



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. Y. 2013-06-14 SKUNDO**

2013 m. liepos d. Nr. S- (7-130/2013)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Lauros Milašiūtės
Rasa Stravinskaitė
Editos Veršelienės – pranešėja

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

mokesčių mokėtoju ir
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui nedalyvaujant

2013 m. liepos 9 d. posėdyje išnagrinėjusi E. Y. (toliau – Pareiškėjas) 2013 m. birželio 14 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013 m. gegužės 14 d. sprendimo Nr. 68-90, n u s t a t ė :

Inspekcija 2013-05-14 sprendimo Nr. 68-90 pirma dalimi panaikino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2011-03-31 sprendimą Nr. (36.9-12)-SA-5, kuriuo Pareiškėjui buvo nurodyta sumokėti į biudžetą 31 226 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 17 868 Lt GPM delspinigius ir 9 368 Lt GPM baudą. Minėto sprendimo antra dalimi pavedė Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, apie priimtą sprendimą informuojant Inspekciją.

Sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI, vykdydama 2010-10-27 pavedimą tikrinti Nr. 32-66, atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2006-01-01 iki 2006-12-31 ir 2011-01-31 surašė patikrinimo aktą Nr. PAR-6. Patikrinimo metu, vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4.1 punkto nuostatomis bei taikant VI skyriuje įtvirtintą išlaidų metodą, mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo ir jo sutuoktinės F. A. pajamų ir išlaidų analizę. Buvo nustatyta, kad bendros Pareiškėjo ir jo sutuoktinės šeimos 2006 metais pajamos buvo 158 169,31 Lt, (iš kurių 18 463,73 Lt buvo Pareiškėjo gautos su darbo santykiais susijusios pajamos (Pareiškėjo sutuoktinė 2006 metais su darbo santykiais susijusių pajamų negavo); 109 000 Lt *DnB Nord* banko paskola, 2006-08-03 suteikta Pareiškėjui ir sutuoktinei; 705,58 Lt banke piniginių lėšų likutis; 30 000 Lt Pareiškėjo

tėvas 2006-08-22 pervedė į jo asmeninę banko sąskaitą), o patirtos išlaidos sudarė 388 487,01 Lt, (11 083,64 Lt lizingo įmokos; 26 600 Lt pradinė įmoka automobiliui įsigyti; 2 314,83 Lt Pareiškėjo sutuoktinės gyvybės draudimo įmokos; 109 000 Lt įsigytas žemės sklypas; 1 814,84 Lt palūkanos už paskolą; 34 132,8 Lt šeimos vidutinės vartojimo išlaidos; 203 540,90 Lt įsigytos 100 proc. UAB "A1" akcijos).

Nurodoma, jog Pareiškėjas 2006-08-22 akcijų pirkimo-pardavimo sutartimi iš J. F. ir F. I. įsigijo UAB "A1" akcijas, t. y. iš J. F. įsigijo 890 paprastųjų vardinių akcijų už 2 500,90 Lt, iš F. I. – 5 744 paprastąsias vardines akcijas už 201 040 Lt. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas 2006-08-31 įnešė grynaisiais pinigais 2 510 Lt į savo sąskaitą AB „Swedbank“ ir 2006-08-31 bankiniu pavedimu J. F. už akcijas sumokėjo 2 500,90 Lt. Pareiškėjas tą pačią 2006-08-31 dieną įnešė grynaisiais pinigais 201 050 Lt į savo sąskaitą AB SEB banke ir 2006-08-31 bankiniu pavedimu F. I. už akcijas sumokėjo 201 040 Lt. Pareiškėjas už akcijų įsigijimą fiziniams asmenims 2006-08-31 iš viso sumokėjo 203 540,90 Lt.

Vietos mokesčių administratoriui nurodžius Pareiškėjui pateikti dokumentus, patvirtinančius pajamų šaltinius, kurių pagrindu 2006 metais buvo įsigyti UAB "A1" vertybiniai popieriai, įsigytas ir statomas nekilnojamasis turtas, 2007 metų lizingo sutartimi išperkamas nekilnojamasis turtas, Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė AB *Sampo* bankas (dabar – *Danske Bank A/S* Lietuvos filialas) 2007-07-17 paskolos sutartį, UAB *Hansa* Lizingas (dabar – UAB *Swedbank* lizingas) 2007-08-30 lizingo sutartį, nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutarčių kopijas bei 2009-11-02 pateiktame paaiškinime FR01047 nurodė, kad lėšas turto įsigijimui sukaupė parduodamas medieną iš nuosavybės teise turimų dviejų miško ūkio paskirties žemės sklypų. 2011-01-20 Pareiškėjas pateikė 1996-11-13 išduotą leidimą miškui kirsti Nr. 008432, kuriuo leidžiama iškirsti 57 vnt. medžių, medienos tūris 148,07 ktm, iš to skaičiaus padarinės medienos 56,27 ktm.

Vietos mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2006 metais gautas pajamas 158 169,31 Lt ir patirtas išlaidas 388 487,01 Lt, konstatavo, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės F. A. šeimos išlaidos 2006 metais viršijo gautas pajamas 230 317,70 Lt, t. y. minėti asmenys disponavo juridinę galią turinčiais dokumentais ar kitokiais objektyviais įrodymais nepagrįstomis pajamomis, kurių nedeklaravo ir nesumokėjo GPM, tuo pažeisdami 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPM įstatymas) 27 straipsnio 1 dalį. Panevėžio AVMI, remdamasi 2000-07-18 Lietuvos Respublikos civilinio kodekso Nr. VIII-1864 (toliau – CK) 3.87, 3.88, 3.92, 3.117 straipsniais, nustatytas pajamas paskirstė po lygiai, ir Pareiškėjo pajamoms priskyrė 115 158,85 Lt. Vadovaujantis GPM įstatymo 2 straipsnio 16 dalies 1 punkto, 3, 5, 6 straipsnio, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 ir 3 punktų, 97 straipsnio 2 dalies nuostatomis, 2011-01-31 patikrinimo aktu Nr. PAR-6 Pareiškėjui apskaičiuota 31 226 Lt GPM ir 17 868 Lt GPM delspinigiai.

Panevėžio AVMI 2011-03-31 sprendimu Nr. (36.9-12)-SA-5 patvirtino patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu, skyrė 30 proc. 9 368 Lt GPM baudą.

Pareiškėjas dėl minėto Panevėžio AVMI sprendimo inicijavo mokestinį ginčą, kuris pasibaigė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-04-15 sprendimu administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013. LVAT iš dalies tenkino Pareiškėjo skundą – panaikino Inspekcijos 2011-06-22 sprendimą Nr. 68-84, kuriuo buvo iš dalies patvirtinti Panevėžio AVMI 2011-03-31 sprendimo Nr. (36.9-12)-SA-5 nurodymai, t. y. Pareiškėjui nurodyta sumokėti 31 226 Lt GPM, 17 868 Lt GPM delspinigiai ir 10 proc. dydžio 3 123 Lt GPM bauda, ir grąžino centriniams mokesčių administratoriui iš naujo nagrinėti mokestinį ginčą dėl Panevėžio AVMI 2011-03-31 sprendimo Nr. (36.9-12)-SA-5 dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Inspekcija, iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo skundą, nurodo, kad nagrinėjamu atveju vietos mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, Taisyklių 4.1 punkto nuostatas bei išlaidų metodą, konstatavo, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės faktiškai 2006 metais patirtos išlaidos viršijo jų deklaruotas pajamas, taip pat jų turėtas pinigines lėšas, t. y. minėti

asmenys disponavo juridinę galią turinčiais dokumentais ar kitokiais objektyviais įrodymais nepagrįstomis pajamomis, kurių nedeklaravo ir nesumokėjo GPM, tuo pažeisdami GPM įstatymo 27 straipsnio 1 dalį. Tuo tarpu, Pareiškėjas, kvestionuodamas apskaičiuotą mokėtiną GPM ir su juo susijusių sumų pagrįstumą, pajamų gavimo šaltinius įvardino 1996–1997 metų medienos pardavimus bei tėvo dovanojimus.

Nurodoma, jog LVAT 2013-04-15 sprendime sutiko su vietos mokesčių administratoriaus vertinimu, kad dalies ginčo laikotarpiu patirtų išlaidų apmokėjimo šaltinio Pareiškėjas nesugebėjo pagrįsti objektyviais duomenimis ir įrodymais. Teisėjų kolegija pažymėjo, „jog kaip teisingai sprendė mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos, ginčo pajamų (jų dalies) šaltiniu nagrinėjamu atveju negali būti pripažintos ir pareiškėjo nurodomos neva 1996–1997 metais gautos pajamos (apie 70 tūkst. Lt) už medienos pardavimą ar (ir) jam tėvo padovanota 40 tūkst. JAV dolerių suma, nes byloje nėra pateikta jokių objektyvių duomenų, kurie galėtų patvirtinti, kad pareiškėjas iš tiesų šias sumas būtų gavęs ir jomis disponavo ginčo laikotarpiu. <...> 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 (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos. Papildomai pastebėtina, jog net ir darant prielaidą (nors byloje surinkti duomenys objektyviai neleidžia tokios prielaidos daryti), kad pareiškėjas iš tiesų disponavo minėtomis dovanotomis ir iš medienos pardavimo gautomis lėšomis ginčo laikotarpiu, pabrėžtina, kad tokias lėšas (atsižvelgiant į jų dydį) pareiškėjas privalėjo deklaruoti pateikdamas 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaraciją FR0593. Ši jo pareiga buvo imperatyviai nustatyta Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo 3 straipsnio 1 punkte“.

Šių aplinkybių kontekste, LVAT patvirtino, kad buvo tenkinama viena iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytų sąlygų – netinkamas pareigos apskaičiuoti mokesčius vykdymas, t. y. Pareiškėjas ginčo pajamų teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais nedeklaravo, nepateikė jo teiginius dėl minėtą 2006 metų pajamų ir išlaidų skirtumą sudarančių lėšų (ginčo pajamų) šaltinio pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų ar kitų objektyvių įrodymų.

LVAT teisėjų kolegija taip pat pažymėjo, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjo mokestinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pajamomis, negalėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniams santykiams aktualių laikotarpiu galiojusiame GPM įstatyme bei jį lydinčiuose teisės aktuose numatyta tvarka. LVAT sutiko, kad ginčo apmokestinamų pajamų dydžio nustatymas taikant Taisyklėse numatytą išlaidų metodą, neabejotinai tenkino protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo sąlygas.

LVAT nagrinėjamu atveju nekilo abejonių dėl nustatytų ginčo pajamų ir nuo šių pajamų apskaičiuotos bendros mokestinės prievolės dydžio. Teismas padarė išvadą, jog mokesčių administratorius, kiek tai susiję su ginčo pajamų dydžio nustatymu ir bendrai nuo šių pajamų mokėtino GPM apskaičiavimu, nagrinėjamu atveju įvykdė jam MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Teismas konstatavo, kad nėra pagrindo kitokiai, nei vietos mokesčių administratoriaus ir mokestinį ginčą nagrinėjusių institucijų, įskaitant pirmosios instancijos teismą, išvadai dėl ginčo pajamų dydžio ir nuo šių pajamų bendrai apskaičiuotino GPM daryti.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog iš ginčo medžiagos matyti, kad vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis CK 3.87, 3.88, 3.92, 3.117 straipsniais bei sutuoktinių bendro turto dalių lygybės prezumpcija, faktiškais pajamų gavėjais pripažino Pareiškėją ir jo sutuoktinę F. A. ir nustatytas pajamas paskirstė po lygiai. Tačiau aptariamu aspektu, LVAT nesutiko su mokesčių administratorius pozicija. Atsižvelgiant į 2013-01-07 nutartį administracinėje byloje Nr. A602-2280/2012, LVAT atkreipė dėmesį, kad aplinkybė, „jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal Civilinio kodekso nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš

sutuoktinių GPM įstatymo nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX-1007 redakcija), skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais“.

LVAT, remdamasis MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostata, nurodė, kad įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė implikuoja mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai pagrįsti savo sprendimą konkretų asmenį pripažinti atsakingu už atitinkamas mokesčines prievoles. Pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokesčinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai.

Teisėjų kolegija nurodė, kad byloje surinkti duomenys sudaro pakankamą pagrindą Pareiškėją pripažinti GPM mokėtoju ginčo pajamų apmokestinimo tikslais. Tačiau vietos mokesčių administratorius nesurinko ir nenurodė jokių duomenų, kurie leistų Pareiškėjo sutuoktinę, kiek tai susiję su ginčo pajamų apmokestinimu, pripažinti GPM mokėtoju, kaip jis apibrėžiamas GPM įstatymo 3 straipsnyje (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX-1007 redakcija), skaitomame kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija).

LVAT nurodė, kad „byloje nėra jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad šios pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančio turto, kas, skirtingai nei sprendė mokesčinių ginčą nagrinėjusios institucijos, nesudaro pagrindo remtis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo formuojama praktika dėl iš tokio turto gautų pajamų paskirstymo sutuoktiniams apmokestinimo GPM tikslais. Nesant jokių duomenų apie pajamų šaltinius, nėra pagrindo teigti, kad mokesčiniuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo pareiškėjas ir jo sutuoktinė, kad šios pajamos buvo įgytos bendra šių asmenų (sutuoktinių) valia. Minėta, kad pareiškėjas ir jo sutuoktinė teigia, kad ginčo pajamas E. Y. įgijo asmeniškai (kad šias pajamas sudarančios lėšos buvo jo asmeninės), šios pajamos buvo panaudotos išipareigojimams pagal pareiškėjo vardu sudarytus sandorius įvykdyti, pinigines lėšas UAB "A1" akcijoms įgyti buvo pervestos jo paties į jo asmeninę sąskaitą, t. y. yra prielaidų manyti, jog pareiškėjas šiomis lėšomis disponavo kaip asmeninėmis. Byloje esantys kiti įrodymai taip pat nesudaro pagrindo trečiojo suinteresuoto asmens F. A. laikyti GPM mokėtoju, kiek tai susiję su ginčo pajamų apmokestinimu aptariamu mokesčiu“.

Sprendime LVAT konstatavo, jog vietos mokesčių administratorius sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo ginčo pajamas pripažinęs gautomis Pareiškėjo ir jo sutuoktinės F. A. lygiomis dalimis apmokestinimo GPM tikslais, taip pat tokį Panevėžio AVMI sprendimą patvirtinusios mokesčinių ginčą nagrinėjusios institucijos, įskaitant pirmosios instancijos teismą, netinkamai aiškino ir taikė ginčo teisiniams santykiams aktualias materialinės teisės nuostatas.

Skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, jog kadangi LVAT 2013-04-15 procesiniu sprendimu konstatavo, kad ginčo teisiniams santykiams aktualių materialinės teisės nuostatų netinkamas aiškinimas ir taikymas tiesiogiai susijęs su Pareiškėjo mokesčinių prievolių apimtimi, todėl Panevėžio AVMI pavedama atlikti pakartotinį patikrinimą ir, įvertinus anksčiau nurodytas aplinkybes, iš naujo įvertinti Pareiškėjo apmokestinamosios bazės dydį. Pažymima, kad pakartotinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotines kontrolės procedūras, turi atsižvelgti į LVAT 2013-04-15 sprendimo administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013 argumentus, motyvus ir pastabas, taip pat atlikti kitus vietos mokesčių administratoriaus nuomone reikšmingus veiksmus, galinčius turėti įtakos Pareiškėjo mokesčinės prievolės dydžiui.

Todėl Inspekcija, atsižvelgdama į LVAT 2013-04-15 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013, vadovaudamasi MAĮ 154 straipsnio 4 dalimi bei išdėstytais motyvais, skundžiamu sprendimu panaikino Panevėžio AVMI 2011-03-31 sprendimą Nr. (36.9-12)-SA-5 ir pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 154 straipsnio 4 dalimi, pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų:

- 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 2) panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą;
- 5) paveda vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Nurodoma, jog Pareiškėjo atveju centrinis mokesčių administratorius ir panaikino sprendimą, ir pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą. Teigiama, jog vadovaujantis aukščiau nurodyta įstatymo norma ir teisingai aiškinant jos turinį, centrinis mokesčių administratorius turėjo priimti tik vieną sprendimą. Tuo tarpu, Pareiškėjo atveju Inspekcija priėmė du sprendimus, todėl, Pareiškėjo vertinimu, akivaizdu, jog vien dėl šios priežasties priimtas Inspekcijos sprendimas yra neteisėtas.

Be to, Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 68 straipsniu, nurodo, kad jo atveju atliekamas mokesčių perskaičiavimas. Nors, Pareiškėjo teigimu, centrinis mokesčių administratorius nurodo, jog turi būti atliekami „reikšmingi veiksmai, galintys turėti įtakos Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžiui“, tačiau prieš tai mokesčių administratorius nurodo, motyvus, kokiais remiantis neva tai patikrinimas buvo teisėtas. Pareiškėjo vertinimu, tokiais veiksmais, kai yra nurodoma atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą, yra siekiama apeiti MAĮ 68 straipsnio 1 d. numatytą imperatyvą. Faktiškai visi dokumentai yra byloje, todėl fiziškai atlikti mokestinio patikrinimo nebūtina. Atsižvelgiant į tai, daroma išvada, kad yra priimtas sprendimas atlikti mokesčių perskaičiavimą, o ne pakartotini patikrinimą.

Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Nurodoma, jog Pareiškėjas tinkamai vykdė tuo metu galiojusius įstatymų redakcijose visas jam kaip mokesčių mokėtojui nustatytas pareigas apskaičiuojant mokesčius. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius be pagrindo taikė Taisyklių 4.1 punktą, nes jis 2010-11-24 pateikė vienkartinę gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaraciją (forma FR0593), kurioje deklaravo pinigines lėšas, iš kurių buvo įsigytos UAB "A1" akcijos.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasis MAĮ, prašo Mokestinių ginčų komisijos panaikinti skundžiamą centrinio mokesčių administratoriaus sprendimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl centrinio mokesčių administratoriaus 2013-05-14 sprendimo Nr. 68-90 pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą teisėtumo ir pagrįstumo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2013-04-15 sprendimu administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-27/2013 panaikino Inspekcijos 2011-06-22 sprendimą Nr. 68-84 dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 31 226 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 17 868 Lt GPM delspinigius ir 3 123 Lt GPM baudą ir perdavė Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Inspekcija, atsižvelgdama į minėtą LVAT 2013-04-15 sprendimą, vadovaudamasi MAĮ 154 straipsnio 4 dalimi, skundžiamu sprendimu nusprendė pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, apie tai informuojant centrinį mokesčių administratorių.

Pareiškėjas su tokiu mokesčių administratoriaus sprendimu nesutinka ir ginčą kelia dėl Inspekcijos sprendimo panaikinti Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2011-03-31 sprendimą Nr. (36.9-12)-SA-5 ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą teisėtumo. Pareiškėjo teigimu, MAĮ 154 straipsnio 4 dalis nesuteikia teisės centriniam mokesčių administratoriui vienu sprendimu ir panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą. Be to, skunde nurodoma, kad faktiškai visi dokumentai yra byloje, todėl fiziškai atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą nebūtina.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo Komisijai argumentus, nurodo, jog, visų pirma, spręstinas klausimas, ar Inspekcija skundžiamame sprendime, nurodydama vietos mokesčių administratoriui atlikti Pareiškėjo pakartotinį patikrinimą, turėjo teisę panaikinti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuriuo Pareiškėjui buvo apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti GPM ir su juo susijusios sumos.

Kaip jau buvo minėta, Inspekcija nurodymą vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą davė, vadovaudamasi MAĮ 154 straipsnio 4 dalimi. Šioje normoje įtvirtinta taisyklė suteikia teisę centriniam mokesčių administratoriui, išnagrinėjus mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją priimti *inter alia* sprendimą pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą (MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punktas). Iš šios teisės normos turinio matyti, kad joje imperatyviai nėra nurodyta, ar tokiu atveju, kai vietos mokesčių administratoriui pavedama atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą privalo būti panaikinamas ankstesnis mokesčių administratoriaus sprendimas, kuriuo mokesčių mokėtojui buvo nurodyta sumokėti atitinkamas mokesčių, baudų ir delspinigių sumas. Vertinant šią teisinę situaciją, konstatuotina, jog nepanaikinus ankstesnio (pirminio) vietos mokesčių administratoriaus sprendimo ir vietos mokesčių administratoriui atlikus pakartotinį mokestinį patikrinimą bei priėmus naują sprendimą dėl mokesčio mokėtojo mokestinių prievolių už tą patį mokestinį laikotarpį, būtų sukurta teisiškai negalima situacija, kai tuo pačiu klausimu (dėl tų pačių mokestinių teisinių santykių) galiotų du skirtingi vietos mokesčių administratoriaus sprendimai. Akivaizdu, kad tokia teisinė situacija prieštarautų ne tik esminiams viešojo administravimo procedūrų reikalavimams, bet ir MAĮ 9 straipsnyje įtvirtintam apmokestinimo aiškumo principui, nustatančiam, kad mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai turi būti aiškiai apibrėžti. Pažymėtina, jog tokios pozicijos minėtu klausimu laikosi ir LVAT, kuris, vadovaujantis 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2000-09-19 įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija, toliau – ABTĮ) 13 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, pvz., 2012-08-06 nutartyje administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1602/2012.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, jog centrinis mokesčių administratorius 2013-05-14 sprendimu Nr. 68-90, įpareigodamas vietos mokesčių administratorių atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą, pagrįstai ir teisėtai panaikino Panevėžio AVMI 2011-03-31 sprendimą Nr. (36.9-12)-SA-5, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti 31 226 Lt GPM ir su juo susijusios sumos.

Toliau nagrinėtinas esminis šio ginčo klausimas – ar Inspekcija, vykdydama LVAT 2013-04-15 sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-27/2013, iš naujo išnagrinėjusi Pareiškėjo 2011-04-18 skundą dėl Panevėžio AVMI 2011-03-31 sprendimo Nr. (36.9-12)-SA-5, pagrįstai skundžiamu sprendimu pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą.

Aiškinant MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatas, suteikiančias teisę centriniam mokesčių administratoriui, nagrinėjančiam ikiteismine tvarka mokestinį ginčą, pavesti vietos

mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą, visų pirma atkreiptinas dėmesys į tai, kad centrinis mokesčių administratorius yra viešojo administravimo subjektas, kurio priimamiems sprendimams yra keliami teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimai.

MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkto taikymo aspektu centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas laikomas pagrįstu, kai centrinis mokesčių administratorius, nustatyta tvarka išnagrinėjęs mokestinį ginčą, nustato aplinkybes, kliudančias jam išnagrinėti kilusį ginčą iš esmės. Paprastai tai gali būti aplinkybės, susijusios su esminiais procesinių teisių ar nustatytų procedūrų pažeidimais, kurie negali būti ištaisyti toje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje, ir / arba aplinkybės, susijusios su nepilnu, nevisapusišku ir neobjektyviu visų ginčo faktinių aplinkybių ištyrimu ir nustatymu, kurių nustatyti toje ginčo stadijoje negalima, arba joms nustatyti reikia surinkti naujų įrodymų.

Taigi siekiant atsakyti, ar Inspekcija šia teisės norma pasirėmė pagrįstai, būtina įvertinti minėtus LVAT 2013-04-15 sprendimo motyvus.

Kaip matyti iš minėto sprendimo, LVAT teisėjų kolegija, išnagrinėjusi Pareiškėjo inicijuoto mokestinio ginčo klausimą dėl jam apskaičiuotų mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrįstumo, sutiko su mokesčių administratoriaus atliktu vertinimu, kad dalies ginčo laikotarpiu patirtų išlaidų apmokėjimo šaltinio Pareiškėjas nesugebėjo pagrįsti objektyviais duomenimis ir įrodymais. Pažymėjo, kad ginčo pajamų (jų dalies) šaltiniu nagrinėjamu atveju negali būti pripažintos ir Pareiškėjo nurodomos neva 1996–1997 metais gautos pajamos (apie 70 tūkst. Lt) už medienos pardavimą ar (ir) jam tėvo padovanota 40 tūkst. JAV dolerių suma, nes byloje nėra pateikta jokių objektyvių duomenų, kurie galėtų patvirtinti, kad Pareiškėjas iš tiesų šias sumas būtų gavęs ir jomis disponavo ginčo laikotarpiu. LVAT, išnagrinėjęs bylos medžiagą MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo kontekste, padarė išvadą, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė pareigą apskaičiuoti mokesčius. Kadangi Pareiškėjas ginčo pajamų teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais nedeklaravo, nepateikė jo teiginius dėl minėtų 2006 metų pajamų ir išlaidų skirtumą sudarančių lėšų (ginčo pajamų) šaltinio pagrindžiančių juridinę galią turinčių dokumentų ar kitų objektyvių įrodymų, tai lėmė, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjo mokestinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pajamomis, negalėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniams santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiame Gyventojų pajamų mokesčio įstatyme bei jį lydinčiuose teisės aktuose numatyta tvarka. Teismas konstatavo, jog mokesčių administratorius, kiek tai susiję su ginčo pajamų dydžio nustatymu ir bendrai nuo šių pajamų mokėtino GPM apskaičiavimu, nagrinėjamu atveju įvykdė jam MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Tačiau LVAT teisėjų kolegija, pasisakydama antruoju Pareiškėjo keliamu klausimu dėl aptariamų ginčo pajamų ir iš jų kylančių mokestinių prievolių paskirstymo jam ir jo sutuoktinei, 2013-04-15 sprendime nurodė, kad byloje nėra jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad šios pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančio turto. Teismo vertinimu, nesant jokių duomenų apie pajamų šaltinius, nėra pagrindo teigti, kad mokestiniuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė, kad šios pajamos buvo įgytos bendra šių asmenų (sutuoktinių) valia. LVAT pažymėjo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė teigė, jog ginčo pajamas Pareiškėjas įgijo asmeniškai (kad šias pajamas sudarančios lėšos buvo jo asmeninės), šios pajamos buvo panaudotos įsipareigojimams pagal Pareiškėjo vardu sudarytus sandorius įvykdyti, pinigines lėšas UAB "A1" akcijoms įgyti buvo pervestos jo paties į jo asmeninę sąskaitą, t. y. yra prielaidų manyti, jog Pareiškėjas šiomis lėšomis disponavo kaip asmeninėmis. LVAT nurodė, jog byloje esantys kiti įrodymai taip pat nesudaro pagrindo Pareiškėjo sutuoktinės laikyti GPM mokėtoja, kiek tai susiję su ginčo pajamų apmokestinimu GPM. Teismas konstatavo, jog mokesčių administratorius, ginčo pajamas pripažinęs gautomis Pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis apmokestinimo GPM tikslais, netinkamai aiškino ir taikė ginčo teisiniams santykiams aktualias materialinės teisės nuostatas. LVAT, atsižvelgęs į tai, jog minėtos

aplinkybės konstatavimas ginčo atveju tiesiogiai susijęs su Pareiškėjo mokesčių prievolių apimtimi, panaikino mokesčių administratoriaus sprendimą (o taip pat jį patvirtinusius Komisijos ir pirmosios instancijos teismo sprendimus) ir mokesčių ginčą grąžino centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Komisija nurodo, jog minėtas LVAT 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶⁰²-27/2013 yra neskundžiamas. ABTĮ 14 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog įsiteisėjęs teismo sprendimas, nutarimas ir nutartis yra privalomi visoms valstybės institucijoms, pareigūnams ir tarnautojams, įmonėms, įstaigoms, organizacijoms, kitiems fiziniams bei juridiniams asmenims ir turi būti vykdomas visoje Lietuvos Respublikos teritorijoje. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija privalėjo ir ėmėsi vykdyti šios nutarties nurodymus.

Inspekcija 2013-05-14 sprendime Nr. 68-90, pacitavusi minėto LVAT sprendimo motyvus, nurodė, jog kadangi LVAT 2013-04-15 procesiniu sprendimu konstatavo, kad ginčo teisiniams santykiams aktualių materialinės teisės nuostatų netinkamas aiškinimas ir taikymas tiesiogiai susijęs su Pareiškėjo mokesčių prievolių apimtimi, todėl centrinis mokesčių administratorius pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir iš naujo įvertinti Pareiškėjo apmokestinamosios bazės dydį. Taip pat nurodė, kad pakartotinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotines kontrolės procedūras, turi atsižvelgti į LVAT 2013-04-15 sprendimo administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013 argumentus, motyvus ir pastabas, taip pat atlikti kitus, vietos mokesčių administratoriaus nuomone, reikšmingus veiksmus, galinčius turėti įtakos Pareiškėjo mokesčių prievolės dydžiui.

Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju centrinis mokesčių administratorius, pavesdamas vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokesčių patikrinimą, tokio priimto sprendimo būtinumo nemotyavo ir nepagrindė objektyviomis aplinkybėmis. Iš skundžiamo Inspekcijos sprendimo nėra aišku, kodėl pats centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas pakartotinai Pareiškėjo skundą, negali ginčo situacijai tinkamai taikyti materialinės teisės normas ir apskaičiuoti Pareiškėjui mokesčių prievoles.

1999-06-17 Viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 (2006-06-27 įstatymo Nr. X-736 redakcija) 8 straipsnio 1 dalyje (2010-12-23 įstatymo Nr. XI-1259 redakcija) nurodyta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. LVAT savo jurisprudencijoje yra konstatavęs, kad pastarosios Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (2010-08-24 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-450/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010; 2010-11-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010).

Pažymėtina, jog paprastai, vadovaujantis LVAT praktika dėl MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkto taikymo ir aiškinimo, pagrindas priimti sprendimą pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą atsiranda, kai vietos mokesčių administratorius nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai yra ištyręs bei nustatęs visas reikšmingas faktines aplinkybes ir / arba kai yra padaryta esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras (pvz., 2010-10-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1146/2010; 2011-11-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-528/2011; 2013-06-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-988/2013).

Taigi centrinio mokesčių administratoriaus galimybė pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį tikrinimą susijusi su tuo, kad centrinis mokesčių

administratorius pagal vietos mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus negali priimti nei sprendimo patvirtinti, nei sprendimo panaikinti ar pakeisti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą, nes turimų duomenų nepakanka tokių sprendimų priėmimui. Tokiu atveju konstatuojama, kad turi būti renkami nauji įrodymai, tačiau nagrinėjamu atveju centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nenurodė, kokie nauji įrodymai turi būti renkami, taip pat nenurodyta, kad byloje esančių įrodymų nepakanka priimti sprendimui iš esmės.

Pažymėtina, kad MAĮ 154 straipsnio 4 dalyje įtvirtintas teisinis reglamentavimas reiškia, kad centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokestinį ginčą, nėra suvaržytas vietos mokesčių administratoriaus sprendime nurodytomis faktinėmis ginčo aplinkybėmis. MAĮ nedraudžia centriniam mokesčių administratoriui, nagrinėjančiam mokestinį ginčą, kitaip vertinti vietos mokesčių administratoriaus sprendime nurodytus faktus, kitaip interpretuoti taikytinas teisės normas, taip pat vertinti naujai pateiktus įrodymus (LVAT 2012-03-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-179/2012; 2013-06-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-988/2013).

Kadangi, kaip minėta, skundžiamas Inspekcijos sprendimas dėl būtinybės pavesti teritoriniam mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą nėra motyvuotas, pavedimas atlikti pakartotinį sprendimą grindžiamas teiginiais, iš kurių neaišku, kokius konkrečius veiksmus turi atlikti vietos mokesčių administratorius, kokius papildomus duomenis turi surinkti (jei juos turi surinkti), sprendime nėra jokių argumentų, ar trūksta kokių duomenų (jei trūksta – kokių), kad būtų galima priimti sprendimą dėl mokestinio ginčo išsprendimo iš esmės, todėl jis negali būti tvirtinamas ir yra naikintinas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Inspekcija neturėjo teisinio pagrindo priimti sprendimą, numatytą MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte. Todėl centrinio mokesčių administratoriaus 2013-05-14 sprendimas Nr. 68-90, kuriuo nuspręsta pavesti Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą ir priimti naują sprendimą, apie tai informuojant centrinį mokesčių administratorių, yra neteisėtas ir nepagrįstas, todėl naikinamas.

Pareiškėjas skunde Komisijai nepagrįstai nurodo, jog mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį patikrinimą, pažeis MAĮ 68 straipsnį.

Pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalį, jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Minėto straipsnio 2 dalyje nurodyta, jog MAĮ nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, šio straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu.

Taigi MAĮ aiškiai įtvirtinta, jog mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu.

Nors Pareiškėjas skunde Komisijai kelia klausimą dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis), tačiau Komisija pažymi, jog minėtas LVAT 2013-04-15 sprendimas Nr. A⁶⁰²-27/2013, priimtas išnagrinėjus Pareiškėjo skundą dėl jam apskaičiuotų mokėtinų mokesčių ir su jais susijusių sumų, yra įsiteisėjęs, todėl vykdytinas ir nekvestionuotinas.

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-05-14 sprendimą Nr. 68-90.

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 pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršalienė