



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. I. 2018-07-16 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 17 d. Nr. S-153 (7-134/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

šalims nedalyvaujant

2018 m. rugsėjo 11 d. išnagrinėjusi V. I. 2018-07-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-22 sprendimo Nr. 68-75, n u s t a t ė:

V. I. (toliau – Pareiškėjas) 2018-09-05 pateikė Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2018-09-05 prašymą atidėti Pareiškėjo skundo dėl Inspekcijos 2018-06-22 sprendimo Nr. 68-75 nagrinėjimą ir skundo nagrinėjimą skirti ne anksčiau nei 2018-10-01, nes Pareiškėjas 2018-09-11 dėl svarbių ir neatidėliotinių klausimų planuoja kelionę automobiliu į Latviją ir kol kas negali prognozuoti sugrįžimo datos. Pareiškėjas paaiškina, kad nori pasisakyti ir pateikti papildomus paaiškinimus.

Pagal 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 36 str. 4 punktą mokesčių mokėtojas turi teisę asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų Komisijos nuostatų 27 punktą, jeigu į posėdį neatvyksta ginčo šalys, skundas gali būti nagrinėjamas joms nedalyvaujant. Kai iki skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje pradžios Komisija gauna šių asmenų prašymą atidėti skundo nagrinėjimą dėl priežasčių, kurias Komisija pripažįsta svarbiomis, Komisija turi teisę skundo nagrinėjimą atidėti.

Komisija sprendžia, kad nors Pareiškėjas pateikė prašymą atidėti skundo nagrinėjimą, tačiau pažymėtina, kad mokestinis ginčas vyksta nuo 2018-04-17, t. y. Panevėžio apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – Panevėžio AVMI) priėmus 2018-04-17 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-120 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o skundą Komisijai dėl ginčijamo Inspekcijos 2018-06-22 sprendimo Nr. 68-75 Pareiškėjas per centrinę mokesčių administratorių

pateikė 2018-07-17 (skundas Komisijoje gautas 2018-07-18). Taigi, Komisijos nuomone, Pareiškėjas turėjo pakankamai laiko susipažinti su mokestinių ginčų nagrinėjimo Komisijoje terminais ir žinoti, kad, vadovaujantis MAĮ 155 str. 3 dalimi, Komisija sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo privalo priimti per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos. Nagrinėjamu atveju Komisija neturi teisinio pagrindo atidėti Pareiškėjo skundo nagrinėjimą vėlesnei datai, nes, priešingu atveju, pažeistų imperatyvias teisės normas, reglamentuojančias mokestinių ginčų nagrinėjimo Komisijoje terminus. Be to, Pareiškėjas, įvertinęs mokestinio ginčo laikotarpį bei savo gyvenimo ir / ar darbo aplinkybių pobūdį (*Pareiškėjas savo prašyme nenurodė dėl kokių priežasčių planuoja kelionę į Latviją*) turėjo pakankamai laiko tinkamai pasiruošti 2018-09-11 Komisijos posėdžiui ir tuo pačiu iš anksto pasirūpinti savo atstovavimu šiame mokestiniame ginče. Nagrinėjamu atveju, įvertinus mokestinių ginčų nagrinėjimo Komisijoje terminus, *Pareiškėjo nurodytos aplinkybės dėl 2018-09-11 planuojamos kelionės į Latviją, nėra pagrindo laikyti svarbia ir dėl jos atidėti skundo nagrinėjimą. ARBA Pareiškėjo prašymo atidėti Pareiškėjo skundo nagrinėjimą nėra pagrindo tenkinti.*

Atsižvelgdama į aukščiau nustatytas aplinkybes, Komisija n u s p r e n d ž i a:

Pareiškėjo 2018-09-05 prašymo dėl skundo nagrinėjimo atidėjimo netenkinti, o 2018-07-16 skundą nagrinėti iš esmės.

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi atnaujino Pareiškėjo 2018-05-11 skundo nagrinėjimą.

Inspekcija antra sprendimo dalimi patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2018-04-17 sprendimo Nr. (36.9)-FR0682-120 dėl 2018-01-30 patikrinimo akto Nr. (42.72)FR0680-36 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti 7766,74 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3619,61 Eur GPM delspinigius ir 2330 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo laikotarpio nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31 GPM mokestinį patikrinimą, įvertinusi Pareiškėjo ir jo sutuoktinės R. Y. gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizę ir turimą informaciją, nustatė, kad sutuoktinių 2012 m. ir 2014 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 341132 Lt (98798,60 Eur) suma (*2012 m. – 266200 Lt, 2014 m. – 74932 Lt*). Vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi, Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“, nuostatomis bei taikydama išlaidų metodą, Panevėžio AVMI pripažino, kad sutuoktiniai 2012 ir 2014 m. gavo nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi, t. y. konstatavo, jog mokesčių mokėtojai tikrintuoju laikotarpiu gavo 341132 Lt (98798,60 Eur) pajamas, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo S. Y. Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.88 ir 3.117 straipsnių nuostatomis, pripažinta, kad minėtas pajamas gavo kiekvienas iš sutuoktinių: 2012 m. – po 133100 Lt (266200 Lt / 2), 2014 m. – po 37466 Lt (74932 Lt / 2). Atsižvelgiant į tai, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 7766,74 Eur (26817 Lt) mokėtinas GPM (už 2012 m. – 20780 Lt (6018,30 Eur), už 2014 m. – 6037 Lt (1748,44 Eur), 3619,61 Eur GPM delspinigiai ir skirta 2330 Eur GPM bauda.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad vertindama Pareiškėjo skundą, analizuos Panevėžio AVMI sprendimo pagrįstumą skunde išdėstytų argumentų ribose. Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjas kartu su skundu pateikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio, remiantis MAĮ 71 straipsniu. Tačiau nutarta, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su mokesčių mokėtoju dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų.

Inspekcija nurodo, kad ginčas vyksta dėl Pareiškėjui, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, papildomai apskaičiuoto GPM už 2012 ir 2014 metus, nustačius, kad 2012 ir 2014 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtos išlaidos viršijo gautas 341132 Lt (98798,60 Eur) pajamas, konstatuojant, kad Pareiškėjas turėjo kitų įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2012-01-01 turėto piniginių lėšų likučio. Panevėžio AVMI tyrė Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ankstesniais laikotarpiais gautas pajamas bei patirtas išlaidas, siekdama nustatyti, ar sutuoktiniai tikrinamo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) turėjo piniginių lėšų, į kurias būtų atsižvelgta, vertinant šių mokesčių mokėtojų pajamas ir išlaidas tikrinamu laikotarpiu (2012–2016 metais).

Siekiant nustatyti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės (santuoka registruota 2006-06-15) 2012-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį, Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos pajamos bei patirtos išlaidos buvo analizuotos už 2003-01-01–2006-12-31 laikotarpį (iki santuokos), už 2007-01-01–2011-12-31 laikotarpį (po santuokos). Nustatyta (patikrinimo akto 1 priedas), kad 2007-01-01 piniginių lėšų ne banke likutis buvo 33282 Lt, R. Y. – 3732 Lt. 2007 metais Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo 20703 Lt pajamas bei patyrė 5961 Lt išlaidas; 2008 metais gavo 36584 Lt pajamas ir patyrė 16187 Lt išlaidas; 2009 metais gavo 88338 Lt pajamas ir patyrė 7465 Lt išlaidas; 2010 metais gavo 6088 Lt pajamas ir patyrė 4272 Lt išlaidas; 2011 metais gavo 18001 Lt pajamas ir patyrė 10559 Lt išlaidas. Atlikus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2007-2011 metų gautų pajamų bei patirtų išlaidų analizę, nustatyta, kad sutuoktinių piniginių lėšų likutis ne banke tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) buvo 157293 Lt (patikrinimo akto 1 priedas).

Pareiškėjas teigia, kad jis 2010-12-07 paskolos sutarties pagrindu gavo 250000 Lt dydžio paskolą ir 2011-05-30 paskolos sutarties pagrindu gavo 100000 Lt dydžio paskolą, todėl, Pareiškėjo nuomone, klaidingai nustatytas 2012-01-01 turėtas pinigų likutis.

Po pasibaigusio mokesstinio patikrinimo 2018-03-19 Pareiškėjas kartu su pastabomis pateikė dvi sutartis, sudarytas 2010-12-07 ir 2011-05-30. Paskolos sutartyse nurodytas davėjas – J. H.. 2010-12-07 paskolos sutartyje nurodyta, kad paskolos davėjas Pareiškėjui suteikia 250000 Lt paskolą grynaisiais pinigais, o 2011-05-30 analogiškoje paskolos sutartyje nurodoma, kad suteikiama – 100000 Lt paskola grynaisiais pinigais. Paskolos sutartys rašytinės, notaro nepatvirtintos.

Inspekcija pažymi, kad minėta paskolų suma 350000 Lt yra kone analogiška sumai, kurią Panevėžio AVMI apskaičiavo kaip Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtų išlaidų laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 viršijančių pajamų sumai, t. y. 341132 Lt (266200 Lt + 74932 Lt).

Pareiškėjas nuo 2008 metų teikia metines pajamų mokesčio deklaracijas, t. y. pateikė 2008 m. metinę pajamų mokesčio deklaraciją ((duomenys neskelbtini) 2009 m., 2011–2016 m. metines pajamų deklaracijas ((duomenys neskelbtini) Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad, jei šios paskolos būtų buvusios gautos realiai, būtų ir buvę apie tai deklaruota Pareiškėjui pateikiant metines pajamų deklaracijas už 2010 m. ir 2011 m., bet tai nebuvo padaryta.

Pareiškėjas neteikė nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius (forma (duomenys neskelbtini) ir Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas lėšas) įsigijimo šaltinius (forma (duomenys neskelbtini)).

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad, vadovaujantis 2015-06-25 įstatymo Nr. XII-1897 (*Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 1041, 1042, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, įstatymo papildymo 55¹ ir 61¹ straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas*) 18 str. 2 dalimi, mokesčių mokėtojai iki 2016-06-30 centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011-01-01 įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktu nustatyta tvarka (*mokesčių mokėtojai turėjo nurodyti apie grynaisiais pinigais gautas paskolas ir dovanas nuo 2004 m.*). Jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016-06-30 tokios informacijos mokesčių

administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina. Pareiškėjas apie gautas paskolas 2010 metais iš J. H. 250000 Lt ir 2011 metais iš J. H. 100000 Lt turėjo pranešti Inspekcijai pateikdamas (duomenys neskelbtini) formą patvirtintą 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 (duomenys neskelbtini) formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir turto įsigijimo šaltinius pateikimo taisyklės). Mokesčių mokėtojui teikti pranešimo nereikia, jei gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltiniai turėjo (turi) būti deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, Metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje, Nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešime apie sudarytus sandorius (forma (duomenys neskelbtini) arba Privačių interesų deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) ir kt. Tokiu atveju, turi būti teikiamos arba tikslinamos deklaracijos, jei nesuėjusi jų pateikimo senatis. Pareiškėjas iki 2016-06-30 pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto įsigijimo šaltinius (forma (duomenys neskelbtini)) mokesčių administratoriui nepateikė. Kaip minėta, paskolų sutartys mokesčių administratoriui pateiktos 2018-03-19, t. y. po surašyto patikrinimo akto.

Taigi Panevėžio AVMI pagrįstai nustatė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė piniginių lėšų likučio ne banke tikrinamo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) neturėjo sukaupe pakankamai lėšų pagrįsti 2012 ir 2014 metų išlaidoms viršijančioms pajamas.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2012 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2012 m. gavo 25445 Lt pajamas, iš jų: 16853 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas; 624 Lt išmokas vaikui; 951 Lt GPM permoką; 3414 Lt gautos lėšos iš S. B. – V.; 700 Lt parduotas *Peugeot 406* automobilis; 2903 gautos išmokos iš Vilniaus teritorinės darbo biržos.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2012 m. patyrė 445781 Lt išlaidas, iš jų: 3803 Lt sumokėti ir išskaičiuoti mokesčiai; 431036 Lt įneštos pinigines lėšas į UAB "A1" pagal avansines apyskaitas; 7904 Lt vartojimo išlaidos; 900 Lt pirktas automobilis *Citroen Xsara 900*; 2138 Lt – biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita.

Įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2012 m. gautas 25445 Lt pajamas, patirtas 445781 Lt išlaidas, piniginių lėšų banke likučius (2012-01-01 – 4894 Lt, 2012-12-31 – 8151 Lt) ir 157 293 Lt piniginių lėšų ne banke likutį, turėtą metų pradžioje, patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2012 m. patirtos išlaidos 266200 Lt suma viršijo gautas pajamas.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2013 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2013 m. gavo 313 123 Lt pajamas, iš jų: 27980 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas; 24 Lt Netauriųjų metalų laužo pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamas; 641 Lt Ligos, motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpą; 52 Lt Išmokas vaikui; 905 Lt GPM permoką; 1300 Lt pajamas iš R. Y.; 282221 Lt gautos pajamas iš UAB "A1" pagal avansines apyskaitas.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2013 m. patyrė 26 920 Lt išlaidas, iš jų: 6398 Lt sumokėti ir išskaičiuoti mokesčiai; 18654 Lt vartojimo išlaidos; 1868 Lt biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita.

2013-01-01 Kitos mokėtinos sumos atskaitingiems asmenims 431036 Lt (iš buhalterinės sąskaitos 44880 Lt) perkeltos atgal į buhalterinę sąskaitą 2435 („Kitos gautinos sumos. Atskaitingi asmenys“). 2013-12-31 UAB "A1" Pareiškėjui liko skolinga 148815,24 Lt.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2014 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2014 m. gavo 35 177 Lt pajamas, iš jų: 31931 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas; 744 Lt Ligos, motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpą; 802 Lt GPM permoką; 700 Lt pajamas iš R. Y.; 1000 Lt parduotas automobilis *Citroen Xsara*.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2014 m. patyrė 392035 Lt išlaidas, iš jų: 7416 Lt sumokėti ir išskaičiuoti mokesčiai; 18837 Lt vartojimo išlaidas; 903 Lt biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita; 2072 Lt išlaidas už įsigytą *Mercedes Benz* transporto priemonę; 1726 Lt išlaidas už

įsigytą SAAB 9-3 transporto priemonę; 361081 Lt į UAB "A1" įneštos pinigines lėšos pagal avansines apskaitas.

Įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2014 m. gautas 35177 Lt pajamas, patirtas 392035 Lt išlaidas, piniginių lėšų banke likučius (2014-01-01 – 8029 Lt, 2014-12-31 – 12428 Lt), patikrinimo metu nustatyta, kad mokesčių mokėtojų 2014 m. patirtos išlaidos 74932 Lt suma viršijo gautas pajamas.

Pažymėtina, kad pagal avansines apskaitas UAB "A1" 2014-09-30 atskaitingam asmeniui Pareiškėjui buvo skolinga 509896,14 Lt.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2015 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2015 m. gavo 11200 Eur pajamas, iš jų: 10279 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas; 852 K. B., motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpa; 69 Eur GPM permoką.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2015 m. patyrė 11321 Eur išlaidas, iš jų: 2521 Eur sumokėti ir išskaičiuoti mokesčiai; 8568 Eur vartojimo išlaidas; 232 Eur biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita.

Dėl Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2016 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2016 m. gavo 10345 Eur pajamas, iš jų: 9 429 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas; 537 K. B., motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpa; 379 Eur GPM permoką.

Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2015 m. patyrė 7289 Eur išlaidas, iš jų: 2226 Eur sumokėti ir išskaičiuoti mokesčiai; 4858 Eur vartojimo išlaidas; 205 Eur biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo. MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtoju priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detalią šio straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru (MAĮ 70 str. 2 d.).

Mokesčių administratoriaus įvertinimo atlikimo tvarką nustato Taisyklės, kurių 4 punkte nurodyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais).

Vadovaujantis Taisyklių 6 punktu, apskaičiuodamas mokesčių mokėtoju priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka tuos informacijos ir duomenų šaltinius, kurie leistų nustatyti kuo teisingesnį mokestinės prievolės dydį (įvertinimui atlikti gali būti naudojamas vienas ar keli informacijos, duomenų šaltiniai) (Taisyklių 6.2 p.) bei atlieka vertinimą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, pasirenka tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis (siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus) (Taisyklių 6.3 p.).

Vienas iš Taisyklėse nustatytų vertinimo metodų, kuriuos prireikus gali taikyti mokesčių administratorius yra išlaidų metodas (Taisyklių 6.3.3 p.). Vadovaujantis Taisyklių 14

punktu, šis metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas. Taikant šį vertinimo metodą, vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (Taisyklių 15 p.), o tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, Taisyklių X dalyje nurodytų, informacijos šaltinių (Taisyklių 16 p.). Pagal Taisyklių X dalį vertinimui atlikti mokesčių administratoriaus pareigūnas turi pasirinkti tokį (-ius) informacijos šaltinį (-ius), kuris (-ie) leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą (Taisyklių 28 p.), bei turi teisę naudotis informacija, gauta iš mokesčių mokėtojo (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų mokesčių mokėtojų (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų asmenų, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), stebėjimo būdu, statistikos leidinių, žinynų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 p.).

Pagal CK 3.88 straipsnio 1 dalies nuostatas bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pripažįstama turtas, įgytas po santuokos sudarymo abiejų sutuoktinių ar vieno jų vardu. Pagal CK 3.117 straipsnio nuostatas, jeigu sutuoktinių bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise turimo turto konkretus kiekvieno sutuoktinio dalių dydis nenustatytas, tai preziumuojama, kad abiejų sutuoktinių turimo turto dalys yra lygios.

2012 ir 2014 m. sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, t. y. mokesčių mokėtojai realiais pajamų šaltiniais nepagrindė patirtų išlaidų. Vadinasi Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2012 ir 2014 m. gavo 341132 Lt (98798,60 Eur) (2012 m. – 266200 Lt (77096,85 Eur), 2014 m. – 74932 Lt (21701,80 Eur) kitų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautų, nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų. Todėl Pareiškėjo kitos iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautos (2012 m. – 133100 Lt (266200 Lt / 2), 2014 m. – 37466 Lt (74932 Lt / 2) pajamos bei nuo šių pajamų mokėtinas GPM buvo apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant išlaidų metodą.

Pagal GPMĮ 25 ir 27 straipsnių nuostatas nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs B klasės pajamų, privalo pats šias pajamas deklaruoti, už jas apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM.

LVAT yra pabrėžęs, kad GPM sumokėjimo teisingumui pagrįsti mokesčių mokėtojas taip pat privalo turėti atitinkamus buhalterinės apskaitos ar kitos jo vykdytos ūkinės veiklos dokumentus, kurių duomenys leistų tiksliai nustatyti mokėtino į biudžetą mokesčio dydį (GPMĮ 18, 19 ir 33 straipsniai). Todėl tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija jo pajamas, tai reiškia, kad asmuo yra gavęs papildomų pajamų, kurių nustatyta tvarka nėra deklaravęs bei sumokėjęs nuo jų mokesčius. Ir jeigu asmuo, nepateikia pirminių, leistinių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tiesiogiai nustatyti mokesčio bazę, atsiranda teisinės sąlygos mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo paties atliktą įvertinimą (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2017-05-25 nutartis adm. byloje Nr. A-466-438/2017*). Pažymima, kad MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (*LVAT 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A575-978/2014, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017*). Ginčo atveju Pareiškėjas nepagrindė, jog nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka minėtų kriterijų.

Atsižvelgiant į tai, kad 2012 ir 2014 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo jo pajamas, darytina išvada, kad jis gavo kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurių nustatyta tvarka nedeklaravo, neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM, todėl šis mokestis (už patikrinimo metu nustatytas iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautas pajamas) buvo pagrįstai apskaičiuotas vienu iš specialių mokesčių apskaičiavimo būdų, t. y. pagal

mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.). Panevėžio AVMI tinkamai išnagrinėjo bei įvertino surinktus duomenis, pagrindė Pareiškėjui apskaičiuotas GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas (pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą) (MAĮ 67 str. 1 d.), o mokesčių mokėtojas nepateikė jokių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima paneigti mokesčių administratoriaus išvadas (MAĮ 67 str. 2 d.). Panevėžio AVMI sprendimas laikytinas pagrįstu ir teisėtu.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų. Pareiškėjo teigimu, jis geranoriškai atliko pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir nėra kitų baudą didinančių aplinkybių, todėl jam turi būti skiriama mažesnė bauda nei baudos vidurkis.

Panevėžio AVMI nurodė, kad skiriant GPM baudą nustatyta sunkinančios ir lengvinančios aplinkybės, todėl skirta 30 proc. dydžio bauda. Nustatyta sunkinanti aplinkybė – mokestis apskaičiuotas taikant MAĮ 70 straipsnį (pajamos gautos iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių), lengvinanti aplinkybė – Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo. Todėl nepagrįsti Pareiškėjo argumentai, kad nenustatyta baudą didinančių aplinkybių.

Atleidimas nuo baudos, visų pirma, sietinas su mokesčio sumokėjimu arba priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu (MAĮ 141 str. 2 d.). Inspekcija nurodo, kad nenustatyta, jog Pareiškėjui apskaičiuotas GPM sumokėtas (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Kadangi neįvykdyta MAĮ 141 str. 2 dalyje įtvirtinta sąlyga, nėra teisinio pagrindo Pareiškėją atleisti nuo paskirtos 2330 Eur GPM baudos.

Dėl delspinigių. Pareiškėjo nuomone, jam apskaičiuota 3619,61 Eur dydžio delspinigių suma yra neprotinga, neteisinga ir neproporcinga, nes sudaro 47 proc. apskaičiuoto mokesčio sumos. Pareiškėjas taip pat teigia, kad jam kartu su skundžiamu sprendimu nebuvo pridėta delspinigių skaičiavimo lentelė (suvestinė).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas negavo delspinigių lentelės, todėl Inspekcija delspinigių lenteles pridės Pareiškėjui kartu su savo sprendimu.

LVAT praktikoje laikomasi nuostatos, jog vien tik mokestinio patikrinimo dokumentų (mokestinio ginčo nagrinėjimui reikšmingos įrodomosios medžiagos) nepateikimas mokesčių mokėtojui nekliudo nagrinėti mokestinį ginčą tuo atveju, jei visa įrodomoji medžiaga, kurios pagrindu buvo priimti ginčijami mokesčių administratoriaus sprendimai, yra pateikiama teismui (*LVAT nutartys adm. bylose Nr. A442-43/2011, Nr. A438-2926/2011*).

Skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą (ABTĮ 89 str. 1 d. 3 p.). Kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui, yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas. Teigtina, kad delspinigių lentelės nepridėjimas prie Panevėžio AVMI sprendimo Nr. (36.9) FR0682-120 iš esmės nesudarė prielaidų priimti nepagrįstą sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2012-10-01 įsakymu Nr. VA-89 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-07-26 įsakymo Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo“ (toliau – Taisyklės Nr. VA-89). Pagal MAĮ 100 str. 1 dalies ir Taisyklių Nr. VA-89 7 punkto nuostatas mokesčių mokėtojas nuo delspinigių gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių / palūkanų ar jų dalies, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007-07-19); 2) yra MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas; 3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 str. 1 dalies 3 punktą.

Inspekcija nurodo, kad nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl padarytų pažeidimų (MAĮ 141 str. 1 d. 1 p.) – neįvykdytų MAĮ 40 str. 1 dalyje bei MAĮ 81 str. 1 dalyje nustatytų prievolių mokesčių įstatymo pagrindu teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesť. Pagal minėtų MAĮ straipsnių nuostatas mokesčių mokėtojais (gyventojais ir ūkio subjektai)

mokesčius turi apskaičiuoti savarankiškai, įvertindami per mokesstinį laikotarpį iš turėtų sandorių gautas pajamas, atsižvelgiant į teisės aktų reikalavimus, išsiaiškinti, kaip minėtos pajamos apmokestinamos ir atlikus šiuos veiksmus savarankiškai užpildyti deklaracijas, apskaičiuojant priklausančius mokėti mokesčius bei sumokėti juos atitinkamo mokesčio įstatymo nustatytu terminu. Nagrinėjamu atveju papildomai mokėtina GPM suma apskaičiuota mokesstinio patikrinimo metu, nustačius mokesčių įstatymų pažeidimus.

Tačiau MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokesciniuose ginčuose.

Pažymėtina, kad LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo už įstatymų pažeidimus (*pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011*).

Pareiškėjo mokesstinis patikrinimas inicijuotas pagal 2017-12-11 pavedimą tikrinti Nr.(42.72) FR0773-2443, su pranešimu apie mokesstinį patikrinimą Nr. (42.72) FR0663-340 Pareiškėjas susipažino 2017-12-28. Mokesstinis patikrinimas baigtas 2018-01-30, surašius 2018-01-30 patikrinimo aktą Nr.(42.72) FR0680-36 ir aktą patvirtinus 2018-04-17 sprendimu Nr. (36.9) FR0682-120 dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Nėra duomenų, kad Pareiškėjo mokesstinis patikrinimas būtų buvęs vilkinamas. Inspekcijos vertinimu, mokesstinis patikrinimas truko trumpą laiką. Taip pat įvertinusi Pareiškėjo argumentus dėl delspinigių skaičiavimo dydžio (3619,61 Eur GPM delspinigiai) ne proporcingumo lyginant su Pareiškėjui apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (7766,74 Eur), Inspekcija pažymi, kad vien tik delspinigių dydis savaime nesuponuoja teisinio pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių. Įvertinus, kad delspinigiai yra kartu ir mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas ir tai, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 gavo pajamų 341132 Lt (98798,60 Eur), nuo kurių laiku nesumokėjo mokesčių, konstatuotina, kad nėra pagrindo Pareiškėją atleisti nuo 3619,61 Eur GPM delspinigių.

Dėl galimų procedūrinių teisės normų pažeidimų. 1999-06-17 Viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 (toliau – VAĮ) (*nauja redakcija nuo 2007-01-01, 2006-06-27 įstatymas Nr. X-736*) 8 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos (2014-11-11 įstatymo redakcija Nr. XII-1317). Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų reikalavimų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (*LVAT 2008-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A756-700/2008, 2009-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A756-422/2009*).

Atsižvelgiant į tai, kad VAĮ 8 str. 1 dalimi iš esmės yra siekiama užtikrinti, jog asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis aktas, būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai, motyvai, tuo atveju, kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, sprendžiamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* (esant konkrečiai situacijai) įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato (mokesčių mokėtojo) požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui

žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą (*LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A556-336/2011*).

Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo mokesčių administratorius nurodo faktinių aplinkybių vertinimą, kuriuo vadovaujasi teigdamas, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 patirtos išlaidos atitinkamai 2012 m. – 445781 Lt ir 2014 m. – 392035 Lt viršijo jų gautas 2012 m. 25445 Lt ir 2014 m. 35177 Lt pajamas bei nurodo teisinį reglamentavimą (MAĮ 70 str., CK 3.88 str. 1 d., CK 3.117 str.), kurio pagrindu Pareiškėjui apskaičiuotas mokėtinas GPM: už 2012 metus 20780 Lt (6018,30 Eur) ir už 2014 metus – 6037 Lt (1748 Eur) GPM suma. Inspekcija pažymi, kad sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo pagrįstas objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis, patikrinimo akte nebuvo apsiribota vien tik nuorodomis į teisės aktų nuostatas, aiškiai išdėstytos faktinės aplinkybės, jos susietos su taikomomis teisės normomis. Inspekcijos nuomone, įvertinus aptartą teisinį reglamentavimą, LVAT praktiką formuojamą šiuo klausimu bei sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo formą ir turinį, teigtina, jog Panevėžio AVMI sprendimas iš esmės atitinka tokiam aktui keliamus reikalavimus, įtvirtintus VAĮ 8 str. 1 dalyje.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Komisijos prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Dėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) turėtų piniginių lėšų dydžio neteisingo nustatymo. Inspekcija išimtinai tik formaliais pagrindais nepagrįstai paneigė Pareiškėjo iš paskolos davėjo J. H. gautą 350000 Lt dydžio paskolą (250000 (2010-12-07) + 100000 (2011-05-30)), todėl neteisingai nustatė 2012-01-01 turėtų santaupų dydį. Inspekcija rėmėsi vieninteliu argumentu, jog Pareiškėjas nepateikė formos (duomenys neskelbtini) ir nedeklaravo gautų paskolų. Pareiškėjo teigimu, tokia pozicija prieštarauja MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintiems teisingumo ir protingumo principams. Teisės teorijos aspektu, formalus įstatymų taikymas nulemtų teisėtą sprendimą, kuris ne visada gali būti teisingas. Juk ne viskas gali būti reglamentuota įstatymų ir tilpti į tam tikras teisės normas (*LVAT 2011-04-19 nutartis adm. byloje Nr. A143-46/2011*).

Mokesčių administratoriaus sprendimais, kuriais buvo atsisakyta vertinti pateiktas paskolų sutartis, remiantis tik Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir turto įsigijimo šaltinius pateikimo taisyklių 26 punkto nuostatomis (nepateikta forma (duomenys neskelbtini)), kurios (taisyklės) yra žemesnės teisinės galios nei MAĮ, yra pažeidžiamas gero administravimo principas. Pareiškėjo teigimu, pateiktos paskolų sutartys privalėjo būti išsamiai vertinamos, o, šių veiksmų neatlikus, skundžiamas sprendimas privalo būti panaikintas kaip neteisėtas ir nepagrįstas. Susidarė neteisinga situacija, kuomet Pareiškėjas turi prievolę grąžinti paskolų sutarčių pagrindu gautas sumas paskolos davėjui, kartu mokant 5 proc. dydžio metines palūkanas, tačiau kartu su skundžiamu sprendimu yra atsiradusi mokestinė prievolė mokėti GPM nuo neva pajamas viršijusių išlaidų sumų. Vadinasi faktiškai apmokestintos Pareiškėjui suteiktos paskolos.

Pareiškėjas nurodo, kad pinigines lėšas jam realiai buvo perduotos ir tai įrodo paskolos sutarčių 1.3 ir 1.4 punktai, t. y. pinigines lėšas paskolos davėjas sumoka paskolos gavėjui grynaisiais pinigais, pasirašant sutartį (1.3 p.); sutartis kartu yra ir paskolos priėmimo–perdavimo aktas (1.4 p.). Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 67 str. 1 dalimi, nesikreipė į J. H. ir jo neapklausė dėl paskolos suteikimo aplinkybių ir piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjui, t. y. mokesčių administratorius nevertino J. H. finansinių galimybių suteikti 350000 Lt paskolas. Pareiškėjo teigimu, šio asmens finansinės galimybės suteikti paskolas yra netiesioginiai įrodymai, kuriais galima įrodinėti paskolų suteikimo realumą.

Dėl mokesčių administratoriaus veiksmų. Pareiškėjas nurodo, kad Panevėžio AVMI padarė procedūrinius pažeidimus. Mokesčių administratorius savo neveikimu (*informacijos, klausimų Pareiškėjui nepateikimas surašant patikrinimo aktą; papildomų kontrolės veiksmų nesiėmimas apklausti J. H. ir Pareiškėjo sutuoktinę apie suteiktas paskolas; J. H. finansinių*

galimybių suteikti paskolas nenustatymas) ir veikimu (*neleisdamas susipažinti su patikrinimo medžiaga, pateikdamas tik lakonišką reikalingų dokumentų sąrašą; formaliai ir tik sau naudinga linkme vertindamas faktines aplinkybes*) įvykdė procedūrinius pažeidimus, kurių Inspekcija nevertino. Pareiškėjo teigimu, Panevėžio AVMI prašė Pareiškėjo pateikti patikrinimui turimus dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas, tačiau nedetalizavo, kokius konkrečiai dokumentus privalu pateikti mokesčių administratoriui. Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad jei prašomuose jam pateikti dokumentuose yra informacija apie trečiuosius asmenis, šie dokumentai jam gali būti pateikti nuskenuoti. Panevėžio AVMI privalėjo apklausti jo sutuoktinę, ar ji žinojo apie Pareiškėjui suteiktas paskolas. Panevėžio AVMI nustatė UAB "A1" įsiskolinimus Pareiškėjui 2012-12-31, 2013-01-01, 2014-09-30, tačiau nesiaiškino konkrečių įsiskolinimo atskaitingam asmeniui susidarymo pagrindų.

Dėl delspinigių dydžio. Pareiškėjas nurodo, kad jam apskaičiuotų GPM delspinigių suma (3619,61 Eur) sudaro beveik 47 proc. visos apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos (7766,74 Eur). Jeigu, kaip nurodo Pareiškėjas, nebūtų nustatyti MAĮ 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 dalyje numatyti atleidimo nuo delspinigių pagrindai, jis turėtų būti atleistas nuo delspinigių vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais. Pareiškėjas nurodo, kad viso mokestinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Kadangi Pareiškėjui buvo neaišku, kokių dokumentų iš jo reikalaujama pateikti, jis dar nepasibaigus mokestinio patikrinimo terminui, kreipėsi į Panevėžio AVMI su 2018-01-30 prašymu pratęsti dokumentų pateikimo terminą ir kartu mokestinio patikrinimo terminus. Taip pat 2018-01-30 prašyme suformulavo prašymą mokesčių administratoriui pateikti konkrečiai reikalaujamų dokumentų sąrašą, tačiau Panevėžio AVMI, nepateikusi atsakymo, įteikė patikrinimo aktą. Tai rodo, kad Panevėžio AVMI nesilakė bendradarbiavimo su Pareiškėju pareigos (MAĮ 27 str. 1 d.).

LVAT praktikoje yra aiškiai pasakyta, jog yra galimybė atleisti mokesčių mokėtoją nuo apskaičiuotų delspinigių, remiantis teisingumo ir protingumo principais (2011-10-10 *nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343-11*, 2011-09-08 *nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011*). Be to, delspinigiai *inter alia* atlieka kompensacinę funkciją, todėl delspinigiais negali būti siekiama nubausti mokesčių mokėtoją dėl mokestinės prievolės nevykdymo (2016-02-23 *nutartis adm. byloje Nr. A-293-556/2016*). Pareiškėjo nuomone, kadangi delspinigių suma pernelyg didelio dydžio, nėra pagrindo pripažinti, kad delspinigiai atlieka jiems MAĮ 95 str. 1 dalimi keliamą tikslą. Šiuo atveju Pareiškėjas yra baudžiamas už mokestinės prievolės nevykdymą.

Dėl paskirtos baudos dydžio. Pareiškėjo nuomone, jam skirta 30 proc. dydžio bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc. dydžio. Būtina įvertinti jo (Pareiškėjo) akivaizdų bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, sudarant sąlygas atlikti mokestinį patikrinimą. Kaip nurodo Pareiškėjas, privalu atsižvelgti į lengvinančias aplinkybes ir, jei nėra kitų baudą didinančių aplinkybių, mokesčių mokėtojui skiriama mažesnė nei baudos vidurkis bauda (*Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 18.2 p.*). Be to, Pareiškėjo teigimu, ginčo atveju nebuvo nustatytas pažeidimų sistemingumas, pakartotinumai ir kitos aplinkybės, kurios būtų vertinamos kaip Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 7766,74 Eur GPM, 3619,61 Eur GPM delspinigius ir 2330 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės R. Y. (toliau – ir sutuoktiniai) išlaidos tikrintuoju 2012-01-01–2016-12-31 laikotarpiu viršijo pajamas 341132 Lt (98798,60 Eur) suma (2012 m. – 266200 Lt, 2014 m. – 74932 Lt), t. y. jog Pareiškėjas gavo kitų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui yra nežinomi, ir kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Įvertinus skundžiamą sprendimą bei Panevėžio AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis tiek tikrinamuoju, tiek ir iki tikrinamuoju laikotarpiais, MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir, sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, juolab, kad Pareiškėjas iš esmės nekelia ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo teisėtumo ir pagrįstumo, o šiame sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų. Pareiškėjas iš esmės nesutinka su skundžiamo sprendimo išvadamis dėl jo tikrinamojo laikotarpio pradžioje turētu piniginių lėšų likučiu (*mokesčių administratorius nustatė, kad sutuoktinių piniginių lėšų likutis ne banke tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) buvo 157293 Lt (patikrinimo akto 1 priedas)*), t. y. dėl iki tikrinamojo laikotarpio (2010 m. ir 2011 m.) iš J. H. pagal paskolų sutartis gautų sumų (iš viso 350000 Lt) nepripažinimo, taip pat Pareiškėjas nesutinka su skirtos GPM baudos dydžiu ir prašo atleisti nuo GPM delspinigių. Pareiškėjo teigimu, gautų paskolų nepripažinimas lėmė neteisingą mokesčių administratoriaus išvadą apie sutuoktinių 2012 m. ir 2014 m. neva iš nenustatytų šaltinių turėtas 341132 Lt dydžio pinigines lėšas ir, kartu, šių pajamų nepagrįstą apmokestinimą. Kadangi savo skundu būtent Pareiškėjas nustato mokesstinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija sprendime pasisako dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl Pareiškėjo ir sutuoktinės tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) turėto piniginių lėšų likučio. Kaip minėta, byloje nustatyta, jog sutuoktinių piniginių lėšų likutis ne banke tikrinamojo laikotarpio pradžioje buvo 157293 Lt. Pareiškėjo teigimu, jo pateiktos paskolų sutartys apie 2010 m. ir 2011 m. pasiskolintas 350000 Lt dydžio pinigines lėšas įrodo, kad Pareiškėjas kartu su sutuoktine tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo daug didesnes pinigines lėšas, kurias ir naudojo tikrinamojo laikotarpio išlaidoms dengti. Pareiškėjas mokesčių administratoriaus tikrinamuoju laikotarpiu nustatyto sutuoktinių patirtų išlaidų ir gautų pajamų dydžio bei pobūdžio neginčija.

Pareiškėjas kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto, t. y. 2018-03-19, Panevėžio AVMI pateikė jo su J. H. sudarytas dvi sutartis. 2010-12-07 paskolos sutartyje nurodyta, kad paskolos davėjas Pareiškėjui suteikia 250000 Lt paskolą grynaisiais pinigais, o 2011-05-30 analogiškoje paskolos sutartyje nurodoma, kad suteikiama – 100000 Lt paskola grynaisiais pinigais. Paskolos sutartys rašytinės, notaro nepatvirtintos. Paskolų gražinimo terminas – 2018-12-31, taip pat numatytos 5 proc. dydžio metinės palūkanos.

Vadovaujantis 2015-06-25 įstatymo Nr. XII-1897 (*Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 1041, 1042, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, įstatymo papildymo 55^l ir 61^l straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas*) (toliau – 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymas Nr. XII-1897) 18 str. 2 dalimi, mokesčių mokėtojai iki 2016-06-30 centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011-01-01 įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktu nustatyta tvarka. Jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016-06-30 tokios informacijos mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina. Vadovaudamasis 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymo Nr. XII-1897 18 straipsniu, Inspekcijos viršininkas (centrinis mokesčių administratorius) 2015-12-15 įsakymu Nr. VA-114 „Dėl mokesčių mokėtojo

pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (duomenys neskelbtini) formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (duomenys neskelbtini) formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklės (toliau – (duomenys neskelbtini) formos užpildymo ir pateikimo taisyklės), pagal kurias mokesčių mokėtojai iki 2016-06-30 turėjo pateikti Inspekcijai pranešimą (forma (duomenys neskelbtini)) apie grynaisiais pinigais gautas paskolas ir dovanas nuo 2004 m., kurių nebuvo deklaravę, o sandoriai nebuvo patvirtinti pas notarą. Mokesčių mokėtojai (gyventojai) pranešime privalėjo nurodyti pasiskolintas lėšas, jeigu jų bendra suma viršija 15000 Eur (iki 2014-12-31 – 50000 Lt). (duomenys neskelbtini) formos užpildymo ir pateikimo taisyklėse, kaip ir 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatyme Nr. XII-1897, nustatyta, kad jeigu mokesčių mokėtojas šių taisyklių nustatyta tvarka iki 2016-06-30 informacijos apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina.

Nei Pareiškėjas, nei Pareiškėjo sutuoktinė iš J. H. tariamai pasiskolintų (ir negrąžintų) piniginių lėšų nėra nurodę mokesčių administratoriui teiktose metinėse pajamų mokesčio deklaracijose, šių paskolos sutarčių mokesčių administratoriui nepateikė (nenurodė) numatomam mokestiniam patikrinimui (*2017-12-11 pranešimuose apie numatomą mokestinį patikrinimą Nr. (42.72)FR0663-340 (Pareiškėjo) ir Nr. (42.72)FR0663-341 (Pareiškėjos sutuoktinės) buvo prašoma parengti / pateikti, be kitų dokumentų, ir turimus dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas*). Taip pat Pareiškėjas mokesčių administratoriui nėra teikęs Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas lėšas) įsigijimo šaltinius (forma (duomenys neskelbtini)). Taigi Pareiškėjas iki 2016-06-30 nėra nurodęs turėtų (pasiskolintų) daugiau kaip 15000 Eur (iki 2014-12-31 – 50000 Lt) piniginių lėšų. Šiuo atveju vertinti J. H. finansines galimybes suteikti Pareiškėjui paskolas nėra tikslinga, nes, kaip nustatyta 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatyme Nr. XII-1897, jeigu mokesčių mokėtojas iki 2016-06-30 informacijos apie pasiskolintas daugiau kaip 15000 Eur (iki 2014-12-31 – 50000 Lt) pinigines lėšas mokesčių administratoriui nepateikia, t. y. nustačius tokių piniginių lėšų nenurodymo (nedeklaravimo) faktą, mokesčių mokėtoju (Pareiškėjui) kyla minėtame įstatyme nurodytos pasekmės – mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo (Pareiškėjo) pateiktą informaciją apie minėto dydžio turėtas (pasiskolintas) lėšas neatsižvelgia ir jos nevertina. Priešingai, nei teigia Pareiškėjas, tokios informacijos nepateikimo mokesčių administratoriui pasekmės yra nustatytos 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatyme Nr. XII-1897, o ne tik (duomenys neskelbtini) formos užpildymo ir pateikimo taisyklėse. Vien ta aplinkybė, kad 2018-04-17 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9) FR0682-120 Panevėžio AVMI, nevertindama Pareiškėjo su pastabomis pateiktų minėtų paskolų sutarčių, nurodė tik (duomenys neskelbtini) formos užpildymo ir pateikimo taisyklių nuostatas, nėra pagrindas minėtą Panevėžio AVMI sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo pripažinti neteisėtu. Šias taisykles centrinis mokesčių administratorius priėmė, vykdydamas jam 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymo Nr. XII-1897 17 straipsnyje nustatytą pareigą iki šio įstatymo įsigaliojimo priimti šio įstatymo įgyvendinamuosius teisės aktus. Be to, skundžiamame Inspekcijos sprendime aiškiai nurodytos Pareiškėjo pateiktų paskolų sutarčių nevertinimą lėmusios tiek 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymo Nr. XII-1897, tiek (duomenys neskelbtini) formos užpildymo ir pateikimo taisyklių nuostatos, taip pat nurodytos šiuose teisės aktuose nustatytos (duomenys neskelbtini) formos nepateikimo pasekmės.

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės turėtą piniginių lėšų likutį

tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01), pagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjo kartu su pastabomis pateiktas jo su J. H. sudarytas dvi paskolos sutartis.

Nors nei vietos, nei centrinio mokesčių administratoriaus sprendimuose nepasisakyta, tačiau mokesčių administratoriaus pozicijos pagrįstumą dėl ginčo paskolų sutartyse nurodytos informacijos nevertinimo patvirtina ir tai, kad šios paskolų sutartys pateiktos tik 2018-03-19 kartu su 2018-03-15 pastabomis dėl patikrinimo akto, t. y. Pareiškėjui žinant visas su apmokestinimu susijusias aplinkybes. Be to, nors paskolų sutartyse nustatyta, kad paskolos gavėjas (Pareiškėjas) įsipareigoja gražinti paskolos davėjui (J. H.) suteiktą paskolą ir palūkanas pagal galimybes, bet ne vėliau kaip iki 2018-12-31, tačiau bylos medžiagoje nėra (Pareiškėjas nepateikė) jokių duomenų apie dalies paskolų ir / ar palūkanų gražinimą paskolos davėjui. Komisijos vertinimu, sunkiai tikėtina aplinkybė, jog fizinis asmuo (J. H.) 7–8 metų laikotarpiu nepareikalautų gražinti bent dalies paskolos ir / ar dalies palūkanų, t. y. sau ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis faktiškai „išaldytų“ pakankamai didelę piniginių lėšų sumą (350000 Lt), juolab, kad 2010-12-07 ir 2011-05-30 paskolų sutartys sudarytos be jokių užtikrinimo priemonių (*jkeitimo ir / ar laidavimo priemonių*). Pažymėtina, kad tikrinamuoju laikotarpiu (2012-01-01–2016-12-31) neva skolintos piniginės lėšos (350000 Lt) sudaro didžiąją dalį visų Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautų su darbo santykiais susijusių pajamų. Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, patikrinimo metu nustatyta, jog tikrinamuoju laikotarpiu sutuoktiniai gavo 76764 Lt (2012 m. – 16853 Lt, 2013 m. – 27980 Lt, 2014 m. – 31931 Lt) ir 19708 Eur (2015 m. – 10279 Eur, 2016 m. – 9429 Eur) su darbo santykiais susijusias pajamas. Taigi sutuoktinių su darbo santykiais susijusios pajamos per penkerius metus sudarė tik 41940 Eur (vidutiniškai per vienerius metus – 9388 Eur), kai ginčo paskolų sutartyse nurodytos gražintinos sumos sudaro 101367 Eur. Taigi sutuoktinių gaunamų su darbo santykiais susijusių pajamų dydis kelia pagrįstas abejones dėl paskolų gražinimo realumo, t. y. gaudami kuklias pajamas, sutuoktiniai suvaržo save dideliais įsipareigojimais, kurių per 7–8 metus net nėra pradėję gražinti. Be to, ginčo paskolų sutartys surašytos 2010-12-07 ir 2011-05-30. Šios aplinkybės, Komisijos nuomone, nesudaro pagrindo vienareikšmiškai teigti, kad nurodytas lėšas (350000 Lt) sutuoktiniai dar turėjo 2012-01-01 ir, kaip nurodo Pareiškėjas, šiomis lėšomis dengė tikrinamuoju laikotarpiu patirtas išlaidas.

Taigi, byloje nėra pateikti objektyvūs įrodymai, iš kurių galima būtų daryti vienareikšmę išvadą apie ginčo paskolų (350000 Lt) suteikimą, t. y. iki tikrinamojo laikotarpio (2010–2011 m.) realiai egzistavusius pajamų šaltinius, iš kurių gautomis pajamomis sutuoktiniai disponavo tikrinamuoju laikotarpiu (2012-01-01–2016-01-31). Tai, kad ginčo paskolų sutartyse nurodytos sumos yra suteiktos grynaisiais pinigais, kad šių pajamų šaltinių buvimas yra grindžiamas ne notarine forma surašytomis paskolų sutartimis, kad paskolų sandoriai sudaryti ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis (kitokių duomenų byloje nėra), kad pastoviai gaunamos sutuoktinių su darbo santykiais susijusios pajamos sudaro tik nedidelę dalį ginčo paskolų sutartyse nurodytų sumų, kad paskolų pajamos nedeklaruotos sutuoktinių pateiktose metinėse pajamų mokesčio deklaracijose, apie paskolų sandorius nebuvo pranešta mokesčių administratoriui ne tik iki 2016-06-30 (forma (duomenys neskelbtini)), tačiau ir iki 2018-01-30 patikrinimo rezultatų įforminimo (patikrinimo akto surašymo), leidžia teigti, jog šie sandoriai buvo sudaryti formaliai, siekiant sukurti regimybę apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tariamai gautas pajamas ir tokiu būdu jiems padėti išvengti GPM mokėjimo nuo pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui yra nežinomi.

Komisija, atsižvelgdama dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojų aspektus (MAI 67 str. 1 ir 2 d.), pažymi, jog mokesčių administratorius neturi rinkti įrodymų, kad paneigtų Pareiškėjo iškeltas abejones dėl patirtų išlaidų dydžio teisingumo arba kad pagrįstų Pareiškėjo skundo teiginius. Pareiškėjas pats turi šias abejones ir savo skundo teiginius pagrįsti, t. y. įrodyti faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatyto iki tikrinamojo laikotarpio likučio neteisingumą, kuriomis jis remiasi. Nagrinėjamu atveju vien paskolų sutarčių, kaip formalaus įrodymo, pateikimas negali būti pripažįstamas tinkamu realaus pajamų gavimo fakto pagrindimu. Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti

mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės ne banke turėtų piniginių lėšų likutis 2012-01-01 buvo 157293 Lt. Pareiškėjo tik su pastabomis pateiktos dvi ginčo paskolų sutartys ir Pareiškėjo teiginiai apie tikrinamojo laikotarpio pradžioje papildomai turėtas 350000 Lt pinigines lėšas, laikytini jo pasirinkta gynybine pozicija, kad išvengtų mokesčių prievolių vykdymo, ypač įvertinus aplinkybę, jog, kaip minėta, paskolų sutartyse nurodyta suma (350000 Lt) yra kone analogiška nustatytai išlaidų sumai (341132 Lt), viršijančiai sutuoktinių pajamas iš mokesčių administratoriui žinomų oficialių pajamų šaltinių. Kaip savo praktikoje yra pabrėžęs LVAT, už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti (*nagrinėjamu atveju – pateikti formą (duomenys neskelbtini)*) ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (*nagrinėjamu atveju, Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius privalėjo vertinti J. H. finansines galimybes suteikti paskolas*) (LVAT 2009-10-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1218/2009, 2017-05-12 nutartis adm. byloje Nr. A-691-556/2017). Nors mokesčių administratorius ir nenustatė, kad J. H. negalėjo suteikti piniginių lėšų Pareiškėjui, tačiau kompleksiskai įvertinus visus byloje esančius įrodymus ir nustatytas aplinkybes, matyti, jog byloje nėra objektyviais duomenimis patvirtintų aplinkybių, kad sutuoktiniai realiai disponavo paskolos sutartyse nurodytomis lėšomis 2012-01-01.

Vertindama Pareiškėjo nurodytų argumentų dėl Panevėžio AVMI neveikimo (*nevertintos J. H. finansinės galimybės; neapklausta Pareiškėjo sutuoktinė; neužduoti papildomi klausimai Pareiškėjui*) ir veikimo (*Pareiškėjui neleista susipažinti su visa mokesčio patikrinimo medžiaga; faktinės aplinkybės vertintos tik mokesčių administratoriaus naudai*) įtaką ginčijamo Inspekcijos sprendimo teisėtumui, t. y. dėl, Pareiškėjo teigimu, Panevėžio AVMI padarytų procedūrinių pažeidimų, Komisija iš šioje mokesčio ginčo byloje nustatytų aplinkybių visumos daro išvadą, kad Pareiškėjas iš esmės turėjo galimybę suprasti tiek Panevėžio AVMI, tiek skundžiamo Inspekcijos sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jų priėmimo motyvus, t. y. suprasti, dėl ko buvo netenkintas jo skundo prašymas pripažinti tikrinamojo laikotarpio pradžioje papildomai turėjus 350000 Lt pinigines lėšas bei tinkamai gintis, apie ką byloja Pareiškėjo 2018-09-05 skunde Komisijai pateikta teisinė ir faktinė argumentacija. Be to, mokesčių administratorius davė tiek Pareiškėjui, tiek jo sutuoktinei nurodymus pateikti dokumentus apie gautas, patirtas išlaidas, todėl negalima sutikti su Pareiškėjo pozicija, kad Pareiškėjo sutuoktinė nebuvo apklausta apie iš J. H. gautą paskolą. Atitinkamai šių aplinkybių konstatavimas, Komisijos vertinimu, įgalina Pareiškėjo akcentuojamą Panevėžio AVMI sprendimo nepakankamą pagrindumą vertinti kaip neesminį, nesudarantį pakankamo pagrindo ir ginčijamą Inspekcijos sprendimą pripažinti neteisėtu bei jį panaikinti. Be to, MAĮ 155 str. 2 dalyje įtvirtinta mokesčių mokėtojo teisė Komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga, tačiau nei iki Komisijos posėdžio, nei posėdžiui pasibaigus Pareiškėjas šia teise nepasinaudojo.

Dėl Pareiškėjo teiginių, kad paskolų sutarčių, kurios kartu yra ir paskolų priėmimo–perdavimo aktai, nuostatos aiškiai įrodo, jog pinigines lėšas jam realiai buvo perduotos, Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog mokesčių administratorius, prieš nustatydamas mokesčio bazę, neprivalo nuginčyti sandorius civiline tvarka (2004-08-06 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁰-686/2004). Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007, *Administracinė jurisprudencija Nr. 1(11), 2007, p. 103–113; 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010; 2018-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-877-438/2018*).

Dėl delspinigių. Pareiškėjas neginčija, kad jam 3619,61 Eur delspinigiai už GPM mokėjimą ne laiku apskaičiuoti pagrįstai, tačiau prašo nuo šių delspinigių atleisti, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, motyvuodamas aplinkybe, jog delspinigių suma sudaro beveik 47 proc. visos apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos, taip pat akcentuodamas savo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi.

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

Pareiškėjo manymu, yra pagrindas taikyti teisingumo ir protingumo principus bei atleisti jį nuo ginčo delspinigių dėl per didelės, lyginant su papildomai apskaičiuotu GPM, delspinigių sumos.

Visų pirma, Komisija pažymi, jog mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Antra, byloje nenustatyta, kad mokesčių administratorius būtų neoperatyviai atlikęs Pareiškėjo mokestinio patikrinimo veiksmus. Pavedimas tikrinti Nr. (42.72) FR0773-2443 išrašytas 2017-12-11, patikrinimo aktas Nr. (42.72) FR0680-36 surašytas 2018-01-30. Tikrintas mokesčių laikotarpis – nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31, t. y. nepažeidžiant MAĮ 68 str. 1 dalyje nustatyto mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties termino. Šiuo atveju mokėtini mokesčiai Pareiškėjui apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuota ginčo delspinigių bendra suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė ir, Komisijas nuomone, šiuo atveju nelaikytina nepagrįsta. LVAT 2013-09-30 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-575-1470/2013 yra pažymėjęs, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ir baudas ar atleisti nuo jų mokėjimo. Be to, akcentuotina, jog įstatymai nenumato, kokią dalį mokestinės prievolės turi sudaryti patikrinimo metu apskaičiuota delspinigių suma. Be kita ko, Komisija pabrėžia, kad delspinigiai yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 str. 1 d. 1 p.). Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas (Pareiškėjas) šiomis sumomis disponavo nepagrįstai. Kadangi Pareiškėjo veiksmai disponuojant juridinę galią turinčiais dokumentais ar kitokiais objektyviais įrodymais nepagrįstomis lėšomis, Komisijos nuomone, įgalina spręsti apie Pareiškėjo sąmoningus veiksmus siekiant nemokėti dalies mokesčių, todėl Komisija ginčo atveju neįžvelgia aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, sprendžiant dėl Pareiškėjui apskaičiuotų GPM delspinigių sumažinimo. Pareiškėjo pateikta versija, jog jis nesuprato, kokius konkrečiai dokumentus privalu pateikti, yra neįtikėtina ir vertintina, kaip jo gynybinė pozicija šiame mokestiniame ginče, ypač įvertinus aplinkybę dėl paskolų sumos dydžio ir aplinkybę, kad daugiau jokių įrodymų

(dokumentų), išskyrus dvi ginčo paskolas, apie gautas (turėtas) kitas pajamas Pareiškėjas nepateikė ir nenurodė.

Dėl GPM baudos. Pareiškėjo nuomone, jam skirta 30 proc. dydžio 2330 Eur GPM bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc. dydžio, atsižvelgiant į akivaizdų Pareiškėjo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi.

MAĮ 140 str. nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklarujamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į KT 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (2008-02-15 *nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008*). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 *nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti: 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Komisija konstatuoja, kad Panevėžio AVMI sprendimu, skirdama Pareiškėjui 30 proc. dydžio GPM baudą nurodė, kad ginčo byloje egzistuoja tik Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės, t. y. Pareiškėjas nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (neteikė paaiškinimų), baudos dydį mažinančių aplinkybių nenustatyta. Tačiau Panevėžio AVMI patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėjas geranoriškai atliko jam nustatytą pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, kartu akcentuojant, kad apskaičiuojant mokesčius taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos. Taigi, kaip ir nurodyta skundžiamame Inspekcijos sprendime, nagrinėjamu atveju yra nustatytos tiek Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios, tiek ir lengvinančios aplinkybės. Komisija nurodo, kad nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjui nei maksimalaus, nei minimalaus GPM baudos dydžio. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjui teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio bauda, kuri ir paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje numatytas nuostatas, ypač įvertinus aplinkybes, kad mokesčių administratorius mokesčio bazę Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Bylos medžiagoje esantys duomenys leidžia teigti, kad Pareiškėjas, gavęs mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas, sąmoningai slėpė informacija apie tikrintuoju laikotarpiu turėtas ir panaudotas reikšmingas (*lyginant su sutuoktinių gautomis kitomis mokesčių administratoriui žinomomis pajamomis*) pajamas ir ginčo pajamoms pagrįsti šaltinius (paskolos sutartis) pateikė tik po to, kai buvo atlikti sutuoktinių kontrolės veiksmai bei nustatytas konkretus pajamų ir išlaidų

neatitikimas. Komisijos nuomone, nustatytos aplinkybės dėl Pareiškėjo nepagrįstų pajamų šaltinių iš esmės įgalina spręsti apie pajamų slėpimą.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-06-22 sprendimą Nr. 68-75.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė