



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. P. 2017-12-29 SKUNDO**

2018 m. gegužės 9 d. Nr. S-80 (7-1/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių administratoriaus atstovui

A. P.
L. K.

2018-04-17 posėdyje išnagrinėjusi A. P. (toliau – Pareiškėjas) 2017-12-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-10-18 sprendimo Nr. 68-168, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2018-02-06 posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjo 2017-12-29 prašymą atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2017-10-18 sprendimui Nr. 68-168 apskūsti ir 2018-03-05 sprendimu Nr. S-41 (7p-1/2018) Pareiškėjo prašymą tenkino.

Inspekcija 2017-10-18 sprendimu Nr. 68-168 pakeitė Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2017-06-01 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-210 ir vietoj nurodytų sumokėti 17488,70 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 10266,24 Eur GPM delspinigius, 5246 Eur GPM baudą, 143,07 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 109,04 Eur PSD įmokų delspinigius ir 42 Eur PSD įmokų baudą, nurodė sumokėti 17078,60 Eur GPM, 9998,35 Eur GPM delspinigius, 5124 Eur GPM baudą, 143,07 Eur PSD įmokas, 109,04 Eur PSD įmokų delspinigius ir 42 Eur PSD įmokų baudą.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31, PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31.

Nustatyta, kad 2009–2011 metais Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 358107 Lt suma (2009 m. – 8230 Lt, 2010 m. – 152317 Lt, 2011 m. – 197560 Lt), t. y. Pareiškėjas minėtu laikotarpiu gavo 358107 Lt nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. iš kitų fizinių asmenų gavo 37373 Lt (iš A. M. – 36260 Lt, iš T. K. – 1113 Lt) nedeklaruotų ir neapmokestintų, su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų.

Ginčijamame sprendime nurodoma, kad Šiaulių AVMI patikrinimo metu tyrė, ar Pareiškėjas tikrinamo laikotarpio pradžiai turėjo lėšų, kuriomis galėtų pagrįsti tikrinamu laikotarpiu, t. y. 2008–2012 m. patirtas išlaidas. Išanalizavus banko sąskaitų išrašus, Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) pateiktą bei kitą vietos mokesčių administratoriaus surinktą informaciją, taip pat atsižvelgiant į Pareiškėjo pateiktą 2013-11-12 paaiškinimą, pripažinta, kad Pareiškėjas 2007-12-31 turėjo 1629082 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 34528 Lt grynųjų pinigų likutį.

Inspekcijos sprendimo 2–3 psl. pateikiama detali informacija apie Pareiškėjo 2008–2012 metų Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2008 metais gavo 40131 Lt pajamų (su darbo santykiais susijusios pajamos – 1110 Lt, palūkanos už indėlius – 7031,47 Lt, grąžintos paskolos – 31990 Lt), patyrė 1423401 Lt išlaidų (pervedimai į JAV bendrovės A1 sąskaitą – 356040 Lt, nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos – 785000 Lt, statybos ir remonto išlaidos – 59046,89 Lt, suteikta paskola – 10000 Lt, pervedimas į buvusios sutuoktinės E. P. sąskaitą – 47800 Lt, pervedimai į savo sąskaitą JAV banke – 132816,30 Lt, mokesčiai už banko paslaugas – 2731,70 Lt, vartojimo išlaidos (įvertinus faktiškai patirtas) – 19241,82 Lt, kitos išlaidos – 10724,05 Lt). Įvertinus Pareiškėjo 2008 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, metų pradžioje turėtą 34528 Lt grynųjų pinigų likutį, piniginių lėšų likučius banke (metų pradžioje – 1629082 Lt, metų pabaigoje – 99375 Lt), nustatyta, kad Pareiškėjas metų pabaigoje turėjo 180965 Lt grynųjų pinigų likutį, t. y. Pareiškėjo turėtų piniginių lėšų užteko patirtoms išlaidoms padengti (Patikrinimo akto 7 psl., 7 priedas).

2009 metais Pareiškėjas gavo 11186 Lt pajamų (su darbo santykiais susijusios pajamos – 1186,43 Lt, pajamos už parduotas akcijas – 10000 Lt), patyrė 292607 Lt išlaidų (pervedimai į JAV bendrovių II, E1 ir A1 sąskaitas – 192957,28 Lt, transporto priemonių įsigijimo išlaidos – 57100 Lt, pervedimai į buvusios sutuoktinės E. P. sąskaitą – 22080 Lt, mokesčiai už banko paslaugas – 1310,02 Lt, vartojimo išlaidos (įvertinus faktiškai patirtas) – 18106,79 Lt, kitos išlaidos – 1052,78 Lt). Įvertinus Pareiškėjo 2009 metais gautas pajamas ir patirtas išlaidas, metų pradžioje turėtą grynųjų pinigų likutį – 180965 Lt, piniginių lėšų likučius banke (metų pradžioje – 99375 Lt, metų pabaigoje – 7150 Lt), nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 8230 Lt suma viršijo gautas pajamas (Patikrinimo akto 9 psl., 7 priedas).

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2010 metais gavo 242735 Lt pajamų (su darbo santykiais susijusios pajamos – 2397,12 Lt, transporto priemonių pardavimo pajamos – 130560 Lt, grąžinta paskola – 109777,66 Lt), patyrė 374341 Lt išlaidų (pervedimai į JAV bendrovių A1, E1 ir R1 sąskaitas – 281056,76 Lt, automobilio įsigijimo išlaidos – 20800 Lt, garažo įsigijimo išlaidos – 6000 Lt, suteikta paskola – 10000 Lt, pervedimai į buvusios sutuoktinės E. P. sąskaitą – 12984 Lt, mokesčiai už banko paslaugas – 1419,80 Lt, vartojimo išlaidos (įvertinus faktiškai patirtas) – 18989,08 Lt, kitos išlaidos – 13649,78 Lt). Įvertinus Pareiškėjo 2010 metais gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius banke (metų pradžioje – 7150 Lt, metų pabaigoje – 27860 Lt), nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 152317 Lt suma viršijo gautas pajamas (Patikrinimo akto 12 psl., 7 priedas).

Pareiškėjas 2011 metais gavo 99720 Lt pajamų (su darbo santykiais susijusios pajamos – 6847,32 Lt, automobilio pardavimo pajamos – 34500 Lt, grąžintos paskolos – 20000 Lt, kitų asmenų pervedimai į Pareiškėjo sąskaitą – 38373 Lt), patyrė 322413 Lt išlaidų (pervedimai į JAV bendrovių A1 ir E1 sąskaitas – 112546,79 Lt, automobilio įsigijimo išlaidos – 34528 Lt, akcijų įsigijimo išlaidos – 10000 Lt, suteiktos paskolos – 74000 Lt, pervedimai į buvusios sutuoktinės E. P. sąskaitą – 22669 Lt, pervedimas į E. K. V. sąskaitą – 37500 Lt, mokesčiai už banko paslaugas –

1143,78 Lt, vartojimo išlaidos (įvertinus faktiškai patirtas) – 23564,39 Lt, kitos išlaidos – 6461,26 Lt). Įvertinus Pareiškėjo 2011 metais gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius banke (metų pradžioje – 27860 Lt, metų pabaigoje – 2727 Lt), nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 197560 Lt suma viršijo gautas pajamas (Patikrinimo akto 13 psl., 7 priedas). Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas 2011 m. iš kitų fizinių asmenų gavo 37373 Lt (2011-01-19 iš A. M. – 36260 Lt (14000 JAV dolerių), 2011-02-04 iš T. K. – 1113 Lt). Konstatuota, kad šios lėšos priskiriamos B klasės pajamoms (Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 str. 3 dalis).

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2012 metais gavo 111253 Lt pajamų (su darbo santykiais susijusios pajamos – 6215,37 Lt, metalų laužo pardavimo pajamos – 466,70 Lt, gražintos paskolos – 101482,42 Lt, ligos pašalpos – 3088,66 Lt), patyrė 76162 Lt išlaidų (suteikta paskola – 30000 Lt, pervedimai į D. P. ir F. P. (Pareiškėjo dukra ir sūnus) sąskaitas – 13692 Lt, mokesčiai už banko paslaugas – 1035,99 Lt, vartojimo išlaidos (įvertinus faktiškai patirtas) – 20351,57 Lt, kitos išlaidos – 11082,38 Lt). Įvertinus Pareiškėjo 2012 metais gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius banke (metų pradžioje – 2727 Lt, metų pabaigoje – 4817 Lt), nustatyta, kad Pareiškėjas metų pabaigoje turėjo 33001 Lt grynujų pinigų likutį, t. y. Pareiškėjo turėtų piniginių lėšų užteko patirtoms išlaidoms padengti (Patikrinimo akto 14 psl., 7 priedas).

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymu (toliau – MAĮ), Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės), patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, sprendime aptaria MAĮ 70 straipsnio turinį, taikymo pagrindus, vertinimo šaltinius (LVAT 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A575-978/2014, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A1302-602/2016, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA80-602/2017). Inspekcija pabrėžia, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais) (Taisyklių 4 punktas).

Mokestinio patikrinimo metu, išanalizavus duomenis apie Pareiškėjo pajamas ir išlaidas nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2009–2011 metų laikotarpiu viršijo jo gautas pajamas, t. y. mokesčių mokėtojas realiais pajamų šaltiniais nepagrindė patirtų išlaidų. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo kitos pajamos, gautos iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, bei nuo šių pajamų mokėtini mokesčiai (GPM ir PSD įmokos) buvo apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, naudojant išlaidų metodą, kadangi situacija nagrinėjamu atveju atitiko Taisyklių 4 punkte nustatytas sąlygas.

Sprendime nurodoma, kad pagal GPMĮ 25 ir 27 straipsnių nuostatas nuolatinis Lietuvos gyventojas, gavęs B klasės pajamų, privalo pats šias pajamas deklaruoti, už jas apskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą mokėtiną GPM. Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas metinių pajamų mokesčio deklaracijų už 2008–2012 metus mokesčių administratoriui nebuvo pateikęs. LVAT 2017-05-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-466-438/2017 pabrėžė, kad GPM sumokėjimo teisingumui pagrįsti mokesčių mokėtojas taip pat privalo turėti atitinkamus buhalterinės apskaitos ar kitos jo vykdytos ūkinės veiklos dokumentus, kurių duomenys leistų tiksliai nustatyti mokėtino į biudžetą mokesčio dydį (GPMĮ 18, 19 ir 33 straipsniai). Todėl tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija jo pajamas, tai reiškia, kad asmuo yra gavęs papildomų pajamų, kurių nustatyta tvarka nėra deklaravęs bei sumokėjęs nuo jų mokesčius. Ir jeigu asmuo, nepateikia pirminių, leistinių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tiesiogiai nustatyti mokesčio bazę, atsiranda teisinės sąlygos

mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo paties atliktą įvertinimą (LVAT 2017-05-25 nutartis adm. byloje Nr. A466-438/2017).

Pareiškėjas skunde Inspekcijai teigė, kad JAV buvo uždirbęs ir turėjo 230508 JAV dolerių, kuriuos 2008-05-06 nusiėmė nuo sąskaitos ir parsivežė į Lietuvą; nurodė, kad buvo pateikęs tai pagrindžiančius dokumentus, tačiau Šiaulių AVMI jų nevertino. Nusiimtus pinigus Pareiškėjas parsivežė į Lietuvą pats per keletą kartų didelėmis sumomis, kurių muitinėje nedeklaravo.

Kokio dydžio sumomis ir kada konkrečiai, Pareiškėjo teigimu, į Lietuvą buvo parsivežtos piniginės lėšos, nenurodyta ir objektyvių šias aplinkybes patvirtinančių įrodymų nepateikta (MAĮ 67 str. 2 d.).

Pasisakydama dėl centriniam mokesčių administratoriui kartu su skundu pateiktų dokumentų, t. y. čekių knygelės kopijos, Inspekcija sutiko su Šiaulių AVMI atliktu šių įrodymų vertinimu ir konstatavo, kad minėta čekių knygelės kopija įrodo tik piniginių lėšų turėjimą arba įnešimą į sąskaitą JAV banke, tačiau neįrodo lėšų išgryninimo, jų parvežimo į Lietuvą fakto ir galimybės juos naudoti Lietuvoje patiriamoms išlaidoms padengti.

Ginčijamame sprendime taip pat pažymėta, kad Pareiškėjas mokestinio tyrimo metu vietos mokesčių administratoriui pateiktame 2013-11-12 paaiškinime nurodė, jog grįždamas į Lietuvą, per 5 kartus iš JAV parsivežė apytiksliai po 5000 USD, t. y. žymiai mažesnę sumą nei nurodyta skunde ir mokestinio patikrinimo metu pateiktame 2016-11-10 paaiškinime. Remiantis administracinių teismų praktika, pirminiai paaiškinimai pripažintini objektyvesniais, nes jie nėra paveikti laiko ir kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007).

Nurodytu laikotarpiu galiojusios redakcijos Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 18 str. 1 dalyje buvo nustatyta, kad Europos Bendriją per Lietuvos Respubliką iš trečiųjų šalių įvežamų ir iš Europos Bendrijos per Lietuvos Respubliką į trečiąsias šalis išvežamų grynųjų pinigų sumų kontrolę vadovaudamosi 2005-10-26 Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 1889/2005 dėl grynųjų pinigų, įvežamų į Bendriją ar išvežamų iš jos, kontrolės (toliau – Reglamentas (EB) Nr. 1889/2005) nuostatomis, atlieka Muitinės įstaigos. Vadovaujantis Reglamento (EB) Nr. 1889/2005 3 str. 1 dalimi, bet kuris fizinis asmuo, atvykstantis į Bendriją ar išvykstantis iš jos ir gabenantis grynuosius pinigus, kurių vertė ne mažesnė kaip 10000 Eur, deklaruoja tą pinigų sumą pagal šį reglamentą valstybės narės, per kurią jis atvyksta į Bendriją ar išvyksta iš jos, kompetentingai institucijai; prievolė deklaruoti laikoma neįvykdyta, jeigu pateikta informacija yra neteisinga ar neišsami.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-12-03 raštu Nr. (20.2/13)3B-14186 Šiaulių AVMI pateikė muitinės informacinėse sistemose esančius duomenis apie Pareiškėjo importuojamas / eksportuojamas prekes nuo 2003-01-01 iki 2012-12-31, taip pat šiame rašte nurodytų importo deklaracijų ir jų priedų bei elektroninių eksporto deklaracijų kopijas (Patikrinimo akto 6 priedas). Minėtame rašte nurodyta, kad įsigaliojus Reglamentui (EB) Nr. 1889/2005, Lietuvos Respublikos muitinė nuo 2007-06-15 pradėjo vykdyti grynųjų pinigų, įvežamų į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų šalių ir išvežamų iš jos į trečiąsias šalis, gabenimo kontrolę, pagal kurią kiekvienas fizinis asmuo, atvykstantis į Europos Sąjungą ar išvykstantis iš jos ir gabenantis ne mažesnę kaip 10000 Eur grynųjų pinigų sumą (arba ją atitinkančią kita valiuta), privalo ją deklaruoti muitinės įstaigoje, per kurią jis atvyksta į Europos Sąjungą ar išvyksta iš jos.

Pažymėtina, kad Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktoje medžiagoje nėra jokių duomenų apie Pareiškėjo deklaruotas į Lietuvą gabentų grynųjų pinigų sumas, be to, pats Pareiškėjas nurodė, kad grynųjų pinigų deklaracijų muitinei neteikė. Pvz., LVAT 2013-01-04 nutartyje adm. byloje Nr. A438-2923/2012, remdamasis aptartomis teisės aktais, nustatančiais prievolę deklaruoti gabenamas grynųjų pinigų sumas, nuostatomis ir atsižvelgdamas į tai, kad pareiškėjos nurodytas asmuo – paskolos davėja nebuvo deklaravusi tariamai gabentų grynųjų pinigų sumas, kitų byloje nustatytų aplinkybių kontekste (nesant įrodymų, jog pinigų suma mokesčių mokėtojai realiai buvo perduota), padarė išvadą, jog pareiškėjos teiginiai dėl tariamo

grynųjų pinigų sumos gavimo iš nurodyto asmens, t. y. paskolos davėjos tėra tik jos pasirinkta gynybinė versija, siekiant nuginkčyti mokesčių administratoriaus priimtus sprendimus.

Išanalizavus Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos pateiktą bei kitą vietos mokesčių administratoriaus surinktą informaciją, taip pat atsižvelgus į Pareiškėjo 2013-11-12 paaiškinimą, patikrinimo metu pripažinta, kad Pareiškėjas 2007-12-31 turėjo 34528 Lt (10000 Eur) grynųjų pinigų likutį. Įvertinusi tai, kad skunde nurodytos į Lietuvą tariamai atgabentų grynųjų pinigų sumos ženkliai skiriasi nuo mokesstinio tyrimo metu 2013-11-12 paaiškiniame nurodytų sumų, atsižvelgusi į tai, kad nepateikta jokių įrodymų, jog buvo parsivežtos didesnės grynųjų pinigų sumos nei Šiaulių AVMI pripažintas Pareiškėjo patikrinimo pradžia turėtas 34528 Lt grynųjų pinigų likutis, taip pat į tai, kad Pareiškėjas neteikė muitinei grynųjų pinigų deklaracijų, Inspekcija priėjo išvadą, jog skunde nurodytos aplinkybės apie grynųjų pinigų įvežimą į Lietuvą laikytinos tik subjektyvia mokesčių mokėtojo gynybine pozicija.

Dėl Pareiškėjui apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų

Mokesstinio ginčo nagrinėjimo metu centrinis mokesčių administratorius nustatė, jog Šiaulių AVMI netiksliai apskaičiavo Pareiškėjo 2010 m. patirtas išlaidas, atitinkamai netiksliai nustatė jo mokesčio bazę ir neteisingai apskaičiavo minėto mokesstinio laikotarpio GPM sumą, t. y. 6721,21 Eur (23207 Lt).

Iš banko sąskaitos išrašo nustatyta, kad Pareiškėjas 2010-02-17 į JAV bendrovės R1 sąskaitą pervadė 42873 JAV dolerių. Pažymėtina, kad iš Patikrinimo akto 7 priedo matyti, jog Šiaulių AVMI vietoj 108458,70 Lt (42873 JAV dolerių) sumos realiai įvertino 117900,75 Lt sumą, kas turėjo įtakos mokesčio bazės nustatymui ir mokesčių mokėtojui priklausančio mokėti GPM apskaičiavimui. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija pakeitė apskaičiuotą 2010 m. Pareiškėjo patirtų išlaidų sumą, t. y. vietoj 374341 Lt apskaičiavo 364899 Lt sumą. Įvertinus Pareiškėjo 2010 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius banke, konstatuota, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 142875 Lt suma viršijo gautas pajamas. Atitinkamai Inspekcija perskaičiavo ir Pareiškėjo GPM prievolę bei nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 17488,70 Eur GPM, 10266,24 Eur GPM delspinigių, 5246 Eur GPM baudą, 143,07 Eur PSDĮ, 109,04 Eur PSDĮ delspinigių bei 42 Eur PSDĮ baudą, nurodyti sumokėti 17078,60 Eur GPM, 9998,35 Eur GPM delspinigių, 5124 Eur GPM baudą, 143,07 Eur PSDĮ, 109,04 Eur PSDĮ delspinigių bei 42 Eur PSDĮ baudą.

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad mokesčių administratorius neįvertino visų apmokestinimui bylos aplinkybių, byloje nenustatyta objektyvi tiesa, nėra nustatytos ir reikšmingos faktinės aplinkybės MAĮ 70 straipsnio taikymui.

Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to. Jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas (1) apskaičiuoti mokesčius. (2) bendradarbiauti su mokesčiu administratoriumi. (3) tvarkyti apskaita. (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje A602-27/2013 ir kt.).

Nors ir MAĮ 70 str. 1 d. *expressis verbis* nėra nustatyta, kad mokesčiai gali būti paskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau tokie atvejai patenka į MAĮ 70 str. 1 dalies teisinio reguliavimo sritį (LVAT 2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A442-1032/2013). Tačiau pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas.

Pareiškėjas, remdamasis GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punktu, akcentuoja, kad pateikė įrodymus, pagrindžiančius pajamų ir išlaidų skirtumą sudarančių lėšų (ginčo pajamų) šaltinį, todėl mokestinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pajamomis, turėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniais santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiame GPMĮ bei jį lydinčiuose teisės aktuose nustatyta tvarka.

Kaip buvo minėta, netiesioginių mokesčio apskaičiavimo metodų taikymo būtinybę turi įrodyti mokesčių administratorius ir tik esant visoms MAĮ numatytioms sąlygoms, o tai gali būti padaryta tik atlikus mokesčio mokėtojo nuodugnų tyrimą. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į aplinkybę: duomenys, kuriuos vertina mokesčių administratorius ir kurie gali būti pripažinti kaip neteisingi, turi būti pateikiami turint tikslą slėpti mokesčius, tai taip pat turi įrodyti mokesčių administratorius. Tuo tarpu Inspekcija šiuo aspektu nepasisakė.

Dėl apskaičiavimo pagrįstumo

Teisinių santykių, susiklostančių tarp privačių asmenų ir valdžios institucijų, ypatumai lemia, kad privatus asmuo juose yra silpnesnioji pusė. Tokia teisinė asmens padėtis lemia, kad santykyje su viešąja administracija kilus neaiškumams, teisė aiškintina jo naudai, siekiant subalansuoti nelygias šalių pozicijas bei garantuoti asmens, kaip silpnesnės šalies, apsaugą. Iš to valstybės institucijoms, įstaigoms, pareigūnams ir kitiems atitinkamus įgaliojimus turintiems asmenims kyla pareiga užtikrinti, kad privatūs asmenys galėtų veiksmingai ir tinkamai pasinaudoti jiems Konstitucijos, kitų nacionalinės teisės aktų bei tarptautinių dokumentų suteikiamomis teisėmis ir laisvėmis. Tiek valdžios institucijos, tiek teismai, siekdami įgyvendinti gero viešojo administravimo principą, užtikrinti žmogaus teisių ir laisvių bei privataus asmens, kaip silpnesnės santykio su viešąja administracija šalies, apsaugą, privalo bet kurioje situacijoje vadovautis fundamentaliais protingumo, teisingumo, sąžiningumo principais, sprendimų priėmimo metu atsižvelgti į susiklosčiusių aplinkybių visumą.

Pareiškėjas pateikė mokesčių administratoriui paaiškinimus ir nurodė, kad turėjo 230508 JAV dolerių, kuriuos uždirbo JAV.

Pasisakydamas dėl Inspekcijos argumentų, kuriais remiantis buvo nevertinti Pareiškėjo pateikti įrodymai, Pareiškėjas akcentuoja, kad 1) Inspekcija nepaneigė pajamų realumo, kai tuo tarpu ginčas vyksta dėl pajamų fakto (yra įrodyti visi pajamų turėjimą patvirtinantys elementai); 2) Pareiškėjas paaiškinimuose nurodė, kad nuo 2008 m. lėšos dalimis buvo pervežamos į Lietuvą; 3) visos pajamos buvo gautos legaliai, deklaruotos ir apmokestintos (šios aplinkybės net nebuvo tirtos); 4) visos minėtos lėšos ir kiti pervesti pinigai į sąskaitą Lietuvoje buvo naudojami turto įsigijimui; 5) parvežtų grynųjų ir pervestų į banko sąskaitą pinigų pakanka patirtoms išlaidoms padengti; 6) banko dokumentų Pareiškėjas pateikti neturi galimybės, nes JAV bankas išrašų jau neturi. Skunde pažymima, kad mokesčių administratoriui pateikta čekių knygelė įrodo, jog Pareiškėjas ginčo laikotarpiu pajamų turėjo pakankamai.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, nagrinėdama jo skundą neatsakė į jo argumentus bei neįvertino skunde išdėstytų faktinių aplinkybių, o tik perrašė Šiaulių AVMI sprendimo motyvus.

Pareiškėjas, remdamasis LVAT 2013-04-15 sprendimu adm. byloje Nr. A602-27/2013, akcentuoja, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, kaip yra nagrinėjama atveju, mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija nepagrįstai patvirtino Šiaulių AVMI sprendimą, nes nevisapusiškai iširtos bylos aplinkybės, byloje nenustatyta objektyvi tiesa, nėra nustatytos reikšmingos faktinės aplinkybės MAĮ 70 straipsnio taikymui.

Dėl Pareiškėjui skirtos baudos dydžio

Pareiškėjas taip pat nesutinka su jam skirtos baudos dydžiu (30 proc.) ir nurodo, kad Inspekcija sprendime dėl skirtų baudų dydžio faktiškai nepasisakė.

Pagal MAĮ 139 str. nuostatas mokesčio mokėtojo bendradarbiavimas yra atsakomybę lengvinanti aplinkybė, todėl Inspekcija, skirdama baudą, neturi diskrecijos teisės šios aplinkybės

nevertinti kaip lengvinančios ir į ją neatsižvelgti. Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu pripažino, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių patikrinimą atliekančiu mokesčių administratoriaus pareigūnu, teikė dokumentus, tačiau į tai neatsižvelgė.

Nenustačius atsakomybę sunkinančių aplinkybių, o esant atsakomybę lengvinančioms aplinkybėms, Pareiškėjui turėjo būti skirta minimali (10 proc.) dydžio bauda.

Dėl atleidimo nuo GPM delspinigių

Pareiškėjo nuomone, nagrinėjamu atveju yra pagrindas jį atleisti nuo mokėtinų GPM delspinigių pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkto nuostatas. Pareiškėjo mokesstinė nepriemoka sudaro 32495,06 Eur, iš jos apskaičiuoti GPM delspinigiai sudaro net 58 proc. (9998,35 Eur) priskaičiuotos GPM sumos, kas objektyviai yra neproporcingai daug. Pareiškėjas pažymi, kad sankcijos nuo apskaičiuotos mokėtinios GPM sumos (17078,60 Eur) sudaro 88 proc. (9998,35 Eur + 5124 Eur).

Pareiškėjas prašo atsižvelgti į tai, kad tokia didelė delspinigių suma susidarė dėl ilgo mokesčio patikrinimo laikotarpio: patikrinimas pradėtas dar 2013 metais, baigtas – tik 2017 metais. Ginčo delspinigių skaičiavimo terminas ir jų dydis (nors delspinigiai apskaičiuoti nepažeidžiant jų skaičiavimo tvarkos) yra neproporcingas Pareiškėjo padarytai teisei priešingai veikai ir sudaro pagrindą teigti, jog yra pažeidžiamas teisingumo principas. Pareiškėjas, iš savo pusės, viso mokesčio patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir jokių procedūrų nevilkino. Mokesčių ginčų procesas ilgai truko taip pat dėl nuo valstybės institucijų priklausančių priežasčių.

Skunde taip pat atkreipiamas dėmesys į tai, kad susidariusi delspinigių ir baudų suma yra ne tik objektyviai didelė lyginant su papildomai priskaičiuota GPM suma, bet ir yra subjektyviai didelė Pareiškėjui, kaip fiziniam asmeniui.

LVAT, nagrinėdamas atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad, sprendžiant šiuos klausimus, turi būti vadovojamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011).

Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti: tarp siekiamo tikslo nubausiti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas) (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, t. y. į neprotingai didelę delspinigių sumą, susidariusią labai ilgai vykusio mokesčio patikrinimo, į tai, kad Pareiškėjas visapusiškai ir geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nevilkino jokių procesų mokesčių ginčų metu; ir vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, MAĮ 100 str. 1 d. 2 ir 3 punktais, 100 str. 2 dalyje nustatytais pagrindais bei Inspekcijos viršininko patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių taisyklių 5.1, 7.1 ir 7.2 punktais, Pareiškėjas prašo atleisti nuo priskaičiuotų delspinigių.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-10-18 sprendimą Nr. 68-168 ir perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos sprendimas yra keistinas dalyje dėl paskirtų baudų.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 17078,60 Eur GPM ir 143,07 Eur PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas, mokesčių administratoriui

Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavus, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2009–2011 metais 348665 Lt (2009 m. – 8230 Lt, 2010 m. – 142875 Lt, 2011 m. – 197560 Lt) viršijo jo gautas pajamas ir pastarosios pripažintos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis. Inspekcija ginčijamu sprendimu konstatavo, jog vietos mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo Pareiškėjo išlaidas už 2010 m., perskaičiavusi patirtas faktines išlaidas atitinkamai Inspekcija perskaičiavo ir mokėtiną GPM bei su juo susijusias sumas už 2010 m.

Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad mokesčių administratorius apskaičiuodamas jam mokėtiną GPM, vadovavosi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, suteikiančiomis mokesčio bazę nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nevisapusiškai ištyrė bylos faktines aplinkybes, neįvertino jo pateiktų įrodymų apie atvežtas iš JAV grynujų pinigų sumas, nenustatė mokesčių slėpimo atvejo ir tuo pačiu nepagrindė būtinųjų sąlygų MAĮ 70 straipsnio taikymui. Pareiškėjo teigimu, pajamų ir išlaidų nustatymas ginčo laikotarpiu negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus, o mokestinė prievolė galėjo būti apskaičiuota tiesiogiai teisės aktų nustatyta tvarka. Pareiškėjas tai pat nesutinka su delspinigių ir baudų dydžiais.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Komisija, pasisakydama dėl nagrinėjamoje byloje mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), pirmiausia pažymi, jog MAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtintas mokesčių visuotinio privalomumo principas kildina imperatyvą kiekvienam mokesčių mokėtojui mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, kas suponuoja mokesčių mokėtojo savalaikį, tikslų bei teisingą mokestinės prievolės įvykdymą vadovaujantis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 1 ir 4 dalys, 66 str. 1 dalis). Mokesčių mokėtojui, nevykdant ar netinkamai vykdant šią pareigą, mokestis apskaičiuojamas mokesčių administratoriaus iniciatyva pagal mokesčių mokėtojo pateiktas deklaracijas, apskaitos ir kitus dokumentus arba taikant įstatymų leidėjo MAĮ įtvirtintus specialiuosius mokesčių apskaičiavimo būdus (MAĮ 66 str. 2 dalis).

Specialus mokesčių apskaičiavimo būdas, kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, įtvirtintas MAĮ 70 straipsnyje, kurio 1 dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir pririnkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių

administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija nutartyje adm. byloje Nr. A442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka“. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (taip pat 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.).

Aptartos teisinio reguliavimo nuostatos bei paminėta teisminė praktika suponuoja išvadą, jog mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas, konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą, t. y.: 1. mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2. to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos – nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir / arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi (tokia pozicija nuosekliai formuojama ir LVAT praktikoje, pavyzdžiui, 2010-11-29 nutartyje adm. byloje Nr. A438-1542/2010; 2013-04-15 sprendime adm. byloje Nr. A602-27/2013; 2015-12-02 nutartyje adm. byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-12-05 nutartyje adm. byloje Nr. A1302-602/2016 ir kt.).

Kaip teisingai skunde Komisijai Pareiškėjas, remdamasis LVAT suformuota praktika dėl mokesčių bazės nustatymo, atliekant mokesčių administratoriaus įvertinimą, akcentavo pareigą pagrįsti specialaus būdo taikymą apskaičiuojant mokesčius tenka mokesčių administratoriui (MAĮ 67 str. 1 d.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, vadovaudamasi išdėstytu teisiniu reglamentavimu ir jį aiškinančia teismine praktika, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti duomenys pagrindžia Pareiškėjo netinkamo elgesio egzistavimą, todėl įgyta teisė mokesčius už šį laikotarpį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo 2009–2011 metais išlaidos, patirtos pervedimams į JAV bendrovių A1, E1 ir R1 sąskaitas, transporto priemonių įsigijimui, paskolų suteikimui, vartojimo išlaidoms ir kt., viršijo gautas pajamas 348665 Lt suma (2009 m. – 8230 Lt, 2010 m. – 142875 Lt, 2011 m. – 197560 Lt) ir Pareiškėjas šioms išlaidoms dengti panaudotų pajamų šaltinių nepagrindė objektyviais duomenimis, neįrodė, jog tikrinamuoju laikotarpiu disponuotos pajamos yra gautos iš teisėtų ir oficialių šaltinių. Gautų pajamų Pareiškėjas nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose, nuo jų neapskaičiuojo ir nesumokėjo mokėtinų GPM ir PSD įmokų mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka ir terminu.

Nagrinėjamu atveju susiklosčiusi mokestinio ginčo faktinė situacija atitinka Taisyklių 4.1 papunktyje apibrėžtus mokesčių slėpimo atvejus, t. y. mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, nepateikdamas mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašęs neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais.

Byloje nustatytų teisiškai reikšmingų aplinkybių visuma (mokestiniu laikotarpiu Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir jų kilmė nepagrįsta objektyviais duomenimis, gautų pajamų nedeklaravimas bei mokėtinų į biudžetą mokesčių neapskaičiavimas bei nesumokėjimas), Komisijos nuomone, akivaizdžiai pagrindžia Pareiškėjo realiai gautų pajamų slėpimo faktą, kuris iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes. Tokiu būdu mokesčių administratorius patikrinimo metu neteko galimybės nustatyti visos Pareiškėjo apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos, kas sudaro pagrindą, kaip papildoma įrodinėjimo priemone, remtis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, teigtina, kad pagrįstai mokesčių administratorius, identifikavęs pajamų slėpimo faktą, Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiavo netiesioginiai, atlikdamas įvertinimą pagal MAĮ 70 str. 1 dalį ir taikydamas išlaidų metodą, todėl Pareiškėjo skundo argumentai šioje ginčo dalyje atmestini kaip nepagrįsti.

Dėl Pareiškėjo atvežtų iš JAV grynųjų pinigų

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo argumentus, Komisijos posėdyje Pareiškėjo išdėstytą poziciją, konstatuoja, kad šioje ginčo dalyje klausimas iš esmės yra kilęs dėl faktinių aplinkybių bei įrodymų apie Pareiškėjo tariamai atvežtas pinigines lėšas iš JAV vertinimo.

Komisija, įvertinusi byloje pateiktus duomenis, mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog Pareiškėjas nepateikė vienareikšmiškų ir objektyvių įrodymų, patvirtinančių piniginių lėšų įvežimą iš JAV į Lietuvos teritoriją.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo pateikti paaiškinimai apie atvežtas grynųjų pinigų sumas yra neišsamūs ir prieštaringi. Pareiškėjas 2013-11-12 Šiaulių AVMI pateiktame paaiškinyje Nr. KD7-236 nurodė, kad prieš galutinai grįždamas į Lietuvą buvo atskridęs kokius 5 kartus, kartu atveždavęs nedeklaruotus pinigus „gal po 5000 USD“. Pareiškėjas taip pat teigė, kad tuo metu ketino pirkti viešbutį Palangoje, „pervedė pinigus į Lietuvą, bet viešbučio nenusipirko“. 2013-11-27 paaiškinyje Šiaulių AVMI Nr. L-23969 nurodė 2008–2012 metais įnešdavęs į savo sąskaitą banke pinigus, kuriuos „persivedė, parsivežė iš JAV“. Taip pat Pareiškėjas nurodė, kad JAV turėjo firmą, tai jo uždirbti pinigai, iš sąskaitos pinigus išsiimdavęs, nes nepasitikėjo bankais, todėl nenorėjo ten laikyti pinigų. Tą patį Pareiškėjas nurodė ir 2013-12-16 paaiškinyje Nr. L-24881. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė dokumentus ir pajamų deklaracijas, patvirtinančias JAV gautas pajamas ir sumokėtus mokesčius bei 2016-11-10 paaiškinyje Nr. G-13224 nurodė, kad „vykdamas į Lietuvą atsisiuntė asmeninius daiktus ir dalį pinigų persivedė į banką, dalį 230000 USD nusiėmė grynaisiais iš banko“. Pareiškėjas teigė nurodytą pinigų sumą parsivežęs į Lietuvą jos nedeklaravęs, kadangi grįžo per Rygos oro uostą ir neturėjo apsaugos, kitą dalį pinigų persivedęs į sąskaitą. Pareiškėjas, ginčydamas vietos mokesčio administratoriaus sprendimą, pateikė patikslintą skundą Inspekcijai, kuriame paaiškino 2008-05-06 nusiėmęs nuo sąskaitos 230508 USD ir parsivežęs juos į Lietuvą. Pareiškėjas nurodė, kad „nusiimtus pinigus parsivežė į Lietuvą pats, neišmuitindamas muitinėse, kadangi bijojo, kad neatimtų ir neapvogtų, nes vežėsi per keletą kartų didelėmis sumomis“.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas teigė, kad pinigus vežė 5 kartus per Rygą, taip pat pinigus atveždavo ir Pareiškėjo vaikai, vežamų grynųjų pinigų niekada nedeklaravo, didelę sumą įsivežė per vieną kartą, kitus kartus įsiveždavo po 10000 USD. Pareiškėjas paaiškino, kad anksčiausiai įsivežė 200000 USD, nes viešbučio Palangoje pardavėjui reikėjo mokėti avansą grynaisiais. Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu prisipažino slėpęs pajamas nuo buvusios sutuoktinės, kuri kreipėsi į teismą dėl turto dalybų. 2018-04-23 Pareiškėjas pateikė Komisijai papildomus dokumentus kartu su paaiškinimu, kuriame nurodė, kad 2007-10-23 ir 2007-12-19 atliko pavedimus į Hansabanką, pervedė atitinkamai 100000 USD ir 580014 USD, 2007-12-05 dar atsivežė į Lietuvą grynaisiais pinigais 200000 USD. „2008 metais buvo 3 skrydžiai į Ameriką, kurių metu Pareiškėjas parsivežė po 10000 USD“, iš viso buvo atsivežta 230000 USD. Prieštaringi, nenuoseklūs paaiškinimai, Komisijos vertinimu, liudija ne mokesčių mokėtojo naudai.

Kaip matyti iš aptartų paaiškinimų, Pareiškėjas nuosekliai teigė atsivežęs iš JAV grynųjų pinigų ir jų nedeklaravęs, tačiau Pareiškėjo nurodomos sumos skiriasi: iš pradžių 5 kartus po 5000 USD, vėliau – 230000 USD per vieną kartą; skunde Inspekcijai jau nurodyta, kad pinigai buvo vežami didelėmis sumomis per kelis kartus. Pareiškėjas ne kartą teigė nepasitikėjęs bankais, todėl

vežęsis grynuosius pinigus, tačiau, bylos duomenimis, 2007 metų pabaigoje (tuo pačiu laikotarpiu, kada buvo vežami gryniesi pinigai) Pareiškėjas iš savo sąskaitos JAV banke į sąskaitą Hansabanke Lietuvoje pervedė 680000 USD. Pastebėtina, kad Pareiškėjas nurodo atsivežęs 200000 USD 2007 metų pabaigoje, tačiau šios sumos turėjimą grindžia čekių knygelės 2008-05-06 išrašu apie pinigų nusiėmimą. Komisija kritiškai vertina ir Pareiškėjo teiginius apie būtinumą vežtis grynuosius pinigus: skunde teigiama, kad reikėjo mokėti avansą už ketinamą įsigyti viešbutį Palangoje grynaisiais, tuo tarpu pirminiame 2013-11-12 paaiškinime nurodė, kad ketino pirkti viešbutį Palangoje, „pervedė pinigus į Lietuvą, bet viešbučio nenusipirko“. Pastebėtina, jog Pareiškėjas jo atžvilgiu atlikto mokestinio tyrimo metu vietos mokesčių administratoriui buvo pateikęs 2013-11-12 paaiškinimą, kuriame nurodė, jog grįždamas į Lietuvą, per 5 kartus iš JAV parsivežė apytiksliai po 5000 USD, t. y. žymiai mažesnę sumą nei nurodyta patikslintame skunde ir mokestinio patikrinimo metu pateiktame 2016-11-10 paaiškinime. Vadovaujantis mokestinius ginčus nagrinėjančių teismų praktika, pirminiai paaiškinimai pripažintini objektyvesniais, nes jie nėra paveikti laiko ir kitų aplinkybių (pvz., LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007).

Be to, iš bylos medžiagos matyti, kad 2007 metais spalio mėn. 12-16 d. Pareiškėjas į savo atsiskaitomąją sąskaitą iš JAV sąskaitos pervedė 482000 Lt (200000 JAV dolerių x 2,41, patikrinimo akto 3 priedas). 2013-11-27 pateiktame paaiškinime Pareiškėjas nurodė, kad turi asmeninę sąskaitą JAV, tačiau nepateikė nei jos numerio, nei išrašų (patikrinimo akto 4 priedas). 2007-12-13 dar pervedė 1148160 Lt (480000 JAV dolerių x 2,392). Iš viso į savo sąskaitą Lietuvoje mokėtojas persivedė per 2007 metus 680000 JAV dolerių (1630160 Lt). 2007-12-31 dieną pinigų likutis banke buvo 1629082,02 Lt. Lėšas iš sąskaitos užsienio valiuta mokesčių mokėtojas pervedė į savo asmeninę sąskaitą nacionaline valiuta (LTL), konvertuojant JAV dolerius į Lietuvos litus. Gautoms pajamoms pagrįsti Pareiškėjas kartu su paaiškinimu 2013-12-16 pateikė ir dokumentus apie JAV uždirtbas pinigines lėšas (patikrinimo akto 2 priedas). Taip pat pateikė paskolos raštelį, pasirašytą 2007-03-15, kuriame patvirtinama, kad Pareiškėjas gavo iš T. Z. (gyvenantis (*duomenys neskelbtini*)) 950000 JAV dolerių verslo plėtojimui) ir T. Z. raštą „Dėl paskolos“, kuriame T. Z. patvirtina, kad paskolino Pareiškėjui 950000 JAV dolerių (450000 JAV dolerių paskolino 2006-03-10, 500000 JAV dolerių 2007-01-18). Rašte dėl paskolos suteikimo nurodoma, kad paskola bus gražinama dalimis, pervedant ją tiesiogiai T. Z. arba jo kompanijoms, įskaitant B1, I1, E1 ir kitas (patikrinimo akto 5 priedas). Tačiau Komisija atkreipia dėmesį, kad mokestinio patikrinimo metu buvo išsiųsti paklausimai JAV mokesčių administratoriui, tikslu surinkti informaciją apie T. Z. Pareiškėjui paskolintas pinigines lėšas bei juridiniams asmenims pervestas pinigines lėšas. Bylos medžiagoje nurodoma, kad, apklausus T. Z., buvo gauta informacija, jog T. Z. nesuteikė paskolos Pareiškėjui 2006–2007 metais. Jokia suma nebuvo paskolinta ar gražinta. Pareiškėjo prašymu, norėdamas padėti draugui, 2013-05-15 T. Z. parašė laišką, kuris turėjo būti naudojamas tik dėl santuokinių ginčų tarp Pareiškėjo ir jo buvusios sutuoktinės. Remiantis T. Z., jis nėra susijęs su įmonėmis B1, I1, E1 ir A1. I1 ir A1 taip pat patvirtino, kad nėra susijusios su T. Z. Todėl mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius įvertino, kad paskola iš T. Z. nebuvo gauta.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokestinio patikrinimo metu buvo gautas atsakymas iš Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, jog įsigaliojus 2005-10-26 Europos Parlamento ir Tarybos reglamentui (EB) Nr. 1889/2005 Lietuvos Respublikos muitinė nuo 2007-06-15 pradėjo vykdyti grynųjų pinigų, įvežamų į Europos Sąjungos teritoriją iš trečiųjų šalių ir išvežamų iš jos į trečiąsias šalis, gabenimo kontrolę, pagal kurią kiekvienas fizinis asmuo, atvykstantis į Europos Sąjungą ar išvykstantis iš jos ir gabenantis ne mažesnę kaip 10000 Eur grynųjų pinigų sumą (arba ją atitinkančią sumą kita valiuta), privalo ją deklaruoti muitinės įstaigoje, per kurią jis atvyksta į Europos Sąjungą ar išvyksta iš jos. Muitinės departamentas neturi duomenų apie Pareiškėjo deklaruotas grynųjų pinigų sumas (patikrinimo akto 6 priedas). Kaip minėta, Pareiškėjas mokestinio tyrimo metu 2013-11-12 pateiktame paaiškinime nurodė, kad į Lietuvą 2007 metais atskrido kokius 5 kartus, kiekvieną kartą parsiveždamas apie 5000 USD (t. y. 58930 Lt (5000 USD x 5-2,3572 (lito ir USD kursas 2007-12-31)), tačiau nei mokestinio tyrimo, nei mokestinio patikrinimo metu nepateikė įrodymų, pagrindžiančių grynųjų pinigų parvežimą

(patikrinimo akto 1 priedas). Kaip nurodyta bylos medžiagoje, pagal muitinės pateiktą informaciją nustatyta, kad Pareiškėjas 2007 m. liepos 26 d. deklaravo iš JAV į Lietuvą pagabenamus asmeninius daiktus (mopedas, vaikiškas dviratis, oro kondicionierius, fakso mašina, rūbai, patalynė) bei automobilį Toyota Highlander (daiktai buvo parplukdyti), Pareiškėjas nuo 2007-07-25 buvo įtrauktas į Šiaulių m. sav. gyvenamosios vietos neturinčių asmenų sąrašą, 2007-07-26 muitinei pateikė deklaracijas apie įvežamus asmeninius daiktus, tačiau jokių grynųjų pinigų nedeklaravo. Komisija pažymi, kad nurodytu laikotarpiu galiojusios redakcijos Lietuvos Respublikos pinigų plovimo ir teroristų finansavimo prevencijos įstatymo 18 str. 1 dalyje buvo nustatyta, kad į Europos Bendriją per Lietuvos Respubliką iš trečiųjų šalių įvežamų ir iš Europos Bendrijos per Lietuvos Respubliką į trečiąsias šalis išvežamų grynųjų pinigų sumų kontrolę vadovaudamosi 2005-10-26 Europos Parlamento ir Tarybos reglamento (EB) Nr. 1889/2005 dėl grynųjų pinigų, įvežamų į Bendriją ar išvežamų iš jos, kontrolės (toliau – Reglamentas (EB) Nr. 1889/2005) nuostatomis, atlieka Muitinės įstaigos. Vadovaujantis Reglamente (EB) Nr. 1889/2005 3 str. 1 dalimi, bet kuris fizinis asmuo, atvykstantis į Bendriją ar išvykstantis iš jos ir gabenantis grynuosius pinigus, kurių vertė ne mažesnė kaip 10000 Eur, deklaruoja tą pinigų sumą pagal šį reglamentą valstybės narės, per kurią jis atvyksta į Bendriją ar išvyksta iš jos, kompetentingai institucijai; prievolė deklaruoti laikoma neįvykdyta, jeigu pateikta informacija yra neteisinga ar neišsami. Todėl, Komisijos nuomone, mokesčių administratorius pagrįstai, atsižvelgdamas į tai, kad nei mokestinio tyrimo, nei mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas nepateikė dokumentų, įrodančių, kada ir kiek kartų buvo skraidęs iš JAV į Lietuvą, kiek grynųjų pinigų parsivežė, jog pats Pareiškėjas nurodė, kad grynųjų pinigų deklaracijų muitinei neteikė, pripažino, kad 2007-12-31 Pareiškėjo grynųjų pinigų likutis buvo 34528 Lt (t. y. 10000 Eur x 3,4528).

Taip pat, kaip nurodoma bylos medžiagoje, pagal II JAV mokesčių administratoriui pateiktą informaciją, Pareiškėjas pirkdavo automobilius internetu, naudodamasis II dalyvio paskyra, tačiau mokėjimai už automobilius buvo atliekami įmonei A1, kartu su mokėjimais už gabenimų vandenynais paslaugas, kurias teikė A1. Gavus Pareiškėjo pinigus, A1 dalį pinigų pervesdavo II, kaip A. P. pavedimą už pirkinius. 2010 metais A. P. A1 pervedė 22940 USD (t. y. 58901,6 Lt). Mokestinio patikrinimo metu 2016-09-21 Pareiškėjas pateikė paaiškinimą, susijusį su automobilių įsigijimu iš JAV (patikrinimo akto 14 priedas). Mokesčių mokėtojas buvo pakviestas pokalbiui ir supažindintas su planuojamais apskaičiuoti mokesčiais. Iš bylos medžiagos matyti, kad tiek pokalbio metu, tiek 2016-09-26 pateikdamas prašymą atidėti mokestinio patikrinimo užbaigimą, Pareiškėjas nurodė, kad „automobiliai iš JAV buvo pirkti už svetimus pinigus, tiksliau aš suteikiau žmonėms savo pirkimo kodą.“ Pareiškėjas 2016-11-10 pateikė paaiškinimą ir dokumentus (čekių knygelės kopijas, JAV mokesčių administratoriui pateiktą deklaraciją už 2005–2008 metus kopijas, nekilnojamojo turto pardavimo sutarčių kopijas) (patikrinimo akto 16 priedas). Komisija pastebi, į ką dėmesį atkreipė ir mokesčių administratorius, jog paaiškiniame Pareiškėjas jau nieko nebenurodo apie fizinius asmenis, kuriems buvo perkami automobiliai ir kurie jam būtų davę pinigus transporto priemonių nupirkimui. Pareiškėjas paaiškiniame nurodė, kad grįždamas į Lietuvą, dalį pinigų persivedė per banką, o 230000 USD išsigrynino ir parsivežė į Lietuvą. Pareiškėjas prie paaiškiniame pateikė skrydžio bilietus (2008-06-08) ir čekių knygelės kopijas. Nors Pareiškėjas nurodė, kad 2008-06-06 iš savo banko sąskaitos nusiėmė 230000 USD, kuriuos skrisdamas į Lietuvą parsivežė, tačiau, kaip minėta, muitinėje įvežamų piniginių lėšų į Lietuvą nedeklaravo. Be to, Komisija pažymi, kad Pareiškėjas 2018-04-24 Komisijai pateikė dokumentus (JAV įmonės „A1“ įkūrimo dokumentai, nekilnojamojo turto pardavimo dokumentai, skrydžio iš JAV bilietai, JAV pajamų mokesčio deklaracijos ir kt.), kuriuos Pareiškėjas jau teikė mokesčių administratoriui, taip pat byloje buvo pateikęs Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos ir kuriuos įvertino mokesčių administratorius. Komisija dėl pastarųjų Pareiškėjo papildomai pateiktų dokumentų sutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog jie įrodo Pareiškėjo buvimą JAV, ten atitinkamos veiklos vykdymą, piniginių lėšų turėjimą arba įnešimą į sąskaitą, tačiau nepagrindžia piniginių lėšų išgryninimo, taip pat, kad Pareiškėjas, grįždamas į Lietuvą, šiuos pinigus realiai atsivežė. Ginčo atveju nustatytos reikšmingos bylos aplinkybės, kaip antai, kad Pareiškėjas nedeklaravo įvežamų piniginių lėšų, informaciją apie pinigų parsivežimą

Pareiškėjas teikė tik sužinojęs apie planuojamus apskaičiuoti mokesčius (2013-11-12 pateiktame paaiškinime buvo nurodyta, kad, grįždamas į Lietuvą, per 5 kartus parsivežė po 5000 USD), Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas prisipažino slėpęs pajamas nuo buvusios sutuoktinės, kuri kreipėsi į teismą dėl turto dalybų, kad 2016-09-26 pateiktame paaiškinime piniginių lėšų trūkumą grindė iš kitų fizinių asmenų automobilių pirkimui gautomis lėšomis, o vėliau 2016-11-15 pateiktame paaiškinime įrodinėjo, kad turėjo asmeninių lėšų išlaidoms padengti, akivaizdžiai patvirtina mokesčių mokėtojo sąmoningą prieštaringos ir nenuoseklios informacijos teikimą, siekiant išvengti mokesčių prievolių. Komisija, sutikdama su mokesčių administratoriaus pozicija, konstatuoja, kad Pareiškėjo pateikti dokumentai ir jų vertimai nepagrindžia piniginių lėšų parvežimo į Lietuvą fakto, tuo pačiu ir jų panaudojimo patikrinimo metu nustatytų patirtų išlaidų dengimui.

Papildomai pažymėtina, kad mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į Pareiškėjo pateiktus dokumentus, patvirtinančius pajamų gavimą JAV, bei į tai, kad pinigines lėšas į Pareiškėjo sąskaitą buvo pervestos iš mokesčių mokėtojo banko sąskaitos, 2007-12-31 datai (iki tikrinamojo laikotarpio pradžios) pripažino 1629082,02 Lt sumą, turėtą banke.

Mokestiniuose teisiniuose santykiuose taikoma įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė pirmiausia implikuoja, kad mokesčių administratoriaus objektyviai pagrįstų savo sprendimą konkretų asmenį pripažįstant atsakingu už atitinkamas mokestines prievoles. Mokesčių administratoriui tinkamai įvykdžius savo pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas (MAĮ 67 str. 1 d.), mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė, tačiau, nesutinkantis su jomis, mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Siekdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotus mokesčius bei su jais susijusias sumas, Pareiškėjas turėtų pateikti pakankamus ir abejonių nekeliančius įrodymus, patvirtinančius mokesčių administratoriaus apskaičiuotos mokesčių bazės neteisingumą. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas tokių įrodymų, kurie objektyviai paneigtų mokesčių administratoriaus patikrinimo metu bei ginčijamu sprendimu suformuotas Pareiškėjo apmokestinimui reikšmingas išvadas, nepateikė, todėl sprendžiamas, kad mokestinės prievolės, atlikus mokesčių administratoriaus įvertinimą, Pareiškėjui apskaičiuotos pagrįstai.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo

Pareiškėjas išreiškė prašymą atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktą, tačiau nedetalizavo aplinkybių šios normos taikymui, taip pat prašo įvertinti galimybę atleisti nuo delspinigių mokėjimo pagal teisingumo bei protingumo kriterijus.

Ginčijamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjui apskaičiuoti 9998,35 Eur GPM delspinigiai.

Pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas.

Pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą mokesčio mokėtojas nuo delspinigių mokėjimo gali būti atleistas, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta tenka būtent mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe (LVAT 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-364/2011). Pareiškėjas su skundu Komisijai nepateikė įrodymų, paneigiančių jo kaltę dėl padaryto mokestinio pažeidimo. Komisijos vertinimu, sprendžiant pagal ginčo byloje nustatytas aplinkybes, nėra galimybės teigti, kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatyto mokestinio pažeidimo. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu disponavo pajamomis, kurių kilmės šaltinių nepagrindė objektyviais įrodymais, nuo kurių mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka ir terminu neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM ir PSD įmokų. Egzistuojant aptartoms aplinkybėms, teigtina, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu.

Pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo, jei mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pažymėtina, kad pagal LVAT

suformuotą praktiką „šis atleidimo nuo baudos pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tuomet eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti“ (2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A15-141/2005, 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A575-753/2011 ir kt.). Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju nenustatytos aplinkybės, kurias būtų galima prilyginti *force majeure*, *cas fortuit* ar *vis absoluta*, taip pat Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių GPM ir PSD įmokų deklaravimą bei sumokėjimą ne mokesčio įstatymų nustatyta tvarka ir terminu lėmė aptartos priežastys, todėl Pareiškėjas nurodytuoju pagrindu nuo delspinigių mokėjimo negali būti atleistas.

Vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo, kai savo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadarė žalos biudžetui. LVAT, aiškindamas nurodytąjį atleidimo nuo baudos pagrindą, yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčių įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl biudžetui paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte numatytos sąlygos atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudos ir delspinigių sumokėjimo (LVAT 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A442-773/2010). Ginčo atveju, konstatavus Pareiškėjo pajamų slėpimo faktą, mokėtinus mokesčius mokesčių administratoriui apskaičiavus tik mokestinio patikrinimo metu, teigtina, kad Pareiškėjas tyčiais veiksmais, mokesčių įstatymų nustatyto terminu nesumokėjęs GPM ir PSD įmokų, padarė žalą valstybės biudžetui, todėl Pareiškėjas neatleistas nuo GPM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktą.

MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktas numato, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo delspinigių mokėjimo, kai mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Ginčo byloje nėra duomenų, kad mokestinis pažeidimas buvo padarytas dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar mokesčių administratoriaus suteiktos klaidingos konsultacijos. Atitinkamai konstatuotina, jog nenustatytos aplinkybės taikyti delspinigių atleidimo pagrindą, numatytą MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkte.

Pareiškėjas skunde taip pat išreiškė prašymą atleisti nuo GPM delspinigių mokėjimo taikant teisingumo ir protingumo kriterijus. Pastarųjų kriterijų taikymą Pareiškėjas motyvuoja ilgu mokestinio patikrinimo laikotarpiu (pradėtas dar 2013 metais, baigtas – tik 2017 metais), kuris neįtakotas Pareiškėjo neveikimo, neproporcingai didele apskaičiuota delspinigių suma, geranorišku bendradarbiavimu su mokesčių administratoriumi.

Kaip teisingai Pareiškėjas skunde pasisakė dėl LVAT suformuotos praktikos, nagrinėjant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo pagrindus, kad LVAT vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad, sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais. Komisija pastebi, jog aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebima, kad mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti, ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros.

Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju Komisija, įvertinusi Pareiškėjo patikrinimo metu atliktus mokesčių administratoriaus procedūrinius veiksmus, nurodo, jog mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti visas teisiškai reikšmingas bylos aplinkybes bei priimti objektyvų ir teisingą sprendimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo, atliko išsamų duomenų rinkimo ir vertinimo tyrimą. Iš ginčo medžiagos matyti, kad mokestinis patikrinimas ne kartą buvo stabdomas dėl informacijos rinkimo ir gavimo: dėl Pareiškėjo pateiktų duomenų apie T. Z. suteiktą paskolą

Pareiškėjui bei JAV juridiniams asmenims pervestų piniginių lėšų, mokesčių administratorius 2014-01-09, negavus atsakymo, pakartotinai 2015-04-16, kreipėsi į JAV mokesčių administratorių, iš kurio atsakymai gauti 2016-03-22; išsiųsti paklausimai juridiniams asmenims priešpriešinės informacijos gavimui, paklausimai Pareiškėjui, antstoliui J. P. ir Palangos m. 1-ajam notarų biurui dėl informacijos apie R. Z. gražintą paskolą Pareiškėjui. Patikrinimo veiksmai buvo stabdymas ir neatlikimas, be kita ko, ir dėl paties Pareiškėjo pateiktų prašymų atidėti informacijos / dokumentų pateikimo terminus, dėl ne valstybine kalba pateiktų dokumentų vertimo. Komisijos vertinimu, mokestinio patikrinimo trukmę nuo 2013-12-09 iki 2017-04-06 lėmė ne pasyvus mokesčių administratoriaus funkcijų kontrolės procese atlikimas, bet objektyvios ir būtinos administravimo procedūros bei duomenų rinkimo ir vertinimo priežastys.

Teisingumo ir protingumo kriterijų taikymui, vertintini ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai mokesčių administravimo procese. Kaip nustatyta ginčo atveju, Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, taikant specialųjį mokesčių apskaičiavimo instrumentą, konstatavus mokesčių slėpimo faktą, todėl apskaičiuota GPM delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė (LVAT 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A1045-556/2016).

Įvertinus byloje nustatytus faktus, konstatuotina, kad neapibrėžtų įstatymų leidėjo ir tuo pačiu išskirtinių aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą bei atleidimą nuo GPM delspinigių mokėjimo pastaraisiais pagrindais ginčo atveju nenustatyta.

Dėl paskirtų baudų

Pareiškėjas nesutinka su paskirtų baudų dydžiu, motyvuodamas tuo, jog nenustatytos baudas didinančios aplinkybės, tuo tarpu egzistuoja baudų dydį mažinančios aplinkybės, nes Pareiškėjas patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus, todėl Pareiškėjui skirtina minimali 10 proc. dydžio baudos.

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklarujamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalčiai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką šiuo klausimu. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010).

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjui buvo paskirta 30 proc. GPM bauda ir PSD įmokų bauda. Pasisakydama dėl tokio baudų dydžio, Šiaulių AVMI sprendime nurodė, kad nenustačius jokių baudą didinančių ar mažinančių aplinkybių, turinčių įtakos skiriamos baudos dydžiui, Pareiškėjui paskirtos vidutinio dydžio (30 proc.) GPM ir PSD įmokų baudos. Komisija nurodo nesutinkanti su tokiu mokesčių administratoriaus vertinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė prašomus dokumentus, informaciją, paaiškinimus, kas laikytina atsakomybę lengvinančia aplinkybe. Atsižvelgus į baudos dydį mažinančią aplinkybę bei mokesčių administratoriui nenustačius atsakomybę sunkinančių aplinkybių, Komisijos vertinimu, mokesčių baudos tikslai bus pasiekti taikant minimalų baudos dydį, todėl Pareiškėjui paskirtos 30 proc. GPM ir PSD įmokų baudos mažinamos iki 10 proc., t. y. vietoj ginčijamu sprendimu nurodytų 5124 Eur GPM ir 42 Eur PSD įmokų baudų, nurodoma Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 1708 GPM baudą ir 14 Eur PSD įmokų baudą.

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:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-10-18 sprendimą Nr. 68-168 ir vietoj nurodymų Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 17078,60 Eur GPM, 9998,35 Eur GPM delspinigius, 5124 Eur GPM baudą, 143,07 Eur PSD įmokas, 109,04 Eur PSD įmokų delspinigius ir 42 Eur PSD įmokų baudą, nurodyti Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 17078,60 Eur GPM, 9998,35 Eur GPM delspinigius, 1708 Eur GPM baudą, 143,07 Eur PSD įmokas, 109,04 Eur PSD įmokų delspinigius ir 14 Eur PSD įmokų baudą.

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 mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilmos Vildžiūnaitės