



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL U. M. 2017-11-27 SKUNDO**

2018 m. sausio 30 d. Nr. S- 14 (7-260/2017)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Galiauskaitės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojui ir jo atstovui

Ramutei Matkevičienei  
E. U.  
U. M. ir advokatui P. A.

2018 sausio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi U. M. (toliau – Pareiškėjas) 2017-11-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-10-27 sprendimo Nr. 68-171,

n u s t a t è:

Inspekcija 2017-10-27 sprendimu Nr. 68-171 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2017-07-17 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-288, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą: 3381,02 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 2428,17 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSDĮ), 766,91 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ), patvirtino sumažintą GPM sumą 1,45 Eur už 2012 m., 802 Eur GPM baudą, 1238,31 Eur GPM delspinigius. Minėtos sumos apskaičiuotos Kauno AVMI 2017-05-04 patikrinimo aktu Nr. (7.46) FR0680-191, atlikus Pareiškėjo GPM, PVM, VSDĮ ir PSDĮ apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2014-12-31, konstatavus, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės B. O. (toliau – Pareiškėja, abu – Pareiškėjai) išlaidos už 2012 m. 111952 Lt viršijo bendras oficialiai gautas pajamas; taip pat Pareiškėjas laikotarpiais nuo 2013-01-08 iki 2013-12-18 ir nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09 vykdė dantų techniko individualią veiklą ir gavo 84053 Lt (2013 m. – 52383 Lt, 2014 m. – 31670 Lt) pajamas, kurių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo kurių mokesčių nesumokėjo.

***1. Dėl papildomai apskaičiuotų sumų, nustatčius, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės (B. O.) 2012 metų išlaidos viršijo pajamas.***

*Dėl Kauno AVMI nustatytų šeimos santaupų grynaisiais pinigais 2009-01-01 dienai. Siekiant nustatyti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės grynujų pinigų likutį 2009-01-01 dienai, įvertinti 2004–2008 m. mokesčių administratoriaus informacinėje sistemoje esantys duomenys apie sutuoktinių gautas pajamas, įvertintos pragyvenimui patirtos išlaidos, Pareiškėjo paaiškinimų*

duomenys. Nustatyta, kad Pareiškėjo pajamos už laikotarpį nuo 2004-01-01 iki 2008-12-31 sudarė 11989 Lt, iš kurių: 8309 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 2759 Lt draudimo išmokos, 921 Lt palūkanos už indėlius banke; Pareiškėjo sutuoktinės už laikotarpį nuo 2004-01-01 iki 2008-12-31 pajamos sudarė 194067 Lt, iš kurių 74623 Lt darbo užmokesčio pajamos, 4351 Lt pašalpa dėl nustatyto riboto darbingumo, 2732 Lt nekilnojamojo daikto nuomos pajamos, 1494 Lt palūkanos už indėlius banke, 110000 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamos, 867 Lt mokesčių administratoriaus gražinta GPM permoka. Mokesčių administratorius 2004–2008 m. laikotarpiu vartojimo išlaidas apskaičiavo, remdamasis Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės duomenimis (toliau – Statistikos departamentas), nes per bankų sąskaitas patirtos išlaidos buvo ženkliai mažesnės už Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas; apskaičiuotos 81132 Lt sutuoktinių statistinės vartojimo išlaidos.

Kauno AVMI, įvertinusi tai, jog pagal mokesčių administratoriaus informacinės sistemos duomenis sutuoktiniai iki 2003-12-31 turėjo pastovius darbus, pardavė nekilnojamąjį turtą bei lengvąjį automobilį, sutuoktinių amžių, konstatavo, kad abu sutuoktiniai iki 2003-12-31 galėjo sukaupti 100000 Lt pinigų sumą, kurios neprivalėjo deklaruoti Vienkartinėje gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje. Atkreiptas dėmesys į tai, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nepateikė mokesčių administratoriui Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593), šiais savo veiksmais pripažindami, kad didesnių nei 50000 Lt piniginių lėšų kiekvienas atskirai arba 100000 Lt bendrai kaip šeima, neturėjo.

Kauno AVMI, įvertinusi surinktą informaciją, nustatė, kad 2009-01-01 Pareiškėjas su sutuoktine galėjo turėti ne didesnę nei 90327 Lt grynųjų pinigų likutį ne banke; pagal bankų pateiktus sąskaitų išrašų duomenis, nustatyta, kad banke Pareiškėjas 2009-01-01 dienai turėjo 36337 Lt piniginių lėšų likutį, sutuoktinė – 27261 Lt, bendrai sutuoktiniai – 63598 Lt pinigų likutį banke, iš viso 2009-01-01 dienai sutuoktiniai galėjo turėti ne daugiau nei 153925 Lt santaupų, iš jų 63598 Lt banke ir 90327 Lt ne banke. Atsakydama į Pareiškėjo skundo motyvus dėl vartojimo išlaidų nustatymo vadovaujantis vien tik Statistikos departamento duomenimis, kas, pasak Pareiškėjo, neatitinka Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) pabrėžtų objektyvumo bei teisėtumo principų, Inspekcija nurodė, kad per banką nustatyta sutuoktinių vartojimo išlaidų suma yra daugiau kaip 4 kartus mažesnė nei nustatytos vidutinės vartojimo išlaidos, todėl tik per banką nustatyta vartojimo išlaidų suma negali būti laikoma visomis šeimos patirtomis vartojimo išlaidomis, kurias sudaro maisto, aprangos ir avalynės, būsto, sveikatos, transporto, ryšių, poilsio ir kultūros, įvairių prekių ir paslaugų išlaidos, kadangi tai neatitiktų protingumo kriterijų. Be to, Pareiškėjas savo nesutikimo motyvus su nustatytomis vartojimo išlaidomis grindė tik abstrakčiais teiginiais apie Inspekcijos neteisingai nustatytą 2009-01-01 dienai šeimos turėtų santaupų grynaisiais pinigais likutį bei pirminio patikrinimo metu nustatytais duomenimis, nepateikiant jokių šiuos teiginius pagrindžiančių įrodymų, todėl tokie Pareiškėjo argumentai pripažinti nepagrįstais.

*Dėl Kauno AVMI nustatytų 2012 m. šeimos pajamų ir išlaidų.* Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad 2012 m. Pareiškėjas su sutuoktine gavo 97363 Lt pajamas (pajamos, susijusios su darbo santykiais, banko palūkanos, VSDFV išmokos, žemės nuomos pajamos, draudimo išmokos ir sūnaus gražinta paskola) ir patyrė 26802 Lt (vartojimo ir nekilnojamojo turto įsigijimo) išlaidas, grynųjų pinigų likučio ne banke nenustatyta. Įvertinus sutuoktinių 2012 m. gautas pajamas (97363 Lt), patirtas išlaidas (26802 Lt) bei nustatytą sutuoktinių piniginių lėšų likutį 2012-01-01 dieną (134422 Lt) ir 2012-12-31 dieną (316935 Lt) banke, nustatyta, kad sutuoktinių išlaidos 111952 Lt (134422+97363-26802-316935) viršijo pajamas. Kadangi sutuoktiniai nepagrindė 111952 Lt grynųjų pinigų gavimo šaltinių, todėl nebuvo galimybės teisingai apskaičiuoti mokesstinės prievolės dydžio už 2012 m. įprastine tvarka, todėl mokesčių administratoriaus įvertinimas už 2012 m. atliktas, taikant lėšų bankų sąskaitose ir išlaidų metodus. Atlikus 2012 m. sutuoktinių pajamų ir išlaidų grynaisiais pinigais analizę nustatyta, kad sutuoktiniai gavo 78288 Lt pajamas, patyrė 15592 Lt išlaidas, iš banko sąskaitų išgrynino 11790 Lt, į banko sąskaitas įnešė 234520 Lt (Pareiškėjas – 176320 Lt, jo sutuoktinė – 58200 Lt). Nustatyta, kad sutuoktiniai į sąskaitas banke įnešė ir išlaidas dengė 111952 Lt pajamomis, gautomis iš nenustatytų šaltinių. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 4.73 ir 3.109 straipsnių nuostatomis

nustatyta, kad 2012 m. Pareiškėjas gavo 55976 Lt (111952 / 2) kitas pajamas iš nenustatytų šaltinių, kurių nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo GPM.

Inspekcija sprendime nurodė, jog, nors Pareiškėjas ir nesutiko su papildomai paskaičiuotu 2674,93 Eur GPM už 2012 m., gautomis, bet nedeklaruotomis 16211,77 Eur pajamomis, tačiau nesutikimo argumentus dėl nustatytų aplinkybių grindė tik prielaidomis apie galimai nustatytas didesnes 2009-01-01 dieną šeimos turėtas santaupas gryniaisiais pinigais, jeigu būtų pripažinti pirminio patikrinimo akte nustatyti duomenys apie gautas pajamas iki 2009-01-01, faktiškai patirtos vartojimo išlaidos, banko sąskaitų duomenys apie 2009–2011 m. šeimos patirtas vartojimo išlaidas. Tačiau, kadangi konkrečių įrodymų, pagrindžiančių pateiktus argumentus Pareiškėjas nepateikė, Inspekcija jo deklaratyvius motyvus pripažino nepagrįstais.

**2. Dėl vykdytos individualios veiklos.** Mokestinio patikrinimo metu, remiantis surinkta informacija, konstatuota, kad Pareiškėjas 2013–2014 metais vykdė individualią dantų techniko veiklą ir gavo pajamas, todėl Pareiškėjo mokesčių bazė apskaičiuota, taikant Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatas. Už 2013 metus mokesčių administratoriaus įvertinimas atliktas taikant analogijos, išlaidų, lėšų bankų sąskaitose ir ekonominių modelių metodus, už 2014 metus – taikant analogijos ir ekonominių modelių metodus. Už 2013 metus nustatyta 52383 Lt, o už 2014 metus – 31670 Lt Pareiškėjo mokesčių bazė (kadangi Pareiškėjas nepateikė jo išlaidas pagrindžiančių dokumentų, Pareiškėjo išlaidomos pripažinta 30 proc. nustatytų individualios veiklos pajamų). Nuo nustatytos Pareiškėjo mokesčių bazės apskaičiuotos papildomai mokėtinos GPM, VSDĮ, PSDĮ sumos.

*Dėl 2013 metais gautų pajamų.* Inspekcija sprendime pasisakydama dėl Pareiškėjo motyvų, kad baudžiamojoje byloje nebuvo nustatyta, jog Pareiškėjas 2013 m. vertėsi šia veikla, nes baudžiamuoju įsakymu konstatuota, kad Pareiškėjas neteisėtai teikė dantų techniko paslaugas tik laikotarpiu nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09, nurodė, kad mokestinė prievolė ir baudžiamoji atsakomybė yra atskiri teisiniai institutai, reguliuojami skirtingų teisės šakų normomis, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties, todėl Pareiškėjo argumentai dėl baudžiamojoje byloje nustatytų aplinkybių ir nustatytos mokestinės prievolės sąsajumo nebuvimas yra atmestini. Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjo 2013 m. vykdytą individualią dantų techniko veiklą įrodo nustatytų aplinkybių visuma – įrengtos patalpos su specifine technika (nepritaikytos gyvenimui), vandens ir elektros šiame bute suvartojimas, operatyvaus patikrinimo metu rasti užrašai, gautos pajamos iš nenustatytų šaltinių, įneštos ženklios pinigų sumos į banko sąskaitą, odontologų (liudytojų) apklausų duomenys.

Inspekcija sprendime aptarė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 4, 4.1, 4.3 punkto nuostatas. Nurodyta, kad nei pirminio, nei pakartotinio patikrinimo metu nebuvo pateikti dokumentai, iš kurių būtų galima nustatyti Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas teikiant dantų techniko paslaugas, atkreiptas dėmesys į tai, jog Pareiškėjas 2015-02-04 įtariamojo apklausos protokole nurodė, kad versdamasis dantų techniko veikla, užrašų nevedė, nesizymėdavo kokius pagal užsakymus darbus atliko, t. y. apskaita nebuvo vedama, todėl patikrinimo metu nebuvo galimybės tiksliai apskaičiuoti iš individualios veiklos gautų pajamų, patirtų išlaidų ir mokestinių prievolių dydžio įprastine tvarka, o gautos pajamos ir mokestinių prievolių dydis apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Inspekcija sprendime aptarė Taisyklių 6 punkto nuostatas, nurodydama kokius mokesčių apskaičiavimo metodus, vadovaudamasi Taisyklių 25 ir 27 punktais, taikė Kauno AVMI už konkrečius metus.

Inspekcija sprendime aptarusi GPMĮ ir LVAT praktikos (2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A5-902/2006 2008-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1613/08, 2009-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-442-66/2009, 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-442-499/2009, 2015-11-16 nutartis adm. byloje Nr. A-1919-556/2015, 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-14-916/2006, 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-8-693/2007 ir pan.) nuostatas, apibrėžiančias individualios veiklos požymius, konstatavo, kad Pareiškėjo veikloje nustatyti: savarankiškumo (veikė nepriklausomai nuo kitų asmenų, savarankiškai sprendė su dantų techniko paslaugų teikimo

veikla susijusius klausimus, savarankiškai pasirinko vietą dantų techniko veiklai vykdyti, t. y. 2004 m. savo lėšomis įsigijo butą, kuriame įsirengė dantų techniko kabinetą, butas nebuvo naudojamas nei Pareiškėjo, nei jo šeimos narių asmeniniams poreikiams tenkinti), tęstinumo (pagal operatyvaus patikrinimo metu rastus įrašus nustatyta, kad įrašai lapeliuose buvo atliekami nuosekliai, tam tikrą laiką, tai yra nuo 2013-01-08 iki 2013-12-18), siekio gauti pajamų ir ekonominės naudos, požymiai.

Inspekcija atsakydama į Pareiškėjo argumentą dėl baudžiamojoje byloje nustatytų aplinkybių dėl 2014 m. vykdytos dantų techniko veiklos, nurodė, kad mokesčių administratorius, užtikrindamas, kad būtų tinkamai mokami mokesčiai, ir nustatydamas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenustato tokio ribojimo, kuris neleistų mokesčių administratoriui remtis ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotais duomenimis. Pažymėtina, kad mokestiniais aspektais reikšmingi ikiteisminio tyrimo duomenys mokestinio patikrinimo metu bei nagrinėjant mokestinį ginčą yra naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimams išspręsti, bet mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingoms aplinkybėms nustatyti. 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. Tai reiškia, kad baudžiamojoje byloje nebuvo sprendžiamas klausimas dėl mokestinių prievolių buvimo ar nebuvimo, todėl Pareiškėjo rėmimasis baudžiamuoju įsakymu yra nepagrįstas.

Nurodyta, kad Pareiškėjo operatyvus patikrinimas atliktas (2014-02-18 pradėtas, baigtas 2014-03-26, patikrinimo rezultatai įforminti operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR1043-2589) 2014-02-18, 11 val. 35 min. nuvykus į butą, esantį (duomenys neskelbtini). Patalpose rasta įranga, dantų antspaudai, dantų liejimo formos, dantų liejiniai, Pareiškėjo vardinis antspaudas. Taip pat patalpose ant Pareiškėjo darbo stalo buvo rasti 45 įvairūs lapeliai su užrašais apie protezavimo darbus (nurodyta: asmenų pavardės, pinigų sumos, datos, darbų pobūdis). Pakartotinio patikrinimo metu įvertinus tik tuos įrašus, šalia kurių buvo nurodyta mėnuo ir diena, nustatyta, kad laikotarpiu nuo sausio 8 d. iki gruodžio 18 d. (metai nenurodyti) užfiksuota 55230 Lt suma. Įvertinus surinktą informaciją ir tai, kad lapeliai su užrašais buvo paimti 2014-02-18, o lapeliuose užfiksuotos datos nuo sausio 8 d. iki gruodžio 18 d., padaryta išvada, kad lapelių įrašai atlikti 2013 m., t. y. laikotarpiu nuo 2013-01-08 iki 2013-12-18. Pažymėta, kad įrašai darbo užrašuose (lapeliuose) buvo daromi nuosekliai. Inspekcija sutiko su Kauno AVMI padarytomis išvadomis, nes jos yra nuoseklios ir logiškos, o tai, kad įrašai padaryti nuo sausio 8 d. iki gruodžio 18 d., įvertinus operatyvaus patikrinimo laiką, rodo, jog jie negalėjo būti fiksuojami 2014 m., t. y. į ateitį, todėl Kauno AVMI išvados dėl 2013-01-08 iki 2013-12-18 laikotarpiu vykdytos dantų techniko veiklos pripažintos pagrįstomis.

Pasisakant dėl Pareiškėjo motyvų susijusių su J. V. ir U. A., pabrėžta, kad pakartotinio patikrinimo metu apskaičiuojant Pareiškėjo pajamas už 2013 m. buvo vertinami tik tie paimtuose lapeliuose esantys įrašai, šalia kurių yra nurodyta data, o šių asmenų duomenys nebuvo įtraukti į pajamas, apskaičiuojant 2013 m. mokesčio bazę.

Nurodyta, kad Kauno AVMI pakartotinio patikrinimo metu, įvertinusi ikiteisminio tyrimo metu atliktų Pareiškėjo telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos kontrolės bei daromų įrašų duomenis, nustatė, kad Pareiškėjas iš odontologų gautus užsakymus atlikdavo ne tik adresu: (duomenys neskelbtini), tačiau naudojosi ir O. U. klinikoje ((duomenys neskelbtini)) esančia dantų protezų gamybos laboratorijos įranga, todėl Inspekcija sutiko su Kauno AVMI pozicija dėl Pareiškėjo vykdytos veiklos ir O. U. klinikoje adresu: (duomenys neskelbtini).

Pasisakydama dėl Pareiškėjo ginčijamo Inspekcijos pritaikyto lėšų bankų sąskaitose ir išlaidų metodo pagrįstumo (pasak Pareiškėjo, Kauno AVMI atliko skaičiavimus, vadovaudamasi pirminiais nepagrįstais duomenimis apie 2009-01-01 dienai šeimos grynaisiais pinigais turėtas santaupas ir vėliau patirtas vartojimo išlaidas), Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI pagrindė minėto modelio taikymo pagrįstumą ir išsamiai paaiškino, kad pakartotinio patikrinimo metu, atlikus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės sąskaitų banke išrašų duomenų (pajamų, išlaidų) analizę už 2013 m. laikotarpį, nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-08-23 sutuoktinių išlaidos

50769 Lt viršijo gautas pajamas. Sutuoktiniai į bankų sąskaitas iš viso įnešė 86761 Lt, iš banko sąskaitų išgrynino 44964 Lt, nustatyta, kad 2013 m. sutuoktiniai iš viso gavo 50769 Lt grynųjų pinigų iš nenustatytų šaltinių. Inspekcija taip pat konstatavo, kad Kauno AVMI tinkamai taikė pasirinktą analogijos modelį, siekdama nustatyti kuo realesnį ir tikslesnį Pareiškėjo neapskaitytų pajamų dydį, bei sprendime paaiškino koku būdu minėtas modelis buvo taikomas (Pareiškėjas nesutiko su pritaikytu analogijos metodu, nurodydamas, kad patikrinimo akte nenurodyta kokių trijų juridinių asmenų duomenimis vadovautasi, pasirinktų įmonių metinės pajamos ženkliai skiriasi). Nurodyta, kad pakartotinio patikrinimo metu atlikta analogišką dantų techniko veiklą Kauno mieste vykdančių mokesčių mokėtojų deklaruotų veiklos duomenų analizė už 2013 m., atrinkti 3 analogišką veiklą analogiškais sąlygomis vykdę mokesčių mokėtojai. Įvertinus šių mokesčių mokėtojų pateiktų metinių pelno mokesčio deklaracijų duomenis, nustatyta, kad vidutinės pajamos, tenkančios vienam dantų technikui, sudarė 51150 Lt  $((56010+28690+68750) / 3)$ . Atkreiptas dėmesys, kad pakartotinio patikrinimo akte (su kuriuo Pareiškėjas yra susipažinęs) yra išsamiai išdėstyta, koku pagrindu buvo pasirenkami lyginami subjektai bei priežastys, kodėl šių mokesčių mokėtojų konfidencialūs duomenys laikytini paslapyje (MAĮ 39 str. 1 dalis, 38 str. 1 dalis), todėl konstatuota, jog Pareiškėjo argumentai dėl lyginamų subjektų duomenų neatskleidimo, yra nepagrįsti. Dėl lyginamųjų subjektų skaičiaus 2013 ir 2014 m. Inspekcija nurodė, kad remiantis ginčo medžiaga, Pareiškėjo 2013 m. gautų pajamų dydžiui nustatyti Kauno AVMI pasitelkė 3 juridinius asmenis, nes tais metais daugiau analogų nebuvo, tuo tarpu 2014 m. Kauno pasitelkė 4 juridinius asmenis (5 dantų technikus), nes mokesčių administratorius objektyviai turėjo tokią galimybę. Atsakydama į Pareiškėjo argumentus dėl ženklaus lyginamų subjektų metinių pajamų skirtumo, Inspekcija pažymėjo, kad Kauno AVMI vertino būtent visų lyginamų juridinių asmenų metines pajamas ir apskaičiavo vidutines pajamas, tenkančias 1 dantų technikui, t. y. išvedė visų lyginamų subjektų gautų metinių pajamų vidurkį, ne konkreto vieno subjekto pajamas.

Inspekcija sutiko su Kauno AVMI nurodytu reglamentavimu bei išvadomis, kad vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis, pagal kurias mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, pakartotinio patikrinimo metu, siekiant nustatyti kuo realesnį ir tikslesnį Pareiškėjo neapskaitytų pajamų dydį, įvertinus analogijų, išlaidų, lėšų bankų sąskaitose ir ekonominių modelių metodais nustatytus pajamų dydžius, apskaičiuota, kad laikotarpiu nuo 2013-01-08 iki 2013-12-18 Pareiškėjas vidutiniškai galėjo gauti 52383 Lt  $((55230 + 51150 + 50769) / 3)$  pajamas už suteiktas dantų techniko paslaugas ir ši mokesčio bazė yra Pareiškėjo neapskaitytos individualios veiklos pajamos, nuo kurios skaičiuojami GPM, VSDĮ ir PSDĮ.

*Dėl laikotarpio nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09 Pareiškėjo gautų 6420,59 Eur pajamų.* Nurodyta, kad 2014 m. mokesčių bazę Kauno AVMI nustatė taikydama ekonominių modelių, analogijos metodus, o pagal atliktus apskaičiavimus išvedusi aritmetinį vidurkį, nustatė 31670 Lt  $((40465 + 22875) : 2)$  mokesčių bazę. Kadangi Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė jokių nei gautas individualios veiklos pajamas, nei patirtas išlaidas pagrindžiančių dokumentų, todėl pakartotinio patikrinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 18 straipsnio 12 dalies nuostatomis, leidžiamais atskaitymais buvo pripažinta 30 proc. nuo nustatytų individualios veiklos pajamų, t. y. už 2014 m. –9501 Lt  $(31670 \times 30 \text{ proc.})$ . Kauno AVMI nustačiusi vidutinį vienai dienai tenkantį užsakymų skaičių ir įvertinusi laikotarpiui nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09 tenkantį dienų skaičių, apskaičiavo, kad Pareiškėjas šiuo laikotarpiu galėjo priimti apie 183 užsakymus  $(0,62 \times 295)$ . Įvertinusi 2015-02-04 įtariamojo apklausos protokolo duomenis, kad už atliktus darbus Pareiškėjas gaudavo nuo 50 iki 200 Lt atlygį, Kauno AVMI apskaičiavo vidutinį 125 Lt atlygį  $((200 + 50) / 2)$ . Įvertinus apskaičiuotą vidutinį gautą atlygį ir vidutinį gautą užsakymų skaičių per metus, apskaičiuota, kad per metus Pareiškėjas galėjo gauti apie 22875 Lt  $(183 \times 125)$  pajamas. Atsakydama į Pareiškėjo skundo motyvus, Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas bute vykdė dantų techniko veiklą, tokiu būdu versliškai neteisėtai vertėsi profesine veikla, dėl ko pats ir prisipažino baudžiamojoje byloje Nr. 1-839-240/2015. Inspekcija nepagrįstais pripažino Pareiškėjo motyvus, kad Kauno AVMI apskaičiuodama Pareiškėjo gautas pajamas ir taikydama 125 Lt vidutinį atlygį už vieną užsakymą, vadovavosi tik prielaidomis, kad

visus 183 užsakymus Pareiškėjui pateikė F. E., O. P. ir K. M.. Pažymėta, kad 2015-02-04 įtariamojo apklausos protokole Pareiškėjas nurodė, <...> *Aš už atliktus darbus gaudavau nuo 50 Lt iki 200 Lt atlygio.* <...>. Remiantis šiais duomenimis, nustatytas Pareiškėjo vidutinis atlygis 125 Lt  $((200+50)/2)$ . Atkreiptas dėmesys ir į tai, kad odontologė F. E., dirbanti VŠĮ „(duomenys neskelbtini)“, 2014-12-16 liudytojo apklausos protokole nurodė, kad už paskutinį protezą sumokėjo 210 Lt, už vieną gaminį mokėjo apie 200 Lt. Inspekcija nurodė, kad nustatinėdama vidutinį atlygį už vieną užsakymą, Kauno AVMI vadovavosi paties Pareiškėjo parodymais.

Inspekcija paaiškino, kad pakartotinio patikrinimo metu atlikta analogišką dantų techniko veiklą Kauno mieste vykdančių mokesčių mokėtojų deklaruotų veiklos duomenų analizė už 2014 m., atrinkti 5 analogišką Pareiškėjo vykdytai dantų techniko veiklai analogiškais sąlygomis vykdę mokesčių mokėtojai (4 juridiniai asmenys). Įvertinus šių mokesčių mokėtojų pateiktų metinių pelno mokesčio deklaracijų duomenis už 2014 m. nustatyta, kad šių mokesčių mokėtojų vidutinės pajamos, tenkančios 1 dantų technikui 2014 m., sudarė 40465 Lt  $((66260 + 32150 + 20690 + 83223) / 5)$ . Inspekcija konstatavo, kad Kauno AVMI padarė teisingas išvadas, vadovavaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalies nuostatomis, pakartotinio patikrinimo metu, siekdama nustatyti kuo realesnį ir tikslesnį Pareiškėjo neapskaičytų pajamų dydį, įvertino analogijų ir ekonominių modelių metodais nustatytus pajamų dydžius, teisingai apskaičiavo, kad laikotarpiu nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09 vidutiniškai Pareiškėjas galėjo gauti apie 31670 Lt  $((40465 + 22875) / 2)$  pajamas už suteiktas dantų techniko paslaugas.

*Dėl paskirtos baudos 30 proc. GPM baudos dydžio.* Inspekcija sprendime aptarė MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas, reglamentuojančias baudos skyrimą ir jos skyrimo kriterijus. Inspekcija nurodė, kad Kauno AVMI sprendime nurodė, kad Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, todėl šią aplinkybę vertino kaip baudos dydį mažinančią aplinkybę, nurodydama, jog buvo nustatyta ir baudos dydį didinančių aplinkybių: nustatytas išlaidų ir pajamų neatitikimas, nustatyti sistemingi, pakartotiniai GPMĮ pažeidimai, tačiau mokesčių mokėtojas jų nepripažino, be to, mokesčių bazė buvo nustatyta taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. Inspekcija sprendime sutiko su Inspekcijos paskirtos baudos dydžiu, nes Kauno AVMI nustatė tiek baudos dydį mažinančių, tiek didinančių aplinkybių, be to, Pareiškėjas neįrodė, kad mažinančių baudos dydį aplinkybių buvo daugiau nei didinančių, taip pat Pareiškėjas nenurodė nei vieno argumento, kodėl, Kauno AVMI nepagrįstai vadovavosi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nustatinėdama mokesčio bazę, todėl paskirtos baudos dydis pripažintas pagrįstu.

*Dėl atleidimo nuo paskirtos 802 Eur GPM baudos ir 1238,31 GPM delspinigių mokėjimo.* Inspekcija nurodė, kad mokesčiai patikrinimai atlikti Kauno AVMI patalpose: Europos pr. 105, Kaune. Inspekcija, remdamasi MAĮ 119 straipsnio 6 dalimi, pabrėžė, kad nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai neriboja mokesčio tikrinimo trukmės (išskyrus, kai tikrinimas atliekamas pas mokėtoją), o numato tik rekomenduotinus tikrinimo atlikimo terminus, todėl tai, ar mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai truko protingą laiko tarpą spręstina kiekvienu konkrečiu atveju, nes tai priklauso nuo tikrinimo apimtys, mokėtojo veiklos pobūdžio, to, ar mokėtojas bendradarbiauja, operatyviai teikia dokumentus, informaciją ir pan. Akcentuotina, kad pats Pareiškėjas kaip mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Mokesčių administratoriaus veiklos pagrindinė funkcija yra užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, kuriai įgyvendinti mokesčių administratorius turi imtis visų jam teisės aktų suteiktų priemonių. Todėl tai, kad vienu ar kitu atveju mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai, kurie būtini teisingam ir teisiškai pagrįstam apmokestinimui, užtrunka, negali būti vertinama kaip operatyvumo principo pažeidimas, tuo labiau, kad tokių veiksmų atlikimo būtinybė gali būti nulemta ir mokėtojo veiksmų, naujos informacijos, dokumentų pateikimo ar jų įvertinimo. Akcentuota, kad nagrinėjamos bylos atveju nustatytas neteisėtas vertimasis ūkine komercine veikla, iš kurios gautų pajamų dydis negalėjo būti nustatyta tiesiogiai, nes Pareiškėjas oficialiai gautų pajamų nefiksavo.

Inspekcija sprendime aptarė atleidimo nuo mokesčių mokėtojų apskaičiuotų delspinigių ir baudų teisinius pagrindus, įtvirtintus MAĮ 100 ir 141 straipsniuose bei Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų ir

delspinigių taisyklių (toliau – Atleidimo taisyklės) 5 ir 7 punktuose, konstatuodama, kad Pareiškėjas neįrodė, jog jis atitinka MAĮ 141 str. 1 d. 1, 2, 3, 4 punktuose nurodytas atleidimo nuo delspinigių sąlygas. Pasisakydama dėl MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte bei Atleidimo taisyklių 7 punkte numatyto atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies pagrindu, Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas neprašė jo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių šiuo pagrindu, neįrodinėjo, jog egzistuoja minėtame straipsnyje nurodyti atleidimo nuo delspinigių pagrindai, todėl konstatavo, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo ir MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytu pagrindu. Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjo nurodomas prašymo pagrindas atleisti jį nuo baudos ir delspinigių yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretus, sietinas su subjektyvių, o ne objektyvių aplinkybių buvimu, todėl konstatuota aplinkybė, jog Pareiškėjas neįrodė aplinkybių, leisiančių tenkinti minėtą prašymą.

Pareiškėjas nuosekliai dėsto motyvus dėl to, kad mokesčių administratorius netinkamai nustatė Pareiškėjo šeimos turėtą pajamų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžiai, siekia, kad būtų pripažintas didesnis pajamų likutis, didesnės B. O. ir Pareiškėjo pajamos, kurios buvo pripažintos 2016 m. patikrinimo akte, nes Kauno AVMI nepateikė Pareiškėjui įrodymų, jog pirminiame akte pajamos buvo nurodytos, neatskaičius mokesčių. Pareiškėjas siekia, jog jo šeimai išlaidos tiek iki tikrinamojo laikotarpio, tiek tikrinamuoju laikotarpiu būtų pripažintos pagal banko sąskaitų išrašus, o ne pagal Statistikos departamento duomenis. Pareiškėjas nesutinka su konstatuotomis aplinkybėmis, kad jis 2013 metais vykdė individualią dantų techniko veiklą, nesutinka su 2014 metais vykdytos individualios veiklos apimtimi, laikosi pozicijos, jog Kauno AVMI netinkamai taikė analogijos metodą mokesčiams apskaičiuoti, neparinko tinkamų palyginamųjų asmenų. Pareiškėjo teigimu, jam be pagrindo skirta 30 proc. GPM bauda, todėl prašo ją sumažinti, taip pat prašo atleisti jį nuo GPM baudos ir delspinigių mokėjimo (juos sumažinti), vadovaujantis teisingumo, protingumo kriterijais, Konstitucinio Teismo suformuota doktrina.

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

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų GPM, VSDĮ ir PSDĮ bei su mokesčiais (įmokomis) susijusių sumų, Kauno AVMI konstatavus, jog Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidos 2012 metais viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas, todėl ½ išlaidų dalis pripažinta Pareiškėjo gautomis, kitomis pajamomis iš nenustatytų šaltinių; konstatavus, kad Pareiškėjas 2013–2014 metais vertėsi individualia dantų techniko veikla, tačiau gautų pajamų nedeklaravo ir mokesčių nuo gautos veiklos pajamų nemokėjo.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu, laikydamasis pozicijos, kad mokesčiai jam apskaičiuoti nepagrįstai, nes Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidos neviršijo pajamų, nes mokesčių administratorius nepagrįstai, vertindamas šeimos pajamų šaltinių pakankamumą išlaidoms pagrįsti, sumažino šeimos pajamas, pripažintas ankstesnio 2016 m. patikrinimo metu; šeimos patirtas išlaidas nustatė ne pagal banko sąskaitose užfiksuotas faktiškai patirtas išlaidas, o pagal statistines išlaidas. Pareiškėjas posėdžio Komisijoje metu nesutiko su išvadamis, kad jis vykdė individualią veiklą 2013 metais, paaiškindamas, kad Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo metu rasti lapeliai yra ne darbiniai įrašai, o informacija, surašyta senais laikais, kai Pareiškėjas dirbo mokymo įstaigoje; patikrinimo metu dalis lapelių buvo suplėšyta, nes juose buvo asmeninės informacijos. Pareiškėjas laikėsi pozicijos, kad 2014 metais veikla, nors ir buvo vykdyta, tačiau ne tokia apimtimi, o su teisėsaugos institucijų pateiktais kaltinimais jis sutiko dėl jų daryto poveikio (buvo sulaikytas) ir tikėjimosi, kad viskas tuo ir baigsis, nors po pasibaigusios baudžiamosios bylos Pareiškėjui dėl vykdytos individualios veiklos buvo apskaičiuoti mokesčiai. Pareiškėjo atstovas posėdžio Komisijoje metu akcentavo netinkamą analogijos metodo taikymą, nes Pareiškėjas aktualioju laikotarpiu buvo priešpensinio amžiaus, todėl jo veikla negali būti lyginama su šio kriterijaus neatitinkančių asmenų veikla. Remdamasis šiais ir kitais skunde išdėstytais motyvais, Pareiškėjas (jo atstovas) prašė jo skundą tenkinti, Inspekcijos atstovė prašė skundą atmesti. Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas skunde yra išdėstęs išsamius nesutikimo su

Inspekcijos sprendimu motyvus, Komisija sprendime pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgiant į Pareiškėjo skundo motyvus:

*I. Dėl nustatytų aplinkybių, kad 2012 metais Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidos viršijo pajamas*

*I.1. Dėl nustatyto pajamų dydžio.* Kauno AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėjas (jo sutuoktinė B. O.) nėra pateikę vienkartinės 2003-12-31 turėto turto deklaracijos. Kauno AVMI mokesčio patikrinimo metu, įvertinusi Pareiškėjų amžių, darbinę veiklą ir informaciją apie įvykusius sandorius iki nurodyto laikotarpio (sandoriai aptarti patikrinimo akto 12–13 psl.), pripažino, jog Pareiškėjo šeima šiuo laikotarpiu (2003-12-31) galėjo turėti 100000 Lt, tai yra pripažinta, kad iš jų B. O. banke turėjo 14198 Lt (Pareiškėjas pinigų banke neturėjo), taip pat sutuoktiniai turėjo ne daugiau 85802 Lt ne banke. Iš pateiktos informacijos nustatyta, jog nors Pareiškėjai ir pateikė informaciją, kad už garažą, esantį (duomenys neskelbtini), 1995 m. gavo 800 Lt, 1996 m. – 280000 Lt už parduotą kotedžą, esantį (duomenys neskelbtini), tačiau nepateikė šias pajamas pagrindžiančių dokumentų, o VĮ Registrų centre informacijos apie garažą nėra. Dėl kotedžo (buto) nustatyta, jog Pareiškėjo sutuoktinė nors ir dalyvavo GNS bendrijos veikloje, tačiau butas (duomenys neskelbtini), VĮ Registrų centre registruotas 2001-11-12 pagal gyvenamųjų namų statybos bendrijos pažymą kito savininko vardu. Taip pat nustatyta, kad, VĮ Registrų centro duomenimis, Pareiškėjo sutuoktinė nuo 1987-05-07 iki 1999-09-30 nuosavybės teise turėjo gyvenamąjį namą, esantį (duomenys neskelbtini), nuosavybės teise išregistruota pagal 1999-09-30 pirkimo–pardavimo sutartį.

Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad jo ir sutuoktinės pajamos buvo didesnės, nes didesnes pajamas Kauno AVMI buvo pripažinusi pirminiame 2016 m. patikrinimo akte, o 2017 m. priimtuose sprendimuose mokesčių administratorius nepagrindė aplinkybių, jog pirminiame akte pajamos buvo nurodytos su mokesčiais, todėl, pasak skundo, 2017 m. patikrinimo akte buvo nepagrįstai pripažinta mažesnė Pareiškėjų šeimos pajamų suma 2009-01-01. Vertinant Pareiškėjo poziciją dėl galimai gautų didesnių pajamų, paminėtina, jog MAĮ 67 str. 2 dalis įpareigoja mokesčių mokėtoją objektyviais duomenimis, įrodymais paneigti mokesčių administratoriaus poziciją dėl mokesčių apskaičiavimo. Ginčo situacijoje Pareiškėjas tokių veiksmų neatliko, todėl atsižvelgti į jo poziciją dėl galimai didesnių pajamų ir pinigų likučio nėra pagrindo. Teismų praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus priimto sprendimo galia nėra prilyginama teismo sprendimo teisinei galiai (2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/2012), todėl aplinkybės, jog atitinkami duomenys buvo nurodyti pirminiame 2016 m. patikrinimo akte, nesudaro pagrindo jų pripažinti pakankamais ir įrodytais, vien dėl to jais remtis vėlesnio proceso metu. Pažymėtina, jog dėl Kauno AVMI 2016 metais atlikto patikrinimo metu nustatytų aplinkybių buvo atliktas pakartotinis patikrinimas, kurio metu iš naujo įvertinti Pareiškėjų pajamų šaltiniai, konstatuojant, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2004-01-01 iki 2008-12-31 gavo 194067 Lt, o Pareiškėjas – 11989 Lt pajamas (akto 8 priedas), kurios buvo priskirtos šeimos pajamoms ir panaudotos šeimos išlaidoms tiek iki tikrinamojo laikotarpio, tiek tikrinamuoju laikotarpiu.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog gautų pajamų dydžiui nustatyti mokesčių administratorius rėmėsi trečiųjų asmenų (Pareiškėjų darbdavių, įmonių, išmokėjusių nuomos pajamas, duomenimis, teikiama mokesčių administratoriui („trečiųjų asmenų duomenys“), Pareiškėjų banko sąskaitų (kuriose esančia informacija disponuoja ir patys mokesčių mokėtojai) išrašais, banko suformuotais duomenimis deklaracijoms pildyti, kuriuose šalia kitų duomenų nurodomos indėlių palūkanos. Nes pagal GPMĮ nuostatas A klasės išmokas fiziniams asmenims išmokėję subjektai (įmonės, įstaigos, organizacijos – „tretieji asmenys“) turi pareigą pateikti tokią informaciją mokesčių administratoriui. Paaiškintina, kad tokios informacijos pateikimą reglamentuoja Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-145 „Dėl metinės A klasės išmokų, nuo jų apskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracijos FR0573 formos, jos FR0573A, FR0573U priedų pildymo ir teikimo taisyklių“ patvirtintos taisyklės. Iš minėtų Taisyklių nuostatų matyti, jog tretieji asmenys pateikia informaciją apie nuolatiniam Lietuvos gyventojui išmokėtas apmokestinamąsias A klasės išmokas (neatėmus metinio NPD, metinio PNPD, valstybinio socialinio draudimo įmokų, privalomojo sveikatos draudimo įmokų, pajamų mokesčio) ir / arba neapmokestinamąsias A klasės išmokas,



taip pat atskirai teikiama informacija apie per mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), kurio deklaracija teikiama, į biudžetą sumokėtą išskaičiuoto pajamų mokesčio sumą, tenkančią per tą mokestinį laikotarpį (kalendorinius metus), kurio deklaracija teikiama, nuolatiniam Lietuvos gyventojui faktiškai išmokėtos išmokos sumai.

Įvertinus byloje surinktą informaciją (pirmiausia banko sąskaitų išrašus, kuriuose atsispindi realus pinigų išmokėjimas), taip pat trečiųjų asmenų duomenis, bankų pažymas, kitus duomenis nustatyta, jog Pareiškėjo sutuoktinei buvo išmokėtos tokio dydžio pajamos:

2004 metais – 12251,92 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 391 Lt indėlio palūkanos;

2005 metais – 11699,74 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 700,40 Lt nuomos pajamos (2005-04-21 ŽŪK „B1“ mokėjimo pavedimas, pagal trečiųjų asmenų duomenis – 700 Lt), 243 Lt indėlio palūkanos, B. O. gavo 110000 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas grynaisiais pinigais;

2006 metais – 13643,30 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 350 Lt žemės nuomos pajamos; 279 Lt palūkanų pajamos;

2007 metais – 14876,47 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 455,26 Lt žemės nuomos pajamos (2007-05-02); 285 Lt indėlio palūkanos, 867 Lt gražinta GPM permoka.

2008 metais – 22125,25 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos, 1225,7 Lt nuomos pajamos, 4351,30 Lt riboto darbingumo pašalpa (2008-08-08 – 3024,54 Lt, 2008-09-10, 2008-10-09, 2008-11-10, 2008-12-10 – po 331,69 Lt).

Pareiškėjas iki tikrinamojo laikotarpio yra gavęs: 2006 metais – 611 Lt indėlio palūkanas; 2007 m. – 310 Lt indėlio palūkanas, 700 Lt draudimo išmoką, 167 Lt darbo užmokestį; 2008 metais – 8142 Lt darbo užmokestį, 2059 Lt draudimo išmoką.

Palyginus minėtus duomenis su patikrinimo akto 8 priede esančiais duomenimis, matyti, jog Pareiškėjo patikrinimo akto 8 priede, skaičiuojant B. O. pajamas už 2005, 2007, 2008 metus žemės nuomos pajamos atskirai nėra išskirtos ir priskirtos prie darbo pajamų, nustatant bendras 12400 Lt (11699,74 + 700,40), 15330 Lt (14876,40 + 455,26), 27703 Lt (22125,25 + 1225,70 Lt + 4351,30 Lt (riboto darbingumo pašalpa) pajamas, kurios priede įvardytos kaip su darbo santykiais susijusios pajamos. Minėtos aplinkybės rodo, kad B. O. pajamų, gautų per 2005–2008 metus, dydis nustatytas teisingai (nebent yra neženklūs skaičių „apvalinimo“ skirtumai), o aplinkybės, jog patikrinimo akte dalis pajamų, kurios buvo gautos ne darbo teisinių santykių pagrindu (pavyzdžiui, nuomos pajamos, gautos iš Žemės ūkio kooperatyvo „B1“, pašalpa), 8 priedo skaičiavimuose pridėtos prie darbo santykių pajamų, o neišskirtos kaip atskiros pajamos, nekeičia gautų pajamų dydžio. Todėl nustatyti netikslumai pripažintini neturinčiais įtakos galutiniam pajamų dydžiui, nustatytam tikrinamojo laikotarpio pradžiai (2009-01-01). Pažymėtina tik tai, jog pagal banko „Swedbank“ sąskaitos išrašą nustatyta, jog 2004 metais B. O. darbdavys yra išmokėjęs 12251,92 Lt pajamas, o akto 8 priede pajamomis pripažinta 12278 Lt, tai yra didesnė suma. Šis neatitikimas vertintinas kaip skaičiavimo klaida, tačiau atsižvelgiant į tai, jog ji nėra ženkli, į proceso ekonomiškumą, į tai, jog atliekant skaičiavimus pagal MAĮ 70 str. nuostatas ir Taisyklių nuostatas yra galimi netikslumai, B. O. pajamos už 2004 metus neperskaičiuotinos ir nemažintinos.

Įvertinus Pareiškėjo pajamas, matyti, jog Inspekcija jas nustatė teisingai, o Pareiškėjo skunde (6 psl., 3 pastraipa) nurodyti motyvai dėl netinkamo skaičiavimo nėra teisingi, nes Pareiškėjas prie savo bendrųjų pajamų nepridėjo 2006 metais gauto 167 Lt darbo užmokesčio, tai yra iš viso Pareiškėjas yra gavęs 8309 Lt darbo užmokestį (167 Lt darbo užmokestis už 2007 metus + 8142 Lt už 2008 metus (9500 Lt (priskaityta) – 1358 Lt (GPM); duomenys iš trečiųjų asmenų lentelės), 921 Lt palūkanas (611+310), 2759 Lt (700+2059) draudimo išmokas, iš viso 11989 Lt pajamas.

Pagal MAĮ 40–41 str. nuostatas būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga pateikti mokesčių administratoriui dokumentus, kitą informaciją, duomenis, reikalingus mokesčiams apskaičiuoti bei, mokesčių administratoriui pareikalavus, pagrįsti pajamų šaltinius. Paminėtina ir tai, jog pirmiausia pats mokesčių mokėtojas disponuoja informacija apie gautas pajamas, todėl Pareiškėjo skundo motyvai, kad Kauno AVMI (ar Inspekcija) turėjo pateikti įrodymus, jog 2016 m. patikrinimo akte mokesčių administratorius nurodė su darbo santykiais susijusias pajamas,

neįvertinęs išskaičiuotų mokesčių, nėra pagrįsta. Pareiškėjas (jo sutuoktinė) nepateikė jokios informacijos ar įrodymų, kad B. O. būtų gavusi didesnes pajamas nei nustatė ir pripažino Kauno AVMI pakartotinio patikrinimo metu, remdamasi surinkta pirmine informacija ir duomenimis, todėl atsižvelgti į Pareiškėjo skundo motyvus dėl didesnių pajamų pripažinimo vien dėl to, kad 2016 metų patikrinimo aktuose buvo pripažinti didesni Pareiškėjų pajamų dydžiai, nėra pagrindo. Paminėtina, jog šios aplinkybės buvo detalios aptartos Kauno AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo (sprendimo 6–7 psl.), nepaisant to, Pareiškėjas iš naujo kelia abejones dėl mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo, nepateikdamas jokių savo skunde nurodytas aplinkybes pagrindžiančių įrodymų, todėl atsižvelgti į Pareiškėjo skundo motyvus, kad Pareiškėjai 2009-01-01 galėjo turėti didesnę pajamų likutį, nes yra gavę daugiau pajamų, nėra pagrindo.

*1.2. Dėl Kauno AVMI patikrinimo metu nustatytų išlaidų dydžio.* Iš patikrinimo akto matyti, jog tiek laikotarpiu iki 2009 m., tiek tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo šeimos patirtos išlaidos buvo pripažintos pagal Statistikos departamento nustatytas vartojimo išlaidas. Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius privalėjo Pareiškėjo šeimos išlaidas pripažinti pagal banko sąskaitose užfiksuotas faktiškai patirtas išlaidas, tai yra jo šeima yra realiai patyrusi mažesnio dydžio išlaidas.

Taisyklių 16 punkto nuostatos numato, jog mokesčių mokėtojo mokesčių bazę nustatinėjant išlaidų būdu, tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, Taisyklių X dalyje nurodytų informacijos šaltinių. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokestinės prievolės dydį. Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus išvadas dėl nustatytų vartojimo išlaidų dydžio, konstatuoja, jog Pareiškėjo pozicija dėl mažesnių išlaidų dydžio nėra pagrįsta jokiais objektyviais duomenimis, o Kauno AVMI pasirinktas vartojimo išlaidų nustatymas remiantis duomenimis apie statistines vartojimo išlaidas atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus, kurie yra taikytini apskaičiuojant mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Remiantis patikrinimo akto 8 priedu, nustatyta, kad 2004 metais per banko sąskaitą iš viso patirtos 2970 Lt (po 247,5 Lt šeimai, 123,75 Lt asmeniui mėnesiui), 2005 m. – 719 Lt (po 59,9 Lt šeimai, 29,96 Lt asmeniui mėnesiui), 2006 m. – 1521 Lt (126,75 Lt šeimai, 63,38 Lt asmeniui mėnesiui), 2007 m. – 7144 Lt (595,33 Lt šeimai, 297,67 Lt asmeniui mėnesiui), 2008 m. – 3987 Lt (332,25 Lt šeimai, 166,13 Lt asmeniui mėnesiui) išlaidos. Šiuos duomenis palyginus su statistiniais duomenimis, nustatyta, kad per banko sąskaitą patirtos išlaidos ženkliai skiriasi nuo statistinių duomenų, nes 2004 metais jos sudarė 514 Lt per mėnesį asmeniui, 2005 m. – 602,70 Lt, 2006 m. – 666 Lt, 2007 m. – 793,70 Lt, 2008 m. – 804,10 Lt. Iš byloje pateiktų duomenų matyti, jog 2009 m. sausio 1 d. (tikrinamojo laikotarpio pradžioje) Pareiškėjo šeima nuosavybės teise valdė 2 butus (vienas 82,56 kv. m. butas įsigytas 1997 m. vasario mėnesį, kitas – 2004 metais), turėjo miško ūkio paskirties sklypą, taip pat pagal patikrinimo akto 2 puslapyje esančius duomenis tikrinamuoju metu įsigijo naujus nekilnojamojo turto objektus, turėjo automobilį, todėl patirdavo maisto, poilsio, buitines, turimo turto priežiūrai, eksploatacijai reikalingas ir kitas išlaidas. Įvertinus Pareiškėjo sutuoktinės banko sąskaitų išrašų duomenis, matyti, jog per banko sąskaitą buvo patiriama tik nedidelė dalis išlaidų, pavyzdžiui, 2004 m. sausio mėnesį per banko sąskaitą yra patirta prekių įsigijimo išlaidų, iš jų 3 kartus maisto prekių parduotuvėse už 37 Lt, 1 kartą avalynės parduotuvėje už 369 Lt, 1 kartą – kosmetikos parduotuvėje už 84 Lt (duomenų, kad šiuo laikotarpiu būtų patirta išlaidų Pareiškėjo banko sąskaitoje nėra); atitinkamai kitą mėnesį yra patirta prekių įsigijimo išlaidų maisto parduotuvėse 4 kartus už 139,23 Lt, kitų išlaidų nėra patirta, taip pat Pareiškėjo sutuoktinės banko sąskaitoje yra kiekvieną mėnesį atliekamos pinigų išgryninimo operacijos.

Nustatinėjant mokesčių bazę pagal administratoriaus įvertinimą, *vartojimo išlaidos yra sudėtinė mokėtojo išlaidų dalis*, turinti tiesioginę įtaką mokesčių bazei (nuo kurios skaičiuojami mokesčiai), ją didinanti arba mažinanti, todėl mokesčių mokėtojas realiai patirtų išlaidų dydį turi pagrįsti, o mokesčių administratoriui pritaikius statistines išlaidas – pagrįsti nukrypimą nuo jų. Todėl tais atvejais, kai mokėtojas tokios informacijos nepateikia, nors ir turi tokią pareigą, rėmimasis vien tik teiginiais, pozicijos nepagrindžiant objektyviais duomenimis, vertintinas

kritiškai, kaip gynybinė pozicija, kuria siekiama mažinti nustatytą mokesčių bazę. Pažymėtina ir tai, jog tokios pozicijos dėl pareigos pagrįsti realiai patiriamas mažesnes išlaidas ar kitokio dydžio išlaidas, negu nustatė mokesčių administratorius, laikosi ir LVAT (2017-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-467-602/2017). Mokestinuose teisiniuose santykiuose yra taikomi protingumo, teisingumo, turinio viršenybės prieš formą principai, kurie įpareigoja tam tikras mokėtojo deklaruotinas aplinkybes įvertinti kartu su kitais surinktais duomenimis, atsižvelgiant į tai, ar nurodomos aplinkybės atitinka įprastą rūpestingo, atsakingo asmens elgesį ir ekonominę logiką. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, į tai, jog Lietuvos Respublikoje gana ženkli mokesčių mokėtojų patiriamų išlaidų dalis yra patiriama atsiskaitant grynaisiais pinigais (šių išlaidų dydžio mokesčių administratorius, mokėtojui nepateikus konkrečių ūkines operacijas pagrindžiančių įrodymų, negali objektyviai nustatyti), įvertinus Pareiškėjų per banko sąskaitas patirtų išlaidų pobūdį ir dydį, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai bendrą Pareiškėjo šeimos patiriamų išlaidų dydį nustatė pagal Statistikos departamento duomenis, laikydamasis pozicijos, jog dalis išlaidų yra patiriama atliekant mokėjimus banko sąskaitoje, kita dalis (skirtumas tarp banko sąskaitoje patiriamų išlaidų ir statistinių išlaidų) buvo patiriama grynaisiais pinigais.

Taip pat Komisija neturi pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjo šeima patyrė mažesnes išlaidas, nes, pasak Pareiškėjo, jis aktualiuoju laikotarpiu dirbo sūnaus įmonėje UAB „R1“ (nuo 2007-11-27 iki 2009-03-31 – UAB „K1“), gyveno pas sūnų. Pareiškėjas byloje yra pateikęs UAB „R1“ darbo laiko apskaitos žiniaraščius (2013 metų žiniaraščiuose nurodoma, kad Pareiškėjas įmonėje dirba po 8 val. per dieną). Pasisakant dėl šių aplinkybių įrodomosios reikšmės, paminėtina, jog ginčo byloje yra pateikti UAB „R1“ įmonės atstovų pranešimai apie tai, kad Pareiškėjas įmonėje įdarbintas formaliai, o realiai užsiima dantų techniko veikla pranešimuose nurodytu adresu Kaune. Atlikus minėtų aplinkybių operatyvų patikrinimą nurodytu adresu, iš tikrųjų Pareiškėjas buvo rastas nurodytoje vietoje, joje rastos vykdytinai veiklai reikalingos priemonės ir pan. Todėl, atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į tai, jog nurodomos įmonės vadovu (akcininku) yra Pareiškėjo sūnus, Pareiškėjo pozicija dėl realaus darbinių pareigų atlikimo šiame ūkio subjekte, gyvenimo pas sūnų, šeimos patiriamų mažesnių vartojimo išlaidų, negali būti pripažinta patikima ir pagrįsta. Aplinkybių dėl to, kad Pareiškėjo šeima patyrė tik banko sąskaitose fiksuotas išlaidas nepagrindžia ir duomenys apie tai, kad Pareiškėjas nuo 2007-11-27 iki 2009-03-31 buvo įdarbintas kitoje sūnaus įmonėje (UAB „K1“). Paminėtina ir tai, jog nors Pareiškėjas savo poziciją dėl netinkamo išlaidų skaičiavimo grindžia ir LVAT praktika, tačiau nenurodo konkrečios teisminės praktikos nuostatų, kuriose būtų pripažinta, jog Pareiškėjo siūlomas išlaidų nustatymo / apskaičiavimo būdas, remiantis išimtinai banko sąskaitų išrašais (ypač nustačius, jog mokėtojo šeima valdo nekilnojamąjį ir kilnojamąjį turtą; per banko sąskaitą patiria tik dalį išlaidų, kurios įprastai priskirtinos vartojimo išlaidoms; per banko sąskaitą patirtos išlaidos apie 4 kartus skiriasi nuo statistinių, įprastai patiriamų išlaidų), atitiktų protingumo ir teisingumo kriterijus, taikytinus apskaičiuojant mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pareiškėjas poziciją dėl galimai turėto didesnio pajamų likučio grindžia ir tuo, jog 1995–1999 metais Pareiškėjai yra pardavę 3 nekilnojamojo turto objektus, ankstesniame sprendime (2016 m.) konstatuotomis aplinkybėmis dėl didesnių pajamų ir tuo, kad 2004–2008 metais šeimos pajamos viršijo išlaidas. Kaip jau paminėta sprendime, nei Pareiškėjas, nei jo sutuoktinė nėra pateikę vienkartinės 2003-12-31 dieną turėjo turto deklaracijos, tuo pripažindami, jog neturėjo deklaracijoje deklaruotino dydžio lėšų (kiekvienas daugiau kaip 50000 Lt). Nepaisant deklaracijos nepateikimo, mokesčių administratorius, įvertinęs skunde minimus Pareiškėjo pajamų šaltinius (nors iš dalies nurodytų šaltinių gautų pajamų Pareiškėjai nepagrindė jokia objektyvia informacija ir įrodymais), jų atsiradimo laiką (iki 2003-12-31), taip pat Pareiškėjų darbinę veiklą, pripažino abiem Pareiškėjams nedeklaruotiną 100000 Lt pajamų likutį, tai yra tokiu būdu skunde minimi Pareiškėjo pajamų šaltiniai jau buvo įvertinti patikrinimo metu. Todėl Pareiškėjo reikalavimas pripažinti didesnes pajamas, neįvykdžius įstatymu nustatytos atitinkamu laikotarpiu turėto turto (pinigų) deklaravimo pareigos, kaip ir siekis remtis ankstesnio mokestinio patikrinimo metu (dėl kurio atlikti pakartotiniai kontrolės veiksmai) nustatytomis aplinkybėmis, nėra pagrįstas.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad Kauno AVMI patikrinimo akto tvirtinimo metu netinkamai atliko Pareiškėjo pastabų vertinimą (skundo 10–11 psl.), o Inspekcijos sprendimas neatitinka

Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) reikalavimų (skundo 3–4 psl.). Pasisakant dėl šių aplinkybių, pažymėtina, jog sutikti su tokia pozicija Komisija neturi pagrindo. Sutiktina, kad mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, privalo vadovautis VAI įtvirtintais principais, taip pat ir objektyvumo principu, kad sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išsiaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės priimant sprendimą ir kritiškai, nešališkai vertinant įrodymus. Šis reglamentavimas suponuoja 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. Be to, tokio sprendimo įrodymai bei faktinis pagrindas turi būti žinomi asmeniui, kurio atžvilgiu priimtas atitinkamas sprendimas.

LVAT praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad minėta VAI 8 straipsnio nuostata reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A-756-450/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010; 2010-11-05 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010). Sprendimo priėmimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija turi būti žinomi ne tik viešojo administravimo subjektui, priimančiam sprendimą, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu jis priimamas, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas. Visiškai nesilaikant minėtų nuostatų ar laikantis tik iš dalies, pavyzdžiui, neįvardijant, kokiais teisės aktais remiantis ginčijamas administracinis aktas yra priimamas, paprastai kyla pagrįsta abejonė dėl tokio administracinio akto teisėtumo bei pagrįstumo, įgalinanti teismą, nagrinėjantį tokią bylą, skundžiamą viešojo administravimo subjekto individualų administracinį aktą panaikinti (LVAT 2008-11-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1898/2008, 2008-12-19 nutartis adm. byloje Nr. A-756-2036/2008, LVAT 2013-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1517/2013). Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus sprendimai yra pagrįsti atitinkamų mokesčių įstatymų normomis, priimti įvertinus visus byloje surinktus įrodymus, t. y. nustatytas faktinis bei teisinis Pareiškėjo apmokestinimo pagrindas. Priekaištai dėl nevisapusiško ir netinkamo tam tikrų aplinkybių (pavyzdžiui, pastabų) vertinimo, nėra teisingi. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog pareiga pagrįsti priimtą sprendimą neturėtų būti suprantama kaip reikalavimas detaliam atsakyti į kiekvieną argumentą. Todėl, atsižvelgiant į tai bei įvertinant tiek Kauno AVMI, tiek Inspekcijos sprendime nurodytus faktinius bei teisinius Pareiškėjo apmokestinimo pagrindus, darytina išvada, kad mokesčių administratorių sprendimai atitinka VAI reikalavimus.

Įvertinus aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog Kauno AVMI mokesčio patikrinimo metu pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo šeimos išlaidos 2012 metais 111952 Lt viršijo pajamas (detalus pajamų ir išlaidų paskaičiavimas pateiktas patikrinimo akto 8 lentelėje). Akcentuotina, kad vadovaujantis MAĮ 67 str. 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotą mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. LVAT dėl įrodinėjimo pareigos mokesčiuose ginčiuose paskirstymo yra konstatavęs, jog mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumą ir pagrįstumą, privalo ne tik nurodyti savo abejones dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo, bet savo poziciją pagrįsti konkrečiais duomenimis ir leistiniais įrodymais, o ne vien tik savo nesutikimą išreiškiančiais paaiškinimais, apibendrinto, deklaratyvaus pobūdžio teiginiais (LVAT 2015-08-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1108-146/2015, 2016-03-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-606-442/2016). Komisija, atsižvelgdama į aukščiau nurodytus argumentus dėl MAĮ 67 str. 2 dalies nuostatų taikymo, pažymi, jog mokesčių

administratorius neturi rinkti įrodymų, kad paneigtų Pareiškėjo iškeltas abejones dėl gautų pajamų apmokestinimo teisingumo arba, kad pagrįstų Pareiškėjo skundo teiginius. Pareiškėjas pats turi šias abejones ir savo skundo teiginius pagrįsti, t. y. įrodyti faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčio bazės ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą, kuriomis jis remiasi. Kadangi Pareiškėjas mokestinio ginčo nagrinėjimo metu nepateikė mokesčių administratoriaus konstatuotą pažeidimą paneigiančių įrodymų, savo teiginių nepagrindė, todėl Pareiškėjo pažeidimai, nustačius, kad 2012 metais Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidas viršijo pajamas, konstatuoti pagrįstai ir Pareiškėjui pagrįstai apskaičiuotas GPM nuo jam tenkančios pajamų dalies.

*II. Dėl mokesčių apskaičiavimo už 2013–2014 m.* Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, konstatuota, kad šiais mokestiniais laikotarpiais Pareiškėjas vertėsi individualia dantų techniko veikla. Iš bylos medžiagos nustatyta, jog Pareiškėjas iki 2013-06-26 turėjo Lietuvos Respublikos Odontologų rūmų išduotą licenciją teikti dantų techniko paslaugas, nuo 2013-06-26 iki 2013-12-31 licencijos galiojimas buvo sustabdytas, 2014 metais Pareiškėjas tokios licencijos nebeturėjo. Kauno AVMI, įvertinusi 2014 m. atlikto operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, kitus surinktus įrodymus, konstatavo, kad Pareiškėjas bute, esančiame (duomenys neskelbtini), 2013 metais vykdė individualią dantų techniko veiklą, operatyvaus patikrinimo metu rastuose užrašuose fiksavo savo suteiktas paslaugas, už kurias gautų pajamų niekur neapskaitė, nedeklaravo mokesčių administratoriui ir nemokėjo mokesčių. Konstatuodamas tokios veiklos vykdymą 2014 metais, mokesčių administratorius rėmėsi ir Kauno apylinkės teismo 2015-02-19 baudžiamuoju įsakymu byloje Nr. 1-839-240/2015, kuriame konstatuota, jog Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09 neteisėtai, patalpose, esančiose (duomenys neskelbtini), teikė dantų techniko paslaugas, tokiu būdu versliškai neteisėtai vertėsi profesine veikla ir šiais savo veiksmais padarė nusikaltimą, numatytą LR BK 202 str. 1 dalyje (dėl šių veiksmų Pareiškėjas prisipažino 2015-02-04 įtariamąjo apklausos protokole ir nuoširdžiai gailėjosi).

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus konstatuotomis aplinkybėmis, kad jis 2013 metais vykdė individualią veiklą ir savo poziciją grindžia tuo, jog baudžiamąjoje byloje nėra nustatyta, kad šiuo laikotarpiu jis būtų vykdęs dantų techniko veiklą ir teikęs tokias paslaugas. Todėl, pasak Pareiškėjo, Kauno AVMI nepagrįstai dėl 2013 metų Pareiškėjo veiklos sprendė, remdamasi baudžiamąjoje byloje nustatytomis aplinkybėmis, o veiklos vykdymo 2014 metais epizodai neįrodo, kad tokia veikla buvo vykdyta ir 2013 metais. Pareiškėjas skunde nurodo, jog, nors baudžiamąjoje byloje ir nebuvo sprendžiamas mokestinių prievolių buvimo už 2013 metus klausimas, tačiau joje įvertinti Pareiškėjo veiksmai ir 2013 metais, įskaitant jų atlikimo laiką, todėl nesutinkama ir su mokesčių administratoriaus tvirtinimu, kad ji tų pačių įrodymų pagrindu gali nustatyti ir kitą veiksmų atlikimo laiką. Skunde Pareiškėjas pasisako dėl operatyvaus patikrinimo metu rastų lapelių įrodomosios reikšmės, paaiškinama dėl bute sunaudotos energijos, vandens kiekio, nurodoma, kad Pareiškėjas negalėjo užsiimti šia veikla, nes dirbo sūnaus įmonėje, o individualios veiklos vykdymo vieta, skirtingai nei UAB „R1“, yra Kaune.

Šioje ginčo dalyje, Komisijos nuomone, yra reikšminga pasisakyti dėl to, ar mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visuma yra pakankama konstatuojant aplinkybes, jog Pareiškėjas ir 2013 metais vykdė individualią dantų techniko veiklą; ar mokesčių administratorius tinkamai taikė MAĮ 70 str. 1 dalies ir Taisyklių nuostatas, apskaičiuodamas konkrečią Pareiškėjo individualios veiklos pajamų bazę už šį mokestinį laikotarpį.

Pažymėtina, jog nei mokestiniai, nei procesiniai įstatymai neriboja priemonių, kuriomis mokesčių administratorius gali grįsti su mokesčių mokėtojo apmokestinimu susijusias aplinkybes, tačiau mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai turi atitikti bendruosius įrodymams keliamus leistinumą, sąsajumą, pakankamumą, teisėtumą reikalavimus. Taip pat laikomasi pozicijos, jog tam tikroms aplinkybėms pagrįsti gali būti remiamasi ir ikiteisminio tyrimo metu surinkta informacija, jeigu tokia informacija mokesčių administratoriui gali būti teikiama. LVAT, formuodamas administracinių teismų praktiką mokesčių bylose, ne kartą yra pažymėjęs, kad pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė 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 ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-6-238/2007, 2008-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-20-201/2008, 2011-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2337/2011, 2011-12-29 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3633-11, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015 ir kt.). Mokesčių administratorius yra už mokesčių administravimą atsakinga institucija, savo veikloje besivadovaujanti mokesčių teisės aktais, juos aiškinančia teismų praktika, vidiniu įsitikinimu, o konkrečiu atveju besiremianti byloje surinktais įrodymais, todėl tai, jog ikiteisminio tyrimo pareigūnai nesiekė inkriminuoti nusikalstamų veikų padarymo mokesčių mokėtojui už konkretų laikotarpį nesudaro pagrindo išvadai, jog mokesčių mokėtojas tuo mokestiniu laikotarpiu nevykdė veiklos, dėl kurios jam atsiranda pareiga mokėti mokesčius. Baudžiamoji atsakomybė yra kraštutinė atsakomybės forma, kurioje procesas vyksta pagal griežtai reglamentuotus baudžiamosios teisės principus, jam vadovauja prokuroras, kuris, vadovaudamasis surinktais įrodymais, sprendžia, ar yra racionalu konkreto asmens atžvilgiu pradėti baudžiamojo persekiojimo procesą ar ne. Todėl ginčo situacijoje nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjo skundo pozicija, jog tai, kad ikiteisminio tyrimo metu Pareiškėjui nebuvo inkriminuotas nusikalstamos veiklos 2013 metais vykdydamas, yra viena iš aplinkybių, jog Kauno AVMI pozicija dėl individualios veiklos vykdymo šiuo laikotarpiu nėra pagrįsta. Tačiau iš kitos pusės paminėtina ir tai, jog ikiteisminio tyrimo metu, Pareiškėjui inkriminuojant nusikalstamus veiksmus už 2014 metus, surinkta informacija, nustatytos aplinkybės, pavyzdžiui, dėl gydytojų, kitų asmenų ilgalaikio bendradarbiavimo / bendravimo su Pareiškėju, nuolatinis kontaktavimas su užsakymus teikiančiais asmenimis, specialiai šiai paskirčiai įrengtos patalpos turėjimas (tokia patalpa įsigyta 2004 metais), gali būti vertinamos kaip netiesioginiai įrodymai, pagrindžiantys tai, jog Pareiškėjas ir ankstesniu laikotarpiu vertėsi tokio pat pobūdžio veikla.

Komisija, įvertinusi byloje surinktą informaciją, sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, jog ginčo byloje yra surinkta pakankamai duomenų, leidžiančių daryti išvadą, jog Pareiškėjas ir 2013 metais vykdė dantų techniko veiklą bei iš šios veiklos gavo pajamų, kurių nedeklaravo. Šias aplinkybes patvirtina: operatyvaus patikrinimo metu pas Pareiškėją ant darbo stalo rasta rašytinė medžiaga (užrašai, juose nurodant asmens pavardę, datą, teikiamų paslaugų pobūdį, vertę; užrašai užpildyti datomis, ankstesnėmis negu buvo atliktas operatyvus patikrinimas, todėl konstatuota, jog užrašai buvo pildyti 2013 metais); tai, jog Pareiškėjas iki 2013-06-27 turėjo galiojančią dantų techniko licenciją (kuri vėliau sustabdyta), kas sudarė prielaidas verstis šia veikla, nes nustatyta, jog vėlesniais 2014 m. Pareiškėjas šia veikla vertėsi netgi ir neturėdamas galiojančios licencijos; 2014 metais vykdyto tyrimo metu rasta visa dantų techniko veiklai reikalinga įranga; tai, jog Pareiškėjas 2013 metais į banko sąskaitą įnešė lėšas, kurios nepagrįstos juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais.

Pasisakant dėl surinktų duomenų pakankamumo, paminėtina, kad Kauno AVMI nustatė, jog 2013 metais Pareiškėjas į banko sąskaitą įnešė lėšas, kurių nepagrindė pajamų šaltiniais. Minėtos aplinkybės, vertinant jas kartu su kita Kauno AVMI surinkta informacija, leidžia daryti pagrįstas išvadas, jog Pareiškėjas disponavo neapmokestintomis lėšomis ir šių lėšų šaltinis buvo Pareiškėjo vykdyta neregistruota individuali veikla. Atsakant į Pareiškėjo poziciją, jog Kauno AVMI išvados yra neteisingos, nes ji vadovavosi klaidingomis pirminėmis išvodomis dėl 2009-01-01 turėto pinigų likučio ir patirtų išlaidų, pažymėtina, kad Komisijos sprendime yra pripažinta, jog savo pozicijos dėl disponavimo didesnėmis lėšomis (santaupomis) ir mažesnių išlaidų patyrimo Pareiškėjas nepagrindė objektyviais įrodymais, todėl nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjas 2013 metais disponavo juridinę galią turinčiais šaltiniais pagrįstomis, apmokestintomis pajamomis, kurias įnešė į savo banko sąskaitas. Pažymėtina ir tai, jog 2014 m. vasario mėnesį, tiriant Pareiškėjo atžvilgiu gautą informaciją dėl „formalaus“ darbo UAB „R1“, buvo atliktas operatyvus patikrinimas (2014-03-26 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR1043-2589, 2014-02-18 operatyvaus patikrinimo ataskaita), tai yra 2014-02-18 buvo nuvykta esaesasu: (duomenys neskelbtini). Šiose patalpose buvo rasta dantų techniko veiklai reikalinga įranga, Pareiškėjo asmeninis spaudas, buto duris atidarė Pareiškėjas, ant darbo stalo buvo sudėta: liejimo formos, gipsas, rankų valymo skystis, ant palangės sudėti žmonių burnos dantų liejiniai (10 porų), taip pat

rasti 45 įvairūs lapeliai su užrašais (patikrinimo metu Pareiškėjas 12 lapelių suplėšė). Pareiškėjo posėdžio metu išdėstyta pozicija, jog operatyvaus patikrinimo metu rasti užrašai yra iš jo veiklos mokymo įstaigoje, vertinta kaip gynybinė, nes, pirma, užrašų turinys atspindi ne mokomuosius užrašus, o nurodytiems asmenims teikiamas paslaugas (nurodyta pavardė, suma, gaminio pavadinimas; „lieti, plast“), antra, nesuprantama, kodėl operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjas dalį šių užrašų, kurie išlikę nuo senų laikų (surašyti prieš 15–16 metų), suplėšė, posėdžio Komisijoje metu paaiškindamas, jog juose yra asmeninio pobūdžio informacija; trečia, iš ginčo byloje pateikto Telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos kontrolės bei įrašų darymo 2014-12-19 protokolo (suvestinė Nr. 20-7/2-TP-391) matyti, kad Pareiškėjas pokalbyje su sūnumi pasisakė, jog tyrimo medžiaga bus perduota „ekonominei policijai“, todėl abu asmenys diskutavo, kas galėtų būti Pareiškėjui inkriminuojama pagal patikrinimo metu (duomenys neskelbtini) rastus užrašus (lapelius); Pareiškėjas pasakė, jog klausiamas apie lapelių turinį sakys, kad juos rašė anūkei. Pareiškėjas skunde nurodė motyvus, jog pagal pateiktus duomenis tam tikrais mėnesiais elektros ir vandens nebuvo sunaudota, nors patalpose stovėjo galingi įrenginiai, o Kauno AVMI patikrinimo metu nepagrįstai nurodo, kad tam tikrais mėnesiais informacija nepateikta. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas kartu su 2016-06-17 pastabomis yra pateikęs 2009–2013 m. elektros skaitliukų parodymus, duomenis apie mokėjimus už elektros energiją, UAB „Kauno vandenys“ priskaitymo žiniaraščius už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31. Iš Kauno AVMI patikrinimo akte esančios informacijos matyti, jog mokesčių administratorius vertino šiuos duomenis, nurodydamas, jog duomenų nėra už 2013 m. gegužės, birželio, spalio mėnesius (lentelėje atskirai nėra fiksuoti skaitiklių parodymai už šiuos mėnesius). Atsižvelgiant į tai, jog elektros, vandens sunaudojimas yra savanoriškai deklaruojamas pačių gyventojų, tokia informacija ne visuomet atspindi realius per konkretų mėnesį sunaudotus elektros ar vandens kiekius, todėl pateikta informacija ir Pareiškėjo pozicija, nepaneigia Kauno AVMI konstatuotų aplinkybių byloje. Pateikta informacija rodo, jog beveik visais mėnesiais bute, kuris yra pritaikytas ne gyvenimui, o specialiai paskirčiai, elektra buvo naudojama, kas patvirtina, jog veikla patalpose buvo vykdyta. Tuo labiau, kad atlikto kito mokesčio laikotarpio (2014 m.) ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, jog, pas Pareiškėją sugedus įrengimams, jis gaminius gamindavo kitoje klinikoje, esančioje (duomenys neskelbtini), kas gali pateisinti tam tikrais laikotarpiais sunaudotus mažesnius elektros kiekius. Dėl Pareiškėjo pozicijos, kad jis visu laikotarpiu dirbo UAB „R1“, paminėtina, jog dėl šio ūkio subjekto pateiktų dokumentų patikimumo yra pasisakyta ankstesnėje sprendimo dalyje, laikantis pozicijos, kad, įvertinus UAB „R1“ ir Pareiškėjo atžvilgiu pateiktą informaciją dėl formalaus Pareiškėjo įdarbinimo, Pareiškėjo atžvilgiu atlikus kontrolės veiksmus ir informacijai pasitvirtinus, ji negali būti objektyviu įrodymu, jog darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose nurodytu metu Pareiškėjas neturėjo galimybės vykdyti individualios dantų techniko veiklos dėl jo nurodomų darbinių pareigų įmonėje. Todėl, įvertinus surinktų įrodymų visumą, konstatuotina, jog mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas 2013 metais vykdė individualią veiklą.

Pasisakant dėl Pareiškėjo vykdytos individualios veiklos 2014 metais, pažymėtina, jog šios aplinkybės yra nustatytos įsiteisėjusiu baudžiamuoju įsakymu, paties Pareiškėjo prisipažinimu, kad jis nuo 2014-02-18 iki 2014-12-09 vykdė individualią dantų techniko veiklą, taip pat ikiteisminio tyrimo metu surinktų įrodymų visuma. Todėl Pareiškėjo posėdžio Komisijoje metu išdėstyta pozicija, jog tai buvo pavienis atvejis, vertintina kaip gynybinė.

Pasisakant dėl Kauno AVMI nustatytos mokesčių bazės už 2013–2014 metus, paminėtina, kad mokesčių bazei nustatyti kiekvienais metais Kauno AVMI naudojo kelis informacijos šaltinius, 2013 metams taikydama išlaidų, analogijos, lėšų banko sąskaitose ir išlaidų metodus, 2014 metais – analogijos ir ekonominius metodus. Nustatant mokesčių bazę už 2013 metus, ji buvo apskaičiuota išvedant vidurkį iš trijų šaltinių: pagal operatyvaus patikrinimo metu rastų užrašų duomenis (įvertinus užrašus, kuriuose yra nurodyta data, nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2013-01-08 iki 2013-12-18 yra užfiksuota 55230 Lt); parinkus analogiška veikla Kaune mieste užsiimančius asmenis ir nustačius jų pajamas (buvo parinkti 3 asmenys ir nustatyta, jog vidutinės jų pajamos siekė 51150 Lt); įvertinus bendrai abiejų situoktinių 50769 Lt išlaidas, viršijančias šeimos pajamas. Tokiu būdu nustatyta Pareiškėjo 52383 Lt mokesčių bazė. Nustatant mokesčių

bazę už 2014 metus, buvo taikytas analogijos metodas: parinkti analogiška veikla Kauno mieste užsiimantys 4 asmenys ir nustatyta, jog vidutinės jų pajamos siekė 40465 Lt. Taip pat ekonominių modelių metodas: nustatyta kiek užsakymų priėmė Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2014-09-15 iki 2014-09-27 ir laikotarpiu nuo 2014-10-11 iki 2014-11-19 pagal Telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos kontrolės bei įrašų darymo protokoluose užfiksuotus pokalbius su gydytojais; nustatytas vidutinis užsakymų skaičius, tenkantis 1 dienai, kuris buvo padaugintas iš dienų, kada buvo vykdyta individuali veikla skaičiaus; tokiu būdu nustatyta, jog Pareiškėjas šiuo laikotarpiu turėjo 183 užsakymus, už kuriuos pagal Pareiškėjo parodymus jis gaudavo nuo 50 iki 200 Lt (vidutiniškai 125 Lt). Taikant ekonominį modelį, nustatyta, jog Pareiškėjas šiuo laikotarpiu galėjo gauti 22875 Lt pajamas. Išvedus šių informacijos šaltinių vidurkį, nustatyta 31670 Lt mokesčių bazė už 2014 metus.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde kritikuojamo analogijos metodo taikymo (teigiama, jog Pareiškėjui neaišku, ar palyginimui buvo parinkti asmenys, kurie buvo arti pensinio amžiaus, ar jie dirbo ne pilną darbo dieną ir pan., skundo 16–17 psl.), paminėtina, jog LVAT savo praktikoje yra suformuota pozicija dėl analogijos metodo taikymo pagrįstumo. LVAT praktikoje (2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-966/2011) nurodyta, jog „nėra reikalaujama identiškų veiklos sąlygų, o tai reiškia, jog yra priimtini nesutapimai dėl darbuotojų skaičiaus, apyvartos ir kitų rodiklių. Esminis momentas yra veiklos panašumas analogiškomis sąlygomis be kita ko, apskaičiuojant mokesčius, pasitelkiant į pagalbą ir kitas reikšmingas aplinkybes. Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti taikomo metodo pagrįstumą, turėtų teikti įrodymus, jog pasirinkimas nėra tinkamas (pavyzdžiui, analogijos metodui pasirinkti kiti ūkio subjektai vykdė veiklą ne toje pačioje teritorijoje, kaip pareiškėjas, buvo vykdoma visiškai kitokia ūkinė-komercinė veikla bei pan.) ir mokesčių administratoriui atliekant įvertinimą turi būti taikomas kitas metodas (panaši pozicija dėstoma ir 2017-03-20 nutartyje adm. byloje Nr. A-80-602/2017). Atsižvelgusi į tai, Komisija neturi pagrindo konstatuoti, jog Inspekcija netinkamai taikė analogijos metodą, o Pareiškėjo nurodytos aplinkybės dėl vyresnio amžiaus negali būti pripažintos turinčiomis įtakos vieno iš informacijos šaltinių pasirinkimui. Iš byloje pateiktos informacijos apie tai, kaip dažnai per atitinkamus 2014 m. laikotarpius Pareiškėjas priimdavo užsakymus, matyti, jog Pareiškėjo veikla buvo intensyvi, tai yra Pareiškėjo amžius neveikė veiklos intensyvumo. Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius neturėjo pagrindo perskaičiuoti užsakymų skaičiaus visam 2014-02-18–2014-12-09 (tai yra individualios veiklos vykdymo) laikotarpiui, nes pagal Telekomunikacijų tinklais perduodamos informacijos kontrolės bei įrašų darymo protokoluose esančią informaciją nustatyta, kad vienu nurodytu laikotarpiu Pareiškėjas priėmė 11, o kitu laikotarpiu – 15 užsakymų. Ginčo atveju nustatyta, jog Pareiškėjas vykdė veiklą nuo 2014 m. vasario iki 2014 m. gruodžio mėnesio, todėl mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti protingumo ir teisingumo kriterijus atitinkančią Pareiškėjo neapskaitytą mokesčių bazę, kaip to reikalauja MAĮ 70 str. nuostatos, turėjo pagrindą, atlikdamas skaičiavimus, nustatyti šiam laikotarpiui tenkančių užsakymų skaičių ir panaudoti šią informaciją apskaičiuojant Pareiškėjo mokesčių bazę taikant ekonominių modelių metodą.

LVAT, aiškindamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies normos turinį, yra konstatavęs, jog atsižvelgiant į tai, kad buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius) (pavyzdžiui, 2014-11-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1643/2014). Pareiškėjas vykdė individualią veiklą, nesilaikydamas šiai veiklai keliamų reikalavimų: apie vykdomą veiklą nepranešęs mokesčių administratoriui, nefiksuodamas savo veiklos pajamų / išlaidų, nedeklaruodamas veiklos pajamų ir nemokėdamas mokesčių, todėl Kauno AVMI turėjo pakankamą pagrindą Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus atliktais mokesčių bazės nustatymo skaičiavimais, nes jie atitiko MAĮ 70 str. ir Taisyklių reikalavimus, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.



*Dėl Pareiškėjui paskirtos GPM baudos dydžio.* Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjui buvo paskirta 30 proc. bauda, nors mokesčių administratorius sutinka su Pareiškėjo skunde nurodytomis aplinkybėmis, jog Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Komisijos vertinimu, aplinkybės, jog Inspekcijos sprendimu buvo pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą, nesudaro pagrindo šios aplinkybės pripažinti turinčia įtakos Pareiškėjui skiriamos baudos dydžiui. Komisija nagrinėjamu atveju, įvertinusi ginčo bylos aplinkybes, sutinka su Pareiškėjui paskirtos 30 proc. (vidutinės) baudos dydžiu, nes byloje nustatyta, jog Pareiškėjas, sąmoningai nefiksavo savo vykdytos veiklos pajamų, jų nedeklaravo ir nuo jų mokesčių nemokėjo, o 2012 metais Pareiškėjo šeimos išlaidos viršijo pajamas, kas leidžia daryti išvadas, kad Pareiškėjas gavo neapmokestintų pajamų iš nežinomų pajamų šaltinių. Paminėtina ir tai, jog patikrinimo metu nustatytos aplinkybės rodo, kad Pareiškėjas nesiekė vykdyti mokesčių teisės reikalavimus atitinkančios veiklos (ar pasitaisyti), nes po 2014 m. vasario mėnesį atlikto Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo, nustačius Pareiškėjo vykdytos veiklos požymius, į atliktus kontrolės veiksmus nereagavo, individualios veiklos neregistravo, iš jos gautų pajamų nefiksavo ir gautų pajamų nedeklaravo, vykdydamas profesinę veiklą be būtinos veiklai vykdyti licencijos. Todėl Komisija nemato pagrindo Pareiškėjui skirti mažesnę nei vidurkis GPM baudą.

*Dėl atleidimo nuo GPM baudos ir delspinigių mokėjimo (baudos ir delspinigių sumažinimo).* Iš Pareiškėjo skundo matyti, jog jis savo atleidimą nuo baudų ir delspinigių sieja su protingumu ir teisingumu kriterijais, nes, pasak skundo, negalima teigti, kad Kauno AVMI procedūrinius veiksmus atliko tinkamai (Pareiškėjo patikrinimas tęsėsi protingą laiką), reikalavimas sumokėti 802 Eur GPM baudą ir 1238,31 Eur GPM delspinigius yra adekvatus padarytam pažeidimui. Pareiškėjas nurodo, jog patikrinimo trukmę sąlygojo Inspekcijos sprendimas – pavesti atlikti pakartotinį patikrinimą ir darbuotojo nedarbingumas.

Komisija pažymi, kad MAĮ 141 str. 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir MAĮ 141 str. 2 dalyje nustatytų reikalavimų – mokesčio mokėtojas turi būti sumokėjęs priskaičiuoto mokesčio sumą arba šio mokesčio mokėjimo terminas nustatyta tvarka turi būti atidėtas ar išdėstytas. Skundo nagrinėjimo metu nenustatyta, kad Pareiškėjas būtų sumokėjęs apskaičiuotus mokesčius ar jų mokėjimas būtų atidėtas ar išdėstytas (tokių duomenų nepateikė ir Pareiškėjas), todėl atleidimas nuo paskirtų baudų nespėjtinas.

Pasisakant dėl nurodytų aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjas siekia būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo, paminėtina, kad atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) mokėjimo protingumo / teisingumo pagrindais yra galimas tik išskirtinėmis aplinkybėmis, kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo. Komisija sutinka su tuo, kad mokesčių administratoriaus siekis yra kaip įmanoma mažiau trukdyti mokesčių mokėtoją ir administravimo, kontrolės veiksmus atlikti per kaip įmanoma trumpesnę (protingą) laiką. Tačiau kadangi nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai neriboja mokestinio tikrinimo trukmės (išskyrus, kai tikrinimas atliekamas pas mokėtoją), ar numato tik rekomenduojamus tikrinimo atlikimo terminus, todėl tai, ar mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai truko protingą laiką spėjama kiekvienu konkrečiu atveju, nes tai priklauso nuo tikrinimo apimties, mokėtojo veiklos pobūdžio, to, ar mokėtojas bendradarbiauja, operatyviai teikia dokumentus, informaciją ir pan. Ginčo atveju, įvertinus Pareiškėjo veiklos pobūdį, tai, jog mokesčių administratorius neturėjo galimybės Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiuoti įstatymo nustatyta tvarka, aplinkybes dėl Pareiškėjo atžvilgiu atliekamo ikiteisminio tyrimo (inicijuoto po atlikto operatyvaus patikrinimo), tai, jog patikrinimą atliekančio pareigūno liga nelaikytina subjektyvaus pobūdžio aplinkybe, konstatuotina, kad kontrolės veiksmai Pareiškėjo atžvilgiu nebuvo vilkinti, o atlikti per objektyviai įmanomą protingą laiką (siekiant objektyviai ir visapusiškai įvertinti su Pareiškėjo apmokestinimu susijusias aplinkybes). Todėl Komisija nemato pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, taip pat pripažinti, kad Pareiškėjui apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laikų nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) būtų neadekvatūs Pareiškėjo padarytam pažeidimui. Todėl sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad nėra nustatyta

pagrindo tenkinti Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo GPM delspinigių mokėjimo ar jų sumažinimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsniu, 100 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2017-10-27 sprendimą Nr. 68-171.
2. Neatleisti Pareiškėjo nuo GPM baudos ir GPM delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokesčių 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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė