



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. P. 2014-02-24 SKUNDO**

2014 m. gegužės 5 d. Nr. S-84 (7-34/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės – pranešėja

Sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui ir jo atstovui
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui

S. P. ir advokatui N. S.
A. A.

2014 m. balandžio 15 d. posėdyje išnagrinėjusi S. P. (toliau – Pareiškėjas) 2014-02-24 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-01-29 sprendimo Nr. 68-13, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2013-11-26 sprendimą Nr. (36.9-109)-SA-20, kuriuo patvirtintas 2013-09-19 patikrinimo aktas Nr. PAR-31 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 3061 Lt gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), 2186,79 Lt GPM delspinigių, 30 proc. 918 Lt GPM baudą, 1282 Lt valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSDĮ) pensijų socialiniam draudimui pagrindinei pensijos daliai, 50 proc. 641 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui pagrindinei pensijos daliai baudą, 936 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai, 50 proc. 468 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai baudą.

Sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI pirminio patikrinimo metu Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 3061 Lt GPM, 1955,46 Lt GPM delspinigių, 1578 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui pagrindinei pensijos daliai ir skyrė 918 Lt GPM baudą, 789 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui pagrindinei pensijos daliai baudą, 1170 Lt VSDĮ pensijų socialiniam

draudimui papildomai pensijos daliai, 585 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai baudą. Inspekcija 2013-04-30 sprendimu Nr. 68-79 pavedė atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą.

Nurodoma, kad Panevėžio AVMI patikrino Pareiškėjo GPM, VSDĮ apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31. Patikrinimo metu išanalizuotų duomenų pagrindu Panevėžio AVMI sudarė Pareiškėjui tarpininkaujant įvykdytų pirkimo-pardavimo sandorių suvestinę, kurios duomenys, mokesčių administratoriaus nuomone, patvirtina, kad tęstinį laikotarpį (nuo 2006-10-18 iki 2008-04-02) Pareiškėjas tarpininkavo Olandijos, Vokietijos, Austrijos, Prancūzijos, Lenkijos, Ukrainos, Rusijos ir Lietuvos įmonėms sudarant sėklų ir prieskonių pirkimo-pardavimo sandorius, kompanijos „K2“ vardu buvo išrašytos sąskaitos už atliktas tarpininkavimo paslaugas, jose nurodyti komisiniai. Nustatyta, jog į Pareiškėjo turimą banko sąskaitą, esančią „S2“, AB, laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31 buvo pervesti iš 2 įmonių 4346 eurai (15005,87 Lt) ir iš privataus asmens J. K. 900 eurų (3107,52 Lt). Vadovaujantis pateiktais Pareiškėjo susirašinėjimo dokumentais buvo nustatyta, kad 2007 m. sausio mėn. jis gavo 2000 JAV dolerių (5403,63 Lt). Mokesčių administratorius nenustatė, kad iš J. K. gauti pinigai yra komisiniai, todėl padarė išvadą, kad 2007 m. Pareiškėjas, kaip atlygį už tarpininkavimą, gavo 20409,50 Lt (15005,87 Lt į asmeninę sąskaitą „S2“, AB, ir 5403,63 Lt grynais).

Panevėžio AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2007-10-24 vykdė individualią veiklą (LR GPM įstatymo (2002-07-02 redakcija Nr. IX-1007) 2 str. 7 d., 5 str., 10 str.), tačiau jis nedeklaravo gautų individualios veiklos pajamų, neapskaičiavo GPM ir jo nesumokėjo, todėl mokesčių administratorius mokesčius apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (LR Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – LR MAĮ) 70 str. 1 d.). Nurodoma, kad Pareiškėjui 2013-09-19 patikrinimo aktu Nr. PAR-31 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai apskaičiuota 3061 Lt GPM, 1282 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui pagrindinei pensijos daliai, 936 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai. Nurodoma, kad 2013-11-26 sprendimu Nr. (36.9-109)-SA-20 (toliau – Sprendimas) buvo patvirtintas patikrinimo aktas ir nurodyta sumokėti 3061 Lt GPM, 2186,79 Lt GPM delspinigių, 30 proc. 918 Lt GPM baudą, 1282 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui pagrindinei pensijos daliai, 641 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai baudą, 936 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai, 468 Lt VSDĮ pensijų socialiniam draudimui papildomai pensijos daliai baudą.

Inspekcija sprendime atsako į Pareiškėjo skundo argumentus dėl ikiteisminio tyrimo medžiagos vertinimo. Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjas tvirtina, jog mokesčių administratorius neturėjo teisinio pagrindo remtis ikiteisminio tyrimo medžiaga, atsižvelgti į procesinius sprendimus baudžiamojoje byloje, nes Panevėžio apygardos teismas 2013-02-01 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 1A-55-72/2013 ikiteisminį tyrimą pripažino neteisėtu ir panaikino Panevėžio miesto apylinkės teismo 2012-11-20 nuosprendį. Inspekcijos nuomone, mokesčių administratorius, užtikrindamas, kad tinkamai būtų mokami mokesčiai, ir nustatydamas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Nei Mokesčių administravimo įstatymas, nei kiti įstatymai nenustato tokio ribojimo, kuris neleistų mokesčių administratoriui remtis ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotais duomenimis. Atitinkami ikiteisminio tyrimo duomenys gali būti panaudojami ir įrodinėjimo procese administraciniame teisme, nes Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 2 dalis, nustatant bylai reikšmingas aplinkybes, leidžia remtis įvairiais dokumentais ir kitais rašytiniais įrodymais, neribodama šių įrodinėjimo priemonių sąrašo. Pažymėta, kad mokestiniais aspektais reikšmingi ikiteisminio tyrimo duomenys mokestinio patikrinimo metu bei nagrinėjant mokestinį ginčą yra naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimo išsprendimui, bet mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingų aplinkybių nustatymui. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (Lietuvos vyriausiojo

administracinio teismo (toliau – LVAT) 2011-07-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-2404/2011).

Sprendime nurodoma, jog mokesčių administratorius mokestinį patikrinimą atliko pagal FNTT Specialiųjų užduočių skyriaus raštą ir Specialisto išvadą, gavęs Lietuvos Respublikos generalinės prokuratūros leidimą susipažinti su bendrovės dokumentais, esančiais FNTT ir paimtais kratos metu bei ikiteisminio tyrimo medžiaga, tačiau, Pareiškėjo nuomone, rėmimasis išimtinai ikiteisminio tyrimo medžiaga (įtariamųjų ir liudytojų apklausos protokolais) nėra pakankamas, nes mokesčių administratorius savarankiškai esminę reikšmę turinčių dokumentų išvis netyrė, bei neleistas, t. y. pažeidžiantis ABTĮ 57 straipsnį, nes ikiteisminio tyrimo specialisto išvadų teisingumas nebuvo patvirtintas galutiniu teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje. Šiuo bylos aspektu Inspekcija pasisako, jog Mokesčių administravimo įstatymo 72 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis tokiu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai šios institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgalios nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Atkreiptas dėmesys, jog Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas jau yra konstatavęs, kad FNTT pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, bei pripažinęs, kad pagal MAĮ 72 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius turi teisę, remtis šios tarnybos dokumentais, apskaičiuoti pareiškėjo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas (žr. 2009 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-388/2009; taip pat žr. 2008 m. rugsėjo 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-1507/2008). Pažymima, kad teisėjų kolegijai nekyla abejonių dėl mokesčių administratoriaus teisės remtis FNTT surinktais duomenimis, tarp jų – ir įtariamųjų bei liudytojų apklausos protokolais, nustatant ūkinių operacijų realumo bei sąžiningumo kriterijų nebuvimą pareiškėjo veiksmuose. Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas taip pat yra nurodęs, jog mokestinėje byloje nėra būtina laukti baudžiamosios bylos baigties, jei mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visuma leidžia išspręsti ginčą iš esmės (žr. 2010 m. balandžio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010), todėl, Inspekcijos nuomone, Pareiškėjo teiginys, jog ikiteisminio tyrimo metu surinkti duomenys turėjo būti patvirtinti galutiniu teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje, nėra pagrįstas.

Inspekcija taip pat pažymi, kad nors Pareiškėjas argumentuoja, jog FNTT Specialisto išvadose, o po to ir Patikrinimo akte buvo pasinaudota tik dalimi informacijos, vertinant ją tyrėjams naudinga linkme, tačiau šio savo teiginio jis nedetalizuoja, t. y. nenurodo, kaipgi ir kurias būtent aplinkybes mokesčių administratorius iškreipia (LVAT 2012-03-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-222/2012).

Sprendime nurodoma, jog LVAT formuojamoje praktikoje konstatavo, kad mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius turi teisę remtis ikiteisminio tyrimo duomenimis, kuriuos užfiksavo kompetentinga valstybės institucija, atlikdama asmens komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimą.

Nurodoma, kad kompetentinga policijos įstaiga (Biuras) atliko Pareiškėjo ūkinės-komercinės veiklos patikrinimą ir konstatavo LR GPM bei LR Valstybės socialinio draudimo įstatymų pažeidimus (LR Policijos veiklos įstatymo 20 str. 1, 3 p.), todėl, Inspekcijos nuomone, mokesčių administratorius turėjo teisę remtis Biuro sudaryta Specialisto išvada, surašydamas Patikrinimo aktą (LR Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – LR MAĮ) 72 str. 1, 2 d.). Pažymėta, jog mokesčių administratorius tik atsižvelgė į procesinius sprendimus baudžiamojoje byloje turėdamas tikslą pagrįsti ir teisingai apskaičiuoti Pareiškėjo mokestinę prievolę, tačiau ji buvo formuojama remiantis Specialisto išvadoje užfiksuotais pradiniais duomenimis (LR MAĮ 8 str. 3 d., 67 str. 1 d., 70 str. 1

d.). Taigi, Inspekcijos nuomone, Pareiškėjo teiginys, jog mokesčių administratorius negalėjo remtis ikiteisminio tyrimo duomenimis, yra nepagrįstas ir atmestinas.

Inspekcija sprendime atsako į Pareiškėjo skundo argumentus dėl gautų į banko sąskaitą piniginių lėšų. Nurodoma, kad Pareiškėjas teigia, kad jis iš kompanijų „K1“ ir „P1“ gavo paskolas (10185,76 Lt + 4820,11 Lt) namo statybai, todėl nėra pagrindo apmokestinti jo įsipareigojimus. Be to, Inspekcija pasisako dėl skundo argumentų, esą mokesčių administratorius nenurodo metodo, kuriuo remiantis buvo nustatyta mokestinė prievolė ir gautų pajamų dydis, todėl mokestinis patikrinimas nebuvo atliekamas visapusiškai.

Nurodoma, kad Pareiškėjas sudarinėjo prieskoninių konditerinių žaliavų pirkimo-pardavimo sandorius su įvairiomis įmonėmis: „I1“ (Lenkija), „K2“ (Vokietija), „K2“ (Dž. Britanijos Virdžinijos salos) ir kt. bei tarpininkavo sudarant pirkimo-pardavimo sandorius su ūkininku A. P. ir Latvijos privačiu asmeniu J. K. . Pažymima, kad Pareiškėjas sudarinėjo ir vykdė pirkimo-pardavimo sandorius su aukščiau minėtomis įmonėmis ne UAB „A3“ vardu, nes bendrovė su aukščiau minėtomis įmonėmis verslo sandorių sudariusi nebuvo. Pareiškėjas žemės ūkio produkcijos realizavimo sandorius sudarinėjo per ofšorinę kompaniją „K1“ (Britanijos Virdžinijos salos); kompanijos „K1“ vardu išrašytose sąskaitose nurodydavo komisinių tarifą ir tikslias komisinių sumas. Sandoriai buvo sudaromi tam tikra seka: sudaromos sutartys arba atliktų darbų aktai tarp užsakovo ir vykdytojo produkcijai įsigyti; vykdytojui suradus pardavėjus/pirkėjus norimai produkcijai pirkti ar parduoti, pateikiama informacija užsakovui; šalims sutarus dėl sandorio sąlygų, sudaromi kontraktai, išrašomos prekių pirkimo-pardavimo sąskaitos ir sąskaitos už tarpininkavimo paslaugas. Sąskaitas su konkrečia komisinių suma Pareiškėjo prašymu kompanijos „K1“ vardu išrašydavo V. G. . Be to, įmonė „P1“ papildomai įrašė į Pareiškėjo sąskaitą komisinius už užbaigtą pardavimų palaikymą (1396 eurų (4820,11 Lt)).

Inspekcija sprendime teigia, kad Pareiškėjas sudarinėjo prieskoninių konditerinių žaliavų pirkimų-pardavimų sandorius su įvairiomis įmonėmis, su kuriomis UAB „A3“ bendradarbiavo: ŽŪB „D1“ (Lietuva), UAB „A1“ (Lietuva), „A2“ (Austrija), „C1“ (Prancūzija), „K1“ (Austrija), OOO „N1“ (Rusija), OOO „U1“ (Ukraina) ir kt. Tačiau šie sandoriai buvo sudaromi ne UAB „A3“ vardu. Pareiškėjo surasti pirkėjai: firma „M1“ (Olandija), OOO „N1“ (Rusija) ir OOO „U1“ (Ukraina); vykdytojas: kompanija „K1“ (Britanijos Virdžinijos salos); produkcijos pardavėjai: „I1“ (Lenkija), „T1“ (Ukraina), ŽŪB „Aušra“, „P1“ (Vokietija), „K2“ (Vokietija) ir kt. įmonės, ūkininkas A. P. , privatus asmuo J. K. (Patikrinimo aktas, 2 – 4 psl., Specialisto išvada, 13 – 24, 45 psl.).

Šiuo atveju Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija, kad tęstinį laikotarpį (nuo 2006-10-18 iki 2008-04-02) Pareiškėjui aktyviai tarpininkaujant Olandijos, Vokietijos, Austrijos, Prancūzijos, Lenkijos, Ukrainos, Rusijos ir Lietuvos įmonės sudarė sėklų ir prieskonių pirkimo-pardavimo sandorius, kompanijos „K1“ vardu buvo išrašytos sąskaitos už atliktas tarpininkavimo paslaugas, jose nurodyti komisiniai, todėl minėtos sumos, pervestos į Pareiškėjo „S2“, AB, banko sąskaitą, vertintinos ne kaip paskolos, bet kaip atlygis už suteiktas tarpininkavimo paslaugas.

Inspekcija pažymi, jog, nors Panevėžio AVMI nekonkretizavo vertinimo metodo, taikomo mokesčių apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tačiau motyvavo minėtą apskaičiavimą (Sprendimas, 5 psl., Patikrinimo aktas, 5, 6 psl. (LR MAĮ 70 str. 1 d.)) ir, kaip matyti iš ginčo medžiagos, 15005,87 Lt sumą, kuri buvo pervesta į banko sąskaitą, apmokestino taikant lėšų bankų sąskaitose metodą (VMI viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 6.3.5 p., VIII skyrius).

Taigi, Inspekcijos nuomone, Pareiškėjo teiginiai, jog buvo apmokestintos jo paskolos ir mokestinis patikrinimas nebuvo atliekamas visapusiškai, yra nepagrįsti ir atmestini.

Inspekcija sprendime atsako į Pareiškėjo skundo argumentus dėl grynaisiais gautų pajamų. (Pareiškėjas skunde Inspekcijai teigia, kad ginčijamame sprendime nenurodoma, iš ko jis gavo 5403,63 Lt grynais, neva šios lėšos minimos laiške, tačiau specialistai neanalizuoja jo autentiškumo ir nepateikia kitų pirminių dokumentų. Be to, Pareiškėjo teigimu, nenurodytas metodas, kuriuo

remiantis buvo nustatyta mokestinė prievolė ir gautų pajamų dydis, todėl mokesstinis patikrinimas nebuvo atliekamas visapusiškai). Inspekcijos sprendime nurodoma, kad moksčių administratorius turi teisę remtis policijos dokumentais ir vadovaudamasis jais apskaičiuoti mokesčio mokėtojo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas, todėl vietos mokesčių administratorius pagrįstai pagal Specialisto išvadą Pareiškėjo pajamoms priskyrė jo nurodytą pajamų sumą, kurią jis mini susirašinėjimo dokumentuose, labai aiškiai nurodydamas pajamų rūšį (komisiniai), sumą (1565 EUR) ir gavimo momentą (2007 m. sausio mėnuo) (Patikrinimo aktas, 5 psl., Specialisto išvada, 21, 22 psl.). Inspekcija pažymi, jog, nors mokesčių administratorius nekonkretizavo vertinimo metodo, taikomo mokesčių apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tačiau motyvavo minėtą apskaičiavimą (Sprendimas, 5 psl., Patikrinimo aktas, 5, 6 psl. (LR MAĮ 70 str. 1 d.)) ir, kaip matyti iš ginčo medžiagos, 5403,63 Lt sumą, kurią Pareiškėjas gavo grynaisiais, apmokestino taikant ekonominių modelių metodą, t. y. naudojant duomenis iš įvairių informacijos šaltinių – susirašinėjimo dokumentų pagal Specialisto išvadą (VMI viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 6.3.6 p., IX skyrius). Taigi, Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjo teiginiai, jog buvo apmokestintos jo realiai negautos pajamos ir mokesstinis patikrinimas nebuvo atliekamas visapusiškai, yra nepagrįsti ir atmestini.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad jis nepagrįstas ir neteisėtas.

Nurodo, kad Inspekcija nepagrįstai sprendime remiasi Panevėžio apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalistinių tyrimų biuro (toliau – Biuras) 2011-12-16 specialisto išvada Nr. 50-5-IS1-1196 (toliau – Specialisto išvada), Panevėžio miesto apylinkės teismo 2012-11-20 nuosprendžiu, 2012-12-13 Panevėžio miesto apylinkės teismo raštu, Panevėžio apylinkės prokuratūros 2013-07-12 nutarimu baudžiamojoje byloje Nr. 50-1-0426-10, nes minėtas nuosprendis buvo panaikintas Panevėžio apygardos teismo 2013-02-01 nutartimi, pripažinus ikiteisminį tyrimą neteisėtu, todėl nėra pagrindo remtis Specialisto išvada, panaikintu teismo nuosprendžiu ir prokuratūros nutarimu. Pareiškėjo nuomone, šie įrodymai neatitinka leistinumo ir pakankamumo reikalavimus.

Nurodo, kad Panevėžio miesto apylinkės teismo 2012-11-20 nuosprendis buvo panaikintas dėl procesinių priežasčių (LR BPK 326 str. 1 d. 5p.), vis dėlto teismo nuosprendis naikinamas tik dėl tokių procesinių pažeidimų, dėl kurių negalima baudžiamosios bylos išspręsti teisingai. Tai reiškia, jog esant apeliacinės instancijos teismo nustatytiems baudžiamojo proceso pažeidimams, dėl kurių naikinamas pirmosios instancijos teismo nuosprendis, neįmanoma įvertinti, ar yra nusikalstamos veikos požymiai ir kokioje apimtyje bei pan. Joks panaikintas apkaltinamasis nuosprendis ir juo labiau, iš jo sekančios išvados negali būti laikomos teisingomis ir nustatytomis. Šiuo atveju Pareiškėjui akivaizdu, kad apeliacinės instancijos teismas savo nutartyje panaikindamas 2012-11-20 nuosprendį konstatavo, jog kaltinamasis aktas surašytas netinkamai, nukrypstant nuo LR BPK reglamentuojančių teisės normų. Apeliacinės instancijos teismas, vertindamas visus byloje surinktus įrodymus, nurodė, jog pareikštas kaltinimas yra nekonkretus, neaiškus, netikslus, jame nenurodytos svarbios aplinkybės, neatskleista inkriminuojamos veikos sudėties objektyvioji pusė, t. y. kokiais konkrečiai veiksmais pasireiškė veika, kuria Pareiškėjas kaltinamas. Taip pat teisėjų kolegijos vertinimu, kaltinamasis aktas turinio prasme turi esminių trūkumų bei nesutapimų su bylos medžiaga.

Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija, nagrinėdama jo skundą dėl nurodytų aplinkybių, t. y. jog Panevėžio AVMI rėmėsi nuosprendžiu, kuris yra panaikintas ir negaliojantis, taip pat neprocesine tvarka Panevėžio miesto apylinkės teismo pateiktu raštu, nepasisakė, tik nurodė, jog mokesčių administratorius gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Tačiau Pareiškėjas pažymi, kad panaikintas teismo nuosprendis negali būti laikomas įrodinėjimo priemone, nes jis yra panaikintas ir negaliojantis. Toks nuosprendis nesukelia jokių juridinių pasekmių, dėl to jame nurodytos aplinkybės taip pat nelaikytinos nustatytomis. Be to, toks nuosprendis niekada neįsiteisėjo bei neįgijo privalomos galios. Todėl nors, kaip ir nurodo

Inspekcija 2014-01-29 sprendime, ikiteisminio tyrimo medžiaga ir galima remtis, tačiau ne šiuo konkrečiu atveju. Akivaizdu, jog mokesčių administratorius privalo įvertinti ir kitas su ikiteisminio tyrimo metu surinktais dokumentais susijusias aplinkybes: kokios pasekmės iš tokio ikiteisminio tyrimo kilo, ar pateikti kaltinimai buvo patvirtinti teismo, ar ikiteisminis tyrimas atliktas tinkamai, ar įrodymai surinkti teisėtu būdu, kaltinimai tikslūs ir atitinka faktines aplinkybes. Šiuo konkrečiu atveju, ikiteisminis tyrimas nebuvo atliktas tinkamai, bylos surinkta medžiaga nebuvo išsami, nebuvo visapusiškai ir objektyviai nustatytos aplinkybės. Dėl to nuosprendis ir buvo panaikintas. Tokiu būdu, Inspekcija, Pareiškėjo nuomone, neišnagrinėjo jo skunde pateikto motyvo bei nepagrįstai patvirtino 2013-11-26 Panevėžio AVMI sprendimą, kuris rėmėsi panaikintu teismo nuosprendžiu, taip pat teismo raštu, kuris negali sukelti jokių pasekmių.

Pažymėta, jog Inspekcija 2013-11-26 sprendime, kaip vienu iš įrodymų rėmėsi Panevėžio miesto apylinkės teismo 2012-12-13 raštu Nr. 1-748-911/2012 bei jo turiniu. Iš šio rašto turinio matyti, jog juo teismas interpretuoja baudžiamojoje byloje nagrinėtas aplinkybes. Tačiau, kaip jau minėta aukščiau, Panevėžio miesto apylinkės teismo nuosprendis, kurį jis pats interpretuoja minėtame rašte, buvo panaikintas apeliacine tvarka. Dėl to visi kiti, iš to sekantys dokumentai, Pareiškėjo nuomone, taip pat neturi jokios įrodomosios reikšmės.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad priimant 2013-11-26 Panevėžio AVMI sprendimą taip pat buvo remtasi Panevėžio apygardos prokuratūros Panevėžio miesto apylinkės prokuratūros 2013-07-12 nutarimu dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo. Inspekcija sprendime nurodo, jog prokuratūra 2013-07-12 nutarimu ikiteisminį tyrimą nutraukė dėl suėjusių patraukimo baudžiamojon atsakomybėn senaties terminų, tačiau, mokesčių administratoriaus nuomone, šiame nutarime buvo nustatytos tos pačios, kaip ir panaikintame Panevėžio miesto apylinkės teismo nuosprendyje aplinkybės. Mokesčių administratorius sprendime tvirtina, kad toks dokumentas yra tinkamas ir leistinas įrodymas mokestiniam ginčui. Tačiau atkreiptas dėmesys, jog Panevėžio apygardos teismas 2013 02 01 nutartimi buvo nustatęs, jog būtent šioje konkrečioje baudžiamojoje byloje atliekant ikiteisminį tyrimą Panevėžio miesto apylinkės prokuratūra yra padariusi visą eilę klaidų ir šių klaidų nėra galimybės ištaisyti negražinus bylos atgal ikiteisminiam tyrimui atlikti. Ikiteisminis tyrimas galėjo būti baigtas, tik jeigu būtų patikslintas kaltinamasis aktas, kam reikėjo surinkti papildomai įrodymų. Panevėžio apygardos teismas šias klaidas nustatė įsiteisėjusia nutartimi. Kad jas pašalinti, ikiteisminis tyrimas turėjo būti atliktas iš naujo, kitaip trūkumų pašalinti nebuvo galimybės, o jeigu tokia galimybė būtų buvusi, jas būtų pašalinęs pats teismas. Apeliacinės instancijos teismas nurodė, kokie papildomi duomenys turi būti surinkti, be to, kaip jau minėta aukščiau, nurodė, kad turi būti tikslinamas kaltinamasis aktas, konkretizuojami veiksmai, taip pat ir iš jų kylančios pasekmės. Taigi, tam, kad ikiteisminis tyrimas būtų tinkamai užbaigtas ir laikomas teisėtu, Panevėžio miesto apylinkės prokuratūra privalėjo atlikti visą eilę veiksmų, surinkti papildomus įrodymus, patikslinti duomenis, galimai atlikti pakartotines apklausas, ekspertizes, kreiptis į specialistus, atlikti kitus ikiteisminio tyrimo veiksmus ir tada patikslinti kaltinimą. Tačiau per nustatytą terminą ir papildomą terminą šie trūkumai nebuvo pašalinti ir niekas nebuvo padaryta. Nėra byloje pateikta kitų teismų sprendimų, kurie patvirtintų, jog ikiteisminis tyrimas atliktas tinkamai, jo medžiaga nėra pagrindo abejoti, trūkumai ištaisyti. Galiojanti 2013-02-01 Panevėžio apygardos teismo nutartis, kad tyrimas buvo atliktas netinkamai turi *res judicata* galią. Tokiu būdu, mokesčių inspekcija privalėjo vadovautis ne atskirais ir fragmentiškai ikiteisminio tyrimo dokumentais, tame tarpe Panevėžio miesto apylinkės prokuratūros nutarimu, o galiojančiu ir nepanaikintu Panevėžio apygardos teismo nutarimu. Ta aplinkybė, jog Panevėžio miesto apylinkės prokuratūros nutarime nurodytos tos pačios aplinkybės, kaip ir Panevėžio miesto apylinkės teismo nuosprendyje, tik dar kartą patvirtina, jog šios aplinkybės nėra nustatytos tinkamai, nes, kaip minėta, Panevėžio miesto apylinkės teismo nuosprendis yra panaikintas kaip nepagrįstas ir neteisėtas. Inspekcija 2014-01-29 sprendime šių aplinkybių bei motyvų taip pat neanalizavo, tokiu būdu, priimant sprendimą, nebuvo visapusiškai ir objektyviai išnagrinėtos visos mokestiniam ginčui svarbios ir reikšmingos aplinkybės.

Pažymėta, jog prokurorui nėra nustatyta funkcija konstatuoti faktines aplinkybes, jis,

priimdamas nutarimą nutraukti ikiteisminį tyrimą dėl senaties, iš esmės negali ir neprivalo įvertinti visų aplinkybių, prokuroras nėra teismas ir nutarime tik išdėsto savo nuomonę, kuri yra subjektyvi ir kryptinga ikiteisminio tyrimo atžvilgiu. Pareiškėjo teigimu, prokuroro nuomonė atspindi tik vieną proceso pusę, o perduodant bylą su kaltinamuoju aktu teismui, ją patikrina teismas, išanalizuodamas įrodymus visapusiškai ir nepriklausomai. Tačiau byla teismui su patikslintu kaltinimu nebuvo perduota ir trūkumai nebuvo ištaisyti. Priimant nutarimą dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo nėra išklausa kita šalis, tame tarpe kaltinamasis, nėra kritiškai vertinami surinkti įrodymai. Tokio nutarimo tikslas yra jo rezoliucija - t. y. įforminti tam tikrą procesinį veiksma - nutraukti ikiteisminį tyrimą, o kitos aplinkybės analizuojamos tik toje apimtyje, kurioje būtina tam, kad ikiteisminis tyrimas būtų nutrauktas. Be to, pažymėta ir tai, kad jeigu prokuroras manytų, jog padaryta nusikalstama veika, jis bylą vis tiek gali perduoti teismui nagrinėti, kuris ir nuspręstų dėl jos eigos (nutraukimo, o galbūt apkaltinamojo nuosprendžio priėmimo). Atsižvelgiant į šias aplinkybes, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius priimdamas 2013-11-26 sprendimą rėmėsi duomenimis, kurie nebuvo nagrinėti teisme, taip pat yra šališki - atlikti vienos iš ikiteisminio tyrimo proceso dalyvių, neįvertino tai, jog atliktas ikiteisminis tyrimas buvo pripažintas neteisėtu Panevėžio apygardos teismo 2012-02-01 nutartimi. Pareiškėjo teigimu, Inspekcija šių skunde nurodytų aplinkybių neanalizavo, motyvų nepateikė, dėl ko priimant skundžiamą sprendimą nebuvo visapusiškai ir objektyviai iširtos visos mokesčiniams ginčui reikšmingos aplinkybės.

Skunde nurodoma, kad Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2007 m. sausio 16 d. nutarime yra pažymėjęs, kad tik įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu nustatyti faktai yra *res judicata* (teismo galutinai išspręstas klausimas), turi prejudicinę reikšmę, jie iš naujo neįrodinėjami. Pareiškėjo teigimu, aplinkybė, jog sprendžiant mokesčinių ginčą remiamasi panaikintu teismo sprendimu, taip pat teismo, kurio sprendimas buvo panaikintas raštais, prieštarautų Konstitucijos preambulėje įtvirtintam teisinės valstybės principui, protingumo ir teisingumo principams, o tuo pačiu reiškia, jog mokesčinis patikrinimas ir jo išvados nėra objektyvios ir visapusiškos.

Pareiškėjo teigimu, esant mokesčiniams patikrinimui būtų galima remtis ikiteisminio tyrimo duomenimis, tačiau šiuo konkrečiu atveju, t. y. kai tyrimas nebuvo užbaigtas, byla nebuvo perduota teismui, esant galiojančiai Panevėžio apygardos teismo nutarčiai, todėl Pareiškėjui akivaizdu, remtis tokio tyrimo duomenimis nėra pagrindo. Be to, skunde pažymėta, jog Inspekcija remiasi ne ikiteisminio tyrimo duomenimis, o konkrečiu vienu dokumentu. Duomenys yra fiksuojami kaltinamajame akte, tačiau šis aktas, kaip nustatė teismas, buvo surašytas pažeidžiant įstatymo reikalavimus. Pareiškėjo teigimu, Inspekcija neteisingai ir nepagrįstai interpretavo LVAT praktiką. Kaip jau nurodyta, ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas, Panevėžio apygardos teismas nustatė, jog jis buvo atliktas netinkamai. Tokiu būdu, priešingai nei teigia Inspekcija, įrodymų visuma jokių būdu neleidžia mokesčinio ginčo išspręsti iš esmės priimant sprendimą dėl mokesčių apskaičiavimo.

Pareiškėjo teigimu, teisminėje praktikoje yra visa eilė pavyzdžių, kuomet teismas nustato, jog specialisto išvada remtis nėra galima, nes ji negali būti laikoma leistinu ir patikimu įrodymu (pvz. Lietuvos apeliacinio teismo nutartis baudžiamajame teisminiame procese Nr. 1-20-9-00078-2010-0). Konkrečioje byloje, Pareiškėjo nuomone, ja remtis nėra pagrindo dėl jau nurodytų priežasčių. Pažymėta ir tai, jog nagrinėjimo teisme dalyvių, tame tarpe prokuroro išsakytos nuomonės dėl įrodymų vertinimo ir išvadų padarymo taip pat nėra privalomos.

Atkreiptas dėmesys ir į tai, jog dokumentas, t. y. išvada, kuria remiasi Panevėžio AVMI yra atlikta tos pačios ikiteisminį tyrimą atliekančios institucijos, t. y. Panevėžio apskrities vyriausiojo policijos komisariato kriminalinių tyrimų biuro pareigūnų. Tokiu būdu, jeigu ir ikiteisminis tyrimas būtų buvęs tęsiamas, byloje būtų atliekama ekspertizė, kuri nepriklausomai išanalizuotų tame tarpe ir išvadoje pateiktus klausimus bei pateiktų objektyvius ir nešališkus atsakymus. Vertinant šią išvadą atkreiptas dėmesys, jog ji atlikta ir surašyta remiantis duomenimis, kurie nėra patvirtinti įrodymais. Rengiant išvadą nebuvo išklausa kita šalis, nes byla taip ir nepasiekė teismo. Tokiu būdu, Pareiškėjo teigimu, 2011-12-16 išvada nepagrindžia tų duomenų, kurie yra reikšmingi

nagrinėjant bylą ir stokoja objektyvumo bei nepriklausomo požiūrio. Taigi, 2013-11-26 sprendimą Panevėžio AVMI priėmė neištyrusi visapusiškai ir objektyviai visų įrodymų, rėmėsi kaltinimą palaikančios institucijos pateikta neišnagrinėtos baudžiamosios bylos medžiaga. Ikitėisminis tyrimas apeliacinės instancijos teismo buvo pripažintas neteisėtu ir nepilnu, o specialisto išvada, kuria remiamasi sprendime, yra sudėtinė neteisėto ikitėisminio tyrimo dalis. Tokiu būdu, remiantis specialisto išvada, remiamasi dokumentu, kylančiu iš neteisėto proceso, kas akivaizdžiai prieštarauja įrodymų leistinumui principui. Išvada sudaryta remiantis duomenimis, kurių nepatvirtina ikitėisminiame tyrime surinkti įrodymai.

Pareiškėjas skunde taip pat teigia, kad iš kompanijų „K1“ ir „P1“ gavo paskolas (10185,76 Lt + 4820,11 Lt) namo statybai, todėl nėra pagrindo apmokestinti jo įsipareigojimus, o ne pajamas, gautas vykdant individualią veiklą. Pareiškėjo teigimu, pats lėšų pervedimo faktas nėra ginčijamas, o pervedimo aplinkybė nieko nepasako apie jų paskirtį ir tarp Pareiškėjo ir lėšas pervedusių bendrovių susiklosčiusius santykius dėl minėtų lėšų pervedimo. Pareiškėjas akcentuoja, kad tai, kad minėtos lėšos nėra pajamos, o paskola, tą patį pripažino ir paaiškino šias lėšas pervedusios bendrovės, jų parodymai nėra užginčyti. Pareiškėjo teigimu, visos aukščiau nurodytos pinigines lėšos buvo skolintos namo statybai, apie tai buvo nurodyta paminėtų bendrovių raštuose, tiek asmeniškai paaiškinta mokesstinį patikrinimą atlikusiam pareigūnui.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad ginčijamame sprendime nenurodoma, iš ko Pareiškėjas esą gavo 5403,63 Lt grynais, neva šios lėšos minimos laiške, tačiau specialistai neanalizuoja jo autentiškumo ir nepateikia kitų pirminių dokumentų. Pareiškėjas nurodo, kad visiškai nebuvo tirta, kieno buvo rašytas šis laiškas ir apskritai, ar jis pasiekė adresatą ir kas jis toks yra, akcentuoja, kad elektroniniu būdu parašyti gali kas nori ir ką nori, pasirašyti po elektroniniu laišku nereikia, parašo, tame tarpe elektroninio, jame nėra. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad sprendimuose bei patikrinimo akte netgi nėra nurodoma ir lieka neaišku, iš ko Pareiškėjas šias sumas turėjo gauti. Vadovaujantis sprendime įtvirtinta logika, Pareiškėjo teigimu, reikštų, jog jeigu kas nors būtų elektroniniu paštu parašęs, kad jis gavo hipotetinę sumą pinigų, net ir nieko negavęs, jis privalėtų nuo jos susimokėti mokesčius. Pareiškėjui visiškai nesuprantama, koku būdu galima įrodyti, kad jokių pinigų nėra gavęs, nes negavimo fakto niekas negali patvirtinti, kadangi pačio fakto, kaip tokio nėra. Todėl, Pareiškėjo nuomone, sprendime pateiktas nelogiškas ir protingumo neatitinkantis įrodymų interpretavimas, ko pasėkoje 5403,63 Lt suma nepagrįstai pripažinta, kaip gauta bei apmokestinta kaip Pareiškėjo pajamos. Toks Panevėžio AVMI sprendimas grindžiamas iš esmės tik ikitėisminio tyrimo metu nustatyta viena iš versijų ir remiasi ne pirminiais dokumentais, o ikitėisminio tyrimo kryptį nužyminčiomis prielaidomis. Nurodo, kad skunde jau minėta, kad ikitėisminis tyrimas yra nutrauktas ir įrodymai, kurie buvo surinkti įrodomosios reikšmės neturi, tą pripažino iš dalies ir Panevėžio AVMI, nurodydama, jog vien tik ikitėisminio tyrimo duomenimis remtis nepakanka, tačiau vis tik nepagrįstai jais remiasi.

Be to, skunde akcentuojama Inspekcija nenurodo metodo, kuriuo remiantis buvo nustatyta mokesstinė prievolė ir gautų pajamų dydis. Pareiškėjas akcentuoja, kad iš patikrinimo akto, taip pat Panevėžio AVMI sprendimo nėra aišku, koku metodu remiantis Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA 103 patvirtintų Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis ir metodika taikant buvo nustatyta jo mokesstinė prievolė ir gautų pajamų dydis. Nurodo, kad šią aplinkybę pripažįsta ir Inspekcija ginčijamame sprendime. Inspekcija nurodo, jog Panevėžio AVMI nenurodė metodo, kuriuo remiantis buvo apskaičiuoti mokesčiai, tačiau savo sprendimą pakankamai motyvavo ir to pakanka. Pareiškėjas pažymi, kad mokesčių apskaičiavimas turi remtis tam tikru metodu, tą privalomai numato paminėtos taisyklės, o šis reikalavimas numatytas tam, kad mokesčiai būtų skaičiuojami teisingai ir nuosekliai, remtųsi tam tikra metodika. Kaip matyti iš Panevėžio AVMI sprendimo, jis nėra nuoseklus, išvados prieštaringos. Tai, kad joks metodas nenurodytas ir nebuvo taikytas pagal taisykles, Pareiškėjo nuomone, patvirtina, jog mokesstinis patikrinimas nebuvo atliekamas visapusiškai, laikantis visų keliamų procedūrinių reikalavimų.

Pareiškėjo teigimu, pripažinus pastabose nurodytus motyvus pagrįstais, atitinkamai turėtų būti panaikinta Panevėžio AVMI 2013-11-26 sprendimo dalis dėl priskaičiuotų VSD įmokų. Be to, Pareiškėjo nuomone, pripažinus, jog Panevėžio AVMI 2013-11-26 sprendime nepagrįstai priskaičiavo gyventojų pajamų mokesį, valstybinio socialinio draudimo įmokas, atitinkamai turėtų būti naikinamos ir taikytos sankcijos, t. y. priskaičiuoti delspinigiai bei baudos.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, mano, jog Inspekcija 2014-01-29 sprendime neišanalizavo visų jo skunde pateiktų motyvų bei argumentų, nepilnai motyvavo savo sprendimą, atsakė tik į patogius argumentus, o Panevėžio AVMI neišsiaiškino svarbių aplinkybių, nebuvo imtasi veiksmų, kad jas išsiaiškinti, nesurinkti papildomi dokumentai bei duomenys, kurie patvirtintų patikrinimo akte nurodytas aplinkybes, neįvertinti jo pateikti įrodymai dėl pasiskolintų lėšų. Pareiškėjas, remdamasis aukščiau išdėstytomis aplinkybėmis, mano, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimas, taip pat Panevėžio AVMI 2013-11-26 sprendimas Nr. (36.9-109)-SA-20 bei nurodymas sumokėti papildomai priskaičiuotus mokesčius, delspinigius bei baudas yra nepagrįsti bei yra naikintini. Pareiškėjas prašo panaikinti 2014-01-29 Inspekcijos sprendimą Nr. 68-13 bei Panevėžio AVMI 2013-11-26 sprendimą (36.9-109)-SA-20.

Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Iš mokesčio ginčo bylos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo mokesčių bazę ir mokesčius apskaičiavo, vadovaudamasis MAĮ 70 str. nuostatomis, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pripažinęs, kad Pareiškėjas ginčui aktualių laikotarpiu vykdė individualią tarpininkavimo veiklą.

Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX-1007 redakcija) 2 str. 7 d. individuali veikla apibrėžiama kaip savarankiška veikla, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos per tęstinį laikotarpį: 1) savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė arba gamybinė veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 2) savarankiška kūryba, profesinė ir kita panašaus pobūdžio savarankiška veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą; 3) savarankiška sporto veikla; 4) savarankiška atlikėjo veikla. Išplėstinė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – ir LVAT) teisėjų kolegija 2006 m. birželio 6 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A⁵–902/2006, aiškindama individualios veiklos sąvoką, pažymėjo, kad vertinant, ar gyventojų veikla gali būti kvalifikuojama kaip individuali veikla, būtina nustatyti veiklos savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo požymių ir tokios veiklos tikslo – ekonominės naudos siekimo – buvimą, o taip pat tokios veiklos priskirtinumą išvardytoms veiklos rūšims (nagrinėjamu atveju – savarankiškai bet kokio pobūdžio komercinei arba gamybinei veiklai). Kiekvieno individualios veiklos požymio samprata itin išsamiai atskleista LVAT praktikoje. GPMĮ prasme savarankiška veikla laikytina tokia veikla, kurią vykdydamas asmuo veikia savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų, ir iš kurios tiesiogiai gauna pajamas (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006 m. spalio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴–916/2006). Savarankiškai veikdamas fizinis asmuo pats sprendžia su savo veikla susijusius klausimus, pats investuoja (savo nuosavomis ar skolintomis lėšomis (turtu)), dengia su veiklos vykdymu susijusias išlaidas, paskirsto ir naudoja gautas pajamas (LVAT 2007 m. liepos 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁸–693/2007). Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, jog tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį (išplėstinės teisėjų kolegijos 2006 m. birželio 16 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵–902/2006, išplėstinės teisėjų kolegijos 2006 m. spalio 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴–916/2006, 2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²–1489/11 ir kt).

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 1995-05-01 iki 2009-01-23 dirbo UAB „A3“, buvo susipažinęs su informacija apie šios įmonės prekių pirkėjus, pardavėjus, kainas, prekybines ir tarpininkavimo sąlygas, nuolaidas (UAB „A3“ vykdyta veikla – grūdinių ir kitų niekur nepriskirtų kultūrų sėklininkystė, didmeninė prekyba už atlyginimą ar pagal sutartį ir kt.). Byloje taip pat nustatyta, kad 2004-2008 metais į asmeninę Pareiškėjo sąskaitą banke įmonės „K2“, „M2“, „P1“ pervedavo pinigines lėšas, iš viso pervedė 8689 eurų (30001,38 Lt), mokėjimo nurodymų paskirtyje nurodydamos, kad pervedami komisiniai, be to, pinigines lėšas pervedavo ir fiziniai asmenys (J. K. – 900 eurų (3107,52 Lt), B. P. – 3770 Lt ir V. K. – 7000 Lt). Dėl šių faktinių aplinkybių ginčo byloje nėra.

Pažymėtina, kad Pareiškėjo atžvilgiu 2010-10-21 buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 50-1-0246-10 pagal požymius nusikalstamos veikos, numatytos LR BK 211 str. (komercinės paslapties atskleidimas), ikiteisminis tyrimas baigtas 2012-08-07. 2012-10-09 kaltinimas teisme Pareiškėjui pakeistas sunkesniu, t. y. Pareiškėjas kaltintas tiek pagal LR BK 211 str., tiek pagal 202 str. 1 d. (neteisėtas vertimasis ūkine, komercine, finansine ar profesine veikla). 2012-11-20 Panevėžio m. apylinkės teismo nuosprendžiu Pareiškėjas pripažintas kaltu, padaręs nusikaltimą, numatytą LR BK 211 str ir 202 str. 1 d. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad 2013-02-01 Panevėžio apygardos teismo nutartimi panaikino žemesnės instancijos teismo nuosprendį ir bylą perdavė prokurorui kaltinamojo akto trūkumams šalinti, nurodydamos, kad nagrinėtoje byloje surašyto kaltinamojo akto negalima laikyti tinkamu, kadangi jis buvo surašytas pasibaigus ikiteisminio tyrimo terminui ir jo nustatyta tvarka nepratęsus, t. y. iš esmės dėl procesinių pažeidimų. Be to, Panevėžio apygardos teismo 2013-02-01 nutartyje nurodyti kiti kaltinamojo akto trūkumai (dėl inkriminuoto 211 str. 1 d. – nepakankamai atskleista inkriminuojamo nusikaltimo sudėties objektyvioji pusė, dėl inkriminuoto 202 str. 1 d. – kaltinamajam nauja nusikalstama veika buvo inkriminuota tik bylos nagrinėjimo teisme metu, todėl kaltinamasis aktas neatitinka LR BPK 219 str. reikalavimų). 2013-03-29 baudžiamoji byla vėl buvo perduota Panevėžio m. apylinkės teismui, kuris 2013-04-05 nutartimi baudžiamąją bylą perdavė prokurorui kaltinamojo akto trūkumams šalinti, nurodydamos, kad iš kaltinimo šalintinos visos aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo tarpininkavimu sudarant sandorius su J. K., nurodant, kad Pareiškėjas neteisėtai, versliškai vertėsi komercine veikla jos neįregistravęs, sudarė sandorių už 858995,56 eurų (3061237,15 Lt) ir gavo 12915,86 eurų (44595 Lt) komisinių už sudarytus sandorius, teismas taip pat pažymėjo, kad inkriminuojamas veikas Pareiškėjas vykdė kitu laikotarpiu (numatytą LR BK 211 str. – iki 2007-11-21, numatytą LR BK 202 str. 1 d. – iki 2007-09-06). 2013-07-12 Panevėžio apygardos prokuratūros Panevėžio apylinkės prokuratūros nutarimu Pareiškėjo atžvilgiu ikiteisminis tyrimas dėl nusikalstamų veikų, numatytų LR BK 211 str. ir 202 str. 1 d. buvo nutrauktas, suėjus patraukimo baudžiamojon atsakomybėn senaties terminams.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija, vertindama laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31 Pareiškėjo GPM, VSDĮ apskaičiavimo teisingumą, analizavo 2011-12-16 Panevėžio apskrities vyriausiojo policijos komisariato Kriminalinių tyrimų biuro specialisto išvadoje Nr. 50-5-IS1-1196 nurodytus duomenis ir priėjo išvados, kad tęstinį laikotarpį (t. y. nuo 2006-10-18 iki 2008-04-02) Pareiškėjui tarpininkaujant Olandijos, Vokietijos, Austrijos, Prancūzijos, Lenkijos, Ukrainos, Rusijos ir Lietuvos įmonės sudarė sėklų ir prieskonių pirkimo-pardavimo sandorius, kompanijos „K2“ vardu buvo išrašytos sąskaitos už atliktas tarpininkavimo paslaugas, nurodant komisinius. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad iš mokesčių administratoriaus sudarytos Pareiškėjui tarpininkaujant įvykdytų pirkimo-pardavimo sandorių suvestinės matyti, jog komisiniai daugeliu atveju sudarė 1,5 proc. nuo sėkmingai sudarytų sandorių vertės (b.l. 33). Pagal Pareiškėjo sąskaitas banke ir asmeninio susirašinėjimo duomenis mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas, kaip atlygį už tarpininkavimą aktualiu laikotarpiu, t. y. nuo 2007-01-01 iki 2008-12-31, gavo 20409,50 Lt.

Mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijoje metu Pareiškėjas laikėsi pozicijos, kad geranoriškai konsultavo, sudarant pikimo-pardavimo sandorius, pasinaudodamas sukaupta

darbo patirtimi sėklų ir prieskonių pirkimo-pardavimo srityje, padėdavo pažįstamiems, draugams. Pareiškėjas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu teigė, kad atlyginimo iš šios veiklos negavo, o į jo sąskaitą pervestos piniginės lėšos, anot Pareiškėjo, buvo trumpalaikės paskolos jo namo statybai, kurios šiuo metu jau yra gražintos. Taigi Pareiškėjas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu neginčijo, kad konsultuodavo subjektus dėl sandorių sudarymo, tačiau iš esmės nesutiko su mokestinio patikrinimo metu surinktų įrodymų vertinimais, teigdamas, kad minėtas konsultavimas buvo neatlygintina veikla, todėl jam nurodyta sumokėti mokesčius ne nuo gautų pajamų, o nuo kreditorinių įsipareigojimų.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, kad jis su „K2“, „P1“ sudarytų paskolos sandorių vykdymo realumą grindžia iš esmės mokesčių administratoriui pateiktais dokumentais: atitinkamų įmonių rašytiniais paaiškinimais, kuriuose tvirtinama, kad piniginės lėšos buvo pervedamos į Pareiškėjo sąskaitą kaip trumpalaikis kreditas Pareiškėjo namo statybai, o žodinę išraišką „*komisiniai*“ esą vartota žymėti šių trumpalaikių beprocentių paskolų suteikimą (b. l. 51-52). Minėti dokumentai, anot Pareiškėjo, turi būti pripažinti patvirtinančiais juridinį faktą, kad Pareiškėjas buvo pasiskolinęs ir vėliau, kaip teigė mokestinio ginčo nagrinėjimo metu, įvairių susitikimų metu šias lėšas minėtoms įmonėms gražino grynaisiais pinigais.

Vertindama šiuos įrodymus, Komisija pažymi, kad Pareiškėjo paaiškinimai ir pateikti dokumentai įrodymų šaltinių patikimumo požiūriu vertintini kritiškai. Komisijos nuomone, aplinkybė, kad tos pačios įmonės („K2“, „P1“), su kuriomis Pareiškėjas palaikė verslo ryšius, suteikia paskolas Pareiškėjui, nesitariant dėl paskolos gavėjo prievolių įvykdymo užtikrinimo ir nemokant palūkanų, nėra įprastinė (normali) gyvenimo praktika, kuri paaiškinama ekonomine logika, objektyviomis aplinkybėmis. Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad byloje nėra duomenų, kad įmonių „K2“, „P1“ buhalterinės apskaitos dokumentuose buvo atitinkamai apskaityta Pareiškėjo skola ir fiksuotas piniginių lėšų, sumokėtų Pareiškėjui, gražinimas. Komisija pažymi, kad piniginių lėšų gražinimo minėtoms įmonėms faktas (priešingai, negu jų gavimas) nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose, taigi Pareiškėjas, laisvas pasirinkti atitinkamą atsiskaitymo būdą grynaisiais pinigais, prisiėmė ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos. Tačiau Pareiškėjas į mokestinę bylą nepateikė jokių objektyvių įrodymų (pvz., raštai, susirašinėjimas elektroniniais laiškais), iš kurių būtų akivaizdu, kad Pareiškėjas *de facto* gražino ginčo lėšas minėtoms įmonėms. Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjo pozicija dėl faktinių pinigų gražinimo minėtoms įmonėms aplinkybių grindžiama iš esmės suinteresuoto bylos baigtimi Pareiškėjo mokestinio ginčo nagrinėjimo metu duotais paaiškinimais, esą pinigai buvo gražinti grynaisiais pinigais įvairių susitikimų metu. Komisija pažymi, kad įrodymų šaltinių patikimumo požiūriu minėti Pareiškėjo paaiškinimai vertintini kritiškai, kaip gynybinė pozicija ir nepatvirtinti „K2“, „P1“ buhalterinės apskaitos duomenimis.

Komisija pažymi, kad konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Konkrečiu atveju byloje nesant įrodymų, pagrindžiančių, jog ginčo laikotarpiu Pareiškėjo gautos lėšos *de facto* buvo gražintos, nėra patikimų duomenų, leidžiančių kitaip negu užmokesčiu už tarpininkavimo veiklą (komisiniais) įvardyti į Pareiškėjo asmeninę sąskaitą pervestas ir grynaisiais pinigais gautas lėšas. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad byloje ikiteisminio tyrimo metu surinkti įrodymai, *inter alia*, asmeninis Pareiškėjo susirašinėjimas elektroniniais laiškais, tik patvirtina mokesčių administratoriaus išvadą, kad Pareiškėjas tęstinį laikotarpį (nuo 2006-10-18 iki 2007-11-21), tarpininkaudavo sudarant sėklų ir prieskonių pirkimo pardavimo sutartis ir tai darė už atlygį, iš viso sudaryta pirkimo-pardavimo sutarčių už 3061237,15 Lt sumą. Nagrinėjamu atveju Komisijai dėl mokestinėje byloje surinktų duomenų patikimumo abejonių nekyla. Spręstina, jog, priešingai negu teigia Pareiškėjas, jie yra pakankami, leistini, objektyvūs ir nešališki, o Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kuriais būtų paneigtos surinktų duomenų pagrindu mokesčių administratoriaus

padarytos išvados dėl minėtų gautų pajamų apmokestinimo (MAĮ 67 str. 2 d.). Atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentus, Komisija nurodo, kad sutinka su Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija dėl mokesčio administratoriaus teisės mokestinėje byloje remtis ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis, todėl jų nekartoja, tik pažymi, kad mokesčių administratorius kritiškai vertino minėto ikiteisminio tyrimo duomenis ir patikrinimo metu, įvertinęs visumą byloje esančių įrodymų, konstatavo, kad Pareiškėjas gavo 20409,50 Lt komisinių vietoje tarpininkaujant sudarytų sandorių sąskaitose faktūrose nurodytų 44595,71 Lt. Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjo atžvilgiu ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas nereabilituojančiais pagrindais.

Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjas nuo veiklos vykdymo pradžios turėjo tikslą gauti pajamų ir ekonominės naudos komisinių forma. Teikdamas konsultacijas, tarpininkaudamas sudarant sutartis Pareiškėjas veikė savarankiškai, sudaryti sandoriai nebuvo vienkartiniai, be to, mokestinėje byloje esantys duomenys neabejotinai patvirtina veiklos tęstinumą. Komisija, įvertinusi byloje surinktus įrodymus, konstatuoja, kad byloje nustatytos objektyvios aplinkybės sudaro pagrindą daryti vienareikšmišką išvadą, jog nagrinėjama Pareiškėjo veikla atitiko paminėtus individualios veiklos požymius ir tikslus (*inter alia* savarankiškumo, versliškumo, tęstinumo, ekonominės naudos siekimo), o pajamos, gautos iš tarpininkavimo veiklos, Inspekcijos pagrįstai buvo pripažintos Pareiškėjo individualios veiklos pajamomis.

Mokesčių administratoriaus vertinimu, Pareiškėjas į asmeninę sąskaitą ir grynaisiais pinigais 2007 metais gavo 20409,50 Lt neapmokestintų pajamų, kurios, vadovaujantis 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 27 str., turėjo būti deklaruotos bei nuo jų turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą GPM ir VSDĮ. Inspekcija, įvertinusi nustatytas aplinkybes, konstatavo, kad nagrinėjama situacija iš esmės atitiko MAĮ 70 str. nuostatas, kuriomis remiantis mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Komisija iš esmės pritaria Inspekcijos motyvams dėl MAĮ 70 str. taikymo. LVAT administracinėse bylose (Nr. A⁵⁵⁶-348/2009; Nr. A⁵⁵⁶-945/2009, Nr. A⁴³⁸-1542/2010) yra konstatavęs, kad įstatymų leidėjas mokesčių administratoriui, atsižvelgiant į tai, kad 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, suteikė teisę atitinkamą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės). Vienas iš tų atvejų nurodytas Taisyklių 4.1 punkte. Pastarajame punkte esančios taisyklės interpretavimas leidžia teigti, jog mokesčių administratoriaus įvertinimas gali būti atliekamas, kai: 1) mokesčių mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos; 2) nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento; 3) į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis; 4) mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau sąrašas atvejų įvertinimui atlikti nėra baigtinis. Komisijos vertinimu, nagrinėjamu atveju egzistavo teisiškai reikšmingos aplinkybės, suteikiančios mokesčių administratoriui pagrindą konstatuoti, jog mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Komisija nurodo, jog Pareiškėjo nevykdymas arba netinkamas vykdymas savo pareigos apskaičiuojant mokesčius yra teisiškai reikšminga aplinkybė, kuri nagrinėjamu atveju sudaro pagrindą konstatuoti, jog atsirado kliūčių nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydį įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka.

Pareiškėjas skunde Komisijai pateikia argumentus dėl mokesčių bazės nustatymo teisingumo, t. y. teigia, kad vietos mokesčių administratorius nenurodė metodo, kuriuo remiantis buvo apskaičiuoti mokesčiai, o ši aplinkybė, anot Pareiškėjo, lėmė neteisingą

mokesčių bazės nustatymą. Dėl minėto Pareiškėjo skundo argumento Komisija pažymi, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011-09-21 aprobuotame Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime (I dalis) 33.1 punkte pasisakyta dėl Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnyje nustatytu būdu apskaičiuojamos mokestinės prievolės dydžio tikslumo ir pažymėta, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais (2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010). Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 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. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Komisija pažymi, kad tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-603/2007). Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad nors vietos mokesčių administratorius nekonkretizavo vertinimo metodo, bet motyvavo minėtus paskaičiavimus, be to, atkreipia Pareiškėjo dėmesį į tai, kad Inspekcija ginčijamame sprendime nurodė, kad 15005,87 Lt sumą, kuri buvo pervesta į asmeninę Pareiškėjo banko sąskaitą, apmokestinta, taikant lėšų banko sąskaitose metodą (Taisyklių 6.3.5 p.), o Pareiškėjo grynaisiais pinigais gautą sumą apmokestinta, taikant ekonominių modelių metodą (Taisyklių 6.3.6 p.). Komisija nurodo, kad byloje duomenų, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, būtų neatsižvelgęs į visas mokėtino mokesčio dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes ir turimą informaciją ar, parinkdamas įvertinimo metodą, būtų pažeidęs Taisyklių reikalavimus, nenustatyta. Komisijos nuomone, konkrečioje byloje nustatytas mokestinės prievolės dydis laikytinas atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus.

Atitinkamai konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai nagrinėjamoje situacijoje taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir, vadovaudamasis GPMĮ (2006 m. liepos 4 d. įstatymo Nr. X-746 redakcija) 5 str., 6 str. 2 d. 8 p., Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (2004 m. lapkričio 4 d. įstatymo Nr. IX-2535 redakcija) 4 str. 3 d. bei 7 str. 2 d., nurodė sumokėti 3061 Lt GPM, 1282 Lt VSDĮ pagrindinei pensijos daliai, 936 Lt VSDĮ papildomai pensijos daliai, taip pat pagrįstai apskaičiavo 2186,79 Lt GPM delspinigius, vadovaudamasis GPMĮ 36 str. 2 d., MAĮ 96 str. 1 d. 2 p., 97 str. 2 d. nuostatomis bei paskyrė 30 proc. dydžio 918 Lt GPM baudą, vadovaudamasis MAĮ 139 str., 140 str., GPMĮ 36 str. 2 d., bei 50 proc. dydžio 641 Lt VSDĮ pagrindinei pensijos daliai baudą, 468 Lt VSDĮ papildomai pensijos daliai baudą, vadovaudamasis Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (2007 m. gruodžio 20 d. įstatymo Nr. X-1396 redakcija) 16 str. 2 d. nuostatomis.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-01-29 sprendimą Nr. 68-13.

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

apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene

