad Pareiškėjas nepagrindė paaiškinimuose nurodytų aplinkybių dėl pajamų gavimo šaltinių bei dydžio. Kaip matyti iš bylos medžiagos, mokesčių administratorius, vykdydamas savo kontrolės funkcijas, įgyvendino MAĮ 33 straipsnio 1 dalies 13 punkte numatytą teisę ir nurodė Pareiškėjui pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (*2015-06-15 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48) FR0706-3604; 2015-12-17 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48) FR0706-14621*). Komisija pažymi, kad mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad mokėtojo nurodomi pajamų įsigijimo šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o iš kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamos pajamos yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Norint pagrįsti pajamas, būtina pateikti juridinę galią turinčius dokumentus, patvirtinančius, kad pajamos buvo gautos. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog mokesčių administratorius atliko visapusišką bei detalų Pareiškėjo ir sutuoktinės pajamų / išlaidų vertinimą, nuosekliai tiriant Pareiškėjo nurodytus pajamų gavimo šaltinius, ir objektyviai pagrindė Pareiškėjo 2009-12-31 likutį ne banke, todėl šiuo klausimu Pareiškėjo skundo argumentai atmestini.

Dėl faktinių aplinkybių vertinimo. Šioje skundo dalyje Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos pozicija dėl pajamų, gautų iš UAB „R2“, UAB „R1“, fizinių asmenų pagal paskolų sandorius bei paveldėjimo, nepripažinimo, todėl Komisija pasisako šiais klausimais.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog 2009 metais iš UAB „R2“ gavo 122000 Lt paskolą, kuri priskirtina prie Pareiškėjo gautų pajamų. Komisija, įvertinusi mokestinės bylos medžiagą, nurodo, kad Klaipėdos AVMI 2016-02-15 atliko UAB „R2“ operatyvų patikrinimą, kurio metu vertinti ir bendrovės su Pareiškėju sudaryti paskolų sandoriai. Iš ginčo medžiagos matyti, kad bendrovė už 2008–2009 metus nepateikė sudarytus paskolų sandorius su Pareiškėju patvirtinančių dokumentų (buhalterinės apskaitos suvestinės ir pirminiai apskaitos dokumentai pateikti tik už 2013–2014 metus), bendrovė už 2008–2009 metus pateiktose deklaracijose FR0711 suteiktos paskolos Pareiškėjui nedeklaravo, pagal įmonės balansus nenustatyta, kad Pareiškėjas 2009-12-31 ir 2012-12-31 būtų skolingas bendrovei, UAB „R2“ direktoriaus L. K. (Pareiškėjo sūnaus) 2016-05-17 ir 2015-09-01 paaiškinimuose nurodytos aplinkybės dėl paskolos suteikimo yra prieštaringos, taip pat Pareiškėjas nepateikė buhalterinės apskaitos dokumentų, patvirtinančių 122000 Lt paskolos gavimą. Komisijos vertinimu, aptartos aplinkybės yra pakankamos išvadai, jog Pareiškėjas nepagrindė 2009 metais iš UAB „R2“ gautos 122000 Lt paskolos realumo.

Dėl Pareiškėjo motyvo, kad 2009 metais jam gražinta 45000 Lt paskola ir tai, anot Pareiškėjo, pagrindžia pateiktas 2009-08-25 kasos išlaidų orderis Nr. 0000011, Komisija pažymi, kad minėtas dokumentas pateiktas tik teikiant pastabas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, priešasčių, sutrukdžiusių šiuos dokumentus pateikti mokesčių administratoriaus kontrolės procedūrų metu, Pareiškėjas skunde neįvardina. Komisija pastebi, kad minėtos paskolos bendrovė už 2008–2009 metus pateiktose deklaracijose FR0711 nedeclaravo, bendrovė už 2008–2009 metus nepateikė sudarytus paskolų sandorius su Pareiškėju patvirtinančių dokumentų. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad pagrįstai Pareiškėjo pajamoms nepriskirta 45000 Lt gauta paskola, neįrodžius jos realumo, o pavėluotai pateiktas dokumentas vertintinas, kaip Pareiškėjo gynybinės pozicijos formavimas. Papildomai akcentuotina, kad, kaip teisingai vietos mokesčių administratorius sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo pažymėjo, tariamos sumos priskyrimas Pareiškėjo pajamoms už 2009 metus neįtakotų nei 2010-01-01 santaupų likučio, nei patikrinimo išvadų, nes nustatyta, kad 2009-12-01 dienai Pareiškėjo išlaidos viršija pajamas 134302,86 Lt.

Iš skundo matyti, jog Pareiškėjas vieną iš pajamų šaltinių taip pat nurodo UAB „R1“ 2004-12-30 akcininkų susirinkime priimtą sprendimą dėl 40000 Lt paskolos suteikimo Pareiškėjui, todėl, Pareiškėjo nuomone, pajamos didintos atitinkama suma. Komisija, įvertinusi pateiktą ginčo medžiagą, pastebi, jog mokesčių administratorius pagal UAB „R1“ 2005 metų balansą ir aiškinamojo rašto duomenis nustatė, kad bendrovės 2004-12-31 kitos gautinos sumos – 40156 Lt, 2005-12-31 kitos gautinos sumos – 0 Lt, todėl pripažinta, kad paskola buvo gražinta 2005 metais. Iš ginčo medžiagos matyti, kad paskolos suteikimo fakto Pareiškėjas 2004–2015 metų pateiktose turto deklaracijose nenurodė, UAB „R1“ deklaracijose FR0711 apie turėtus paskolų sandorius su Pareiškėju iki 2007-12-31 nepateikia. Komisijai nagrinėjamu atveju nekyla abejonių dėl mokesčių administratoriaus konstatuotos aplinkybės, kad minėta paskola neįtakoją patikrinimo išvadų.

Pareiškėjas disponuojamas pajamas taip pat grindžia iš fizinių asmenų gautomis paskolomis ir paveldėjimu. Pareiškėjo tvirtinimu, pajamomis pripažintinos R. K. 2009 metais gautas 80000 Lt palikimas; R. A. (paskolos sutartyje neteisingai nurodyta asmens pavardė – S.) 2009 metais suteikta 50000 Lt paskola, sūnaus A. K. 2014 metais suteikta 100000 Lt paskola. Mokesčių administratorius tiek ginčijamame Inspekcijos sprendime, tiek ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo visapusiškai įvertino šiuos papildomai nurodytus pajamų gavimo šaltinius ir konstatavo, jog Pareiškėjas neįrodė pateiktų argumentų pagrįstumo.

Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas disponuojamas pajamas, grįsdamas situoktinės R. K. 2009 metais gautu 80000 Lt palikimu, apsiribojo tik lakoniško pobūdžio teiginiais, nepagrįstais jokiais objektyviais įrodymais. Komisija pažymi, jog paaiškinimuose ir skunde išdėstyti argumentai, nesant juos pagrindžiančių duomenų apie pajamų gavimo faktą, nelaikytini pakankamu pagrindu pripažinti Pareiškėjo nurodytas sumas kaip realiai gautas.

Dėl Pareiškėjo abejonių, jog mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo, kad R. A. 2009 metais nesuteikė 50000 Lt paskolos Pareiškėjui, Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus tirtas aplinkybes dėl suteiktos paskolos, konstatuoja, jog pagrįstai minėta paskola nepripažinta realiu pajamų gavimo šaltiniu. Tokią išvadą suponuoja mokesčių administratoriaus patikrinimo akto tvirtinimo metu atliktas R. A. ir jo situoktinės G. A. finansinių galimybių vertinimas, kurio metu nustatyta, jog situoktiniai santaupų suteikti 50000 Lt paskolą neturėjo. Taip pat tokią išvadą patvirtina ir tai, kad Pareiškėjas apsiribojo tik deklaratyvaus pobūdžio teiginiais bei paskolos sutarties pateikimu, tačiau kitų objektyvių įrodymų, pagrindžiančių realų pajamų gavimą ar gražinimą nepateikė. Pažymėtina, 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. LVAT 2007-03-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas administracinėje 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. LVAT 2011-04-14 sprendime administracinėje byloje Nr. A-442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, konstatavo, kad vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Komisija pažymi, jog lėšų perdavimas Pareiškėjui turi būti patvirtintas objektyviais bei neginčytiniais duomenimis (LVAT 2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3513/2011). Kaip minėta, Pareiškėjas jokių objektyvių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima pripažinti paskolą realiai suteikta, nepateikė, tokiu būdu teigtina, jog Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo.

Komisijos vertinimu, ginčo paskolos sandorio realumą paneigia ir 2009-10-25 sutarties sąlygos, kurios yra nenaudingos paskolos davėjui – R. A. Paskolos sutartyje numatytas dešimties metų grąžinimo terminas, nenumatytas palūkanų mokėjimas, paskolų grąžinimas neužtikrintas jokiais garantijomis (*įkeitimu, laidavimu ar kitomis paskolų grąžinimo prievolių įvykdymą užtikrinančiomis priemonėmis*), nenumatytas paskolos suteikimo tikslas, sutartis nepatvirtinta notariškai. Paminėtos sąlygos paskolos davėjui neužtikrina operatyvaus ir sklandaus galimai paskolintų lėšų grąžinimo. R. A., veikdamas kaip rūpestingas ir atsakingas kreditorius, siekdamas sumažinti galimai būsimus netekimus dėl paskolos negrąžinimo, turėtų būti suinteresuotas paskolintų lėšų grąžinimą užsitikrinti garantijomis, palūkanomis, netesybomis, taip pat būtų numatęs protingus prievolės įvykdymo terminus. Komisijos nuomone, civilinių santykių kūrimas aptartu būdu patvirtina Pareiškėjui suteiktos paskolos formalų pobūdį.

Suteiktos paskolos realumą, Komisijos požiūriu, paneigia ir faktas, kad Pareiškėjas gautos paskolos iš R. A. 2009–2015 metų turto deklaracijose nenurodė (netgi 2016-05-02 pateiktoje 2015 metų turto deklaracijoje), paskolos sandorio privačių interesų deklaracijose taip pat nedeklaravo. Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2003–2008 metais buvo Pagėgių savivaldybės meras, nuo 2008 metų yra Lietuvos Respublikos Seimo narys. Pareiškėjui pagal 1996-05-16 Lietuvos Respublikos gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. I-1338 2 straipsnį buvo prievolė teikti ataskaitinio laikotarpio turto deklaraciją dėl turėto nuosavybės teise priklausančio turto ir turimų piniginių lėšų bei pagal minėto įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 4 punktą deklaruoti pasiskolintas ir negrąžintas pinigines lėšas, jeigu jų bendra suma viršija 2000 litų. To paties įstatymo (redakcija galiojanti nuo 2010-09-15) 9 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad jeigu gyventojas įstatymo nustatyta tvarka turto nedeklaravo, tokiu turtu negali būti grindžiami kito turto įsigijimo šaltiniai. Komisijos vertinimu, Pareiškėjas, nedeklaruodamas suteiktos paskolos, prisiėmė ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Komisija atmeta kaip nepagrįstus ir Pareiškėjo argumentus dėl sūnaus A. K. 2014 metais suteiktos 100000 Lt paskolos Pareiškėjui realumo. Iš vietos mokesčių administratoriaus sprendimo matyti, kad, atlikus Inspekcijos turimų bazių užfiksuotų duomenų, pateiktų turto deklaracijų tyrimą, konstatuota, kad A. K. neturėjo finansinių galimybių perduoti 100000 Lt. Pastebėtina, kad Pareiškėjas, grįsdamas pajamų šaltinius sūnaus perduotais pinigais, ir šiuo atveju apsiribojo tik deklaratyvaus pobūdžio teiginiais bei 2014-08-01 susitarimo pateikimu, kitų objektyvių įrodymų, pagrindžiančių realų pajamų gavimą / grąžinimą nepateikė. Vien atskirų formalių įrodymų (paskolos sutarčių, vekselių, paaiškinimų) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia (LVAT 2011-04-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1111/2011). Lėšų perdavimas Pareiškėjui turi būti patvirtintas objektyviais bei neginčytiniais duomenimis (LVAT 2011-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3513/2011), tačiau tokių įrodymų byloje nepateikta. Pažymėtina, kad skundo nagrinėjimo metu nustatyta ir tai, kad Pareiškėjas gautos paskolos iš A. K. nedeklaravo 2014–2015 metų turto deklaracijose, paskolos sandorio privačių interesų deklaracijose taip pat nedeklaravo. Sūnaus sutuoktinė E. K. 2014 metų šeimos turto

deklaracijoje sutuoktinio suteiktos paskolos Pareiškėjui nedeklaravo, už 2015 metus deklaracijos nepateikė.

Apibendrinant išdėstytas aplinkybes, Komisijai nagrinėjamu atveju nekyla abejonių dėl mokesčių administratoriaus išvados, jog Pareiškėjas neįrodė pajamų gavimo pagal 2009-10-25 paskolos sutartį bei 2014-08-01 susitarimą. Komisijos vertinimu, sudaryti sandoriai, vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu (MAĮ 10 str.), kuris įgalina tinkamai kvalifikuoti nustatytas tikrąsias teisiškai reikšmingas aplinkybes, pripažintini formalia asmenų veiklos išraiška, siekiant pagrįsti Pareiškėjo pajamų šaltinius.

Komisija akcentuoja, kad Pareiškėjo pajamų pagrindimo versija pagal UAB „R2“, UAB „R1“, fizinių asmenų paskolų sandorius bei paveldėjimą iškelta tik teikiant pastabas dėl patikrinimo akto surašymo. Pastebėtina, kad mokestinis tyrimas Pareiškėjo atžvilgiu pradėtas nuo 2015-02-13, tačiau duomenys, pagrindžiantys šias aplinkybes mokesčių administratoriui nei mokestinio tyrimo, nei patikrinimo metu nepateikti. Komisijos vertinimu, duomenų teikimas po atlikto mokesčių administratoriaus patikrinimo, užkerta galimybę tikėti Pareiškėjo sąžiningumu (*LVAT 2011-01-03 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-1632-10*), kas suponuoja išvadą dėl netinkamo Pareiškėjo, kaip mokesčių mokėtojo, pareigų vykdymo įrodant pajamų gavimo kilmę, bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi patikrinimo metu. Pareiškėjo gynybinės pozicijos nenuoseklumas, naujų argumentų dėl pajamų kilmės šaltinių teikimas, Komisijos nuomone, yra nulemtas mokesčių administratoriaus nustatyto pajamų nepakankamumo ir iš to kylančių mokestinių prievolių.

Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius detaliam išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjui mokesčių bazę ir mokėtiną GPM, kas suponuoja išvadą, kad įgyvendintos MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatos. Komisija pažymi, kad, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą mokesčių bazę, Pareiškėjas turėtų ne tik nurodyti aplinkybes, kurias vertinant galima būtų pagrįstai abejoti mokesčių administratoriaus apskaičiavimų teisingumu, tačiau ir pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytas aplinkybes, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje. Nagrinėjamu atveju, nustatius, kad Pareiškėjo atitinkamu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršijo jo turėtas lėšas ir (ar) gautas pajamas, ši skirtumą sudarančių pajamų (lėšų) šaltinį pareiga tenka Pareiškėjui, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie gautas lėšas bei jų šaltinius. Pareiškėjas nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų ar kitų leistinių įrodymų, kurie pagrįstų 2010–2011 metais ir 2013–2014 metais disponuotų 370676,01 Lt pajamų gavimo šaltinius, kaip to reikalauja teisės aktai bei objektyviai paneigtų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytus rezultatus, todėl teigtina, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo GPM bei su juo susijusias sumas.

Dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos mokėjimo. Pareiškėjas skunde išreiškė prašymą atleisti nuo apskaičiuotų 2567 Eur GPM delspinigių ir 1610 Eur GPM baudos mokėjimo. Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo prašymą, pasisako šiuo klausimu.

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

Iš minėtos teisės normos konstrukcijos matyti, kad joje yra nustatyti du savarankiški atleidimo nuo delspinigių pagrindai, kurių pritaikymo sąlygos yra išdėstytos kitų teisės normų dispozicijoje – MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte, kuri taikytina tik fiziniams asmenims, ir 141 straipsnio 1 dalyje. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktus mokesčio mokėtojas nuo delspinigių gali būti atleistas <...> *„jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo*

nemokumas; kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.“

Pareiškėjas neidentifikavo aplinkybių, sudarančių prielaidas taikyti delspinigių atleidimo pagrindus, numatytus MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje ir 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose, todėl Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, byloje pateiktus duomenis, konstatuoja, kad aplinkybių, kurios sudarytų pagrindą Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių pagal minėtas MAĮ nuostatas, nenustatyta, todėl Inspekcijos pozicija šiuo klausimu yra pagrįsta ir teisinga.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovė išreiškė prašymą atleisti nuo delspinigių pagal teisingumo / protingumo kriterijus, tačiau neįvardino aplinkybių, pateisinančių minėtų kriterijų taikymą atleidžiant nuo GPM delspinigių mokėjimo mokesťiniame ginče. Pažymėtina, jog 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 vadovaujamas teisingumo ir protingumo kriterijais. Tačiau akcentuotina, jog aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebima, kad mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti, ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. Nagrinėjamu atveju Komisija, įvertinusi Pareiškėjo patikrinimo metu atliktus mokesčių administratoriaus procedūrinius veiksmus, nurodo, kad veiksmai atlikti laikantis norminių aktų reikalavimų, mokesťinis patikrinimas truko protingą laiko tarpą, siekiant kuo išsamiau išsiaiškinti visas bylos aplinkybes bei priimti objektyvų ir teisingą sprendimą. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesťinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas, kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius bei mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Kaip minėta, mokesčių administratoriaus veiksmai, atliekant Pareiškėjo mokesťinį patikrinimą, atlikti laikantis teisės aktų nuostatų. Tuo tarpu Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtinas į biudžetą mokesťis apskaičiuotas mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, o apskaičiuota GPM delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė. Komisija, įvertinusi skundo nagrinėjimo metu nustatytus faktus, konstatuoja, kad neapibrėžtų įstatymų leidėjo aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, taip pat ir atleidimą nuo delspinigių būtent šiais pagrindais, nenustatyta.

Pareiškėjas nesutinka, jog ginčijamu Inspekcijos sprendimu neatleistas nuo GPM baudos, tačiau nei skunde, nei Komisijos posėdžio metu kontrargumentų neišdėstė. Iš Inspekcijos sprendimo dėstomosios dalies matyti, kad Pareiškėjo prašymas netenkintas, nustačius, kad neįvykdytos MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje nurodytos sąlygos, todėl nesprenžiamas atleidimo nuo baudos klausimas pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalį. Komisija pažymi, jog atleidimas nuo baudos mokėjimo galimas konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą: *1. MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje reglamentuotą sąlygą, t. y. nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokesťis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas MAĮ 88 straipsnyje nustatyta tvarka; 2. vieną iš 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose įtvirtintų atleidimo nuo baudos mokėjimo pagrindų.* Komisijos skundo nagrinėjimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas patikrinimo metu apskaičiuoto GPM į biudžetą nėra sumokėjęs, mokesťis nėra priverstinai išieškotas, mokesťinės paskolos sutartis taip pat nėra sudaryta. Tokiu būdu, nustačius MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos sąlygos egzistavimo, nesprenžiamas Pareiškėjo atleidimo nuo GPM baudos

klausimas pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalį. Komisija daro išvadą, jog Inspekcija pagrįstai ir teisingai neatleido Pareiškėjo nuo GPM baudos.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-08-29 sprendimą Nr. 68-231.

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 Vosylienė