



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL U. J. SKUNDO**

2022 m. kovo d. Nr. S- (7-2/2022)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininko Evaldo Raistensčio, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės išnagrinėjo U. J. (toliau – Pareiškėja) 2021-12-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021-12-09 sprendimo Nr. 68-99 (toliau – Inspekcijos sprendimas). Pareiškėja ir jos atstovas T. A., taip pat Inspekcijos atstovė T. S. dalyvavo Komisijos 2022-01-31 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos Sprendimu. Teigiama, kad mokesčių administratorius nevisapusiškai ištyrė bylos aplinkybes, byloje nenustatyta objektyvi tiesa, nėra nustatytos reikšmingos faktinės aplinkybės Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsniui taikyti. Inspekcija formaliai išnagrinėjo Pareiškėjos skundą su papildomais rašytiniais įrodymais ir nepagrįstai patvirtino papildomai mokėtinas sumas. Administratorius nevertino visos mokestinio patikrinimo metu surinktos informacijos arba atmetė ją kaip neva nepagrįstą bei tendencingai atkartoję vietos mokesčių administratoriaus priimto sprendimo argumentus. Pareiškėjos nuomone, atliktas patikrinimas nėra objektyvus.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėja nuo 2014-02-03 dirba UAB "B1" kurios veikla – odontologijos paslaugos, vadove, nuo 2014 m. turi 50 proc. UAB "B1" kontrolę. Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI), atlikdama Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2019-12-31, t. y. tikrindama, ar Pareiškėja turėjo pakankamai teisėtai ir apmokestintais pajamų gavimo šaltiniais pagrįstų pajamų minėtu laikotarpiu patirtoms išlaidoms pagrįsti, be kita ko, vertino Pareiškėjos pajamas ir išlaidas laikotarpiu nuo 2004 iki 2015 m. Taip pat vertino UAB "B1" atskaitingo asmens, t. y. Pareiškėjos 2013–2020 m. avanso apyskaitų duomenis. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjos 2016–2019 m. išlaidoms padengti trūko 34 817 Eur pajamų, t. y. Pareiškėja gavo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų pajamų šaltinių, kurios nebuvo deklaruotos.

*Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo*

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo vadovautis MAĮ 70 straipsniu, nes ji vykdė jai priskirtas pareigas – teikė deklaracijas, jose nurodydama teisingus duomenis, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, įstatymų

nustatyta tvarka tvarkė buhalterinę apskaitą, išsaugojo ir mokesčių administratoriui pateikė apskaitos dokumentus, t. y. jos veikla ir pateiktos deklaracijos atitiko vykdytos ūkinės komercinės veiklos rezultatus. Tuo tarpu mokesčių administratoriaus nurodytos aplinkybės, pasak Pareiškėjos, yra išvestinės, tiesiogiai neįrodančios mokesčių įstatymo pažeidimų, nenustatytas mokesčių slėpimo faktas, dėl ko būtų pagrindas taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Pareiškėja pažymi, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) savo praktikoje yra pasisakęs, jog mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka (tiesiogiai). Net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A-502-1305/2008). Netiesioginių mokesčio apskaičiavimo metodų taikymo būtinybę turi įrodyti mokesčių administratorius ir tik esant visoms MAĮ numatytoms sąlygoms, o tai gali būti padaryta tik atlikus mokesčių mokėtojo nuodugnų tyrimą. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad duomenys, kurie mokesčių administratoriaus yra vertinami ir kurie gali būti pripažinti kaip neteisingi, turi būti pateikiami turint tikslą slėpti mokesčius, tai taip pat turi įrodyti mokesčių administratorius. Tuo tarpu Inspekcija šiuo aspektu nepasisakė.

#### *Dėl apskaičiavimo pagrįstumo*

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija, jog ji pateiktais dokumentais neįrodė realių pajamų šaltinių. Akcentuoja, kad:

1. Mokestinio patikrinimo metu pagal surinktą informaciją atlikus pajamų–išlaidų analizę nustatyta, jog Pareiškėja nėra pateikusi vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos, tačiau šis faktas negali būti pagrindu nepripažinti, kad Pareiškėja turėjo grynųjų pinigų sumą ne banke, neviršijančią 50 000 Lt, kurios nereikėjo deklaruoti. Inspekcija nepagrįstai nevertino šios aplinkybės.

2. UAB "B1" veiklą pradėjo 2013 m. Pareiškėja veiklos pradžioje pervesdavo pinigus įmonės apyvartinėms lėšoms (ilgalaikiam turtui pirkti). Šie pervedimai bendrovėje suformuoti kaip pinigai, įnešti apyvartinėms lėšoms (2013–2015 m. bendra suma 23 171,22 Eur). Pareiškėja UAB "B1" 2016-01-14 suteikė 50 000 Eur paskolą (terminas nuo 2016-01-14 iki 2021-01-13, deklaracija FR0711 pateikta). 2016-12-23 iš avanso apyskaitos atkelta suma – 26 828,78 Eur. Sąskaitos bendras likutis – 50 000 Eur.

Skunde pažymima, kad minėtų lėšų panaudojimo UAB "B1" veikloje fakto ir pagrįstumo Inspekcija nekvestionuoja. Visos šios lėšos apskaitytos UAB "B1" ir deklaruotos įstatymų nustatyta tvarka.

3. Inspekcijai buvo pateikti duomenys apie Pareiškėjos gautas pajamas ir gautą darbo užmokestį. Tuo tarpu Inspekcija, apskaičiuodama Pareiškėjos (gyventojos) nuo 2016-01-01 iki 2020-12-31 gautas pajamas, vertino UAB "B1" atskaitingo asmens (Pareiškėjos) avanso apyskaitos duomenis ir į pajamas įtraukė jos, kaip UAB "B1" atskaitingo asmens, įplaukas. Taip pat Pareiškėjos patirtoms išlaidoms priskyrė UAB "B1" atskaitingo asmens (Pareiškėjos) išlaidas. Koku teisiniu pagrindu vadovaujantis ir kuo pagrįstas toks Pareiškėjos GPM apmokestinamų pajamų apskaičiavimas, Pareiškėjai nėra aišku, t. y. nėra aišku, koku teisiniu pagrindu ir kokiomis faktinėmis aplinkybėmis vadovaujantis Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja faktiškai gavo kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas.

Pažymima, kad kiekvienu atveju teisės norma yra taikoma konkrečių faktinių bylos aplinkybių ir iškeltų reikalavimų kontekste. Inspekcija nenustatė mokesčių vengimo fakto

ir apskritai apie tai nepasisakė, tačiau faktiškai perkvalifikavo piniginių lėšų pobūdį, t. y. bendrovės išlaidas priskyrė Pareiškėjos GPM apmokestinamosioms pajamoms.

4. Pareiškėjai papildomai mokėtinas GPM apskaičiuotas taikant Taisyklių 6.3.3 punkte nurodytą išlaidų vertinimo metodą. Patikrinimo metu nustatyta, kad pagal pateiktas avansines apyskaitas atskirais mokestiniais laikotarpiais susidarė Bendrovės skola Pareiškėjai, tačiau tai nėra pagrindas įsiskolinimą (susidariusį būtent bendrovės patirtų išlaidų skirtumą) priskirti Pareiškėjos patirtoms išlaidoms. Akcentuojama, kad dėl bendrovės patirtų išlaidų fakto ginčo nėra. Pareiškėjos nuomone, faktiškai UAB "B1" patirtos išlaidos pagal avansines apyskaitas turi būti priskiriamos bendrovės veiklos išlaidoms visoje apimtyje ir nėra jokio pagrindo jas vertinti kaip Pareiškėjos patirtas asmenines išlaidas, įtakojančias apmokestinamųjų pajamų GPM apskaičiavimą.

5. Pareiškėja nesutinka su pajamų ir išlaidų apskaičiavimu, nes nebuvo įvertintos visos faktinės aplinkybės, įtakojančios pajamų ir išlaidų apskaičiavimą. Pareiškėjos mama, gyvenanti Švedijoje, yra medikė, dirbanti privačioje klinikoje. Ji nuolat atvyksta į Lietuvą ir Pareiškėja apmoka mamos išlaidas (sanatoriją, kelionę ir pan.). Savo ruožtu mama padengia išlaidas, atsiskaitydama grynaisiais pinigais. Taip pat mama Pareiškėjai faktiškai kasmet daro dovanas grynaisiais pinigais (pateikiami įrodymai). Todėl, remiantis paaiškinimu ir papildomais įrodymais, mamos teikta parama dukrai visoje apimtyje priskirtina Pareiškėjos pajamoms ir nėra jokio pagrindo šios paramos nevertinti ar vertinti kaip pajamas tik per atsiskaitomąją sąskaitą iš mamos gautą pajamas.

Pareiškėja mokestinio tyrimo metu teikė informaciją, kad dalį pinigų gavo iš senelio, kurį prižiūrėjo. Senelis gaudavo didelę pensiją iš Rusijos. Nuo 2012-05-01 jam buvo paskirta 2 110,80 Lt pensija ir 250 Lt butui išlaikyti, iš viso 2 360,80 Lt arba 683,73 Eur, jis mirė 2017 m. sausio mėn. Pagal Pareiškėjos bankinius dokumentus matyti, kad dalis pinigų ateidavo iš senelio.

Tuo tarpu mokesčių administratorius nurodė, kad pajamos neaiškios, tačiau jei Pareiškėja būtų gavusi „kažkokių“ neaiškių pajamų, tai nebūtų ėmusi iš Big banko greitųjų kreditų 5 000 Eur mokėjimams padengti.

Skunde tvirtinama, kad pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokestinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojo interesai. Mokesčių administratorius šiuo konkrečiu atveju šių nuostatų nesilaikė. Savo teiginiais pagrįsti Pareiškėja pateikė įrodymus, tačiau mokesčių administratorius jų nevertino ir nepagrįstai atmetė kaip nepakankamus. Tuo tarpu, remiantis LVAT praktika, visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus, priimdamas ir pagrįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais ir nulemti besąlyginiam naikinimui (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010).

#### *Dėl Pareiškėjai skirtos baudos ir apskaičiuotų delspinigių*

Pareiškėja skunde nesutinka su jai skirtos baudos dydžiu bei su apskaičiuota GPM delspinigių suma. Pareiškėjai GPM mokestinė nepriemoka sudaro 6 308,51 Eur, apskaičiuoti GPM delspinigiai ir bauda sudaro net 51,59 proc. apskaičiuotos GPM sumos, kas objektyviai yra neproporcingai daug.

Pareiškėja nesutinka su jai skirtos baudos dydžiu (30 ir 75 proc.). Visų pirma, pagal MAĮ 139 straipsnio nuostatas mokesčio mokėtojo bendradarbiavimas yra atsakomybę lengvinanti aplinkybė, todėl Inspekcija, skirdama baudą, neturi diskrecijos teisės šios aplinkybės nevertinti kaip lengvinančios ir į ją neatsižvelgti.

Antra, mokesčių administratorius neatsižvelgė į visas atsakomybę mažinančias aplinkybes, t. y. neatsižvelgta į tai, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokestinį patikrinimą atliekančiu mokesčių administratoriaus pareigūnu, teikė dokumentus ir įrodymus.

Pažymima, kad Pareiškėjos bendradarbiavimo faktą pripažino ir mokesčių administratorius patikrinimo metu.

Pareiškėjos nuomone, remiantis MAĮ 141 straipsnio nuostatomis ir LVAT praktikoje deklaruojamais teisingumo ir protingumo principais, Pareiškėja galėtų tikėtis būti atleista nuo dalies delspinigių sumos. Pažymima, kad apskaičiuoti delspinigiai nėra baudžiamojo pobūdžio sankcija. LVAT 2011-12-18 nutartyje nurodė, kad mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Jais siekiama pirmiausia valstybės išlaidų kompensavimo, o ne asmens nubaudimo.

Skunde minimos aplinkybės susijusios su 2020-06-23 priimtu MAĮ 3 straipsnio pakeitimo įstatymu Nr. XIII-3086. Teigiama, kad 2020 m. dėl COVID-19 yra susiklosčiusios išskirtinės aplinkybės. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius ginčo atveju turi vadovautis ir MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintu principu, jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Pareiškėja, atsižvelgdama į šiuo metu patiriamus ekonominius sunkumus dėl valstybėje paskelbtos ekstremalios padėties COVID-19 infekcijai suvaldyti, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei teismų praktika, remdamasi visais aukščiau išdėstytais motyvais, prašo atleisti ją nuo dalies, t. y. 50 proc. GPM delspinigių mokėjimo ir sumažinti GPM baudą.

Remdamasi aukščiau išdėstytais motyvais ir vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 2, 4 ir 5 punktais, Pareiškėja prašo panaikinti, pakeisti Inspekcijos Sprendimą, Pareiškėjos skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2021-08-18 sprendimą Nr. (42.59Mr) FR0682-199, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 6 308,51 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1 238,47 Eur GPM delspinigius ir 2 023 Eur GPM baudą.

Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2016-01-01 iki 2020-12-31 ir 2021-06-21 surašė patikrinimo aktą Nr. (42.59Mr) FR0680-214 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame konstatavo, kad Pareiškėja 2016–2019 m. disponavo iš nenustatytų šaltinių gautomis pajamomis, todėl, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) nuostatų 6.3.3 punkte nurodytu išlaidų vertinimo metodu, Pareiškėjai apskaičiuotas 6 440,51 Eur GPM. Panevėžio AVMI sprendimu pakeitė Patikrinimo akte apskaičiuotą mokestį ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 6 308,51 Eur GPM, 1 238,47 Eur GPM delspinigius ir 2 023 Eur GPM baudą, iš viso – 9 569,98 Eur.

Pasak Inspekcijos, ginčas kilo dėl Pareiškėjai apskaičiuoto GPM, nustačius, jog 2016–2019 m. Pareiškėja disponavo pajamomis (34 817 Eur: 2016 m. – 6 388 Eur, 2017 m. – 21 687 Eur, 2018 m. – 5 122 Eur, 2019 m. – 1 620 Eur ) iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, bei dėl su šiomis pajamomis susijusių sumų (delspinigių ir baudos).

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2016 m. UAB "B1" suteikė 50 000 Eur paskolą iki 2021-01-14 su 0,5 proc. palūkanomis. UAB "B1" buhalterė 2021-05-12 paaiškino, kad Pareiškėja pervesdavo pinigus įmonės apyvartinėms lėšoms, kurias išleisdavo ilgalaikiam turtui įsigyti, apmokėti pirkimo sąskaitas. Pareiškėja planavo įnešus pinigus į UAB "B1" greitu laiku atsiimti, bet iš veiklos rezultatų buvo matyti, kad įmonė nepajėgi grąžinti įneštų pinigų akcininkei (Pareiškėjai). Pervedimai suformuoti kaip pinigai, įnešti apyvartinėms lėšoms: per 2013 m. 6 100 Lt / 1766,68 Eur, per 2014 m. 67 000 Lt / 19 404,54 Eur, per 2015 m. 2 000 Eur (bendra suma 23 171,22 Eur). Dėl iš avanso

apyskaitos atkeltos 26 828,78 Eur sumos buhalterė pateikė 2016-12-23 buhalterinę pažymą Nr. 20161223 koreguojantiesiems, baigiamiesiems ir papildomiesiems įnašams, kurioje nurodyta, kad Pareiškėja dalimis įnešė pinigų sumas į 24350 (debetuojama) ir 4415 (kredituojama) sąskaitą ir šiuo įrašu perkelta 26 828,78 Eur suma iš Pareiškėjos avansinės apyskaitos į 4415 sąskaitą. UAB "B1" 2017-12-31 akcininkų sprendimu numatyta padengti susidariusius nuostolius 20 000 Eur akcininkės Pareiškėjos įnašu.

Sprendime nurodoma, jog siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį mokestinio patikrinimo pradžioje (2016-01-01), įvertintos Pareiškėjos gautos pajamos ir patirtos išlaidos nuo 2004 m. Pareiškėja neteikė nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius (forma (duomenys neskelbtini) pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma (duomenys neskelbtini) vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (forma FR0593). Laikotarpiu nuo 2004 iki 2015 m. Pareiškėjos pagrindines pajamas sudarė: darbo užmokestis, iš mamos R. R. bankiniais pavedimais gautos pinigines lėšos, buto pardavimo, kuris nuosavybės teise priklausė mamai, bankiniu pavedimu gautos pajamos, gauti trumpalaikiai kreditai (detaliau Patikrinimo akto 1 priedas). Laikotarpiu nuo 2004 iki 2015 m. pagrindines išlaidas sudarė kredito įstaigoms suteiktų paskolų ir sumokėtų palūkanų gražinimas, patirtos išlaidos už studijas, UAB "B1" atskaitingo asmens išlaidos, faktinės vartojimo išlaidos, apskaičiuotos pagal kredito įstaigų pateiktą informaciją (detaliau Patikrinimo akto 1 priedas). Pareiškėja 2015-12-31 piniginių lėšų ne banke neturėjo.

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu (2016–2020 m.) iš viso gavo 299 271 Eur pajamas ir patyrė 325 514 Eur išlaidas (detaliau Patikrinimo akto 2 priedas). Kadangi Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas, įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo dalies gautų pajamų, todėl mokėtiną GPM Panevėžio AVMI apskaičiavo vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis. Pareiškėjai apskaičiuota 6 440,51 Eur GPM suma: 2016 m. – 1 224 Eur, 2017 m. – 3 779 Eur, 2018 m. – 1 147 Eur, 2019 m. – 290, 51 Eur GPM.

Atsižvelgiant į tai, kad į 2017 m. pajamas įtraukta 670 Eur pajamų (Patikrinimo akte ši suma neįtraukta į pajamų balansą) ir išimta 214 Eur išlaidų (Patikrinimo akte ši suma du kartus įtraukta į Pareiškėjos išlaidas), įvertinus 2017-01-01 likutį banke 39 Eur ir 2017-12-31 likutį banke 40 Eur, ginčijamu Panevėžio AVMI sprendimu nustatyta, kad 2017 m. išlaidos viršijo pajamas 21 687 Eur ir pakoreguota už 2017 m. mokėtina suma – 3 685 Eur GPM.

Pareiškėja pateiktame skunde nurodo, kad Panevėžio AVMI nepagrįstai nevertino aplinkybės, jog ji galėjo turėti ne banke iki 50 000 Lt, nepaisant to, jog šios sumos ji nėra deklaravusi. Atsakydama į šį Pareiškėjos argumentą Inspekcija nurodo, jog pastabų nagrinėjimo metu Panevėžio AVMI paaiškino, jog Pareiškėja buvo įsidarbinusi nuo 1993-05-01 iki 1994-06-13, o po to pradėjo dirbti tik nuo 2003-03-31. Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kad iki 2003-12-31 buvo sukaupusi iki 50 000 Lt sumą grynaisiais. Inspekcijos vertinimu, Panevėžio AVMI pagrįstai konstatavo, kad 2003-12-31 Pareiškėja neturėjo grynųjų pinigų likučio.

Pareiškėja teigia, kad patikrinimo metu nebuvo įvertintos kitos aplinkybės dėl gautų pajamų, t. y. mamos pagalba, senelio pinigai. Inspekcija pažymi, kad pareiga nurodyti bei pagrįsti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui bei cituoja šios mokesčių mokėtojui tenkančios pareigos vykdymo taisyklės aiškinančią LVAT praktiką (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-777-438/2016, 2021-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-3665-968/2021 ir kt.). Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėja nenurodė, kokias konkrečiai pinigų sumas grynaisiais ir kokiais konkrečiais metais jai dovanojo mama R. R. ir senelis P. I., nepateikė jokių tai patvirtinančių dokumentų ir / ar kitų įrodymų. Vien teiginių nepakanka, kad būtų pagrįstas realus pajamų (dovanotų pinigų) gavimas. Pareiškėja, pasirinkusi pajamas gauti grynaisiais pinigais ir prisiėmusi visą riziką dėl jai tenkančios įrodinėjimo naštos, realaus pinigų gavimo fakto iš mamos / senelio neįrodė.

Pareiškėja nurodo, kad apmokėtas atskiras sąskaitas iš atsiskaitomosios sąskaitos už UAB "B1" Panevėžio AVMI pripažino sąnaudomis ir antrą kartą jas sąnaudomis pripažino pagal UAB "B1" avansines apyskaitas (2017 m. už automobilį ir UAB "A1" Sprendime pažymima, kad pastabų nagrinėjimo metu Panevėžio AVMI atsižvelgė į šiuos Pareiškėjos argumentus ir šios sumos yra įtrauktos į Pareiškėjos 2017 m. pajamų–išlaidų balansą, atitinkamai sumažinus mokėtiną sumą už 2017 m.

Pareiškėja teigia, kad mokestinė nepriemoka sudaro 9 569,98 Eur, iš kurios priskaičiuoti delspinigiai ir bauda sudaro 51 proc., kas yra neproporcingai daug. Pareiškėja mano, kad paskirta 30 proc. bauda yra formali, skirta nenustačius sunkinančių, o tik baudą mažinančią aplinkybę, turėjo būti paskirta minimali 10 proc. bauda.

Sprendime nurodoma, jog, vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies nuostatomis, nuo apskaičiuoto mokėtino 6 308,51 Eur GPM apskaičiuoti 1 238,47 Eur GPM delspinigiai už laikotarpį nuo 2017-05-03 iki 2020-03-15 (dėl paskelbto karantino neskaičiuojami delspinigiai nuo 2020-03-16).

Pasisakydama dėl baudos skyrimo, Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 139 straipsnio 1 dalies, nuo 2019-01-01 galiojančios MAĮ 139 straipsnio 2 dalies redakcijos nuostatas. Nurodo, jog Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi (atsakomybę lengvinanti aplinkybė). Tačiau esant atsakomybę sunkinančiai aplinkybei (GPM apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis), nustačius, kad išlaidos viršija pajamas), skirta vidutinė 30 proc. GPM dydžio bauda nuo 2016–2018 m. apskaičiuotos mokesčio sumos – 1 805 Eur (1 224+3 647+1 147) x 30 proc.) ir vidutinė 75 proc. GPM dydžio bauda nuo 2019 m. apskaičiuotos mokesčio sumos – 218 Eur (290,51 x 75 proc.). Iš viso skirta 2 023 (1 805+218) Eur GPM bauda. Inspekcijos vertinimu, baudos dydis nustatytas teisėtai bei pagrįstai, nes yra viena atsakomybę lengvinanti ir viena sunkinanti aplinkybė, todėl mažinti ją nėra jokio teisinio pagrindo.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos sprendimo dalis, kuria Pareiškėjai nurodytas sumokėti papildomai apskaičiuotas GPM ir su juo susiję delspinigiai, tvirtintina, Inspekcijos sprendimo dalis dėl paskirtos baudos dydžio keistina. Ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto GPM, Panevėžio AVMI patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja tikrintuoju 2016–2019 m. laikotarpiu disponavo pajamomis iš mokesčių administratoriui nežinomų pajamų šaltinių, nes šiais laikotarpiais jos patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais pagrįstas pajamas.

Pareiškėja su apmokestinimu nesutinka, laikydamosi pozicijos, kad jos atžvilgiu nepagrįstai taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos, taip pat mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino jos galimai turėtų lėšų 2003-12-31, kurių ji neprivalėjo deklaruoti. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius taip pat turėjo atsižvelgti į jos papildomai iš mamos ir senelio grynaisiais pinigais gautas lėšas. Šioms aplinkybėms pagrįsti Pareiškėja pateikė mamos paaiškinimą su nurodytomis konkrečiomis kiekvienais metais suteiktomis sumomis, deklaracijas apie mamos Švedijoje gautas pajamas, informaciją apie pensijos 2012 m. seneliui skyrimą. Remiantis šiais ir kitais Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos ir jos atstovo išsakytais motyvais, prašoma pakeisti Inspekcijos sprendimą, įvertinant nurodytas pajamas, o jų nepripažinus, sumažinti paskirtos baudos dydį.

Kadangi Pareiškėja yra išdėsčiusi konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, taip pat atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėja neginčija konkrečių mokesčių administratoriaus atliktų skaičiavimų ir nustatytų išlaidų (aptartų atitinkamuose Patikrinimo akto prieduose) dydžio (išskyrus tai, jog, pasak Pareiškėjos atstovo, kai kurios išlaidos galimai įtrauktos 2 kartus, tai yra pagal avansines apyskaitas bei pagal banko sąskaitos išrašą, nes jas Pareiškėja dengė iš savo asmeninės sąskaitos), todėl Komisija, iš

naujo nebekartodama su Pareiškėjos apmokestinimu susijusių faktinių aplinkybių, dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo pasisakys, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde nurodytus motyvus.

*Dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo*

Tarp šalių nėra ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatų aiškinimo, tačiau skunde Pareiškėja laikosi pozicijos, kad jos atžvilgiu mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą negalėjo būti taikomas, nes ji tinkamai vykdė savo pareigas mokesčių srityje: teikė deklaracijas, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir pan. Mokesčių administratoriaus teisė apskaičiuoti mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnio 1 dalis) atsiranda tuomet, 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. Pasisakydamas dėl mokesčių administratoriaus teisės taikyti šį mokesčių apskaičiavimo būdą, LVAT savo praktikoje nuosekliai laikosi pozicijos, jog tokios aplinkybės, kaip tai, kad mokesčių mokėtojo atitinkamu mokestiniu laikotarpiu patirtos išlaidos viršija pajamas ir jis nepateikia neginčijamų įrodymų, pagrindžiančių pajamų šaltinius, iš kurių jis dengia patiriamas išlaidas, laikytinos pakankamomis mokesčių mokėtojo mokestinei basei pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyti. Pasak teismų praktiką formuojančio LVAT, pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas neabejotinai sudaro pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, kas pagal įstatymą sudaro pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (pavyzdžiui, LVAT 2021-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-419-602/2021, 2021-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A-2236-968/2021, 2018-05-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-602/2018, 2018-07-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-4270-602/2018). Todėl, nepaisant to, jog tokiose situacijose mokesčių mokėtojas yra teikęs atitinkamas mokesčių deklaracijas ar bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, aplinkybės, jog mokesčių mokėtojui trūksta juridinę galią turinčiais dokumentais ir apmokestintais pajamų šaltiniais grindžiamų pajamų patiriamoms išlaidoms padengti, laikytinos tais duomenimis, kurie paneigia mokesčių mokėtojo teiktą deklaracijų ir juose deklaruotų duomenų teisingumą ir tinkamą savo pareigų mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje vykdymą. Taigi, įvertinus patikrinimo metu Panevėžio AVMI nustatytas aplinkybes, konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjos mokesčių bazę nustatė taikydamas išlaidų būdą, todėl Pareiškėjos motyvai dėl netinkamai atliktų mokesčių administratoriaus veiksmų atmetini kaip nepagrįsti.

Šiuo aspektu paminėtina ir tai, jog Pareiškėja kelia abejones dėl Panevėžio AVMI pasirinkto Pareiškėjos patirtų išlaidų dalies (pagal atskaitingo asmens avansines apyskaitas) apskaičiavimo būdo, taip pat Komisijos posėdžio metu buvo išsakytos abejonės, jog galimai tam tikros sumos į išlaidas yra įtrauktos 2 kartus. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos skunde akcentuojamos aplinkybės, kad UAB „Medinna“ pagal avansines apyskaitas patirtos išlaidos turi būti visoje apimtyje priskirtos įmonės išlaidoms, nevertinamos kaip turinčios įtakos Panevėžio AVMI patikrinimo metu atliktų veiksmų pagrįstumui ir akte konstatuotoms aplinkybėms. Panevėžio AVMI mokestinio patikrinimo metu nevertino UAB „Medinna“ patirtų išlaidų atitikimo leidžiamų atskaitymų pripažinimo kriterijams pagal Pelno mokesčio įstatymo reikalavimus, tačiau, taikydama Taisyklėse apibrėžtą išlaidų metodą, pagal įmonės pateiktą informaciją nustatė, jog dalis su įmonės veikla susijusių išlaidų buvo dengiama atskaitingo asmens lėšomis, dėl ko pas įmonę buvo apskaityta skola atskaitingam asmeniui. Taisyklių 6.6.3 punkte apibrėžto

išlaidų metodo taikymas yra siejamas su konkrečiau fizinio asmens realiai patiriamų išlaidų nustatymu, bet ne su tuo, kieno naudai jos patiriamos ir kaip jos apskaitomos pas įmonę. Tai numato Taisyklių 14 punktą, o Taisyklių 29 punkte apibrėžti informacijos šaltiniai, kuriais gali remtis mokesčių administratorius, sudaro galimybę mokesčių mokėtojo išlaidas (jų dalį) nustatinėti ir pagal įmonių turimą informaciją ir duomenis. Pasisakant dėl galimo išlaidų padidrinimo, pažymėtina, kad Panevėžio AVMI įvertino konkrečias Pareiškėjos pastabose nurodytas situacijas ir dėl jų detalčiai pasisakė Panevėžio AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Todėl, Pareiškėjai nepateikus konkrečių duomenų dėl galimo išlaidų padidrinimo (tam tikrų sumų įtraukimo į išlaidas 2 kartus), nėra pagrindo vien Pareiškėjos abejonių pagrindu šias Pareiškėjos pretenzijas pripažinti pagrįstomis.

*Dėl Pareiškėjos 2003-12-31 galimai turėtų lėšų*

Panevėžio AVMI, siekdama nustatyti Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2016-01-01) turėtų piniginių lėšų likutį, mokestinio patikrinimo metu vertino ankstesniais mokestiniais laikotarpiais Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas. Šio vertinimo metu buvo pripažinta, kad 2003-12-31 Pareiškėja piniginių lėšų likučio neturėjo, nes ji nėra teikusi 2003-12-31 turėto turto vienkartinės gyventojų (šeimos) deklaracijos, o pagal Panevėžio AVMI turimą informaciją („Asmens įdarbinimai“) Pareiškėja yra dirbusi nuo 1993-05-01 iki 1994-06-13, o vėlesnė jos darbinė veikla prasidėjo 2003-03-31. Komisijos posėdžio metu Pareiškėja paaiškino, kad tuo metu ji gyveno užsienyje, 2001 m. grįžo į Lietuvos Respubliką, tačiau informacijos apie užsienyje gautas pajamas neturi ir pateikti negali. Pasisakant dėl Pareiškėjos skundo motyvų, jog jai turi būti pripažinta nedeklaruotina lėšų suma, primintina, jog gyventojai, vadovaudamiesi Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo 3 straipsnio nuostatomis, iki 2005-05-01 vienkartinėje deklaracijoje turėjo deklaruoti 2003-12-31 bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ir kitose kredito įstaigose turėtas pinigines lėšas, jeigu jų bendra suma viršija 50 000 litų; taip pat ir kitus šioje įstatymo normoje nurodyto dydžio pajamų šaltinius, tokius, kaip paskolas, vertybinius popierius ir pan. bei kitą įstatyme nurodytą turtą. Tuo atveju, jeigu tokie pajamų šaltiniai nebuvo deklaruoti, remiantis aptartojo įstatymo 4 straipsnio 2 dalimi, jais negalima grįsti turto įsigijimo šaltinių (taip pat šią teisės normą savo praktikoje aiškina bei taiko ir LVAT, pavyzdžiui, 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1852/2010, 2018-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1139-575/2018). Pažymėtina, kad LVAT savo praktikoje (2020-06-17 nutartis adm. byloje Nr. A-2809-968/2020) taip pat laikosi pozicijos, jog vien faktas, kad asmuo neprivalėjo deklaruoti turto, neatleidžia jo nuo pareigos pateikti mokesčių administratoriui pareikalavus turto šaltinį; deklaracijos nepateikimas taip pat nesukuria prezumpcijos mokestine prasme, kad mokesčių mokėtojas turėjo būtent 50 000 Lt disponuojamų lėšų, nes šią savo poziciją jis turi grįsti atitinkamais rašytiniais įrodymais. Todėl, įvertinus šioje situacijoje nustatytas faktines aplinkybes dėl vienkartinės 2003-12-31 turėto turto deklaracijos neteikimo, įrodymų dėl realiai gautų pajamų (kuriomis mokesčių mokėtojas turėjo galimybę disponuoti iki įstatyme nurodytos 2003-12-31 datos) nebuvimą ir teisės akto bei teismų praktikos nuostatas, konstatuotina, kad daryti kitokias išvadas nei padarė mokesčių administratorius dėl Pareiškėjos galimai 2003-12-31 turėto piniginių lėšų likučio ginčo situacijoje nėra pagrindo.

*Dėl Pareiškėjos nurodomų papildomų pajamų šaltinių*

Teismų praktikoje, aiškinant MAĮ 41 straipsnyje nustatytą mokesčių mokėtojo pareigą pagrįsti pajamų šaltinius, laikomasi pozicijos, jog mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. šaltinis turi būti ne tik realus,

bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011). Tokios aplinkybės, kaip lėšų turėtojo (ginčo atveju Pareiškėjos mamos, taip pat senelio) galimybė disponuoti perduotinomis lėšomis negali būti pripažinta esmine, pagrindžiant lėšų perdavimo realumą, nes vien pajamų šaltinių (kuriais grindžiamos, pavyzdžiui, skolinamos, dovanojamos lėšos) turėjimas / neturėjimas teismų praktikoje vertinamas tik kaip netiesioginis įrodymas dėl galimo lėšų perdavimo (neperdavimo), todėl tokių įrodymų įtaka ginčytinoms aplinkybėms vertintina kartu su kitais byloje pateiktais duomenimis, nes turi būti nustatyta dviejų aplinkybių sutaptis: pajamų šaltinio realumas ir realus piniginių lėšų perdavimas konkrečiam mokesčių mokėtojui. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Pareiškėja po atlikto mokesstinio patikrinimo yra pateikusi savo mamos R. R. 2021-08-31 paaiškinimą (Paaiškinimas), 2014–2018 m. Švedijos karalystėje R. R. teiktas pajamų mokesčio deklaracijas (su vertimu į lietuvių k.) bei Socialinio aprūpinimo skyriaus prie Rusijos Federacijos ambasados 2012-11-30 raštą-pranešimą apie pensijos skyrimą seneliui. Šiais dokumentais Pareiškėja grindžia poziciją, kad papildomos lėšos jai buvo perduotos grynaisiais pinigais, taip pat Pareiškėjos mama Paaiškiniame yra nurodžiusi konkrečias 2015–2020 m. perduotų lėšų sumas, paaiškindama ir jų perdavimo paskirtį (kompensuoti sanatorijos išlaidas, pervesti broliui, šventėms, senelio kapui, paminklui sutvarkyti; paminėtina, kad senelio laidotuviams ir paminklui lėšas taip pat pervedė Socialinio aprūpinimo skyrius ir šias lėšas Panevėžio AVMI pripažino Pareiškėjos pajamomis). Pasisakant dėl šio Pareiškėjos skundo motyvo, sutiktina su jos atstovo posėdžio Komisijoje metu išsakyta pozicija, kad Pareiškėja nuo pat Panevėžio AVMI kontrolės veiksmų pradžios buvo nurodžiusi, kad jai paramą teikė mama, taip pat ji naudojosi senelio pinigais (Pareiškėjos 2020-12-09, 2020-12-13 paaiškinimai). Pareiškėjos 2020-12-09 paaiškiniame yra akcentuota, kad verslui pradėti buvo naudotos parduotų mamos butą gautos lėšos, tačiau, nors ir buvo užsiminta apie kitų į banko sąskaitas įnešamų lėšų šaltinius (mamos parama, senelio lėšos), tačiau nenurodyta jokia konkreti informacija (sumos, perdavimo laikas) dėl lėšų perdavimo grynaisiais pinigais, teigiant, kad mokesčių administratoriui patikslinus dominančias sumas ir įnešimų datas, Pareiškėja galėtų detaliau tai paaiškinti. Dėl senelio lėšų naudojimo Pareiškėja 2020-12-13 paaiškiniame nurodė, kad ji naudojosi senelio banko kortele, nes jis buvo silpnos sveikatos (sirgo senatvine dimensija, parkinsono liga, akių gliaukoma, 20 proc. matė tik viena akimi), nuimdavo nuo sąskaitos lėšas ir dalį palikdavo jam, o dalimi jų galėjo pasinaudoti, taip pat po senelio mirties galėjo pasinaudoti likusiais keliais tūkstančiais Eur, paliktais jai pagal surašytą raštelį, kurio ji neišsaugojo. Paminėtina, kad Panevėžio AVMI pripažino Pareiškėjos pajamomis už R. R. (mamos) parduotą butą Kaune 2013–2014 m. gautas lėšas, kurias buto pirkėjas pervedė į Pareiškėjos banko sąskaitą, taip pat mamos ir senelio į Pareiškėjos banko sąskaitas pervestas lėšas. Iš Panevėžio AVMI surinktų duomenų (Patikrinimo akto 1–2 priedai) matyti, jog ir iki tikrinamojo laikotarpio (2007–2015 m.) ir tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos mama pervedinėjo jai įvairias pinigų sumas, pavyzdžiui, 2011 m. – 18 500 Lt, 2012 m. – 23 600 Lt, 2013 m. – 27 500 Lt, 10 000 Lt, 2014 m. – 5 500 Lt, kas rodo, kad piniginių lėšų pervedimo santykiai tarp Pareiškėjos ir jos artimų giminaičių buvo gana įprasti. Iš turimų duomenų matyti ir tai, kad Pareiškėjai pavedimais lėšos buvo pervestos ir 2013–2014 m., nors 2021-08-31 paaiškiniame nurodyta, kad parama nebuvo teikta laikotarpiu, kai buvo gautos pajamos už parduotą butą (minimi 2014 m.). Pagal Panevėžio AVMI pateiktus duomenis matyti ir tai, jog Pareiškėjai tam tikrais mokesstiniais laikotarpiais iki tikrinamojo laikotarpio, net ir įvertinus pavedimais gautas mamos lėšas,

trūko lēšų išlaidoms padengti (nustatytas neigiamas pajamų / išlaidų balansas), tačiau, nors paaiškinime ir yra pateikta informacija, kad Pareiškėjos mama jai teikė paramą nuo 2005 m., tačiau duomenų *apie šiuo laikotarpiu* grynaisiais perduotas lėšas nėra pateikta, tai yra laikomasi pozicijos, kad papildoma parama grynaisiais pinigais buvo teikta tik tikrintuoju laikotarpiu.

Todėl, Komisijos nuomone, įvertinus po atlikto patikrinimo pateiktą Paaiškinimą, 2014–2018 m. R. R. pajamų deklaracijas (Komisija laikosi pozicijos, jog jose esanti informacija gali būti vertinama tik kaip duomenys, pagrindžiantys atitinkamų lėšų gavimą, tačiau ne jų realų perdavimą Pareiškėjai) su kitais byloje surinktais ir sprendime aptartais duomenimis, atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėja pirminių paaiškinimų teikimo 2020 m. gruodžio mėn. metu nenurodė konkrečių grynaisiais jai perduotų lėšų, jų perdavimo laiko, perdavimo paskirties ir pan., taip pat įvertinus tai, jog Paaiškinime nurodoma papildoma parama grynaisiais pinigais, pasak paaiškinimo, buvo teikta tik tikrintuoju laikotarpiu, konstatuotina, kad ši informacija nepagrindžia papildomų lėšų grynaisiais pinigais perdavimo Pareiškėjai realumo ir vertintina kaip atitinkama gynybinė pozicija, pateikta įvertinus Patikrinimo akte nustatytas aplinkybes dėl Pareiškėjos lėšų trūkumo. Todėl, Komisijos vertinimu, tiek Panevėžio AVMI, tiek Inspekcija į šią informaciją pagrįstai neatsižvelgė, jos nepripažindama pakankama ir patikima Pareiškėjos lėšų trūkumui pagrįsti.

*Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo ir paskirtos baudos dydžio*

Pareiškėjai patikrinimo akto tvirtinimo metu apskaičiuoti 1 238,47 Eur GPM delspinigiai. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad ji turi būti atleista nuo 50 proc. delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais, nes skirtos baudos ir delspinigių suma sudaro apie 50 proc. apskaičiuotos GPM prievolės, taip pat įvertinus pandemijos situaciją. Pasisakydama dėl šių aplinkybių, Komisija pirmiausia pažymi, kad Pareiškėja nepagrįstai įrodinėja jai apskaičiuotų ir skirtų ekonominių sankcijų neadekvatumą, išvesdama santykį tarp bendros baudos ir delspinigių sumos ir apskaičiuoto mokesčio dydžio. Nors šios poveikio priemonės yra taikomos dėl mokesčių mokėtojo padarytų mokesčių įstatymų pažeidimų, tačiau skirtinga jų paskirtis, skirtingos aplinkybės įtakoja šių poveikio priemonių taikymą. Todėl atsakant į Pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo GPM delspinigių mokėjimo, vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais, pirmiausia atkreiptinas dėmesys, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog net santykinai *didelės delspinigių sumos* (nors ši aplinkybė nėra nustatyta ginčo byloje) *savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių* (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013, 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020), atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimų padarymo aplinkybės (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017). Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, išskirtinės aplinkybės, kurios būtų pagrindu taikyti protingumo ir teisingumo kriterijus, nėra nustatytos, jų nepagrindė ir Pareiškėja. Panevėžio AVMI Pareiškėjos tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jai MAĮ suteiktos kompetencijos ribose, patikrinimas atliktas nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atlikimo senaties terminų. Pažymėtina ir tai, jog Pareiškėjos padaryti pažeidimai nėra siejami su pandemijos laikotarpiu ir negalėjimu tinkamai vykdyti mokesčių prievolių dėl šių aplinkybių, be to, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra nurodyta, kad delspinigiai yra apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2017-05-03 iki 2020-03-15 (tai yra dėl paskelbto karantino delspinigiai yra neskaičiuojami nuo 2020-03-16). Taigi Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, nurodo neturinti pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, atleisti Pareiškėją nuo delspinigių dalies mokėjimo.

Pareiškėjai patikrinimo akto tvirtinimo metu nuo už 2016–2018 m. apskaičiuoto 6 018 Eur (1 224+3 647+1 147) GPM paskirta 30 proc. – 1 805 Eur bauda, nuo už 2019 m. apskaičiuoto 290,51 Eur GPM skirta 75 proc. – 218 Eur GPM bauda. Tokie baudų dydžiai buvo nustatyti, įvertinus Pareiškėjos bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi (baudos dydį mažinanti / atsakomybę lengvinanti aplinkybė) ir tai, jog Pareiškėjai GPM apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nustačius, kad jos išlaidos viršijo pajamas (baudos dydį didinanti / atsakomybę sunkinanti aplinkybė). MAĮ 140 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio Įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus. Laikotarpiu iki 2018-12-31 (2016–2018 m. padarytų pažeidimų metu) galiojusios MAĮ 139 straipsnio 1 dalies nuostatos nustatė nuo 10 iki 50 procentų nuo mokesčio sumos skirtinos baudos dydį, kuris 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. Ši MAĮ nuostatų redakcija (galiojusi iki 2018-12-31) nenustatė konkrečių baudos dydį mažinančių (atsakomybę lengvinančių) ir didinančių (atsakomybę sunkinančių) aplinkybių sąrašo. Ginčo situacijoje, įvertinus Pareiškėjos veiksmus mokestinio patikrinimo metu, tiek pačiai Pareiškėjai, tiek įmonei, kurios akcininke ir vadove ji yra, bendradarbiaujant, teikiant paaiškinimus ir dokumentus, reikalingus kontrolės veiksmams atlikti, net ir įvertinus tai, jog dėl padarytų pažeidimų mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčių bazę apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, Komisijos nuomone, baudos skyrimo tikslai bus pasiekti skiriant Pareiškėjai 10 procentų baudą, nes vien formaliais kriterijais paskirta bauda, nors ir finansiškai neigiamai veiks pažeidimą padariusį asmenį, tačiau nebus veiksminga, nuo tolimesnių pažeidimų atgrasanti ir teisinga poveikio priemonė.

Pasisakant dėl paskirtos baudos už 2019 m. padarytą pažeidimą, paminėtina, kad nuo 2019-01-01 galiojančioje MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) imperatyviai nurodyta, jog jeigu šio straipsnio 1 dalyje nurodyta trūkstama mokesčio suma priskaičiuojama dėl mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu nustatytų mokesčių mokėtojo pajamų, kurių gavimo šaltinių mokesčių mokėtojas negali pagrįsti, mokesčių mokėtojui skiriama nuo 50 iki 100 procentų priskaičiuotos trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda. Taip pat 140 straipsnio 3 ir 4 dalyje pateiktas išsamus mokesčių mokėtojų atsakomybę sunkinančių bei lengvinančių aplinkybių sąrašas, taip pat apibrėžtos baudos skyrimo taisyklės. Atsižvelgiant į šias MAĮ nuostatas, darytina išvada, jog Panevėžio AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nuo už 2019 m. taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas papildomai apskaičiuotos GPM sumos, nustačiusi Pareiškėjos atsakomybę sunkinančią aplinkybę (MAĮ 140 straipsnio 4 dalies 2 punktą), taip pat įvertinusi Pareiškėjos aktyvų bendradarbiavimą mokestinio patikrinimo metu, nors ir nenustačiusi MAĮ 140 straipsnio 3 dalyje išvardintų atsakomybę lengvinančių aplinkybių, pagrįstai skyrė Pareiškėjai 75 proc. dydžio GPM baudą.

Apibendrinus tai, kas išdėstyta, konstatuotina, kad Inspekcijos sprendimas dėl nurodyto sumokėti GPM ir su juo susijusių delspinigių tvirtintinas, tačiau nurodymas sumokėti baudą keistinas, Pareiškėjai nurodant sumokėti 820 Eur (602 Eur + 218 Eur) GPM baudą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 ir 4 punktais, 100 straipsnio 2 dalimi, 140 straipsniu, n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2021-12-09 sprendimo Nr. 68-99 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 6 308,51 Eur GPM, 1 238,47 Eur GPM delspinigius.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2021-12-09 sprendimo Nr. 68-99 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 2 023 Eur GPM baudą, į nurodymą sumokėti 820 Eur GPM baudą.

3. Neatleisti Pareiškėjos nuo GPM delspinigių mokėjimo.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė