



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. E. SKUNDO**

2019 m. liepos 11 d. Nr. S- 91 (7-67/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), išnagrinėjo A. E. (toliau – Pareiškėjas) 2019-05-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2019-04-19 sprendimo Nr. 68-55 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas C. J., Atsakovo atstovė O. T. 2019-06-26 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimu ir prašo jį panaikinti. Nurodo, jog pirminio patikrinimo metu mokesčių administratorius nustatė, kad 2013 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 137 033 Lt ir apskaičiavo už 2013 m. papildomai mokėtiną 6 119,96 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM). Pareiškėjas apskundė centriniam mokesčių administratoriui dalį Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, t. y. dėl už 2013 m. apskaičiuoto GPM ir susijusių sumų Pareiškėjas padavė skundą centriniam mokesčių administratoriui, nes Panevėžio AVMI nepagrįstai į Pareiškėjo išlaidas įtraukė 116 735,89 Lt apartamentų Varnoje įsigijimo išlaidas, kurias iš tikrųjų apmokėjo Pareiškėjo mama K. N. Kartu su skundu buvo pridėtas tai patvirtinantis AB „Swedbank“ sąskaitos išrašas. Pareiškėjas prašė panaikinti sprendimą tik šioje dalyje, kurioje mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo 2008 m. pabaigoje pinigų likutį dėl nekilnojamojo turto Bulgarijoje įsigijimo išlaidų ir todėl nepagrįstai apskaičiavo mokėtinus mokesčius už 2013 m.

Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėjas skundė tik neteisingai apskaičiuotas išlaidas įsigijus turtą Bulgarijoje. Tokiu būdu Pareiškėjas nustatė ginčo ribas, skunde suformuluodamas savo materialinį teisinį reikalavimą (skundo dalyką) bei nurodydamas aplinkybes, kuriomis grindė savo reikalavimą (skundo pagrindą). Kitų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių Pareiškėjas neginčijo ir savo skunde pažymėjo, kad skundas yra paduodamas tik nurodytose ribose. Likusios Panevėžio AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalies Pareiškėjas neginčijo, ji įsiteisėjo.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, nurodė, kad „<...> vertindama Pareiškėjo skundą, analizuos Panevėžio AVMI sprendimo pagrindumą skunde išdėstytų argumentų ribose <...>“. Taigi Panevėžio AVMI sprendimo pagrindumas buvo nagrinėtas tik dalyje dėl išlaidų įsigyjant Bulgarijoje esantį turtą apskaičiavimo bei atitinkamai dėl mokestinio patikrinimo metu už 2013 m. apskaičiuoto 6 119,96 Eur GPM. Inspekcija 2017-03-23 sprendimu Nr. 68-48 konstatavo, kad „<...> skunde nurodyta aplinkybė, jog dalį kainos už Pareiškėjo įsigytą butą (duomenys neskelbtini), sumokėjo Pareiškėjo motina, turi įtakos Pareiškėjo nustatytam piniginių lėšų likučiui tikrinamojo laikotarpio pradžioje ir atitinkamai tikrinamuoju laikotarpiu nustatytam piniginių lėšų trūkumui pagrįsti <...>“ ir šiuo pagrindu panaikino Panevėžio AVMI sprendimą bei pavedė vietos

mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą. Inspekcija nurodė, kad vietos mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu turi įvertinti nurodytų asmenų finansines galimybes atlikti įnašus / pavedimus pagal Pareiškėjo su skundu centriniam mokesčių administratoriui pateiktą AB „Swedbank“ sąskaitos išrašą.

Taigi, pasak Pareiškėjo, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 154 straipsnio 4 dalies 5 punktu, buvo pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą tik toje dalyje, kurioje vietos mokesčių administratorius turėjo iš naujo perskaičiuoti mokesčio bazę atsižvelgiant į pateiktus naujus įrodymus, pagrindžiančius kainos už įsigytą butą Bulgarijoje sumokėjimą. Taip pat centrinis mokesčių administratorius nurodė surinkti tik tuos įrodymus, kurie pagrįstų nurodytų asmenų finansines galimybes atlikti įnašus ir nepavedė rinkti jokių kitų naujų įrodymų, nesusijusių su Pareiškėjo skundo reikalavimu.

Skunde pabrėžiama, kad pakartotinio mokestinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI tyrė ne tik Inspekcijos 2017-03-23 sprendime Nr. 68-48 nurodytas aplinkybes dėl fizinių asmenų lėšų šaltinių, bet ėmėsi ir naujų patikrinimo veiksmų, kurie nebuvo atlikti pirminio patikrinimo metu, t. y. rinko priešpriešinę informaciją iš UAB "D1" iš Italijos banko „Banca popolare di Sondrio – Filiale di Voghera (PV)“, nors Pareiškėjas mokesčių administratorių informavo, kad toks tikrinimas nepagrįstas ir išeina už centrinio mokesčio administratoriaus pavedimo ribų.

Pakartotinio mokestinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius patikrino Inspekcijos nurodytas aplinkybes dėl pateiktų mokėjimų už butą Bulgarijoje, kartu su skundu pateiktus įrodymus pripažino bei į šią sumą atsižvelgė apskaičiuodamas Pareiškėjo pajamas. Taip pat pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius už 2011 m. papildomai apskaičiavo 14 081,33 Eur mokėtiną GPM, nustatęs, kad Pareiškėjo išlaidos 2011 m. viršijo pajamas 322 635 Lt, t. y. peržengdamas skundo ir centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pavedimo ribas, apskaičiavo mokesčius už kitus mokestinius metus, nors Pareiškėjas ginčijo tik 2013 m. nustatytą piniginių lėšų likutį dėl neteisingai įvertintų Pareiškėjo išlaidų įsigyjant nekilnojamąjį turtą Bulgarijoje. Taigi, po pakartotinio mokestinio patikrinimo mokėtini mokesčiai ir su jais susijusios sumos Pareiškėjui padidėjo iki 28 510,48 Eur (pirminio patikrinimo metu mokėtini mokesčiai ir su jais susijusios sumos sudarė 8 504,80 Eur).

Sprendimą, kuriuo buvo patvirtintas pakartotinio patikrinimo aktas, Pareiškėjas apskundė centriniam mokesčių administratoriui toje dalyje, kurioje mokesčių administratorius perskaičiavo mokesčius atsižvelgiant į informaciją, gautą iš UAB "D1" ir Italijos banko, kitoje dalyje Pareiškėjas sprendimo neskundė.

Skunde tvirtinama, jog vietos mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį patikrinimą ir apskaičiuodamas mokesčius už 2011 m., peržengė mokestinio ginčo ribas, todėl toks sprendimas yra neteisėtas. Paduodamas skundą dėl sprendimo dėl pirminio patikrinimo akto tvirtinimo, Pareiškėjas ginčijo tik dalį sprendimo, Inspekcija 2017-03-23 sprendime Nr. 68-48 nurodė, kad nagrinėja Panevėžio AVMI sprendimo pagrįstumą tik skundo ribose, pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir apibrėžė naujo patikrinimo ribas, nurodydama, jog ginčas tarp mokesčių administratoriaus ir Pareiškėjo kilo dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius skaičiuodamas Pareiškėjo išlaidas į jas įtraukė 116 735,89 Lt apartamentų Varoje įsigijimo išlaidas. Vadinasi, pasak Pareiškėjo, vietos mokesčių administratorius negalėjo rinkti bet kokių įrodymų, tačiau buvo įgaliotas atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą tik dėl Pareiškėjo pateiktų naujų įrodymų vertinimo.

Skunde pažymima, kad mokesčių administratorius neturi diskrecijos teisės atlikti pakartotinio patikrinimo kitais, nei MAĮ imperatyviai apibrėžtais atvejais. Vadovaujantis MAĮ 118 straipsnio 3 dalimi, pakartotinis patikrinimas atliekamas tik neviršijant atitinkamų pavedimų ir (arba) tik tiek, kiek tai susiję su šio straipsnio 1 dalyje nurodytais atvejais.

Atliekant pakartotinį mokestinį patikrinimą MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkto pagrindu, šis mokestinis patikrinimas, Pareiškėjo tvirtinimu, kaip ir visi pakartotiniai patikrinimai, taip pat turi būti atliekamas tik nustatytose ribose, kurios šiuo atveju yra apibrėžiamos jau pradėto mokestinio ginčo ribomis. Priešingu atveju nesilaikant mokestinio ginčo ribų, būtų pažeidžiami ne tik mokesčių mokėtojo teisėti lūkesčiai, bet ir patikrinimų atlikimo procedūros, o mokesčių

administratorius viršytų jam suteiktus įgaliojimus. Taigi atliekant pakartotinį patikrinimą MAĮ 154 straipsnio pagrindais, patikrinimo ribos yra apibrėžiamos ne tik tikrintinu laikotarpiu ir tikrintiniais mokesčiais, kaip nurodė mokesčių administratorius ginčijamame sprendime, tačiau ir konkrečiomis aplinkybėmis, kurias paveda nustatyti / iširti mokestinį ginčą išnagrinėjęs centrinis mokesčių administratorius.

Dispozityvumo principas administracinių bylų teisenoje reiškia, kad bylos nagrinėjimo dalyką, t. y. savo pažeistos teisės ar įstatymo saugomo intereso gynybos būdą bei apimtį, nustato pareiškėjas skunde (prašyme) suformuluodamas savo materialinį teisinį reikalavimą (skundo (prašymo) dalyką) bei nurodydamas aplinkybes, kurioms grindžia savo reikalavimą (skundo (prašymo) pagrindą, Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 23 straipsnio 1 dalies 6 ir 7 punktai, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2012-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-858-257/2012). Nei kvaziteisminė institucija, nei teismas negali keisti skundo dalyko, t. y. turi nagrinėti bylą pareiškėjo nurodyto skundo dalyko ribose (LVAT 2008-09-25 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1627/2008).

Skunde cituojamas MAĮ 118 straipsnis (Apribojimai atlikti pakartotinį patikrinimą) ir pabrėžiama, kad pagal šio straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas, mokesčių administratorius turi teisę atlikti pakartotinį patikrinimą paaiškėjus naujoms aplinkybėms, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams (šiuo atveju prieš pradėdant pakartotinį patikrinimą būtinas centrinio mokesčių administratoriaus leidimas minėtą patikrinimą atlikti). Nagrinėjamu atveju atlikti pakartotinį patikrinimą buvo pavesta MAĮ 154 straipsnio pagrindu Pareiškėjo skunde nurodytose ribose, kitais MAĮ nurodytais pagrindais pavedimo atlikti pakartotini mokestinį patikrinimą vietos mokesčių administratorius neturėjo. Vadinasi, vietos mokesčių administratorius negalėjo atlikti kitų patikrinimo veiksmų, t. y. rinkti priešpriešinę informaciją, nesusijusią su Pareiškėjo skundo dalyku, nes tam neturėjo nei įgaliojimų, nei teisinio pagrindo. Pareiškėjas pabrėžia, kad Inspekcija ginčijamame sprendime nepasisakė dėl Pareiškėjo skunde nurodytų motyvų dėl skundo ribų peržengimo, taip pat nenurodė ir kito teisinio pagrindo, kuriuo remiantis vietos mokesčių administratorius galėjo pakartotinio patikrinimo metu perskaičiuoti Pareiškėjo mokesčio bazę už 2011 m., be to, nenurodė teisinio pagrindo rinkti kitus įrodymus, nesusijusius su Pareiškėjo skunde nurodytomis aplinkybėmis.

Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87, 45 punkte yra nurodyta, kad vietos mokesčių administratorius, norėdamas pradėti pakartotinį patikrinimą dėl naujai paaiškėjusių aplinkybių, turi pateikti centriniam mokesčių administratoriui motyvuotą prašymą leisti tokį patikrinimą atlikti. Nagrinėjamu atveju Panevėžio AVMI, rinkdama informaciją iš Italijos banko ir UAB "D1" nesilaikė administravimo procedūrų. Byloje nėra duomenų, kad vietos mokesčių administratorius kreipėsi į centrinį mokesčių administratorių ir prašė leidimo pradėti patikrinimą toje dalyje, kurioje reikėjo atlikti naujus patikrinimo veiksmus dėl kitų nei Pareiškėjo skunde nurodytų aplinkybių bei, kad tokį leidimą gavo.

Skunde taip pat pažymima, kad pakartotinio patikrinimo metu surinkta informacija negali būti laikoma naujai paaiškėjusiomis aplinkybėmis pagal MAĮ 118 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatas. Pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius ėmėsi naujų patikrinimo veiksmų (pradėjo rinkti priešpriešinę informaciją iš UAB "D1" kurių galėjo imtis tiek mokestinio tyrimo (pradėtas dar 2015 m.), tiek pirminio mokestinio patikrinimo metu (pradėtas 2016 m.). Mokesčių administratoriui buvo žinoma apie Pareiškėją ir UAB "D1" siejusius darbo santykius, įmonė buvo veikianti, todėl visi šie veiksmai galėjo būti atlikti dar 2015 m.

Pareiškėjas nurodo, jog pakartotinio patikrinimo metu peržengus Pareiškėjo skundo ribas buvo pažeistas MAĮ įtvirtintas teisėtų lūkesčių principas bei *non reformatio in peius* (draudimo keisti į blogąją pusę) principas. Toks sprendimas, kuriuo yra bloginama mokesčių mokėtojo padėtis, yra neteisėtas.

Skunde cituojama LVAT 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805/2012 dėl *non reformatio in peius* principo taikymo, kurioje nurodyta, kad *non reformatio in peius* principo pažeidimu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai ginčą nagrinėjantis viešojo administravimo

subjektas išnagrinėja klausimą iš esmės, pakeisdamas priimto sprendimo turinį. Sprendimo nenaudingumas turi būti objektyvus, t. y. turi pasikeisti materialinė teisinė besiskundžiančio asmens padėtis, sprendimo nenaudingumas turi būti realus, t. y. turi atsirasti dėl skundą išnagrinėjusios institucijos sprendimo, bet ne dėl galimų jo priėmimo pasekmių.

Pareiškėjas pabrėžia, kad dėl mokestinio ginčo ribų peržengimo jam buvo apskaičiuoti mokesčiai už kitą mokestinį laikotarpį, be to, buvo apskaičiuotas didesnis GPM ir su juo susijusios sumos, tokiu būdu buvo neproporcingai pažeistas Pareiškėjo, kaip mokesčio mokėtojo, teisėtas lūkestis, kad įvertinus tą pačią informaciją bei tuos pačius turimus įrodymus mokesčių administratorius priims pradiniam sprendimui neprieštaraujantį sprendimą ir taip užtikrins teisinių santykių stabilumą. Po pakartotinio mokestinio patikrinimo priimtas sprendimas pablogino Pareiškėjo materialinę padėtį lyginant su pirmuoju apskūstu sprendimu, todėl buvo pažeistas *non reformatio in peius* principas.

Skunde nurodoma, kad pakartotinio patikrinimo metu 2018-12-10 elektroniniu paštu Pareiškėjas buvo informuotas apie tai, kad, mokesčių administratoriaus duomenimis, 2010 m. UAB "D1" Pareiškėjui liko skolinga 471 993,30 Lt, o 2011 m. – 333 088,86 Lt. Tame pačiame elektroniniame laiške buvo prašoma pateikti paaiškinimą, iš kokių pajamų šaltinių buvo įsigyti automobiliai. Mokesčių administratorius paprašė pateikti papildomą informaciją ir, nesulaukęs Pareiškėjo atsakymo, praėjus 3 dienoms nuo el. laiško išsiuntimo, surašė patikrinimo aktą Nr. (42.72) FR0680-470. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjui nebuvo suteikta galimybė atsakyti į mokesčių administratoriaus prašymą pateikti informaciją (vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais 3 dienų terminas nėra vertintinas kaip pakankamas pateikti paaiškinimus vykdant mokesčių administratoriaus nurodymus), Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius elgėsi nesąžiningai, netinkamai vykdė savo pareigas, piktnaudžiavo savo teisėmis, buvo neobjektyvus.

Skunde pažymima, kad patikrinimo metu aktyviai elgtis ir geranoriškai bendradarbiauti turi ne tik mokesčių mokėtojas, tačiau ir mokesčių administratorius. Vadovaujantis MAĮ 27 straipsnio nuostatomis, mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją turi padėti mokesčių mokėtojui naudotis jo teisėmis ir vykdyti pareigas, mokesčių administratorius yra įpareigotas bendradarbiauti su mokesčių mokėtojais ir stengtis, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Būtent dėl mokesčių administratoriaus netinkamo bendradarbiavimo ir pareigų vykdymo, patikrinimo aktas buvo surašytas neįvertinus visų aplinkybių, t. y. neatsižvelgus nei į Pareiškėjo paaiškinimus, nei į 2006-12-25 paskolos sutartį su J. E.. Taigi, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius tokiais veiksmais pažeidė Pareiškėjo teisę teikti paaiškinimus ir dalyvauti mokestinio patikrinimo procese bei priėmė neteisėtą ir nepagrįstą sprendimą. Skunde pažymėta ir tai, kad vietos mokesčių administratorius, priimdamas sprendimą, apie pateiktą sutartį iš viso nepasisakė, patikrinimo akte nebuvo minima, kad Pareiškėjas tokią sutartį teikė.

Pareiškėjas pabrėžia, kad jo nebuvo prašoma pateikti informaciją, patvirtinančią realų pinigų perdavimą pagal paskolos sutartį. Atsižvelgiant į ginčijamo sprendimo argumentą, kad tokia informacija yra reikalinga, Pareiškėjo brolis J. E. kreipėsi į banką išduoti banko išrašus. Gavus informaciją apie J. E. pajamas, ji bus pateikta iki Komisijos posėdžio.

Skunde nurodyta, kad Pareiškėjas sutartį su J. E. sugalvojo pateikti vėliau ne savo iniciatyva, paskolos sutartis pateikta po to, kai mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu iš naujo vertino Pareiškėjo pajamų–išlaidų balansą (pirminio patikrinimo metu dokumentų Pareiškėjo pajamoms pagrįsti užteko, todėl poreikio pateikti šią sutartį anksčiau nebuvo).

Skunde akcentuojama ir tai, kad mokesčių administratorius įvertino ir pripažino analogišką J. E. Pareiškėjui suteiktą 50 000 Lt paskolą 2009 m., vadinasi, nėra pagrindo nevertinti kitos analogiškos paskolos. Pareiškėjui taip pat neaišku, kokiais duomenimis remiantis buvo konstatuota, kad J. E. neturėjo pakankamai pajamų suteikti Pareiškėjui 130 000 Lt paskolą – prie ginčijamo sprendimo nebuvo pridėta jokių J. E. pajamų–išlaidų balansą patvirtinančių įrodymų.

Remdamasis aukščiau išdėstytais argumentais, Pareiškėjas prašo: panaikinti Inspekcijos 2019-04-19 sprendimą Nr. 68-55; panaikinti Panevėžio AVMI sprendimą toje dalyje, kurioje mokesčių administratorius perskaičiavo mokesčio bazę remiantis iš UAB "D1" ir Italijos banko gauta informacija bei palikti galioti sprendimą toje dalyje, kurioje mokesčių administratorius

įvertino 116 735,79 Lt apskaičiuojant Pareiškėjo pajamas; išreikalauti iš mokesčių administratoriaus J. E. pajamų–išlaidų balansą, kuriuo mokesčių administratorius rėmėsi priimdamas ginčijamą sprendimą.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2019-01-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (42.59) FR0682-20, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 14 081,33 Eur GPM, 10 205,15 Eur GPM delspinigius ir 4 224 Eur GPM baudą.

Mokestinis ginčas, pasak Inspekcijos, vyksta dėl Pareiškėjui, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, papildomai apskaičiuoto GPM už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31, nustačius, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2011 m. viršijo jo gautas pajamas ir konstatavus, kad Pareiškėjas turėjo kitų įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Inspekcija nurodo, jog vietos mokesčių administratorius atliko pakartotinį Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31. Pakartotinis patikrinimas inicijuotas Inspekcijos 2017-03-23 sprendimu Nr. 68-48, kuriuo buvo nuspręsta panaikinti Panevėžio AVMI 2017-01-25 sprendimą Nr. (42.72)FR0682-38 ir pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą. Kadangi Pareiškėjas su skundu centriniam mokesčių administratoriui pateikė motinos K. N. AB „Swedbank“ sąskaitos išrašą, pagal kurį dalį kainos (116 735,79 Lt) už Pareiškėjo įsigytą butą (duomenys neskelbtini), sumokėjo Pareiškėjo motina, Inspekcija 2017-03-23 sprendimu Nr. 68-48 pavadė atlikti pakartotinį patikrinimą, kad būtų įvertintos nurodytų asmenų finansinės galimybės atlikti įnašus / pavedimus pagal Pareiškėjo su skundu centriniam mokesčių administratoriui pateiktą AB „Swedbank“ sąskaitos išrašą.

Pakartotinio mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo 2011 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 322 635 Lt suma, todėl konstatuota, kad mokesčių mokėtojas minėtu laikotarpiu gavo kitų įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi. Remiantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio 3 dalimi, pripažinta, kad Pareiškėjo 2011 m. gautos kitos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms, kurias jis turėjo deklaruoti atitinkamų metų metinėse pajamų mokesčio deklaracijose ir nuo jų sumokėti GPM (GPMĮ 25 straipsnio 1 dalis, 27 straipsnio 1 dalis). Pareiškėjas minėtų pajamų nedeklaravo ir į biudžetą GPM nesumokėjo.

Inspekcijos sprendime cituojamos MAĮ 70 straipsnio ir Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės), nuostatos bei LVAT praktika taikant minėtus teisės aktus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1032/2013, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015; 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016, 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016, 2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1269-602/2018 ir kt.).

Dėl piniginių lėšų likučio ne banke tikrinamojo laikotarpio pradžioje Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pateikė gyventojų (šeimų) 2003-12-31 turėto turto deklaraciją (forma FR0593), kurioje deklaravo 2003-12-31 turėtą 155 000 Lt piniginių lėšų likutį. Pareiškėjo deklaruotas piniginių lėšų likutis įvertintas apskaičiuojant Pareiškėjo piniginių lėšų likutį tikrinto laikotarpio pradžioje.

Pareiškėjas atlikto pirminio mokestinio patikrinimo metu nebuvo pateikęs informacijos, kad dalis pinigų, t. y. 116 735,79 Lt (33 810 Eur), įsigyjant nekilnojamąjį turtą Bulgarijoje, buvo pervesta iš jo motinos K. N. AB „Swedbank“ turimos sąskaitos. Pareiškėjas nurodė, kad jo motina panaudojo 34 000 Lt savo santaupų, kurios į sąskaitą buvo įneštos 2007-04-26 grynaisiais. Taip pat Pareiškėjo brolis J. E., nurodydamas pavedimo paskirtyje „Litai mamai“, 2007-04-25 pervedė 35 000 Lt. Pareiškėjo sesuo S. N. 2007-04-25, pavedimo paskirtyje nurodydama „A. pinigai“, pervedė 14 000 Eur į motinos K. N. sąskaitą, iš kurios 2007-04-26 buvo padarytas pavedimas „Už apartamentą“ – 33 810 Eur. Iš mokestinio patikrinimo medžiagos (pajamų–išlaidų balanso už 2007

m.), pasak Inspekcijos, matyti, kad atliekant pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą, 33 810 Eur suma įvertinta apskaičiuojant Pareiškėjo 2007 m. gautas pajamas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2004-01-01–2010-12-31 laikotarpiu gavo 1 269 195 Lt pajamas ir patyrė 1 325 557 Lt išlaidas. Įvertinus Pareiškėjo deklaruotą 155 000 Lt grynujų pinigų likutį, Pareiškėjo 2004–2010 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, apskaičiuota, kad Pareiškėjo grynujų piniginių lėšų likutis ne banke 2010-12-31 sudarė 30 194 Lt, piniginės lėšos banke – 68 443 Lt.

Dėl Pareiškėjo su skundu centriniam mokesčių administratoriui pateiktos 2006-12-25 paskolos sutarties kopijos, pagal kurią Pareiškėjo brolis J. E. neva jam suteikė 130 000 Lt paskolą, ginčijamame sprendime pažymėta, kad Pareiškėjas jo atžvilgiu atlikto mokestinio tyrimo metu (2016-02-26 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (42.72) FR0686-439) nurodė, jog iš brolio yra gavęs tik 50 000 Lt paskolą (2009 m.); mokestinio patikrinimo metu pripažinta, kad Pareiškėjo brolis tokio dydžio paskolą galėjo jam suteikti. Vertindama Pareiškėjo neva gautą 130 000 Lt paskolą iš brolio, Inspekcija sprendime akcentavo susiformavusią LVAT praktiką dėl piniginių lėšų gavimo grynaisiais pinigais (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1853/2010, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1379/2014, 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 ir kt.).

Ginčijamame sprendime pabrėžta, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjo pozicija dėl piniginių lėšų grynaisiais pinigais pagal 2006-12-25 paskolos sutartį gavimo iš esmės grindžiama tik pačia paskolos sutartimi, tačiau duomenų, kurie patvirtintų realų piniginių lėšų perdavimą, nepateikta. Be to, Pareiškėjas, vadovaudamasis Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2015-12-17 įsakymu Nr. VA-114 „Dėl Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ nuostatomis, nepateikė Pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911) ir nenurodė, jog 2006 m. iš brolio yra gavęs 130 000 Lt paskolą. Taip pat Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjo brolis neturėjo finansinių galimybių 2006 m. paskolinti Pareiškėjui 130 000 Lt.

Dėl pajamų šaltinių tikrinamuoju 2011–2014 m. laikotarpiu Inspekcija Sprendime nurodo, jog pakartotinio mokestinio patikrinimo metu pagal Italijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją apie Pareiškėją, jo Italijos banke turimoje sąskaitoje atliktas finansines operacijas 2011–2014 m. laikotarpiu ir pagal UAB "D1" pateiktą informaciją nustatyta, kad 2011 m. UAB "D1" pervedė į Pareiškėjo sąskaitą 803 024 Eur; 2012 m. – 17 672 Eur; 2013 m. – 144 720 Eur; 2014 m. – 7 000 Eur.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2010–2011 m. laikotarpiu panaudojo savo asmenines lėšas (471 993,30 Lt + 333 088,86 Lt) prekėms pirkti, kurios jam buvo gražintos 2012–2014 m. 2013 ir 2014 m. Pareiškėjui, kuomet jis nebedirbo bendrovėje (nuo 2012-08-01), buvo gražinta likusi skolos dalis: 2013 m. – 499 689,22 Lt (144 720 Eur), 2014 m. – 24 169,60 Lt (7 000 Eur).

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. gavo 53 903 Lt pajamas (1 598,96 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 41 610,01 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos (dienpinigiai iš UAB „Bleiras Logistic“), 3 500 Lt iš K. P., 6 461 Lt iš J. E., 18,06 Lt indėlių palūkanos, 715,32 Lt kitos palūkanos) ir patyrė 343 071 Lt išlaidas (333 088,86 Lt skolos UAB „Bleiras Logistic“ padidėjimas, 9 981,66 Lt vartojimo išlaidos).

Įvertinus Pareiškėjo 2011-01-01 turėtą 68 443 Lt piniginių lėšų likutį banke, 176 226 Lt lėšų likutį ne banke, 2011 m. gautas 53 903 Lt pajamas, patirtas 343 071 Lt išlaidas bei 2011-12-31 turėtą 60 128 Lt piniginių lėšų likutį banke, apskaičiuota, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 322 635 Lt viršijo gautas pajamas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2012 m. gavo 130 949 Lt pajamas (11 531,83 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 19 000 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos (dienpinigiai iš UAB „Bleiras Logistic“), 1 710 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos (dienpinigiai iš

UAB „Bestauto“), iš UAB „Bestauto“ gauta 51 070,36 Lt suma, 3,42 Lt indėlių palūkanos, 1 430 Lt pašalpa, 256,03 Lt gautos palūkanos, 45 947,10 Lt UAB „Bleiras Logistic“ gražinta skolos dalis) ir patyrė 266 373 Lt išlaidas (10 520,07 Lt vartojimo išlaidos, 43 160 Lt sumokėjo už įsigytą automobilį, 212 692,48 Lt už įsigytas transporto priemones (įsigytas prekes ir detales iš UAB „Bestauto“).

Įvertinus Pareiškėjo 2012-01-01 turėtą 60 128 Lt piniginių lėšų likutį banke, 149 566 Lt piniginių lėšų likutį Italijos banke, 2012 m. gautas 130 949 Lt pajamas, patirtas 266 373 Lt išlaidas bei 2012-12-31 turėtą 28 962 Lt piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjo pajamų pakako nustatytoms išlaidoms padengti.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2013 m. gavo 587 922 Lt pajamas (12 754,56 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 33 000 Lt automobilio pardavimo pajamos, 6 080 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos (dienpinigiai iš UAB „Bestauto“), iš UAB „Bestauto“ gauta 34 750,80 Lt suma, 1 430 Lt pašalpa, 217,08 Lt gautos palūkanos, 499 689,22 Lt UAB „Bleiras Logistic“ gražinta skolos dalis) ir patyrė 520 817 Lt išlaidas (12 987,48 Lt vartojimo išlaidos, 37 981 Lt sumokėjo už įsigytą automobilį, 469 848,26 Lt už įsigytas transporto priemones (įsigytas prekes ir detales iš UAB „Bestauto“).

Įvertinus Pareiškėjo 2013-01-01 turėtą 28 962 Lt piniginių lėšų likutį banke, 1 529 Lt piniginių lėšų likutį Italijos banke, 43 779 Lt lėšų likutį ne banke, 2013 m. gautas 587 922 Lt pajamas, patirtas 520 817 Lt išlaidas bei 2013-12-31 turėtą 19 706 Lt piniginių lėšų likutį banke, 8 190 Lt piniginių lėšų likutį Italijos banke, nustatyta, kad Pareiškėjo pajamų pakako nustatytoms išlaidoms padengti.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2014 m. gavo 252 750 Lt pajamas (13 146,77 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 17 100 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos (dienpinigiai iš UAB „Bestauto“), iš UAB „Bestauto“ gauta 196 983,92 Lt suma, 1 331,03 Lt gauta draudimo išmoka, 18,44 Lt gautos palūkanos, 24 169,60 Lt UAB „Bleiras Logistic“ gražinta skolos dalis), patyrė 5 135,05 Lt vartojimo išlaidas.

Įvertinus Pareiškėjo 2014-01-01 turėtą 19 706 Lt piniginių lėšų likutį banke, 8 190 Lt piniginių lėšų likutį Italijos banke, 113 497 Lt likutį ne banke, 2014 m. gautas 252 750 Lt pajamas, patirtas 5 135 Lt išlaidas bei 2014-12-31 turėtą 16 337 Lt piniginių lėšų likutį banke, 65 Lt piniginių lėšų likutį Italijos banke, nustatyta, kad Pareiškėjo pajamų pakako nustatytoms išlaidoms padengti.

Taigi mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad tikrintu laikotarpiu Pareiškėjas disponavo 322 635 Lt piniginių lėšomis, kurių pajamų šaltinių negali pagrįsti įstatymų nustatyta tvarka.

Sprendime, atsakant į Pareiškėjo skundo argumentus dėl peržengtų mokestinio ginčo ribų atliekant pakartotinį patikrinimą, cituojamos MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatos (centrinio mokesčių administratoriaus teisė pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą) bei LVAT praktika taikant minėtą nuostatą (LVAT 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1146/2010, 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805/2012).

Pasisakant dėl draudimo keisti į blogąją pusę principo ginčijamame sprendime remiamasi suformuota LVAT jurisprudencija, kur nurodyta, kad *non reformatio in peius* (draudimo keisti į blogąją pusę) principas nėra įtvirtintas nei Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatyme, nei MAĮ, nei ABTĮ. Principas *non reformatio in peius* yra suprantamas kaip draudimas priimti sprendimą besiskundžiančios šalies nenaudai, išskyrus įstatyme nustatytas šio principo taikymo išimtis. *Non reformatio in peius* principo pažeidimu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai ginčą nagrinėjantis viešojo administravimo subjektas išnagrinėja klausimą iš esmės, pakeisdamas priimto sprendimo turinį. Ginčą nagrinėjantis subjektas nepažeidžia *non reformatio in peius* principo, kai visą bylą ar jos dalį perduoda nagrinėti naujam nagrinėjimui skundžiamą sprendimą priėmusiam subjektui. Besiskundžiančiam subjektui nenaudingo sprendimo priėmimu reikėtų pripažinti tokį ginčą nagrinėjančio subjekto sprendimą, kuris pablogina besiskundžiančios šalies materialinę teisinę padėtį, pvz. apribojant pripažintą teisę arba nustatant papildomas pareigas, palyginus su apskūstu sprendimu. Sprendimo nenaudingumas turi būti objektyvus, t. y. turi

pasikeisti materialinė teisinė besiskundžiančio asmens padėtis, sprendimo nenaudingumas turi būti realus, t. y. turi atsirasti dėl skundą išnaginėjusios institucijos sprendimo, bet ne dėl galimų jo priėmimo pasekmių (LVAT 2012-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1176/2012, 2013-09-24 adm. byloje Nr. A-556-1882/2013).

Sprendime pažymėta ir tai, kad atliekant pakartotinį patikrinimą mokestinio ginčo ribos yra apibrėžtos tik tikrintinu laikotarpiu ir tikrintiniais mokesčiais. LVAT laikosi pozicijos, kad „nei įstatymuose, nustatančiuose mokesčius, nei MAĮ nėra nustatyta, kad centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokestinį ginčą, turi teisę sumažinti mokesčių mokėtojo mokestines prievolės ar nuo jų atleisti“ (LVAT 2013-09-24 adm. byloje Nr. A-556-1882/2013).

Vadinasi, pakartotinio mokestinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius turi ne tik teisę, bet ir pareigą įvertinti visas aplinkybes, kurios pirminio patikrinimo metu nebuvo įvertintos ir neleido tinkamai nustatyti Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžio. Inspekcija konstatavo, kad teisėtų lūkesčių ir *non reformatio in peius* principai nebuvo pažeisti, nes centrinis mokesčių administratorius 2017-03-23 sprendimu Nr. 68-48 neišnaginėjo mokestinio ginčo iš esmės, bet vadovaujantis MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punktu, pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą, kurio metu turėjo būti įvertinti Pareiškėjo pateikti dokumentai bei galėjo būti renkami nauji įrodymai.

Dėl Pareiškėjo nurodyto MAĮ 118 straipsnio pažeidimo, Sprendime akcentuota, kad negalima tapatinti MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtintos centrinio mokesčių administratoriaus teisės pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą bei MAĮ 118 straipsnyje reglamentuotos mokesčių administratoriaus teisės pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją. MAĮ 118 straipsnis apibrėžia pakartotinio patikrinimo ribas tais atvejais, kai jau buvo priimtas atitinkamas mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, arba patikrinimo rezultatai buvo patvirtinti patikrinimo pažyma. Tuo tarpu MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta pakartotinio patikrinimo galimybė siejama su tais atvejais, kai dar nėra galiojančio, neskundžiamo mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis. Nagrinėjamu atveju vietos mokesčių administratoriui atlikus Pareiškėjo pirminį mokestinį patikrinimą apskaičiuota GPM prievolė nebuvo patvirtinta, todėl negalima teigti, kad vėliau atlikus pakartotinį mokestinį patikrinimą ir nustačius Pareiškėjui didesnę GPM prievolę, buvo pažeistas MAĮ 118 straipsnis.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Inspekcijos 2019-04-19 sprendimas Nr. 68-55 tvirtintinas, Pareiškėjo 2019-05-13 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti į valstybės biudžetą GPM bei su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustačius, jog Pareiškėjo 2011 m. patirtos išlaidos 322 635 Lt suma viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas, t. y. Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjo išlaidos 2011 m. viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog 14 081,33 Eur mokėtina GPM suma už 2011 m. Pareiškėjui buvo apskaičiuota Panevėžio AVMI atlikus GPM mokestinį patikrinimą už 2011–2014 m. pagal 2017-05-05 pavedimą tikrinti Nr. (42.72) FR0773-1020. Minėtas mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas po to, kai Inspekcija 2017-03-23 sprendimu Nr. 68-48 panaikino Panevėžio AVMI 2017-01-25 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (42.72) FR0682-38, kuriuo buvo patvirtintas Pareiškėjo atžvilgiu surašytas 2016-12-21 patikrinimo aktas Nr. (42.72) FR0680-741 (jame Pareiškėjui buvo apskaičiuotas mokėtinas 6 119,96 Eur GPM),

apskaičiuoti 1 772,84 Eur GPM delspinigiai, skirta 612 Eur GPM bauda ir pavedė Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą. Vykdydama šį Inspekcijos sprendimą, Panevėžio AVMI iš naujo atliko mokesčio patikrinimo veiksmus ir, nustačiusi GPM deklaravimo ir apskaičiavimo pažeidimus tikrintaisiais 2011 m., apskaičiavo Pareiškėjui mokėtiną GPM.

Pareiškėjas savo nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu iš esmės grindžia vietos mokesčių administratoriaus neva padarytais procedūrinio pobūdžio pažeidimais, dėl kurių Komisija šiame sprendime ir pasisakys.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog, atsižvelgiant į tai, jog jis ginčijo tik dalį Panevėžio AVMI 2017-01-25 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, pateikdamas konkrečius nesutikimo su šiuo sprendimu argumentus dėl nepagrįstai 6 119,96 Eur apskaičiuoto GPM už 2013 m., o kita šio sprendimo dalis, pasak Pareiškėjo, įsiteisėjo, tačiau Panevėžio AVMI, atlikdama pakartotinį patikrinimą pagal Inspekcijos 2017-03-23 sprendimą Nr. 68-48, ėmėsi naujų patikrinimo veiksmų ir, apskaičiavusi GPM už 2011 m., peržengė mokesčio ginčo ribas, todėl toks vietos mokesčių administratoriaus sprendimas yra neteisėtas. Pareiškėjas skunde remiasi MAĮ 118 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatomis ir tvirtina, jog ginčo atveju nesant naujai paaiškėjusių aplinkybių, kurios nebuvo ir negalėjo būti žinomos mokesčių administratoriui pirminio patikrinimo metu ir kurios gali turėti įtakos ankstesnio patikrinimo rezultatams, mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo atlikti patikrinimą ir Pareiškėjo atžvilgiu šio patikrinimo išdavoje surašytas patikrinimo aktas yra neteisėtas.

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų, Komisija pažymi, jog, visų pirma, neteisingi yra Pareiškėjo argumentai, kad Panevėžio AVMI 2017-01-25 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo dalis, kurios Pareiškėjas neskundė, įsiteisėjo, todėl negalėjo iš naujo būti peržiūrima. Pagal MAĮ 89 straipsnio 1 dalies 1 punktą sprendimas dėl mokesčių mokėtojo skundo mokesčiuose ginčiuose įsiteisėja, kai apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, mokesčių ginčą nagrinėjanti institucija savo sprendimu nepatenkina mokesčių mokėtojo skundo ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas nustatytu terminu neapskundžia; arba mokesčių ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepatenkinantis mokesčių mokėtojo skundo, yra galutinis. Nei ši, nei kitos MAĮ normos nenustato šios taisyklės išimties, t. y. nenustato, kad mokesčių mokėtojui apskundus tik dalį sprendimo, kita sprendimo dalis įsiteisėja (šiuo klausimu žr. LVAT 2012-04-02 nutartį adm. byloje Nr. A-602-1176/2012).

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Panevėžio AVMI 2017-01-25 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (42.72) FR0682-38, kuriuo buvo patvirtintas Pareiškėjui 2016-12-21 patikrinimo akte Nr. (42.72) FR0680-741 apskaičiuotas 6 119,96 Eur GPM, apskaičiuoti 1 772,84 Eur GPM delspinigiai bei skirta 612 Eur GPM bauda (taigi Pareiškėjui buvo apskaičiuotas GPM tik už nustatytą 2013 m. mokesčių pažeidimą, kurį Pareiškėjas ir skundė), Inspekcijos 2017-03-23 sprendimu Nr. 68-48 buvo panaikintas pilnoje apimtyje: Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, panaikino Panevėžio AVMI 2017-01-25 sprendimą Nr. (42.72) FR0682-38 ir pavedė Panevėžio AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą.

Kaip yra akcentavęs LVAT suformuotoje teismų praktikoje, MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte numatytos centrinio mokesčių administratoriaus teisės pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą paskirtis – pašalinti aplinkybes, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo. Paprastai pagrindas priimti tokį sprendimą 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 (LVAT 2010-10-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1146/2010). Sprendimas pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą gali būti priimtas ne tik tais atvejais, kai būtina surinkti papildomų duomenų, bet ir tais atvejais, kai būtina pašalinti mokesčių apskaičiavimą, mokėjimą ir mokesčių administravimą reguliuojančių teisės normų pažeidimus,

kuomet tokių teisės normų pažeidimų pašalinimas negalimas be pavedimo atlikti pakartotinį patikrinimą (LVAT 2013-01-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2805/2012, 2013-09-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1882/2013).

Pažymėtina, jog bet kurio kilusio mokestinio ginčo dalykas yra mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų, kuriais mokesčių mokėtojui apskaičiuojami papildomi mokesčiai, teisėtumas bei pagrįstumas. Vienas iš pagrįstumo aspektų, nepriklausomai nuo mokesčių mokėtojo skunde nurodytų motyvų, yra nustatymas aplinkybės, ar mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį patikrinimą, visapusiškai ir objektyviai ištyrė visas svarbias aplinkybes, kurios yra būtinos atitinkamam teisiniam santykiui kvalifikuoti. MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkto paskirtis ir yra ištaisyti tokio pobūdžio klaidas, kurias mokesčių administratorius padarė, atlikdamas mokestinį patikrinimą (šiuo klausimu žr. LVAT 2018-04-18 nutartį adm. byloje Nr. A-305-438/2018).

Atsižvelgiant į pacituotą LVAT praktiką, darytina išvada, jog Inspekcijai priėmus 2017-03-23 sprendimą Nr. 68-48, kuris, kaip minėta, buvo priimtas vadovaujantis MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punktu bei kurio Pareiškėjas neginčijo (sprendimas tapo vykdytinu, MAĮ 158 straipsnis), mokestinio patikrinimo procedūra buvo sugrąžinta į vieną iš pirmųjų stadijų, nuo kurios ir prasidėjo, kada galimas papildomas faktinių duomenų rinkimas ir vertinimas, t. y. sugrįžo į patikrinimo stadiją pas vietos mokesčių administratorių. Taigi vietos mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą už tą patį laikotarpį ir dėl to paties mokesčio apskaičiavimo pagrįstumo, privalėjo iš naujo įvertinti ne tik Pareiškėjo skunde akcentuotas nesutikimo su pirminiu patikrinimo aktu aplinkybes, bet ir visas kitas Pareiškėjo apmokestinimui svarbias aplinkybes, kurios pirminio patikrinimo metu nebuvo įvertintos ir neleido tinkamai nustatyti Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžio. Pakartotinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius pagrįstai ir teisėtai rinko ir vertino naujus įrodymus, taip pat ir Pareiškėjas pakartotinio patikrinimo metu turėjo teisę teikti bei teikė papildomus įrodymus dėl kylančių klausimų. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, tvirtinti, jog ginčo atveju pakartotinio patikrinimo metu savo veiksmais vietos mokesčių administratorius išėjo už mokestinio ginčo ribų, nėra pagrindo.

Taip pat nepagrįstas yra ir Pareiškėjo tvirtinimas, jog vietos mokesčių administratorius, atlikęs pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą ir apskaičiavęs jam mokėtiną GPM už 2011 m., kai tuo tarpu pirminio mokestinio patikrinimo metu GPM buvo apskaičiuotas už 2013 m., peržengė mokestinio ginčo ribas, nes, kaip yra nurodęs LVAT 2013-01-02 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-2805/2012, mokesčių administratorius neturi diskrecijos, nesant įstatymuose tiesiogiai nustatytų pagrindų, atleisti mokesčių mokėtoją nuo įstatymuose nustatytų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo, taip pat kaip ir centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas mokestinį ginčą, neturi teisės sumažinti mokesčių mokėtojo mokestines prievoles ar nuo jų atleisti. Vadinasi, pakartotinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius turi ne tik teisę, bet ir pareigą įvertinti visas aplinkybes, kurios pirminio patikrinimo metu nebuvo įvertintos ir neleido tinkamai nustatyti Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžio, nustatęs mokesčių mokėtojo padarytus mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo pažeidimus už kitus tikrintus metus, neturi teisės neapskaičiuoti papildomai mokėtino mokesčio, kaip kad savo skunde, argumentuodamas peržengtomis mokestinio ginčo ribomis, siūlo Pareiškėjas.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skunde akcentuoto MAĮ 118 straipsnio nuostatų pažeidimo Komisija nurodo sutinkanti su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstyta pozicija, jog Pareiškėjas nepagrįstai tapatina MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtintą centrinio mokesčių administratoriaus teisę pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą bei MAĮ 118 straipsnyje reglamentuotą mokesčių administratoriaus teisę pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtoją. Komisija pažymi, jog LVAT 2007-06-12 nutartyje adm. byloje Nr. A-11-624/2007 yra nurodęs, kad apribojimais atlikti pakartotinį patikrinimą, nustatyti MAĮ 118 straipsnyje, adresuoti situacijai, kai prieš tai surašytas patikrinimo aktas buvo patvirtintas atitinkamu mokesčių administratoriaus sprendimu. Tai reiškia, kad prieš tai (prieš pakartotinį patikrinimą šio straipsnio taikymo prasme) vykusį mokesčių administravimo procedūra

buvo pasibaigusi arba buvo pasibaigęs atitinkamas mokestinis ginčas. Taigi tik turintis teisinę galią (įsiteisėjęs) mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto patvirtinimo užkerta kelią pakartotiniam mokesčių mokėtojo patikrinimui už tą patį mokestinį laikotarpį, jei nėra sąlygų (išimčių), išvardintų MAĮ 118 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose (LVAT 2006-04-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-17-921/2006). LVAT taip pat yra akcentavęs, jog neturi būti painiojama mokestinius ginčus nagrinėjančios institucijos galimybė, išnagrinėjus mokesčių mokėtojo skundą, pavesti atlikti pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą (MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punktas) bei mokesčių administratoriaus teisė atlikti pakartotinį patikrinimą jau po to, kai įsiteisėja galutinis sprendimas dėl anksčiau vykusio mokestinio patikrinimo. Mokestinius ginčus nagrinėjanti institucija, išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo skundą, pagal teisės aktais suteiktus įgaliojimus gali pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą nesilaikydama MAĮ 118 straipsnio 1 dalyje nustatytų sąlygų, nes toks sprendimas (pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą) suponuoja, kad teisinės galios netenka mokesčių administratoriaus sprendimas dėl atitinkamo patikrinimo akto patvirtinimo ir MAĮ 118 straipsnio 1 dalyje nustatyti apribojimai tampa nebeaktualūs, nes nelieka įsiteisėjusio mokesčių administratoriaus sprendimo dėl atitinkamo mokestinio laikotarpio (LVAT 2010-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1481/2010, 2015-05-08 nutartis adm. byloje Nr. A-77-575/2015). Nagrinėjamo ginčo atveju yra akivaizdu, kad galutinis sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo nebuvo priimtas ir įsiteisėjęs, todėl MAĮ 118 straipsnio nuostatos šiam mokestiniam ginčui netaikytinos. Konstatavus aplinkybę, jog vietos mokesčių administratorius ginčo atveju nepažeidė MAĮ 118 straipsnio reikalavimų, taip pat konstatuotinas ir Pareiškėjo skunde dėstomų argumentų dėl kitų mokestinio tikrinimo procedūrų pažeidimo (vietos mokesčių administratorius nepateikė prašymo Inspekcijai leisti atlikti pakartotinį patikrinimą, tokio leidimo negavo ir pan.) nepagrįstumas.

Pareiškėjas skunde dėsto bei jo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo argumentus dėl to, kad, Pareiškėjo nuomone, vietos mokesčių administratorius dėl mokestinio ginčo ribų peržengimo apskaičiavęs jam mokestį už kitą mokestinį laikotarpį, be to, apskaičiavęs didesnę GPM ir su juo susijusias sumas, lyginant su apskaičiuotomis pirminio patikrinimo metu, pažeidė MAĮ įtvirtintą teisėtų lūkesčių bei *non reformatio in peius* (draudimo keisti į blogąją pusę) principus.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, jog suformuotoje LVAT jurisprudencijoje šiuo klausimu yra nurodyta, kad *non reformatio in peius* principas nėra įtvirtintas nei Viešojo administravimo įstatyme, nei MAĮ, nei ABTĮ. Principas *non reformatio in peius* yra suprantamas kaip draudimas priimti sprendimą besiskundžiančios šalies nenaudai, išskyrus įstatyme nustatytas šio principo taikymo išimtis. *Non reformatio in peius* principas apskundimo procese yra vienas iš fundamentalių proceso principų. Šio principo pažeidimu gali būti laikomas tik toks atvejis, kai ginčą nagrinėjantis viešojo administravimo subjektas išnagrinėja klausimą iš esmės, pakeisdamas priimto sprendimo turinį. Ginčą nagrinėjantis subjektas nepažeidžia *non reformatio in peius* principo, kai visą bylą ar jos dalį perduoda nagrinėti naujam nagrinėjimui skundžiamą sprendimą priėmusiam subjektui. Besiskundžiančiam subjektui nenaudingo sprendimo priėmimu reikėtų pripažinti tokį ginčą nagrinėjančio subjekto sprendimą, kuris pablogina besiskundžiančios šalies materialinę teisinę padėtį, pvz. apribojant pripažintą teisę arba nustatant papildomas pareigas, palyginus su apskūstu sprendimu. Sprendimo nenaudingumas turi būti objektyvus, t. y. turi pasikeisti materialinė teisinė besiskundžiančio asmens padėtis, sprendimo nenaudingumas turi būti realus, t. y. turi atsirasti dėl skundą išnagrinėjusios institucijos sprendimo, bet ne dėl galimų jo priėmimo pasekmių (LVAT 2012-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1176/2012, 2013-09-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1882/2013 ir kt.). Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju, kaip minėta, pirminis Pareiškėjo mokestinio patikrinimo aktas, kuriame buvo apskaičiuotas 6 119,96 Eur GPM, neįsiteisėjo, nes Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 154 straipsnio 4 dalies 5 punktu, įpareigojo vietos mokesčių administratorių atlikti pakartotinį mokėtojo patikrinimą bei, esant tam pagrindų, patvirtinti to patikrinimo rezultatus, nepaisant net ir pasikeitusios GPM bazės, nuo kurios apskaičiuotas didesnis GPM bei su juo susijusios sumos. Nesant įsiteisėjusio mokesčių administratoriaus nurodymo sumokėti 6 119,96 Eur GPM, nėra pagrindo ir tvirtinti, jog Pareiškėjui

nurodžius sumokėti 14 081,33 Eur GPM, realiai pablogėjo besiskundžiančio asmens materialinė teisinė padėtis ir tokiu būdu buvo pažeistas *non reformatio in peius* principas. Juolab kad, kaip jau buvo minėta, nei mokesčių įstatymuose, nei MAĮ nėra nustatyta, kad mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą ar nagrinėdamas mokestinį ginčą, turi teisę sumažinti mokesčių mokėtojo mokestines prievoles ar nuo jų atleisti, tačiau priešingai, turi imtis visų veiksmų tam, kad tinkamai nustatyti mokesčių įstatymu apibrėžtą mokesčio bazę.

Pareiškėjas skunde teikia argumentus dėl to, jog, jo nuomone, vietos mokesčių administratorius elgėsi nesąžiningai, netinkamai vykdė savo pareigas, piktnaudžiavo savo teisėmis bei buvo neobjektyvus. Pareiškėjui neva nebuvo suteikta galimybė atsakyti į mokesčių administratoriaus 2018-12-10 elektroniniu paštu atsiųstą prašymą pateikti paaiškinimą, iš kokių pajamų šaltinių buvo įsigyti automobiliai, nes mokesčių administratorius, nesulaukęs Pareiškėjo atsakymo, praėjus 3 dienoms nuo el. laiško išsiuntimo, surašė patikrinimo aktą Nr. (42.72) FR0680-470. Komisija sutinka su Pareiškėjo pozicija, jog mokesčių administratoriaus teiktoje užklausoje nėra nurodytas konkretus terminas paaiškinimui pateikti. Tačiau, atsižvelgiant į šalių pasirinktą bendravimo būdą (susirašinėjimą) el. paštu operatyviai keičiantis informacija, tai nebuvo kliūtimi Pareiškėjui pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie tai, ar paaiškinimai bei juos grindžiantys dokumentai bus teikiami, ar ne bei kada. Tokių veiksmų Pareiškėjas neatliko. Bet kuriuo atveju, Komisijos vertinimu, Pareiškėjo skunde nurodytoji aplinkybė neužkirto jam galimybės teikti mokesčių administratoriui paaiškinimus ir vėliau kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto ar mokestinio ginčo metu.

Iš bylos medžiagos matyti, jog vietos mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu, nors ir neakcentavęs tokio savo sprendimo priėmimo motyvų, nepripažino Pareiškėjo 2017-07-17 elektroniniu paštu atsiųstos 2006-12-25 paskolos sutarties, pagal kurią Pareiškėjo brolis J. E. paskolino pastarajam 130 000 Lt, Pareiškėjo 2006 m. gautų pajamų šaltiniu (Pareiškėjo pajamų–išlaidų balansas už 2006 m.). Tuo tarpu Inspekcija ginčijamame sprendime pasisakė, kad, atsižvelgiant į aplinkybes, jog Pareiškėjas jo atžvilgiu atlikto mokestinio tyrimo metu (2016-02-26 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (42.72) FR0686-439) nurodė, jog iš brolio yra gavęs tik 50 000 Lt paskolą (2009 m.), jog Pareiškėjo pozicija dėl piniginių lėšų grynaisiais pinigais pagal 2006-12-25 paskolos sutartį gavimo iš esmės grindžiama tik pačia paskolos sutartimi, tačiau duomenų, kurie patvirtintų realų piniginių lėšų perdavimą, nepateikta, jog Pareiškėjas nepateikė Pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911) ir nenurodė, jog 2006 m. iš brolio yra gavęs 130 000 Lt paskolą, jog Pareiškėjo brolis neturėjo finansinių galimybių 2006 m. paskolinti Pareiškėjui 130 000 Lt, taip pat nepripažino Pareiškėjo pateiktos 2006-12-25 paskolos sutarties Pareiškėjo 2006 m. gautų pajamų šaltiniu. Dėl šios Inspekcijos sprendime išdėstytos pozicijos vertinant 2006-12-25 paskolos sutartį pažymėtina, jog, kaip yra nurodęs LVAT 2013-01-02 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-2805-12, MAĮ 154 straipsnio 4 dalyje apibrėžta centrinio mokesčių administratoriaus, kaip ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos, kompetencija suteikia galimybę centriniam mokesčių administratoriui savarankiškai vertinti mokestinio patikrinimo metu surinktus faktinius duomenis bei šių duomenų, taip pat kitų byloje esančių įrodymų pagrindu konstatuoti mokestinio ginčo išsprendimui reikšmingų aplinkybių buvimą ar nebuvimą, pateikti konstatuotų faktinių aplinkybių teisinę kvalifikaciją. Taigi šio mokestinio ginčo atveju centrinis mokesčių administratorius ginčijamame sprendime įvertinęs ir pasisakęs dėl 2006-12-25 paskolos sutarties, dėl kurios vertinimo vietos mokesčių administratorius neišdėstė jokių argumentų, nepažeidė Pareiškėjo teisės teikti paaiškinimus ir dalyvauti mokestinio patikrinimo procese, dėl ko buvo priimtas neteisėtas ir nepagrįstas sprendimas, kaip kad savo skunde tvirtina Pareiškėjas.

Dėl šios paskolos sutarties, kaip galimo Pareiškėjo 2006 m. gautų pajamų šaltinio, vertinimo Komisija nurodo sutinkanti su visais Inspekcijos sprendime išdėstytais argumentais, dėl kurių šis šaltinis nepripažintas realiu. Komisija papildomai pažymi, jog ir pagal LVAT praktiką (pavyzdžiui, LVAT 2019-04-17 nutartis adm. byloje Nr. A-272-438/2019) civilinio teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lėšų gavimo GPMĮ taikymo prasme nėra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, neginčijamai patvirtinantys atitinkamų lėšų gavimo faktą. Tokio pobūdžio sutartys tik

sudaro pagrindą prielaidai, kad asmuo galėjo gauti atitinkamų lėšų pagal šiuos sandorius, tačiau jos pačios savaime neįrodo, kad asmuo iš tikrųjų šias lėšas gavo ir jomis disponavo. Tokiais atvejais realus lėšų gavimo / negavimo faktas tampa įrodinėjimo dalyku, kuris gali būti įrodinėjamas bei paneigiamas visomis leistomis priemonėmis (tiek tiesioginiais, tiek netiesioginiais įrodymais), šiuos įrodymus vertinant pagal bendrąsias įrodymų vertinimo taisykles. Todėl tokiais atvejais nustatymas aplinkybės, ar asmuo gavo / negavo atitinkamas lėšas, ar jos apmokestinamos GPM, ar ne, priklauso nuo konkrečių bylos aplinkybių, joje surinktų įrodymų visumos ir pan. Visa tai apsprendžia ir byloje įrodinėtinų aplinkybių pobūdį bei apimtį, o būtent, asmuo turi įrodyti, kad jis pagal civilinio teisinio pobūdžio sandorius realiai gavo GPM nepamokestinamas lėšas, o mokesčių administratorius atitinkamai turi įrodyti, kad asmuo šių lėšų pagal jo nurodomus sandorius negavo, kad jų kilmė ir pobūdis yra kitokie ir pan.

Ginčo byloje nustatytų aplinkybių visuma – Pareiškėjas pirminių jo atžvilgiu atliktų kontrolės veiksmų metu apie 2006-12-25 iš brolio gautas paskolintas lėšas net neužsiminė, tenurodė 2009 m. gavęs 50 000 Lt; J. E., mokesčių administratoriaus paprašytas (2017-06-20) pateikti paskolos sutarties kopiją, paaiškinti, kada ir kur buvo pasirašyta paskolos sutartis, kokia suma, kokia valiuta buvo perduoti pinigai, atsiuntė mokesčių administratoriui tik 2009-08-17 paskolos sutarties kopiją, nurodė, jog sutartis buvo pasirašyta 2009-08-17 Utenoje dalyvaujant jam pačiam ir Pareiškėjui, taigi apie jokią kitą paskolos sutartį, pasirašytą su Pareiškėju, taip pat neužsiminė (nors mokesčių administratorius užklausime nenurodė, apie kokiais metais sudarytą sutartį klausia); iš brolio gautos paskolos Pareiškėjas nedeklaravo (nepateikė Pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto įsigijimo šaltinius (forma PRC911); paskolintų piniginių lėšų perdavimo faktas nepatvirtintas jokiais objektyviais byloje esančiais įrodymais; Pareiškėjas 2006 m. pasiskolintomis iš brolio pinigėmis lėšomis šiame mokestiniame ginče grindžia po penkerių metų, t. y. 2011 m. patiriamas išlaidas, Komisijos nuomone, suponuoja išvadą, jog Pareiškėjo pateikta 2006-12-25 paskolos sutartis su broliu buvo surašyta tik tam, kad pagrįsti Pareiškėjo pajamų gavimo šaltinius, tačiau ne patvirtinti realiai egzistavusius paskolinius teisinius santykius. Aplinkybė, jog Panevėžio AVMI patikrinimo metu pripažino tai, jog Pareiškėjo brolis J. E. 2009 m. paskolino jam 50 000 Lt, savaime nereiškia, jog ir 2006 m. sudaryta paskolos sutartis buvo reali, nes vertinami sandoriai buvo sudaryti skirtingais metais, buvo skolintos skirtingos piniginių lėšų sumos.

Kaip minėta, Inspekcija ginčijamame sprendime padarė išvadą, jog Pareiškėjo brolis neturėjo finansinių galimybių 2006 m. paskolinti Pareiškėjui 130 000 Lt. Pareiškėjas, įrodinėdamas aplinkybę, jog jo brolis J. E. turėjo finansines galimybes paskolinti jam pagal 2006-12-25 sutartį 130 000 Lt, pateikė Komisijai brolio SEB banke turėtos banko sąskaitos išrašus už laikotarpį nuo 2000-07-01 iki 2006-12-29. Pasak Pareiškėjo, atsižvelgiant į tai, kad J. E. į šią sąskaitą nurodytuojau laikotarpiu gavo 348 543,54 Lt pajamas, bankomatuose iš šios sąskaitos išėmė grynaisiais pinigais 163 510 Lt, per PC „Iki“ kasas išėmė 23 200 Lt, galėjo jam suteikti 130 000 Lt paskolą pagal ginče minimą paskolos sutartį. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo Komisijai pateiktus papildomus dokumentus, pateikė J. E. pajamų–išlaidų balansus už 2000–2006 m., iš kurių matyti, jog Pareiškėjo brolis iš tiesų laikotarpiu nuo 2000-06-30 iki 2006-12-31 išsigrynino iš viso 160 160 Lt. Tačiau atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus apskaičiuotą J. E. 2006-01-01 turėtą piniginių lėšų ne banke sumą (78 593 Eur) bei į aplinkybę, jog J. E. 2006 m. išsigrynino 43 060 Lt, akivaizdu, jog jam nepakako piniginių lėšų grynaisiais (78 593 + 43 060 = 121 653 Lt) 2006-12-25 paskolinti 130 000 Lt Pareiškėjui.

Pasisakant dėl Pareiškėjo argumentų įrodinėjant brolio finansines galimybes suteikti paskolą, atsižvelgiant į aukščiau pacituotą LVAT praktiką dėl įrodymų vertinimo šios kategorijos byloje, pažymėtina, jog aplinkybės, kad Pareiškėjo brolis gavo atitinkamas pajamas ar disponavo pakankama grynųjų piniginių lėšų suma, nepatvirtina realaus Pareiškėjo pajamų pagal 2006-12-25 paskolos sutartį gavimo fakto. Juolab, kad, kaip jau buvo minėta, piniginių lėšų perdavimo grynaisiais šiame ginče nepatvirtina jokie objektyvūs įrodymai. Be to, LVAT praktikoje taip pat laikomasi pozicijos, jog vien tai, kad nurodomi paskolų davėjai (ar kiti asmenys) turėjo galimybes disponuoti sutartyse nurodomomis lėšomis, nesudaro pagrindo paskolos sutartyse nurodomų lėšų

pripažinti realiai perduotomis (paskolintomis, pavyzdžiui, LVAT 2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1342-422/2018).

Apibendrinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju teisingai aiškino ir taikė apmokestinimą GPM bei mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, tinkamai ištyrė ir įvertino byloje nustatytų aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą, nepadarė Pareiškėjo skunde akcentuotų procedūrinio pobūdžio pažeidimų. Todėl priimtas Inspekcijos 2019-04-19 sprendimas Nr. 68-55 yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjo skunde išdėstytais mokytvais nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-04-19 sprendimą Nr. 68-55.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė