



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. J. 2018-07-16 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 17 d. Nr. S-154 (7-135/2018)
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 D. J. 2018-07-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-22 sprendimo Nr. 68-76,
n u s t a t ė:

D. J. (toliau – Pareiškėja) 2018-09-05 pateikė Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2018-09-05 prašymą atidėti Pareiškėjos skundo dėl Inspekcijos 2018-06-22 sprendimo Nr. 68-76 nagrinėjimą ir skundo nagrinėjimą skirti ne anksčiau nei 2018-10-01, nes Pareiškėja dirba visą dieną darbovietėje, todėl jai 2018-09-11 paskirta skundo nagrinėjimo data nėra tinkama, kadangi jai iš anksto reikia susiderinti su darbdaviu dėl laisvos dienos. Pareiškėja 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 mokesčių 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 Pareiškėja pateikė prašymą atidėti skundo nagrinėjimą, tačiau pažymėtina, kad mokesčių ginčas vyksta nuo 2018-04-17, t. y. Panevėžio apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – Panevėžio AVMI) priėmus 2018-04-17 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-121 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, o skundą Komisijai dėl ginčijamo

Inspekcijos 2018-06-22 sprendimo Nr. 68-76 Pareiškėja per centrinę mokesčių administratorių pateikė 2018-07-17 (skundas Komisijoje gautas 2018-07-18). Taigi, Komisijos nuomone, Pareiškėja 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 Pareiškėjos skundo nagrinėjimą vėlesnei datai, nes, priešingu atveju, pažeistų imperatyvias teisės normas, reglamentuojančias mokestinių ginčų nagrinėjimo Komisijoje terminus. Be to, Pareiškėjai pranešimas apie numatomą skundo nagrinėjimo datą (2018-09-11) el. paštu įteiktas 2018-08-30. Taigi, Komisijos nuomone, Pareiškėja turėjo pakankamai laiko su darbdaviu suderinti klausimą dėl laisvos dienos jai suteikimo ir tinkamai pasiruošti 2018-09-11 Komisijos posėdžiui arba iš anksto pasirūpinti savo atstovavimu šiame mokestiniame ginče. Nagrinėjamu atveju, įvertinus mokestinių ginčų nagrinėjimo Komisijoje terminus, Pareiškėjos prašymo atidėti skundo nagrinėjimą kitai datai nėra pagrindo tenkinti.

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

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

Inspekcija ginčijamo sprendimo pirma dalimi atnaujino Pareiškėjos 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)-FR0682-121 dėl 2018-01-30 patikrinimo akto Nr. (42.72)FR0680-37 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti 7752,55 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3635,46 Eur GPM delspinigius ir 2326 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjos laikotarpio nuo 2012-01-01 iki 2016-12-31 GPM mokestinį patikrinimą, įvertinusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio R. B. 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 šiose Taisyklėse numatytą 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 į biudžetą nesumokėjo GPM. Remiantis Lietuvos Respublikos 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 Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 7752,55 Eur (26768 Lt) mokėtinas GPM (už 2012 m. – 20774 Lt (6016,57 Eur), už 2014 m. – 5994 Lt (1735,98 Eur), 3665,46 Eur GPM delspinigiai ir skirta 2326 Eur GPM bauda.

Inspekcija skundžiamame sprendime nurodo, kad I. P. skundą, analizuos Panevėžio AVMI sprendimo pagrįstumą skunde išdėstytų argumentų ribose. Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja 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 mokėtoja dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų.

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

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012-01-01 turėto piniginių lėšų likučio. Panevėžio AVMI tyrė Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio (santuoka registruota 2006-06-15) 2012-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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, Pareiškėjos – 3732 Lt. 2007 metais Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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).

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

Po pasibaigusio mokesčio patikrinimo 2018-03-19 Pareiškėja kartu su pastabomis pateikė dvi sutartis, sudarytas 2010-12-07 ir 2011-05-30. Paskolos sutartyse nurodytas davėjas – S. K., paskolos gavėjas – R. B. (Pareiškėjos sutuoktinis). 2010-12-07 paskolos sutartyje nurodyta, kad paskolos davėjas Pareiškėjos sutuoktiniui 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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).

Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos sutuoktiniui pateikiant metines pajamų deklaracijas už 2010 m. ir 2011 m., bet tai nebuvo padaryta.

Pareiškėjos sutuoktinis 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)).

Pareiškėja teikė 2005 m. metinę pajamų mokesčio deklaraciją (FR0462), 2009 m., 2011–2016 m. metines pajamų deklaracijas ((duomenys neskelbtini) Pareiškėja neteikė metinių šeimos (gyventojų) turto deklaracijos (FR0001) ir vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593), 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 m. birželio 30 dienos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011 m. sausio 1 dienos įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktų nustatyta tvarka. Jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016 m. birželio 30 dienos tokios informacijos mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina. Pareiškėjos sutuoktinis apie gautas paskolas 2010 metais iš S. K. 250000 Lt ir 2011 metais iš S. K. 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 (šeimų) turto deklaracijoje, Nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešime apie sudarytus sandorius (forma (duomenys neskelbtini) arba Privačių interesų deklaracijoje (forma ID001) ir kt. Tokiu atveju, turi būti teikiamos arba tikslinamos deklaracijos, jei nesuėjusi jų pateikimo senatis. Pareiškėjos sutuoktinis iki 2016 m. birželio 30 dienos 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis piniginių lėšų likučio ne banke tikrinamo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) neturėjo sukaupę pakankamai lėšų pagrįsti 2012 ir 2014 metų išlaidoms viršijančioms pajamas.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 E. T. – V.; 700 Lt parduotas *Peugeot 406* automobilis; 2903 gautos išmokos iš Vilniaus teritorinės darbo biržos.

Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2012 m. patyrė 445781 Lt išlaidas, iš jų: 3803 Lt sumokėti ir išskaičiuoti mokesčiai; 431036 Lt įneštos piniginės lėšos į UAB "A1" pagal avansines apyskaitas; 7904 Lt vartojimo išlaidos; 900 Lt pirktas automobilis *I. B. 900*; 2138 Lt – biudžetinių įstaigų buhalterinė apskaita.

Įvertinus sutuoktinių 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 Pareiškėjos ir sutuoktinio 2012 m. patirtos išlaidos 266200 Lt suma viršijo gautas pajamas.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2013 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėja ir sutuoktinis 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 D. J.; 282221 Lt gautos pajamas iš UAB "A1" pagal avansines apyskaitas.

Sutuoktiniai 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" Pareiškėjos sutuoktiniui liko skolinga 148815,24 Lt.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2014 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėja ir sutuoktinis 2014 m. gavo 35 177 Lt pajamas, iš jų: 31931 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas; 744 Lt Ligos, motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpa; 802 Lt GPM permoka; 700 Lt pajamas iš D. J.; 1000 Lt parduotas automobilis *I. B.*

Sutuoktiniai 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 *K. R.*; 1726 Lt išlaidas už įsigytą *SAAB 9-3* transporto priemonę; 361081 Lt į UAB "A1" įneštos piniginės lėšos pagal avansines apskaitas.

Įvertinus sutuoktinių 2014 m. gautas 35177 Lt pajamas, patirtas 392035 Lt išlaidas, piniginių lėšų banke likučius (2014-01-01 – 8029 Lt, 2014-12-31 – 12428 Lt), 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 Pareiškėjos sutuoktiniui buvo skolinga 509896,14 Lt.

Dėl Pareiškėjos ir sutuoktinio 2015 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Sutuoktiniai 2015 m. gavo 11200 Eur pajamas, iš jų: 10279 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas; 852 E. A., motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpa; 69 Eur GPM permoka.

Sutuoktiniai 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2016 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų. Pareiškėja ir sutuoktinis 2016 m. gavo 10345 Eur pajamas, iš jų: 9 429 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas; 537 E. A., motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) pašalpa; 379 Eur GPM permoka.

Sutuoktiniai 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 mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės 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, siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą, atlikimo tvarką nustato Taisyklės, kurių 4 punkte nurodyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės 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).

K. J. 6 punktu, apskaičiuodamas mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka tuos informacijos ir duomenų šaltinius, kurie leistų nustatyti kuo teisingesnį mokesstinės 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 mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis (siekiama 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 prirėikus gali taikyti mokesčių administratorius yra išlaidų metodas (Taisyklių 6.3.3 p.). K. J. 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, registru (kadastrų), stebėjimo būdu, statistikos leidinių, žinybų, 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. Vadinas Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos 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 priklausantią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo paties atliktą įvertinimą (LVAT 2017-05-25 nutartis adm. byloje Nr. A-466-438/2017). Administracinių teismų praktikoje 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) pagrįstai apskaičiuotas vienu iš specialių mokesčių apskaičiavimo būdų – pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Panevėžio AVMI tinkamai išnagrinėjo bei įvertino surinktus duomenis, pagrindė Pareiškėjai apskaičiuotas GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas (pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą), kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis, 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. Pareiškėjos teigimu, ji geranoriškai atliko pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir nėra kitų baudą didinančių aplinkybių, todėl jai turi būti skiriama mažesnė bauda nei baudos vidurkis.

Panevėžio AVMI nurodė, kad skiriant GPM baudą buvo nustatyta sunkinančios ir lengvinančios aplinkybės, todėl skirta 30 proc. dydžio bauda. Nustatyta sunkinanti aplinkybė – mokestis apskaičiuotas taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas (pajamos gautos iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių), lengvinanti aplinkybė – Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo. Todėl nepagrįsti Pareiškėjos 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.). LVAT 2013-11-28 sprendime administracinėje byloje Nr. A438-1748/2013 yra pažymėjęs, jog kai yra įvykdyta MAĮ 141 str. 2 dalyje įtvirtinta sąlyga, būtina vertinti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose numatytų aplinkybių egzistavimą ir tik tada spręsti klausimą dėl atleidimo nuo baudos. Inspekcija nurodo, kad nenustatyta, jog Pareiškėjai 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 2326 Eur GPM baudos sumokėjimo.

Dėl delspinigių. Pareiškėjos nuomone, jai apskaičiuota 3635,46 Eur dydžio delspinigių suma yra neprotinga, neteisinga ir neproporcinga, nes sudaro 47 proc. apskaičiuoto mokesčio sumos. Pareiškėja taip pat teigia, kad jai kartu su skundžiamu sprendimu nebuvo pridėta delspinigių skaičiavimo lentelė (suvestinė).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja negavo delspinigių lentelės, todėl Inspekcija delspinigių lenteles pridės Pareiškėjai 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. byloje 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 apskaičiuotų delspinigių lentelės nepridėjimas prie Panevėžio AVMI sprendimo Nr. (36.9) FR0682-121 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 delspinigių 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 Pareiškėja nėra kalta 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 mokėtojai (gyventojai ir ūkio subjektai) mokesčius turi apskaičiuoti savarankiškai, įvertindami per mokestinį 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 mokestinio 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 mokestiniuose ginčiuose. 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 vadovaujama teisingumo ir protingumo už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 *nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011*, 2011-09-08 *nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011*). Konstitucinis Teismas (toliau – KT) ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir paskirtų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Pareiškėjos mokestinis patikrinimas inicijuotas pagal 2017-12-11 pavedimą tikrinti Nr.(42.72) FR0773-2445, su pranešimu apie mokestinį patikrinimą Nr. (42.72) FR0663-341 Pareiškėja susipažino 2017-12-28. Mokestinis patikrinimas baigtas 2018-01-30, surašius 2018-01-30 patikrinimo aktą Nr.(42.72) FR0680-37 ir aktą patvirtinus 2018-04-17 sprendimu Nr. (36.9) FR0682-121 dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Nėra duomenų, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas būtų buvęs vilkinamas. Inspekcijos vertinimu, mokestinis patikrinimas truko trumpą laiką. Taip pat įvertinusi Pareiškėjos argumentus dėl delspinigių skaičiavimo dydžio (3635,46 Eur GPM delspinigiai) neproporcingumo lyginant su Pareiškėjai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (7752,55 Eur), Inspekcija pažymi, kad vien tik delspinigių dydis savaime nesuponuoja teisinio pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių. Įvertinus, kad delspinigiai yra kartu ir mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas ir tai, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 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 – VAI) (*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 LVAT praktikoje 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, sprenddamas 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 Panevėžio AVMI nurodo faktinių aplinkybių vertinimą, kuriuo vadovaujasi teigdama, kad sutuoktinių 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 Pareiškėjai apskaičiuotas mokėtinas GPM: už 2012 metus 20774 Lt (6016,57 Eur) ir už 2014 metus – 5994 Lt (1735,98 Eur) GPM suma. 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 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo iš esmės atitinka tokiam aktui keliamus reikalavimus, įtvirtintus VAĮ 8 str. 1 dalyje.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Dėl tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01) turėtų piniginių lėšų dydžio neteisingo nustatymo. Inspekcija tik formaliais pagrindais nepagrįstai paneigė Pareiškėjos sutuoktinio iš paskolos davėjo S. K. 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 sutuoktinis nepateikė formos (duomenys neskelbtini) ir nedeklaravo gautų paskolų. 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 administratorius sprendimuose, kuriais buvo atsisakyta vertinti pateiktas paskolų sutartis, remiasi tik Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir turto įsigijimo šaltinius pateikimo taisyklių 26 punkto nuostatomis, kurios yra žemesnės teisinės galios nei MAĮ, yra pažeidžiamas gero administravimo principas.

Pareiškėja papildomai pažymi, kad iš sutuoktinio sutarčių pagrindu pasiskolintų piniginių lėšų ji jokio nekilnojamojo, kilnojamojo ar kito turto neįsigijo, todėl, Pareiškėjos nuomone, jai negali būti apskaičiuojami papildomi mokesčiai nuo neva nepagrįstų pajamų, kurių

Pareiškėja neturėjo pareigos deklaruoti, teikdama formą (duomenys neskelbtini) Neproporcinga atsisakyti vertinti paskolų sutartis tik formaliais pagrindais, nes paskolų sutarčių realumas yra kvestionuojamas tik dėl galimai sutuoktinio neįvykdytų prievolių pateikti formą (duomenys neskelbtini)

Pareiškėjos 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 sutuoktinis turi prievolę grąžinti paskolų sutarčių pagrindu gautas sumas paskolos davėjui, kartu mokant 5 proc. dydžio metines palūkanas, tačiau skundžiamu sprendimu yra atsiradusi mokesstinė prievolė mokėti GPM nuo neva pajamas viršijusių išlaidų sumų. Vadinasi apmokestintos sutuoktiniui suteiktos paskolos.

Pareiškėja nurodo, kad pinigines lėšas jos sutuoktiniui 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.). Mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 67 str. 1 dalimi, nesikreipė į S. K. ir jo neapklausė dėl paskolos suteikimo aplinkybių ir piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjos sutuoktiniui, t. y. mokesčių administratorius nevertino S. K. finansinių galimybių suteikti 350000 Lt paskolas, taip pat nesikreipė į ją (Pareiškėją), siekdamas išsiaiškinti, ar Pareiškėja žinojo apie paskolos sutarčių sudarymą ir jų pagrindu perduotas pinigines lėšas. Pareiškėjos teigimu, S. K. finansinės galimybės suteikti paskolas yra netiesioginiai įrodymai, kuriais galima įrodinėti paskolų suteikimo realumą.

Dėl mokesčių administratoriaus veiksmų. Panevėžio AVMI padarė procedūrinius pažeidimus. Mokesčių administratorius savo neveikimu (*informacijos, klausimų Pareiškėjai nepateikimas surašant patikrinimo aktą; papildomų kontrolės veiksmų nesiėmimas apklausti S. K. ir ją pačią apie suteiktas paskolas; S. K. 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. Panevėžio AVMI prašė Pareiškėjos pateikti patikrinimui dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas, tačiau nedetalizavo, kokius konkrečiai dokumentus privalo pateikti mokesčių administratoriui. Taip pat Pareiškėja nurodo, kad jei jos prašomuose pateikti dokumentuose yra informacija apie trečiuosius asmenis, šie dokumentai jai gali būti pateikti nuskenuoti. Panevėžio AVMI privalėjo apklausti Pareiškėją, ar ji žinojo apie sutuoktiniui suteiktas paskolas.

Dėl delspinigių dydžio. Pareiškėja nurodo, kad jai apskaičiuotų GPM delspinigių suma (3635,46 Eur) sudaro beveik 47 proc. visos apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos. Nurodo, kad nėra kalta dėl skundžiamame sprendime nurodytų pažeidimų (MAĮ 141 str. 1 d. 1 p.). Ginčo atveju mokesstinė nepriemoka susidarė dėl sutuoktinio sandorių su UAB "A1" Mokesčių administratorius administruodamas mokesčius privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, tačiau, priimdama sprendimą, Inspekcija į minėtus kriterijus neatsižvelgė.

Pareiškėja nurodo, kad mokesstinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Kadangi Pareiškėjai buvo neaišku, kokių dokumentų iš jos reikalaujama pateikti, ji dar nepasibaigus mokesstinio patikrinimo terminui, kreipėsi į Panevėžio AVMI su 2018-01-30 prašymu pratęsti dokumentų pateikimo terminą ir kartu mokesstinio 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 Pareiškėja 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 mokesstinės prievolės nevykdymo (2016-02-23 *nutartis adm. byloje Nr. A-293-556/2016*). Pareiškėjos nuomone, kadangi delspinigių suma pernelyg didelio

dydžio, nėra pagrindo pripažinti, kad delspinigiai atlieka jiems MAĮ 95 str. 1 dalimi keliamą tikslą. Šiuo atveju Pareiškėja yra baudžiama už mokestinės prievolės nevykdymą.

Dėl paskirtos baudos dydžio. Pareiškėjos nuomone, jai skirta 30 proc. dydžio bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc. dydžio. Būtina įvertinti jos (Pareiškėjos) bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi. Kaip nurodo Pareiškėja, 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, Pareiškėjos teigimu, ginčo atveju nebuvo nustatytas pažeidimų sistemingumas, pakartotinumai ir kitos aplinkybės, kurios būtų vertinamos kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Be to, ir šiuo atveju, skirdamas baudą, mokesčių administratorius nevertino aplinkybės, jog mokestinė prievolė atsirado ne dėl jos pačios veiksmų.

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

Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 7752,55 Eur GPM, 3635,46 Eur GPM delspinigių ir 2326 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio R. B. (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 Pareiškėja 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 neapartinėja, juolab, kad Pareiškėja iš esmės nekelia ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo teisėtumo ir pagrįstumo, o šiame sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų. Pareiškėja iš esmės nesutinka su skundžiamo sprendimo išvadomis dėl jos tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtų 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.) Pareiškėjos sutuoktinio iš S. K. pagal paskolų sutartis gautų sumų (iš viso 350000 Lt) nepripažinimo, taip pat Pareiškėja nesutinka su skirtos GPM baudos dydžiu ir prašo atleisti nuo GPM delspinigių. Pareiškėjos 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 Pareiškėja nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija sprendime pasisako dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl Pareiškėjos ir sutuoktinio 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. Pareiškėjos teigimu, sutuoktinio pateiktos paskolų sutartys apie 2010 m. ir 2011 m. pasiskolintas 350000 Lt dydžio pinigines lėšas įrodo, kad Pareiškėja kartu su sutuoktiniu tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėjo daug didesnes pinigines lėšas, kurias ir naudojo tikrinamojo laikotarpio išlaidoms dengti.

Pareiškėja mokesčių administratoriaus tikrinamuoju laikotarpiu nustatyto sutuoktinių patirtų išlaidų ir gautų pajamų dydžio bei pobūdžio neginčija.

Pareiškėja kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto, t. y. 2018-03-19, Panevėžio AVMI pateikė jos sutuoktinio su S. K. sudarytas dvi sutartis. 2010-12-07 paskolos sutartyje nurodyta, kad paskolos davėjas Pareiškėjos sutuoktiniui 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 grąžinimo 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 55¹ ir 61¹ 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 aktų 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 Pareiškėja, nei Pareiškėjos sutuoktinis iš S. K. 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 (Pareiškėjos sutuoktinio) ir Nr. (42.72)FR0663-341 (Pareiškėjos) buvo prašoma parengti / pateikti, be kitų dokumentų, ir turimus dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas*). Taip pat Pareiškėjos sutuoktinis mokesčių administratoriui nėra teikęs Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas lėšas) įsigijimo šaltinius (forma (duomenys neskelbtini)). Taigi Pareiškėjos sutuoktinis iki 2016-06-30 nėra nurodęs turėtų (pasiskolintų) daugiau kaip 15000 Eur (iki 2014-12-31 – 50000 Lt) piniginių lėšų. Šiuo atveju vertinti S. K. finansines galimybes suteikti Pareiškėjos sutuoktiniui 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 nurodymo (nedeklaravimo) faktą, mokesčių mokėtoju kyla minėtame įstatyme nurodytos pasekmės – mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją apie minėto dydžio turėtas (pasiskolintas) lėšas neatsižvelgia ir jos nevertina. Priešingai, nei teigia Pareiškėja, 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) FR0682-121 Panevėžio AVMI, nevertindama Pareiškėjos 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turėtą piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2012-01-01), pagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjos kartu su pastabomis pateiktas jos sutuoktinio su S. K. 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. Pareiškėjai žinant visas su apmokestinimu susijusias aplinkybes. Be to, nors paskolų sutartyse nustatyta, kad paskolos gavėjas (Pareiškėjos sutuoktinis) įsipareigoja grąžinti paskolos davėjui (S. K.) suteiktą paskolą ir palūkanas pagal galimybes, bet ne vėliau kaip iki 2018-12-31, tačiau bylos medžiagoje nėra (Pareiškėja nepateikė) jokių duomenų apie dalies paskolų ir / ar palūkanų grąžinimą paskolos davėjui. Komisijos vertinimu, sunkiai tikėtina aplinkybė, jog fizinis asmuo (S. K.) 7–8 metų laikotarpiu nepareikalautų grąžinti 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 (*įkeitimo ir / ar laidavimo priemonių*). Pažymėtina, kad tikrinamuoju laikotarpiu (2012-01-01–2016-12-31) neva skolintos piniginės lėšos (350000 Lt) sudaro didžiąją dalį visų Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 grąžintinos sumos sudaro 101367 Eur. Taigi sutuoktinių gaunamų su darbo santykiais susijusių pajamų dydis kelia pagrįstas abejones dėl paskolų grąžinimo realumo, t. y. gaudami kuklias pajamas, sutuoktiniai suvaržo save dideliais įsipareigojimais, kurių per 7–8 metus net nėra pradėję grąžinti. 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 Pareiškėja, 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 (MAĮ 67 str. 1 ir 2 d.), pažymi, jog mokesčių administratorius neturi rinkti įrodymų, kad paneigtų Pareiškėjos iškeltas abejones dėl patirtų išlaidų dydžio teisingumo arba kad pagrįstų Pareiškėjos skundo teiginius. Pareiškėja pati turi šias abejones ir savo skundo teiginius pagrįsti, t. y. įrodyti faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatyto iki tikrinamojo laikotarpio likučio neteisingumą, kuriomis ji 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 sutuoktinių ne banke turėtų piniginių lėšų likutis 2012-01-01 buvo 157293 Lt. Pareiškėjos tik su pastabomis pateiktos dvi ginčo paskolų sutartys ir Pareiškėjos teiginiai apie tikrinamojo laikotarpio pradžioje papildomai turėtas 350000 Lt pinigines lėšas, laikytini jos 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 – sutuoktinis privalėjo pateikti formą (duomenys neskelbtini)*) ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (*nagrinėjamu atveju, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius privalėjo vertinti S. K. 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 S. K. negalėjo suteikti piniginių lėšų Pareiškėjos sutuoktiniui, 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.

I. P. nurodytų argumentų dėl Panevėžio AVMI neveikimo (*nevertintos S. K. finansinės galybės; neapklausta pati Pareiškėja dėl sutuoktinio sandorių su S. K.; neužduoti papildomi klausimai Pareiškėjai*) ir veikimo (*Pareiškėjai neleista susipažinti su visa mokesčio patikrinimo medžiaga; faktinės aplinkybės vertintos tik mokesčių administratoriaus naudai*) įtaką ginčijamo Inspekcijos sprendimo teisėtumui, t. y. dėl, Pareiškėjos teigimu, Panevėžio AVMI padarytų procedūrinių pažeidimų, Komisija iš šioje mokesčio ginčo byloje nustatytų aplinkybių visumos daro išvadą, kad Pareiškėja iš esmės turėjo galimybę suprasti tiek Panevėžio AVMI, tiek skundžiamo Inspekcijas sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jų priėmimo motyvus, t. y. suprasti, dėl ko buvo netenkintas jos skundo prašymas pripažinti tikrinamojo laikotarpio pradžioje papildomai turėjus 350000 Lt pinigines lėšas bei tinkamai gintis, apie ką

byloja Pareiškėjos 2018-09-05 skunde Komisijai pateikta teisinė ir faktinė argumentacija. Be to, mokesčių administratorius davė tiek Pareiškėjai, tiek jos sutuoktiniui nurodymus pateikti dokumentus apie gautas, patirtas išlaidas, todėl negalima sutikti su Pareiškėjos pozicija, kad ji nebuvo apklausta apie iš S. K. gautą paskolą. Atitinkamai šių aplinkybių konstatavimas, Komisijos vertinimu, įgalina Pareiškėjos akcentuojamą Panevėžio AVMI sprendimo nepakankamą pagrįstumą 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 Pareiškėja šia teise nepasinaudojo.

Dėl Pareiškėjos teiginių, kad paskolų sutarčių, kurios kartu yra ir paskolų priėmimo–perdavimo aktai, nuostatos aiškiai įrodo, jog piniginės lėšos jos sutuoktiniui realiai buvo perduotos, Komisija pažymi, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog mokesčių administratorius, prieš nustatydamas mokesčio bazę, neprivalo nugincyti 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 teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais 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. Pareiškėja neginčija, kad jai 3635,46 Eur delspinigiai už GPM mokėjimą ne laiku apskaičiuoti pagrįstai, tačiau prašo nuo šių delspinigių atleisti, nesant jos kaltės, taip pat vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, motyvuodama aplinkybe, jog delspinigių suma sudaro beveik 47 proc. visos apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos, kad formą (duomenys neskelbtini) privalėjo pateikti sutuoktinis, taip pat akcentuodama 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.). Pareiškėja savo prašymą atleisti nuo GPM delspinigių grindžia tik MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte, t. y. 141 str. 1 dalies 1 punkte nurodytu pagrindu, t. y., jog Pareiškėja nėra kalta dėl padaryto pažeidimo.

Pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 1 punkto (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija) nuostatas mokesčio mokėtojas nuo paskirtos baudos, apskaičiuotų (nesumokėtų) delspinigių gali būti atleistas, jei „įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo“. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja turėjo pareigą deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti GPM. Taigi Pareiškėja negali būti laikoma nekaltu dėl padaryto pažeidimo. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos nurodyta aplinkybė – Pareiškėjos sutuoktinis mokesčių administratoriui nepateikė formos (duomenys neskelbtini) yra sietina su subjektyvių, o ne objektyvių aplinkybių buvimu. Abu sutuoktiniai tikrinamuju laikotarpiu disponavo lėšomis iš mokesčių administratoriui nežinomų (nenustatytų) šaltinių. Net, jeigu ir pripažinusi, kad Pareiškėjos sutuoktinis realiai buvo gavęs paskolas iš S. K., nors bylos medžiaga įrodyta priešingai, pati Pareiškėja šių gautų (ir negrąžintų) paskolų nedeklaravo mokesčių administratoriui teiktose metinėse pajamų mokesčio deklaracijose, apie šių paskolų egzistavimą nenurodė, gavusi mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas. Pareiškėjos pateikta versija, jog ji nesuprato, kokius konkrečiai dokumentus privalu pateikti, yra neįtikėtina ir vertintina, kaip jos 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 Pareiškėja nepateikė ir nenurodė. Todėl darytina išvada, kad Pareiškėja neįrodė, jog egzistuoja teisinės sąlygos atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo šiuo pagrindu.

Dėl Pareiškėjos teiginių, kad mokestinė nepriemoka susidarė dėl sutuoktinio sandorių su UAB "A1" plačiau nepasisakytina, nes tai nėra šios mokestinės bylos dalykas. Nagrinėjamu

atveju sprendžiamas klausimas dėl sutuoktinių gautų (turėtų) kitų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui yra nežinomi, teisėtumo ir pagrįstumo.

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 vadovaujama 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*).

Pareiškėjos manymu, yra pagrindas taikyti teisingumo ir protingumo principus bei atleisti ją 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 Pareiškėjos mokestinio patikrinimo veiksmus. Pavedimas tikrinti Nr. (42.72) FR0773-2445 išrašytas 2017-12-11, patikrinimo aktas Nr. (42.72) FR0680-37 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 mokėtinai mokesčiai Pareiškėjai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuota ginčo delspinigių bendra suma vertintina kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė ir, Komisijos 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 (Pareiškėja) šiomis sumomis disponavo nepagrįstai. Kadangi Pareiškėjos veiksmai disponuojant juridinę galią turinčiais dokumentais ar kitokiais objektyviais įrodymais nepagrįstomis lėšomis, Komisijos nuomone, įgalina spręsti apie Pareiškėjos sąmoningus veiksmus siekiant nemokėti dalies mokesčių, todėl Komisija ginčo atveju neįžvelgia aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, sprendžiant dėl Pareiškėjai apskaičiuotų GPM delspinigių sumažinimo.

Dėl GPM baudos. Pareiškėjos nuomone, jai skirta 30 proc. dydžio 2326 Eur GPM bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc. dydžio, atsižvelgiant į akivaizdų Pareiškėjos bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi ir nesant jos kaltės dėl mokestinio pažeidimo padarymo.

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 nedeclaruojamo <...> ar nedeclaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama

mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ 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 Pareiškėjai 30 proc. dydžio GPM baudą nurodė, kad ginčo byloje egzistuoja tik Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės, t. y. Pareiškėja nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (neteikė paaiškinimų), baudos dydį mažinančių aplinkybių nenustatyta. Tačiau Panevėžio AVMI patikrinimo akte nurodyta, kad Pareiškėja geranoriškai atliko jai 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjai nei maksimalaus, nei minimalaus GPM baudos dydžio. Dėl Pareiškėjos kaltės dėl mokesčių įstatymų pažeidimų jau pasisakyta aukščiau, sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių klausimą. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai 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 Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Bylos medžiagoje esantys duomenys leidžia teigti, kad Pareiškėja, gavusi mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti dokumentus apie gautas pajamas ir patirtas išlaidas, sąmoningai slėpė informaciją 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 Pareiškėjos 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. 68-76.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė