



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. P. 2017-02-14 SKUNDO**

2018 m. vasario 1 d. Nr. S-17 (7-38/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojai

R. P.

mokesčių administratoriaus atstovui

Arūnui Abromavičiui

2018 m. sausio 4 d. išnagrinėjusi R. P. (toliau – Pareiškėja) 2017-02-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-10-21 sprendimo Nr. 68-309, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-06-06 sprendimo Nr. (6.5)FR0682-358 dėl 2016-03-21 patikrinimo akto Nr. (9.6)FR0680-207 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti 10053,58 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 6603,85 Eur GPM delspinigius, 3016 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 3933,91 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 2592,01 PSD įmokų delspinigius ir 1180 Eur PSD įmokų baudą (30 proc. įmokų dydžio).

Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjos laikotarpio nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31 GPM, PSD įmokų mokestinį patikrinimą, atsižvelgusi į tai, kad informacijos apie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio S. P. keistas atitinkamas pinigų sumas mokesčių administratoriui nėra pateikta, padarė išvadą, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 1993-07-20 neturėjo daugiau nei 6200 Lt (3100 x 2) lėšų likutį arba po 3100 Lt kiekvienas.

Klaipėdos AVMI nustatė, jog 1994–2003 m. iš viso sutuoktiniai patyrė 219099 Lt išlaidas, gavo 110763 Lt pajamas, turėjo 6200 Lt piniginių lėšų likutį ne banke, todėl 1994–2003 m. patirtos išlaidos viršijo pajamas 102136 Lt ir Pareiškėja 2003-12-31 turėjo 999 Lt pinigines lėšas banke, o sutuoktinis – 33 Lt pinigines lėšas banke.

Klaipėdos AVMI, įvertinusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2008-01-01 galimai turėtą 96911 Lt nepanaudotą piniginių lėšų likutį ne banke, per 2008 m. gautas 21559 Lt pajamas, 3765 Lt patirtas išlaidas banko santaupoms sukaupti, 198991 Lt patirtas išlaidas, nustatė, jog 2008 m. išlaidos viršija pajamas 84286 Lt.

Taip pat Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio per 2009 m. gautos pajamos ir piniginės lėšos sudarė 734394 Lt, patirtos išlaidos – 1180778 Lt, išlaidos santaupoms banke per 2009 m. sukaupti – 6386 Lt, todėl sutuoktiniai 2009 m. 452770 Lt suma viršijo gautas pajamas ir pinigines lėšas. Kitaip sakant, neužteko pajamų, gautų iš įstatymų nustatyta tvarka apmokestintų pajamų šaltinių, t. y. patyrė išlaidų (suteiktų paskolų UAB „Z1“ bei apmokėtomis savo lėšomis pagal avansines apyskaitas už UAB „T1“ tiekėjų prekes ir paslaugas), kurių nepagrindė įstatymų nustatyta tvarka apmokestintais pajamų šaltiniais.

Įvertinusi nustatytas aplinkybes, Klaipėdos AVMI Pareiškėjai už 2009 m. nuo nedeklaruotų 226385 Lt apmokestinamųjų pajamų, taikydama 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatas ir taikydama 15 procentų tarifą, papildomai apskaičiavo mokėtiną 34713 Lt (10053,58 Eur) GPM sumą.

Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėja 2009 m. gavo 226385 Lt su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias pajamas, todėl, taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, už 2009 m. papildomai apskaičiavo mokėtinas 13583 Lt (3933,91 Eur) PSD įmokas.

Klaipėdos AVMI 2016-06-06 sprendimu Nr. (6.5) FR0682-358, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu, 70 str. 1 dalimi, 96 str. 1 dalies 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 99 straipsniu, 132 str. 2 dalies 1 punktu, 139 str. 1 dalimi, 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 dalimi, 5 straipsniu, 22 str. 3 dalimi, 25 str. 1 ir 2 dalimis, 27 straipsniu, 36 str. 2 dalimi, 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (2002-12-03 įstatymas Nr. IX-1219) (toliau – SDĮ) 17 str. 8 dalimi, nurodė sumokėti 10053,58 Eur GPM, 6603,85 Eur GPM delspinigius, 3016 Eur GPM baudą, 3933,91 Eur PSD įmokas, 2592,01 PSD įmokų delspinigius ir 1180 Eur PSD įmokų baudą.

Inspekcija skundžiamu sprendimu Klaipėdos AVMI 2016-06-06 sprendimą Nr. (6.5) FR0682-358 patvirtino.

1. Dėl V. D. paskolos. Pareiškėjos teigimu, sutuoktinio teta V. D. 2004-07-10 sutartimi jam paskolino 320000 Lt, nes ji parsivežė 100000 JAV dolerių iš JAV. Be to, Pareiškėjos sutuoktinis 120000 Lt sugrąžino 2014-10-19 V. D. dukrai.

Inspekcija į Pareiškėjos argumentus dėl galimo asmenų lygybės principo pažeidimo nustatant papildomus rūpestingumo reikalavimus grynaisiais pinigais disponuojantiems mokesčių mokėtojams, nurodo, jog pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Kaip nurodė Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1852/2010; 2013-01-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2923/2012; 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, A. A. v. VMI; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, J. D. v. VMI).

Taigi, sprendžiant klausimą, ar mokesčių mokėtojui tenka įrodinėjimo našta, reikia nustatyti reikšmingas faktines aplinkybes – pinigų judėjimo fiksavimą kredito įstaigų sąskaitose ir šių lėšų deklaravimą mokesčių deklaracijose. Nenustačius minėtų aplinkybių, pajamų gavimo įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui.

Pareiškėjos sutuoktinis gavo ginčo paskolą grynaisiais pinigais, jos nedeklaravo, todėl įrodinėjimo našta dėl paskolos gavimo tenka Pareiškėjai, jos sutuoktiniui. Kita vertus,

Klaipėdos AVMI, atlikusi V. D. paveldėjimo tyrimą, nustatė šias svarbias aplinkybes (Klaipėdos AVMI sprendimo 7–8 psl., patikrinimo akto 12–13 psl.):

1) V. D. 2004-07-10 sutartimi paskolino Pareiškėjos sutuoktiniui 320000 Lt. Sutartis nepatvirtinta notaro, paskola suteikiama be palūkanų, be grąžinimo termino (2004-07-10 paskolos sutartis);

2) V. D. paaiškino, kad 2004-07-10 paskolino vyriausio brolio dukters sūnui (Pareiškėjos sutuoktiniui) 320000 Lt, nes prašė jo motina. Paskolos sutartį dviem egzemplioriais surašė L. P. (Pareiškėjos sutuoktinio sesuo). Paskolos grąžinimo terminas – 2015 m. Pinigai iki paskolos suteikimo buvo saugomi namuose. Sutartį sudarė ir pinigus perdavė Kaune savo namuose. V. D. paveldėjo 100000 dolerių iš savo brolio J. Z. , mirusio Čikagoje. Pinigus iškeitė į litus pagal kursą 1:4. Dalį pinigų išleido brolio laidotuvėms (V. D. 2013-04-05 paaiškinimas);

3) V. D. dukra Jūratė L. A. , atstovaujanti V. D. pagal įgaliojimą, nurodė, jog V. D. 1994–1995 metais buvo Amerikoje, slaugė sergantį brolių J. Z. . Broliui mirus, V. D. pagal testamentą atiteko visos brolio santaupos. Atsivežtų pinigų nedeklaravo, paveldėjimo dokumento neparsivežė, todėl dokumentų, įrodančių pinigų kilmę, neturi. Kauno AVMI savo rašte nurodė, kad Jūratė L. A. pateikė V. D. pasą su JAV viza bei atvykimo į JAV žyma (L. A. 2014-03-19 paaiškinimas, Klaipėdos AVMI 2014-03-24 raštas Nr. (13.2-04.1.3)-K-2925);

4) Kauno miesto 15-asis notarų biuras (toliau – Notarų biuras) informavo, jog 2014-10-12 mirusios V. D. palikimą priėmė mirusiosios dukra L. A. ir mirusiosios sutuoktinis H. D. . V. D. paveldėjimo byloje nėra jokių duomenų apie jos suteiktas paskolas (Notarų biuro 2015-03-09 raštas Nr. 38);

5) V. D. , įspėta dėl sankcijų už melagingą liudijimą, pareiškė, kad J. Z. mirė 1994-10-02, nepalikdamas palikimo. Jo apytikslė turto vertė Iliojaus valstijoje (asmeninė) – 9000 JAV doleriai. J. Z. bendras turtas (akcijos, GE dividendai, obligacijos, palūkanos) sudarė 33010,44 JAV dolerius. Įvertinus išlaidas (mokestis advokatui, administravimo mokestis, kiti mokesčiai) galima paskirstyti likutį sudaro 23426,63 JAV doleriai. Iš pateikto paskirstymo matyti, kad V. D. teko 1/5 turto, t. y. 4685,33 JAV doleriai. V. B. , advokatas, yra įgaliotas paskirstyti pagal testamentą ir pervesti lėšas į Lietuvos valstybinio komercinio banko, Jonavos filialo, Lietuva, sąskaitą Nr. 510070818, kuri yra S. V. vardu. Kaip matyti, V. D. paveldėjo tik 4685,33 JAV dolerius (18741,32 Lt – atsižvelgiant į 1994-10-02 dolerio kursą lito atžvilgiu), o ne 100000 JAV dolerius (prašymas dėl administravimo rašto (Rev. 2-88) CCP-302, Iliojaus valstijos Cook apygardos teismo, Iliojaus apygardos departamento padalijimas pagal testamentą, advokato V. B. sudarytas paskirstymas).

Skundžiamame sprendime konstatuota, kad Klaipėdos AVMI pagrįstai padarė išvadą, jog Pareiškėja neįrodė, kad sutuoktinis realiai gavo 320000 Lt dydžio paskolą iš V. D. . Buvo tik įforminta paskolos sutartis, siekiant išvengti GPM mokėjimo.

2. Dėl E. P. (Pareiškėjos sutuoktinio močiutės) ir S. P. (Pareiškėjos sutuoktinio tėvo) dovanų. Pareiškėja nurodo, kad E. P. 2004-12-17 sutartimi padovanojo 50000 Lt ir S. P. 2004-12-31 sutartimi – 50000 Lt sutuoktiniui, nes buvo surašyti dokumentai ir reikia deklaruoti sumas, viršijančias 50000 Lt, todėl Klaipėdos AVMI nepagrįstai nepripažino Vienkartinės gyventojų (šėimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos duomenų.

Inspekcija cituoja MAĮ 67 straipsnio nuostatas dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Taip pat pažymi, kad, taikant MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintą įrodinėjimo pareigos paskirstymo taisyklę, atsižvelgtina ir į tai, jog fiziniams asmenims (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai šie asmenys vykdo ūkinę veiklą) įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, nes neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kausti dokumentus, fiksuoti piniginių srautų judėjimo, mokesčių mokėtojas turėtų itin ribotas galimybes įrodyti šias aplinkybes. Tačiau pateikti įrodymus apie realų pajamų gavimą turėtų tiek šias aplinkybes siekiantis įrodyti mokesčių mokėtojas, tiek jas

siekiantis paneigti mokesčių administratorius (LVAT 2007-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007).

Kaip pažymi Inspekcija, LVAT savo praktikoje yra nurodęs, jog įvertinus byloje surinktus įrodymus, prieina išvadą, kad mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, kurie patvirtina, jog pagal pareiškėjo pateiktus sandorius, juose nurodyti asmenys, neturėjo galimybės, atsižvelgiant į jų turtinę padėtį ir pajamas, kurios nustatytos pagal mokesčių administratoriaus surinktus duomenis, pareiškėjui ar jo sutuoktinei padovanoti ar paskolinti nurodytų piniginių lėšų. Pirmosios instancijos teismas visus šiuos įrodymus tinkamai įvertino ir pagrįstai nustatė, kad pareiškėjo mokesčių administratoriui pateikti sandoriai nepatvirtina gautų pajamų realumo (LVAT 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, *K. P. v. VMI*).

LVAT taip pat konstatavo, kad mokesčių mokėtojas paaiškinimus privalo pagrįsti įrodymais, kai mokesčių administratorius pateikia savo įrodymus. Pažymėtina, jog nepakanka vien kontrargumentų teikimo – privalo būti pateikti tai pagrindžiantys įrodymai (LVAT 2015-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-47-556/2015, *O. L. v. VMI*).

Skundžiamame sprendime konstatuota, jog vietos mokesčių administratorius atliko išsamų E. P. ir S. P. pajamų bei išlaidų tyrimą ir nustatė, jog jie negalėjo padovanoti po 50000 Lt Pareiškėjos sutuoktiniui (*Klaipėdos AVMI sprendimo 6–7 psl., patikrinimo akto 13–14 psl., Klaipėdos AVMI 2016-02-17 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (9.6) FR0686-325 dėl E. P., Klaipėdos AVMI 2016-02-19 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (9.6) FR0686-350 dėl S. P.*). Pažymėtina, jog teisės aktai nenustato, kad sumos iki 50000 Lt savaime pripažįstamos kaip turimos mokesčių mokėtojų.

Pareiškėjai nepateikus pajamų gavimą pagrindžiančių įrodymų, nėra pagrindo sutikti, jog Klaipėdos AVMI nepagrindė sudaryto Pareiškėjos ir sutuoktinio pajamų ir išlaidų balanso.

3. Dėl pajamų iš UAB „Z1“ apmokestinimo. Pareiškėja pažymi, kad UAB „Z1“, išmokėdama 50000 Lt priteistų delspinigių (netesybų) sumą jos sutuoktiniui, privalėjo išskaičiuoti iš A klasės pajamų 15 proc. GPM ir sumokėti į valstybės biudžetą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad šiuo atveju nagrinėjamas ginčas dėl Pareiškėjos apmokestinimo, todėl nėra pagrindo spręsti kito mokesčių mokėtojo (S.P.) mokesčių prievolių klausimo, todėl Inspekcija nepasisakė dėl Pareiškėjos sutuoktinio apmokestinimo GPM.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti ir jo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nenustatė reikšmingų faktinių aplinkybių MAĮ 70 straipsnio taikymui pagrįsti. Inspekcija nepasisakė dėl visų Pareiškėjos skundo argumentų.

Dėl senaties. Mokesčių administratorius vertino Pareiškėjos bei jos sutuoktinio pajamas ir išlaidas už 1993–2008 metų laikotarpį, nors patikrinimo laikotarpis yra nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31. Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika, aiškinančia senaties taikymą mokestiniuose teisiniuose santykiuose, nurodo, kad mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 straipsnio nuostatas dėl senaties taikymo apskaičiuojant (perskaičiuojant) mokesčius. Pareiškėja savo skunde taip pat cituoja LVAT praktiką dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų (MAĮ 67 str.), dėl mokesčių administratoriui taikytinų viešojo administravimo principų (Viešojo administravimo įstatymo 3 str., 8 str.) ir nurodo, kad Inspekcija piktnaudžiavo teise, apskaičiuodama jos (Pareiškėjos) bei sutuoktinio pajamas ir išlaidas už 2003–2008 metų laikotarpį.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. Pareiškėja skunde cituoja LVAT praktiką dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo ir pabrėžia, kad mokesčių administratorius neįvykdė jam tenkančios pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtoju (Pareiškėjai) apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Pareiškėjos teigimu, byloje nesurinkta duomenų, kad buvo bandoma

nustatyti realias sutuoktinių išlaidas, todėl toks pajamų ir išlaidų nustatymas ginčo laikotarpiu negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus. Be to, kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčio mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojamas, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal įvertinimą tenka mokesčių administratoriui.

Pareiškėja pažymi, kad pateikė savo teiginius dėl pajamų ir išlaidų skirtumą sudarančių lėšų (ginčo pajamų) šaltinio pagrindžiančius įrodymus. Todėl, Pareiškėjos nuomone, mokesstinės prievolės dydis turėjo būti apskaičiuotas įprastine ginčo teisiniais santykiais aktualiu laikotarpiu galiojusiame GPMĮ numatyta tvarka.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis atitinkamomis Civilinio kodekso (toliau – CK) normomis, pripažino Pareiškėją ir jos sutuoktinį faktiškai gavusiais ginčo pajamas lygiomis dalimis (taikant MAĮ 70 str.), tačiau LVAT 2013-01-07 nutartyje adm. byloje Nr. A602-2280/2012 yra konstatavęs, jog aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme.

Pareiškėja nurodo, kad nėra surinkta pakankamai duomenų jos ir sutuoktinio mokesstinės prievolės tinkamam dydžiui nustatyti ginčo laikotarpiu. Pareiškėjos nuomone, tam nepakanka nuorodų į piniginių lėšų judėjimą.

Dėl faktinių aplinkybių, susijusių su paskolų ir dovanojimo sandorių vertinimu.

Dėl V. D. suteiktos paskolos (skunde nurodyta *DI* pavardė). Pareiškėjos teigimu, sutuoktinio teta V. D. 2004-07-10 sutartimi paskolino 320000 Lt, nes ji paveldėjo ir parsivežė 100000 JAV dolerių iš JAV (paveldėjo iš mirusio brolio J. Z.). Be to, Pareiškėjos sutuoktinis 120000 Lt sugrąžino 2014-10-19 V. D. dukrai. Teta pinigų nedeklaravo, nes niekas apie tai nepasakė. Paskolos sutartį surašė L. P. (Pareiškėjos sutuoktinio sesuo V. D.).

Pareiškėja pažymi, kad nei paskolos davėja, nei jos giminaitė nepaneigė paskolos suteikimo fakto. Be to, dalis paskolos yra gražinta. Vien ta aplinkybė, kad nedeklaravo paskolos suteikimo, nepaneigia paskolos suteikimo fakto. Mokesčių administratorius privalo nustatyti tikrąjį santykių turinį, o ne vadovautis formalumais. Esminę reikšmę turi aplinkybės, jog šiuo atveju buvo realios galimybės suteikti paskolą ir yra pateikti dokumentai įrodantys šį faktą.

Dėl E. P. ir S. P. dovanotų lėšų. Pagal 2004-12-17 pinigų dovanojimo sutartį (notaro nepatvirtintą) E. P. dovanuoja savo anūkui (Pareiškėjos sutuoktiniui) 50000 Lt. Pagal 2004-12-13 pinigų dovanojimo sutartį (notaro nepatvirtintą) S. P. dovanuoja savo sūnui (Pareiškėjos sutuoktiniui) 50000 Lt. Pareiškėjos teigimu, nors sumos ir nedeklaruotos, tačiau tai nėra pagrindas nepripažinti dovanojimo sutarčių. Mokesčių administratorius privalo atsižvelgti į gyvenimo realijas, kad dovanojamos sumos tarp artimų giminaičių ne tik nėra deklaruojamos, tačiau šios sumos ir nefiksuojamos rašytiniais dokumentais. Taip pat nesuprantama Inspekcijos pozicija, kad nenustačius tiksliai turėtų 50000 Lt, atmetama bet kokia kita galima lėšų suma, kuri galėtų būti paskolinta ar dovanota. Nustačius asmens finansines galimybes suteikti paskolą, esant paskolos suteikimo dokumentams ir paaiškinimams, jog ji realiai suteikta, nėra jokio teisinio ar faktinio pagrindo paneigti jos gavimo faktą.

Dėl apskaičiavimo pagrįstumo. Pareiškėja nesutinka su jos šeimos nustatytomis vartojimo išlaidomis pagal Statistikos departamento duomenis. Pareiškėjai neaišku, kaip šis dydis koreliuoja su faktinėmis gyventojų patirtomis išlaidomis. Pareiškėjai neaišku, kaip gyvenant elektronikos amžiuje nepavyksta nustatyti faktinių šeimos išlaidų, kai viskas randama internete, už daugelį prekių ir paslaugų mokama bankų kortelėmis. Pareiškėja mano, kad remiantis apytiksliais duomenimis, mokesčių bazė buvo apskaičiuota klaidingai.

Dėl skirtos baudos dydžio. Inspekcija skundžiamame sprendime apskritai nepasisakė dėl skirtos baudos dydžio. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius neatsižvelgė į visas atsakomybę didinančias bei mažinančias aplinkybes, t. y. neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėja

bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus. Pareiškėjos nuomone, nenustačius atsakomybę sunkinančių aplinkybių, jai turėjo būti skirta minimali 10 proc. mokesčio dydžio bauda.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 10053,58 Eur GPM, 6603,85 Eur GPM delspinigius, 3016 Eur GPM baudą, 3933,91 Eur PSD įmokas, 2592,01 PSD įmokų delspinigius ir 1180 Eur PSD įmokų baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio S.P. (toliau – ir sutuoktiniai) išlaidos tikrintuoju 2009-01-01–2009-12-31 laikotarpiu viršijo pajamas 452770 Lt suma, t. y. jog Pareiškėja gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM ir PSD įmokų.

Mokesčių administratorius, nustatydamas tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos turėtas (gautas) pajamas, atliko ir iki tikrinamojo laikotarpio (1993-07-20 (*akto 3–4 psl.*); 1994-01-01–2003-12-31 (*akto 4–8 psl.*); 2006-01-01–2011-12-31 (*akto 9–12 psl.*)) pajamų bei išlaidų analizę ir nustatė, jog iki tikrinamojo laikotarpio, t. y. per 2008 m. sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 84286 Lt. Banko sąskaitose Pareiškėjos sutuoktinio piniginių lėšų likutis 2009-01-01 sudarė 788 Lt, Pareiškėjos – 3244 Lt, iš viso sutuoktinių piniginių lėšų likutis banko sąskaitose tikrinamojo laikotarpio pradžioje sudarė 4032 Lt. Nepripažindamas iki tikrinamojo laikotarpio pradžios sutuoktinių turėtų pajamų, mokesčių administratorius nurodė, kad Pareiškėjos sutuoktinio teta V. D. pagal 2004-07-10 paskolos raštelį 320000 Lt realiai sutuoktiniui neperdavė, o E. P. (Pareiškėjos sutuoktinio močiutė) 2004-12-17 sutartimi ir S. P. (Pareiškėjos sutuoktinio tėvas) 2004-12-31 sutartimi negalėjo Pareiškėjos sutuoktiniui padovanoti po 50000 Lt. Atlikęs sutuoktinių pajamų ir išlaidų analizę tikrinamuoju laikotarpiu (2009 m.), mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio per 2009 m. gautos pajamos ir piniginės lėšos sudarė 734394 Lt, patirtos išlaidos – 1180778 Lt, išlaidos santaupoms banke per 2009 m. sukaupti – 6386 Lt, todėl sutuoktiniai 2009 m. 452770 Lt suma viršijo gautas pajamas ir pinigines lėšas. Tai įvertinęs, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis gavo kitų pajamų (452770 Lt), kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM ir PSD įmokų. Remdamasis CK 3.87 str. 1 dalies nuostatomis, 2009 metais sutuoktinių gautas kitas pajamas mokesčių administratorius pripažino kiekvienam sutuoktiniui lygiomis dalimis po 226385 Lt. Konstatavęs, jog Pareiškėjos išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jos pajamas, mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatą ir mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. už 2009 m. nuo nedeklaruotų 226385 apmokestinamųjų pajamų, taikydamas 15 procentų tarifą, papildomai apskaičiavo mokėtiną 34713 Lt (10053,58 Eur) GPM sumą.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu faktinių aplinkybių bei įrodymų vertinimu, t. y. Pareiškėja iš esmės nesutinka su skundžiamo sprendimo išvadamis dėl jos iki tikrinamojo laikotarpio pradžios (2009-01-01) turėtų piniginių lėšų dydžio, akcentuoja, kad mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino Pareiškėjos sutuoktinio 2004 metais iš tetos V. D., močiutės E. P. ir tėvo S. P. gautų piniginių lėšų (320000 Lt, 50000 Lt ir 50000 Lt). Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 68 straipsnio nuostatą dėl senaties taikymo apskaičiuojant (perskaičiuojant) mokesčius, nepagrindė būtinumo mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), nepagrįstai apskaičiuodamas Pareiškėjos šeimos išlaidais taikė statistinius duomenis. Pareiškėjos nuomone, ginčo atveju jai paskirtas vidutinio dydžio baudas (30 proc.) yra pagrindas sumažinti iki minimalaus dydžio baudų (10 proc.). Kadangi savo skundu būtent Pareiškėja nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija nagrinėjamą bylą spręs pagal Pareiškėjos pareikštus konkrečius reikalavimus.

Dėl MAĮ 68 straipsnio nuostatų. Dėl Pareiškėjos argumentų, jog mokesčių administratorius neturėjo teisės peržiūrėti Pareiškėjos išlaidas ir pajamas už senesnę nei einamųjų ir praėjusių 5 metų laikotarpį (MAĮ 68 str.), pažymėtina, kad LVAT 2009-02-10 nutartyje (*adm. b. Nr. A442-206/2009*) yra konstatavęs, <<...>> *kad nagrinėjamu atveju pareiškėjo veiklos patikrinimas buvo atliktas dėl 2003–2005 m. ir atitinkamos mokesčio ir įmokų sumos pareiškėjai buvo paskaičiuotos tik už šį laikotarpį. Pareiškėjo veiklos nuo 1999 m. vertinimo išvados, kaip papildoma įrodomoji medžiaga, padėjo geriau atskleisti pareiškėjo veiklos 2003–2005 m. pobūdį. Todėl toks pareiškėjo veiklos nuo 1999 m. vertinimo panaudojimas šios bylos aplinkybių įrodinėjimo procese yra pagrįstas ir įstatymams neprieštarauja <<...>>.* Taip pat šiuo klausimu aktuali LVAT 2011-02-04 nutartis (*adm. b. Nr. A-438-201/2011*), kurioje nurodyta: „<...> nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesstinį 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, vadovaujamosi ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose <...> įtvirtintas įrodinėjimo taisykles <...>“. Taigi mokesčių administratorius tam tikroms aplinkybėms nustatyti ar jas paneigti turi teisę remtis ir vertinti faktus, įvykusius ankstesniais mokesstiniais laikotarpiais, kurie neapima MAĮ 68 straipsnyje nustatyto galimo tikrintino laikotarpio. Atliekant Pareiškėjos mokesstinį patikrinimą ankstesnių laikotarpių duomenys buvo vertinami vien tik kaip bylai įrodomąją reikšmę turintys faktai, vertinant tikrintiną laikotarpį, nustatant Pareiškėjos galimai turėtą pinigų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje ir jokie mokesčiai Pareiškėjai už iki tikrinamąjį laikotarpį apskaičiuoti nebuvo. Piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžioje nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį, nei leidžiama, laikotarpį.

Dėl Pareiškėjos sutuoktiniui V. D. suteiktos paskolos, E. P. ir S. P. dovanotų lėšų. Šioje byloje Pareiškėjos sutuoktinis, grįsdamas savo šeimos pajamų šaltinius, operatyvaus patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė paskolos sutartis, iš jų – iš tetos V. D. 2004-07-10 pasiskolintus 320000 Lt, taip pat – pinigų dovanojimo (notarų nepatvirtintas) sutartis: 2004-12-17 sudaryta su E. P. (Pareiškėjos sutuoktinio močiutė) – 50000 Lt sumai ir 2004-12-31 sudaryta su S. P. (Pareiškėjos sutuoktinio tėvas) – 50000 Lt sumai. Pareiškėjos teigimu, paskolos / dovanos sutuoktiniui suteiktos realiai ir šias aplinkybes patvirtino paskolą suteikusi teta V. D., be to, dalį paskolos 120000 Lt Pareiškėjos sutuoktinis sugrąžino 2014-10-19 V. D. dukrai, dėl E. P. ir S. P. sutuoktiniui suteiktų dovanų nurodė, kad mokesčių administratorius privalo atsižvelgti į tai, jog dovanojamos sumos tarp artimų giminaičių ne tik nėra deklaruojamos, tačiau šios sumos nefiksuojamos ir rašytiniais dokumentais. Pareiškėjos teigimu, nustačius asmens finansines galimybes suteikti paskolą, esant paskolos suteikimo dokumentams ir paaiškinimams, jog ji realiai suteikta, nėra jokio teisinio ar faktinio pagrindo paneigti jos gavimo faktą.

Komisija pažymi, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT, kuris, vadovaudamasis ABTĮ 15 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, 2007-03-15 nutartyje *adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007* (publikuota: „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11) yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas tokio pobūdžio bylose 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 to 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). Tačiau bet koku atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais <...>, o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas (*LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007; 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015*).

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinis 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 nepagrindžia (*2011-09-09 adm. byloje Nr. A-556-3513/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (A-110-438/2015; 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016)*). Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (*LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554/2014; 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016*).

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. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (*LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3513/2011*). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis, paskolų davėjai patvirtino paskolos suteikimo faktą ar galimai jomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas. „< ...> pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos“ (*LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016; 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-777-438/2016; 2017-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-4957-438/2017*).

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius atliko E. P. (mirė 2012-10-20) ir S. P. (mirė 2007-04-07) operatyvius patikrinimus, kurių metu, įvertinęs šių asmenų realias finansines galimybes padovanoti grynaisiais pinigais dovanojimo sutartyse nurodytas sumas, nustatė, kad šie fiziniai asmenys negalėjo padovanoti piniginių lėšų Pareiškėjos sutuoktiniui (*Klaipėdos AVMI 2016-02-17 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (9.6) FR0686-325 dėl E. P. , Klaipėdos AVMI 2016-02-19 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (9.6) FR0686-350 dėl S. P.). Pareiškėja, be savo paaiškinimų ir dovanojimo sutarčių, nepateikė jokių įrodymų, kurie objektyviais duomenimis patvirtintų, kad lėšos pagal su šiais asmenimis sudarytas dovanojimo sutartis realiai buvo perduotos Pareiškėjos sutuoktiniui.*

Pareiškėjos teigimu, V. D. turėjo realias galimybes sutuoktiniui 2004 metais paskolinti 320000 Lt, nes buvo paveldėjusi apie 100000 JAV dolerių, JAV mirus jos broliui J. Z. . Tačiau mokesčių administratoriaus byloje surinkti įrodymai ir nustatytos aplinkybės (*Pareiškėjos sutuoktinis gautos paskolos nedeklaravo; V. D. Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto deklaracijos nepateikė; 2004-07-10 paskolos sutartis nepatvirtinta notaro, paskola suteikiama be palūkanų, be grąžinimo termino; 1994-10-02 mirus broliui, V. D. paveldėjo tik 4685,33 JAV dolerius; V. D. , įspėta dėl sankcijų už melagingą liudijimą, pareiškė, kad J. Z. mirė nepalikdamas palikimo; mirusios V. D. paveldėjimo byloje nėra jokių duomenų apie jos suteiktas paskolas; detaliau Komisijos sprendimo 2–3 psl.*) yra pakankamas pagrindas išvada, jog Pareiškėjos sutuoktinis realiai 320000 Lt dydžio paskolos iš V. D. negavo, o tik buvo įforminta paskolos sutartis, siekiant Pareiškėjai išvengti GPM mokėjimo.

Komisija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, jog Pareiškėja nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jos sutuoktinis realiai grynaisiais pinigais gavo (V. D. , E. P. ir S. P. perdavė) minėtose paskolos ir dovanojimo sutartyse nurodytas piniginių lėšų sumas (atitinkamai 320000 Lt, 50000 Lt, 50000 Lt). Vadinasi, nėra pagrindo sutikti, jog Klaipėdos AVMI nepagrindė nustatyto Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01).

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatos įtvirtina, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja tik mokesstinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus. MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarka nustatyta Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės) (MAĮ 70 str. 2 d.).

LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, 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 (*LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.*).

LVAT taip pat yra išaiškinęs, kad nors MAĮ 70 str. 1 dalyje *expressis verbis* nėra nustatyta, jog mokesčiai gali būti apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojas įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau tokie atvejai patenka į MAĮ 70 str. 1 dalies teisinio reguliavimo sritį (*2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1032/2013, 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016*).

Kaip matyti iš bylos medžiagos, mokesstinis patikrinimas inicijuotas atlikus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio operatyvius patikrinimus, kurių metu nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2009-01-

01 iki 2009-12-31 sutuoktiniai patirtas išlaidas dengė iš nenustatytų pajamų šaltinių, kurie nebuvo apmokestinami teisės aktu nustatyta tvarka. Iš patikrinimo akto matyti, kad Pareiškėjai mokėtinas GPM apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes ginčo situacija nagrinėjama atveju, priešingai, nei teigia Pareiškėja, atitiko vieną iš Taisyklių 4.1 punkte nustatytų sąlygų, t. y. įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, „nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (<...> kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas <...>)“. Nagrinėjama atveju nustatyta, kad Pareiškėjos 2009-01-01–2009-12-31 išlaidos viršijo jos iš oficialių šaltinių gautas pajamas ir Pareiškėja iš esmės negalėjo objektyviais įrodymais pagrįsti šių patirtų išlaidų. Taigi šiuo atveju mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negalėjo nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, todėl pagrįstai ir teisėtai taikė mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą ir kvalifikuodamas Pareiškėjos pajamas kaip nepagrįstas realiais gavimo šaltiniais.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentą, jog pajamų ir išlaidų apskaičiavimas naudojant statistinius duomenis neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų, kad visus duomenis apie patirtas išlaidas galima rasti internete, Komisija pažymi, jog mokesciniame patikrinime, kai vertinamos mokėtojo patirtos išlaidos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taip pat mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 p.). Ginčo atveju pasirinktas išlaidų metodas leido tiksliausiai apskaičiuoti Pareiškėjos pajamas ir išlaidas, remiantis oficialiais ir visuotinai prieinamais duomenimis. Pažymėtina, kad su mokesčių administratoriaus naudojamais duomenimis (Statistikos departamento) įvairaus pobūdžio bylose savo formuojamoje praktikoje sutinka ir LVAT (2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

LVAT, aiškindamas MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintą nuostatą, yra nurodęs, jog ji skirta 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. Mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų, o tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007, 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011).

Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė duomenų apie savo tikrinamuoju laikotarpiu patirtas vartojimo išlaidas. Akcentuotina, kad pati Pareiškėja 2013-02-20 paaiškinime Klaipėdos AVMI nurodė, jog 2006–2011 metų namų ūkio reikmėms patirtos vartojimo išlaidos yra ne didesnės nei nurodyti statistiniai duomenys vienam vartotojui. Be to, Pareiškėja, teikdama, kad faktines šeimos išlaidas galima nustatyti naudojantis internetu (*Pareiškėjos nuomone, šiuos duomenis privalėjo surinkti mokesčių administratorius*), jokių šiuos teiginius apie šeimos faktines išlaidas patvirtinančių objektyvių įrodymų nepateikė. Todėl Pareiškėjos argumentai dėl statistinių duomenų naudojimo vertintini kritiškai, o mokesčių administratoriaus patikrinimo metu pasirinktas išlaidų apskaičiavimo būdas atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus. Komisija, atsižvelgdama dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių

administratoriaus ir mokesčių mokėtojų aspektus (MAĮ 67 str. 1 ir 2 d.), pažymi, jog mokesčių administratorius neturi rinkti įrodymų, kad paneigtų Pareiškėjo iškeltas abejones dėl patirtų išlaidų dydžio teisingumo arba kad pagrįstų Pareiškėjos skundo teiginius. Pareiškėja pati turi šias abejones ir savo skundo teiginius pagrįsti, t. y. įrodyti faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčio bazės neteisingumą ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą, kuriomis jis remiasi. Tais atvejais, kai mokėtojas tokios informacijos nepateikia, nors ir turi tokią pareigą, rėmimasis vien tik teiginiais, pozicijos nepagrindžiant objektyviais duomenimis, vertintinas kritiškai, kaip gynybinė pozicija, kuria siekiama mažinti nustatytą mokesčių bazę. Pažymėtina ir tai, jog tokios pozicijos dėl pareigos pagrįsti realiai patiriamas mažesnes išlaidas ar kitokio dydžio išlaidas, negu nustatė mokesčių administratorius, laikosi ir LVAT (2017-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-467-602/2017). Kadangi Pareiškėja mokestinio ginčo nagrinėjimo metu nepateikė mokesčių administratoriaus konstatuotą pažeidimą paneigiančių įrodymų, savo teiginių nepagrindė jokiais įrodymais, todėl darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai pripažino Pareiškėjos iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas lėšas jos kitomis, su darbo santykiais nesusijusiomis pajamomis, nuo kurių, remiantis GPMĮ 6 str. 1 dalimi, apskaičiavo mokėtiną GPM.

Dėl Pareiškėjos motyvų, susijusių su mokesčių administratoriaus nustatytų Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautų kitų, nedeklaruotų ir neapmokestintų, pajamų padalinimo lygiomis dalimis sutuoktiniams, pažymėtina, jog byloje yra nustatyta, kad Pareiškėja santuoką su S. P. įregistravo 1995-11-29. Duomenų, paremtų juridinę galią turinčiais dokumentais (vedybų sutartis, turto pasidalinimo faktai Vedybų sutarčių registre), apie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio nevedamą bendrą ūkį ginčo laikotarpiu (2009 m.) nėra. Priešingai, Pareiškėja mokesčių administratoriui 2013-02-20 pateiktame paaiškinime apie šeimos 2006–2011 metais patirtas apytiksles namų ūkio reikmėms patirtas vartojimo išlaidas neišskyrė jos ir sutuoktinio išlaidų atskirai, bet nurodė, kad su vyru vedė bendrą šeimos namų ūkį. Pagal CK 3.87 straipsnio 2 dalies nuostatas sutuoktinių turtas yra bendroji jungtinė nuosavybė, kol jis nėra padalytas arba kol bendrosios jungtinės nuosavybės teisė nėra pasibaigusi kitokiu būdu. CK 3.117 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta sutuoktinių bendro turto dalių lygybės prezumpcija. Be to, CK 3.89 straipsnio 2 dalyje nustatyta, jog faktas, kad tam tikras turtas priklauso asmeninei vieno sutuoktinio nuosavybei, gali būti įrodytas tik rašytiniais įrodymais. Taigi 2009 metais, t. y. santuokos metu, Pareiškėjos (ir sutuoktinio) gautos pajamos yra priskirtinos abiem sutuoktiniams. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT, kuris ne kartą savo sprendimuose yra nurodęs, jog GPMĮ prasme pajamos, gautos iš disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises, be to, bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esantis turtas priklauso lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams, juo disponuojama abiejų sutuoktinių bendra valia (*pavyzdžiui, 2002-03-13 sprendimas adm. byloje Nr. A⁷-158/2002; 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A⁴-916/2006*), vadinasi mokestinės prievolės, atsirandančios iš disponavimo tokiu turtu, taip pat dalintinos sutuoktiniams po lygiai. Šios praktikos yra laikomasi ir vėlesnėse LVAT išnagrinėtose bylose (*pavyzdžiui, 2011-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2164/2011; 2011-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2250/2011; 2011-02-25 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-264/2011*). Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus bei teismų praktiką, konstatuoja, jog mokesčių administratorius pagrįstai dokumentais nepatvirtintas ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas už 2009 metus sutuoktiniams paskirstė po lygiai, t. y. po 226385 Lt Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui S.P., ir nuo šių pajamų pagrįstai Pareiškėjai papildomai apskaičiavo GPM, taikydamas ginčo laikotarpiu aktualų pajamų mokesčio tarifą, bei PSD įmokas.

Dėl skirtų baudų dydžio. Pareiškėjai mokesčių administratorius skyrė vidutines 30 proc. dydžio GPM ir PSD įmokų baudas, t. y. 3016 Eur GPM baudą ir 1180 Eur PSD įmokų baudą.

Pareiškėja prašo jai skirtas baudas sumažinti iki minimalaus 10 proc. dydžio. Nurodo, kad bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus, o sunkinančių aplinkybių mokesčių administratorius nenustatė.

MAĮ 140 str. nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeclaruojamo <...> ar nedeclaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesť neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstanta mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (*2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008*). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). 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 nustatytas minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti: 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Komisija konstatuoja, kad Klaipėdos AVMI, skirdama Pareiškėjai baudas, nurodė, jog ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui reikalingus dokumentus, o sunkinančiomis yra pripažįstamos patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, kad buvo nustatyti išlaidų ir pajamų neatitikimai ir nenustatyti pagrįsti Pareiškėjos pajamų šaltiniai. Nors Pareiškėja akcentuoja, kad Inspekcija skundžiamame sprendime nepasisakė dėl skirtų baudų dydžio pagrįstumo, tačiau, kaip matyti iš Pareiškėjos skundo Inspekcijai turinio, Pareiškėja baudų dydžio pagrįstumo neskundė ir Inspekcijos neprašė skirtas baudas sumažinti. Posėdžio Komisijoje metu Inspekcijos atstovas pažymėjo, kad nagrinėjamu atveju vietos mokesčių administratorius nustatė tiek Pareiškėjos atsakomybę sunkinančias, tiek lengvinančias aplinkybes, kartu pažymėdamas, kad nustatytos aplinkybės dėl Pareiškėjos nepagrįstų pajamų šaltinių iš esmės įgalina spręsti apie pajamų slėpimą, todėl, Inspekcijos atstovo teigimu, Pareiškėjai pagrįstai paskirtos vidutinio 30 proc. dydžio baudos.

Įvertinus tiek Pareiškėjos, tiek mokesčių administratoriaus argumentus minėtu aspektu, teigtina, jog šiuo nagrinėjamu atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę, tiek ir ją švelninančių. Nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjai nei maksimalaus, nei minimalaus GPM ir PSD įmokų baudos dydžio. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirtos 30 proc. dydžio baudos, kurios ir paliktinos galioti, kaip visiškai atitinkančios MAĮ 139 str. 1 dalyje numatytas nuostatas, ypač įvertinus aplinkybes, kad mokesčių administratorius mokesčio bazę Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikydamas MAĮ 70 str. nuostatas.

Dėl skundo perdavimo Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatas skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju nesusiklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negalėtų priimti sprendimo iš esmės, todėl Pareiškėjos prašymas dėl jos skundo perdavimo mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atmestinas. Priešingai, nei nurodo Pareiškėja, byloje surinkti dokumentai, kaip minėta, patvirtina, jog mokestinė prievolė, taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, apskaičiuota pagrįstai, konstatavus, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamuoju laikotarpiu (2009 m.) išlaidos 452770 Lt suma viršijo gautas pajamas ir pinigines lėšas, kurių šaltinių Pareiškėja nepagrindė įstatymų nustatyta tvarka apmokestintais pajamų šaltiniais.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2016-10-21 sprendimą Nr. 68-309.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė