



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL E. P. 2017-12-21 GAUTO SKUNDO**

2018 m. vasario 19 d. Nr. S-32 (7-277/2017)  
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

mokesčių mokėtojai nedalyvaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus  
atstovui

Renaldui Mundeikiui

2018 m. sausio 23 d. išnagrinėjusi E. P. (toliau – Pareiškėja) 2017-12-21 gautą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-21 sprendimo Nr. 68-189, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-08-28 sprendimo Nr. (7.46-4.7.2)FR0682-346 dėl 2017-07-03 patikrinimo akto Nr. (7.46)FR0680-311 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti 7316,96 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 4919,47 Eur GPM delspinigius ir 827 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjos 2010-01-01–2013-12-31 laikotarpio GPM mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinis S. P. pagal 2008-11-20 vekselį paskolos E. S. nesuteikė ir pagal minėtą vekselį sutuoktiniai gavo po 168426,62 Lt (336853,22 Lt / 2) pajamas, kurias mokesčių administratorius pripažino kitomis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis, t. y. pajamas padalino sutuoktiniams lygiomis dalimis (Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 str., 3.88 str., 4.73 str.) ir atitinkamai apmokestino.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad 2007-05-10 buvo pasirašyta kredito sutartis Nr. KVR2015070440 (toliau – Kredito sutartis) tarp AB SAMPO bankas (*vėliau tapo „Danske bank A/S“*) ir bendraskolių Pareiškėjos sutuoktinio, E. S. ir A. M. (toliau – trys bendraskoliai) dėl 2000000 Lt kredito 0,91 ha žemės sklypo, esančio M, K, pirkimui iš UAB „M1“. 2007-06-

01 ginčo žemės sklypas buvo įsigytas ir priimtas nuosavybėn, pasirašant nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį išsimokėtinai ir 2007-06-01 perdavimo–priėmimo aktą. Visi bendraskoliai turta įsigijo lygiomis dalimis, t. y. po 1/3 dalį turto bendrosios dalinės nuosavybės teise. Žemės sklypas buvo įsigytas už 3640000 Lt, iš kurių 1410000 Lt pirkėjai sumokėjo lygiomis dalimis (po 470000 Lt) iš savo lėšų prieš pasirašant pirkimo–pardavimo sutartį, o 2230000 Lt (po 743333 Lt) buvo sumokėta pavedimu po sutarties sudarymo (sutarties 2 p.). Iš gauto kredito apmokėta 2000000 Lt ir iš bendraskolių asmeninių lėšų 230000 Lt, kurias bendraskoliai įmokėjo į „Danske bank A/S“ atidarytą sąskaitą, o vėliau šios lėšos buvo pervestos turto pardavėjui.

Po Kredito sutarties sudarymo ir perkamo turto apmokėjimo, bendraskoliai su „Danske bank A/S“ pasirašė keturis pakeitimus: 1) 2007-12-21 Susitarimą Nr. KVR2015070440 P-1 dėl Kreditavimo sutarties Nr. KVR2015070440, sudarytos 2007-05-10 tarp AB SAMPO banko ir trijų bendraskolių dalinio sąlygų pakeitimo ir papildymo. Šiuo susitarimu susitarta dėl papildomo turto įkeitimo bei leidimo parduoti įkeistą turta; 2) 2009-06-08 Susitarimą Nr. KVR2015070440 P-2 dėl Kredito sutarties Nr. KVR2015070440, sudarytos 2007-05-10 tarp Danske bank A/S Lietuvos filialo ir trijų bendraskolių dalinio sąlygų pakeitimo ir papildymo. Šiuo susitarimu susitarta nuo susitarimo pasirašymo dienos konvertuoti visą išmokėto ir šio susitarimo pasirašymo dienai negražinto kredito 1545319,52 Lt sumą į 448672,99 Eur sumą; 3) 2010-01-13 Susitarimą Nr. KVR2015070440 P-3 dėl Kredito sutarties Nr. KVR2015070440, sudarytos 2007-05-10 dalinio sąlygų pakeitimo ir papildymo. Šiuo susitarimu susitarta dėl įkeisto žemės sklypo dalių pardavimo, nurodant, kad visos iš pardavimo gautos lėšos bus nukreiptos kredito gražinimui ir bus padengta ne mažesnė kaip 805000 Lt dydžio kredito dalis. Susitarime buvo sutartos sąlygos: bankui bus pateiktos žemės sklypų pirkimo–pardavimo sutartys, kurių bendra pardavimo kaina nebus mažesnė už 805000 Lt; 805000 Lt bus pervesti į banko sąskaitą; E. S. įkeis bankui papildomą turta. Įvykdžius visas sąlygas, bankas sutiks, kad iš prievolės išstotų A. M. ir Pareiškėjos sutuoktinis; 4) 2010-02-19 Susitarimą Nr. KVR2015070440 P-4 dėl Kredito sutarties Nr. KVR2015070440, sudarytos 2007-05-10, dalinio sąlygų pakeitimo ir papildymo. Šiuo susitarimu susitarta, kad iš prievolės pagal kredito sutartį išstoja bendraskoliai Pareiškėjos sutuoktinis ir A. M. . Šiame susitarime nustatyta, kad susitarimo pasirašymo dieną negražinta Bankui kredito suma sudaro 210042,99 Eur, kurią perėmė E. S. .

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad vienas iš bendraskolių – E. S. 2008-11-20 išrašė neprotestuotiną paprastąjį vekselį, įsipareigodamas iki 2009-05-30 sumokėti Pareiškėjos sutuoktiniui 174000 Eur sumą. Kauno AVMI, įvertinusi surinktos informacijos visumą, konstatavo, kad pagal šį dokumentą Pareiškėjos sutuoktinis realiai nesuteikė minėto dydžio paskolos, todėl 2010–2013 metais gautas lėšas pagal 2008-11-20 įformintą vekselį, kaip minėta, pripažino sutuoktinių (Pareiškėjos ir S. P. ) kitomis pajamomis.

**Dėl MAĮ 69 straipsnio taikymo.** Inspekcija cituoja 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatas ir, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, nurodo, kad taikant MAĮ 69 str. 1 dalį, atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas, kurio tikslas nustatyti mokesčio mokėtojo siekį gauti mokestinę naudą. Nagrinėjamoje byloje nustatytos šios svarbios aplinkybės:

1) Kauno AVMI, atlikusi sutuoktinių pajamų–išlaidų analizę, nustatė, kad 2008 metais šeimos išlaidos daug viršijo mokesčių administratoriui žinomas pajamas. Nors S. P. įgaliotas asmuo Pareiškėja 2016-06-16 pateiktame paaiškinime nurodė, kad pinigai pagal vekselį buvo perduoti jų namuose, dalyvavo ji pati, perduota visa suma vienu metu litais grynaisiais pinigais, tačiau pagal surinktą informaciją 2008-11-20 (vokselio data) sutuoktiniai neturėjo įstatymo nustatyta tvarka apmokestintų pajamų suteikti 600787,20 Lt paskolą E. S. (patikrinimo akto 24 psl., 8 priedas).

2) E. S. teismui pateiktame 2012-07-05 atsiliepime į Pareiškėjos sutuoktinio ieškinį nurodė, kad „Pagal 2008-11-20 paprastąjį neprotestuotiną vekselį atsakovas E. S. niekada

nesiskolino iš ieškovo pinigų ir šių pinigų nėra gavęs. Vekselis išrašytas kitu tikslu. <...> kredito dalies grąžinimo užtikrinimui buvo pasirašytas 2008 m. lapkričio 20 d. neprotestuotinas paprastasis vekselis.“ Atsiliepime nurodoma, kad Pareiškėjos sutuoktinis bankui nemokėjo E. S. priklausančios mokėti dalies pagal Kreditavimo sutartį Nr. KVR2015070440. Kreditą E. S. pats pradėjo grąžinti iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, tačiau 2008-11-20 vekselio Pareiškėjos sutuoktinis jam negrąžino.

Kauno AVMI pateiktame 2017-06-09 paaiškinime E. S. nurodė, jog „Vekselio sudarymo metu buvo patvirtintas mano finansinis įsipareigojimas S. P. . Vekselio sudarymo metu pinigai perduoti nebuvo“. 2017-06-27 dėl vekselio surašymo pagrindo E. S. paaiškino, kad „2008-11-20 vekselis buvo surašytas sutarus, kad S. P. padengs mano dalį kredito bendrai gauto iš Danske banko žemės sklypo M pirkimui. Tačiau savo įsipareigojimų S. P. neįvykdė.“

3) S. P. įgaliotas asmuo Pareiškėja 2015-12-20 pateiktame pirminiame paaiškinime į prašymą nurodyti Pareiškėjos sutuoktinio suteiktas ir jam negrąžintas iki 2010-12-31 paskolas, nenurodė 2008 metais suteiktos paskolos E. S., o tik 2016-06-16 paaiškinime nurodė, kad pagal 2008-11-20 vekselį E. S. grynaisiais pinigais (litais) namuose buvo perduota visa suma.

4) bendraskoliai kreditui dengti (iš jų netesybų, delspinigių ir kitų mokesčių) įnešė į banko sąskaitą iki kredito perkėlimo E. S. 2010-02-20 iš viso 1857429,34 Lt, iš jų Pareiškėjos sutuoktinis – 697265 Lt, E. S. – 382748,18 Lt, A. M. – 777416,16 Lt.

2007–2009 metais E. S. buvo padengta nedidelė kredito dalis – 187339,10 Lt (95274 + 20705 + 71360,10), o per 2010 metus į sąskaitą banke buvo įnešta kreditui dengti 195407 Lt. E. S. 2010-01-08 pardavė žemės sklypo dalį, esančią M, K, už 600000 Lt.

2008-11-20 vekselyje iki 2009-05-30 nurodyta sumokėti 174000 Eur (600787 Lt) suma artima E. S., kaip ir kiekvieno bendraskolio, kredito daliai – 666666,67 Lt.

5) 2009-06-10 antstolio kontorai pateiktas vykdyti 2009-06-09 Kauno m. 6-ojo Notaro biuro vykdomasis įrašas Nr. 4701 dėl 174522,59 Eur (602591,60 Lt) skolos išieškojimo iš skolininko E. S. Pareiškėjos sutuoktinio naudai. Pagal antstolio M. P. pateiktą informaciją, 2009 metais nebuvo išieškota lėšų pagal šį vykdomąjį įrašą.

6) 2012 metais Pareiškėjos sutuoktinis pradėjo teisinius procesus dėl Evaldo ir R. S. nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, vykdytų 2008–2009 metais, panaikinimo, nes E. S. nevykdė prievolės Pareiškėjos sutuoktinio naudai, o atsiskaitinėjo su kitais kreditoriais, t. y. 2009 metais E. S. nevykdė įsipareigojimo pagal vekselį.

7) Antstolis M. P. pažymoje apie išieškojimą nurodė, kad 2010-01-28 išieškotojas (Pareiškėjos sutuoktinis) informavo, jog skolos likutis pagal 2009-06-09 vykdomąjį įrašą Nr. 4701 dėl 602591,60 Lt skolos išieškojimo iš skolininko E. S. – 270000 Lt (*Pareiškėjos sutuoktinis 2010-01-28 antstoliui pateiktame prašyme nurodė „Šiai dienai pagal 2009-06-09 vykdomąjį įrašą Nr. 4701 skolos likutis yra 270000 Lt“*). Be to, 2012–2013 metais teismo proceso metu buvo vertinta, kad atsakovas (E. S. ) ieškovui (Pareiškėjos sutuoktiniui) per pusketvirtų metų padengęs daugiau negu pusę įsiskolinimo, todėl Kauno AVMI pripažino, kad dalį finansinio įsipareigojimo, t. y. 330787 Lt (600787 Lt – 270000 Lt) E. S. padengė iki 2010-01-28. E. S. 2017-06-09 paaiškinime nurodė, kad dalis įsipareigojimo grąžinta dengiant kreditą bankui, parduodant žemės sklypą bei perimant dalį paskolos. E. S. jam priklausančią ginčo žemės sklypo dalį pardavė 2010-01-08 už tris kartus didesnę sumą, nei įnešė į banką kreditui dengti. Pagal banko pateiktą informaciją negrąžintą kredito dalį E. S. perėmė 2010-02-19 susitarimu Nr. KVR2015070440 P-4. 2017-06-27 paaiškinime E. S. nurodė „Mokėti pagal vekselį, kiek pamenu, pradėjau nuo 2010 m.“.

8) S. P. įgaliotas asmuo Pareiškėja 2016-06-16 paaiškinime, atsakydama į mokesčių administratoriaus klausimą, ar E. S. sumokėjo vekselyje nurodytą sumą, jeigu taip, nurodykite pinigų gavimo aplinkybes, paaiškino „Nesumokėjo visos sumos. Grąžinta 98242 Eur, skoloje liko 75758 Eur. Per antstolį.“

9) Antstolis M. P. pateiktoje informacijoje dėl 174522,59 Eur (602591 Lt) skolos išieškojimo iš skolininko E. S. Pareiškėjos sutuoktinio naudai nurodė, kad išieškota 2010 m.

500 Lt apmokėtų bylos administravimo išlaidų; 2011 m. – 3088,76 Lt skolos; 2012 m. – 2572,95 Lt skolos; 2013 m. – 404,51 Lt skolos; 2015 m. – 682,43 Eur (2356,29 Lt) skolos.

Atsižvelgiant į tai, jog sutuoktiniai 2008 m. neturėjo įstatymo nustatyta tvarka apmokestintų pajamų suteikti paskolos pagal vekselį, E. S. neigia gavęs pinigus pasirašant vekselį, vekselis buvo pasirašytas ne paskolos, o siekiant kito tikslo, sutuoktiniai pirminiame pateiktame klausimyne nenurodė, kad turi negrąžintą paskolą iš E. S., teismo proceso metu nebuvo nagrinėtas išduoto vekselio surašymo pagrindas, pagal byloje surinktą medžiagą gautos lėšos pagal vekselį ne paskolos grąžinimas, Inspekcijos vertinimu, Kauno AVMI pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnį bei pripažino, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal vekselį paskolos nesuteikė, o 2010–2013 m. gautas lėšas pagal vekselį pripažino ne paskolos grąžinimu, bet kitomis pajamomis. Sutuoktiniai nepagrindė 174000 Eur grynujų pinigų perdavimo E. S. fakto.

Dėl Pareiškėjos argumento, jog mokesčių administratorius neturėjo teisės reikalauti pateikti pajamas ir išlaidas įrodančius dokumentus už ankstesnius, nei einamuosius ar penkerius praėjusius kalendorinius metus, nurodytina, kad Kauno AVMI neatliko sutuoktinių mokesčių apskaičiavimo už 2004–2009 metų laikotarpį, o tik įvertino, ar 2009-12-31 sutuoktiniai galėjo turėti grynujų pinigų likučius, nurodytus jų paaiškinimuose tikrintino laikotarpio pradžioje (2010-01-01). Inspekcija pažymi, kad LVAT 2011-02-04 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011 nurodė, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčių laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais mokesčiais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokios pačios nuostatos LVAT laikėsi ir administracinėse bylose Nr. A8-693/2007, A442-206/2009, A556-1073/2010.

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus nepripažinta pajamose 300000 Lt suma, kuri gauta grynaisiais pinigais iš tėvo R. P. pagal 2006-10-24 įformintą neprotestuotą paprastąjį vekselį.

Kauno AVMI, atlikusi sutuoktinių pajamų ir išlaidų analizę iki tikrintojo laikotarpio pradžios, nustatė, kad 2007 metais jų išlaidos viršijo pajamas 1103395 Lt, o už tikrintą laikotarpį neapskaičiavo neigiamų piniginių lėšų likučių, dėl ko neapskaičiavo mokesčių prievolių. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos argumentai dėl gautų iš tėvo R. P. 300000 Lt pajamų realumo nevertintini.

**Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo.** Kauno AVMI Pareiškėjos mokesčio bazę nustatė pagal jos atliktą įvertinimą, pritaikiusi ekonominių modelių metodą. MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesčines prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo, bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesčines prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesčines prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 1) apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštaravingus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais). Taisyklių 6.1 papunktyje nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti

mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingą įvertinimui atlikti (6.2 p.). Mokesčių administratorius turi atlikti įvertinimą, pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus (6.3 p.). Atliekant vertinimą, turi būti atsižvelgiama į kitas reikšmingas aplinkybes (konkurencinę padėtį, veiklos sąlygas, pobūdį, specifiką ir kita), jeigu jų tiesioginė įtaka gali būti įvertinta (6.4 p.). Taikant ekonominių modelių metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Tai gali būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mastą ir panašiai. Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pavyzdžiui, realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išėigos). Pasirenkamas skaičiavimo modelis priklausys nuo mokesčių administratoriaus turimos informacijos. Mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta.

LVAT savo praktikoje (2007-06-05 *nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007*) konstatavo, kad MAĮ 70 straipsnis skirtas ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų.

Inspekcija nurodo, kad ginčo atveju mokesčių administratorius negalėjo mokestinių prievolių dydžio nustatyti įprastine, t. y. atitinkamų mokesčių įstatyme nustatyta tvarka, nes sutuoktiniai nepateikė dokumentų, kuriais remiantis būtų galima nustatyti 330787 Lt (600787 Lt – 27000 Lt) pajamų gavimo datą pagal 2008-11-20 vekselį.

E. S. 2017-06-09 paaiškinime nurodė, kad dalis įsipareigojimo gražinta dengiant kreditą bankui, parduodant žemės sklypą bei perimant dalį paskolos. E. S. jam priklausančią ginčo žemės sklypo dalį pardavė 2010-01-08 už tris kartus didesnę sumą, nei įnešė į banką kreditui dengti. 2017-06-27 paaiškinime E. S. nurodė „Mokėti pagal vekselį, kiek pamenu, pradėjau nuo 2010 m.“

Antstolio kontorai buvo pateiktas vykdyti 2009-06-09 Kauno m. 6-ojo Notaro biuro vykdomasis įrašas Nr. 4701 dėl 174522,59 Eur (602591,60 Lt) skolos išieškojimo iš skolininko E. S. Pareiškėjos sutuoktinio naudai. Pagal antstolio M. P. pateiktą informaciją 2009 metais nebuvo išieškota lėšų pagal šį vykdomąjį įrašą.

Pareiškėja 2016-06-16 paaiškinime nurodė, kad E. S. pagal 2008-11-20 vekselį per antstolį gražino dalį sumos, t. y. 98242 Eur (339210 Lt), o su pastabomis pateikė 2009-12-15 pakvitavimą, jog E. S. Pareiškėjos sutuoktiniui sumokėta paskolos dalis – 330787,20 Lt (95802,59 Eur).

Kauno AVMI pastabų nagrinėjimo metu E. S. el. paštu adresu evaldas.kaunas@gmail.com išsiuntė Pareiškėjos sutuoktinio pateikto 2009-12-15 pakvitavimo kopiją, prašant patvirtinti, ar Pareiškėjos sutuoktinis jam buvo išdavęs šį dokumentą, tačiau E. S. 2017-08-25 atsakyme nurodė, jog tokio pakvitavimo neatsimena.

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Inspekcija konstatuoja, jog Kauno AVMI pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, padarė išvadą, jog Pareiškėjos sutuoktinis iš E. S. 330787 Lt gavo 2010 metais.

**Dėl delspinigių dydžio.** Atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ir baudų pagrindai yra apibrėžti MAĮ 100 str. 1 dalyje (141 str. 1 dalyje). MAĮ nėra įtvirtinta galimybė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių ir / ar baudų mokėjimo kitu negu šiame įstatyme nustatytu pagrindu. Tačiau LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokesčio patikrinimo, mokesčio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011).

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

Pareiškėjos mokesčio patikrinimas pradėtas 2015-11-19 pagal pavedimą tikrinti Nr. (13.2) FR0773-3090, baigtas 2017-07-03 (surašytas patikrinimo aktas).

Mokesčio patikrinimas sustabdytas nuo 2015-12-15 iki kol bus gauti atsakymai į Mokesčių administratoriaus nurodymą, paklausimus iš antstolio ir kt., pratęstas nuo 2016-02-17 iki 2016-03-02 gautos informacijos įvertinimui, sustabdytas nuo 2016-02-24 iki kol bus gauti atsakymai iš UAB „R1“, UAB „O1“, UAB „Įmonių bankroto administravimo ir teisinių paslaugų biuras“ apie sutuoktinio sandorius, pratęstas nuo 2016-05-24 iki 2016-06-27 informacijos apibendrinimui ir įvertinimui, sustabdytas nuo 2016-06-27 dėl priešpriešinės informacijos surinkimo, pratęstas nuo 2017-04-12 iki 2017-05-11 gautos informacijos apibendrinimui ir vertinimui, pratęstas nuo 2017-05-12 iki 2017-06-06 dėl susipažinimo su mokėtojo atžvilgiu vykusių / vykstančių civilinių bylų teismuose medžiaga, pratęstas nuo 2017-06-07 iki 2017-06-27 surinktos informacijos analizei ir apibendrinimui, pratęstas nuo 2017-06-28 iki 2017-07-03 patikrinimo akto užbaigimui.

Iš Pareiškėjos pateiktų paaiškinimų matyti, kad jos atsakymai į mokesčių administratoriaus klausimus formalūs, neinformatyvūs, nurodyti atsakymai „nežinau“, „neatsimenu“, „neturiu informacijos“. Pažymėtina, jog 2015-12-20 pirminiame paaiškinime Pareiškėja nebuvo pateikusi informacijos apie E. S. 2008-11-20 sutuoktiniui išrašytą vekselį, o informaciją apie šį dokumentą mokesčių administratorius gavo iš antstolio M. P. . Taip pat nustatyta, kad dėl 2008-11-20 vekselio gavimo aplinkybių ir dėl sandorių su kitais asmenimis mokesčių administratorius S. P. įgaliotam asmeniui Pareiškėjai 2016-02-22 įteikė klausimyną, kuriame ji nurodė „atsakymus pateiksiu apie 2016-03-20“, tačiau atsakymus pateikė tik 2016-06-16, įteikęs 2016-06-07 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr.(13.2)FR0706-6261.

Taigi bylos duomenys nesudaro pagrindo konstatuoti buvus kokius nors neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus (pavyzdžiui, sąmoningą vengimą vertinti

gautą informaciją, mokestinio patikrinimo vilkinimą ar pan.). Atsižvelgusi į tai, Inspekcija konstatuoja, kad taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo dalies delspinigių (*Pareiškėja prašo skaičiuoti delspinigius ne už septynerius, bet už vienerius metus*) nėra pagrindo.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą pakeisti. Taip pat Pareiškėja siūlo pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio.

**Dėl neprotestuotino paprastojo vekselio.** Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis, jog pagal 2008-11-20 vekselį jos sutuoktinis paskolos E. S. nesuteikė. Pažymi, kad būdamas veiksnus ir suprasdamas, ką daro, E. S. jų namuose (Palangos g. 12-4, Kaunas) gavo vekselyje nurodytą 174000 Eur (600787,20 Lt) sumą grynaisiais pinigais ir įteikė sutuoktiniams pasirašytą neprotestuotiną paprastąjį vekselį šiai sumai, kurią turėjo apmokėti iki 2009-05-30. Savalaikiai pinigai nebuvo grąžinti, todėl sutuoktiniai 2009-06-09 kreipėsi į Kauno 6-ąjį Notarų biurą dėl vykdomojo rašto išdavimo. Antstolio M. P. kontorai 2009-06-10 pateikta vykdomoji byla Nr. 0123/09/00279/S-10019 ir 2009-06-09 Kauno 6-ojo Notarų biuro vykdomasis raštas Nr. 4701 dėl 174522,59 Eur (602591 Lt) skolos išieškojimo iš skolininko E. S. Pareiškėjos sutuoktinio naudai.

Pareiškėjos teigimu, pradėjus išieškojimą, E. S. 2009-12-15 sutuoktiniams grąžino dalį paskolos, t. y. 330787 Lt, o Pareiškėjos sutuoktinis šiai sumai išdavė pakvitavimą (skundo 1 priedas), t. y. vieną egzempliorių E. S., o kitą pasiliko sau. Kadangi vekselio originalas buvo pas antstolį, E. S. turėjo pateikti pakvitavimą antstoliui dėl sumos sumažinimo, tačiau E. S. nesutiko to padaryti, nurodydamas: „Tu kreipeisi, tai tu ir tvarkyk“. Likusią paskolos dalį E. S. žadėjo grąžinti iki Kalėdų, po to iki 2010-01-15, tačiau pažadų neįvykdė. Po savaitės Pareiškėjos sutuoktinis nuvyko pas antstolį ir pateikė jam 2009-12-15 pakvitavimą dėl skolos sumažinimo. Kadangi ne antstolis tą sumą išieškojo, jis pakvitavimo neėmė, o paprašė užpildyti prašymą tos dienos data, t. y. 2010-01-28 dėl pinigų sumos sumažinimo iki 270000 Lt.

Pareiškėja akcentuoja, kad mokesčių administratorius nesivadovavo nei teismo išvadomis, nei 2015-12-21 antstolio M. P. pateiktu raštu vykdomojoje byloje Nr. 0123/09/00279/S-10019, kad jo kontorai pateiktas vykdyti vykdomasis raštas dėl 174522,59 Eur (602591 Lt) skolos išieškojimo iš skolininko E. S. Pareiškėjos sutuoktinio naudai. Antstolis nurodė, kad per antstolį išieškota 2010 m. – 500 Lt apmokėtų bylos administravimo išlaidų, 2011 m. – 3088,76 Lt skolos, 2012 m. – 2572,95 Lt skolos; 2013 m. – 404,51 Lt skolos; 2015 m. – 682,43 Eur (2356,29 Lt) skolos, iš viso 8922,51 Lt (2584,14 Eur).

Mokesčių administratorius 2010–2013 metais gautas lėšas pagal įformintą 2008-11-20 vekselį pripažino sutuoktinių kitomis pajamomis, tačiau, kaip akcentuoja Pareiškėja, jie (sutuoktiniai) 2010 m. pinigų iš E. S. negavo, šias aplinkybes patvirtino ir antstolis minėtame rašte (skundo 2 priedas). Mokesčių administratorius nurodo, kad nei Pareiškėjos sutuoktinis, nei E. S., nei antstolis nepateikė informacijos, koku būdu ir pagal kokius dokumentus buvo atsiskaityta pagal 2008-11-20 vekselį iki 2010-01-28. Taigi pats mokesčių administratorius patvirtino, kad jokių įrodymų, jog atsiskaityta 2010 metais, o ne pakvitavimo išrašymo metu, t. y. 2009-12-15, neturi, nors prie patikrinimo akto turi būti pridedami pažeidimo nustatymo faktą pagrindžiantys įrodymai. Mokesčių administratorius bando įrodyti, kad pinigai sutuoktiniams buvo pradėti mokėti nuo 2010-01-01 iki 2010-01-28 ir tokiu būdu, galima teigti, talkina E. S.. Tačiau mokesčių administratoriaus versiją paneigia E. S. civilinis ieškinys buvusiems bendraturčiams Pareiškėjos sutuoktiniui ir trečiajam asmeniui A. M. dėl skolos priteisimo. Teisme jau tris kartus išnagrinėta ir patvirtinta, kad E. S. skola Pareiškėjos sutuoktiniui yra reali, o ne apgaulės būdu išgautas neprotestuotinas vekselis, neva įsipareigojimai mokėti bankui E. S. kreditą. Pareiškėjai neaišku, kaip galima patikėti mokesčių administratoriaus versija, jei 2009-06-10 antstolis pradėjo iš E. S. išieškojimą 174000 Eur sumai sutuoktinio naudai, o 2010-02-19 susitarimu Nr. KVR2015070440 P-4 E. S. perėmė dar 210042,99 Eur likusią bankui mokėti kredito dalį, įkeisdamas savo turtą ir sutikdamas, kad iš prievolės išstotų A. M. ir

Pareiškėjos sutuoktinis (kurie su banku jau buvo atsiskaitę). Pareiškėjos nuomone, tai reiškia, kad E. S. tokius įsipareigojimus turėjo iš tikrųjų ir ne vien Pareiškėjos sutuoktiniui (*teismas nustatė, kad atsakovas E. S. be ieškovo S. P. turėjo ir kitų kreditorių (A. Č., AB SAMPO bankas, Danske Bank), su kuriais atsakovui buvo privalu atsiskaityti anksčiau nei su ieškovu S. P.*).

Mokesčių administratorius pažymėjo, kad 2009-12-15 pakvitavimo (*pagal kurį E. S. būtų sumokėjęs tiesiogiai Pareiškėjos sutuoktiniui 330787,20 Lt (95802,59 Eur)*) nerado išnagrinėtų civilinių bylų medžiagoje, todėl kritiškai vertino pastabose nurodytus teiginius, kad, pradėjus išieškojimo veiksmus per antstolį, E. S. 2009-12-15 grąžino Pareiškėjos sutuoktiniui dalį paskolos, t. y. 330787 Lt. Nors mokesčių administratorius *nerado*, tačiau tiek Kauno apylinkės ir apygardos, tiek Lietuvos apeliacinis teismas vadovavosi antstolio išduota pažyma ir jo nurodyta įsiskolinimo suma 270000 Lt (skundo 6 priedas). Inspekcija nepaaiškina, kodėl teismams galioja pateikti dokumentai apie sumažintą skolą iki 270000 Lt, o mokesčiui administratoriui ne.

Pareiškėja pažymi, kad įsiteisėjęs teismo sprendimas, nutarimas ir nutartis yra privalomi visoms valstybėms institucijoms, <<...>> ir turi būti vykdomas visoje Lietuvos Respublikos teritorijoje. Pareiškėja prašo pripažinti sutuoktinių 2009-12-31 turėtas 330000 Lt pajamas, gautas iš skolininko E. S. ir sukauptas 55000 Lt iš veiklos su verslo liudijimu (kiekvienam po 192500 Lt).

**Dėl mokestinio patikrinimo terminų.** Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius elgėsi nesąžiningai paskutiniu momentu, t. y. 2015-11-19, išrašydamas pavedimą tikrinti už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31. Pareiškėja akcentuoja, jog po pavedimo išrašymo praėjus 26 dienom, t. y. 2015-12-15, patikrinimas buvo sustabdytas ir skunde nurodo visus mokestinio patikrinimo sustabdymus ir pratęsimus. Pareiškėja pažymi, kad iš viso mokestinis patikrinimas užtruko 151 kalendorinę dieną (*Pareiškėja sudėjo faktiškai vykusio patikrinimo dienas, sustabdymų dienų neskaičiavo*), nors pagal rekomenduotinus vieno mokestinio patikrinimo terminus (*skunde nurodyti ribotos ir neribotos atsakomybės juridinių asmenų patikrinimo rekomenduotini terminai*) per šį laikotarpį mokesčių administratorius turėjo patikrinti 26 mažus neribotos atsakomybės juridinius asmenis, kurių metinė apyvarta iki 1 milijono litų.

Pareiškėja pažymi, kad jų (sutuoktinių) atžvilgiu jau buvo atliekamas mokestinis patikrinimas (2007-09-10 patikrinimo aktas Nr. 07-07-31-2), taip pat buvo atliekami mokestiniai tyrimai. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius ne tikrina, o dėl daugybės sustabdymų ir pratęsimų vilkina laiką. Pareiškėjai delspinigiai apskaičiuoti net už 7 metus, nes patikrinimo aktas surašytas 2017-07-03. LVAT administracinėje byloje Nr. A556-806/2009 pažymėjo, kad patikrinimo pratęsimo priežastis „dėl gautos informacijos įvertinimo“ yra abstraktaus pobūdžio ir iš šių keturių žodžių nėra aišku, kokia informacija bus vertinama, kokia jos apimtis, kiek ji susijusi su mokestiniu patikrinimu, iš kur ji gauta bei koku tikslu šis vertinimas bus atliekamas.

Pareiškėja nurodo, kad nors ir nėra nustatyti fizinių asmenų patikrinimo kriterijai, tačiau juos galima prilyginti prie neribotos atsakomybės juridinių asmenų, kurių metinė apyvarta yra iki 1 milijono litų ir rekomenduotinas patikrinimo laikas yra 5 darbo dienos. Pareiškėja prašo delspinigius skaičiuoti tik už 1 metus.

**Dėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2010-01-01) turėtų grynųjų pinigų likučio.** Mokesčių administratorius nurodė, kad sutuoktiniai nėra teikę Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijų, todėl vertinama, kad 2003-12-31 mokėtojai galimai turėjo piniginių lėšų ne banke iki 100000 Lt, o atlikus 2004–2009 išlaidų ir pajamų analizę, vertinama, jog sutuoktiniai neturėjo galimybės turėti Pareiškėjos paaiškinime nurodytą ne banke turėtų piniginių lėšų likutį 2010-01-01 – 55000 Lt, nes sutuoktinių faktiškai patirtos išlaidos daug viršijo gautas mokesčių administratoriui žinomas pajamas.

Pareiškėja cituoja MAĮ 68 straipsnio nuostatas ir nurodo, kad LVAT administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015 priėjo neginčytinos nuomonės (cituoja ir kitose bylose), jog mokesčių administratorius reikalauti pateikti įrodančius dokumentus už ankstesnius nei



einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus nei apie pajamas, nei apie išlaidas neturi teisės. Pareiškėja akcentuoja, kad nepripažinti jos nurodytų 55000 Lt, turėtų ne banke 2009-13-31, yra neteisėta ir neteisinga. Pareiškėja ir šioje skundo dalyje prašo pripažinti sutuoktinių 2009-12-31 turėtas 330000 Lt pajamas, gautas iš skolininko E. S. ir sukauptas 55000 Lt iš veiklos su verslo liudijimu (kiekvienam po 192500 Lt).

**Dėl piniginių lėšų, gautų iš Pareiškėjos tėvo R. P.** . Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos tėvai gyveno ūkiškai, turėjo paveldėtų žemių, vertėsi gyvulininkyste, augino daržoves ir grūdines kultūras, tačiau Pareiškėjos tėvų neapklausė, neatliko nei mokestinio tyrimo, nei mokestinio patikrinimo. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad tėvai neturėjo finansinių galimybių 2006 m. jai suteikti 300000 Lt paskolos grynaisiais pinigais pagal 2006-10-24 neprotestuotą paprastąjį vekselį. Mirus R. P., ši suma nebuvo įtraukta į paveldėjimo pagal įstatymą teisės liudijimuose fiksuoto paveldimo turto sąrašus (paveldėtoja sutuoktinė O. P.), nes, Pareiškėjos teigimu, tėtis prieš mirtį, girdint Pareiškėjai ir jos mamai, pareiškė, kad skolos jam grąžinti nereikės ir mama su tuo sutiko.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 7316,96 Eur GPM, 4919,47 Eur GPM delspinigius ir 827 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjos sutuoktinis S. P. pagal 2008-11-20 vekselį paskolos E. S. nesuteikė ir pagal minėtą vekselį sutuoktiniams grąžintas pinigines lėšas 336853,22 Lt (*kiekvienas iš sutuoktinių po 168426,62 Lt (336853,22 Lt / 2)*) pripažinus kitomis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis bei atitinkamai šias lėšas apmokestinus. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsniu ir taikydamas ekonominių modelių metodą, Pareiškėjos sutuoktinio gautas pajamas pagal 2008-11-20 vekselį nustatė pagal surinktą informaciją, t. y. nustatė, kad 2010 m. Pareiškėjos sutuoktinis gavo 330787 Lt (600787 – 270000 Lt), 2011 m. – 3088,76 Lt, 2012 m. – 2572,95 Lt, 2013 m. – 404,51 Lt, iš viso 336853,22 Lt pajamas.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31, nustatė, kad 2007-05-10 buvo pasirašyta Kredito sutartis tarp AB SAMPO bankas ir bendraskolių Pareiškėjos sutuoktinio, E. S. ir A. M. dėl 2000000 Lt kredito 0,91 ha žemės sklypo, esančio M, K pirkimui iš UAB „M1“. Įvertinęs visas aplinkybes dėl minėto žemės sklypo įsigijimo, Kredito sutarties sąlygų pakeitimų, dėl turto įkeitimo, bendraskolių atsiskaitymo su banku ir kitas aplinkybes, taip pat sutuoktinių ir E. S. paaiškinimus, mokesčių administratorius nustatė, kad vienas iš bendraskolių – E. S. 2008-11-20 išrašė neprotestuotą paprastąjį vekselį, įsipareigodamas iki 2009-05-30 sumokėti Pareiškėjos sutuoktiniui 174000 Eur sumą. Tačiau atlikęs sutuoktinių iki tikrinamojo laikotarpio pajamų ir išlaidų analizę, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad pagal minėtą vekselį Pareiškėjos sutuoktinis realiai nesuteikė minėto dydžio paskolos, nes iki tikrinamojo laikotarpio sutuoktinių patirtos išlaidos daug viršijo sutuoktinių pajamas, t. y. sutuoktiniai 2008 m. neturėjo įstatymo nustatyta tvarka apmokestintų pajamų suteikti paskolą pagal vekselį. Mokesčių administratorius, kadangi sutuoktiniai nepagrindė 174000 Eur grynųjų pinigų perdavimo E. S. fakto, taikė MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir konstatavo, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2008-11-20 vekselį paskolos nesuteikė, o 2010–2013 metais gautas lėšas pagal vekselį pripažino ne paskolos grąžinimu Pareiškėjos sutuoktiniui, bet gautomis kitomis su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis (toliau – kitos pajamos). Skundžiamame sprendime nurodyta, kad ginčo atveju mokesčių administratorius negalėjo mokestinių prievolių dydžio nustatyti įprastine, t. y. atitinkamų mokesčių įstatyme nustatyta tvarka, nes sutuoktiniai nepateikė dokumentų, kuriais remiantis būtų galima nustatyti 330787 Lt (600787 Lt – 270000 Lt) pajamų gavimo datą pagal 2008-11-20 vekselį. Vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius padarė išvadą, jog Pareiškėjos

sutuoktinis iš E. S. 330787 Lt gavo 2010 metais (2011 m., 2012 m. ir 2013 m. gautas pajamas nustatė pagal antstolio pateiktą informaciją). Mokesčių administratorius Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010–2013 metais gautas lėšas pagal 2008-11-20 įformintą vekselį pripažino sutuoktinių kitomis pajamomis ir pagal GPMĮ nuostatas apmokestino.

Pareiškėja su mokesčių administratoriaus pozicija nesutinka ir nurodo, kad E. S. realiai gavo vekselyje nurodytą 174000 Eur (600787,20 Lt) sumą grynaisiais pinigais ir įteikė sutuoktiniams pasirašytą 2008-11-20 neprotestuotą paprastąjį vekselį. Pareiškėjos teigimu, aplinkybę, jog pinigai E. S. buvo perduoti, t. y. šis asmuo buvo skolingas Pareiškėjos sutuoktiniui, įrodo tai, kad antstolio M. P. kontorai 2009-06-10 pateikta vykdomoji byla Nr. 0123/09/00279/S-10019 ir 2009-06-09 Kauno 6-ojo Notarų biuro vykdomasis raštas Nr. 4701 dėl 174522,59 Eur (602591 Lt) skolos išieškojimo iš skolininko E. S. Pareiškėjos sutuoktinio naudai. Pareiškėja nurodo, kad E. S. 2009-12-15 sutuoktiniams grąžino dalį paskolos, t. y. 330787 Lt, o Pareiškėjos sutuoktinis šiai sumai išdavė pakvitavimą. Vadinas, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius E. S. sutuoktiniams 2009 metais grąžintą sumą (330787 Lt) nepagrįstai pripažįsta kaip grąžintą 2010 metais. Paaiškina, kad likusios sumos E. S. negrąžino, todėl Pareiškėjos sutuoktinis 2010-01-28 kreipėsi į antstolį, tačiau jis pakvitavimo neėmė, o paprašė užpildyti prašymą tos dienos data, t. y. 2010-01-28 dėl pinigų sumos sumažinimo iki 270000 Lt (600787 – 330787 Lt). Pareiškėja pabrėžia, kad mokesčių administratorius nepagrįstai 2010–2013 metais gautas lėšas pagal įformintą 2008-11-20 vekselį pripažino sutuoktinių kitomis pajamomis, nes jie (sutuoktiniai) 2010 m. pinigų iš E. S. negavo, šias aplinkybes patvirtino ir antstolis, kuris 2015-12-21 rašte nurodė, kad per antstolį išieškota 2010 m. – 500 Lt apmokėtų bylos administravimo išlaidų, 2011 m. – 3088,76 Lt skolos, 2012 m. – 2572,95 Lt skolos; 2013 m. – 404,51 Lt skolos; 2015 m. – 682,43 Eur (2356,29 Lt) skolos, iš viso 8922,51 Lt (2584,14 Eur). Akcentuoja, kad mokesčių administratorius jokių įrodymų, jog E. S. su Pareiškėjos sutuoktiniu atsiskaitė 2010 metais, o ne pakvitavimo išrašymo metu (2009-12-15), nepateikė. Teismai, kuriuose buvo sprendžiami civiliniai ginčai tarp Pareiškėjos sutuoktinio ir E. S., vadovavosi antstolio išduota pažyma ir jo nurodyta įsiskolinimo suma 270000 Lt, o Inspekcija nepaaiškina, kodėl pateikti dokumentai apie sumažintą skolą iki 270000 Lt mokesčiui administratoriui netinka. Taip pat Pareiškėja nurodo nesutikimo motyvus dėl mokesčio patikrinimo termino ir kartu dėl delspinigių apskaičiavimo trukmės, dėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtų grynųjų pinigų likučio bei iš tėvo R. P. gautų 300000 Lt nepripažinimo Pareiškėjos turėtomis pajamomis.

Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktą duomenų visumą, išnaginėjusi Pareiškėjos skundo argumentus, nenustatė ir neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos nustatytais aplinkybėmis bei jų vertinimu. Inspekcija, priešingai, nei tvirtina Pareiškėja, išsamiai ir visapusiškai išnaginėjo bylą, tinkamai įvertino byloje surinktus duomenis bei padarė faktines aplinkybes atitinkančias išvadas. Komisija, sutikdama su skundžiamu Inspekcijos sprendimu, jame išdėstytų motyvų nekartoja, o šiame sprendime plačiau pasisakys tik dėl Pareiškėjos akcentuojamų ginčo aspektų, kurie ir apsprendžia nagrinėjamo mokesčio ginčo ribas.

Pareiškėja iš esmės neginčija mokesčių administratoriaus teisės mokėtinus mokesčius apskaičiuoti, taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą bei 70 straipsnio nuostatas, taip pat iš esmės neginčija byloje nustatytų faktinių aplinkybių, aritmetinio mokesčio, baudos ir delspinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu, kas ir sudarė pagrindą mokesčių administratoriui mokesčią prievolę Pareiškėjai nustatyti pagal minėtų teisės aktų normas. Nagrinėjamu atveju Komisija, visų pirma, spręs, ar Inspekcija, vertindama aplinkybes, susijusias su piniginių lėšų išmokėjimu / gavimu pagal 2008-11-20 išrašytą neprotestuotą paprastąjį vekselį, pagrįstai nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal šį dokumentą realiai nesuteikė 174000 Eur dydžio paskolos ir, ar pagrįstai konstatavo, jog E. S. 330787 Lt sumą pagal vekselį Pareiškėjos sutuoktiniui grąžino 2010 metais, o ne Pareiškėjos sutuoktinio pateikto pakvitavimo išrašymo metu – 2009-12-15. Antra, ar Inspekcija tinkamai ir pagrįstai

vertino duomenis ir aplinkybes, susijusias su Pareiškėjos iki tikrinamojo laikotarpio turėtomis pajamomis ir patirtomis išlaidomis. Trečia, Komisija pasisakys dėl Pareiškėjos piniginių lėšų, gautų iš tėvo R. P. . Taip pat Komisija spręs, ar ginčo atveju nebuvo pažeistas mokesčio patikrinimo senaties terminas bei ginčo delpinigių skaičiavimo trukmė.

**Dėl neprotestuotino paprastojo vekselio.** Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2008-11-20 išrašytą neprotestuotiną paprastąjį vekselį realiai E. S. 174000 Eur dydžio paskolos nesuteikė, t. y. piniginių lėšų neperdavė (detaliau Komisijos sprendimo 3–4 psl.).

Minėta išvada darytina įvertinus byloje surinktų įrodymų visumą. Mokesčių administratorius nustatė, jog iki tikrinamojo laikotarpio sutuoktinių išlaidos daug viršijo jų pajamas, t. y. sutuoktiniai 2008 m. neturėjo įstatymo nustatyta tvarka apmokestintų pajamų suteikti paskolą pagal vekselį. Sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas: 2007 m. – 1103395 Lt, 2008 m. – 1088046 Lt. Pats E. S. savo paaiškinimuose tiek mokesčių administratoriui, tiek teismui pateiktame atsiliepime nurodė, kad niekada nesiskolino grynųjų pinigų iš Pareiškėjos sutuoktinio (vekselis išrašytas siekiant kito tikslo). Patys sutuoktiniai pirminiame 2015-12-20 pateiktame klausimyne nenurodė, kad turi negrąžintą paskolą iš E. S., ir tik 2016-06-16 paaiškiniame nurodė, kad pagal 2008-11-20 vekselį E. S. grynaisiais pinigais (litais) namuose buvo perduota visa suma. Mokesčių administratorius, susipažinęs su vykusių teisminių procesų tarp E. S. ir Pareiškėjos sutuoktinio medžiaga, nustatė, kad teismo proceso metu nebuvo nagrinėtas išduoto vekselio surašymo pagrindas (detaliau patikrinimo akto 18–21 psl.). 2008-11-20 vekselyje iki 2009-05-30 nurodyta sumokėti 174000 Eur (600787 Lt) suma artima E. S., kaip ir kiekvieno bendraskolio, kredito daliai – 666666,67 Lt (*E. S. paaiškinimu, Pareiškėjos sutuoktinis buvo įsipareigojęs padengti bankui E. S. dalį, todėl ir buvo išrašytas vekselis, tačiau Pareiškėjos sutuoktinis savo įsipareigojimų neįvykdė*). Vien ta aplinkybė, Komisijos nuomone, kad Pareiškėjos sutuoktinis civilinio proceso nustatyta tvarka pradėjo piniginių lėšų išieškojimo iš E. S. veiksmus, nesudaro pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjos sutuoktinis realiai pinigines lėšas, kaip paskolą, buvo perdavęs E. S.. Taigi, kaip matyti iš nurodytų aplinkybių, Pareiškėja, be savo teiginių apie jų namuose 2008-11-20 perduotus grynuosius pinigus E. S., jokių objektyvių įrodymų apie piniginių lėšų perdavimą nėra pateikusi. Atsižvelgus į tai, Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus išvados, jog pagal 2008-11-20 vekselį realiai E. S. 174000 Eur dydžio pinigines lėšas perduotos, t. y. paskolintos, nebuvo. Juolab, kad pats E. S. neigia gavęs grynuosius pinigus, paaiškindamas, kad vekselis buvo išrašytas siekiant kito tikslo.

Komisija pažymi, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio byloje 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: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A-690-556/2015 ir kt.

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. A<sup>556</sup>-3513/2011).

Įvertinusi nustatytas aplinkybes bei LVAT praktiką dėl įrodinėjimo naštos, kai disponuojama grynaisiais pinigais, Komisija konstatuoja, kad, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 str.), mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal 2008-11-20 vekselį paskolos nesuteikė, o 2010–2013 metais iš E. S. gautas lėšas pagal vekselį pripažino ne paskolos grąžinimu Pareiškėjos sutuoktiniui, bet kitomis pajamomis.

Pareiškėja ginčo atveju taip pat neįrodė, kad dalį piniginių lėšų, t. y. 330787 Lt, E. S. grąžino 2009-12-15. Kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto Pareiškėja pateikė 2009-12-15 pakvitavimą, jog Pareiškėjos sutuoktinis gavo iš E. S. paskolos dalį – 330787,20 Lt (95802,59 Eur). Pakvitavimas pasirašytas Pareiškėjos sutuoktinio.

E. S. 2017-06-09 paaiškinime nurodė, kad dalis įsipareigojimo grąžinta dengiant kreditą bankui, parduodant žemės sklypą bei perimant dalį paskolos. Nustatyta, kad E. S. jam priklausančią ginčo žemės sklypo dalį pardavė 2010-01-08 už tris kartus didesnę sumą (už 600000 Lt), nei įnešė į banką kreditui dengti (195407 Lt). Vadinasi realiai pinigines lėšas E. S. turėjo 2010-01-08 pardavęs jam priklausančią ginčo sklypo dalį. 2017-06-27 paaiškinime E. S. nurodė „Mokėti pagal vekselį, kiek pamenu, pradėjau nuo 2010 m.“. E. S. 2017-08-25 atsakyme, įvertinęs jam mokesčių administratoriaus nusiųstą 2009-12-15 pakvitavimo kopiją, nurodė, jog tokio pakvitavimo neatsimena. Pagal antstolio M. P. pateiktą informaciją 2009 metais Pareiškėjos sutuoktinio naudai nebuvo išieškota lėšų pagal 2009-06-09 Kauno m. 6-ojo Notaro biuro vykdomąjį įrašą Nr. 4701. Antstolis M. P. pažymoje apie išieškojimą nurodė, kad 2010-01-28 išieškotojas (Pareiškėjos sutuoktinis) informavo, jog skolos likutis pagal 2009-06-09 vykdomąjį įrašą Nr. 4701 dėl 602591,60 Lt skolos išieškojimo iš skolininko E. S. yra 270000 Lt (*Pareiškėjos sutuoktinis 2010-01-28 antstoliui pateiktame prašyme nurodė „Šiai dienai pagal 2009-06-09 vykdomąjį įrašą Nr. 4701 skolos likutis yra 270000 Lt“*). Taip pat nustatyta, kad 2012 metais Pareiškėjos sutuoktinis pradėjo teisinius procesus dėl E. ir R. S. nekilnojamojo turto pardavimo sandorių, vykdytų 2008–2009 metais, panaikinimo, nes E. S. nevykdė prievolės Pareiškėjos sutuoktinio naudai, o atsiskaitinėjo su kitais kreditoriais, t. y. 2009 metais E. S. nevykdė įsipareigojimo pagal vekselį. Pažymėtina, Pareiškėja labai lakoniškai nurodė aplinkybes dėl piniginių lėšų gavimo iš E. S.. Be to, nurodė prieštaringas aplinkybes. Viena vertus, pastabose nurodė, kad dalį pinigų E. S. grąžino jų namuose grynaisiais pinigais 2009-12-15, o, kita vertus, nurodė, kad grąžino per antstolį. Pareiškėja, kaip sutuoktinio įgaliotas asmuo, 2016-06-16 paaiškinime, atsakydama į mokesčių administratoriaus klausimą, ar E. S. sumokėjo vekselyje nurodytą sumą, jeigu taip, nurodykite pinigų gavimo aplinkybes, paaiškino „Nesumokėjo visos sumos. Grąžinta 98242 Eur, skoloje liko 75758 Eur. Per antstolį.“

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus surinkti duomenys rodo, jog Pareiškėjos sutuoktinis iš E. S. 330787 Lt gavo 2010 metais, o, įvertinus jau nurodytas aplinkybes, jog E. S. paskola nebuvo suteikta, darytina išvada, kad šios piniginės lėšos pagrįstai pripažintos Pareiškėjos sutuoktinio gautomis kitomis pajamomis.

**Dėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2010-01-01) turėtų grynųjų pinigų likučio.** 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 2011-02-04 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-201/2011 nurodė, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais mokestiniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokios pačios nuostatos LVAT laikėsi ir administracinėse bylose Nr. A<sup>8</sup>-693/2007, A<sup>442</sup>-206/2009, A<sup>556</sup>-1073/2010. Taigi mokesčių administratorius tam tikroms aplinkybėms nustatyti ar jas paneigti turi teisę remtis ir vertinti faktus, įvykusius ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, kurie neapima MAĮ 68 straipsnyje nustatyto galimo tikrintino laikotarpio. Atliekant Pareiškėjos mokestinį 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 nurodytos LVAT nutarties administracinėje byloje Nr. A-2667-438/2015, pažymėtina, kad nagrinėjamoje byloje LVAT buvo vertinamos skirtingos (ne tapačios) aplinkybės. Teisėjų kolegija pasisakė dėl mokesčių mokėtojo pateiktos Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijos, t. y. LVAT konstatavo, kad deklaracijoje nurodyti duomenys įgijo teisinį stabilumą, todėl nei mokesčių mokėtojas, nei mokesčių administratorius minėtų duomenų neturi pagrindo tikslinti ar keisti. Ginčo atveju, kaip minėta, mokesčių administratorius vertino iki tikrinamojo laikotarpio duomenis, siekdamas nustatyti Pareiškėjos piniginių lėšų likutį patikrinimo pradžioje. Ginčo atveju sutuoktiniai nėra teikę Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijos. Be to, nors sutuoktiniai ir nebuvo pateikę Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijos, mokesčių administratorius vertino (sutuoktinių naudai), kad sutuoktiniai ne banke galimai turėjo iki 100000 Lt. Mokesčių administratorius nustatė, kad iki tikrinamojo laikotarpio sutuoktinių patirtos išlaidos daug viršijo jų iš oficialių šaltinių gautas pajamas, todėl pagrįstai nurodė, kad tikrinamojo laikotarpio pradžioje sutuoktiniai neturėjo galimybės turėti Pareiškėjos 2015-12-13 surašytame paaiškinime nurodytą ne banke turėtą piniginių lėšų likučio sumą 2010-01-01 – 55000 Lt, kuri gauta iš veiklos su verslo liudijimu. Be to, mokesčių administratorius pripažino Pareiškėjos pateiktoje deklaracijoje už 2009 m. deklaruotas iš šios veiklos 52150 Lt pajamas ir vertino šią sumą, atlikdamas sutuoktinių minėto mokestinio laikotarpio pajamų ir išlaidų balansą. Sutuoktinių patirtos išlaidos iki tikrinamojo laikotarpio pradžios viršijo pajamas: 2007 m. – 1103395 Lt, 2008 m. – 1088046 Lt, 2009 m. – 288940 Lt (patikrinimo akto 9 priedas).

**Dėl piniginių lėšų, gautų iš Pareiškėjos tėvo R. P.** Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjos nurodytą 300000 Lt sumą, kuri, Pareiškėjos teigimu, gauta grynaisiais pinigais iš tėvo R. P. pagal 2006-10-24 įformintą neprotestuotą paprastąjį vekselį.

Ginčo atveju mokesčių administratorius nustatė, kad 2007 metais sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas 1103395 Lt suma, o už tikrintą laikotarpį (2010–2013 m.) mokesčių administratorius neapskaičiavo neigiamų piniginių lėšų likučių, dėl ko neapskaičiavo ir mokestinių prievolių. Taigi ginčo atveju mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjos argumentų dėl gautų iš tėvo R. P. 300000 Lt pajamų, kaip neturinčių įtakos Pareiškėjos mokestinėms prievolėms, realumo nevertino.

**Dėl mokestinio patikrinimo terminų ir delpinigių skaičiavimo trukmės.** Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius netinkamai (nesąžiningai) taikė MAĮ normas, reglamentuojančias mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino nuostatas. Taip pat nurodo, kad delpinigiajai turi būti apskaičiuoti tik už vienerių metų laikotarpį.

Iš bylos medžiagos matyti, kad priešingai, nei teigia Pareiškėja, mokesčių administratorius nepažeidė MAĮ 68 str. 1 dalyje įtvirtinto mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino.

MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesť apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokesť apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu. Pagal šias nuostatas pakartotinio patikrinimo metu gali būti tikrinamas tik tas laikotarpis, kuris buvo tikrintas pirminio patikrinimo metu, arba tik dalis pirminio patikrinimo metu tikrinto laikotarpio.

Atsižvelgiant į tai, kad pagal MAĮ 114 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius turi teisę savarankiškai pasirinkti tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustatyti tikrinimo mastą ir laiką, o mokesčių administratoriaus galimybė apskaičiuoti mokėtinus mokesčius ir su jais susijusias sumas paprastai išlieka per visą mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties laikotarpį (MAĮ 68 str. 1 d.), Komisija nurodo, kad Pareiškėjos teiginys dėl mokesčių administratoriaus veiksmų nesąžiningumo Pareiškėjos mokesťinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 pradėti 2015-11-19 atmetamas kaip nepagrįstas.

Pareiškėjos mokesťinis patikrinimas pradėtas 2015-11-19, išrašant pavedimą tikrinti Nr. (13.2) FR0773-3090. Pareiškėja galėjo būti tikrinama už einamuosius 2015 metus ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, t. y. 2014, 2013, 2012, 2011 ir 2010 metus. Nagrinėjamu atveju tikrintas laikotarpis – nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31. Mokesčių administratoriaus veiksmai pradėti mokesčių mokėtojo mokesťinį patikrinimą bet kuriuo MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyto senaties termino momentu nelaikytini (ir negali būti laikomi) nesąžiningais.

Pareiškėjos nuomone, jai apskaičiuotų delspinigių dydį lėmė mokesčių administratoriaus kaltė, nes patikrinimas tęsėsi ilgą laikotarpį, patikrinimas buvo ne vieną kartą stabdytas ir pratęstas. Atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių Pareiškėja neprašo.

Vienas iš teisinės atsakomybės požymių yra neigiamų pasekmių taikymas. Vienas iš mokesťinės prievolės užtikrinimo būdų yra delspinigiai, kurių skaičiavimo pagrindai, skaičiavimo pradžia, trukmė ir dydis nustatyti MAĮ IV skirsnyje (96, 97, 98, 99 straipsniuose). Delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubauti mokesčio mokėtoją, taikant jam neigiamas turtines pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinė nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėja turėjo prievolę mokėti GPM, tačiau laiku šios prievolės neįvykdė. GPMĮ 36 str. 2 dalis nustato, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja 2010 metais gavo 168426,62 Lt (336853,22 Lt / 2) kitas su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, kurių nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo pajamų mokesčio. Pareiškėja 2010 metais gavusi minėtas pajamas, privalėjo iki 2011-05-01 mokesčių administratoriui pateikti metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį laikotarpį ir joje deklaruoti gautas pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokesť (GPMĮ 27 str.). Komisija pažymi, kad delspinigiai yra tiesiogiai susiję su mokesčių įstatymų pažeidimais, nes jie apskaičiuojami būtent už mokesčių įstatymų pažeidimus. Kadangi Pareiškėja, nedeklaruodama aukščiau nurodytų pajamų ir nuo šių pajamų nesumokėdama GPM, pažeidė GPMĮ 27 straipsnio nuostatas, mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjai GPM delspinigius.

Kaip nurodyta Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, Pareiškėjai 4919,47 Eur GPM delspinigiai apskaičiuoti vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98–99 straipsnių nuostatomis, t. y. nuo kitos dienos, kai patikrinimo metu mokesčių

administratoriaus nustatytas nedeklaruotas deklaruojamas mokestis (GPM) turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo akto surašymo dienos. Kaip matyti iš prie patikrinimo akto pridėtos „Delspinigių ataskaita“ lentelės, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas ginčo GPM delspinigius, MAĮ nuostatų dėl delspinigių apskaičiavimo pradžios, trukmės ir dydžio nepažeidė. Kitaip skaičiuoti GPM delspinigius, nei nustatyta minėtuose MAĮ straipsniuose, nėra teisinio pagrindo.

Pažymėtina, kad Pareiškėjos nurodytas pagrindas (mokestinio patikrinimo trukmė) nėra įstatyminis pagrindas, kuriuo remiantis būtų neskaiciuojami delspinigiai, esant nustatytiems mokesčių įstatymų pažeidimams. Pareiškėjos nurodytos aplinkybės galėtų būti svarstomos sprendžiant atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimą, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, tačiau, kaip minėta, atleisti nuo apskaičiuotų ginčo delspinigių Pareiškėja neprašo. Be to, nors 1,7 metų laikotarpis atlikti fizinio asmens patikrinimą sąlyginai galėtų būti vertinamas kaip per ilgas (*kaip minėta, Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2015-11-19, baigtas – 2017-07-03, surašius patikrinimo aktą Nr. (7.46)FR0680-311*), tačiau Pareiškėjos mokestinis patikrinimas dėl priešpriešinės informacijos surinkimo, dėl susipažinimo su Pareiškėjos ir sutuoktinio atžvilgiu vykusių / vykstančių civilinių bylų teismuose medžiaga buvo stabdomas, taip pat ne vieną kartą pratęstas dėl surinktos informacijos įvertinimo ir apibendrinimo, informacijos laiku negavimo, taip pat dėl pačios Pareiškėjos veiksmų (*Pareiškėjai 2016-02-22 įteiktas klausimynas, kuriame ji nurodė „atsakymus pateiksiu apie 2016-03-20“, tačiau atsakymus pateikė tik 2016-06-16; daugiau Komisijos sprendimo 8 psl.*). Šiuo atveju mokėtinas GPM Pareiškėjai apskaičiuotas mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuota ginčo delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė ir, kaip minėta, apskaičiuota nepažeidžiant teisės aktų reikalavimų, t. y. laikytina pagrįsta. Komisijos nuomone, dėl ginčo sudėtingumo, įrodymų rinkimo ir mokestinio patikrinimo sustabdymo informacijos surinkimui Pareiškėjos mokestinio patikrinimo 1,7 metų trukmė yra objektyviai pateisinama.

Pareiškėjai nurodytina, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalies nuostatas tik mokesčių administratoriui suteikta teisė su mokesčių mokėtoju pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Pagal minėtoje teisės normoje nustatytą reglamentavimą Pareiškėja turi teisę kreiptis į mokesčių administratorių dėl minėto susitarimo pasirašymo visų mokestinio ginčo nagrinėjimo etapų metu.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-11-21 sprendimą Nr. 68-189.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti 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