



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. K. 2016-08-16 SKUNDO**

2016 m. spalio 21 d. Nr. S-236 (7-185/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės
J. D.
advokatui D. S.
R. B.

2016 m. rugsėjo 20 d. posėdyje išnagrinėjusi A. K. (toliau – Pareiškėjas) 2016-08-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-07-25 sprendimo Nr. 68-193, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-07-25 sprendimu Nr. 68-193 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-04-21 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-238, kuriuo Pareiškėjui nurodyta į biudžetą sumokėti 9076,40 Eur gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 4183,48 Eur GPM delspinigius, 908 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjo GPM ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokų) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-12-31 ir 2016-02-18 surašė patikrinimo aktą Nr. (4.65)FR0680-127. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės R. K. 2010–2011 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 417866,30 Lt, iš jų: 2010 m. – 203823,66 Lt, 2011 m. – 214042,64 Lt. 2009 ir 2012 metais nustatytas sutuoktinių teigiamas pajamų ir išlaidų balansas. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė 2010–2011 metais

gavo kitų pajamų, kurių gavimo šaltinių nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais. Minėtų pajamų Pareiškėjas nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM, tuo pažeisdamas 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22, 25 ir 27 straipsnių nuostatas. Mokesčio bazė apskaičiuota vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir taikant Inspekcijos 2004-05-24 įsakymo Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) 4 punktą bei 6.3.3. punkte numatytą išlaidų metodą. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi Civilinio kodekso 3.88 str. 1 dalies 3 punktu, pagal kurį pajamos, gautos iš abiejų sutuoktinių bendros veiklos, ar pajamos, gautos iš vieno sutuoktinio veiklos, laikomos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, konstatavo, kad Pareiškėjas 2010–2011 metais gavo 208933,15 Lt, iš jų: 2010 m. – 101911,83 Lt (203823,66 Lt/2), 2011 m. – 107021,32 Lt (214042,64 Lt/2) kitų B klasės pajamų, kurių nedeklaravo ir neapskaičiavo mokėtino 31339 Lt (9076,40 Lt) GPM. PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pažeidimų Vilniaus AVMI nenustatė.

Pažymėta, jog Vilniaus AVMI, susipažinusi su Pareiškėjo atsikirtimais, išnagrinėjusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, 2016-04-21 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-238 patvirtino patikrinimo aktą ir juo apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą GPM sumą, taip pat apskaičiavo GPM delspinigius ir skyrė minimalią 10 proc. GPM baudą.

Inspekcija iš ginčo medžiagos padarė išvadą, kad mokestinio patikrinimo metu atliktas išsamus Pareiškėjo ir sutuoktinės pajamų bei išlaidų tyrimas už 2009–2012 metus, taip pat siekiant nustatyti tikrinamojo laikotarpio pradžioje piniginių lėšų likutį atliktas ir 2004–2008 metų pajamų ir išlaidų tyrimas bei konstatuota, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė 2010–2011 metais disponavo 417866,30 Lt kitomis B klasės pajamomis, kurių gavimo šaltinių nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais.

Sprendime pacituotos MAĮ 70 str. 1 dalies, Taisyklių 4 punkto, 4.1–4.4 papunkčių nuostatos, dėl jų taikymo pažymėta, jog Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015).

Inspekcija, įvertinusi ginčui reikšmingas aplinkybes, byloje pateiktus įrodymus, Vilniaus AVMI sprendimo ir patikrinimo akto motyvus, teisinę argumentaciją, sutiko dėl Pareiškėjo mokesčių bazės nustatymo taikant netiesioginį mokesčių bazės nustatymo institutą, reglamentuotą MAĮ 70 str. 1 dalyje. Nurodyta, jog mokestinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė 2010–2011 metais disponavo pajamomis, kurių gavimo šaltiniai nepagrįsti jokiais objektyviais duomenimis, šiomis lėšomis dengė tikrinamojo laikotarpio išlaidas (grynųjų pinigų įnešimai į banko sąskaitas, nekilnojamojo turto įsigijimas, UAB „J1“ įstatinio kapitalo didinimas ir kt., pateikė

metines pajamų deklaracijas už 2010–2011 metus ir jose įrašė neteisingus duomenis apie gautas pajamas, t. y. ginčo pajamų nedeklaravo GPMĮ nustatyta tvarka, taip pat nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM), patvirtina būtinais sąlygas, sudarančias prielaidas taikyti MAĮ 70 str. 1 dalį, t. y. kad mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine GPMĮ nustatyta tvarka dėl Pareiškėjo netinkamo pareigų vykdymo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Inspekcija padarė išvadą, kad Vilniaus AVMI pagrindė būtinybę Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiuoti pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas.

Dėl Pareiškėjo argumentų apie vieną iš pajamų gavimo šaltinių – asociacijos „L1“ išmokėtus dienpinigius – sprendime pastebėta, jog mokesstinio patikrinimo metu pagal Sodros informacinių bazių duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 1998-06-01 iki 2015-05-15 dirbo asociacijoje „L1“. Pagal mokesčių administratoriui pateiktus duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas, būdamas asociacijos „L1“ prezidentu, 2004–2012 metais vyko į komandiruotes (į Ženevą, Lenkiją, Slovėniją, Vieną, Minską, Maskvą ir kt). Pareiškėjui 2004–2012 metais komandiruočių metu išmokėti 500236,70 Lt dienpinigiai, iš jų: 2004 m. – 61365 Lt, 2005 m. – 65597,82 Lt, 2006 m. – 54900 Lt, 2007 m. – 63814,40 Lt, 2008 m. – 72595,57 Lt, 2009 m. – 59286,50 Lt, 2010 m. – 68162,16 Lt, 2011 m. – 25920,50 Lt, 2012 m. – 28594,75 Lt. Dienpinigių sumos buvo skaičiuotos atsižvelgus į 1996-11-21 Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr.116 „Dėl dienpinigių ir gyvenamojo ploto nuomos normų vykstantiems į užsienio komandiruotę“ (toliau – Įsakymas) patvirtintas normas. Asociacija „L1“ išmokėdavo Pareiškėjui didesnes dienpinigių sumas nei Įsakyme reglamentuotos dienpinigių vykstantiems į užsienio komandiruotes nustatytos normos. Vilniaus AVMI, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjui buvo mokami padidinti delspinigiai, bei vadovaudamasi GPMĮ 2 str. 14 punkto nuostatomis, skaičiuodama Pareiškėjo pajamas ir išlaidas, vertino, ar Pareiškėjas 2004–2012 metais išleido tiek dienpinigių, kiek buvo išmokėta, ir didesnių piniginių lėšų iš jų sutaupyti negalėjo.

Inspekcija, vadovaudamasi Darbo kodekso 220 str. 1 dalimi, kurioje nustatyta, jog pasiūstiems į tarnybines komandiruotes darbuotojams per visą komandiruotės laiką paliekama darbo vieta ir darbo užmokestis, mokami dienpinigiai ir kompensuojamos su komandiruote susijusios išlaidos, nurodė, kad Vilniaus AVMI teisingai patikrinimo akte nurodė, kad dienpinigiai yra išmoka, skiriama darbuotojui arba tarnautojui, skirta padengti išlaidas, kylančias dėl jo išvykos, komandiruotės, tam tikrą laiką praleidžiant ne namuose ir ne darbo vietoje (dėl ko jam paprastai atsiranda didesnės nei įprastai išlaidos). Todėl šių išmokų tikslas yra padengti padidėjusias darbuotojo išlaidas, atsirandančias dėl išvykimo į komandiruotę darbdavio pavedimu ar darbdavio nurodomai užduočiai atlikti.

Pasak Inspekcijos, dienpinigių mokėjimo esmė atskleidžiama Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2003-01-28 nutarimu Nr. 99 patvirtintose Komandiruočių sąnaudų atskaitymo iš pajamų taisyklėse, kuriose nustatyta, kad dienpinigių išlaidos apskaičiuojamos už faktiškai išbūtą užsienyje laiką (įskaitant išvykimo iš Lietuvos Respublikos ir parvykimo į ją dienas), taikant Lietuvos Respublikos finansų ministro nustatytas dienpinigių vykstantiems į užsienio komandiruotes normas. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-11-03 nutarimo Nr. 1365 „Dėl išlaidų, susijusių su tarnybinėmis komandiruotėmis, dydžio ir mokėjimo tvarkos“ (2010-04-21 nutarimo Nr. 440 redakcija) 5 punkte numatyta, kad „jeigu kolektyvinė ar darbo sutartis nenustato kitaip, ne vėliau kaip paskutinę darbo dieną iki komandiruotės pradžios darbuotojui privalo būti išmokėtas avansas – ne mažiau kaip 50 procentų numatomų dienpinigių ir su komandiruote susijusių išlaidų sumos. <...> Grįžęs iš komandiruotės, darbuotojas per 3 darbo dienas pateikia darbdaviui ar jo įgaliotam asmeniui pagal vidaus darbo tvarką

nustatytą ataskaitą ir atitinkamus dokumentus apie komandiruotėje turėtas faktines išlaidas, o jeigu išmokėtas avansas, grąžina nepanaudotą avanso likutį“.

Atsižvelgdama į tai, kad dalis Pareiškėjo komandiruotėse faktiškai patirtų išlaidų buvo kompensuojamos pagal pateiktus dokumentus, taip pat į tai, kad ginčo byloje nustatyta faktinė aplinkybė, jog Pareiškėjui buvo išmokami didesni dienpinigiai nei Įsakyme reglamentuotos dienpinigių normos, Inspekcija Vilniaus AVMI išvadą, kad Pareiškėjas išleido visus dienpinigius, kurie jam buvo išmokėti, laikė teisinga ir pagrįsta, o Pareiškėjo skundo argumentus, kad komandiruotėse patirta mažiau išlaidų, nei, gauta dienpinigių, nepagrįstais ir atmestinais.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, kad dienpinigių išlaidos sudarė apie 8–10 proc. visų išmokėtų asociacijos „L1“ dienpinigių sumų, Inspekcija atsakė, jog byloje pateikti duomenys apie Pareiškėjo komandiruočių metu vykdytus atsiskaitymus per banko sąskaitas paneigė tokių argumentų pagrįstumą. Iš Vilniaus AVMI susistemintos informacijos (patikrinimo akto 1 priedo) nustatyta, kad Pareiškėjas: 2009 metais gavo 59286,5 Lt dienpinigių, išlaidoms per banko sąskaitą priskirta 5648,36 Lt, kas sudaro 9,5 proc. visų išmokėtų dienpinigių sumos; 2010 metais gavo 68162,16 Lt dienpinigių, išlaidoms per banko sąskaitą priskirta 8111,45 Lt, kas sudaro 11,9 proc. visų išmokėtų dienpinigių sumos; 2011 metais gavo 25920,50 Lt dienpinigių, išlaidoms per banko sąskaitą priskirta 6179,93 Lt, kas sudaro 24 proc. visų išmokėtų dienpinigių sumos; 2012 metais gavo 28594,75 Lt dienpinigių, išlaidoms per banko sąskaitą priskirta 5754,38 Lt, kas sudaro 23,8 proc. visų išmokėtų dienpinigių sumos. Todėl konstatuota, jog vien komandiruočių metu vykdyti atsiskaitymai iš banko sąskaitų buvo didesni nei Pareiškėjo nurodytos patirtos išlaidos. Pastebėta ir tai, kad Pareiškėjo pozicija dėl išleistų dienpinigių dydžio nėra nuosekli, nes patikrinimo metu pateiktame paaiškinime nurodyta, kad išleido apie 2–3 proc. išmokėtų dienpinigių, tuo tarpu Vilniaus AVMI pateiktose pastabose bei skunde centriniam mokesčių administratoriui teigta, kad išlaidos sudarė 8–10 proc. Pabrėžta, jog Pareiškėjo pakartotinis pozicijos keitimas nors ir nėra draudžiamas, tačiau užkerta galimybę tikėti mokesčių mokėtojo sąžiningumu, todėl skundo argumentai vertintini kaip gynybinės pozicijos formavimas.

Pažymėta, kad Pareiškėjas savo poziciją dėl patirtų dienpinigių išlaidų grindė tik paaiškinimo ir skundo argumentais, kas neatitinka MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintos Pareiškėjo, nesutinkančio su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, pareigos pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai, taip pat LVAT praktikos, aiškinant šios teisės normos nuostatas (2005-10-05 nutartis adm. byloje Nr. A-15-1280/2005, 2006-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-15-1108/2006, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-147/2010, 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010). Pabrėžta, kad dienpinigių sumas gavo ir panaudojo Pareiškėjas, būtent jis disponuoja informacija ir dokumentais apie gautų lėšų panaudojimą, todėl Pareiškėjas ir turi įrodyti skunde išdėstytų argumentų pagrįstumą. Vien argumentų, paaiškinimų teikimas, nepateikęs šių argumentus pagrindžiančių duomenų, pasak Inspekcijos, nepaneigė Vilniaus AVMI pozicijos, kad Pareiškėjo išlaidoms priskirtina visa išmokėtų dienpinigių suma.

Akcentuota LVAT praktika, 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 (2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010), o tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-

11-603/2007, LVAT 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-575-978/2014). Inspekcija, atsižvelgusi į dienpinigių instituto paskirtį, į nustatytą patikrinimo metu aplinkybę, kad Pareiškėjui buvo išmokėti padidinti dienpinigiai, kad dalis jų panaudoti vykdant atsiskaitymus iš banko sąskaitų, nurodė, jog Vilniaus AVMI pasirinkta išlaidų vertinimo pozicija, t. y. kad Pareiškėjo dienpinigių išlaidoms priskirtos visos gautos iš asociacijos „L1“ dienpinigių pajamos, atitinka protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus.

Inspekcija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų visumą, padarė išvadą, kad Vilniaus AVMI surinko pakankamai duomenų tam, kad pagrįstų Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą GPM ir su jais susijusias sumas, t. y. įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytą pareigą pagrįsti mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Inspekcija pabrėžė, jog, nustačius, kad Pareiškėjo atitinkamu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršijo jo turėtas lėšas ir (ar) gautas pajamas, ši skirtumą sudarančių pajamų (lėšų) šaltinį nurodyti ir pagrįsti visgi teko Pareiškėjui, nes būtent mokesčių mokėtojas pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie gautas lėšas bei jų šaltinius. Kadangi Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų pajamų gavimo šaltinius bei objektyviai paneigtų Vilniaus AVMI nustatytus rezultatus, todėl Inspekcija laikė Vilniaus AVMI sprendimą teisėtu ir pagrįstu.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos jo atžvilgiu priimtu 2016-07-25 sprendimu Nr. 68-193.

Skunde pastebima, kad Inspekcija Pareiškėjo sutuoktinės R. K. atžvilgiu yra priėmusi 2016-07-25 sprendimą Nr. 68-194, kuris savo turiniu yra identiškas 2016-07-25 sprendimui Nr. 68-193, tačiau dėl atskirų mokesčių mokėtojų, kurie yra sutuoktiniai (susiję asmenys). Nurodoma, jog, siekiant koncentruotumo bei efektyvumo principų įgyvendino, mokestinis ginčas efektyviau bus išnagrinėtas vienoje byloje, o ne atskirose bylose, todėl yra teikiamas vienas skundas dėl aukščiau nurodytų abiejų sprendimų panaikinimo.

Pažymima, kad, kaip ir rašytinėse pastabose, skunduose buvo nurodyta, jog Pareiškėjas kelia klausimą dėl apskaičiuotų mokėtinų mokesčių, t. y. ar teisingai buvo apskaičiuotos pareiškėjų pajamos (gautos piniginės lėšos), patirtos išlaidos bei dėl to apskaičiuotas GPM. Išdėstyta nuomonė, kad Inspekcija nepagrįstai visas Pareiškėjo gautas pajamas iš dienpinigių priskyrė išlaidoms visa apimtimi, o toks veiksmas lėmė ir R. K. gautas pajamas ir patirtas išlaidas bei mokesčių mokėtojams apskaičiuotą mokėtiną į valstybės biudžetą GPM.

Pabrėžiama, jog Pareiškėjas ir R. K. neginčija visos apskaičiuotos papildomai mokėtinios GPM sumos, bet tik tą dalį, kuriai įtaką daro Pareiškėjo gauti dienpinigiai per tirtą laikotarpį, t. y. pareiškėjai ne kartą nurodė, jog iš dalies pripažino apskaičiuotą GPM, tačiau prašė perskaičiuoti gautas Pareiškėjo pajamas grynaisiais, kada jis gaudavo išmokas iš asociacijos „L1“.

Tvirtinama, kad Inspekcijos 2016-07-25 sprendime nebuvo atsakyta pagrindinis pareiškėjų keltas klausimas, kokiais įrodymais remdamasi Inspekcija padarė išvadą, jog Pareiškėjas visus gautus dienpinigius dėl turėtų komandiruočių išleido, patirdamas tokias pačias išlaidas. Pareiškėjas ir R. K. kitų ankstesniuose mokesčių administratorių sprendimuose nurodytų aplinkybių neginčijo ir su jomis sutiko, tačiau siekė, kad būtų pateikti įrodymai į minėtą klausimą. Daroma prielaida, kad mokesčių administratorius tokios išvados nepateikė sąmoningai, nes jos negalima padaryti iš byloje surinktų įrodymų. Todėl teigiama, kad mokesčių administratoriaus sprendimas nėra motyvuotas ir pagrįstas, nes neargumentuotas ir be įrodymų.

Nurodoma, kad Pareiškėjas, būdamas asociacijos „L1“ prezidentu tiriamuoju laikotarpiu, labai dažnai vykdavo į užsienio komandiruotes, kur atstovaudavo Lietuvos Respublikos vežėjų interesams, todėl asociacija „L1“ jam išmokėdavo dienpinigius ir kompensuodavo kitas patirtas išlaidas komandiruotėse. Pareiškėjui išmokami dienpinigiai buvo pagal tuo metu galiojančius teisės aktus ir tai buvo daroma pagal teisės aktuose įtvirtintas taisykles bei galimybes. Asociacija „L1“, išmokėdama dienpinigius, nepažeidė teisės aktų reikalavimų.

Pastebima, jog mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėjas negalėjo turėti papildomų pajamų iš jam išmokėtų dienpinigių, nes jie visi jo buvo išleisti komandiruočių metu. Pabrėžiama, kad įrodinėjimo taisyklės yra vienodos visiems subjektams, t. y. tiek mokesčių administratoriui, tiek ir mokesčių mokėtojui. Neginčijama, kad iš byloje nustatytų Pareiškėjui per 2004–2012 metus išmokėtų 500236,70 Lt dienpinigių Pareiškėjas, būdamas komandiruotėje, patirdavo išlaidų (pavyzdžiui: gyvenimas viešbutyje, dalykiniai pietūs su verslo partneriais, lėktuvo bilietai ir pan.), kurios pagal 2003-01-28 dienos Vyriausybės nutarimą Pareiškėjui būdavo papildomai kompensuojamos asociacijos „L1“, t. y. Pareiškėjui grįžus iš komandiruotės ir pateikus išlaidas pateisinančius dokumentus. Pareiškėjas buvo pateikęs mokesčių administratoriui įrodymus, kokios jam pinigų sumos buvo išmokėtos kaip dienpinigiai ir kokios pinigų sumos buvo sumokėtos kaip kompensacijos dėl patirtų kitų išlaidų.

Pabrėžiama, kad Pareiškėjas teiktuose paaiškinimuose, rašytinėse pastabose ir kituose dokumentuose nurodė, jog galimai galėjo patirti iki 10 procentų dydžio išlaidas jam sumokėtų dienpinigių. Pareiškėjo pateikti paaiškinimai yra laikytini įrodymais, kuriuos mokesčių administratorius gali paneigti tik kitais leistiniais įrodymais. Tokių leistinų įrodymų iš mokesčių administratoriaus pusės pateikta nėra, t. y. teiginiai, kad Pareiškėjui buvo mokami padidinti dienpinigiai, GPMĮ 2 str. 14 punkto nuostatos, mokesčių administratoriaus kategoriškos išvados, jog Pareiškėjas turėjo išleisti jam išmokėtus visus dienpinigius ir negalėjo susitaupyti, nepagrindžia. Tokia kategoriška išvada negalima vadovautis, kai ji nėra pagrįsta kokiais nors įrodymais.

Pateikiamas pavyzdys dėl išmokamų dienpinigių ir kompensuojamų kitų patirtų komandiruotės metu išlaidų. Pirmiausia asociacija „L1“ Pareiškėjui išmokėdavo dienpinigius dėl būsimos komandiruotės (pinigai yra gaunami dar prieš išvykstant į komandiruotę), o Pareiškėjui grįžus iš komandiruotės ir pateikus leistinus buhalterinius dokumentus, jam kompensuojamos visos kitos patirtos išlaidos, kurios buvo patirtos komandiruotės metu ir kurias jis galėjo pagrįsti buhalteriniais dokumentais. Todėl visos Pareiškėjo patirtos išlaidos buvo kompensuotos. Yra neteisinga teigti, kad Pareiškėjas komandiruotės metu išleisdavo visus dienpinigius, kurie jam būdavo išmokėti. Išanalizuota situacija, kai Pareiškėjas galėjo patirti kokių nors išlaidų, pavyzdžiui, kelių dienų komandiruotė į Vokietiją. Šiuo atveju skrydis, viešbutis, taksi paslaugos yra kompensuojamos asociacijos „L1“, pateikus išlaidas pagrindžiančius dokumentus, o pusryčiai yra įskaičiuoti į viešbučio kainą, už kurį asociacija „L1“ mokėdavo tiesiogiai. Dalykiniai pietūs ar vakarienė, jeigu jie būna apmokami Pareiškėjo, taip pat būdavo papildomai kompensuojami asociacijos „L1“, pateikus šias išlaidas pagrindžiančius dokumentus. Pareiškėjas gautus dienpinigius galėjo išleisti maistui (parduotuvėse) ir suvenyrams šeimai ar kitoms smulkioms reikmėms. Pareiškėjui nebuvo poreikio ir realios būtinybės išleisti visus jam išmokėtus dienpinigius, todėl nesutinkama su mokesčių administratoriaus pozicija, jog tokie Pareiškėjo teiginiai yra gynybinio pobūdžio ir taip siekiama išvengti mokesčių sumokėjimo. Mokesčių administratorius turi pareigą įrodyti, jog komandiruotės metu Pareiškėjas turėjo išlaidų ir išleido jam išmokėtus dienpinigius.

Akcentuojama, kad, vykdant mokestinį patikrinimą, asociacija „L1“ yra pateikusi pažymą apie Pareiškėjui išmokėtus dienpinigius ir kitas jo patirtas išlaidas. Todėl daroma išvada, jog Pareiškėjui patyrus išlaidas komandiruotės metu vėliau asociacija „L1“ jas kompensuodavo. Pinigų išmokėjimo faktas yra įrodytas pagrįstais dokumentais, tačiau mokesčių administratorius šį faktą ignoruoja, jo nepripažindama.

Kadangi Pareiškėjui nereikėjo mokėti nei už lėktuvo bilietus, nei už nakvynes viešbutyje, nei už dalykinius pietus ir pan., t. y. jis realiai nepatyrė jokių išlaidų, kurios galėjo būti priskiriamos prie komandiruočių išlaidų, todėl nesutinkama su mokesčių administratoriaus teiginiais, kad iš išmokėtų dienpinigių Pareiškėjas nieko negalėjo susitaupyti. Pabrėžiama, jog mokesčių teiseje galioja principas, jog viešojo administravimo institucija turi įrodyti ir pagrįsti kiekvieną savo teiginį ir aplinkybę, todėl Pareiškėjo atveju neužtenka mokesčių administratoriaus teiginių, kad Pareiškėjo argumentai yra atmestini, jie turi būti argumentuoti, įrodyti.

Nors dienpinigių tikslas yra padengti darbuotojui išlaidas užsienyje, kurios kyla dėl jo išvykos, tam tikrą laiką praleidžiant ne namuose, tačiau ne visais atvejais darbuotojas turi patirti tokią pačią pinigų sumą išlaidoms, kiek jis gauna dienpinigių, nes dalį dėl komandiruotės atsiradusių kitų išlaidų kompensuoja darbdavys. Pateikiama nuomonė, kad negalima lyginti teorinės dienpinigių paskirties ir realaus jų panaudojimo bei pagal teorinį dienpinigių panaudojimo tikslą spręsti, jog jie visi ir yra išleidžiami. Atkreipiamas dėmesys į vairuotojų darbo užmokesčius, kai paprastai jų darbo sutartyse nurodomas darbo užmokestis yra šiek tiek didesnis nei minimalus mėnesinis užmokestis, tačiau kartu jiems yra išmokami ir dienpinigiai. Teigiama, kad jeigu būtų vadovaujamosi mokesčių administratoriaus logika, jog asmuo, gaunantis dienpinigius, juos visus komandiruotės metu ir išleidžia, tai tikėtina, kad nei vienas vairuotojas neitų dirbti už praktiškai darbo sutartyje nurodomą minimalų mėnesinį darbo užmokestį. Pastebima, kad galima situacija, kai darbdavys ne visada išmoka dienpinigius iki komandiruotės pagal teisės aktų reikalavimus, t. y. būna situacijų, jog dienpinigiai yra sumokami tik darbuotojui grįžus iš komandiruotės, todėl mokesčių administratoriaus pozicija, jog darbuotojas išleidžia visus dienpinigius komandiruotės metu, būtų nepagrįsta.

Remiantis išdėstytais argumentais, tvirtinama, jog nėra jokio teisinio ir loginio pagrindo teigti, kad Pareiškėjas išleisdavo visus jam išmokamus (taip pat padidintus) dienpinigius. Pabrėžiama, kad Pareiškėjui padidinta dienpinigių norma buvo išmokama ne todėl, kad jis išleisdavo daugiau, o todėl, kad tai leido daryti teisės aktai ir nebuvo nustatytas jų pažeidimas. Mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėjas visus gautus dienpinigius išleisdavo, nes jam buvo mokama padidinta norma, nėra pagrįsta. Pareiškėjas gautus dienpinigius komandiruotės metu leisdavo savo poreikiams: maistui, suvenyrams ir pan., tačiau tokios išlaidos nesudarė didelės sumos (8–10 procentų) ir negalėjo pasiekti visos išmokėtos dienpinigių sumos. Todėl Pareiškėjas iš gautų dienpinigių turėjo realią galimybę susitaupyti, nepatirdamas tokių išlaidų, kurios yra nurodomos patikrinimo akte.

Įvertinus išdėstytas aplinkybes ir argumentus, pasak Pareiškėjo, turėtų būti pakeistos jo ir R. K. pajamų ir išlaidų suvestinės, nes padidėtų Pareiškėjo pajamos ir sumažėtų išlaidos. Pabrėžiama, kad didesni dienpinigiai būdavo išmokami ne todėl, kad jų poreikis buvo didesnis, o todėl, kad taip buvo leidžiama teisės aktų ir pagal priimtas asociacijoje „L1“ vidines taisykles. Pareiškėjo sutaupytos dienpinigių sumos iš esmės keičia pajamų–išlaidų suvestines ir padarytas išvadas dėl mokėtinų mokesčių.

Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius neturi pakankamai įrodymų savo teiginiams pagrįsti dėl apskaičiuoto GPM, todėl prašo patenkinti jo skundą bei

panaikinti Inspekcijos sprendimą, pripažinti dienpinigius pajamomis ir perduoti mokesčių administratoriui iš naujo nagrinėti Pareiškėjo skundą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM, Vilniaus AVMI atlikto mokestinio patikrinimo metu (kurio metu buvo tikrintas 2009–2012 m. GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumas) konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidos 2010 ir 2011 metais viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais ir pajamų šaltiniais pagrįstas pajamas. Iš Vilniaus AVMI patikrinimo akte nustatytų aplinkybių matyti, kad vietos mokesčių administratorius pirmiausia nustatinėjo Pareiškėjo (jo sutuoktinės R. K.) 2009-01-01 (tikrinamojo laikotarpio pradžioje) turėtą grynųjų pinigų likutį. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė Vilniaus AVMI pateiktame 2015-02-13 paaiškinime buvo nurodę, kad 2009-01-01 ne banke turėjo 400000 Lt. Pareiškėjo (jo sutuoktinės) teigimu, minėtos sumos susidarė iš Pareiškėjo gautų UAB „T1“ 187000 Lt dividendų, 56666 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamų, asociacijos „L1“ išmokėtų dienpinigių, brolio V. K. paskolintų 60000 Eur lėšų ir turėtų santaupų. Vilniaus AVMI patikrinimo metu, atsižvelgusi į Pareiškėjo pateiktoje vienkartinėje šeimos turėto turto deklaracijoje FR 0593 deklaruotus duomenis, pripažino, jog Pareiškėjas su sutuoktine 2003-12-31 turėjo 60000 Lt ne banke. Nustatinėdama šeimos 2009-01-01 turėtą likutį, Vilniaus AVMI vertino Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pateiktus duomenis, surinktą informaciją apie pajamas, Statistikos departamento duomenis apie vartojimo išlaidas, kitą informaciją apie išlaidas, bei nustatė, jog šeima galėjo turėti ne didesnę kaip 209176,33 Lt grynųjų piniginių lėšų likutį. Vilniaus AVMI akte nurodė, kad 209176,33 Lt likutis susidarė iš V. K. (Pareiškėjo brolio) 2008-08-08 suteiktos ir nepanaudotos 60000 Eur (207168 Lt) paskolos.

Atitinkamai Vilniaus AVMI tokiu pat būdu įvertino ir tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjo šeimos pajamas ir išlaidas, konstatuodama, kad Pareiškėjo šeimos išlaidos 2010 ir 2011 metais 417866,30 Lt viršijo pajamas, iš jų 2010 m. – 203823,66 Lt, o 2011 metais – 214042,64 Lt. Iš vietos mokesčių administratoriaus atliktų skaičiavimų matyti, kad Vilniaus AVMI nustatinėdama tiek 2009-01-01 turėtą grynųjų piniginių lėšų ne banke likutį, tiek skaičiuodama tikrinamojo laikotarpio pajamas ir išlaidas, laikėsi pozicijos, kad nors Pareiškėjas iš asociacijos „L1“ yra gavęs dienpinigius, tačiau, atsižvelgdama į šių išmokų paskirtį – padengti išlaidas, kylančias dėl išvykos, komandiruotės, tam tikrą laiką praleidžiant ne namuose ir ne darbo vietoje, konstatavo, kad Pareiškėjas yra patyręs tokio pat dydžio išlaidas, tai yra visas dienpinigių sumas yra išleidęs komandiruočių metu (patikrinimo akto 13 psl., 5 punktas). Su tokia Vilniaus AVMI pozicija sutiko ir Inspekcija.

Iš Pareiškėjo skunde (taip pat posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovo) išdėstytos pozicijos matyti, kad Pareiškėjas neginčija Vilniaus AVMI atliktų skaičiavimų, nustatytų pajamų ir patirtų išlaidų dydžio, tačiau nesutinka su Vilniaus AVMI pozicija, kad Pareiškėjas iš jo nurodyto šaltinio (dienpinigių) negalėjo turėti santaupų, iš kurių susidarė jo nurodyto tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėto grynųjų pinigų likučio dalis, taip pat buvo dengiamos kitos tikrinamuoju laikotarpiu patiriamos išlaidos, nes Pareiškėjas visus dienpinigius yra išleidęs komandiruočių metu. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius, darydamas atitinkamas išvadas, rėmėsi teorine dienpinigių išmokėjimo paskirtimi, tačiau nepagrindė pozicijos, jog jis realiai yra išleidęs visus

dienpinigius, nors, Pareiškėjo nuomone, būtent mokesčių administratoriui tenka pareiga šias aplinkybes pagrįsti.

Komisija, įvertinusi tai, kad Pareiškėjas skunde neginčija kitų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytų aplinkybių, o dėsto motyvus tik dėl dienpinigių, kaip papildomo Pareiškėjo (jo šeimos) pajamų šaltinio, nepripažinimo, konstatavus šio šaltinio panaudojimą komandiruočių metu, savo sprendime plačiau dėl kitų patikrinimo akte nustatytų aplinkybių nepasisako, Inspekcijos sprendimo pagrįstumą vertindama, atsižvelgiant į Pareiškėjo skundo motyvus.

Komisija laikosi pozicijos, kad tiek MAĮ, tiek kiti mokesčių teisės aktai nustato tam tikras įrodinėtų aplinkybių nustatymo taisykles. Tai yra pagal MAĮ 41 straipsnyje nustatytą mokesčių mokėtojo pareigą jis privalo mokesčių administratoriui nurodyti turto įsigijimo šaltinius ir pajamų gavimo šaltinius bei juos pagrįsti juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais, sandorius pagrindžiančiais dokumentais, taip pat kitais dokumentais (duomenimis), kurie nekeltų abejonių dėl šaltinių tikrumo ir gautų pajamų realumo. Mokesčių administratorius gavęs šią informaciją, įgyvendindamas jam MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytą pareigą – pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotinas sumas, privalo įvertinti mokesčių mokėtojo nurodytus šaltinius: ar jie yra realūs, ar pagal juos realiai yra gautos pajamos, ar iš jų gautos lėšos yra panaudotos turtui įsigyti. Atlikdamas kontrolės procedūras ir nustatęs aplinkybes, jog mokesčių mokėtojo nurodytas šaltinis yra nerealus (tai yra pagal jį realiai nebuvo gautos lėšos), ar gautos lėšos nebuvo panaudotos nurodomam turtui įsigyti, mokesčių administratorius turi pagrindą mokesčių mokėtojo nurodytų pajamų šaltinių nepripažinti kaip pagrindžiančių mokėtojo įsigytą turtą (išlaidas) ir išlaidų dalį, kurios nepagrindžia mokesčių mokėtojo nurodyti šaltiniai, apmokestinti. Tačiau savo poziciją dėl nurodyto pajamų šaltinio nebuvimo (nerealumo) ar jo panaudojimo negalimumo (nes, jis, pavyzdžiui, yra panaudotas kitoms išlaidoms padengti, ar yra išleistas) mokesčių administratorius privalo pagrįsti objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais, duomenimis ir skaičiavimais. Savo ruožtu pagal MAĮ 67 str. 2 dalį, mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti, kodėl jam apskaičiuotos sumos yra neteisingos. Paminėtina ir tai, kad viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) įtvirtintais principais (VAĮ 3 str.), taip pat ir objektyvumo principu, kuris reiškia, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas lemia ir tai, kad priimami sprendimai negali būti paremti prielaidomis ir spėjimais, o mokesčių administratorius turi konkrečiais, aiškiais ir neginčijamais įrodymais paremti savo sprendimus ir neturi būti jokių abejonių dėl sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo.

Paminėtina ir tai, kad ginčo atveju Pareiškėjo mokesčių bazė buvo apskaičiuota taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, pagal kurias apskaičiuota mokesčių bazė turi atitikti protingumo bei, kiek įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Iš bylos medžiagos matyti, kad 2004–2012 metais Pareiškėjui asociacija „L1“ išmokėjo 500236,70 Lt dienpinigius, iš jų iki 2009 m. – 378995,35 Lt (3 akto lentelė, 14 psl.), kitos sumos išmokėtos tikrinamaisiais 2009–2012 metais. Vilniaus AVMI ir Inspekcija savo sprendime pripažino, kad tai buvo *realus* Pareiškėjo pajamų šaltinis, kuris Pareiškėjui buvo išmokėtas grynaisiais pinigais ir bankiniais pavedimais, tačiau, remdamasis norminiuose aktuose apibrėžta dienpinigių paskirtimi, mokesčių administratorius konstatavo, jog visas dienpinigių sumas Pareiškėjas išleido. Inspekcija

savo priimtame sprendime, siekdama pagrįsti savo poziciją, akcentavo tai, kad dienpinigių nepanaudojimo aplinkybes turi pagrįsti Pareiškėjas, taip pat rėmėsi teismų praktikos nuostatomis, aiškinančiomis MAĮ 67 str. 2 dalies normos prasme.

Įvertinus Inspekcijos poziciją dėl Pareiškėjui išmokėtų dienpinigių, konstatuotina, kad savo pozicijos dėl Pareiškėjui išmokėtų dienpinigių panaudojimo komandiruočių metu (kad komandiruočių metu Pareiškėjas patyrė dienpinigių dydžio išlaidas) mokesčių administratorius nepagrindė jokiais byloje surinktais objektyviais duomenimis, įrodymais ar protingumo, teisingumo, objektyvumo kriterijus atitinkančiais skaičiavimais, tuo pažeisdamas jam nustatytą įrodinėjimo ir mokesčių apskaičiavimo / jo pagrindimo pareigą, įtvirtintą MAĮ 67 str. 1 dalyje ir MAĮ 70 str. 1 dalyje. Nors Inspekcijos sprendime nurodomoje MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga konkrečiais, abejonių nekeliančiais įrodymais paneigti jam mokesčių administratoriaus apskaičiuotas sumas, tačiau, kaip jau aptarta anksčiau, pirmiausia, pačiam administratoriui tenka pareiga pagrįsti apskaičiuotas sumas, ginčo atveju Vilniaus AVMI akte konstatuotas aplinkybes, kad Pareiškėjas yra realiai išleidęs visas jo faktiškai gautas ir mokesčių administratoriaus pripažintas dienpinigių sumas, o šios pareigos mokesčių administratorius neįvykdė. Tokiu būdu savo išvadas pagrįsdamas išimtinai teorinio pobūdžio prielaidomis, mokesčių administratorius pažeidė įrodinėjimo naštos paskirstymo taisykles, o mokesčių administratoriaus nustatyta mokesčių bazė ir jos apskaičiavimas neatitiko apskaičiavimui keliamų protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijų.

Norminuose aktuose (finansų ministro 1996-11-21 įsakyme Nr.116 „Dėl dienpinigių ir gyvenamojo ploto nuomos normų vykstantiems į užsienio komandiruotė“) yra nustatytos dienpinigių normos, kurios apskaičiuotos pagal užsienio valstybių pragyvenimo lygį ir skiriamos padengti komandiruojamų asmenų išlaidas užsienio valstybėje, kurių įprastai jie nepatirtų būdami darbo vietoje ir gyvendami savo gyvenamojoje vietoje (pavyzdžiui, maitinimosi, transporto ir pan.). Nors šios išmokos yra mokamos komandiruojamam asmeniui ir susijusios su jo siuntimu vykdyti darbinės (ar su darbu susijusios) funkcijas užsienio valstybėje, tačiau išmokų pripažinimas dienpinigiais, nėra siejamas su realiu jų panaudojimu dienpinigių paskirtyje nurodytiems tikslams, tai yra, darbdavys, išmokėdamas dienpinigius pagal nustatytas dienpinigių normas, nekontroliuoja, o darbuotojas neprivalo atsiskaityti už dienpinigių panaudojimą, pagrindžiant jų panaudojimo paskirtį. Paminėtina ir tai, kad šios išmokos, pagal norminių aktų nustatytą tvarką ir dydžius išmokėtos komandiruojamam asmeniui, pagal GPMĮ normas laikomos neapmokestinamosiomis pajamomis, nebent mokesčių administratorius nustatytų, kad šios išmokos nebuvo susijusios su komandiruočiu, o, išmokant jas, buvo siekiama apeiti teisės normas, reglamentuojančias su darbo santykiais susijusių išmokų apmokestinimą, tačiau ir tuo atveju tai būtų realus pajamų šaltinis, o tai, kad mokėtojas jo nebeturi arba jį visą panaudojo, turi būti pagrįsta. Darbuotojams išmokami dienpinigiai yra viena iš paplitusių išmokų darbuotojams, kuriai taikomas palankus apmokestinimo režimas. Be to, norminiai aktai numato šių išmokų didinimą komandiruojamiesiems vienetų vadovams, todėl Inspekcijos šių išmokų paskirtimi paremta pozicija, kad visos šios išmokos yra išleidžiamos komandiruočių metu, o priešingas aplinkybes turi įrodyti mokečių mokėtojas, vertintina kaip neatitinkanti protingumo kriterijaus. Atsižvelgiant į tai, norminiuose aktuose apibrėžta išmokamų lėšų paskirtis, mokesčių administratoriui nesurinkus įrodymų ir nepagrindus aplinkybių dėl faktinio ir realaus dienpinigių panaudojimo komandiruočių metu, nėra pakankamas pagrindas išvadai ir patikrinimo akte konstatuotai prezumpcijai, kad Pareiškėjas visas šias išmokas yra išleidęs komandiruočių metu ir iš šių išmokų negalėjo sukaupti (sutaupyti) lėšų, kurias galėtų

panaudoti kitoms savo išlaidoms padengti. Paminėtina, kad aptartos mokesčių administratoriaus pozicijos nepagrindžia ir Vilniaus AVMI patikrinimo akte išdėstyta teorinio pobūdžio, objektyviais duomenimis nepagrįsta išvada, kad Pareiškėjui išmokami dienpinigiai buvo didinami, kas, Vilniaus AVMI teigimu, pagrindžia aplinkybes, kad Pareiškėjas komandiruotėse patirdavo didesnių išlaidų.

Iš bylos medžiagos nustatyta, kad pats Pareiškėjas yra nurodęs, kokią maždaug dienpinigių dalį jis yra išleidęs komandiruočių metu: paaiškinime Vilniaus AVMI nurodė, kad išleisdavo 2–3 proc. dienpinigių, o pastabose Vilniaus AVMI ir skunde Inspekcijai – iki 10 proc. dienpinigių. Inspekcija sprendime Pareiškėjo poziciją įvertino kritiškai, kaip nepatikimą, akcentuodama Pareiškėjo nurodomus skirtingus išleidžiamų dienpinigių dydžius, sprendime pateikdama skaičiavimus dėl išlaidų, patirtų bankiniais pavedimais komandiruočių metu (kurios svyruoja nuo 9 iki 24 proc. nuo bankiniais pavedimais išmokėtų dienpinigių sumos), taip pat nurodydama, jog tik pats gavęs dienpinigius Pareiškėjas gali pagrįsti aplinkybes, kad jų neišleido. Pasisakydama dėl šių aplinkybių, Komisija pažymi, kad, kaip teisingai yra pažymėjusi Inspekcija savo sprendime, LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal MAĮ 70 str. nuostatas yra galimi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius priverstas remtis ne tiksliais, o tikėtiniais duomenimis, tačiau mokesčių bazės nustatymas turi atitikti protingumo, teisingumo, objektyvumo kriterijus. Komisijos nuomone, ginčo atveju šių kriterijų mokesčių administratorius nesilaikė, tai yra mokesčių administratorius nesirėmė nei Pareiškėjo duomenimis, nei savo turima ir sprendime aptarta informacija, kuri iš dalies ir *pagrindžia Pareiškėjo poziciją*, kad jis komandiruočių metu neišleisdavo visų dienpinigių, nes, Inspekcijos teigimu, komandiruočių metu pagal banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad buvo patiriama iki 24 proc. dienpinigių dydžio išlaidų. Todėl, mokesčių administratorius, disponuodamas šiais duomenimis, taip pat atsižvelgdamas į tai, kad įprastai dalis išlaidų patiriama ir grynaisiais pinigais, net ir neturėdamas tikslių duomenų apie komandiruočių metu patiriamas išlaidas ir dienpinigių panaudojimą šioms išlaidoms padengti (tokių išlaidų pagrindimas apskaitos ar kitais dokumentais nei darbdaviui, nei kitoms institucijoms nėra numatytas), turėjo galimybę ir pareigą nustatyti protingumo ir teisingumo kriterijus atitinkančias išleistas dienpinigių sumas išlaidoms komandiruočių metu padengti. Tačiau, kaip aptarta sprendime, patikrinimo metu to nepadarė, apsiribodamas teorinio pobūdžio prielaidomis, grindžiamomis išimtinai dienpinigių išmokėjimo paskirtimi. Dėl aptartų priežasčių Inspekcijos sprendimas negali būti pripažintas pagrįstu ir motyvuotu. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-2765/2011), Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Komisija taip pat papildomai atkreipia šalių dėmesį į tai, kad pagal MAĮ 71 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nėra viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-07-25 sprendimą Nr. 68-193 ir perduoti Pareiškėjo skundą iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene