



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL E. K. 2018-01-03 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 11 d. Nr. S- 149 (7-11/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

advokatui A. K.,  
advokato padėjėjai K. P.

mokesčių administratoriaus atstovams

M. Č., B. U.

2018-07-11 posėdyje išnagrinėjusi E. K. (toliau – Pareiškėjas) 2018-01-03 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-12-08 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-454 nagrinėjimo atnaujinimo ir šio skundo nagrinėjimo iš esmės klausimą, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Pareiškėjo atstovo 2018-02-20 prašymą sustabdyti skundo nagrinėjimą dėl Inspekcijai pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2018-02-21 posėdžio protokolu Nr. PP-55 (7p-12/2018) nusprendė Pareiškėjo skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą. Inspekcija 2018-05-30 raštu Nr. (24.10-31-5)-R-3097 informavo Komisiją, kad Inspekcija ir Pareiškėjas nesutarė dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, derybos su Pareiškėju buvo nutrauktos. Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, šiame posėdyje Pareiškėjo skundo nagrinėjimą atnaujinama ir skundą nagrinėja iš esmės.

Inspekcija ginčijamu 2017-12-08 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-454 patvirtino 2017-10-31 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-457 ir jame papildomai apskaičiuotus 74457,84 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir 6426,67 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), apskaičiavo 72732,74 Eur GPM delspinigius ir 5380,34 Eur PSD įmokų delspinigius, skyrė 22337 Eur GPM baudą ir 1928 Eur PSD įmokų baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjo 2006-01-01 – 2009-12-31 laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą.

Nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2006–2009 metais 1140221,15 Lt viršijo gautas pajamas. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 70 str. 1 dalimi, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis, pritaikiusi išlaidų metodą, konstatavo, kad Pareiškėjas 2006–2009 m. išlaidoms padengti panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6 str. 3 dalies (2006–2008 m. aktuali redakcija), 6 str. 1 dalies (2009 m. aktuali redakcija), 22 str. 3 dalies, 25 ir 27 straipsnių nuostatomis, Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 str. 8 dalimi, Pareiškėjui apskaičiuota 74457,84 Eur GPM ir 6426,67 Eur PSD įmokos.

#### *Dėl individualios veiklos*

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas 2006-10-02 įregistravo individualią advokato padėjėjo veiklą; pagrindinės veiklos rūšys: teisinė veikla (EVRK 741100), ginčų tarp verslo partnerių sprendimas, jų sutaikymas (EVRK 741420), konsultacijos ir atstovavimas darbo ginčiuose (EVRK 741120).

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2007 m. gavo 72435 Lt (69875 Lt + 2560 Lt) individualios veiklos pajamų už teisinės paslaugas, tačiau pateiktoje metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2007 metus deklaravo 69875 Lt individualios veiklos pajamų, t. y. 2560 Lt mažiau. Iš Pareiškėjo atsiskaitomosios sąskaitos banke išrašų matyti, kad T. B. 2007-04-06 pervedė Pareiškėjui 2560 Lt (mokėjimo paskirtis – sąskaitos papildymas). T. B. 2016-06-14 liudytojo apklausos protokole (baudžiamosios bylos Nr.1-352-295/2017 medžiaga) nurodė, kad „jis dirbo nekilnojamojo turto agentu UAB „Turto verslas“, su Pareiškėju palaikė tik dalykinius santykius ir kreipdavosi kaip į advokato padėjėją kai reikėdavo konsultacijos. Visi mokėjimai buvo atliekami tik už teisininko konsultacijas“.

#### *Dėl nekilnojamojo turto, esančio adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimo aplinkybių*

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2007-12-29 nekilnojamojo turto pirkimo – pardavimo sutartį (toliau – 2007-12-29 Sutartis) iš Č. D. ir jo sutuoktinės V. D. įsigijo 0,2000 ha žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą, adresu: (duomenys neskelbtini), už 6400000 Lt, iš jų: 5400000 Lt už 0,2000 ha žemės sklypą ir 1000000 Lt – už gyvenamąjį namą. Sutartyje nurodyta 0,2000 ha žemės sklypo vidutinė rinkos vertė – 1910860 Lt, namo vidutinė rinkos vertė – 1617375 Lt.

Sutarties 3 punkte nurodyta, kad Pareiškėjas 400000 Lt sumokėjo pardavėjams Č. D. ir V. D. lygiomis dalimis avansu, prieš pasirašant minėtą sutartį, likusius pinigus (6000000 Lt) turi sumokėti į nurodytą pardavėjų sąskaitą iki 2010-12-31. Sutartyje numatyta, kad 1472594 Eur suma pagal Nordea Bank Finland Plc 2007-12-28 raštą Nr. 07/12/26VY turi būti pervesta į Č. D. sąskaitą Nr. (duomenys neskelbtini), esančią Nordea Bank Finland Plc, skolinio įsipareigojimo dengimui.

Sutarties 6 punkte numatyta, kad tuo atveju, jeigu šios sutarties 3 punkte numatyti pirkėjo (Pareiškėjo) įsipareigojimai nebus visiškai ar iš dalies įvykdyti per nurodytą terminą, pardavėjai (Č. D. ir jo sutuoktinė) turės teisę reikalauti, kad pirkėjas per nustatytą papildomą penkių darbo dienų terminą sumokėtų likusią pinigų sumą bei 0,05 procento dydžio palūkanas nuo nesumokėtos sumos už kiekvieną uždelstą dieną. Pirkėjui neįvykdžius įsipareigojimų per pardavėjų nustatytą papildomą terminą, pardavėjai turi teisę vienašališkai nutraukti šią sutartį. Šiuo pagrindu pardavėjams nutraukus sutartį, šalys privalo grąžinti viena kitai visa, ką yra gavusios pagal šią sutartį, išskyrus 400000 Lt avansą. Pardavėjai turi teisę iš grąžinamos pirkėjui pinigų sumos išskaityti šiame punkte nustatyto dydžio delspinigius nuo nesumokėtos sumos už kiekvieną uždelstą dieną bei visus dėl šios sutarties pažeidimo pardavėjams atsiradusius nuostolius, kiek jų nepadengė delspinigiai ir bauda.

Tą pačią dieną pasirašytame 2007-12-29 Žemės sklypo su gyvenamuoju namu perdavimo–priėmimo akte, kuris yra neatsiejama Sutarties dalis, nurodyta, kad Č. D. ir V. D. perdavė Pareiškėjui žemės sklypą su gyvenamuoju namu, nuosavybės dokumentus, paslaugų tiekėjų sąskaitas, raktus.

Pareiškėjas, siekdamas paaiškinti sumokėto 400000 Lt avanso pajamų gavimo kilmę, Vilniaus apygardos teisme jo atžvilgiu nagrinėjant baudžiamąją bylą Nr. 1-352-295/2017 dėl nusikalstamos veikos, numatytos Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 189-1 str. 1 dalyje, 2014-02-10 pateikė rašytinį paaiškinimą, kuriame nurodė, kad 2007 m. gruodžio mėnesį jo senelis J. K. surašyto paprastojo vekselio pagrindu jam perdavė 400000 Lt, kuriuos jis panaudojo avansui sumokėti pagal 2007-12-29 Sutartį. Pareiškėjas vekselio nepateikė, teigdamas, kad vekselis buvo surašytas vienu egzemplioriumi, kuris liko pas senelį, kaip vekselio davėją; po senelio J. K. mirties vekselio nesurado. Pareiškėjas nurodė, kad jo seneliai J. K. ir A. M. K. 2005 m. pardavę nekilnojamąjį turtą gavo 380000 Lt. Šios pajamos įstatymų nustatyta tvarka buvo deklaruotos Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose. Pareiškėjas pateikė 2005-06-08 žemės sklypo su jame esančiais nekilnojamaisiais daiktais pirkimo–pardavimo sutarties ir 2005-11-15 pirkimo–pardavimo sutarties kopijas bei Metinės pajamų mokesčio deklaracijų kopijas. Tas pačias pinigų gavimo aplinkybes Pareiškėjas nurodė ir Inspekcijai pateiktame 2017-10-04 paaiškiniame Nr. (21.108-32) FR1047-1065.

Inspekcija nustatė, kad J. K. ir jo sutuoktinė 2005-06-08 pardavė 0,1520 ha žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą, viralinę, kiemo statinius, adresu: (*duomenys neskelbtini*), už 200000 Lt; J. K. 2005-11-15 pardavė butą, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*), už 180000 Lt.

A. M. K. (J. K. sutuoktinė) 2017-08-30 Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijai pateiktame paaiškiniame nurodė, kad visus turtinius (piniginius) teisinius santykius (sandorius) su anūku (Pareiškėju) sudarė ir vykdė jos sutuoktinis J. K. Kiek ir kada piniginių lėšų paskolinę Pareiškėjui, kiek ir kada jų jis yra grąžinęs, žinojo jos sutuoktinis J. K. Taip pat A. M. K. paaiškiniame nurodė, kad 2005 m. pardavę nekilnojamąjį turtą gavo nemažą piniginių lėšų sumą, kurią jos sutuoktinis J. K. yra perdavęs anūkui (Pareiškėjui).

Inspekcija atliko J. K. ir jo sutuoktinės pajamų–išlaidų analizę ir konstatavo, kad J. K. turėjo finansines galimybes skolinti pinigines lėšas Pareiškėjui. Tačiau šiuo atveju nustatyta aplinkybė – skolintojo galimybė disponuoti nurodomomis pajamomis – negali būti pripažinta esmine pagrindžiant paskolos realumą, nes pajamų šaltinių (kuriais grindžiamos, pavyzdžiui, skolinamos, dovanojamos lėšos) turėjimas / neturėjimas teismų praktikoje vertinamas tik kaip netiesioginis įrodymas dėl galimo lėšų perdavimo (neperdavimo). Šio įrodymo įtaka vertintina kartu su kitais nustatytais duomenimis, kadangi turi būti nustatyta dviejų aplinkybių sutaptis: pajamų šaltinio realumas ir realus piniginių lėšų perdavimas konkrečiam mokesčių mokėtojui.

Inspekcija, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (2007-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2011-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A442-1111/2011, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013), vertino, kad paskolos suteikimas Pareiškėjui grindžiamas tik paaiškinimais, kitų objektyvių įrodymų, patvirtinančių paskolos gavimo ir grąžinimo faktą nepateikta – nėra rašytinio dokumento apie paskolos suteikimą, liudytojų paaiškinimų, patvirtinančių realų pinigų perdavimą ir kt. Be to, 2010-12-16 paveldėjimo teisės liudijime, kuriame buvo išvardintas paveldimas turtas, duomenų apie turimas ir po mirties paliekamas pinigines lėšas ir negrąžintas paskolas, kurias J. K. sutuoktinė A. M. K. būtų paveldėjusi, nėra nurodyta. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjo senelis J. K. 400000 Lt paskolos Pareiškėjui nesuteikė.

*Dėl mokesčių mokėtojo 2006–2009 m. įneštų piniginių lėšų į Č. D. atsiskaitomąją sąskaitą*

Nustatyta, kad Č. D. ir jo sutuoktinė V. D. pagal 2006-04-25 pirkimo–pardavimo sutartį įsigijo 0,2000 ha žemės sklypą ir jame esantį namą, adresu: (*duomenys neskelbtini*), už 6300000 Lt, iš jų: žemės sklypą – už 5300000 Lt, namą – už 1000000 Lt. Minėtą sutartį ir 2006-06-12 žemės sklypo ir pastato perdavimo–priėmimo aktą pagal 2006-04-21 įgaliojimą pasirašė Pareiškėjas.

Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyrius pagal 2006-06-15 būsto kreditavimo sutartį Nr. BK 06/06/83GO Č. D. minėto nekilnojamojo turto pirkimui suteikė 1472594 Eur kredito sumą iki 2021 05 02. Kreditavimo sutartyje nurodytas bankui įkeičiamas turtas: 0,2000 ha žemės sklypas ir jame esantis gyvenamasis namas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), ir butas bei garažas, adresu: (*duomenys*

*neskelbtini*). Nustatyta, kad minėtas butas ir garažas nuosavybės teise priklauso Pareiškėjo tėvo V. K. sutuoktinei K. K. K. K. 2011-11-24 liudytojo apklausos protokole patvirtino aplinkybę, kad jos butas ir garažas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), buvo įkeistas Č. D. perkant nekilnojamąjį turtą, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*).

Pareiškėjas Inspekcijai pateiktame 2017-10-04 paaiškinime Nr. (21.108-32) FR1047-1065 nurodė, kad „su Č. D. susipažino 2004–2005 metais, dar būdamas studentu, nuo 2006 m. jį pradėjo konsultuoti verslo ir teisiniais klausimais.“ Pareiškėjo teigimu, jo ketinimai buvo ir toliau Č. D. bei jo įmonėms teikti teisinės paslaugas. Pareiškėjas nurodė, kad vienos konsultacijos metu Č. D. prasitarė, kad ketina keltis į Vilnių gyventi ir pirkti ten namą, ir paprašė Pareiškėjo pagelbėti šiuo klausimu. Kadangi Pareiškėjas gyveno Vilniuje, o jo tėvas (V. K.) vertėsi nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo veikla, buvo nuspręsta padėti Č. D.. Pareiškėjas teigė, kad namą pagal skelbimą surado pats Č. D., o Pareiškėjo paprašė nuvažiuoti ir apžiūrėti namą. Kadangi su Č. D. buvo geri santykiai, jis įgaliojo Pareiškėją nupirkti namą ir tvarkyti visus su tuo susijusius reikalus. Nordea bankas minėto namo pirkimui Č. D. suteikė paskolą, o kadangi šio banko filialo Alytuje nebuvo, Pareiškėjas dengė Č. D. kreditą, įnešdamas Č. D. duotus grynuosius pinigus. Pareiškėjas taip pat nurodė, kad už atstovavimo paslaugas iš Č. D. jokių pinigų negavo, visada atstovavo neatlygintinai, nes norėjo užsitikrinti savo gerą teisininko reputaciją ir ateityje dirbti Č. D. įmonėms ir teikti joms mokamas paslaugas.

Č. D. 2011-05-03 liudytojo apklausos protokole nurodė, kad su šeima norėjo persikelti gyventi į Vilnių, todėl pagal skelbimą surado žemės sklypą ir jame esantį namą, adresu: (*duomenys neskelbtini*). Su namo pardavėjais Č. D. nebendravo, matė tikriausiai tik vieną kartą, kai buvo nuvykęs apžiūrėti įsigyjamo turto. Namui ir sklypui įsigyti jis pasiskolino iš Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriaus 1472594 Eur, 630000 Lt sumokėjo iš savo sąskaitos. Viso už minėtą turtą sumokėjo 6300000 Lt. Č. D. nurodė, kad 2006-04-25 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties nepasirašė, o įgaliojo tai padaryti Pareiškėją, kurį pažįsta nuo 2004–2005 m. Pareiškėjas tvarkė jo asmeninius finansinius reikalus, todėl jam 2006-04-21 davė įgaliojimą atlikti veiksmus su įsigyjamu turtu. Č. D. teigė, kad bankas paprašė įkeisti papildomą turtą, todėl K. K. įkeitė savo butą ir garažą, esančius adresu: (*duomenys neskelbtini*), K. K. pažįsta per Pareiškėją. Taip pat Č. D. nurodė, kad duodavo Pareiškėjui savo pinigus, kad pastarasis Č. D. vardu sumokėtų įmokas Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriaus paskolai padengti, jis pats to padaryti negalėjo, nes Alytuje, kur gyvena, nebuvo šio banko filialo, todėl pinigus perduodavo Pareiškėjui, kad jis sumokėtų Vilniuje, dėl to Č. D. atvažiuodavo pas Pareiškėją, arba Pareiškėjas atvažiuodavo pas Č. D.

Č. D. taip pat nurodė, kad su šeima įsigytame name negyveno, o nuomojo Pareiškėjui, kuris per mėnesį mokėjo apie 11000 Lt. 2007 m. pabaigoje pasikeitė Č. D. šeimos planai ir jis nutarė minėtą namą parduoti, o Pareiškėjas sutiko įsigyti minėtą turtą, todėl 2007-12-29 buvo sudaryta pirkimo–pardavimo sutartis. Žemės sklypo ir jame esančio gyvenamojo namo kaina 6400000 Lt. Prieš pasirašant minėtą sutartį Pareiškėjas jam ir jo sutuoktinei sumokėjo 400000 Lt (kaip buvo sumokėti – grynaisiais ar įnešti į atsiskaitomąją sąskaitą – neprisimena). Pagal sutartį Pareiškėjas turėjo bankui pervesti 1472594 Eur, tačiau jų nepervedė. Galutinis atsiskaitymas už įsigytą turtą turėjo įvykti iki 2010-12-31. Pareiškėjas galutinai už įsigytą namą neatsiskaitė. Po 2007-12-29 pirkimo–pardavimo sutarties įmokas bankui ir toliau mokėjo Č. D. Iš viso Pareiškėjas už minėtą turtą yra sumokėjęs 400000 Lt, po 2007-12-29 sutarties pasirašymo Pareiškėjas pinigų už sklypą ir jame esantį namą nemokėjo, todėl 2011 m. balandžio mėnesį buvo pradėtas namo susigrąžinimo procesas ir kreiptasi per notarą į Pareiškėją su pretenzija, kad vykdytų savo įsipareigojimus dėl įsigyto namo ir sklypo.

Č. D. sutuoktinė V. D. 2011-10-14 liudytojo apklausos protokole nurodė, kad nuo 2001 m. su sutuoktiniu planavo gyventi Vilniuje. 2006 m. jos sutuoktinis surado namą, adresu: (*duomenys neskelbtini*), maždaug 0,2000 ha žemės sklype. Jos sutuoktinis kreipėsi į Nordea Bank Finland paskolos. V. D. nurodė, kad pas notarą sutarties nepasirašė, tai įgaliojo padaryti Pareiškėją, kurį pažįsta nuo 2005 metų. Kadangi sutuoktinį išrinko miesto meru, gyventi į Vilnių, minėtame name nesikraustė, o namą išnuomojo Pareiškėjui. Nusipirkus namą, sutuoktinis Č. D. už jį mokėjo bankui, padengdamas paskolą. V. D. jokių pinigų Pareiškėjui nedavė, o vėliau nutarė minėtą namą su sklypu

parduoti už 6400000 Lt. Pareiškėjas prieš pasirašant pirkimo–pardavimo sutartį V. D. ir jos sutuoktiniui lygiomis dalimis sumokėjo 400000 Lt, o likusius turėjo padengti kaip įsiskolinimą.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Č. D. ir jo sutuoktinė V. D. pagal 2006-04-21 notaro patvirtintą įgaliojimą Nr. 3524 įgaliojo Pareiškėją: atstovauti juos bet kokiame Lietuvos Respublikos banke, gaunant bet kokio dydžio kreditą žemės sklypo ir jame esančio gyvenamojo namo, adresu: *(duomenys neskelbtini)*, pirkimui; pasirašyti jų vardu kredito sutartį, jos pakeitimus bei papildymus; nupirkti jų vardu bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise aukščiau nurodytą žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą, už kainą ir sąlygas savo nuožiūra; sudaryti notarų biure pirkimo–pardavimo sutartį, perdavimo–priėmimo aktą, juos pasirašyti, sumokėti pinigus už perkamą žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą; užregistruoti pirkimo–pardavimo sutartį VĮ „Registru centrą“, gauti registracijos pažymėjimus ir pažymas šio turto įkeitimui; apdrausti nupirktą gyvenamąjį namą draudimo bendrovėje savo nuožiūra, įkeisti žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą bet kuriam Lietuvos Respublikos bankui už gaunamą kreditą, pasirašyti hipotekos lakštą, jo pakeitimus bei papildymus; gauti ir pateikti visus šiems tikslams reikalingus dokumentus, sumokėti reikalingus mokesčius, rašyti jų vardu prašymus ir pareiškimus, sudaryti reikalingas sutartis ir susitarimus.

Taip pat nustatyta, kad Č. D. ir jo sutuoktinė pagal 2006-08-02 notaro patvirtintus įgaliojimus Nr. 9206 ir 9204 penkeriems metams įgaliojo Pareiškėją: valdyti, naudotis ir disponuoti savo nuožiūra visomis piniginėmis lėšomis, esančiomis Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje sąskaitose Nr. *(duomenys neskelbtini)* ir Nr. *(duomenys neskelbtini)*, bei Č. D. vardu rašyti prašymus, pareiškimus, sudaryti sutartis, susitarimus ir atlikti kitus veiksmus, susijusius su šiais pavedimais; valdyti, naudoti ir disponuoti jiems bendrosios jungtinės nuosavybės teise priklausančiu 0,2000 ha žemės sklypu ir jame esančiu gyvenamuoju namu, adresu: *(duomenys neskelbtini)*; gauti visus reikalingus dokumentus iš įmonių, įstaigų, tvarkant visus reikalus su minėtu turtu, jo valdymu, naudojimu ir disponavimu, mokėti reikalingus mokesčius; esant reikalui parduoti, išnuomoti ar mainyti minėtą turtą už kainą ir sąlygomis savo nuožiūra; sudaryti notarų biure pirkimo–pardavimo, nuomos ar mainų sutartis, jas pasirašyti, sumokėti reikalingus mokesčius, gauti pinigus ar nuompinigus grynais ar pavedimu į mokesčių mokėtojo sąskaitą ir kt.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjas į Č. D. sąskaitas, esančias Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje, 2006 metais grynaisiais įnešė 102622,64 Lt, 2007 metais – 142911,11 Lt (nurodant mokėjimo paskirtį – sąskaitos papildymas). Inspekcija, įvertinusi surinktą informaciją ir, tai, kad Pareiškėjas 0,2000 ha žemės sklypą ir jame esantį namą, adresu: *(duomenys neskelbtini)*, įsigijo 2007-12-29, konstatavo, kad pinigines lėšas įnešimui į Č. D. sąskaitą 2006–2007 m. Pareiškėjui perdavė Č. D.. 2008 metais Pareiškėjas į Č. D. sąskaitas, esančias Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje, įnešė 191362,24 Lt grynaisiais, 2009 m. – 342425,44 Lt. Inspekcija vertino, kad Pareiškėjas į Č. D. atsiskaitomąją sąskaitą 2008 m. ir 2009 m. įnešė savo, o ne Č. D. perduotas pinigines lėšas, nes:

- 0,200 ha žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą, adresu: *(duomenys neskelbtini)*, Pareiškėjas įsigijo 2007-12-29. VĮ „Registru centras“ duomenimis, Pareiškėjo nuosavybė į minėtą turtą įregistruota 2007-12-29;

- 2007-12-29 sutartyje nurodyta, kad pagal Nordea Bank Finland Plc 2007-12-28 raštą Nr. 07/12/261VY 1472594 Eur turi būti pervesti į Č. D. sąskaitą Nr. *(duomenys neskelbtini)*, skolinio įsipareigojimo dengimui;

- 2011-10-14 liudytojo apklausos protokole V. D. nurodė, kad „prieš pasirašant sutartį Pareiškėjas jai ir jos sutuoktiniui lygiomis dalimis sumokėjo 400000 Lt, o likusius turėjo padengti kaip įsiskolinimą“;

- Pareiškėjas, turėdamas 6000000 Lt įsiskolinimą už minėtą namą, toliau teikė neatlygintinas paslaugas pagal įgaliojimą Č. D., kurios nuo namo pardavimo buvo tik grynųjų pinigų įnešimai. Tokių paslaugų teikimas jau po sandorio, kuomet namas nuosavybės teise jau priklausė Pareiškėjui, vertintinas kritiškai, nes jokie atlygio už paslaugas negavo. Pareiškėjas Č. D. įmonėse neįsidarbino, nors kaip teigė paaiškinime, jo tikslas buvo įsidarbinti pas Č. D.;

- kritiškai vertinamas Č. D. 2011-12-03 liudytojo apklausos protokole teiginys, kad jis Pareiškėjui duodavo savo pinigus, kuriuos jis įneštų į Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje

atidarytą sąskaitą paskolai padengti dėl to, kad jis gyvena Alytuje, kur nebuvo minėto banko filialo. Tačiau Č. D. turėjo atsiskaitomąsias sąskaitas AB SEB, AB „Swedbank“, AB „Šiaulių bankas“ bei bankrutuojančiame banke AB „Snoras“, kurių filialai buvo Alytaus m. ir kuriuose disponavo pinigineis lėšomis, taigi galėjo pinigines lėšas įnešti į minėtus bankus ir pervesti į Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyrių.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas už namo nuomą 2007 metais į Č. D. sąskaitas, esančias Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje, grynaisiais įnešė 62624,23 Lt bei iš savo atsiskaitomosios sąskaitos į Č. D. banko sąskaitą už namo nuomą 2007-06-27 pervėdė 31164,44 Lt. Iš viso Pareiškėjas už namo nuomą sumokėjo 93788,67 Lt (62624,23 Lt + 31164,44 Lt).

#### *Pajamų ir išlaidų analizė*

Siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį 2006-01-01, buvo vertintos Pareiškėjo 2003–2005 metais gautos pajamos ir patirtos išlaidos bei baudžiamosios bylos Nr. 1-352-295/2017 medžiaga (Pareiškėjas 2017-05-10 rašte Inspekcijai nurodė, kad „visi faktiniai duomenys ir juos pagrindžiantys rašytiniai įrodymai, taip pat paaiškinimai, susiję su turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltiniais ir jų pagrindu, yra jo atžvilgiu nutrauktoje baudžiamojoje byloje Nr. 1-352-295/2017“).

Pareiškėjas yra pateikęs vienkartinę gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaraciją (FR0593), kurioje FR0593 deklaravo 66000 Lt piniginių lėšų likutį ne banke ir gautas paskolas (iš J. K. – 49500 Lt ir A. K. – 48500 Lt). Remiantis LVAT praktika (2016-09-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-3938-438/2016), Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas 2003-12-31 turėjo 66000 Lt piniginių lėšų likutį ne banke.

Įvertinus Pareiškėjo 2003-12-31 deklaruotą 66000 Lt piniginių lėšų likutį ne banke, 2004–2005 m. patirtas 48393,40 Lt išlaidas (12404,40 Lt statistinės vartojimo išlaidos, 7189 Lt už studijas, 4800 Lt už kompiuterį, 24000 Lt rezervavimo mokesčių), (nustatyta 2004–2005 m. gautų pajamų, piniginių lėšų banke neturėjo) nustatyta, kad Pareiškėjo piniginių lėšų likutis ne banke 2006-01-01 galėjo sudaryti iki 17606,60 Lt (66000 Lt – 48393,40 Lt).

2006–2009 metų pajamų išlaidų analizė detalai aprašyta Inspekcijos sprendimo 7–8 psl., patikrinimo akto 14-22 psl.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo 2006-01-01 turėtą 17606,60 Lt piniginių lėšų likutį ne banke, 2006 m. disponuojamas pajamas grynaisiais 20979,39 Lt, patirtas išlaidas 127584,97 Lt grynaisiais, įneštus į banko sąskaitas 8083 Lt grynuosius, apskaičiavo, kad Pareiškėjo 2006 m. patirtos išlaidos 97081,98 Lt grynaisiais viršijo disponuojamas lėšas grynaisiais.

Įvertinus Pareiškėjo 2007 m. disponuojamas pajamas grynaisiais 39875 Lt, patirtas išlaidas 502537,63 Lt grynaisiais, išimtus iš banko 22300 Lt grynuosius pinigus, įneštus į banko sąskaitas – 33962,33 Lt grynuosius, apskaičiuota, kad Pareiškėjo. nustatytos 2007 m išlaidos 474324,96 Lt grynaisiais viršijo disponuojamas lėšas grynaisiais.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo 2008 m. disponuojamas pajamas 13350 Lt grynaisiais, patirtas išlaidas 191512,24 Lt grynaisiais, išimtus iš banko 15030 Lt grynuosius, įneštus į banko sąskaitas – 35999,17 Lt grynuosius, nustatė, kad Pareiškėjo išlaidos 2008 m. 198981,41 Lt grynaisiais viršijo disponuojamas lėšas grynaisiais.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo 2009 m. gautos pajamos (atskaičius mokesčius) sudarė 48449,32 Lt, iš jų: 32249,32 Lt pajamos per banką, 16200 Lt pajamos grynaisiais. 2009 m. Pareiškėjas patyrė 426401,70 Lt išlaidų, iš jų: 79675,06 Lt išlaidos per banką, 346726,64 Lt išlaidos grynaisiais. Inspekcija apskaičiavo, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2009-12-29 369832,80 Lt grynaisiais viršijo disponuojamas pajamas grynaisiais.

#### *Mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą*

Atsižvelgiant į mokesčio patikrinimo metu išdėstytas aplinkybes bei vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 dalimi, nustačius aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas siekė nuslėpti pajamas ir išvengti GPM mokėjimo nuo gautų kitų pajamų, mokesčiai nuo gautų kitų pajamų patikrinimo akte apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, remiantis Taisyklių 4.1 p. ir 6.3.3 p., taikant išlaidų metodą.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos grynaisiais laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2009-12-29 1140221,15 Lt (2006 m. – 97081,98 Lt, 2007 m. – 474324,96 Lt, 2008

m. – 198981,41 Lt, laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2009-12-29 – 369832,80 Lt) viršijo disponuojamas pajamas grynaisiais, todėl konstatuota, kad Pareiškėjas patirtoms išlaidoms padengti turėjo kitų įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių. Pareiškėjo 2006–2009 m. gautos kitos pajamos, remiantis GPMĮ 22 str. 3 dalimi, pripažintos B klasės pajamomis. Vadovaujantis GPMĮ 6 str. 3 d. (2006–2008 m. aktuali redakcija) ir GPMĮ 6 str. 1 d. (2009 m. aktuali redakcija) Pareiškėjo 2006 metais gautos 97081,98 Lt kitos pajamos ir 2007 metais gautos 474324,96 Lt kitos pajamos apmokestintos 27 proc. GPM tarifu, 2008 metais gautos 198981,41 Lt kitos pajamos apmokestintos 24 proc. GPM tarifu, 2009 metais gautos 369832,80 Lt kitos pajamos apmokestintos 15 proc. GPM tarifu. Pareiškėjui apskaičiuota 74457,84 Eur GPM ir 6426,67 Eur PSD įmokų.

#### *Dėl delspinigių ir baudų*

Vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, MAĮ 97 str. 2 dalies, GPMĮ 36 str. 2 dalies, SDĮ 19 str. 2 dalies nuostatomis, nuo patikrinimo akte papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų sumų patikrinimo akto tvirtinimo metu apskaičiuota 72732,74 Eur GPM delspinigių ir 5380,34 Eur PSD delspinigių.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo padarytų pažeidimų pobūdį ir tai, kad Pareiškėjas su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, nuo papildomai apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų sumos skyrė 30 proc. dydžio 22337 Eur (74457,84 Eur x 30 proc.) GPM baudą ir 1928 Eur (6426,67 Eur x 30 proc.) PSD įmokų baudą.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcijos 2017-12-08 sprendimas Nr. (21.63-32) FR0682-454 yra neteisėtas ir nepagrįstas, todėl turi būti panaikintas kaip pažeidžiantis esmines apmokestinimo taisykles ir prieštaraujantis Europos Sąjungos mokesčių teisės principams.

#### *1. Dėl termino rašytinėms pastaboms pateikti nepratęsimo*

Patikrinimo aktas Pareiškėjui buvo įteiktas 2017-11-02 el. paštu, taigi terminas rašytinėms pastaboms dėl patikrinimo akto pateikti suėjo 2017-12-04. Pareiškėjas, nesutikdamas su papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis ir siekdamas pagrįsti kitas aplinkybes, kurios bus svarbios tvirtinant patikrinimo rezultatus, bei pateikti šias aplinkybes patvirtinančius dokumentus, 2017-12-01 kreipėsi į Inspekciją su prašymu pratęsti terminą rašytinėms pastaboms pateikti. Inspekcija, pasibaigus terminui rašytinėms pastaboms pateikti, 2017-12-08 priėmė sprendimą Nr. (21.1-32) PRC903-50, kuriuo netenkino Pareiškėjo prašymo ir termino rašytinėms pastaboms dėl patikrinimo akto pateikti nepratęsė, nurodydama, kad prašyme nurodytos priežastys nėra laikytinos svarbiomis, nes neatitinka objektyvumo pobūdžio, išimtinai yra susiję su Pareiškėjo subjektyviu patikrinimo akto vertinimu.

Pareiškėjas yra įsitikinęs, kad Inspekcija, remdamasi tik formaliais pagrindais ir neatsižvelgdama į jos pačios sprendime cituojamą LVAT praktiką, kurioje yra aiškiai nurodoma, kad, sprendžiant termino pratęsimo klausimą, atsižvelgiama į svarbių aplinkybių atsiradimo momentą, jų egzistavimo trukmę, taip pat ar po to, kai minėtos aplinkybės išnyko, asmuo kreipėsi į atitinkamą instituciją per protingą laiko tarpą, vertintina, ar asmuo buvo pakankamai atidus, sąžiningas, ar, priešingai, savo teises įgyvendino nerūpestingai, aplaidžiai (2009-12-21 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1481/2009, 2012-07-05 nutartis adm. byloje Nr. TA520-70/2012, 2016-06-01 nutartis adm. byloje Nr. TA-49-822/2016), nepagrįstai ir neteisėtai atsisakė pratęsti terminą rašytinėms pastaboms pateikti, tokiu būdu apribodama Pareiškėjo galimybę įgyvendinti vieną iš pagrindinių jo, kaip mokesčių mokėtojo, teisių – teisę teikti rašytines pastabas dėl patikrinimo akto.

Skunde pažymima, kad Inspekcija šiuo sprendimu, kuris buvo priimtas pasibaigus terminui rašytinėms pastaboms pateikti, nepagrįstai ir neteisėtai apribojo Pareiškėjo galimybę pateikti išsamius atsikirtimus ir šiuos atsikirtimus pagrindžiančių dokumentų kopijas dėl patikrinimo akte išdėstytų neteisėtų ir nepagrįstų argumentų. Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad sprendimas dėl Pareiškėjo 2017-12-01 prašymo buvo priimtas 2017-12-08, t. y. tą pačią dieną, kaip ir skundžiamas Inspekcijos sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o išsiustas 2017-12-11, įteiktas Pareiškėjui 2017-12-13, t. y. vieną dieną prieš skundžiamo sprendimo dėl patikrinimo akto įteikimą elektroniniu paštu (2017-

12-14). Mokesčių administratoriaus formalus atsisakymas pratęsti terminą rašytinėms pastaboms pateikti ir sprendimo dėl termino pastaboms pateikti nepratęsimo priėmimas pasibaigus terminui yra laikytinas svarbia priežastimi, dėl kurios visi papildomi dokumentai, nepateikti kartu su rašytinėmis pastabomis, tačiau akivaizdžiai pagrindžiantys skundžiamo Inspekcijos sprendimo argumentų nepagrįstumą, yra teikiami kartu su šiuo skundu, kaip tai yra numatyta MAĮ 153 str. 3 dalyje.

## 2. Dėl 400000 Lt pajamų gavimo

Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtoju 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 (pvz., 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) (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2015-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A-690-556/2015). Taigi LVAT aiškiai ir nedviprasmiškai yra nurodęs, kad liudytojų parodymai yra laikytini tiesioginiais įrodymais, kuriais turi būti įrodinėjamas pinigų gavimo realumas.

Skunde nurodoma, kad J. K. 400000 Lt sumos perdavimą Pareiškėjui akivaizdžiai ir nenuginčijamai pagrindžia šie liudytojų parodymai, kurie, remiantis LVAT praktika, yra laikytini tiesioginiais įrodymais:

1) Pareiškėjo tėvo (V. K.) parodymai baudžiamojoje byloje Nr. 1-352-295/2017 (teisminio proceso Nr. 1-01-2-00091-2011-8). V. K. liudytojo apklausoje yra nurodęs, kad 2005 m. jo tėvai (J. K. ir A. M. K.) pardavė keturių kambarių butą Druskininkuose ir gyvenamąjį namą su žemės sklypu Lazdijuose. Iš šio turto pardavimo buvo gauta apie 400000 Lt, kurie buvo perduoti Pareiškėjui sumokėti avansą už nekilnojamojo turto įsigijimą pagal 2007-12-29 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 20760.

2) A. M. K. 2017-08-30 rašytiniai paaiškinimai, kuriuose ji nurodo, kad „2005 m. pardavę nekilnojamąjį turtą gavome nemažą sumą piniginių lėšų, kurią mano sutuoktinis J. K. yra perdavęs anūkui (Pareiškėjui)“.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad Inspekcijai mokestinio patikrinimo metu buvo žinoma apie Pareiškėjo atžvilgiu atliekamą ikiteisminį tyrimą, be to, Pareiškėjas apie tai buvo nurodęs 2017-05-10 rašytiniame paaiškinyje, tačiau mokesčių administratorius minėta bylos medžiaga nesirėmė ir Pareiškėjo tėvo V. K. pateiktų paaiškinimų nevertino.

Be to, įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pvz., įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). 400000 Lt sumos perdavimo Pareiškėjui realumą papildomai įrodo šie netiesioginiai įrodymai: 1) iš nekilnojamojo turto pardavimo J. K. ir A. M. K. gautos pajamos buvo deklaruotos Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka; 2) mokestinio patikrinimo metu buvo atlikta J. K. ir A. M. K. pajamų ir išlaidų analizė, skundžiamame Inspekcijos sprendime aiškiai ir nedviprasmiškai nurodoma, kad J. K. „turėjo finansines galimybes skolinti pinigines lėšas Pareiškėjui“.

Taigi Inspekcijos išvada, kad J. K. nesuteikė 400000 Lt paskolos Pareiškėjui, yra akivaizdžiai prieštaringa ir nesuderinama su pačiame sprendime pateikta mokesčių administratoriaus argumentacija, kas neatitinka Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 str. 1 dalyje įtvirtintų individualiam administraciniam aktui keliamų teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimų.

Vilniaus apygardos teisme nagrinėjant Pareiškėjo baudžiamąją bylą 2014-02-14 pateiktame rašytiniame paaiškinyje Pareiškėjas nurodė, kad 2007 m. gruodžio mėn. senelis J. K. surašyto paprastojo vekselio pagrindu perdavė jam 400000 Lt, kurie buvo panaudoti avansui pagal Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį sumokėti. Minėtas vekselis buvo surašytas vienu egzemplioriumi, kuris liko pas vekselio davėją – J. K., ir po jo mirties (2010-07-25) nebuvo rastas. Skunde pažymima, kad remiantis 2007 m. gruodžio mėn. galiojusių teisiniu reglamentavimu vekseliui nebuvo privaloma notarinė forma (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.105 straipsnis;



Lietuvos Respublikos įsakomųjų ir paprastųjų vekselių įstatymo (toliau – Vekselių įstatymas) 3 straipsnis). Remiantis Vekselių įstatymo 66 str. 1 dalimi, vekselis gali būti išrašytas keliais egzemplioriais. Iš šio teisinio reglamentavimo matyti, kad įstatymų leidėjas yra numatęs galimybę šalims savo nuožiūra nuspręsti ir išrašyti vekselį daugiau nei vienu egzemplioriumi, tačiau vieno vekselio egzemplioriaus išrašymas nedaro vekselio negaliojančiu.

Skunde, remiantis MAĮ 67 str. 1 dalimi, teigiama, kad mokesčių administratoriui neįrodžius, jog Pareiškėjas nebuvo išrašęs 2007 m. gruodžio mėn. vekselio, kurio pagrindu jam buvo perduota 400000 Lt suma, yra nepagrįsta Inspekcijos skundžiamame Sprendime nurodoma išvada, kad J. K. nesuteikė Pareiškėjui 400000 Lt dydžio paskolos.

Atkreiptas dėmesys į MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir į MAĮ 69 str. 2 dalyje įtvirtintą reglamentavimą, pagal kurį, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Šiuo atveju, atsižvelgiant į liudytojų (V. K., A. M. K.) paaiškinimus, bei atsižvelgiant į tai, kad, neradus 2007 m. gruodžio mėn. vekselio, 400000 Lt Pareiškėjo įsiskolinimas nebuvo įtrauktas į 2010-12-16 paveldėjimo teisės liudijimą, Inspekcija, siekdama priimti objektyvų ir nešališką sprendimą (VAĮ 3 str. 2 punktas), privalėjo taikyti MAĮ 69 str. 2 dalį ir J. K. perduotą 400000 Lt sumą (pagal 2007 m. gruodžio mėn. vekselį) laikyti Pareiškėjui dovanotomis pinigėmis lėšomis, į kurias paveldėtoja A. M. K., žinodama apie piniginių lėšų perdavimą Pareiškėjui (ką pagrindžia mokesčių administratoriui pateikti 2017-08-30 rašytiniai paaiškinimai), jokių pretenzijų nepareiškė, tokiu būdu iš esmės pripažindama ne tik 400000 Lt sumos perdavimą, bet ir dovanojimo faktą, ką pagrindžia 2017-08-30 rašytiniuose paaiškinimuose nurodomas teiginys: „Po sutuoktinio J. K. mirties anūko (Pareiškėjo) neklausiau, kiek jis mums yra skolingas, nes esame šeima, vienas kitu pasitikime, pragyvenimui turimų lėšų man pakanka, todėl tokių klausimų anūkui neuždaviau ir į detales nesigilinau“.

Atsižvelgiant į tai, kad minėtas vekselis nebuvo rastas po senelio J. K. mirties, Pareiškėjas informuoja, jog šiuo metu minėtas vekselis yra ieškomas, ir, jeigu jis bus surastas, jo kopija kaip įmanoma operatyviau bus pateikta Komisijai.

### 3. Dėl piniginių lėšų įnešimo į Č. D. banko sąskaitą 2008 m. ir 2009 m.

Pareiškėjas kategoriškai nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad į Č. D. banko sąskaitą 2008 m. ir 2009 m. buvo įneštos Pareiškėjo, o ne Č. D. pinigines lėšos. Tokia pozicija grindžiama šiais argumentais:

1) Č. D. yra nurodęs, jog duodavo savo pinigus Pareiškėjui, tikslu sumokėti įmokas Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriui pagal 2006-06-15 būsto kreditavimo sutartį Nr. BK 06/06/83GO; jis pats šių veiksmų atlikti negalėjo, kadangi Alytuje (kuriame gyvena) nebuvo šio banko filialo;

2) Pareiškėjas pinigines lėšas į Č. D. banko sąskaitą įnešdavo veikdamas 2006-08-02 įgaliojimo Nr. 9206 pagrindu. Įgaliojimas pridedamas prie skundo Komisijai, be to, jis yra baudžiamosios bylos Nr. 1-352-295/2017 (teismo proceso Nr. 1-01-2-00091-2011-8) medžiagoje;

3) Inspekcija pripažino, kad Pareiškėjas 2006 m. ir 2007 m. į Č. D. banko sąskaitą įnešė būtent Č. D. pinigines lėšas, tačiau pateikė priešingą poziciją dėl piniginių lėšų, įneštų į Č. D. sąskaitą 2008 m. ir 2009 m., tokiu būdu akivaizdžiai pažeisdama vienodo požiūrio principą. Pagal vienodo požiūrio principą, kurio speciali išraiška antrinėje Europos Sąjungos teisėje ir specialiaime mokesčių sektoriuje yra mokesčių neutralumo principas, reikalaujama, kad panašios situacijos nebūtų vertinamos skirtingai, nebent toks skirtumas būtų objektyviai pateisinamas (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 ir 51 punktai bei 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rink. p. 1-10567, 44 punktas).

4) Inspekcija neatsižvelgė į Vilniaus apygardos teismo 2015-02-02 nutartį civilinėje byloje Nr. 2-102-340/2015 (toliau – Nutartis), kuria buvo patvirtinta Pareiškėjo, Č. D. ir V. D. sudaryta taikos sutartis. Joje buvo nustatytos Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties nutraukimo sąlygos: nuo 2011-06-14 yra taikomos minėtos sutarties 6 punkte nurodytos nutraukimo pasekmės, kas

pagrindžia faktą, jog Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis buvo nutraukta dėl Pareiškėjo pareigų sumokėti likusią dalį už nekilnojamojo turto įsigijimą neįvykdymo. Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjas 2008 m. ir 2009 m. į Č. D. banko sąskaitą įnešdavo savo pinigines lėšas, yra nepagrįsta, nes Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje buvo nurodyta, jog 1472594 Eur turi būti pervesta į Č. D. banko sąskaitą skolinio įsipareigojimo dengimui.

5) Inspekcija nevisapusiškai vertino V. D. 2011-10-14 liudytojo apklausos protokolą, kuriame yra aiškiai nurodoma, kad Pareiškėjas Č. D. ir V. D. buvau sumokėjęs 400000 Lt, o likusius turėjo padengti kaip įsiskolinimą. Tai, kad Č. D. ir V. D. kreipėsi į Vilniaus apygardos teismą su 2011-06-17 ieškiniu dėl Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties pripažinimo nutraukta ir restitucijos taikymo bei palūkanų priteisimo, ir šalių ginčas buvo užbaigtas šalims pasirašius taikos sutartį, akivaizdžiai pagrindžia, kad Pareiškėjas 2008 m. ir 2009 m. neįnešinėjo į Č. D. banko sąskaitą savo (nuosavybės teise priklausančių) piniginių lėšų.

6) Inspekcija nepagrįstai kritiškai vertino Č. D. 2011-12-03 liudytojo apklausos protokolo teiginius, kad jis duodavo savo pinigus Pareiškėjui įnešti į banko sąskaitą, atidarytą Nordea Bank Finland Plc. Lietuvos skyriui, tik dėl tos priežasties, kad Č. D. turėjo banko sąskaitas ir kituose bankuose, kurių filialai buvo Alytuje, kadangi dėl piniginių lėšų įnešimo į minėtus bankus ir pervedimo į Nordea Bank Finland Plc. Lietuvos skyriuje esančią Č. D. banko sąskaitą būtų mokami papildomi banko pervedimo mokesčiai, kas Č. D. buvo akivaizdžiai finansiškai nenaudinga.

7) Pareiškėjas pinigines lėšas į Č. D. banko sąskaitą įnešdavo ir 2006–2007 m., t. y. iki Nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo, veikdamas minėto 2006-08-02 įgaliojimo Nr. 9206 pagrindu.

Aukščiau išdėstytos aplinkybės įrodo, kad Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, kuriuo nutarė, kad Pareiškėjas 2008 m. ir 2009 m. į Č. D. banko sąskaitą įnešė savo pinigines lėšas, tokiu būdu prie Pareiškėjo 2008 m. ir 2009 m. patirtų išlaidų nepagrįstai priskirdama ir 533787,68 Lt sumą, neatliko išsamaus ir objektyvaus aplinkybių vertinimo, faktines aplinkybes vertino išimtinai tik pačiam mokesčių administratoriui palankiu būdu, todėl buvo pažeistas gero administravimo principas, kuris yra pripažįstamas ir Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikoje (žr. sprendimą byloje *Distillerie Fratelli Cipriani SpA prieš Ministero delle Finanze C-395/00*, 51 punktą). Gero administravimo principas reiškia, kad kiekviena viešojo administravimo institucija yra saistoma bendrųjų, be kita ko, konstitucinių teisės principų (teisinės valstybės, valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, teisės viršenybės, draudimo diskriminuoti, asmenų lygybės prieš įstatymą, proporcingumo ir kt.) bei gero administravimo, atsakingo valdymo principų (teisėtumo, objektyvumo, nepiktnaudžiavimo valdžia, skaidrumo ir kt.) (Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas).

Skunde pateikiama chronologinė įvykių seka, iš kurios matyti, kaip Pareiškėjas atžvilgiu vyko baudžiamasis procesas dėl nusikalstamos veiklos, numatytos Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 1891 str. 1 dalyje:

1) Vilniaus miesto apylinkės teismas 2013-01-18 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-50-296/2013 (toliau – Nuosprendis 1) pripažino Pareiškėją kaltu;

2) Vilniaus apygardos teismo 2014-11-11 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-8-487/2014 (toliau – Nuosprendis 2) buvo tenkintas Pareiškėjo apeliacinis skundas, Nuosprendis 1 panaikintas ir priimtas naujas nuosprendis – Pareiškėją išteisinti pagal BK 1891 str. 1 dalį, kadangi nepadaryta veika, turinti nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių;

3) Lietuvos Aukščiausiasis Teismas (toliau – LAT) 2015-06-09 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 2K-274-511/2015 panaikino Nuosprendį 2 ir perdavė bylą iš naujo nagrinėti apeliacine tvarka;

4) Vilniaus apygardos teismas 2015-10-09 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 1A-558-256/2015 nutarė apkaltinamąjį Nuosprendį 1 panaikinti ir perduoti baudžiamąją bylą Lietuvos Respublikos generalinei prokuratūrai kaltinamojo akto trūkumams pašalinti;

5) Prokuroras dėl Vilniaus apygardos teismo 2015-10-09 nutarties pateikė kasacinį skundą, kurį LAT 2016 m. balandžio 19 d. nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 2K-111-677/2016 atmetė;

6) Pareiškėjo atžvilgiu atlikus pakartotinį ikiteisminį tyrimą baudžiamoji byla su kaltinamuoju aktu buvo perduota Vilniaus miesto apylinkės teismui, kuris 2017-04-25 nutartimi baudžiamojoje

byloje Nr. 1-352-295/2017 ją nutraukė, nes Pareiškėjas nepadarė veikos, turinčios nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių.

Iš aukščiau išdėstytos faktinių aplinkybių sekos matyti, kad apeliacinės instancijos teismas Nuosprendyje 2 atliko išsamų įrodymų vertinimą, pasisakė dėl bylos esmės, todėl yra pagrindas atsižvelgti į minėtame procesiniame dokumente Vilniaus apygardos teismo pateiktą įrodymų ir aplinkybių vertinimą. Nuosprendyje 2 yra aiškiai ir nedviprasmiškai pripažįstamas ne tik J. K. pinigų perdavimo Pareiškėjui faktas, bet ir aplinkybės, kad 2008 m. ir 2009 m. į Č. D. banko sąskaitą Pareiškėjas įnešdavo būtent Č. D. pinigines lėšas, nurodant, kad „visų byloje ištirtų įrodymų visuma neduoda pagrindo paneigti tiek Pareiškėjo apeliaciniame skunde, tiek liudytoju apklausto Č. D. parodymuose nurodomos aplinkybės, kad įgaliojimo pagrindu Pareiškėjas vykdė mokėjimus Č. D. pavedimu, ir tuo pačiu nėra pagrindas daryti neginčijamą išvadą, kad tokiu būdu laikotarpiu nuo 2008 m. kovo 24 d. iki 2011 m. kovo 29 d. Pareiškėjas vykdė 2007 m. gruodžio 29 d. sutarties įpareigojimą“ (žr. Nuosprendžio 2 1. 12, I pastraipą).

Taigi, Inspekcija, šališkai ir vienpusiškai vertindama mokestinio patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, nepagrįstai Pareiškėjo į Č. D. banko sąskaitą 2008 m. ir 2009 m. įneštas pinigines lėšas laikė Pareiškėjui nuosavybės teise priklausančiomis lėšomis, dėl ko nepagrįstai ir neteisėtai traktavo, jog tai buvo Pareiškėjo atsiskaitymas už įsigytą turta, vykdytas iš neaiškių šaltinių gautomis lėšomis.

#### *4. Dėl piniginių lėšų likučio iki 2006-01-01 nustatymo*

Pareiškėjas nesutinka su piniginių lėšų likučio 2006-01-01 dienai nustatymu, kadangi jo iki 2006-01-01 patirtos išlaidos buvo nustatytos akivaizdžiai neobjektyviai.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2001 m. iki 2006 m. studijavo Vilniaus universiteto Teisės fakultete. Studijas Pareiškėjas baigė 2006 m. birželio mėn., todėl minėtu laikotarpiu buvo išlaikomas tėvų ir jokių vartojimo ir (ar) kitų išlaidų iš savo turimų lėšų faktiškai nepatyrė. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo piniginių lėšų likutis ne banke 2006-01-01 yra nustatytas klaidingai – Pareiškėjas 2006-01-01 ne banke turėjo ne mažiau kaip 66000 Lt.

Baigęs studijas Vilniaus universiteto Teisės fakultete (2006 m. birželio mėn.) Pareiškėjas nuo 2006-07-19 iki 2006-10-02 dirbo UAB „A1“ ir iš šios bendrovės gautas darbo užmokestis buvo pirmosios Pareiškėjo pajamos, kurios buvo naudojamos vartojimo ir kitoms išlaidoms padengti. Pareiškėjas teigia savo santaupų, kurios buvo deklaruotos Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, iki 2006-01-01 neišleidęs ir realiai faktinių pragyvenimo išlaidų nepatyręs. Iki 2006-01-01 pragyvenimui skirtas išlaidas ir mokesčių už studijas Vilniaus universitete dengė Pareiškėjo tėvai.

#### *5. Dėl apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos dydžio*

Inspekcija skundžiamu sprendimu papildomai apskaičiavo 72732,74 Eur GPM ir 580,34 Eur PSD įmokų delspinigius, kurie sudaro beveik 97 proc. visos papildomai apskaičiuotos mokesčių sumos, bei paskyrė 30 proc. GPM baudą, kas yra akivaizdžiai nesuderinama su protingumo, teisingumo ir proporcingumo principais.

Vertinant teisės teorijos aspektu, šiuolaikinė teisės samprata remiasi aiškiu teisės ir įstatymo skyrimu pripažįstant teisę fundamentalesniu dalyku negu įstatymas. Jeigu teisė tapatinama su įstatymu, tai teisės praktikos požiūriu pirmenybė būtų teikiama ne teisingumui, o teisėtumui. Formalus įstatymų taikymas nulemtų teisėtą sprendimą, kuris ne visada gali būti teisingas. Tokiu atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio disputo atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai. Juk ne viskas gali būti reglamentuota įstatymų ir tilpti į tam tikras teisės normas (LVAT 2011-04-19 nutartis adm. byloje Nr. A143-46/2011).

Atsižvelgiant į aukščiau nurodytą LVAT praktiką, pažymima, kad, sprendžiant klausimą dėl delspinigių ir baudos skyrimo, būtina vadovautis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, taip pat MAĮ 100 str. 1 dalyje, 113 str. 1 dalyje įgyvendinamais humaniškumo ir pagarbos asmeniui principais, socialinio teisingumo principu ir atsižvelgti į tai, kokiomis aplinkybėmis buvo apskaičiuoti delspinigiai bei paskirta bauda, į Pareiškėjo elgesį atliekamo mokestinio patikrinimo metu.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokestinis patikrinimas Pareiškėjo atžvilgiu buvo pradėtas 2011 m., tačiau dėl atliekamo ikiteisminio tyrimo ir vykusio baudžiamojo persekiojimo mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas iki 2017-05-04. Taigi, mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas dėl nuo Pareiškėjo nepriklausančių aplinkybių – iki bus gauta informacija iš teisėsaugos institucijų, tačiau delspinigiai buvo apskaičiuoti vis tiek, nepaisant to, kad baudžiamasis persekiojimas Pareiškėjo atžvilgiu buvo nepagrįstas ir neteisėtas.

Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kaip tai yra numatyta MAĮ 27 str. 2 dalyje ir MAĮ 40 str. 2 punkte. Pareiškėjas pažymi, kad buvo pateikęs Inspekcijai Nutartį, kuri dėl neaiškių priežasčių nebuvo pridėta prie mokestinio patikrinimo medžiagos ir joje nevertinta. Pareiškėjo įsitikinimu, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių ir paskirtos baudos sumažinimo klausimus, būtina atsižvelgti į Pareiškėjo bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi faktą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-12-18 nutartyje adm. byloje Nr. A143-2619/2011 pažymėjo, kad mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Jais siekiama valstybės susidariusių praradimų ir išlaidų kompensavimo, o ne asmens nubaudimo (LVAT 2012-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A575-1395/2012). Delspinigiai *inter alia* atlieka kompensacinę funkciją, todėl delspinigiais negali būti siekiama nubausti mokesčių mokėtoją dėl mokestinės prievolės nevykdymo (LVAT 2016-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A293-556/2016). Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas) (Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai). Taigi delspinigiai, kurie sudaro beveik 97 proc. apskaičiuotų mokesčių dydžio, yra laikytini baudžiamojo pobūdžio sankcija ir akivaizdžiai prieštaraujantys teisingumo, protingumo ir proporcingumo principams, kadangi tokio dydžio delspinigiais Pareiškėjas yra akivaizdžiai baudžiamas.

Remiantis Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintų Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikose (toliau – Metodikos) nustatytomis baudų skyrimo taisyklėmis, Inspekcija nenustatė Pareiškėjo pažeidimų sistemingumo, pakartotinumą ir kitų aplinkybių, kurios būtų vertinamos kaip Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Priešingai, Inspekcija privalėjo atsižvelgti į tai, kad egzistuoja atsakomybę švelninančių aplinkybių, kas sudaro pagrindą skirti minimalią 10 proc. baudą. Pareiškėjo atsakomybę švelninančios aplinkybės (Metodikos 18.2 punktas) yra šios: 1) Pareiškėjas pagal turimas galimybes sudarė mokesčių administratoriui sąlygas, reikalingas patikrinimui atlikti, netrukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių; 2) geranoriškai teikė dokumentus mokestiniam patikrinimui; 3) geranoriškai siekė pateikti rašytinius paaiškinimus ir pastabas dėl tikrinamojo dalyko, ką pagrindžia pateiktas prašymas dėl termino pastaboms dėl Patikrinimo akto pratęsimo; 4) kviečiamas atvyko pas mokesčių administratorių. Jei patikrinimo metu nustatoma, kad mokesčių mokėtojas geranoriškai atliko jam nustatytą pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, ir nėra kitų baudą didinančių aplinkybių, jam skiriama mažesnė nei baudos vidurkis bauda (Metodikų 18.2 punktas).

Įvertinus Pareiškėjui apskaičiuotų delspinigių dydį, Pareiškėjo geranorišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, nagrinėjamu atveju privalo būti nustatytos teisingos ir proporcingos valstybės poveikio priemonės, atitinkančios padarytą pažeidimą, jeigu toks apskirtai buvo padarytas.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis, bei vadovaujantis MAĮ 153 str. 3 dalimi, 155 str. 4 d. 2 punktu, Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-12-08 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-454 ir priimti bei prijungti prie mokestinio ginčo medžiagos kartu su skundu teikiamus rašytinius įrodymus.

Kartu su skundu Pareiškėjas pateikė: 1) 2006 m. rugpjūčio 2 d. įgaliojimo Nr. 9206; 2) Vilniaus apygardos teismo 2015 m. vasario 2 d. nutarties civilinėje byloje Nr. 2-102-340/2015; 3) Vilniaus apygardos teismo 2014 m. lapkričio 11 d. nuosprendžio baudžiamojoje byloje Nr. 1A-8-487/2014; 4) 2017-12-08 lydraščio Nr. (24.4-31-5) R-7365, 2017-12-08 sprendimo dėl pastabų dėl patikrinimo akto pateikimo termino pratęsimo Nr. (21.1-32) PRC903-50, voko, kuriame buvo išvardinti

dokumentai, kopijas; 5) 2017-12-14 elektroninį laišką, kuriuo buvo įteiktas skundžiamas Inspekcijos sprendimas, 2017-12-14 lydraščio Nr. (21.159) RKD-4575 „Dėl informacijos pateikimo“ kopiją.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovo išdėstytus motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, Pareiškėjas atleistinas nuo dalies delspinigių.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 74457,84 Eur GPM ir 6426,67 Eur PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavus, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2006–2009 metais 1140221,15 Lt (2006 m. – 97081,98 Lt, 2007 m. – 474324,96 Lt, 2008 m. – 198981,41 Lt, 2009 m. – 369832,80 Lt) viršijo jo gautas pajamas ir pastarosios pripažintos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis.

Pareiškėjas nesutikimą su Inspekcijos sprendimo išvadomis dėl senelio perduotų 400000 Lt ir į Č. D. sąskaitą 2008 ir 2009 metais įneštų grynujų pinigų grindžia šiais argumentais: 1) Pareiškėjo senelio J. K. turėtos 400000 Lt sumos perdavimą Pareiškėjui įrodo V. K. (Pareiškėjo tėvo) parodymai baudžiamojame byloje ir A. M. K. (Pareiškėjo senelės) 2017-08-30 rašytiniai paaiškinimai; 2) piniginių lėšų, įneštų į Č. D. banko sąskaitą 2008 ir 2009 metais, kilmę (priklausymą Č. D., o ne Pareiškėjui) patvirtina Č. D. ir V. D. paaiškinimai, 2006-08-02 įgaliojimas, Vilniaus apygardos teismo 2015-02-02 nutartis civilinėje byloje Nr. 2-102-340/2015 (kuria patvirtinta taikos sutartis). Taip pat Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos nustatyto piniginių lėšų likučiu 2006-01-01 ir apskaičiuotų delspinigių bei paskirtų baudų dydžiais. Be to, Pareiškėjas pažymi, kad, teikdamas dokumentų kopijas kartu su skundu, nepažeidė MAĮ 153 str. 3 dalies reikalavimo (mokesčių mokėtojas privalo visus dokumentus ir įrodymus pateikti centriniam mokesčių administratoriui, priešingu atveju jis praranda teisę jais remtis ikiteisminėje mokestinėje ginčą nagrinėjančioje institucijoje) dėl centrinio mokesčių administratoriaus atsisakymo pratęsti terminą pastaboms pateikti bei pavėluoto atitinkamo sprendimo priėmimo.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunduose Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamais sprendimais motyvų.

#### *Dėl 400000 Lt pajamų vertinimo*

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo argumentus, Komisijos posėdyje Pareiškėjo atstovų išdėstytą poziciją, konstatuoja, kad šioje ginčo dalyje klausimas iš esmės yra kilęs dėl faktinių aplinkybių bei įrodymų apie Pareiškėjo tariamai gautą 400000 Lt paskolą iš J. K. (Pareiškėjo senelio) vertinimo.

Dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.) (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A442-1111/2011). Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos, sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. LVAT 2011-04-14

sprendime adm. byloje Nr. A442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, konstatavo, kad vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. ne tik šaltinis turi būti realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-3513/2011). Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais gavo ginčo paskolą. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėta pinigų suma Pareiškėjui realiai buvo ar nebuvo perduota ir būtent Pareiškėjui tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A145-602/2016), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Pareiškėjas savo poziciją dėl 400000 Lt paskolos gavimo grindžia savo, V. K. ir A. M. K. paaiškinimais. Pareiškėjas 2014-02-10 Vilniaus apygardos teismui pateikė rašytinį paaiškinimą, kuriame nurodė, kad 2007 m. gruodžio mėnesį jo senelis J. K., surašyto paprastojo vekselio pagrindu jam perdavė 400000 Lt, kuriuos jis panaudojo avansui sumokėti pagal 2007-12-29 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį. Pareiškėjo teigimu, minėtas vekselis buvo surašytas vienu egzemplioriumi (tikslios vekselio surašymo dienos nenurodė), kuris liko pas senelį, kaip vekselio davėją; po senelio J. K. mirties (2010 metais) vekselis nebuvo rastas. 2017-10-04 Inspekcijai pateiktame paaiškinyje Pareiškėjas papildomai nurodė, kad pinigų perdavimas vyko pas senelius Lazdijuose, „perduodant pinigus daugiau niekas nedalyvavo“.

A. M. K. (J. K. sutuoktinė) 2017-08-30 Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai pateiktame paaiškinyje nurodė, kad visus turtinius (piniginius) teisinius santykius (sandorius) su anūku (Pareiškėju) sudarė ir vykdė sutuoktinis J. K.. Kiek ir kada piniginių lėšų paskolinę Pareiškėjui, kiek ir kada jų jis yra grąžinęs, žinojo jos sutuoktinis J. K.. Taip pat A. M. K. paaiškinyje nurodė, kad 2005 m. perdavę nekilnojamąjį turtą gavo nemažą piniginių lėšų sumą, kurias jos sutuoktinis J. K. yra perdavęs anūkui (Pareiškėjui). Pareiškėjo tėvo V. K. parodymais baudžiamojoje byloje, avansą už iš Č. D. ir V. D. perkamą nekilnojamąjį turtą Pareiškėjui davė jo tėvai (Pareiškėjo seneliai).

Nepaisant Pareiškėjo, jo tėvo ir senelės paaiškinimų, Komisija, įvertinusi mokesčio bylos medžiagą, daro išvadą, kad 400000 Lt suma realiai nebuvo perduota Pareiškėjui, šis argumentas yra Pareiškėjo gynybinė pozicija, siekiant išvengti GPM mokėjimo nuo pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių. Tai patvirtina šios byloje nustatytos aplinkybės:

Pirma, Pareiškėjas savo poziciją dėl 400000 Lt perdavimo grindžia tik savo ir artimų giminaičių paaiškinimais, jokie kiti rašytiniai dokumentai (pvz., Pareiškėjo paaiškinimuose nurodomas 2007 m. gruodžio mėn. vekselis), patvirtinantys nurodytą lėšų perdavimą, nebuvo pateikti nei mokesčių administratoriui, nei baudžiamąją bylą nagrinėjusiems teismams, nei Komisijai.

Antra, Komisija kritiškai vertina V. K. ir A. M. K. paaiškinimus. Visų pirma, jie negali būti laikomi tiesioginiais įrodymais pagrindžiančiais Pareiškėjo nurodytas aplinkybes, nes šie asmenys nedalyvavo J. K. perduodant pinigus Pareiškėjui. Be to, Pareiškėjas teigia, kad pinigus jam perdavė

senelis, o V. K. – seneliai (V. K. tėvai), nors senelė negalėjo nurodyti netgi tikslios tariamos paskolos sumos.

Trečia, V. K. ir A. M. K. yra artimi Pareiškėjo giminaičiai, kurie gali būti suinteresuoti nurodyti Pareiškėjui palankias bei jo poziciją patvirtinančias aplinkybes. Pastebėtina, kad su mokesčių mokėtoju susijusių asmenų paaiškinimai vertinami kritiškai ir LVAT praktikoje, jeigu jie nėra patvirtinti kitais objektyviais faktiniais duomenimis (LVAT 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A556-404/2013, 2018-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A593-556/2018).

Ketvirta, 2010-12-16 paveldėjimo teisės liudijime, kurio pagrindu A. M. K. paveldėjo J. K. turtą, nėra nurodyta jokių kreditorinių reikalavimų Pareiškėjo atžvilgiu.

Taip pat akcentuotina, jog Pareiškėjas nepateikė pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų. Komisija pažymi, kad kreditoriaus (šiuo atveju – J. K.) finansinių galimybių suteikti paskolą turėjimas / neturėjimas nėra esminė aplinkybė, kuria remiantis daromos išvados apie paskolos realumą. Tokios išvados daromos vertinant visų aukščiau aprašytų aplinkybių visumą, o ne vien J. K. finansines galimybes. Mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybė, kad paskolos davėjas turėjo finansines galimybes suteikti 400000 Lt paskolą Pareiškėjui, vertintina sistemiškai visų nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų visumoje, o įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp šalių prasmė lemia, kad Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad jam 2007 m. gruodžio mėn. realiai buvo perduotos lėšos (400000 Lt). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal jo nurodomą vekselį realiai piniginių lėšų negavo.

Komisija, atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes, sutinka su skundžiamame Inspekcijos sprendime išdėstytais argumentais dėl Pareiškėjo nurodyto vekselio, kaip Pareiškėjo pajamų gavimo šaltinio, vertinimo, t. y. kad mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog Pareiškėjo ir jo artimų giminaičių paaiškinimai apie iš J. K. gautą 400000 Lt sumą nepagrindžia nurodytos pinigų sumos gavimo fakto.

#### *Dėl piniginių lėšų įnešimo į Č. D. banko sąskaitą 2008–2009 metais*

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2006–2009 metais į Č. D. sąskaitas, esančias Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje, įnešė grynaisiais pinigais 779321,43 Lt sumą (2006 m. – 102622,64 Lt, 2007 m. – 142911,11 Lt, 2008 m. – 191362,24 Lt, 2009 m. – 342425,44 Lt). Pareiškėjas teigia, kad notaro patvirtintų įgaliojimų 2006-08-02 pagrindu (Č. D. ir jo sutuoktinė įgaliojo Pareiškėją valdyti, naudotis ir disponuoti savo nuožiūra visomis piniginėmis lėšomis, esančiomis Nordea Bank Finland Plc Lietuvos skyriuje sąskaitose, bei Č. D. vardu rašyti prašymus, pareiškimus, sudaryti sutartis, susitarimus ir atlikti kitus veiksmus, susijusius su šiais pavedimais) Č. D. perduotais grynaisiais pinigais dengė pastarojo vardu paimtą kreditą nekilnojamajam turtui, adresu: *(duomenys neskelbtini)*, įsigyti.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2007-12-29 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį (toliau – 2007-12-29 Sutartis) iš Č. D. ir jo sutuoktinės V. D. įsigijo 0,2000 ha žemės sklypą ir jame esantį gyvenamąjį namą, adresu: *(duomenys neskelbtini)*, už 6400000 Lt. 2007-12-29 Sutarties 3 punkte nurodyta, kad Pareiškėjas 400000 Lt sumokėjo pardavėjams Č. D. ir V. D. lygiomis dalimis avansu, prieš pasirašant minėtą sutartį, likusius pinigus (6000000 Lt) įsipareigojo pervesti į pardavėjų (Č. D. ir V. D.) nurodytą sąskaitą iki 2010-12-31. Tame pačiame Sutarties punkte nurodyta, kad 1472594 Eur pagal Nordea Bank Finland Plc 2007-12-28 raštą Nr. 07/12/26VY turi būti pervesti į Č. D. sąskaitą Nr. *(duomenys neskelbtini)*, esančią Nordea Bank Finland Plc, skolinio įsipareigojimo dengimui. Tą pačią dieną buvo pasirašytas ir Žemės sklypo su gyvenamuoju namu perdavimo–priėmimo aktas.

Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į tai, kad 2007-12-29 nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą, esantį adresu: *(duomenys neskelbtini)*, perėjo Pareiškėjui, vertino, kad 2006 m. ir 2007 m. į Č. D. banko sąskaitą pastarojo skolinio įsipareigojimo dengimui Pareiškėjo vardu įneštų lėšų savininkas buvo Č. D., t. y. Pareiškėjas įnešė Č. D. perduotus grynuosius pinigus; tuo tarpu 2008 m. ir 2009 m. (po 2007-12-29 Sutarties sudarymo) buvo įnešamos Pareiškėjo (o ne Č. D. perduotos) piniginės lėšos.

Pareiškėjas savo poziciją dėl į Č. D. banko sąskaitą įneštų pinigų priklausymo Č. D. grindžia savo, Č. D. ir V. D. paaiškinimais ir parodymais, procesiniais dokumentais, priimtais nagrinėjant Pareiškėjo atžvilgiu iškeltą baudžiamąją bylą teismuose bei Vilniaus apygardos teismo 2015-02-02 nutartimi civilinėje byloje Nr. 2-102-340/2015, kuria buvo patvirtinta Pareiškėjo, Č. D. ir V. D. sudaryta taikos sutartis.

Vilniaus apygardos teismo 2014-11-11 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-8-487/2014 Pareiškėjas buvo išteisintas, nes, teismo nuomone, kaltintojas nepaneigė Pareiškėjo (kaltinamojo) iškeltos pozicijos, kuri buvo grindžiama Č. D. ir jo sutuoktinės liudytojų parodymais, taip pat kitomis aplinkybėmis. Todėl nepašalinus abejonų, nurodytame nuosprendyje aptartos aplinkybės buvo įvertintos Pareiškėjo naudai. Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje nėra pagrindo Pareiškėjo akcentuotas aplinkybes laikyti įrodytomis ir remtis tuo, jog teismas jas pripažino pakankamomis išteisinamajam nuosprendžiui priimti. Pirma, akcentuotina, jog baudžiamojoje byloje ir mokestiniame patikrinime yra remiamasi skirtingomis įrodinėjimo priemonėmis ir principais; skiriasi įrodinėjamų aplinkybių turinys, todėl mokesčių administratorius pagrįstai ginčo byloje nesirėmė aptartomis aplinkybėmis kaip įrodytomis. Antra, minėtasis nuosprendis buvo skundžiamas apeliacine tvarka, LAT 2015-06-09 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 2K-274-511/2015 panaikino minėtąjį nuosprendį dėl netinkamo įrodymų vertinimo (LAT konstatavo, kad Vilniaus apygardos teismas surinktus įrodymus vertino išsamiai neištyręs bylos aplinkybių visumos, pirmenybę suteikdamas Pareiškėjo ir šioje byloje su juo susijusių asmenų V. K. ir Č. D. parodymams) ir grąžino bylą apeliacinės instancijos teismui, kuris grąžino bylą ikiteisminio tyrimo institucijoms. Po ko Vilniaus apylinkės teismas 2017-04-25 nutartimi nutraukė bylą Pareiškėjo atžvilgiu, nes atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo nutarimo nuostatas, Pareiškėjo padaryti veiksmai negali būti vertinami kaip nusikalstama veika, nes yra padaryti iki 2010-12-11, t. y. iki BK 189<sup>1</sup> straipsnio 1 dalies įsigaliojimo. Todėl šios Vilniaus apygardos nuosprendyje nurodytos aplinkybės negali būti pripažintos įrodytomis ir pagrindžiančios Pareiškėjo įrodinėtinas aplinkybes, o Č. D. ir jo sutuoktinės parodymai vertintini ginčo byloje nustatytų aplinkybių kontekste kaip vieni iš įrodymų.

Kartu pažymėtina, kad Pareiškėjo pateikta Vilniaus apygardos teismo 2015-02-02 nutartis civilinėje byloje Nr. 2-102-340/2015, kuria teismas patvirtino taikos sutartį tarp Č. D., V. D. ir Pareiškėjo dėl 2007-12-29 Sutarties 6 punkte nurodytų sutarties nutraukimo pasekmių, „yra tik tam tikra civilinio teisinio pobūdžio išdava ir mokestine teisine prasme nepagrindžia šioje mokestinėje byloje tiriamos pinigų kilmės“ (LVAT 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A442-1111/2011, 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-1583/2013, 2015-10-12 nutartis adm. byloje Nr. A1024-442/2015), t. y. nepaneigia išvados, kad šioje mokestinėje byloje tiriamos Pareiškėjo į Č. D. banko sąskaitą įneštos piniginės lėšos 2008–2009 metais laikytinos Pareiškėjo (o ne Č. D.) lėšomis. Atkreiptinas dėmesys, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003). Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A14-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007). Taigi nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius



santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010 ir kt.). Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad Č. D. ir V. D. pretenzijas dėl 2007-12-29 sutarties nevykdymo Pareiškėjui pareiškė tik 2011-04-22, t. y. po to, kai 2011-03-15 Lietuvos Respublikos generalinės prokuratūros Organizuotų nusikaltimų ir korupcijos tyrimo departamente buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 01-2-00019-11 pagal BK 249 str. 1 dalį, 3 dalį, 199 str. 1 dalį, 199<sup>2</sup> str. 1 dalį, ir vienu iš įtariamųjų pripažintas Pareiškėjo tėvas V. K.

Komisija kritiškai vertina Pareiškėjo ir Č. D. paaiškinimus apie pastarojo perduotų grynųjų pinigų įnešimus į Č. D. sąskaitą Pareiškėjo vardu net ir po 2007-12-29 Sutarties sudarymo. Kaip minėta, Pareiškėjas 2007-12-29 Sutartimi, kurios pagrindu nuosavybės teise iš Č. D. ir V. D. įsigijo nekilnojamąjį turtą, adresu: (*duomenys neskelbtini*), įsipareigojo pervesti 1472594 Eur sumą į Č. D. sąskaitą Nr. (*duomenys neskelbtini*), esančią Nordea Bank Finland Plc, skolinio įsipareigojimo dengimui, t. y. įsipareigojo padengti Č. D. vardu paimtą paskolą minėto nekilnojamojo turto įsigijimui. Pareiškėjas ir Č. D. paaiškinimuose ir liudytojo apklausos protokoluose nurodė, kad Č. D. tiek iki 2007-12-29 sudarymo, tiek po šios Sutarties sudarymo perduodavo grynuosius pinigus Pareiškėjui įnešti į Č. D. sąskaitą Nordea Bank Finland Plc paskolai už nekilnojamąjį turtą dengti. Komisija atkreipia dėmesį, kad LAT minėta 2015-06-09 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 2K-274-511/2015 pripažino Pareiškėją ir Č. D. susijusiais asmenimis, taigi, Č. D. buvo suinteresuotas duoti Pareiškėjui naudingus parodymus. Komisija taip pat pažymi, kad nekilnojamojo turto pardavėjo elgesys, kuomet turto pardavėjas pats moka perduoto turto kainą dengdamas įsiskolinimą bankui (79,45 proc. turto pardavimo kainos sudaro minėtos paskolos bankui dengimas), stokoja ekonominės logikos. Akcentuotina, kad nei Pareiškėjas, nei Č. D. nepateikė ekonomine logika pagrįstų paaiškinimų, kurie atskleistų konkrečius tokių veiksmų motyvus. Komisijos vertinimu, Inspekcijos išvados apie į Č. D. sąskaitą banką įneštų pinigų savininką 2006–2007 metais ir 2008–2009 metais nepažeidžia Pareiškėjo skunde nurodomą vienodo požiūrio principo, kadangi ginčo nekilnojamasis turtas iki 2007 metų pabaigos nuosavybės teise priklausė Č. D. ir V. D., nuo 2007-12-29 – Pareiškėjui, atitinkamai iki 2007-12-29 būsto paskolą turėjo dengti Č. D. ir jo sutuoktinė, sudarius 2007-12-29 Sutartį – Pareiškėjas, nes būtent jis įsipareigojo tai daryti.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad skiriasi pačių Č. D. ir V. D. pateikta informacija dėl lėšų perdavimo. Č. D. 2011-05-03 liudytojo apklausos protokole ir 2011-08-05 rašte Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai nurodė, kad į jo paskolinę sąskaitą pinigus įnešdavo Pareiškėjas, tačiau tai buvo jo (Č. D.) arba žmonos Pareiškėjui perduoti pinigai. V. D. (Č. D. sutuoktinė) 2011-10-14 liudytojo apklausos protokole nurodė, kad ji asmeniškai Pareiškėjui „*jokių pinigų įnešimui į banko sąskaitą, nuo kurios nuskaitoma paskola, niekada nedavė*“.

Pareiškėjo ir Č. D. teigimu, Alytuje, kur tuo metu gyveno Č. D., nebuvo Nordea Bank Finland Plc filialo, todėl Č. D. negalėjo pats įnešinėti pinigų į sąskaitą minėtame banke skolinio įsipareigojimo dengimui. Komisija kritiškai vertina šį argumentą. Č. D. turėjo banko sąskaitas kituose Lietuvos bankuose (AB SEB bankas, AB Swedbank, AB Šiaulių bankas), taigi galėjo atlikti pavedimus iš kitų bankų. Be to, Č. D. galėjo naudotis el. bankininkystės paslaugomis, kuomet net nereikia lankytis banko skyriuje. Skunde nurodoma, kad pinigų įnešimas į kito banko sąskaitą ir jų pervedimas į Nordea Bank Finland Plc buvo Č. D. finansiškai nenaudingas, nes tai buvo susiję su papildomomis išlaidomis. Komisija vertinimu, neatlygintinas (Pareiškėjo teigimu) paslaugų teikimas Č. D. eilę metų buvo nenaudingas pačiam Pareiškėjui. Pareiškėjas 2017-10-04 paaiškiniame Inspekcijai nurodė, kad kas antrą savaitgalį važiuodavo į Lazdijus pas senelius ir grįždamas užsukdavo į Alytų, į Č. D. namus, kur pastarasis perduodavo Pareiškėjui grynuosius pinigus, taip pat Pareiškėjas su Č. D. dažnai susitikdavo ir Vilniuje. Pareiškėjas nenurodė, kad jam būtų kompensuotos kelionės išlaidos, be to, Č. D., dažnai lankydamosis Vilniuje (Pareiškėjo teigimu), galėjo pats apsilankyti Nordea Bank Finland Plc skyriuje ir įnešti pinigus į šio banko sąskaitą.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Inspekcija pagrįstai Pareiškėjo 2008–2009 metais į Č. D. banko sąskaitą įneštus pinigus laikė Pareiškėjo, o ne Č. D., pinigėmis iššomis.

*Dėl piniginių lėšų likučio iki 2006-01-01 nustatymo*

Pareiškėjas skunde Komisijai nesutinka su Inspekcijos nustatytu piniginių lėšų likučiu tikrinto laikotarpio pradžia (2006-01-01), teigdamas, kad iki pat teisės studijų Vilniaus universitete pabaigos (2006 m. birželio mėn.) buvo išlaikomas tėvų, t. y. nepatyrė Inspekcijos apskaičiuotų vartojimo ir kitų išlaidų.

Komisija, įvertinusi mokestinės bylos medžiagą, konstatuoja, kad šis Pareiškėjo argumentas yra nepagrįstas jokiais rašytiniais byloje esančiais įrodymais, todėl laikytinas Pareiškėjo gynybine pozicija. Pareiškėjas nei paaiškinimuose mokesčių administratoriui, nei ikiteisminį tyrimą atliekantiems asmenims, nei baudžiamąją bylą nagrinėjusiems teisėjams nebuvo nurodęs, kad jį iki pat 2006 m. birželio mėn. išlaikė tėvai. To nenurodė ir jo tėvas V. K., duodamas parodymus Pareiškėjo atžvilgiu iškeltoje baudžiamojoje byloje.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas Vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje deklaravo 66000 Lt piniginių lėšų likutį ne banke. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad dokumentuose, įrodančiuose Pareiškėjo 2004–2005 metais patirtas išlaidas (įmokoms už studijas, kompiuteriui ir (arba) interneto prieigos įrengimui, UAB „K1“ rezervavimo mokesčiui už 2 butus), nėra duomenų, kad šias įmokas būtų mokėję kiti asmenys, atvirkščiai, visuose dokumentuose nurodyti būtent Pareiškėjo asmens duomenys. Taigi, Inspekcija pagrįstai vertino, kad būtent Pareiškėjas dengė Inspekcijos nustatytas ir apskaičiuotas (remiantis Statistikos departamento duomenimis) išlaidas 2004–2005 metais.

Paminėtina, kad LVAT praktikoje laikoma, jog apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai.

#### *Dėl apskaičiuotų delspinigių*

Pareiškėjas skunde ir jo atstovai posėdžio Komisijoje metu laikosi pozicijos, kad delspinigiai šiuo atveju laikytini baudžiamojo pobūdžio sankcija (sudaro 97 proc. mokesčių sumos), mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas nuo 2011 metų iki 2017-05-04 dėl nuo Pareiškėjo valios nepriklausančių aplinkybių (dėl atliekamo ikiteisminio tyrimo), tačiau delspinigiai buvo apskaičiuoti ir už visą šį laikotarpį.

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

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

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į

Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011).

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

Byloje nustatyta, kad mokestinis patikrinimas Pareiškėjo atžvilgiu pradėtas 2011-03-08. Pareiškėjas, atsakydamas į pakartotinį mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius, 2011-05-06 paaiškiniame nurodė, kad Lietuvos Respublikos generalinės prokuratūros Organizuotų nusikaltimų ir korupcijos tyrimo departamente atliekamas Pareiškėjo tėvo V. K. ikiteisminis tyrimas, buvo atliktos kratos jų šeimos gyvenamosiose vietose (bute, adresu: *(duomenys neskelbtini)*), bei gyvenamajame name, adresu: *(duomenys neskelbtini)*), paimiti įvairūs dokumentai. Pareiškėjas prašė sustabdyti mokestinį patikrinimą iki ikiteisminio tyrimo pabaigos. Mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas 2011-05-13, atnaujintas 2017-05-04. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas Pareiškėjo, o ne mokesčių administratoriaus iniciatyva, be to, Pareiškėjo skunde Komisijai yra remiamasi iš esmės liudytojų parodymais, duotais ikiteisminio tyrimo bei baudžiamosios bylos nagrinėjimo teisme metu.

Komisija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei gero administravimo principais, siekdama užtikrinti priešingų interesų pusiausvyrą, atsižvelgdama į LVAT praktiką atleidimo nuo ekonominių sankcijų bylose, įvertinusi aplinkybę, kad mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas Pareiškėjo iniciatyva, atnaujinus mokestinį patikrinimą, jis buvo užbaigtas per 6 mėn., į bendrą delspinigių skaičiavimo trukmę (10,5 metų), konstatuoja, jog tikslinga atleisti Pareiškėją nuo 30 proc. apskaičiuotų delspinigių sumos, t. y. nuo 21820 Eur GPM delspinigių ir 1614 Eur PSD įmokų delspinigių.

#### *Dėl paskirtų baudų*

Pareiškėjas skunde tvirtina, kad mokesčių administratorius, skirdamas Pareiškėjui baudą, neatsižvelgė į tai, jog nenustatytos Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės, tačiau egzistuoja jo atsakomybę švelninančios aplinkybės, kas sudaro pagrindą skirti mažesnę nei vidurkis baudą. MAĮ 140 straipsnyje 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 nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama 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 detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgęs į KT 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. 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. A-438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo

visų kompleksiškai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti LVAT 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, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjui pagrįstai paskirtos 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM ir PSD įmokų baudos. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjo atsakomybę (pavyzdžiui, mokesčių apskaičiavimas taikant specialų mokesčių apskaičiavimo instrumentą, numatytą MAĮ 70 straipsnyje, konstatavus Pareiškėją gavus pajamas iš nenustatytų šaltinių ir siekį išvengti mokesčių mokėjimo), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, kurį Pareiškėjas skunde, norėdamas sudaryti įspūdį, jog egzistuoja ne viena jo atsakomybę švelninanti aplinkybė, tiesiog išskaido (nurodo, jog sudarė mokesčių administratoriui sąlygas patikrinimui atlikti, netrukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymu suteiktų teisių, geranoriškai teikė dokumentus patikrinimui, geranoriškai siekė pateikti rašytinius paaiškinimus ir pastabas dėl patikrinimo akto, kviečiamas atvyko pas mokesčių administratorių, Komisijos nuomone, visos šios aplinkybės laikytinos bendradarbiavimu su mokesčių administratoriumi). Komisija nurodo nematanti teisinio pagrindo Pareiškėjui paskirtų vidutinio dydžio baudų mažinti. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėjas atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokestinius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjui teisėtai bei pagrįstai paskirtos 30 proc. dydžio baudos paliktinos galioti, kaip visiškai atitinkančios MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

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

1. Atnaujinti Pareiškėjo 2018-01-03 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-12-08 sprendimo Nr. (21.63-32) FR0682-454 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-12-08 sprendimą Nr. (21.63-32) FR0682-454.
3. Atleisti Pareiškėją nuo 21820 Eur GPM delspinigių ir 1614 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė