



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL B. B. 2019-02-25 SKUNDO**

2019 m. balandžio 19 d. Nr. S-53 (7-32/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistenskio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
advokato padėjėjai Y. O.
F. S.

2019-04-02 posėdyje išnagrinėjusi B. B. (toliau – Pareiškėjas) 2019-02-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-01-31 sprendimo Nr. 68-14, n u s t a t ė:

Inspekcija 2019-01-31 sprendimu Nr. 68-14: 1) atnaujino Pareiškėjo 2018-11-08 skundo dėl Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2018-10-09 sprendimo Nr. (7.46-4.7.2) FR0682-340 nagrinėjimą; 2) pakeitė Kauno AVMI 2018-10-09 sprendimą Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-340 ir vietoj nurodymų sumokėti 38251,56 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 14594,52 Eur GPM delspinigių, 11475 Eur GPM baudą, nurodė sumokėti 38000 Eur GPM, 14476,25 Eur GPM delspinigių, 11400 Eur GPM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Kauno AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjo 2010–2011 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 865913 Lt (2010 m. – 768811 Lt, 2011 m. – 97102 Lt) ir išlaidų sumai padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau — MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir taikant Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (toliau — Taisyklės),

6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą, mokesčiai nuo Pareiškėjo gautų kitų pajamų apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Dėl gyvenamojo namo statybos išlaidų

VĮ Registrų centras „Nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko išrašo“ duomenimis, Pareiškėjui priklausantis gyvenamasis namas adresu: (*duomenys neskelbtini*), įregistruotas pagal 2011-03-31 Deklaraciją apie statybos užbaigimą Nr. DSU-1403-(14.35). VĮ Registrų centro duomenimis, pastato baigtumas 100 proc., 2011-01-18 dienai nustatytos atkūrimo sąnaudos (statybos vertė) – 97023 Eur (335000 Lt). Pareiškėjas nekaupė / neišsaugojo gyvenamojo namo statybos dokumentų, Pareiškėjo bankų sąskaitų apyvartoje nenustatyta išlaidų statybinių medžiagų / paslaugų apmokėjimui.

Remiantis UAB „Sistela“ duomenimis apskaičiuota 2010–2011 m. Pareiškėjo vardu pastatyto (100 proc. baigtumo) gyvenamojo namo, statybos kaina – 388300 Lt.

Vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, patikrinimo akte Pareiškėjo pajamų bei išlaidų analizės metu buvo pasirinktos Pareiškėjui palankesnės, mažesnės 2010–2011 m. pastatyto vienbučio ginčo gyvenamojo namo statybos darbų išlaidos – 335000 Lt: 2010 m. – 221226 Lt, 2011 m. – 113774 Lt.

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžia 2010-01-01

Patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjo piniginių lėšų likutis tikrinto mokesčio laikotarpio pradžioje (2010-01-01) sudarė 40546 Lt: 40028 Lt ne banke, 518 Lt banke.

Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėjas nei turto, nei pajamų deklaracijų, iš jų ir Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos Inspekcijai neteikė, o Pareiškėjo atstovo I. B. pateiktame 2016-10-17 paaiškinime teigiama, kad Pareiškėjas tikrinto laikotarpio kiekvienų metų pradžia ir pabaigai turėtų piniginių lėšų likučių tikslų sumų nurodyti negali, kadangi nevedė buhalterinės apskaitos, tačiau piniginių lėšų pakako patiriamoms išlaidoms, 2010-01-01 dienai galėtų sukaupti pinigų likutį ne banke apskaičiuo remiantis turima informacija, t. y. išanalizavus ir įvertinus Inspekcijos turimus informacinių bazių duomenis, trečiųjų šaltinių Inspekcijai pateiktą informaciją apie Pareiškėjo 1994–2009 m. gautas darbo užmokesčio pajamas, pensijų ir kitas išmokas, nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, pragyvenimo ir kitas išlaidas, banko sąskaitų apyvartų duomenis ir kt. informaciją.

Mokesčio patikrinimo metu surinktos informacijos duomenimis, įvertinus žinomus bei trečiųjų šaltinių pateiktus duomenis apie Pareiškėjo pajamas, nustatytos Pareiškėjo 1994–2009 m. gautos 515443 Lt pajamos ir patirtos 793373 Lt pragyvenimo ir kitos išlaidos.

Patikrinimo metu, atsižvelgus į Pareiškėjo atstovo pateiktą 2016-10-17 paaiškinimą, t. y. jog Pareiškėjas vartojimo išlaidų tikslų sumų nepamena ir nurodyti negali, nes asmeninės buhalterijos, kurioje būtų fiksuojamos šios išlaidos nevedė, todėl prašo vadovautis Statistikos departamento apskaičiuotomis vidutinėmis vartojimo išlaidomis, tenkančiomis vienam ūkio nariui per mėnesį, Pareiškėjo 1994–2009 m. patirtos pragyvenimo išlaidos apskaičiuotos vadovaujantis Statistikos departamento nustatytomis vidutinėmis vartojimo išlaidomis, tenkančiomis 1-am šeimos ūkio nariui, gyvenančiam didžiajame mieste.

Patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjo 1994–2005 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas, metų pradžia ir pabaigai turėtus piniginių lėšų likučius banke bei galėtus sukaupti ne banke, nustatyta, kad 1994–2005 m. laikotarpiu Pareiškėjui gautų pajamų pakako patirtoms pragyvenimo išlaidoms padengti.

Įvertinus Pareiškėjo 2006 m. gautas 366615 Lt pajamas bei patirtas 703916 Lt išlaidas, piniginių lėšų likučius banke bei ne banke, nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 318135 Lt viršijo gautas pajamas. Apskaičiuotas Pareiškėjo 2006-12-31 galėtas turėti ne banke 0 Lt piniginių lėšų likutis.

Įvertinus Pareiškėjo 2007–2009 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas, metų pradžia ir pabaigai turėtus piniginių lėšų likučius banke bei galėtus sukaupti ne banke, nustatyta, kad Pareiškėjui 2007–2009 m. gautų pajamų pakako patirtoms pragyvenimo išlaidoms padengti.

Atitinkamai buvo apskaičiuotas Pareiškėjo 2009-12-31 galimai turėtas piniginių lėšų likutis ne banke – apie 40028 Lt.

Dėl pajamų ir išlaidų 2010–2014 m.

2010 m. Patikrinimo metu nustatyta, jog 2010 m. Pareiškėjo gautos pajamos sudarė 20239 Lt, o patirtos išlaidos – 831637 Lt (Patikrinimo akto 1 lentelė, p. 18–19). Pareiškėjo 2010 m. išlaidas sudarė: 8411 Lt vidutinės statistinės vartojimo išlaidos; 530000 Lt buto adresu: (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo išlaidos; 22000 Lt mašinų parkavimo aikštelės adresu: (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo išlaidos; 50000 Lt žemės sklypo adresu: (*duomenys neskelbtini*), įsigijimo išlaidos; 221226 Lt gyvenamojo namo adresu: (*duomenys neskelbtini*), statybos išlaidos.

Įvertinus Pareiškėjo 2010 m. gautas 20239 Lt pajamas bei patirtas 831637 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį 2010-01-01 banke (518 Lt) ir ne banke (40028 Lt) bei piniginių lėšų likutį 2010-12-31 banke – 993 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjui gautų pajamų neužteko patirtoms išlaidoms (pagrindinės išlaidos patirtos nekilnojamajam turtui įsigyti) padengti, t. y. Pareiškėjo išlaidos 771845 Lt viršijo gautas pajamas. Apskaičiuotas Pareiškėjo piniginių lėšų likutis ne banke 2010-12-31 – 0 Lt.

Vadovaujantis MAĮ 70 str., Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 str. 3 dalies, 6 str. 1 dalies bei 27 str. 1 dalies nuostatomis, konstatuota, jog Pareiškėjas 2010 m. gavo 771845 Lt kitų, su darbo santykiais nesusijusių apmokestinamųjų pajamų, kurių nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM.

2011 m. Pareiškėjo gautos pajamos sudarė 53597 Lt; o patirtos išlaidos – 153696 Lt (Patikrinimo akto 2 lentelė, p. 19–22): 8922 Lt vidutinės statistinės vartojimo išlaidos; 113774 Lt gyvenamojo namo, adresu: (*duomenys neskelbtini*), statybos išlaidos; 10000 Lt UAB "A1" akcijų įsigijimo išlaidos; 21000 Lt už buto nuomą gautų piniginių lėšų dovanojimas sūnui.

Įvertinus Pareiškėjo 2011 m. gautas 53597 Lt pajamas bei patirtas 153696 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2011-01-01 – 993 Lt, ne banke – 0 Lt bei piniginių lėšų likutį 2011-12-31 banke – 750 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjui gautų pajamų neužteko patirtoms išlaidoms (pagrindinės išlaidos patirtos nekilnojamajam turtui statyti) padengti, t. y. Pareiškėjo išlaidos 99856 Lt viršijo pajamas.

Patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 70 str., GPMĮ 22 str. 3 dalies, 6 str. 1 dalies bei 27 str. 1 dalies nuostatomis, buvo konstatuota, kad Pareiškėjas 2011 m. gavo 99856 Lt kitų, su darbo santykiais nesusijusių apmokestinamųjų pajamų, kurių nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo GPM.

2012 m. Patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjo 2012 m. gautas 28118 Lt pajamas bei patirtas 9302 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2012-01-01 – 750 Lt, ne banke – 0 Lt bei 2012-12-31 piniginių lėšų likutį banke – 23 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjui 2012 m. gautų pajamų užteko patirtoms išlaidoms padengti. Apskaičiuotas Pareiškėjo galimai turėtas piniginių lėšų likutis ne banke 2012-12-31 – 19543 Lt.

2013 m. Įvertinus Pareiškėjo 2013 m. gautas 426087 Lt pajamas bei patirtas 409752 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2013-01-01 – 23 Lt, ne banke – 19543 Lt bei 2013-12-31 piniginių lėšų likutį banke – 315 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjui 2013 m. gautų pajamų užteko patirtoms išlaidoms padengti. Apskaičiuotas Pareiškėjo galimai turėtas piniginių lėšų likutis ne banke 2013-12-31 – 35586 Lt.

2014 m. Patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjo 2014 m. gautas 405575 Lt pajamas bei patirtas 370294 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2014-01-01 – 315 Lt, ne banke – 35586 Lt bei piniginių lėšų likutį 2014-12-31 banke – 5 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjui 2014 m. gautų pajamų užteko patirtoms išlaidoms padengti. Apskaičiuotas Pareiškėjo galimai turėtas piniginių lėšų likutis ne banke 2014-12-31 – 71177 Lt.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

Inspekcijos sprendime cituojamos MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių 4, 6, 15, 16, 28 ir 29 punktų nuostatos, aptariama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant minėtą MAĮ 70 straipsnį (LVAT 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A575-978/2014, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017, 2017-05-25 nutartis adm. byloje Nr. A-466-438/2017, 2018-05-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-602/2018)

Ginčijamame sprendime akcentuojama, jog atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo 2010–2011 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, t. y. mokesčių mokėtojas realiais pajamų šaltiniais nepagrindė

patirtų išlaidų, buvo prieita išvados, jog patirtoms išlaidoms padengti Pareiškėjas 2010–2011 m. iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gavo 871 701 Lt kitų nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų. Todėl Pareiškėjo kitos iš nenustatytų šaltinių gautos pajamos bei nuo šių pajamų mokėtinas GPM buvo apskaičiuotas taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir aptartas Taisyklių nuostatas, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant išlaidų metodą.

Dėl senaties taikymo

Inspekcija tyrė Pareiškėjo ankstesniais laikotarpiais gautas pajamas bei patirtas išlaidas, siekdama nustatyti, ar Pareiškėjas tikrinto laikotarpio pradžioje (2010-01-01) turėjo piniginių lėšų, į kurias būtų atsižvelgta, vertinant šio mokesčių mokėtojo pajamas ir išlaidas tikrinamu laikotarpiu, t. y. 2010–2014 m. Inspekcija pabrėžė, jog ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas patikrinimo akte buvo atliktas siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinto laikotarpio pradžioje, tačiau ne siekiant apmokestinti Pareiškėją už ankstesnį laikotarpį. Paminėtina, jog administracinių teismų praktikoje pabrėžiama, kad 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 laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui) (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-201/2011, 2011-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A438-953/2011).

Nagrinėjamu atveju, tikslu nustatyti Pareiškėjo 2010-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį, jo gautos pajamos bei patirtos išlaidos buvo analizuotos už laikotarpį nuo 1994-01-01 iki 2009-12-31. Patikrinimo metu atlikus Pareiškėjo 1994–2009 m. gautų pajamų bei patirtų išlaidų analizę, nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinto laikotarpio pradžioje, t. y. 2010-01-01 turėjo 40 028 Lt grynujų pinigų likutį (Patikrinimo akto 17 psl.). Inspekcijos sprendime pažymėta, jog ankstesnių mokestinių laikotarpių duomenys mokestinio patikrinimo metu vertinti kaip bylai įrodomąją reikšmę turintys faktai. Mokesčių administratorius akcentavo, kad mokestinė prievolė už minėtą laikotarpį Pareiškėjui neapskaičiuota, mokėtino mokesčio bei su juo susijusios sumos Pareiškėjui paskaičiuotos už tikrintą laikotarpį, t. y. 2010–2014 metus, nepažeidžiant MAĮ 68 str. 1 dalies (2015-12-11 išrašytas pavedimas tikrinti Nr. FR0773-3372). Inspekcija, nepažeisdama mokesčių apskaičiavimo arba perskaičiavimo terminų, rėmėsi papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam Pareiškėjo mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Pažymėta, jog Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų, jog Pareiškėjas iki tikrinto laikotarpio gavo kitų pajamų, negu nustatė vietos mokesčių administratorius.

Dėl Pareiškėjo vartojimo išlaidų

Nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidos, patirtos įvairių prekių ir/ar paslaugų įsigijimui atsiskaitant banko kortele 2010 m. siekė 5377 Lt; 2011 m. – 6168 Lt; 2012 m. – 8433 Lt; 2013 m. – 6626 Lt; 2014 m. – 6494 Lt. Inspekcija taip pat nustatė, kad Pareiškėjas, kiekvienais metais likusias lėšas, t. y. į sąskaitą pervestą darbo užmokestį bei pensijų išmokas išsigrynindavo.

Nepaisant to, Kauno AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjo vartojimo išlaidas vadovavosi Statistikos departamento apskaičiuotomis vidutinėmis vartojimo išlaidomis. Statistinių vartojimo išlaidų panaudojimas buvo grindžiamas Pareiškėjo atstovo pateiktu 2016-10-17 paaiškinimu, kuriame nurodoma, kad vartojimo išlaidų tikslų sumų Pareiškėjas nepamena ir nurodyti negali, nes asmeninės buhalterijos, kurioje būtų fiksuojamos šios išlaidos nevedė, dėl šios priežasties mokėtojas prašo vadovautis Statistikos departamento apskaičiuotomis vidutinėmis vartojimo išlaidomis, tenkančiomis vienam ūkio nariui per mėnesį. Atsižvelgiant į minėtą paaiškinimą ir tai, kad patikrinimo metu nustatytos faktinės sąskaitų išlaidos buvo mažesnės nei vidutinės statistinės vartojimo išlaidos, Kauno AVMI rėmėsi statistinėmis vartojimo išlaidomis.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, analizuojamu atveju, Kauno AVMI nenustatė ir nesurinko duomenų, pagrindžiančių tai, kad Pareiškėjo vartojimo išlaidos buvo kitokios negu nustatytos pagal jo banko sąskaitų išrašus. Pasirinkdama vadovautis Pareiškėjo atstovo pateiktu 2016-10-17 paaiškinimu, Kauno AVMI pasiūlė formaliai, kas Inspekcijos vertinimu neatitinka objektyvumo, protingumo ir teisingumo kriterijų. Esant objektyviems duomenims, prioritetas turi būti teikiamas jų naudojimui. Atsižvelgiant į tai, ginčijamu sprendimu buvo perskaičiuotos Pareiškėjo

vartojimo išlaidos tikrintu laikotarpiu ir atitinkamai mokėtinos GPM sumos už 2010 ir 2011 m. Ginčijamame sprendime apskaičiuota, kad Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 2010 m. – 768811 Lt; 2011 m. – 97102 Lt.

Dėl GPM baudos

Ginčijamame sprendime cituojamos MAĮ 139 ir 140 straipsnių nuostatos, LVAT praktika baudų skyrimo byloje (2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A575-916/2010, 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010, 2010-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A442-884/2010, 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Inspekcija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, priėjo išvadą, jog Pareiškėjui pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio GPM bauda. 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). Inspekcija nurodė nematanti teisinio pagrindo mažinti Pareiškėjui paskirtos vidutinio dydžio baudos. Priešingo sprendimo priėmimas 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.

Pareiškėjas pateiktu skundu Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir prašo jį panaikinti.

Pareiškėjas skunde, remdamasis LVAT praktika dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo nurodo, kad mokestį apskaičiuojant pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius pirmiausia turi įrodyti, kad mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymų nuostatas ir tik paskui, taikydamas specialųjį metodą (šiuo atveju, išlaidų), apskaičiuoti mokesčių dydį. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija elgiasi priešingai. Pirmiausia pritaiko išlaidų metodą, subjektyviai įvertina Pareiškėjo pajamas bei išlaidas, vertina, kad Pareiškėjo pajamos buvo nepakankamos išlaidoms pagrįsti ir tik tada konstatuoja, jog Pareiškėjas pažeidė pareigą deklaruoti visas savo pajamas. Tokia mokesčių administratoriaus pozicija yra neteisėta ir prieštaraujanti MAĮ 70 straipsnio nuostatoms, nes išvada, jog Pareiškėjas pažeidė mokesčių įstatymus yra naudojamas ne kaip MAĮ 70 straipsnio priežastis, bet pasekmė, niekaip negalinti lemti MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo.

Akivaizdu, kad dokumentai, sudaryti daugiau kaip prieš 10 metų (o tuo labiau – dokumentai, kuriais buvo įformintos operacijos, vykusios prieš 24 metus), gali būti tiesiog neišlikę. Lietuvos Respublikos teisės aktai neįpareigoja saugoti dokumentų ilgiau nei 10 metų, todėl, Pareiškėjo vertinimu, reikalauti iš fizinio asmens pateikti savo pajamas pagrindžiančius dokumentus už laikotarpį nuo 1994 m. yra nelogiška ir neprotinga. Dėl šios priežasties mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjas deklaruotų pajamų neturėjo ir negalėjo turėti, yra neparemta jokiais logiškais ir paaiškinamais įrodymais.

Teisėtų lūkesčių principas yra vienas pamatinių teisės principų, kuriais privalo vadovautis teisinių santykių subjektai. Vienas šio principo taikymo elementų yra senaties institutas, sudarantis sąlygas itin seniai nutikusius įvykius pripažinti įgijusiais teisinį stabilumą, t. y. nekvestionuojamais. Nusistovėjusioje teismų praktikoje mokestiniuose ginčiuose yra laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius neturi teisės analizuoti įvykių, kurių peržiūrą reglamentuoja MAĮ 68 straipsnio nuostatos (LVAT 2015-09-23 sprendimas adm. byloje Nr. A-2667-438/2015, 2016-09-09 nutartis adm. byloje Nr. eA-3938-438/2016, 2018-03-28 nutartis adm. byloje Nr. eA-636-442/2018 ir kt.). Minėtose byloje LVAT yra konstatavęs, kad pareiškėjų pateiktos vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijos, t. y., jose nurodyti duomenys, įgijo teisinį stabilumą ir mokesčių administratorius, atlikdamas pareiškėjų atžvilgiu mokestinius patikrinimus, šių duomenų kvestionuoti bei reikalauti, kad pareiškėjai pagrįstų deklaruotų pajamų pagrįstumą nebegalėjo. Nepaisant to, kad minėtose LVAT byloje analizuoti atvejai, kai vienkartinė turto deklaracija už 2003 m. buvo pateikta, LVAT pozicija patvirtina, kad neegzistuoja mokestiniai teisiniai santykiai, kuriems teisinio stabilumo (senaties) taisyklės netaikomos.

Kadangi Pareiškėjas neteikė vienkartinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos, akivaizdu, kad 2003-12-31 Pareiškėjo turimos nedeklaruotinos santaupos galėjo būti 50 000 Lt. Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog mokesčių administratoriui laikantis pozicijos, kad asmenų, kurie neteikė vienkartinės turto deklaracijos už 2003-12-31 pajamas ir išlaidas gali būti kvestionuojamos daugiau kaip 20 metų ir pripažįstamas likutis lygus 0, nepagrįstai lygiavertėje padėtyje atsiduria asmenys, kurie savo turimo turto nedeklaravo, nors tokią pareigą turėjo, ir asmenys, kurie šios deklaracijos neteikė, nes Lietuvos Respublikos vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymas (toliau – VGTDĮ) jiems nenustatė pareigos tokią deklaraciją teikti (t. y. asmenų turimas turtas neviršijo 50000 Lt), kas reiškia, kad šie asmenys nepažeidė jokių teisės normų. Būtent tokioje padėtyje atsidūrė ir Pareiškėjas, neturėjęs pareigos deklaruoti turtą, tačiau turėjęs santaupų iki 50000 Lt.

Pareiškėjo vertinimu, nuo 2003 m. iki 2018 m. (kada užbaigtas Pareiškėjo mokesstinis patikrinimas), praėjo 15 metų. Toks terminas yra per ilgas mokesčių administratoriaus kvestionavimui, kadangi MAĮ 68 straipsnyje nustatytas senaties terminas yra einamieji ir 5 praėjusieji metai. Taigi, Kauno AVMI, pradėjusi patikrinimą 2015 m., turi teisę tikrinti ne ankstesnių kaip 2010 m. Pareiškėjo pajamas iš išlaidas. Taigi, būtent 50000 Lt suma turėtų būti vertinama kaip atskaitos taškas skaičiuojant turimų lėšų likutį tikrinto laikotarpio pradžioje (2010-01-01), blogiausiu atveju – 2003-12-31. Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėjas yra gimęs 1942 m., taigi iki 1994 m., o tuo labiau - 2004 m. galėjo turėti santaupų, kurias kaupė visą gyvenimą.

Skunde taip pat nurodoma, kad esant piniginių lėšų poreikiui Pareiškėjui pagelbėdavo sūnaus, I. O. šeima, ir paskolindavo piniginių lėšų. Be to, I. O. turėjo įgaliojimą sudaryti sandorius Pareiškėjo vardu, todėl sudarydamas sandorius Pareiškėjo vardu, esant poreikiui naudodavo ir savo asmenines pinigines lėšas, paskolindamas jas savo tėvui (Pareiškėjui).

Dėl paskirtos baudos dydžio

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjui nepagrįstai paskirta 30 proc. dydžio GPM bauda, nes, akivaizdu, kad šiuo atveju nėra nustatyta Pareiškėjo kaltę sunkinančių aplinkybių (tik lengvinančios), kas lemia, jog pagal MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas turėtų būti skiriama 10 proc. dydžio bauda.

Skunde pažymima, kad, vadovaujantis MAĮ 139 straipsnio nuostatomis, baudos vidurkis (30 proc.), gali būti skiriamas tik: 1) esant tiek mokesčių mokėtojo kaltę sunkinančių, tiek lengvinančių aplinkybių, arba 2) nesant nei vienu, nei kitų aplinkybių.

Nagrinėjamu atveju kaltę lengvinančia aplinkybe yra laikomas Pareiškėjo bendradarbiavimas su Kauno AVMI – Pareiškėjas su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo per atstovą advokatą I. B., kaip įmanoma operatyviai teikė dokumentus ir paaiškinimus.

Pareiškėjo skunde cituojamos LVAT nutartys ir Komisijos sprendimai, kuriuose nurodyta, kad specialiųjų metodų (MAĮ 69 ar 70 straipsnio) taikymas mokesčiams apskaičiuoti negali būti pagrindas tai laikyti mokesčių mokėtojo kaltę sunkinančia aplinkybe, „pats mokesstinis pažeidimas, už kurį baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė didinanti skirtiną baudą“ (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217/2012, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-164/2012, 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A602-2285/2012, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016, Komisijos 2013-10-11 sprendimas Nr. S-162 (7-182/2007), 2011-01-20 sprendimas Nr. S-14 (7-340/2010)).

Be to, net ir taikydamas specialiuosius mokesčių apskaičiavimo metodus fiziniams asmenims (MAĮ 69 ar 70 straipsnį) mokesčių administratorius pats skiria minimalią 10 proc. dydžio baudą (LVAT 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016, 2016-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A-2678-602/2016, 2014-03-06 nutartis adm. byloje Nr. A442-282/2014).

Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos sprendimas šioje dalyje prieštarauja LVAT pozicijai, todėl yra neteisėtas ir vertintinas kaip nelegitimus siekis pereiti prie sankcijų skyrimo tvarkos griežtinimo ir ankstesniems laikotarpiams nei įsigalios tokį vertinimą įtvirtinančios MAĮ pataisos.

Dėl atleidimo nuo priskaičiuotų delspinigių

Pareiškėjas nurodo, kad priskaičiuotų delspinigių suma sudaro beveik pusę mokesstinės nepriemokos, Pareiškėjas yra senatvės pensininkas, kurio vienintelės pajamos – valstybės mokama pensija. Todėl Pareiškėjui apskaičiuoti delspinigiai neatliks kompensuojamosios funkcijos – į

nacionalinį biudžetą bus gražinti pinigai, gauti iš paties biudžeto, tačiau Pareiškėjo finansinė padėtis taps gerokai sunkesnė, kas lemtų, jog tokie delspinigiai taptų ne kompensacine priemone biudžetui, bet sankcija fiziniam asmeniui. Kai tuo tarpu sankcijos funkcijos, vadovaujantis LVAT praktika, delspinigiai neatlieka (vengiant *non bis idem* principo); sankcija laikomas baudų už nesumokėtą mokesčių apskaičiavimas.

Skunde cituojami Konstitucinio Teismo 2006-09-21 ir 2007-10-24 nutarimai (konstituciniai teisingumo ir teisinės valstybės principai), LVAT praktika atleidimo nuo delspinigių bylose vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais (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).

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad šiuo metu Pareiškėjui yra 77 metai, o atleidimo nuo delspinigių pagrindus reglamentuojančiame MAĮ 100 str. 1 d. 4 punkte numatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo priskaičiuotų delspinigių kitais atvejais, kai delspinigių išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą, kuri numato, kad netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos, asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis. Atsižvelgiant į Pareiškėjo amžių, būtina įsivertinti kiek realu yra Pareiškėjui sumokėti tokio dydžio delspinigių.

Remdamasis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2019-01-31 sprendimą Nr. 68-14.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skunde išdėstytus motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas dalyje dėl baudos dydžio tenkintinas, Inspekcijos sprendimas keistinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 38000 Eur GPM (apskaičiuotą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą) ir su juo susijusias sumas, mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokesstinio patikrinimo metu nustatytas, kad Pareiškėjo tikrintu laikotarpiu patirtos išlaidos 250785,74 Eur (865913 Lt) viršijo gautas pajamas. Mokesčių administratoriaus konstatuota, kad Pareiškėjas 2010 ir 2011 m. išlaidoms, t. y. statybų ir kitoms išlaidoms, panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, ir, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalimi, išlaidų metodu, apskaičiavo Pareiškėjo GPM bazę.

Pareiškėjas nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu teigdamas, kad mokesčių administratorius iš pradžių pritaikydamas išlaidų metodą, o vėliau šių skaičiavimų pasėkoje vertindamas, jog Pareiškėjas netinkamai vykdė mokesčių mokėtojo pareigas, pažeidė MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Skunde akcentuojama pareiga saugoti dokumentus ne ilgiau kaip 10 metų ir Pareiškėjo 2003-12-31 turėtas iki 50000 Lt grynųjų pinigų likutis, kuris nebuvo deklaruotas, nes nesiekė VGTDĮ nustatytų reikalavimų deklaruojamoms piniginių lėšų sumoms. Pareiškėjas taip pat prašo sumažinti GPM baudą iki 10 proc., remdamasis LVAT praktika, Komisijos ir Inspekcijos sprendimais analogiškose bylose, bei atleisti nuo GPM delspinigių.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

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

Specialus mokesčių apskaičiavimo būdas, kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, įtvirtintas MAĮ 70 straipsnyje, kurio 1 dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

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

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2012-11-12 nutartyje adm. byloje Nr. A442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka“. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (taip pat 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. A1269-602/2018 ir kt.).

Aptartos teisinio reguliavimo nuostatos bei paminėta teisminė praktika suponuoja išvadą, jog mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas, konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą, t. y.: 1) mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2) to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos – nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir / arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi (tokia pozicija nuosekliai formuojama ir LVAT praktikoje, pavyzdžiui, 2010-11-29 nutartyje adm. byloje Nr. A438-1542/2010; 2013-04-15 sprendime adm. byloje Nr. A602-27/2013; 2015-12-02 nutartyje adm. byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-12-05 nutartyje adm. byloje Nr. A1302-602/2016 ir kt.).

LVAT 2013-07-14 nutartyje adm. byloje Nr. A442-1032/2013 pažymėjo, kad atvejus, kuomet mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, numato MAĮ 70 str. 1 dalis, o šios straipsnio 2 dalis nesuteikia teisės

centriniam mokesčių administratoriui nustatyti papildomų atvejų, kuriems esant mokesčių administratorius įgyja teisę mokesčių mokėtojai priklausantią sumą apskaičiuoti pagal savo įvertinimą. Nors MAĮ 70 str. 1 dalyje *expréssis verbis* (aiškiais žodžiais; tiesiogiai) nėra nustatyta, kad mokesčiai gali būti paskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir/ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau, teisėjų kolegijos nuomone, tokie atvejai patenka į MAĮ 70 str. 1 dalies teisinio reguliavimo sritį.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius GPM ir su juo susijusias sumas apskaičiavo dėl to, kad, mokesčių administratoriaus teigimu, Pareiškėjo išlaidos (nekilnojamajam turtui įsigyti, gyvenamojo namo statyboms vykdyti ir kt.) 2010 ir 2011 metais buvo didesnės už pajamas. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalimi, Pareiškėjo pajamas kvalifikavo kaip nepagrįstas realiais gavimo šaltiniais ir mokesčius, taikydamas išlaidų metodą, apskaičiavo pagal savo įvertinimą.

Pareiškėjo skundo argumentai dėl netinkamai taikytų MAĮ 70 straipsnio nuostatų (pirmiausia pritaikomas išlaidų metodas, apskaičiuojamos Pareiškėjo pajamos ir išlaidos, ir tik tada konstatuojamas Pareiškėjo netinkamo elgesio buvimas deklaruojant pajamas, t. y. netinkamas Pareiškėjo elgesys yra ne MAĮ 70 straipsnio taikymo priežastis, bet pasekmė), Komisijos vertinimu, yra teisiškai nepagrįsti. Komisija pažymi, kad MAĮ nedraudžia mokesčių administratoriui atlikti Pareiškėjo pajamų ir išlaidų analizę tikslu nustatyti, ar Pareiškėjas tinkamai vykdo savo kaip mokesčių mokėtojo pareigas deklaruoti pajamas ir apskaičiuoti mokesčius. Priešingai negu teigia Pareiškėjas, pradinės analizės, kurios metu vertinama, ar mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį nėra didesnės už deklaruotas pajamas, atlikimas ir yra ta priežastis, dėl kurios mokesčių administratorius įgyja teisę taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija jo pajamas, tai reiškia, kad asmuo yra gavęs papildomų pajamų, kurių nustatyta tvarka nėra deklaruojant bei sumokėjęs nuo jų mokesčius. Ir jeigu asmuo nepateikia pirminių, leistinių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tiesiogiai nustatyti mokesčio bazę, atsiranda teisinės sąlygos mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir priklausantią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo paties atliktą įvertinimą (LVAT 2017-05-25 nutartis adm. byloje Nr. A-466-438/2017). Taigi, pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeclaravimas neabejotinai sudaro pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, kas pagal įstatymą sudaro pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (LVAT 2018-05-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-602/2018).

Nepagrįsti yra Pareiškėjo skundo argumentai, kad nelogiška ir neprotinga reikalauti iš mokesčių mokėtojo pateikti pajamas pagrindžiančius dokumentus už laikotarpį nuo 1994 metų (Lietuvos Respublikos teisės aktai neįpareigoja saugoti dokumentų ilgiau nei 10 metų). Šie Pareiškėjo argumentai neturi teisinės reikšmės, nes nei MAĮ normos, nei kiti teisės aktai neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo pareigos saugoti dokumentus, reikalingus mokesčių apskaičiavimui (LVAT 2018-05-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-602/2018). Papildomai pastebėtina, kad buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius). Nagrinėjamu atveju nustatyta, jog mokesčių mokėtojas visiškai nevykdė savo pareigų pagal mokesčių įstatymus (nekaupė / neišsaugojo gyvenamojo namo statybos dokumentų, nenurodė ginčo nekilnojamojo turto statybos išlaidų sumos, nedeclaravo pajamų, kuriomis buvo dengiamos išlaidos nekilnojamajam turtui įsigyti, gyvenamajam namui statyti, vartojimo ir kt. išlaidoms dengti), kas sudarė teisinę prielaidą mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Komisija vertina, kad mokesčių administratoriaus išvada dėl būtinumo taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas yra paremta mokesčių administratoriaus surinktais įrodymais, kurie buvo surinkti

mokestinio patikrinimo metu, bei išsamiai įvertinti. Taigi mokesčių administratorius tinkamai vykdė savo įrodinėjimo pareigą (MAĮ 67 str. 1 dalis). Byloje nustatyta, kad Pareiškėjo ginčo laikotarpiu išlaidos 865913 Lt viršijo jo pajamas. Pareiškėjas duomenų, patvirtinančių, kokiomis pajamomis jie dengė patiriamas išlaidas, mokesčių administratoriui nepateikė; neįrodė, jog tikrinamuoju laikotarpiu disponuotos pajamos yra gautos iš teisėtų ir oficialių šaltinių; gautų pajamų Pareiškėjas nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo gyventojų pajamų mokesčio GPMĮ tvarka ir terminu. Tokie Pareiškėjo veiksmai – bandymas nuslėpti gautas pajamas, jų kilmės šaltinio nepagrindimas, pajamų nedeklaravimas ir pan., yra tos aplinkybės, kurios atitiko MAĮ 70 str. 1 dalies sąlygas (LVAT 2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-2002-968/2018).

Dėl I. O. asmeninių lėšų naudojimo dengiant Pareiškėjo išlaidas

Pareiškėjas skunde ir jo atstovė Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad Pareiškėjo sūnus (I. O.) turėjo įgaliojimą sudaryti sandorius Pareiškėjo vardu, sandorių sudarymui, taip pat kitais atvejais, kai Pareiškėjui pritrūkdavo piniginių lėšų, I. O. naudodavo ir savo asmenines lėšas, jas skolindavo Pareiškėjui.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjo atstovas 2016-10-17 paaiškino į klausimą „Ar Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31 buvo gavęs paskolų ar dovanų?“ atsakė, kad kiek Pareiškėjas atsimesna nurodytu laikotarpiu paskolų nesuteikęs ir dovanų negavęs. Atsakyme į kitą klausimą apie pajamų šaltinius, iš kurių buvo įsigytas nekilnojamasis turtas, nurodyta, kad turtas buvo įsigytas iš Pareiškėjo ir jo sūnaus santaupų bei I. O. gautų paskolų, kurios jau yra grąžintos. Paaiškino nurodyta, kad gyvenamasis namas taip pat buvo statomas iš Pareiškėjo ir jo sūnaus santaupų bei pastarojo gautų paskolų. Bylos duomenimis, I. O. atstovas 2016-08-10 pranešime paaiškino, kad I. O. laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 gavo dovanų iš tėvo (Pareiškėjo) (nei tikslų sumų, nei datų neatsimesna), tačiau pats nei piniginių lėšų, nei nekilnojamojo ar kilnojamojo turto nedovanojo. Į klausimą „ar laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 buvo gavęs / suteikęs paskolų, I. O. atstovas atsakė, kad nurodytu laikotarpiu paskolos buvo suteiktos *tik mokesčių administratoriaus nurodytose minimiems asmenims*. Iš 2016-08-10 pranešimo matyti, kad mokesčių administratoriaus 2016-06-07 nurodytame Nr. (13.2) FR0706-6298 nebuvo klausama apie paskolinius / dovanojimo sandorius su Pareiškėju.

Administracinių teismų praktikoje šiuo klausimu (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) yra nurodyta, kad įrodinėjimo dalyku tokio pobūdžio bylose yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia to įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų) (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, LVAT 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015). <...> pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-

602/2016, 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-777-438/2016, 2017-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-4957-438/2017, 2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-1342-422/2018).

Bylos duomenimis, be prieštaringo Pareiškėjo paaiškinimo apie I. O. piniginių lėšų panaudojimą nekilnojamajam turtui (įregistruotam Pareiškėjo vardu) įsigyti ir ginčo gyvenamajam namui statyti, jokių kitų objektyvių įrodymų, patvirtinančių skunde ir Komisijos posėdžio metu išdėstytą poziciją, byloje nepateikta. Pažymėtina, kad vien tik aplinkybė, jog paskoliniai santykiai buvo tarp artimų asmenų, savaime nepašalina mokesčių mokėtojo pareigos pagrįsti gautas pajamas, t. y. imtis pakankamų priemonių, leisiančių ateityje pagrįsti piniginių lėšų perleidimo / gavimo faktą, ypač atsižvelgiant į jau minėtą aplinkybę, kad grynųjų pinigų gavimo įrodinėjimo pareiga ir su tuo susijusi rizika vėliau tenka pačiam mokesčių mokėtojui. (LVAT 2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-2002-968/2018).

Pareiškėjas, siekdamas įrodyti pajamų (dovanų / paskolų forma) iš sūnaus I. O. gavimą, turėtų pateikti ne tik paaiškinimus, bet ir tokius paaiškinimus pagrindžiančius įrodymus. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas jokių konkrečių ir įtikinamų įrodymų, patvirtinančių realų sūnaus piniginių lėšų panaudojimą nurodytam turtui įsigyti ir statyti, nepateikė; be to, Pareiškėjas nė viename rašytiniame bylos dokumente nenurodė konkrečių paskolų / dovanų suteikimo aplinkybių (nenurodytos nei paskolų / dovanų sumos, nei jų suteikimo laikotarpiai, ir kt.). Komisija neturi pagrindo Pareiškėjo skunde išdėstytos pozicijos šiuo klausimu vertinti kitaip kaip gynybinės pozicijos, siekiant išvengti mokesčių mokėjimo nuo GPMĮ nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Dėl grynųjų piniginių lėšų likučio 2003-12-31 (2010-01-01)

Pagal VGTDĮ 3 str. 1 punktą nuolatinis Lietuvos gyventojas privalėjo deklaruoti 2003 m. gruodžio 31 d., be kita ko, pinigines lėšas, turimas bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ir kitose kredito įstaigose, jeigu jų bendra suma viršijo 50 000 Lt. Šio įstatymo 4 str. 1 ir 2 dalyse taip pat nustatyta, kad turto deklaraciją nuolatinis Lietuvos gyventojas privalėjo pateikti mokesčio administratoriui iki 2005-05-01. Jeigu nuolatinis Lietuvos gyventojas šio įstatymo nustatyta tvarka turto nedeklaravo, šiuo turtu negali būti pagrindžiami kito turto įsigijimo šaltiniai. Pareiškėjas 2003 m. gruodžio 31 d. turėjo turto nedeklaravo.

Dėl Pareiškėjo skunde ir jo atstovės Komisijos posėdžio metu išdėstytos pozicijos apie Pareiškėjo 2003-12-31 turėtas iki 50 000 Lt santaupas, Komisija pažymi, jog tai, kad Pareiškėjas neprivalėjo pateikti Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos FR0593, neįrodo disponavimo šiomis lėšomis fakto. Tokios pozicijos laikosi ir teismai. LVAT 2018-03-28 nutartyje adm. byloje Nr. A593-556/2018 pritarė Vilniaus apygardos administracinio teismo (VAAT 2016-11-02 sprendimas adm. byloje Nr. I-6645-171/2016) pozicijai, jog vien faktas, kad asmuo neprivalėjo deklaruoti turto, neatleidžia jo nuo pareigos pateikti mokesčių administratoriui pareikalavus turto šaltinį. Minėtos deklaracijos nepateikimas nesukuria prezumpcijos mokesčio prasme, kad asmuo turėjo būtent 50000 Lt. Ši suma turi būti pagrįsta ir įrodyta. Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, pripažinti, kad 2003-12-31 Pareiškėjas turėjo daugiau piniginių lėšų ne banke, negu nustatė mokesčių administratorius, nėra teisinio pagrindo.

Pareiškėjo argumentas, kad 2003-12-31 neva turėta iki 50 000 Lt santaupų suma jis galėjo disponuoti ir tikrinto laikotarpio pradžioje (2010-01-01), nėra pagrįsta jokiais rašytiniais mokesčių bylos dokumentais. Pareiškėjo atstovės teigimu, šiuo atveju turėtų būti remiamasi Pareiškėjo paaiškinimu. Paminėtina, kad Pareiškėjo atstovo pateiktame 2016-10-17 paaiškinime teigiama, jog Pareiškėjas tikrinto laikotarpio kiekvienų metų pradžioje ir pabaigoje turėtų piniginių lėšų likučių tikslų sumų nurodyti negali. Taigi, paaiškinime Inspekcijai apie piniginių lėšų likučius ne banke 2010-01-01, 2011-01-01 ir 2011-12-31 informacijos nepateikta. Komisija pabrėžia, jog šis Pareiškėjo skundo argumentas nėra teisiškai reikšmingas, kadangi mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo išlaidos jau 2006 metais viršijo gautas pajamas 318135 Lt suma. Šios aplinkybės paneigia Pareiškėjo skunde išdėstytą poziciją.

Komisija sprendžia, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius tinkamai įvykdė savo pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojams apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, kuri turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais (MAĮ 67 straipsnis). Mokesčių administratorius tinkamai įvertino tiek Pareiškėjo pateiktus, tiek savo

iniciatyva surinktus duomenis ir dokumentus dėl mokesčių mokėtojo gautų pajamų ir išlaidų. Mokesčių administratoriaus priimto sprendimo turinys patvirtina, kad mokesčių administratorius vertino visus mokesstinėje byloje surinktus įrodymus ir motyvuotai dalį jų pripažino pagrįstais, o dalį jų atmetė (kaip, pvz., Pareiškėjo paaiškinimus, neparemtus kitais įrodymais, dėl sūnaus piniginių lėšų panaudojimo dengiant nekilnojamojo turto įsigijimo ir statybos išlaidas).

Dėl baudos dydžio

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 mokestį 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 detaliam nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgęs į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. 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 kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (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, 2014-04-15 nutartį adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

Bylos duomenimis, Pareiškėjui buvo paskirta 30 proc. GPM bauda. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad baudos paskirtis sietina su pažeidėjo nubaudimu bei bendrąja ir specialiąja prevencija. Tiek nubaudimo elementas, tiek ir specialioji prevencija yra nukreipti į pažeidėjo valią, sukelti jam turtinio pobūdžio praradimus. Komisijos vertinimu, skirtingai nei apskaičiuojant mokestinę prievolę, kurios dydis yra objektyvus, skiriant baudą visuomet privalu atsižvelgti į daugelį aplinkybių, susijusių su padaryto pažeidimo pobūdžiu, taip pat į mokesčio mokėtojo elgesį mokestinio patikrinimo metu ir kitas aplinkybes, kad skirtos baudos dydis ir padarytas pažeidimas būtų proporcingi. Pagal LVAT praktiką pažeidimo padarymo būdą kvalifikuojant kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, LVAT nuomone, yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012). Pasisakydama dėl tokio baudos dydžio, Kauno AVMI sprendime rėmėsi tuo, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas, dėl ko mokėtini mokesčiai buvo apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Inspekcija ginčijamame sprendime, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, pritarė vietos mokesčių administratoriaus pozicijai dėl baudos dydžio. Inspekcija akcentavo, kad 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), todėl pagrįstai buvo taikytas sankcijoje numatytos baudos vidurkis.

Komisija nurodo nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių, lėmusių Pareiškėjui paskirtos baudos dydį, vertinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, per atstovą teikė prašomus dokumentus, informaciją. Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo amžių (Pareiškėjas pažeidimo padarymo metu buvo sulaukęs pensinio amžiaus), į nurodytas Pareiškėjo atsakomybę lengvinančias aplinkybes, į LVAT formuojamą praktiką, pagal kurią pats mokestinis pažeidimas, už kurį yra baudžiama, savaime implikuoja vienokių ar kitokių neleistinių veiksmų atlikimą ir todėl pažeidimo pobūdis negali būti kvalifikuojamas kaip aplinkybė, didinanti skirtiną baudą (LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A602-1217/2012), daro išvadą, kad mokesčių administratoriaus sprendime pateikta motyvacija skiriant Pareiškėjui baudą nėra pakankama (30 proc. bauda skirta atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį) ir jam paskirta bauda, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, mažintina iki 10 proc. dydžio, t. y. 3800 Eur GPM baudos.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių

Pareiškėjas prašo atleisti nuo delspinigių remiantis protingumo ir teisingumo kriterijais, kadangi GPM delspinigių suma sudaro beveik pusę mokesstinės nepriemokos, Pareiškėjas yra senatvės pensininkas, todėl delspinigiai neatliks kompensuojamosios funkcijos – į valstybės biudžetą bus gražinti pinigai, gauti iš paties biudžeto. Taip pat Pareiškėjas prašo atleisti nuo delspinigių remiantis MAĮ 100 str. 1 d. 4 punkto nuostatomis (kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą), atsižvelgiant į jo amžių.

Pagal MAĮ 100 str. 1 d. 4 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą (sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama). Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

Iš bylos medžiagos matyti, kad klausimas dėl Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių mokėjimo šiuo pagrindu buvo sprendžiamas ir Kauno AVMI 2018-10-09 sprendime Nr. (7.46-4.7.2) FR0682-340. Bylos duomenimis, Pareiškėjas nuo 2016-03-15 nebedirba, 2017 metais gavo 5501,23 Eur senatvės pensiją ir 110 Eur privalomai registruojamo daikto pardavimo pajamų, 2018 metų sausio–rugsėjo mėn. – 3823,38 Eur senatvės pensiją. VĮ Registrų centro duomenimis, Pareiškėjo vardu registruota ½ dalis 15,100 ha miškų ūkio žemės sklypo, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*) (vidutinė rinkos vertė 2007-09-11 – 380116 Eur); 14/1000 dalis 1663,39 kv. m. automobilių pardavimo aikštelės adresu: (*duomenys neskelbtini*). Pažymėtina, kad Pareiškėjas skunde nenurodė detalesnės informacijos apie savo materialinę padėtį, išskyrus tai, kad yra senatvės pensininkas; tokių duomenų Komisijos posėdžio metu negalėjo nurodyti ir Pareiškėjo atstovė.

MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktas ir 113 str. 1 d. 3 punktas atleidimą nuo delspinigių sieja su sunkia fizinio asmens ekonomine (socialine) padėtimi ir vien asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (pensininkams, neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) savaime nesudaro pagrindo atleisti jį nuo delspinigių. Tam būtina įvertinti visas mokesčių mokėtojo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes (gaunamas pajamas, turimą nekilnojamąjį turtą ir kt.) (LVAT 2010-06-07 nutartis adm. byloje Nr. A442-807/2010, 2018-01-24 nutartis adm. byloje Nr. A-94-261/2018 ir kt.). Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju teisingai įvertino Pareiškėjo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes ir, atsižvelgdamas į jo gautas pajamas bei turimą nekilnojamąjį turtą (nepaisant to, kad Pareiškėjas yra pensinio amžiaus ir yra remiamas valstybės lėšomis), pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo ekonominė (socialinė) padėtis nėra sunki ir nėra pagrindo atleisti jį nuo delspinigių šiuo pagrindu.

Iš mokesstinio ginčo bylos matyti, kad Kauno AVMI 2018-10-09 sprendime Nr. (7.46-4.7.2) FR0682-340 buvo išnagrinėtas ir Pareiškėjo prašymas atleisti nuo delspinigių remiantis teisingumo

ir protingumo principais. Vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis LVAT formuojama praktika atleidimo nuo delspinigių pagal protingumo ir teisingumo principus byloje (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556/2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011), atsižvelgdamas į Pareiškėjo mokestinio patikrinimo trukmę (truko beveik 3 metus), patikrinimo stabdymo laikotarpius ir priežastis, į delspinigių skaičiavimo laikotarpį bei jų dydį (sudarė beveik 80 proc. mokėtinos GPM sumos), atleido Pareiškėją nuo 50 proc. delspinigių.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad teisingumo ir protingumo kriterijų taikymui, turi būti vertinami ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai mokesčių administravimo procese. Kaip nustatyta ginčo atveju, Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, taikant specialųjį mokesčių apskaičiavimo instrumentą, konstatavus mokesčių slėpimo faktą, todėl apskaičiuota GPM delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė (LVAT 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A1045-556/2016).

Komisija, įvertinusi byloje nustatytus faktus ir aplinkybę, kad Pareiškėjas jau buvo atleistas nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais, konstatuoja, kad neapibrėžtų įstatymų leidėjo ir tuo pačiu išskirtinių aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą bei atleidimą nuo GPM delspinigių mokėjimo pastaraisiais pagrindais ginčo atveju nenustatyta, o Pareiškėjo skunde akcentuojamas GPM delspinigių dydis mokestinės prievolės atžvilgiu jau buvo įvertintas vietos mokesčių administratoriaus.

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:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-01-31 sprendimą Nr. 68-14: vietoj nurodymo sumokėti į valstybės biudžetą 38000 Eur GPM, 14476,25 Eur GPM delspinigius, 11400 Eur GPM baudą Pareiškėjui nurodoma sumokėti 38000 Eur GPM, 14476,25 Eur GPM delspinigius ir 3800 Eur GPM baudą.

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

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė