



(S)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL S. P. 2017-04-14 SKUNDO**

2017 m. birželio 23 d. Nr. S-143 (7-94/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos narės, pavaduojančios  
komisijos pirmininkę  
komisijos narių

Linos Vosylienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant  
mokesčių administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei  
A. J.

2017-05-23 posėdyje išnagrinėjusi S. P. (toliau – Pareiškėja) 2017-04-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-03-28 sprendimo Nr. 68-49, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-03-28 sprendimu Nr. 68-49 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-02-03 sprendimą Nr. (6.5) FR0682-51, kuriuo nurodyta Pareiškėjai į biudžetą sumokėti 28 340,77 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 19 566,73 Eur GPM delspinigius, 3 524,39 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 2 543,21 Eur PSD įmokų delspinigius.

Ginčijamame sprendime nurodoma, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjos GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už 2008–2012 metus bei nustatė, kad Pareiškėja, dirbdama R. O. konsultacinės poliklinikos buhaltere, iš individualios įmonės R. O. konsultacinės poliklinikos (toliau – R. O. konsultacinė poliklinika) pasisavino 563 384 Lt, kuriuos Pareiškėja panaudojo savo ir šeimos narių asmeniniams poreikiams tenkinti. Klaipėdos AVMI pasisavintas pinigines lėšas priskyrė apmokestinamosioms pajamoms, nuo kurių vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 str. 14 dalies, 3 straipsnio, 5 straipsnio, 6 straipsnio, 20 str. 1 dalies, 22 str. 3 dalies, 25 straipsnio, 27 str. 1 dalies, 2 dalies nuostatomis bei Sveikatos draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) (2009-02-19 Nr. XI-183 redakcija) 17 str. 8 dalies nuostatomis, Pareiškėjai apskaičiuotas mokėtinas 28 340,77 Eur GPM bei 3 524,39 Eur PSD įmokos.

Nurodoma, kad Lietuvos apeliacinio teismo (toliau – LAT) 2015-12-22 nuosprendyje konstatuota, kad Pareiškėja, laikotarpiu nuo 2003-08-11 iki 2011-01-19 dirbdama R. O. konsultacinės poliklinikos buhalterė, užimamų pareigų pagrindu, turėdama teisiškai apibrėžtus įgaliojimus, būdama viena iš asmenų, turinčių teisę savo parašu tvirtinti R. O. konsultacinės poliklinikos atliekamų operacijų su įstaigos lėšomis, esančiomis AB SEB banke, dokumentus bei pasinaudodama savininko R. O. žodiniu nurodymu jai suteikta teise internetu atlikti bankines operacijas įmonės sąskaitose, neteisėtai pasinaudodama šiais jai suteiktais įgalinimais, laikotarpiu nuo 2005-04-18 iki 2011-01-26, turėdama tikslą pasisavinti pinigines lėšas, iš R. O. konsultacinės poliklinikos sąskaitos esančios AB SEB banke pinigus pervesdavo į kitas savo, artimųjų ir T. L. įmonės sąskaitas, sumokėdavo mokesčius, lizingą ir kitas paslaugas. Iš viso Pareiškėja per laikotarpį nuo 2005-04-18 iki 2011-01-26 pasisavino ir iššvaistė jai patikėtą ir jos žinioje buvusį R. O. konsultacinei poliklinikai priklausantį turtą 1 086 842 Lt. LAT nuosprendžiu, palikta Klaipėdos apygardos teismo 2014-06-30 nuosprendžio dalis – Pareiškėjai priteisti 998 925,16 Lt R. O. konsultacinei poliklinikai nusikaltimais padarytą žalą (patikrinimo akto 6-7 psl.).

Pažymima, kad Klaipėdos AVMI, įvertinusi laikotarpiu nuo 2008-01-02 iki 2011-01-26 Pareiškėjos iš R. O. konsultacinės poliklinikos sąskaitos pervestas pinigines lėšas į savo ir sūnaus T. L. individualios įmonės sąskaitas (Pareiškėja buvo T. L. individualios įmonės buhalterė) 710 736,52 Lt pinigines lėšas ir laikotarpiu nuo 2010-06-23 iki 2011-01-26 į R. O. konsultacinės poliklinikos sąskaitą pervestas (gražintas) iš Pareiškėjos sąskaitos ir sūnaus T. L. individualios įmonės 99 690 Lt pinigines lėšas bei laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2011-01-19 poliklinikos Pareiškėjai išmokėtą 47 664 Lt atlyginimą, taip pat atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja 2011 m. gražino R. O. konsultacinei poliklinikai 58 250 Lt, nustatė, kad Pareiškėja per laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2011-01-26 iš R. O. konsultacinės poliklinikos pasisavino (gavo) 563 384 Lt, t. y. 2008 m. – 138 383 Lt, 2009 m. – 202 814 Lt, 2010 m. – 222 187 Lt piniginių lėšų (patikrinimo 8-9 psl.).

Klaipėdos AVMI, įvertinusi Pareiškėjos 2008–2012 metų pajamų – išlaidų balansą (patikrinimo aktas 3-6 psl.), konstatavo, kad iš 563 384 Lt pasisavintos sumos 330 713 Lt buvo panaudoti mokesčių administratoriaus mokesstinio patikrinimo metu nustatyta Pareiškėjos ir jos šeimos narių išlaidų sumai padengti (patikrinimo aktas 9 psl.).

Sprendime pažymima, kad pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusio GPMĮ 5 str. 1 dalį GPM objektas yra gyventojų pajamos, o šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad nuolatinio Lietuvos gyventojų pajamų mokesčio objektas yra pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, išskyrus šio straipsnio 3 dalyje nurodytą atvejį. Pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatas pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, taip pat per mokestinį laikotarpį gautas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus, šios straipsnio dalies 1-9 punktuose išvardintas gyventojų gaunamas pinigines lėšas ar kitą naudą, kurios nėra laikomos gyventojų pajamomis ir nėra GPM objektas. GPMĮ 8 str. 1 dalyje nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o to paties straipsnio 2 dalyje (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija) nurodyta, jog pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>. Pagal GPMĮ 3 straipsnį pajamų mokesťį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas.

Apibendrinusi pacituotas GPMĮ nuostatas, Inspekcija padarė išvadą, jog prievolė mokėti GPM kyla nuolatiniam Lietuvos gyventojui, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamas ir kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje. Sprendime akcentuojama, kad pareiga deklaruoti B klasės pajamas, kuriomis pripažintos ir ginčo pajamos, ir, jei tokios pajamos priskiriamos apmokestinamosioms, apskaičiuoti bei sumokėti atitinkamo dydžio GPM, pagal GPMĮ nuostatas yra numatyta šias pajamas faktiškai gavusiam nuolatiniam Lietuvos gyventojui.

Teigiama, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2007-05-28 sprendime adm. byloje Nr. A6-238/2007 pasisakė, jog „pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios <...> atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji <...> atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą <...> gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato.“ Iš esmės, vienu veiksmu gali būti padaroma žala skirtingoms vertybėms, kurias saugo ir gina skirtingos teisės šakos: administracinė, baudžiamoji, civilinė, darbo, mokesčių teisė. Inspekcijos vertinimu, tas pats veiksmas gali būti kvalifikuojamas ir kaip nusikaltimas, ir, kaip deliktas, ir kaip drausmės pažeidimas. Atitinkamai asmeniui už tą patį veiksmą gali būti taikomos skirtingos teisinės atsakomybės rūšys.

Inspekcija pažymėjo, kad baudžiamajame procese yra sprendžiamas galbūt nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokestiniam procese sprendžiamas Pareiškėjos apmokestinimo klausimas. Todėl pareiga sumokėti mokesčius ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką ar administracinę teisės pažeidimą nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu (žr., pvz., LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2007-05-28 sprendimą adm. byloje Nr. A6-238/2007). Taip pat akcentavo, jog atitinkama pinigų suma buvo tapusi Pareiškėjos pajamomis ir nėra svarbu, kiek laiko atitinkamas pajamas Pareiškėja turėjo savo žinioje (LVAT 2011-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A442-60/2011), todėl atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija Pareiškėjos teiginį, jog pinigines lėšas pagal LAT 2015-12-22 nuosprendį privalo būti gražintos ir tai yra atsakomybę naikinanti aplinkybė, atmetė kaip nepagrįstą.

Inspekcija konstatavo, kad ginčo pinigines lėšas pagrįstai pripažintos Pareiškėjos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis, nuo kurių, vadovaujantis GPMĮ ir VSDĮ nuostatomis, pagrįstai apskaičiuotos mokestinės prievolės: mokėtinas 28 340,77 Eur GPM (t. y. už 2008 m. – 9 618,86 Eur, už 2009 m. – 8 958,24 Eur, už 2010 m. – 9 763,67 Eur) ir 3 524,39 Eur PSD įmokos (nuo 2009 m. gautų 202 814 Lt pajamų) bei šių mokesčių delspinigiai.

Pareiškėja pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu, motyvuodama tuo, kad neteisėtais veiksmais gautos pajamos negali būti traktuojamos kaip pajamos GPMĮ 2 str. 14 dalies prasme, t. y. realiai nėra GPM objekto. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai prievolę sumokėti GPM sieja tik su pajamų gavimo faktu ir gavimo momentu, tačiau turėtų būti atsižvelgiama į pajamų gavimo būdą. Teigiama, kad neteisėtai pasisavintą ir iššvaistytą sumą Pareiškėja privalo gražinti R. O. konsultacinei poliklinikai, todėl laikytina, kad realiai nebus gavusi jokių pajamų, dėl ko nėra ir prievolės mokėti GPM.

Pareiškėjos teigimu, pagal GPMĮ 2 str. 14 dalį pajamomis gali būti laikoma tik tam tikra teisėtai gauta nauda. Piniginės lėšos, nuo kurių ginčijamuose sprendimuose priskaičiuotos GPM įmokos, negali būti traktuojamos kaip GPM apmokestinamos pajamos (teisėtai gauta nauda), nes: 1) tiek patikrinimo akte, tiek Klaipėdos AVMI sprendime yra vienareikšmiškai konstatuota, kad Pareiškėja visas šias pinigines lėšas įgijo neteisėtai, t. y. atlikdama visą eilę teisės aktų pažeidimų ir neteisėtai jas pasisavindama iš R. O. konsultacinės poliklinikos; 2) šiuo atveju nėra esminio pajamų teisėtumo kriterijaus, todėl jos negali būti vertinamos kaip pajamos GPMĮ prasme, t. y. šiuo atveju pinigines lėšas yra R. O. konsultacinės poliklinikos turtas (nuosavybė), o ne fizinio asmens gautos pajamos, kurios neteisėtai buvo pasisavintos iš poliklinikos ir turi būti jai gražintos. Taigi sprendimu iš esmės yra siekiama GPM įmokomis apmokestinti tokias pinigines lėšas, kurios pagal teisės aktų reikalavimus neatitinka požymių, taikomų GPM objektui.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2017-03-28 sprendimą Nr. 68-49.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti GPM ir PSD įmokas bei šių mokesčių delspinigius teisėtumo ir pagrįstumo mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2011-01-26 iš R. O. konsultacinės poliklinikos gavo (pasisavino) 563 384 Lt kitų su darbo santykiais nesusijusių ir neindividualios veiklos pajamų, nuo kurių teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo ir nesumokėjo mokesčių.

Nagrinėjamoje byloje neginčijamai nustatyta (Klaipėdos apygardos teismo 2014-06-30 nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-44-174/2014, LAT 2015-12-22 nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-205-197/2015), jog Pareiškėja, laikotarpiu nuo 2003-08-11 iki 2011-01-19 dirbdama R. O. konsultacinės poliklinikos buhalterė, turėdama teisiskai apibrėžtus įgaliojimus, būdama viena iš asmenų, turinčių teisę savo parašu tvirtinti R. O. konsultacinės poliklinikos atliekamų operacijų su įstaigos lėšomis, esančiomis AB SEB banke, dokumentus bei pasinaudodama savininko R. O. žodiniu nurodymu jai suteikta teise internetu atlikti bankines operacijas įmonės sąskaitose, neteisėtai pasinaudodama šiais jai suteiktais įgalinimais, laikotarpiu nuo 2005-04-18 iki 2011-01-26, turėdama tikslą pasisavinti pinigines lėšas iš R. O. konsultacinės poliklinikos sąskaitos esančios AB SEB banke, pinigus pervesdavo į kitas savo, artimųjų ir sūnaus T. L. individualios įmonės sąskaitas, sumokėdavo mokesčius, lizingą ir kitas paslaugas, disponavo jomis kaip savomis. Iš viso Pareiškėja per laikotarpį nuo 2005-04-18 iki 2011-01-26 pasisavino ir iššvaistė jai patiktą ir jos žinioje buvusį R. O. konsultacinei poliklinikai priklausančią turtą 1 086 842 Lt. Teismai konstatavo, kad Pareiškėja tokiais savo veiksmais padarė nusikalstamas veikas, numatytas Baudžiamojo kodekso 222 straipsnyje (*apgaulingas apskaitos tvarkymas*); 183 str. 2 dalyje (*turto pasisavinimas*); 184 str. 2 dalyje (*turto išvaistymas*).

Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokestinio patikrinimo metu, atlikus Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pajamų ir išlaidų analizę, nustatyta, kad Pareiškėjos 2008–2012 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 330 713 Lt, iš jų: 2008 m. – 108 390 Lt, 2009 m. – 114 924 Lt, 2010 m. – 99 564 Lt ir 2012 m. – 7 835 Lt. Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į nustatytas aplinkybes, padarė išvadą, kad Pareiškėja išlaidas dengė iš neteisėtai gautų pajamų. Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2008-01-02 iki 2011-01-26 Pareiškėja iš R. O. konsultacinės poliklinikos sąskaitos 710 737 Lt pinigines lėšas pervedė į savo ir sūnaus T. L. individualios įmonės sąskaitas, taip pat nustatyta, kad Pareiškėja 99 690 Lt pinigines lėšas grąžino R. O. konsultacinei poliklinikai. Mokesčių administratorius įvertino Pareiškėjos gautas ir grąžintas pinigines lėšas, taip pat įvertino išmokėtą Pareiškėjai 47 664 Lt darbo užmokestį ir apskaičiavo, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo 563 384 Lt kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, iš jų: 2008 m. – 138 383 Lt, 2009 m. – 202 814 Lt ir 2010 m. – 222 187 Lt (patikrinimo akto 7-9 psl., 5 lentelė), kurių GPMĮ nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo mokesčių. Atitinkamai, mokesčių administratorius, remdamasis GPMĮ bei VSDĮ nuostatomis apskaičiavo GPM ir PSD įmokas bei šių mokesčių delspinigius.

Susipažinus su Pareiškėjos skundo argumentais, teigtina, kad Pareiškėja pripažįsta pajamų gavimo faktą, tačiau Pareiškėja iš esmės nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis dėl gautų pajamų apmokestinimo, motyvuodama tuo, jog neteisėtai (nusikalstamu būdu) gautos (pasisavintos) iš R. O. konsultacinės poliklinikos piniginės lėšos dėl teisėtumo kriterijaus nebuvimo nepripažintinos GPM objektu. Pasak Pareiškėjos, pajamoms, atitinkančioms GPMĮ 2 str. 14 dalį, priskirtinos tik teisėtais veiksmais gautos piniginės lėšos, o šiuo atveju, mokesčių administratorius ginčo pinigines lėšas traktavo GPM objektu, remdamasis tik pajamų gavimo faktu ir gavimo momentu, nevertindamas pajamų gavimo būdo

teisėtumo / neteisėtumo, kas anot mokesčių mokėtojos, yra esminis faktorius identifikuojant pajamas GPM objektu. Ginčo atveju Pareiškėja skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir GPMĮ nuostatų aiškinimo bei taikymo. Atsižvelgdama į tai, Komisija mokestinį ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo, vertindama Pareiškėjos skunde Komisijai išdėstytus argumentus.

Pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusio GPMĮ (originali 2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007 redakcija ir 2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija, galiojanti nuo 2008-12-30) 5 str. 1 dalį GPM objektas yra gyventojų pajamos, pagal 3 straipsnį pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatas pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus šios straipsnio dalies 1–8 punktuose išvardintas gyventojų gaunamas pinigines lėšas ar kitą naudą, kurios nėra laikomos gyventojų pajamomis ir nėra GPM objektas. Pagal GPMĮ 2 str. 16 d. 1 punktą pajamomis, kurių šaltinis yra Lietuvoje, pripažįstamos bet kokios veiklos Lietuvoje pajamos. GPMĮ 8 str. 1 dalyje nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o to paties straipsnio 2 dalyje (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) nurodyta, jog pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos arba 2) kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokestį nuo gyventojų pajamų nustatyta mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

Ginčo aspektu sisteminė ir lingvistinė GPMĮ įtvirtintų teisės normų analizė suponuoja išvadą, jog GPMĮ, apibrėždamas GPM objektą, pajamomis pripažįsta *visas* gyventojų gautas pinigines lėšas ar naudą (išskyrus GPMĮ 2 str. 14 d. 1–8 punktuose išvardintas), kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje, gautos iš bet kokios veiklos ir bet kokia forma, neidentifikuojant pajamų kilmės teisėtumo ar neteisėtumo kriterijaus. Vienintelis kriterijus, su kuriuo siejama prievolė sumokėti GPM, yra pajamų gavimo faktas ir momentas, t. y. momentas, kada mokesčių mokėtojas faktiškai gauna pajamas. Kitoks GPMĮ nuostatų traktavimas ir GPM objekto pripažinimas tik egzistuojant teisėtai pajamų kilmei, kaip teigia Pareiškėja, Komisijos vertinimu, prieštarautų mokesčių mokėtojų lygybės, mokesčių visuotinio privalomumo principams. Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas įpareigoja, jog, taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų būtų lygūs. Pažymėtina, kad specialus mokesčių teisėje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas iš esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms principo, įtvirtinto Lietuvos Respublikos Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, išraiška mokesčių teisėje (LVAT 2011-01-31 sprendimas adm. byloje Nr. A438-239/2011). Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo formuojamoje konstitucinėje doktrinoje „lygybės įstatymui“ principas reiškia „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą taikyti skirtingiems asmenims, įpareigoja „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai, ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai“, taip pat reikalauja, kad „teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos vienodai“ (Konstitucinio Teismo 1996 m. sausio 24 d., 2000 m. birželio 30 d. ir 2002 m. spalio 23 d. nutarimai). MAĮ 8 str. 1 dalyje nurodytas mokesčių visuotinio privalomumo principas yra suprantamas, kaip kiekvieno mokesčių mokėtojo prievolė mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str.). Išdėstytų aplinkybių kontekste, teigtina, kad galiojantis

mokestinis teisinis reglamentavimas neklasifikuoja GPM objekto kilmės teisėtumo / neteisėtumo aspektu, todėl gautos pajamos, nepriklausomai nuo jų kilmės, turėtų būti apmokestinamos vienodomis teisės aktuose įtvirtintomis sąlygomis. Aplinkybė, kad pajamos gautos iš neteisėtos veikos, nelemia skirtingo apmokestinimo, priešingu atveju, mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsidurtų geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Ginčo aspektu reikšminga aplinkybė ta, kad Pareiškėja, neteisėtai gautomis pinigėmis lėšomis iš R. O. konsultacinės poliklinikos disponavo, kaip savo (LAT 2015-12-22 nuosprendžio baudžiamojoje byloje Nr. 1A-205-197/2015 7 psl.) ir tokiu būdu gavo naudą – panaudojo savo ir šeimos poreikių ir interesų tenkinimui: Pareiškėja atsiskaitė kortele už pirkinius 179 364 Lt sumai, atsiskaitė internetu už pirkinius 166 408 Lt sumai, taip pat 7 580 Lt sumokėjo už I. S., 3 500 Lt sumokėjo už sutuoktinio T. P. ir 12 532 Lt už sūnaus T. L. įvairias paslaugas, 91 587 Lt pervedė į T. L. įmonę (patikrinimo akto 7-8 psl.).

Komisijos vertinimu, byloje neginčijamai konstatavus, kad ginčo lėšos yra Pareiškėjos faktiškai gautos, pagrįstai mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ nuostatomis ir atsižvelgdamas į pajamų gavimo faktą bei momentą, Pareiškėjos gautas (pasisavintas) pinigines lėšas iš R. O. konsultacinės poliklinikos priskyrė GPM objektui ir nuo jų apskaičiavo mokėtinas GPM ir PSD įmokų sumas. Todėl Pareiškėjos skundo argumentai, kad GPM objektu gali būti tik teisėtai gautos pajamos, atmestini kaip nepagrįsti.

Komisija dėl Pareiškėjos skundo argumentų, susijusių su pareiga mokėti GPM nuo pajamų, gautų iš neteisėtos veikos, pažymi, kad administracinių teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinė atsakomybė ir baudžiamoji atsakomybė yra dvi skirtingos atsakomybės rūšys, atsirandančios skirtingais pagrindais. Baudžiamajame procese sprendžiamas galimai nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokestiniame procese sprendžiamas mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimas (LVAT 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A438-2100/2012). Pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato, tačiau nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu (LVAT 2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A6-238/2007, 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A438-2100/2012). Mokesčiai apibrėžiami kaip mokesčių įstatymuose mokesčių mokėtojui nustatyta pinigine prievolė valstybei, kuri nėra asmens baudimas už padarytą pažeidimą, bet mokesčių teisiųjų santykių išraiška (žr. pvz., Konstitucinio Teismo 1998-10-09 nutarimą, 2002-06-03 nutarimą, LVAT 2011-03-24 nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1056/11, 2010-12-23 nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1712/10 ir kt.). Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog Pareiškėjos patraukimas baudžiamojon atsakomybėn neeliminuoja pareigos sumokėti mokesčius nuo neteisėtai gautų piniginių lėšų, kurios, kaip nustatyta ginčo atveju, buvo panaudotos Pareiškėjos, jos artimųjų poreikiams tenkinti.

Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju detalčiai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjai mokesčių bazę ir mokėtiną GPM bei PSD įmokas, kas suponuoja išvadą, kad įgyvendintos MAĮ 67 str. 1 dalies nuostatos. Tuo tarpu Pareiškėja iš esmės nepateikė jokių objektyvių įrodymų, paneigiančių mokesčių administratoriaus išvadą. Pažymėtina, jog teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtintą pareigą – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, jog kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą, nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien

teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011 ir kt.). Apibendrinus tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog Inspekcijos sprendimas teisėtas ir pagrįstas, todėl paliktinas galioti.

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:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-03-28 sprendimą Nr. 68-49.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokesčio 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 narė, pavaduojanti  
komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius