



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. K. 2017-06-13 SKUNDO**

2017 m. spalio 30 d. Nr. S-226 (7-128/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui  
mokesčių administratoriaus atstovui

V. K.  
R. M.

2017-10-17 posėdyje išnagrinėjusi V. K. (toliau – Pareiškėjas) 2017-06-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-04-20 sprendimo Nr. 68-56, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-08-22 posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjo 2017-07-11 prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2017-04-20 sprendimui Nr. 68-56 apskūsti ir 2017-08-31 sprendimu Nr. S-190 (7p-48/2017) Pareiškėjo prašymą tenkino. Komisija posėdyje nagrinėja Pareiškėjo skundą iš esmės.

Inspekcija ginčijamu 2017-04-20 sprendimu Nr. 68-56 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2016-11-30 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-679, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 19332,14 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 21774,35 Eur GPM delspinigius ir 1932 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo 2006-01-01 – 2007-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumo pakartotinį patikrinimą.

Nustatyta, kad tikrintu laikotarpiu Pareiškėjo ir jo sutuoktinės E. K. patirtos išlaidos 2006–2007 metais 488035,63 Lt viršijo gautas pajamas. Atsižvelgiant į tai, konstatuota, jog Pareiškėjas 2006–2007 m. išlaidoms padengti panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos

Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalies, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis, pritaikiusi išlaidų metodą, bei atsižvelgdama į Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 straipsnio ir 3.88 str. 2 dalies nuostatas, konstatavo, kad 2006–2007 metais Pareiškėjo išlaidos 244017,82 Lt (488035,63 Lt/2) viršijo jo gautas pajamas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 dalies, 5 str. 1 dalies, 25 str. 1 dalies, 27 str. 1 dalies nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuota 19332,14 Eur GPM.

*Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo*

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ, Taisyklėmis ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, sprendime aptaria MAĮ 70 straipsnio turinį, taikymo pagrindus, vertinimo šaltinius. Inspekcija pabrėžia, kad MAĮ 70 straipsnis skirtas ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokesstinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007).

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad nustatant Pareiškėjo GPM bazę buvo naudojamos Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais: informacija iš komercinių bankų apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamas ir patirtas išlaidas, Inspekcijos informacinės duomenų bazės duomenimis apie gautas pajamas, VĮ „Registru centras“ informacija apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu registruotą nekilnojamą turtą, VĮ „Regitra“ informacija apie transporto priemones bei kita patikrinimo metu surinkta informacija.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2005-05-02 pateiktoje Vienkartinėje šeimos 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje (forma FR0593) deklaravo 105000 Lt piniginių lėšų ne banke ir 75000 Lt gautų paskolų (iš jų: Pareiškėjo – 37500 Lt, Pareiškėjo sutuoktinės – 37500 Lt).

Įvertinus Pareiškėjo deklaruotą 2003-12-31 turėtą grynujų pinigų likutį ne banke, 2004–2005 metais sutuoktinių gautas pajamas ir patirtas išlaidas, apskaičiuota, kad sutuoktinių piniginių lėšų likutis ne banke 2005-12-31 sudarė 48799 Lt.

Inspekcijos sprendime detaliam aprašytas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2006–2007 metų pajamų–išlaidų balansas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2006 metais gavo 4008224,85 Lt pajamų, (iš jų: darbo užmokesčio – 3126 Lt, patalpų nuomos – 61450 Lt, paskolų (AB SEB banko, V. S., K. K.) – 1240000 Lt, draudimo išmokų – 5800 Lt, piniginių lėšų iš Ž. L. – 10000 Lt, grąžinto GPM – 135000 Lt, žemės sklypų pardavimo – 985660 Lt, paskolų grąžinimo UAB „V1“ – 350500 Lt, avansinių lėšų iš UAB „V1“ – 1214339,51 Lt, kitų pajamų – 2349,34 Lt) ir patyrė 4274281,51 Lt išlaidų (iš jų: paskolų suteikimo UAB „V1“ – 1290500 Lt, paskolų, ar palūkanų grąžinimo (AB SEB bankas K. K., V. S.) – 763776 Lt, transporto priemonių įsigijimo (2 automobiliai ir motociklas) – 81658 Lt, žemės sklypo įsigijimo (*duomenys neskelbtini*) – 900000 Lt, UAB „V1“ reikmėms – 1214339,51 Lt, išlaidų notarui – 6354 Lt, vartojimo išlaidų – 11058 Lt, buto su rūsiu įsigijimo (*duomenys neskelbtini*) – 6000 Lt, kitų išlaidų – 596 Lt). Piniginių lėšų likutis banke 2006 m. pradžioje sudarė 12840,01 Lt, ne banke – 48799 Lt, 2006 metų pabaigoje – 108161,98 Lt. Inspekcija apskaičiavo, kad 2006 m. sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 312579,65 Lt (12840,01 Lt + 48799 Lt + 4008224,85 Lt – 108161,98 Lt – 4274281,51 Lt). Vadovaujantis CK 3.87 str. 1 dalies ir 3.88 str. 2 dalies nuostatomis, sutuoktinių gautos kitos neapmokestintos pajamos padalintos abiem sutuoktiniams per pusę ir konstatuota, kad Pareiškėjas 2006 metais gavo 156289,83 Lt (312579,65 Lt/2) kitų neapmokestintų pajamų.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2007 metais gavo 3346506,48 Lt pajamų (iš jų: darbo užmokesčio – 13033 Lt, automobilių pardavimo – 69670 Lt, patalpų nuomos – 58750 Lt, avanso iš L. S. pagal 2007-02-20 pasirašytą preliminarą sutartį dėl žemės sklypo pirkimo–pardavimo – 1000000 Lt, grąžintų paskolų UAB „V1“ – 1193000 Lt, paskolų (S. G., V. S.) – 510000 Lt, piniginių lėšų į banko sąskaitą (N. L., S. S.) – 442500 Lt, piniginių lėšų iš V. Š. – 50000 Lt, kitų pajamų – 9553,48 Lt), patyrė 3622663,33 Lt išlaidų (iš jų: vartojimo išlaidų – 46438,40 Lt, automobilio įsigijimo – 108970 Lt, piniginių lėšų grąžinimo L. S. – 1000000 Lt, paskolos grąžinimo S. G. – 200000 Lt, piniginių lėšų grąžinimo S. S. – 320000 Lt, piniginių lėšų pervedimo V. Š. – 50000 Lt, pagal

preliminarią sutartį B. K. už dokumentų sutvarkymą – 250000 Lt, žemės sklypo, esančio (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo – 49531 Lt, motociklo įsigijimo – 44140 Lt, paskolų suteikimo UAB „V1“ – 1442000 Lt, UAB „V1“ išlaidų apmokėjimo – 21814,63 Lt, sumokėto GPM – 27330 Lt, paskolos su palūkanomis dengimo – 41856,69 Lt, kitų išlaidų – 20582,61 Lt). Piniginių lėšų likutis banke 2007 m. pradžioje sudarė 108161,98 Lt, pabaigoje – 7461,11 Lt. apskaičiuota, kad 2007 m. situoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 175455,98 Lt (3346506,48 Lt + 108161,98 Lt - 3622663,33 Lt - 7461,11 Lt). Vadovaujantis CK 3.87 str. 1 dalies ir 3.88 str. 2 dalies nuostatomis, situoktinių gautos kitos neapmokestintos pajamos padalintos abiem situoktiniams per pusę ir konstatuota, kad Pareiškėjas 2007 metais gavo 87727,99 Lt (175455,98 Lt/2) kitų neapmokestintų pajamų.

#### *Dėl žemės sklypo*

Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė, kad buvo neatsižvelgta į tai, jog žemės sklypas, esantis adresu: (*duomenys neskelbtini*), buvo įsigytas ne už šeimos lėšas.

Inspekcija šiuos Pareiškėjo teiginius atmetė kaip nepagrįstus, kadangi 2005-03-03 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartyje, kurios pagrindu Pareiškėjas už 216000 Lt įsigijo žemės sklypą (*duomenys neskelbtini*), nurodyta, kad būtent Pareiškėjas (pirkėjas) sumokėjo pardavėjo įgaliotiniui (S. R. ) 216000 Lt prieš sutarties sudarymą. Tą pačią dieną (2005-03-03) surašytas Nekilnojamojo daikto priėmimo–perdavimo nuosavybės aktas, kurio pagrindu (ir pirkimo – pardavimo sutarties pagrindu) žemės sklypas VĮ „Registrų centre“ įregistruotas Pareiškėjo nuosavybės teise. Minėtas sklypas pagal 2008-04-01 pirkimo pardavimo sutartį Nr. GB-1366 parduotas R. S. (taip pat buvo surašytas ir nekilnojamojo daikto priėmimo–perdavimo aktas).

#### *Dėl O. K. paskolų*

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pajamų šaltinių pagrindimui už 2006 metus Pareiškėjas pateikė laisvos formos, notaro nepatvirtintas, paskolos sutartis su broliu O. K., pagal kurias O. K. 2006-02-01 paskolino Pareiškėjui 60000 Lt, 2006-04-24 – 70000 Lt. Paskolos suteiktos neatlygintinai, paskolų grąžinimas neužtikrintas jokiomis garantijomis. Paskolos sutartyje (2006-02-01) numatytas pinigų grąžinimas iki 2007-02-01, 2006-04-24 sutartyje iki 2007-12-31. Tose pačiose sutartyse nurodytas ir lėšų grąžinimas (2007-12-30).

Klaipėdos AVMI atlikto O. K. operatyvaus patikrinimo metu (2012-05-10 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. AC5-35) O. K. kviečiamas į Klaipėdos AVMI neatvyko. O. K. telefonu paaiškino, kad su šeima dirbti ir gyventi yra išvykęs į užsienį, kur nenurodė. Inspekcijos informacinių duomenų bazių duomenimis, O. K. nuo 2004-06-16 iki 2010-08-24 nedirbo, 2005 metais pajamų negavo, 2006 metais gavo 100 Lt turto pardavimo pajamų. Atsižvelgusi į tai, kad O. K. kviečiamas į Klaipėdos AVMI neatvyko, mokesčių administratoriaus nurodymo pateikti pajamas ir išlaidas patvirtinančius dokumentus bei kt. dokumentus neįvykdė, nėra duomenų apie O. K. gautas pajamas užsienyje (O. K. gautų užsienyje pajamų nedeklaravo), į tai, jog O. K. 2006-12-20 (po paskolų suteikimo Pareiškėjui) įsigijo žemės sklypą už 80450 Lt, Inspekcija O. K. galimybę sukaupti 130000 Lt paskoloms vertino kritiškai (Šiaulių AVMI 2016-11-30 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-679 5 psl.).

Inspekcija, akcentavo, kad LVAT praktikoje pripažįstama, jog 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. 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, pajamų gavimo fakto nepagrindžia (2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A-438-953/2011, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A-690-556/2015 ir kt.). Inspekcija ginčijamame sprendime konstatavo, kad Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima pripažinti paskolas realiai suteiktomis.

#### *Dėl K. K. paskolų*

Šiaulių AVMI 2016-11-30 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-679 nurodyta, kad į Pareiškėjo vardu atidarytą AB SEB bankas sąskaitą 2006-10-05 K. K. pervėdė 475000 Lt. Minėti pinigai sumoje 475000 Lt grynais pinigais grąžinti 2006-11-05 pagal toje pačioje

paskolos sutartyje nurodytą ir K. K. parašu patvirtintą įrašą. K. K. žodžiu paaiškino, kad pinigų, paskolintų žentui (Pareiškėjui), susigrąžino grynais pinigais.

Mokestinio tyrimo metu, 2008-11-17 Pareiškėjas pateikė „Paaiškinimą apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą“, kuriame nurodė gautą 475000 Lt paskolą iš K. K. Kartu su paaiškinimu pateikė 2006-10-03 paskolos sutartį, kurioje nurodyta, kad Pareiškėjas pasiskolino iš K. K. 475000 Lt ir, kad pinigai bus grąžinti iki 2006-11-05.

Remiantis aukščiau išdėstytu, Inspekcija patvirtino Šiaulių AVMI 2016-11-30 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-679.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcijos 2017-04-20 sprendimas Nr. 68-56 yra nepagrįstas, todėl turi būti panaikintas arba Pareiškėjo skundas turi būti perduotas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

MAĮ 6 straipsnyje nustatyta, kad apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą. Pagal šio įstatymo 8 str. 3 dalį, mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Vadovaujantis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Pareiškėjas, remdamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, nurodo, kad šiame teisiniame reguliavime yra įtvirtintos dvi būtinos sąlygos, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: 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.

Mokesčių administratorius mokesčius šiuo būdu gali apskaičiuoti dvejopai: taikydamas Taisyklėse nustatytus įvertinimo metodus arba jų netaikydamas. Taisyklėse nurodytų metodų mokesčių administratorius gali netaikyti tuomet, kai disponuoja pakankama informacija, kuria remiantis gali atkurti tikrąsias ūkinių operacijų aplinkybes bei pakankamai tiksliai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių sumas. Priešingu atveju mokėtinos mokesčių sumos apskaičiuojamos remiantis ekonomikos – finansų srityje taikomais teorinio pobūdžio skaičiavimo būdais, kurie parenkami, atsižvelgiant į turimos informacijos kiekį, pobūdį, šaltinius ir pan.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog mokesčių administratorius privalo pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius, atlikdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą ir darydamas išvadas dėl mokesčių mokėtojų padarytų pažeidimų, turi pats surinkti įrodymus, kurie būtų pakankami pagrįsti mokesčių mokėtojo padaryto pažeidimo faktą, o ne reikalauti, kad mokesčių mokėtojas pateiktų įrodymus, pagrindžiančius to pažeidimo padarymo aplinkybes. Pareiškėjas taip pat pažymi, jog mokesčių administratorius laikytinas viešojo administravimo subjektu ir savo veikloje privalo vadovautis Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) nuostatomis, taip pat laikytis viešojo administravimo principų. VAĮ 3 str. 2 punkte įtvirtintas objektyvumo principas reiškia, kad administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Veikdamas nešališkai bei objektyviai mokesčių administratorius turi pagrįsti, kodėl mokesčių mokėtojas neteisingai apskaičiavo, deklaravo ar sumokėjo mokesťį, o mokesčių administratorius pagal jo surinktą ir tikrą medžiagą teisingai apskaičiavo trūkstamas mokesčio ir su juo susijusias sumas, teisingai nustatė mokesčio bazę ir interpretavo faktines aplinkybes bei taikė tinkamas teisės normas.

Pareiškėjo nuomone, šiuo konkrečiu atveju Inspekcija nesurinko įrodymų, kurie būtų pakankami pagrįsti Pareiškėjo padaryto pažeidimo faktą. Pavyzdžiui, Inspekcijai ne kartą buvo nurodyta, kad žemės sklypas, esantis adresu: (*duomenys neskelbtini*), pagal 2005-03-03 sutartį buvo pirktas ne už šeimos lėšas. Šias aplinkybes galima patikrinti apklausus Pareiškėjo sutuoktinę E. K., tikrąją sandorio šalį – S. S. bei kitus žemės sklypo pirkimo–pardavime dalyvavusius bei tarpininkavusius asmenis. Taip pat nebuvo išnaudotos galimybės surinkti duomenis apie 2006-02-01 ir 2006-04-24 paskolų

sutarčių, sudarytų tarp Pareiškėjo ir O. K., aplinkybes. Akivaizdu, kad ginčijamo sprendimo teiginiai apie O. K. operatyvų patikrinimą ir jo pagrindu padarytos išvados pažeidžia objektyvumo principą. Objektyvumo principo privalomumą mokesčių administratoriui priimant sprendimus ne kartą yra LVAT, nurodydamas, kad minėta VAĮ nuostata suponuoja išvadą, jog mokesčių administratoriaus, kaip viešojo administravimo subjekto, subjekto sprendimai negali būti grindžiami prielaidomis ir spėjimais (LVAT 2004-02-27 sprendimas adm. byloje Nr. As-192-04). Pareiškėjas dar kartą pabrėžia, jog būtent pats mokesčių administratorius turi surinkti įrodymus, leidžiančius daryti pagrįstą išvadą dėl mokesčių mokėtojo padarytų pažeidimų. Taip pat skunde nurodoma, kad Inspekcija skundžiamame sprendime visiškai nesiaiškino aplinkybių, susijusių su paskoliniais santykiais tarp Pareiškėjo ir jo buvusio uošvio K. K., nors Pareiškėjas nuosekliai teigė, jog paskola K. K. nebuvo gražinta 2006 metais. Visas aplinkybes, susijusias su minėtos paskolos gražinimu galima išsiaiškinti susipažinus su ikiteisminio tyrimo medžiaga, susipažinus su mokėjimo pavedimais, apklausus asmenis ir kt.

Skunde taip pat nurodoma, kad mokesčių administratorius turi pagrįsti, kodėl mokesčių mokėtojui skiriama vienokio ar kitokio dydžio bauda. Tuo tarpu šiuo atveju visiškai nemotyvuojamas nei baudos, nei delspinigių dydis. Susiklosto paradoksali situacija, kai, nepaisant to, kad Pareiškėjas bendradarbiavo ir teikė Inspekcijai visus būtinus dokumentus, mokestinis tyrimas dėl mokesčių administratoriaus kaltės užsitęsė ir truko 9 metus, o GPM delspinigiai buvo apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2007-05-03 iki 2016-08-12.

Skunde nurodoma, kad priimamas procesinis sprendimas turi būti motyvuotas teisės taikymo aktas, grindžiamas įrodytais faktais, galiojančiomis teisės normomis ir jų aiškinimu. Procesiniame sprendime, kaip teisės taikymo akte, privalo būti ne tik išvada dėl konkrečios teisės normos taikymo, teisinio bylos faktų kvalifikavimo ir šalių teisių bei pareigų, bet ir šios išvados pateisinimas, t. y. tam tikri argumentai. Pareiškėjo teigimu, skundžiamas Inspekcijos sprendimas priimtas nevisapusiškai ištyrus visas bylos aplinkybes, turinčias reikšmės bylai teisingai išnagrinėti, todėl buvo priimtas nepagrįstas ir neteisėtas sprendimas.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-04-20 sprendimą Nr. 68-56 arba perduoti jo skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas, o Pareiškėjo skundas dalyje dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio vertintinas teisingumo ir protingumo aspektu.

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 Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunduose Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamais sprendimais motyvų.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 19332,14 Eur GPM, 21774,35 Eur GPM delspinigius ir 1932 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2006–2007 metais 244017,82 Lt viršijo jo gautas pajamas, taigi, jog Pareiškėjas ginčo laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Pareiškėjas nesutinka su kai kurių faktinių aplinkybių vertinimu: Pareiškėjo teigimu, pirma, žemės sklypas adresu: (*duomenys neskelbtini*), buvo pirktas už S. S. pinigus, antra, Inspekcija neišnaudojo galimybių surinkti duomenis apie Pareiškėjo ir jo brolio O. K. sudarytų paskolų sutarčių aplinkybes, trečia, paskola uošviui K. K. nebuvo gražinta 2006 metais. Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos padarytos išvados pažeidžia VAĮ 3 str. 2 dalį, t. y. objektyvumo principą, be to, Inspekcija nepagrindė paskirtos GPM baudos dydžio. Taip pat Pareiškėjas nesutinka su apskaičiuota GPM delspinigių suma, kadangi mokestinis tyrimas dėl mokesčių administratoriaus kaltės truko beveik 9 metus.

#### *Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo*

Komisija, pasisakydama dėl nagrinėjamoje byloje mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnio), pirmiausia pažymi, jog MAĮ 8 str. 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 ir 4 dalys, 66 str. 1 dalis). 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 dalis).

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 prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detaliai šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo 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 adm. byloje Nr. A-442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimas 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 pagrindus, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (taip pat 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008, 2013-04-15 sprendimas adm. 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 adm. byloje Nr. A-438-

1542/2010; 2013-04-15 sprendime adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-02 nutartyje adm. byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016-12-05 nutartyje adm. 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 str. 1 dalies nuostatas. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, mokestinio patikrinimo metu nustatytas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės E. K. 2006–2007 metais gautų pajamų nepakankamumas, mokestiniu laikotarpiu patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 488035,63 Lt ir Pareiškėjas kartu su sutuoktine šioms išlaidoms dengti panaudotų pajamų šaltinių nepagrindė objektyviais duomenimis; Pareiškėjas pateiktose metinėse pajamų deklaracijose už 2006 ir 2007 metus gautų pajamų nedeklaravo GPMĮ nustatyta tvarka, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą pajamų mokesčio, tuo pažeisdamas GPMĮ 25 ir 27 straipsnių nuostatas.

Komisija nurodo, kad dėl Pareiškėjo netinkamo elgesio konstatavimo mokestinės 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 str. 1 dalimi, atliko įvertinimą taikydamas išlaidų metodą.

#### *Dėl žemės sklypo*

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine pagal 2005-03-03 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo žemės sklypą adresu: (*duomenys neskelbtini*), už 216000 Lt.

Skunde nurodoma, kad sklypas buvo įsigytas už S. S. perduotus pinigus, todėl 216000 Lt suma negali būti priskiriama Pareiškėjo šeimos išlaidoms. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas teigė, kad sklypas užregistruotas jo vardu, nes jis gyveno tame pačiame kaime ir galėjo pakeisti žemės sklypo paskirtį. Tačiau nepavykus to padaryti, sklypas buvo parduotas S. S. dukrai, kai ji tapo pilnamete.

Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-17-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, 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.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis, pavyzdžiui, 2011-02-04 adm. byloje Nr. A438-201/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A690-556/2015 ir kt.

Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju Pareiškėjo teiginiai apie faktines žemės sklypo adresu: (*duomenys neskelbtini*), pirkimo aplinkybes nėra pagrįsti jokiais objektyviais bylos duomenimis, todėl atmestini. Pirma, 2005-03-03 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutartyje nurodyta, kad už įsigytą žemės sklypą atsiskaitė pats Pareiškėjas: „pirkėjas (Pareiškėjas) sumokėjo pardavėjo įgaliotiniui (S. R.) 216000 Lt prieš sutarties sudarymą“. Antra, įsigytas žemės sklypas buvo įregistruotas VĮ „Registruų centras“ kaip Pareiškėjo, o ne jo nurodyto asmens S. S., nuosavybė. Trečia, byloje nepateikta jokių objektyvių įrodymų, kad S. S. perdavė Pareiškėjui 216000 Lt grynaisiais pinigais ginčo sklypui pirkti ar kad minėtas asmuo buvo tikrasis sklypo savininkas. Ketvirta, Pareiškėjo argumentai dėl sandorio įforminimo jo vardu yra mažai įtikinantys, nes sklypo paskirties keitimo klausimus Pareiškėjas galėjo spręsti ne būdamas sklypo savininku, o turėdamas sklypo savininko įgaliojimą atlikti tokius veiksmus. Be to, iš bylos medžiagos matyti bei Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas paaiškino, kad minėto sklypo paskirtis nebuvo pakeista. Penkta, iš bylos medžiagos

matyti, kad kiti sandoriai tarp Pareiškėjo ir S. S. buvo vykdomi per banką: S. S. 2007-09-07 į Pareiškėjo sąskaitą banke kaip sąskaitos papildymą pervedė 320000 Lt (Pareiškėjo teigimu, tai buvo paskola), Pareiškėjas paskolą gražino tais pačiais metais: 2007-11-23 pervedė 300000 Lt į S. S. banko sąskaitą ir 2007-12-04 įnešė 20000 Lt į S. S. sąskaitą banke. Komisija pažymi, kad aplinkybė, jog žemės sklypas 2008-04-01 pirkimo pardavimo sutartimi Nr. GB-1366 buvo parduotas S. S. dukrai R. S. už tą pačią kainą (216000 Lt) nepatvirtina Pareiškėjo teiginių, jog sklypas buvo įsigytas už S. S. perduotas lėšas.

*Dėl O. K. suteiktų paskolų*

Iš bylos medžiagos matyti, kad pajamų šaltinių pagrindimui už 2006 metus Pareiškėjas pateikė laisvos formos, notaro nepatvirtintas paskolos sutartis su broliu O. K., pagal kurias O. K. Pareiškėjui 2006-02-01 paskolino 60000 Lt, 2006-04-24 – 70000 Lt. Pirmojoje sutartyje numatytas paskolos gražinimo terminas – 2007-02-01, antrojoje – 2007-12-31. Abiejose sutartyse nurodyta, kad paskolintos lėšos buvo gražintos 2007-12-30.

LVAT praktikoje išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinai sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. 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. 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.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų 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 kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. ne tik šaltinis turi būti realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (pavyzdžiui, LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011). Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais gavo ginčo paskolas. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėtos pinigų sumos Pareiškėjui realiai buvo ar nebuvo perduotos ir būtent Pareiškėjui tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Bylos duomenimis, Pareiškėjo brolis O. K. kviečiamas į Klaipėdos AVMI neatvyko (2012-05-10 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. AC5-35), mokesčių administratoriaus nurodymo pateikti pajamas ir išlaidas patvirtinančius dokumentus bei kt. dokumentus neįvykdė, tik telefonu paaiškino, kad su šeima dirbti ir gyventi yra išvykęs į užsienį, kur nenurodė. Inspekcijos informacinių duomenų bazių duomenimis, O. K. nuo 2004-06-16 iki 2010-08-24 nedirbo. Nustatyta, kad O. K. laikotarpiu nuo 2005-01-01 iki 2007-12-31 nebuvo įsigijęs ir / ar pardavęs transporto priemonių bei pavedimais per banką kitiems asmenims suteikęs paskolų, kiti asmenys taip pat negražino paskolų į jo banko sąskaitą. O. K. 2005 metais pajamų negavo, 2006 metais gavo 100 Lt kito turto pardavimo pajamų. Pažymėtina, kad Pareiškėjo brolis 2005–2006 metais (paskolų suteikimo laikotarpiu) užsienyje gautų pajamų nedeklaravo. Nustatyta, kad O. K. 2006-12-20 įsigijo žemės sklypą už 80450 Lt.

Komisija, išnagrinėjusi bylos medžiagą, vertina, kad byloje surinkta pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėtos 2006-02-01 ir 2006-04-24 paskolų sutartys nepagrindžia jose nurodytų pinigų sumų gavimo fakto. Kaip minėta, O. K. paskolų suteikimo metu (2005–2006 metais) Lietuvoje nedirbo, pajamų negavo (išskyrus 100 Lt kito turto pardavimo pajamas), užsienyje



gautų pajamų nedeklaravo, o išvykimą į užsienį deklaravo tik 2012-07-18. Pareiškėjas nei mokestinio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl realaus piniginių lėšų perdavimo, apsiribodamas tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų iš nurodytų šaltinių gavimą. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas negalėjo tiksliai nurodyti, kurioje valstybėje paskolų suteikimo metu dirbo jo brolis O. K., be to, teigė, kad oficialių dokumentų apie brolio užsienyje gautą darbo užmokestį galimai nėra. Paminėtina, kad paskolų sutartys pateiktos ne pirminio patikrinimo metu, o tik kartu su skundu Inspekcijai, kuriuo buvo ginčijamas vietos mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas. Komisija, atsižvelgdama į aukščiau aprašytas aplinkybes, daro išvadą, jog vien tik paprasta rašytine forma surašytų paskolos sutarčių, kaip formalių įrodymų, ar paaiškinimų apie gautas paskolas pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų perdavimo ir gavimo fakto pagrindimu.

*Dėl K. K. suteiktos paskolos*

Byloje nustatyta, kad K. K. 2006-10-05 mokestiniu nurodymu Nr. 179980749 į Pareiškėjo vardu atidarytą sąskaitą SEB banke pervedė 475000 Lt. Byloje pateikta 2006-10-03 paskolos sutartis, pagal kurią Pareiškėjas pasiskolino iš K. K. 475000 Lt. Sutartyje numatytas paskolos grąžinimas 2006-11-05. Paskolos sutartį pasirašė tik pats Pareiškėjas. Pareiškėjas taip pat savo parašu yra patvirtinęs, kad „pinigus 475000 Lt gavo 2006-10-05“. Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas paskolą uošviui K. K. grąžino 2006-11-05 grynaisiais pinigais. Tai nurodyta pačioje paskolos sutartyje.

Pareiškėjas teigia, kad 475000 Lt paskola uošviui K. K. grynaisias pinigais nebuvo grąžinta. Buvo grąžinta tik nedidelė dalis mokėjimo pavedimais, kurių kopijas Pareiškėjas buvo pateikęs Inspekcijai.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, nustatė, kad Pareiškėjo teiginiai prieštarauja jo pirminiams paaiškinimams. Pirminio mokestinio patikrinimo metu 2008-11-17 pateiktame „Paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimas“ 2006 metais Pareiškėjas nurodė gavęs 475000 Lt paskolą iš K. K., o tą pačią dieną pateiktame „Paaiškinime apie gyventojų (šeimos) apytiksles vartojimo bei kitas išlaidas“ 2006 metais Pareiškėjas nurodė grąžinęs 475000 Lt pasiskolintas lėšas. Paminėtina, kad aplinkybę, jog K. K. paskola 2006 metais nebuvo grąžinta, Pareiškėjas nurodė tiksliai teikdamas pastabas dėl 2015-09-22 pakartotinio patikrinimo akto, t. y. jau po K. K. mirties (mirė 2014-08-10). Byloje pateiktos 2006-10-03 paskolos sutarties apačioje yra priedas: „Pinigus sumoje 475000 Lt iš V. K. gavau“. Pasirašęs K. K., nurodyta data: 2006-11-05. Kadangi pinigų grąžinimas nepatvirtintas Pareiškėjo parašu, o tik K. K. parašu, Pareiškėjas teigia, kad šį priedą parašė pats K. K., siekdamas išvengti mokestinio patikrinimo. Šis teiginys vertinamas kritiškai, nes, kaip matyti iš mokestinės bylos medžiagos, Inspekcija nustatė, kad K. K. Pareiškėjui paskolą suteikė iš AB SEB banko 2006-09-18 gautos 700000 Lt paskolos. Taip pat Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjo pateiktos paskolos sutartys, kurių pagrindu jis skolinosi lėšas iš brolio O. K., surašytos tokiu pačiu principu: pirmiausia pasirašęs Pareiškėjas, kad pasiskolino nurodytas pinigų sumas iš O. K., pinigų gavimas patvirtintas tik Pareiškėjo parašu, o grąžinimas – tik O. K. parašu. Pareiškėjas paskolų iš brolio atveju nuosekliai teigė, kad pinigus iš O. K. gavo 2006 metais, o grąžino 2007 metų pabaigoje, t. y. kaip ir nurodyta paskolų sutartyse.

Pareiškėjas vietos mokesčių administratoriui pateikė grynųjų pinigų priėmimo kvitų bei mokėjimų nurodymų kopijas (2006 m. – 7500 Lt sumai, 2007 m. – 30340 Lt sumai, viso – 37840 Lt), kuriose pinigų mokėjimo paskirtis nurodoma – „sąskaitos papildymas“, „gryni pinigai į sąskaitą“. Taip pat buvo pateiktos K. K. ir T. K. įgaliojimų, pagal kuriuos Pareiškėjas įgaliojamas: „gauti pažymas dėl jiems priklausančių žemės sklypų, parduoti, įkeisti, gauti pinigus už parduotus žemės sklypus, tvarkyti ir valdyti nurodytus žemės sklypus...“, kopijos. Komisijos vertinimu, pateikti K. K. ir T. K. įgaliojimai leidžia daryti prielaidą, kad Pareiškėjo į K. K. sąskaitą įneštos piniginių lėšos buvo gautos atliekant minėtų asmenų įgaliojimuose nurodytus veiksmus. Be to, kaip matyti iš vietos mokesčių administratoriaus sprendimo, į šias sumas nebuvo atsižvelgta sudarant Pareiškėjo pajamų–išlaidų balansą.

Teismų praktikoje pripažįstama, kad pirminiai paaiškinimai laikytini objektyvesniais ir patikimesniais, nes jiems įtakos nedarė nei laikas, nei kitos aplinkybės (2007-03-15 LVAT nutartis

adm. byloje Nr. A-17-301/2007). Komisijos vertinimu, Pareiškėjo teiginys, kad 475000 Lt paskola uošviui K. K. nebuvo gražinta 2006-11-05, atmestinas kaip neatitinkantis jo pirminių paaiškinimų.

Pareiškėjas skunde taip pat akcentuoja, kad pareiga surinkti informaciją apie jo gautas pajamas ir patirtas išlaidas tenka būtent mokesčių administratoriui, kuris nagrinėjamu atveju šios pareigos neįvykdė. Komisija vertina, kad mokesčių administratorius detalai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertino juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjui mokesčio bazę ir mokėtiną GPM, kas suponuoja išvadą, kad įgyvendintos MAĮ 67 str. 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 paskaičiavimų teisingumu, tačiau ir pateikti įrodymus, patvirtinančius nurodytas aplinkybes, tokia pareiga įtvirtinta MAĮ 67 str. 2 dalyje. LVAT yra akcentavęs, kad tuo atveju, jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (LVAT 2011-02-14 d. nutartis adm. byloje Nr. A438-147/2011, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-1427/2011 ir kt.). Kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Tačiau apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A556-1527/2010). Taigi pagal MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo taisykles neigiamos pasekmės dėl neįrodytų aplinkybių, paneigiančių mokesčių administratoriaus argumentus, tenka būtent mokesčių mokėtojui (LVAT 2009-09-21 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1024/2009, 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-556-862/2010, 2016-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-3075-575/2016 ir kt.). Nagrinėjamu atveju, nustačius, kad Pareiškėjo atitinkamu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršijo jo turėtas lėšas ir (ar) gautas pajamas, pareiga pagrįsti šį skirtumą sudarančių pajamų (lėšų) šaltinių 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 leistinų įrodymų, kurie pagrįstų 2006–2007 metais disponuotų 244017,82 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.

Pastebėtina, kad VAĮ 8 str. 1–3 dalyse nustatyta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos, jame turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka ir kt. LVAT savo jurisprudencijoje ne kartą yra konstatavęs, kad pastarosios VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2010-08-24 sprendimas adm byloje Nr. A-756-450/2010, 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-556 15/2010, 2016-05-17 nutartis adm. byloje A-835-556/2016 ir kt.). VAĮ 8 str. 1 dalimi iš esmės yra siekiama užtikrinti, kad asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis aktas, būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai, motyvai. LVAT 2011-06-27 sprendime adm. byloje Nr. A-556-336/2011 išaiškino, kad „kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, sprendamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų

nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą.“ Komisija, atsižvelgdama į išdėstytas teisinio reglamentavimo nuostatas bei LVAT praktiką, konstatuoja, jog ginčijamame Inspekcijos sprendime yra nurodytas tiek ir faktinis, tiek ir teisinis šio akto priėmimo pagrindimas, kas suponuoją išvadą, jog nėra padaryto VAĮ 8 straipsnio pažeidimo mokesčio apskaičiavimo prasme.

*Dėl baudų ir delspinigių*

Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius nepagrindė paskirtos baudos dydžio, o delspinigiai buvo apskaičiuoti net už 9 metus.

Komisija pažymi, kad pagal MAĮ 139 straipsnio nuostatas skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (LVAT 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A-575-916/2010 ir kt.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, pritaria Pareiškėjo argumentui, kad Šiaulių AVMI nenuosekliai aprašė GPM baudos skyrimo ir jos dydžio vertinimą. Tačiau, Komisijos nuomone, tai nėra pakankama aplinkybė pripažinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą neteisėtu ar nepagrįstu, nes Pareiškėjo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi yra aptartas patikrinimo akte. Pabrėžtina, kad Pareiškėjui, vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 dalimi ir MAĮ 139 str. 1 dalimi, buvo paskirta minimali 10 proc. arba 1933 Eur (19332,14 Eur x 10 proc.) GPM bauda, o MAĮ nenumatyta galimybė neskirti baudos už Pareiškėjo padarytus mokesčių įstatymų pažeidimus.

Nustatyta, kad GPM delspinigiai Pareiškėjui apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2007-05-03 iki 2016-08-12, t. y. daugiau kaip už devynerius metus, o GPM delspinigių suma (21774,35 Eur) netgi viršija papildomai apskaičiuotą GPM sumą (19332,14 Eur). Kaip matyti iš mokestinės bylos, Pareiškėjo atžvilgiu atliekami mokestiniai patikrinimai truko nuo 2009-02-17 iki 2016-08-12, t. y. daugiau negu septynerius metus. Pirminis mokestinis patikrinimas pradėtas 2009-02-17, baigtas 2010-02-26 surašius patikrinimo aktą Nr. 35-53. Šiaulių AVMI 2010-05-26 sprendimu Nr. 35-53 patvirtino patikrinimo akte papildomai apskaičiuotas sumas ir paskyrė 30 procentų GPM baudą. Pareiškėjas, nesutikdamas su minėtu Šiaulių AVMI 2010-05-26 sprendimu, pateikė skundą centriniam mokesčių administratoriui, kuriame išdėstė prašymą atnaujinti skundo dėl Šiaulių AVMI 2010-05-26 sprendimo padavimo terminą. Inspekcija 2011-03-07 sprendimu Nr. 68-25 Pareiškėjo prašymo netenkino ir skundo padavimo termino neatnaujino. Inspekcijos sprendimą Pareiškėjas apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui, kuris 2011-06-01 sprendimu Pareiškėjo skundą atmetė kaip nepagrįstą. Pareiškėjo pateiktas apeliacinis skundas LVAT buvo patenkintas – LVAT 2011-11-07 sprendimu adm. byloje Nr. A-575-3527/2011 panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą ir pavedė Inspekcijai atnaujinti terminą skundui dėl Šiaulių AVMI 2010-05-26 sprendimo Nr. 35-53 paduoti. Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, 2011-12-06 sprendimu Nr. 68-172 pavedė Šiaulių AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą, ištirti skunde nurodytas aplinkybes, kurios turi tiesioginę įtaką Pareiškėjo mokestinei bazei nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, ir, įvertinus visas aplinkybes, iš naujo vertinti Pareiškėjo apmokestinamosios bazės dydį ir priimti naują sprendimą. Pakartotinio patikrinimo aktas Nr. (42.2)FR0680-650 surašytas 2015-09-22. Šiaulių AVMI 2016-02-11 sprendimu Nr. (44.1)FR0682-92, įvertinusi Pareiškėjo pastabas, pavedė pakartotinai patikrinti Pareiškėją. Pakartotinis mokestinis patikrinimas pradėtas 2016-04-21 ir baigtas 2016-08-12.

Komisija pažymi, 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. 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.

Taigi Komisija, įvertinusi Pareiškėjo argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (21774,35 Eur) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjui papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (19332,14 Eur), vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėjas atleistas nuo 50 procentų, t. y. nuo 10887,18 Eur jam apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo.

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:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-04-20 sprendimą Nr. 68-56.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 10887,18 Eur GPM 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 apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius

Lina Vosylienė