



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL J.Č. 2018-05-29 SKUNDO**

2018 m. rugpjūčio 6 d. Nr. S-125 (7-94/2018)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Andriaus Veniaus
Rasos Stravinskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
nedalyvaujant
M.M.

2018 m. liepos 11 d. posėdyje išnagrinėjusi J.Č. (toliau – Pareiškėja) 2018-05-29
skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018
m. gegužės 10 d. sprendimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-150, n u s t a t ė:

Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2014-12-31, nustatė, kad Pareiškėja 2012 m. gavo 21424,95 Lt pajamų, patyrė 39083,36 Lt išlaidų. Įvertinus Pareiškėjos 2012-01-01 turėtą 735,87 Lt grynųjų pinigų likutį, 2012 m. gautas 21424,95 Lt pajamas, patirtas 39083,36 Lt išlaidas bei 2012-12-31 turėtą 589,90 Lt pinigų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjos 2012 m. patirtos išlaidos grynaisiais pinigais 17512,44 Lt suma viršijo gautas pajamas. Patikrinimo metu konstatuota, jog Pareiškėja 2012 m. gavo 17512,44 Lt kitų įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų.

Inspekcija taip pat nustatė, kad Pareiškėja 2013 m. gavo 767892,51 Lt pajamų, (iš jų 735017 Lt UAB „M.S“ grynų pinigų išmoka pagal avansines apyskaitas), patyrė 1022440,18 Lt išlaidų (iš jų 1000594,18 Lt UAB „M.S“ atskaitingo asmens išlaidos grynaisiais pinigais pagal avansines apyskaitas). Įvertinus Pareiškėjos 2013-01-01 turėtą 589,90 Lt pinigų likutį banke, 2013 m. gautas 767892,51 Lt pajamas, patirtas 1022440,18 Lt išlaidas bei 2013-12-31 turėtą 971,94 Lt pinigų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjos 2013 m. patirtos išlaidos grynaisiais pinigais 729653,92 Lt suma viršijo gautas pajamas. Patikrinimo metu konstatuota, jog Pareiškėja 2013 m. gavo 729653,92 Lt kitų įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų.

Neatitikimai dėl pajamų ir išlaidų didžiaja dalimi susiję su UAB „MS“ finansine veikla. Inspekcija nustatė, kad pagal UAB „MS“ pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus ir registrus nustatyta, kad Pareiškėja, kaip minėtos bendrovės atskaitingas asmuo, 2013 m. naudojo asmenines pinigines lėšas bendrovės reikmėms, taip pat papildė bendrovės sąskaitą grynaisiais pinigais. Pareiškėja grynaisiais pinigais atsiskaitydavo už prekes ir paslaugas, skirtas UAB „MS“ veiklai (mokėjimai įmonėms už transporto paslaugas, krovinių pervežimą, įsigytos prekės, apmokėtos ūkio išlaidos ir kt.); šios ūkinės operacijos buvo apskaitytos bendrovės apskaitoje Nr. 243501 sąskaitoje „Atskaitingi asmenys“.

UAB „MS“ Pareiškėjai, kaip atskaitingam asmeniui, 2013 m. išmokėjo 735017 Lt grynaisiais pinigais (ši suma įvertinta kaip Pareiškėjos 2013 m. gautos pajamos). Pareiškėja 2013 m. bendrovės veiklai panaudojo 1000594,18 Lt (ši suma įvertinta kaip Pareiškėjos 2013 m. patirtos išlaidos), t. y. 427321,70 Lt sumokėjo už prekes ir paslaugas, skirtas bendrovės veiklai, 570272,48 Lt papildė UAB „MS“ sąskaitą grynaisiais pinigais bei 3000 Lt pervedė bendrovei iš savo asmeninės sąskaitos banke. Bendrovės apskaitos registruose 2013-12-31 apskaitytas 265577,18 Lt įsiskolinimas Pareiškėjai.

UAB „MS“ Pareiškėjai, kaip atskaitingam asmeniui, 2014 m. iš bendrovės kasos grynaisiais pinigais išmokėjo 265577,19 Lt (ši suma įvertinta kaip Pareiškėjos 2014 m. gautos pajamos). Pareiškėja, kaip atskaitingas asmuo, 2014 m. su bendrove susijusių išlaidų nepatyrė. UAB „MS“ apskaitos registruose 2014-02-10 įsiskolinimų Pareiškėjai ir/ar Pareiškėjos įsiskolinimų bendrovei neapskaityta.

Įvertinus nurodytas aplinkybes, mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja, 2013 m. apmokėdama UAB „MS“ išlaidas, naudojo kitas įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotas ir neapmokestintas pajamas.

Paminėtina, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas inicijuotas, atlikus mokestinį tyrimą ir jo metu nustatčius mokesčių įstatymų pažeidimus. Mokestinio tyrimo metu Pareiškėjai buvo duoti keturi mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti paaiškinimus apie įsigytą turtą ir (ar) pajamų gavimo šaltinius bei gautas ir perleistas lėšas ir juos pagrįsti juridinę galią turinčiais dokumentais, tame tarpe dokumentus, pagrindžiančius pajamų šaltinius, iš kurių Pareiškėja, būdama UAB „MS“ akcininke ir direktore, papildė minėtos įmonės sąskaitą ir apmokėjo transporto paslaugų teikėjams.

Pareiškėja, atsakydama į nurodymus, minėtų mokesčių administratoriaus nurodymų neįvykdė, prašė atidėti dokumentų pateikimo terminą dėl asmeninių priežasčių; taip pat nurodė, kad dėl šeimyninių aplinkybių tinkamai įvykdyti mokesčių administratoriaus nurodymų šiuo metu negali. Vieną Inspekcijos nurodymą (2017-07-28 nurodymą Nr. (21.75-32)FR0706-7895) apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui, kuris 2018-03-09 nutartimi administracinėje byloje Nr. 1-375-189/2018 bylą pagal Pareiškėjos skundą nutraukė. Minėta nutartis įstatymo nustatyta tvarka nebuvo apskūsta ir yra įsiteisėjusi.

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjai buvo duotas dar vienas 2017-10-23 mokesčių administratoriaus nurodymas per 20 dienų nuo jo įteikimo pateikti paaiškinimus ir juridinę galią turinčius dokumentus, pagrindžiančius pajamų šaltinius, iš kurių Pareiškėja, būdama UAB „MS“ akcininke ir direktore, papildė minėtos įmonės sąskaitą ir apmokėjo transporto paslaugų teikėjams. Šiuo nurodymu taip pat prašyta nurodyti: 2012-01-01 turėtą turtą ir pinigines lėšas bei turto įsigijimo arba piniginių lėšų gavimą patvirtinančius dokumentus; per laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2014-12-31 įsigytą ir parduotą turtą bei turto įsigijimą ar pardavimą patvirtinančius dokumentus; minėtu laikotarpiu gautas pajamas; 2014-12-31 turėtas pinigines lėšas; gyventojos apytiksles vartojimo išlaidas; sandorius su fiziniiais/juridiniiais asmenimis; ir kt. Aptariamo mokesčių administratoriaus nurodymo Pareiškėja taip pat neįvykdė.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja juridinę galią turinčiais dokumentais savo išlaidų, viršijančių pajamas, nepagrindė, todėl konstatuota, kad Pareiškėja patirtoms išlaidoms

padengti 2012-2013 m. turėjo kitų iš nežinomų šaltinių gautų nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų.

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (2004 m. balandžio 13 d. įstatymas Nr. IX-2112) (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) 4.1 ir 6.3.3 papunkčių nuostatomis, patikrinimo metu pripažino, kad Pareiškėja 2012-2013 m. gavo 747166,36 Lt nedeklaruotų pajamų. Šios pajamos, vadovaujantis 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 str. 3 dalimi, priskirtos B klasės pajamoms ir apmokestintos GPM.

Be to, patikrinimo metu nustatyta, kad į Pareiškėjos sąskaitą banke A.A. 2014-02-06 pervedė 250 Eur (863,20 Lt). Ši suma patikrinimo metu įvertinta kaip Pareiškėjos 2014 m. gautos kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką taip pat priskiriamos B klasės pajamoms (GPMĮ 22 str. 3 d.).

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja 2013-11-11 už 10 000 Lt pardavė 100 vnt. UAB „MS“ paprastųjų nematerialiųjų vardinių akcijų, kurias ji buvo įsigijusi 2012-11-30 už 11700 Lt. Pažeisdama GPMĮ 25 straipsnio ir 27 str. 1 dalies nuostatas, gyventoja nepateikė metinės pajamų mokesčio deklaracijos už 2013 metus ir nedeklaravo akcijų pardavimo pajamų.

Įvertinusi nurodytus pažeidimus, Inspekcija Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 113207 Lt (32787,01 Eur) mokėtiną GPM sumą, iš kurios 112074,95 Lt (32 459,15 Eur) suma apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. taikant MAĮ 70 straipsnį.

Inspekcija 2018-05-10 sprendimu Nr. (21.131-31-5)FR0682-150 patvirtino 2018-03-08 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)FR0680-104, kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuota 32787,01 Eur GPM bei apskaičiavo papildomai 13915,94 Eur GPM delspinigių ir skyrė 30 proc. dydžio 9836,08 Eur GPM baudą.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcija neįvertino visų apmokestinimui reikšmingų faktinių aplinkybių ir neteisingai vadovavosi apmokestinimą GPM bei mokesčių administravimą reguliuojančių teisės aktų nuostatomis.

Pareiškėja pažymi, kad patikrinimo akto priede Nr. 1 yra nurodyta, kad 2013 metais gauta 767892,51 Lt pajamų ir šio laikotarpio pradžioje buvo 589,90 Lt pinigų likutis banke. Taigi, pagal mokesčio administratoriaus apskaičiavimą 2013 m. laikotarpiu ji disponavo 768482,41 Lt suma. Inspekcija taip pat nurodo, kad 2013 metais yra patirta 1022440,18 Lt išlaidų. Atsižvelgiant į šiuos paskaičiavimus, galima būtų teigti, jog 2013 m. laikotarpiu mano išlaidos viršijo pajamas 253957,77 Lt suma. Tačiau mokesčių administratorius nurodo, jog 2013 metais išlaidos gautas pajamas viršijo 729653,92 Lt.

Pareiškėjai neaišku, kodėl mokesčių administratorius nustatė būtent tokią, net paprasčiausiais aritmetiniais skaičiavimais nepagrįstą sumą, o taip pat kodėl šią nepagrįstą sumą laiko jos asmeninėmis pajamomis. Be to, iš patikrinimo akto neaišku, kokių būdu mokesčių administratorius nustatė, kad 2013 m. laikotarpio pabaigai sukauptas 474724,21 Lt likutis.

Pareiškėja teigia, kad mokestinis patikrinimas buvo atliktas visiškai neobjektyviai. Patikrinimo akte pateiktas mokestinės bazės nustatymo būdas yra prieštaringas bei visiškai nesuprantamas. Tokie reikšmingi ir klaidinantis patikrinimo akto duomenys prieštarauja mokestinių patikrinimų tvarką reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis, pažeidžia nustatytus viešojo administravimo principus bei akivaizdžiai riboja mano teises ginti savo interesus ir teikti argumentuotus prieštaravimus dėl patikrinimo akto.

Pareiškėjos įsitikinimu, mokesčių administratorius, siekdamas tinkamai pagrįsti galimai susidarancias mokestines nepriemokas, privalo atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą, kuriuo metu visi apskaičiavimai turi būti atlikti labai tiksliai ir argumentuotai. Naujame patikrinimo akte turi būti nurodyti išsamus ir aiškus duomenys tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų suprasti kaip apskaičiuojama jo mokestinė nepriemoka.

Pareiškėja teigia, kad jai buvo išsiųsti 4 mokesčių administratorius nurodymai pateikti informaciją dėl patikrinimo laikotarpio pajamų ir išlaidų. Tačiau patikrinimo akte nenurodyta, jog šių mokesčių administratoriaus nurodymų negalėjo įvykdyti laiku dėl objektyvių priežasčių, kuriuos raštu nurodė mokesčių administratoriui.

Minėtus nurodymus apskundus administraciniam teismui, mokesčių administratorius nesutiko sulaukti, kol išnyks objektyvios aplinkybės, trukdžiusios pateikti svarbią informaciją dėl pajamų šaltinių ir nusprendė surašyti patikrinimo aktą. Pareiškėja teigia, kad mokestinis patikrinimas atliktas neįvertinus tikrinamojo nurodytų aplinkybių. Be to, mokesčių administratorius minėtų nurodymų nevykdymą laiko atsakomybę sunkinančia aplinkybe ir dėl to skyrė 30 proc. dydžio GPM baudą. Tačiau mokesčių administratoriui buvo žinoma, jog pateiktų nurodymų Pareiškėja negalėjo įvykdyti dėl svarbių ir pateisinamų priežasčių:

1) 2017-03-28 gimė vaikas. Sveikatos būseną bei šeimyniniai rūpesčiai iki ir po gimdymo neleido tinkamai ir laiku įvykdyti Valstybinės mokesčių inspekcijos nurodymų, t. y. administratoriaus nurodymų įteikimo man matu aš buvau vaiko priežiūros atostogose.

2) Mokesčių administratoriaus nurodymai susideda net iš 18 reikalavimų punktų. Prašoma pateikti informacija buvo labai didelės apimties. Informacija liečia ir kitus fizinius ir juridinius asmenis.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad neatsisakė bendradarbiauti ir vykdyti mokesčių administratoriaus nurodymus, tačiau prašė šių nurodymų vykdymą laikinai sustabdyti, kol išnyks aukščiau minėtos, nurodymus įvykdyti neleidusios priežastys.

Tačiau mokesčių administratorius atmetė mano prašymą sustabdyti mokestinį tyrimą iki bus įvykdyti nagrinėjami mokesčių administratoriaus nurodymai.

Atsižvelgdama į tai, Pareiškėja kategoriškai nesutinka su Inspekcijos sprendimu skirti didesnę nei minimalaus dydžio baudą.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad neatitikimai dėl pajamų ir išlaidų balanso iš esmės yra susiję su UAB „MS“ finansine veikla. Po to, kai buvo surašytas patikrinimo aktas bei priimtas ginčijamas sprendimas, tapo aišku, kad mokesčių administratorius patikrinimo metu bei nagrinėdamas rašytines pastabas visiškai neatsižvelgė į tai, kad įmonė apyvartinėms lėšoms naudojo skolintas lėšas, kurios paprasčiausiai buvo įnešamos per atskaitingą asmenį. Pareiškėja teigia, kad surinko duomenis, kurie patvirtina, kad mokesčių administratoriaus vertinamos sumos nėra susijusios su jos asmeninėmis pajamomis ar išlaidomis.

2013 metais jos vadovaujama UAB „MS“ sparčiai vystėsi, tačiau bendrovės veiklai truko apyvartinių lėšų, todėl Pareiškėja ieškojo galimybės skolintis. Teigiama, kad pagal tris paskolos raštelius, surašytus 2013 metų kovo - gegužės mėnesių laikotarpiu, iš V.O. vienerių metų laikotarpiui buvo pasiskolinta 100 000 JAV dolerių ir 100 000 Eurų. Paskolos rašteluose Pareiškėja pasirašė asmeniškai, tačiau lėšas naudojo tik UAB „MS“ veiklai. Visos skolintos lėšos kreditoriui grąžintos laiku, t. y. 2014 metų pradžioje iš lėšų, kurias Pareiškėjai, kaip atskaitingam asmeniui, grąžindavo bendrovė.

Grąžinus paskolą, paskolų raštelių originalai buvo sunaikinti, tačiau šių dokumentų kopijos (kaip į bendrovės kasą mano įnešamų lėšų šaltinio patvirtinimas) buvo saugomos kartu su kitais UAB „MS“ dokumentais.

Pareiškėja teigia, kad visas UAB „MS“ akcijas pardavė kitiems asmenims ir buvo atleista iš bendrovės vadovės pareigų dar 2014 metais, todėl neturi tiesioginės galimybės pati prieiti prie bendrovės dokumentų. Tačiau Bendrovės atstovas patikino, kad tuo atveju, jei bus surastos prašomų dokumentų kopijos, jos bus pateiktos. Todėl Pareiškėja nurodo, kad skundo

dėl Inspekcijos sprendimo pateikimo dienai negali pridėti aukščiau minėtų dokumentų, tačiau tikisi juos pateikti mokestinio ginčo nagrinėjimo posėdžio metu.

Pareiškėja nurodo, kad yra akivaizdu, jog nagrinėjamos didėlėmis pinigėmis sumomis pati asmeniškai nedisponavo. Patikrinimo akte bei ginčijamame sprendime minimos lėšos negali būti laikomos jos asmeninėmis lėšomis, nes tai buvo įmonės per ją, kaip per tarpininkę, iš kito asmens apyvartinėms lėšoms skolinti pinigai.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Pareiškėja pažymi, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, apskaičiuodamas papildomai mokėtiną į biudžetą gyventojų pajamų mokesčio sumą, neįvertino visų reikšmingų duomenų ir neteisingai nustatė mokesčio bazę, todėl mokesčių apskaičiavimo klausimas turi būti išspręstas mokesčių administratoriui pakartotinai išnagrinėjus visas aplinkybes. Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, taip pat Pareiškėjos 2018 m. liepos 11 d. papildomai pateiktus dokumentus, konstatuoja, jog Pareiškėjos 2018-05-29 skundas dalyje dėl baudos dydžio tenkintinas, Inspekcijos 2018-05-10 sprendimas Nr. (21.131-31-5)FR0682-150 keistinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 32787,01 Eur GPM, (iš kurių 32459,15 Eur apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), 13915,94 Eur GPM delspinigių ir 9836,08 Eur GPM baudą.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo, mokesčio bazės aritmetinio skaičiavimo ir Pareiškėjos pateiktų dokumentų vertinimo.

Pareiškėja skunde ginčija Inspekcijos pagal MAĮ 70 straipsnį apskaičiuotą mokesčių bazės dydį, nurodo, kad mokestinės bazės nustatymo būdas prieštaringas, mokesčio bazė nustatyta neteisingai, patikrinimo akto duomenys prieštarauja mokestinių patikrinimų tvarką reglamentuojančių teisės aktų nuostatomis.

MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatos įtvirtina, jog 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 prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus. MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarka nustatyta Taisyklėse (MAĮ 70 str. 2 d.).

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 mokesčių administratoriumi; (3) tvarkyti apskaitą; (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (*LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.*).

LVAT taip pat yra išaiškinęs, kad nors MAĮ 70 str. 1 dalyje *expressis verbis* nėra nustatyta, jog mokesčiai gali būti apskaičiuojami 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 (2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1032/2013, 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija atliko išsamią Pareiškėjos pajamų ir išlaidų analizę.

Inspekcija patikrinimo akte nurodė, kad Pareiškėja 2012 m. gavo 21424,95 Lt pajamų, patyrė 39083,36 Lt išlaidų. Įvertinus Pareiškėjos 2012-01-01 turėtą 735,87 Lt grynųjų pinigų likutį, 2012 m. gautas 21424,95 Lt pajamas, patirtas 39083,36 Lt išlaidas bei 2012-12-31 turėtą 589,90 Lt pinigų likutį banke, nustatė, kad Pareiškėjos 2012 m. patirtos išlaidos grynaisiais pinigais 17512,44 Lt suma viršijo gautas pajamas.

Inspekcija taip pat patikrinimo akte nurodė, kad Pareiškėja 2013 m. gavo 767892,51 Lt pajamų, (iš jų 735017 Lt UAB „MS“ grynųjų pinigų išmoka pagal avansines apyskaitas), patyrė 1022440,18 Lt išlaidų (iš jų 1000594,18 Lt UAB „MS“ atskaitingo asmens išlaidos grynaisiais pinigais pagal avansines apyskaitas). Įvertinus Pareiškėjos 2013-01-01 turėtą 589,90 Lt pinigų likutį banke, 2013 m. gautas 767892,51 Lt pajamas, patirtas 1022440,18 Lt išlaidas bei 2013-12-31 turėtą 971,94 Lt pinigų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjos 2013 m. patirtos išlaidos grynaisiais pinigais 729653,92 Lt suma viršijo gautas pajamas.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos pretenzijų dėl aritmetinio mokesčių bazės skaičiavimo teisingumo, pažymi, kad Inspekcija 2018-03-08 patikrinimo akto Nr. (21.60-32)FR0680-104 1 priede „J. Č. pajamų ir išlaidų lentelė už 2005-2014 m.“ pateikė detalią Pareiškėjos 2005-2014 m. pajamų ir išlaidų bankų sąskaitose ir grynais pinigais analizę, o 2 priede „J. Č. Grynųjų pinigų lentelė už 2005-2014 m.“ – Pareiškėjos pajamų ir išlaidų grynais pinigais nuo 2005-10-15 iki 2014-12-30 analizę.

Inspekcija, siekdama nustatyti Pareiškėjos turėtą piniginių lėšų likutį 2012-01-01 (patikrinimo pradžia) analizavo banko sąskaitų išrašus, Inspekcijos duomenų bazėse turimus duomenis bei trečiųjų šaltinių pateiktą informaciją laikotarpiu nuo 2005-01-01 iki 2011-12-31. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja 2012-01-01, t. y. patikrinimo pradžia, galėjo turėti ne daugiau kaip 735,87 Lt grynųjų pinigų ne banke (patikrinimo akto 8 psl, 1-2 priedai). Šios sumos Pareiškėja neginčija.

Inspekcija, taikydama Taisyklių 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą ir atsižvelgdama į nustatytą 735,87 Lt grynųjų pinigų likutį, analizavo Pareiškėjos 2012-2014 metų pajamas ir išlaidas banko sąskaitose ir grynais pinigais, t. y. vertino Pareiškėjos gautą darbo užmokestį, automobilių pardavimo ir nuomos pajamas, Pareiškėjai įvairių fizinių asmenų suteiktas ir grąžintas paskolų sumas, UAB „MS“ grynųjų pinigų išmokas Pareiškėjai pagal avansines apyskaitas, Inspekcijos grąžintas mokesčio permokas, akcijų pardavimo pajamas ir kt., taip pat vertino Pareiškėjos išlaidas: vartojimo išlaidas, Pareiškėjos suteiktų ir grąžintų paskolų įvairiems fiziniams asmenims sumas, draudimo išlaidas, baudas Inspekcijai, kelionių, automobilio įsigijimo išlaidas, UAB „MS“ akcijų įsigijimo išlaidas, grynųjų pinigų perlaidas, Pareiškėjos, kaip UAB „M“ atskaitingo asmens, išlaidas grynaisiais pinigais pagal avansines apyskaitas ir kt. Pretenzijų dėl nustatytų konkrečių pajamų ir išlaidų turinio (paskirties) sumų Pareiškėja nepateikė.

Analizė, kurios pasekoje konstatuota, kad Pareiškėjos išlaidos būtent grynaisiais pinigais viršijo disponuojamas pajamas ir Pareiškėja 2012 m. gavo 17512,44 Lt, o 2013 m. gavo 729653,92 Lt kitų įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų, pateikta patikrinimo akto 2 priede. Pažymėtina, kad Inspekcija, siekdama kuo tiksliau apskaičiuoti mokesstinę prievolę, lygino ne bendras per 2012 ir 2013 metus gautas pajamų ir išlaidų sumas, bet konkrečiomis dienomis išmokėtas sumas lygino su piniginėmis lėšomis, kuriomis disponavo Pareiškėja konkrečią dieną. Inspekcija pateikė detalų Pareiškėjos 2012 ir 2013 metų eigoje gautų pajamų ir patirtų išlaidų grynais pinigais bei grynųjų pinigų likučio

apskaičiavimą pagal konkrečias datas, iš kurio matyti, kad Pareiškėjos išlaidos viršijo pajamas 2012 m. 17512,44 Lt (2012-04-27 – 6224,13 Lt, 2012-06-09 – 7171,16 Lt; 2012-06-27 – 120 Lt; 2012-12-30 – 3997,15 Lt), o 2013 m. – 729653,92 Lt (2013-01-02 – 1390,20 Lt; 2013-03-15 – 23202,40 Lt; 2013-03-18 – 25562,28 Lt; 2013-03-22 – 51592,00 Lt; 2013-03-23 – 345,28 Lt; 2013-03-25 – 69056,00 Lt; 2013-03-26 – 10097,92 Lt; 2013-03-27 – 34528,00 Lt; 2013-03-28 – 483,39 Lt; 2013-03-29 – 34573,28 Lt; 2013-04-03 – 16918,72 Lt; 2013-04-06 – 483,39 Lt; 2013-04-08 – 4833,92 Lt; 2013-04-16 – 7841,44 Lt; 2013-04-18 – 4488,64 Lt; 2013-04-22 – 138529,92 Lt; 2013-04-25 – 359,09 Lt; 2013-04-30 – 9740,48 Lt; 2013-05-02 – 155376 Lt; 2013-05-06 – 285,05 Lt; 2013-05-08 – 9800 Lt; 2013-05-14 – 1027,03 Lt; 2013-05-28 – 13328,20 Lt; 2013-05-31 – 15289,00 Lt; 2013-06-03 – 7596,16 Lt; 2013-06-06 – 51792,00 Lt; 2013-06-07 – 2589,60 Lt; 2013-06-10 – 20344,16 Lt; 2013-06-12 – 9322,56 Lt; 2013-06-14 – 8632,00 Lt; 2013-06-25 – 245,81 Lt). Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir taikydamą Taisyklių 6.3.3, teisingai nustatė 747166,36 Lt mokesčio bazę, ir, vadovaudamasi GPMĮ 22 straipsnio 3 dalimi, 6 straipsnio 1 dalimi, 25 straipsnio 1 dalimi, 27 straipsnio 1 dalimi, šias pajamas priskyrė B klasės pajamoms ir apskaičiavo 112074,95 Lt (747166,36 Lt x 15 proc.), t. y. 32459,15 Eur GPM bei šio mokesčio delspinigius ir baudą.

Taigi, išnagrinėjus mokesčio ginčo medžiagą, nenustatyta prieštarų duomenų, kurie leistų abejoti mokesčio bazės nustatymo teisingumu. Pažymėtina, kad LVAT, aiškindamas MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintą nuostatą, yra nurodęs, jog ji skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus, t. y. objektyviais duomenimis paremtas, mokesstinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokesstinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo, bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų, o tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratorius nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (*LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011*).

Šiuo atveju mokesčio ginčo medžiaga patvirtina, kad Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pajamų ir išlaidų analizė yra išsami bei objektyvi, taip pat patvirtina, kad Pareiškėja anksčiau nurodytomis konkrečiomis datomis disponavo atitinkamomis lėšomis (747166,36 Lt).

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad pagal tris paskolos raštelius, surašytus 2013 metų kovo - gegužės mėnesių laikotarpiu, iš V.O. vienerių metų laikotarpiui ji pasiskolino 100 000 JAV dolerių ir 100 000 Eurų, tačiau lėšas naudojo tik UAB „MS“ veiklai. Visos skolintos lėšos kreditoriui gražintos laiku, t. y. 2014 metų pradžioje iš lėšų, kurias Pareiškėjai, kaip atskaitingam asmeniui, gražindavo bendrovė. Posėdžio Komisijoje dieną (2018-07-11) Pareiškėja atsiuntė tris „Paskolos raštelius“ (2013 m. gegužės 4 d., 2013 m. balandžio 7 d., 2013 m. kovo 2 d.) (toliau – paskolos rašteliai).

Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. To paties straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes, priešingu atveju, tokie sprendimai būtų niekiniai. Tačiau kaip mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui galimybė apsiginti

atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius kitą, nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (*LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A 556-3513/2011*).

Šiuo atveju Pareiškėja, norėdama pagrįsti nedeklaruotų pajamų šaltinį ir įrodyti, kad aptariamam laikotarpiu ji, kaip atskaitingas asmuo, UAB „MS“ veiklai naudojo pagal paskolos raštelius iš V.O. gautas skolintas lėšas, pateikė Komisijai tris paskolos raštelius (2013 m. kovo 2 d., 2013 m. balandžio 7 d., 2013 m. gegužės 4 d.), kuriuose nurodoma, kad Pareiškėja pasiskolina iš V.O. iš viso 10000 JAV dolerių ir 100000 Eur.

Komisijos nuomone, mokestinio ginčo metu Komisijai pateikti minėti paskolos rašteliai vertintini kaip Pareiškėjo gynybinė pozicija, siekiant įrodyti 2013 m. gautos paskolos tikrumą. Komisija, išanalizavusi Pareiškėjos pateiktus paskolos raštelius, pažymi, kad juose nesant vienos sandorio šalies – V.O. parašo, o tuo pačiu tinkamai išreikštos šios sandorio šalies valios sudaryti sandorį (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 1.63 straipsnio 1 ir 6 dalis, 1.76 straipsnio 1 dalis), nėra pagrindo jų vertinti kaip Pareiškėjos ir V.O. 2013 m. kovo – gegužės mėn. sudarytus sandorius patvirtinančius dokumentus ir, svarbiausia, neįrodo faktiško lėšų perdavimo. Be to, mokestinio ginčo byloje yra V.O. (asmens kodas netapatus Paskolos rašteliuose nurodytam) 2017 m. balandžio 20 d. paaiškinimas Nr. (21.108-32)FR1047-300, kuriame V.O. nurodo, kad Pareiškėjos nepažįsta, su ja nėra sudaręs jokių paskolų, pirkimo, pardavimo, dovanojimo ar kitų sandorių, nėra suteikęs jokių paskolų.

Apibendrinant išdėstyta, konstatuotina, kad Inspekcija atliko išsamų Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, kurio metu ištyrė reikšmingus faktinius duomenis ir nustatė, kad Pareiškėja 2012-2013 metais išlaidas dengė iš pajamų šaltinių, kurie nebuvo apmokestinti teisės aktų nustatyta tvarka. Tuo tarpu Pareiškėja nepateikė objektyviais įrodymais patvirtintų duomenų, suponuojančių priešingą nei Inspekcijos padarytą išvadą, o jos paaiškinimai apie gautas paskolas kartu su pateiktais paskolų rašteliais, pajamų gavimo nepagrindžia.

Dėl baudos dydžio.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu skirti didesnę nei minimalaus dydžio GPM baudą. Pareiškėja akcentuoja, kad mokesčių administratoriaus nurodymų laiku negalėjo įvykdyti dėl asmeninių priežasčių – vaiko gimimo ir su tuo susijusiais rūpesčiais, apie šias priežastis mokesčių administratorių informavo.

MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta nuostata, kad jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo 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 detalios nuostatos, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į

konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą, už mokesčio įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (2008-02-15 *nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008*). 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: 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*).

Inspekcija savo 2018-05-10 sprendime Nr. (21.131-31-5)FR0682-150, nurodė, kad Pareiškėja mokestinio patikinimo metu nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, t. y. nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymų ir nepateikė prašomų dokumentų bei informacijos apie vykdytus sandorius, gautas pajamas, todėl skyrė Pareiškėjai vidutinę, t. y. 30 proc. GPM dydžio baudą. Atsakomybę lengvinančių aplinkybių Inspekcija nenurodė.

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja nuo 2013-11-04 dirba UAB „Š.L.“, nuo 2017-03-28 (gimus vaikui) yra atostogose vaikui prižiūrėti (Patikrinimo akto 1 psl.).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija Pareiškėjai nurodymus teikė 2017-03-24 (nurodymas Nr. (21.109-32)FR0698-40), 2017-04-11 (nurodymas Nr. (21.75-32)FR0706-4265), 2017-06-06 (nurodymas Nr. (21.75-32)FR0706-5588), 2017-07-28 (nurodymas Nr. (21.75-32)F0706-7895), t. y. likus vos kelioms dienoms iki vaiko gimimo ir praėjus kelioms dienoms po to, taip pat atostogų vaikui prižiūrėti metu. Nepaisant to, Pareiškėja į visus Inspekcijos nurodymus atsakė, prašė atidėti nurodymų vykdymo terminą, nurodė tikras ir objektyvias priežastis, dėl kurių Inspekcijos nurodymų vykdyti laiku negalėjo (2017-04-06 el. laiškas, 2017-04-28 prašymas, 2017-05-30 raštas, 2017-06-27 prašymas). Komisijos nuomone, Inspekcijos išvada apie Pareiškėjos nebendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi pagal susiklosčiusias aplinkybes, nėra pagrįsta. Išvardintos aplinkybės gali būti vertinamos kaip aplinkybės, mažinančios paskirtą baudą, todėl Pareiškėjai paskirta 30 proc. 9836,08 Eur GPM bauda, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, mažintina iki 10 proc. dydžio, t. y. 3278,70 Eurų.

Dėl skundo perdavimo Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pareiškėja 2018-05-29 skunde nurodo, kad Inspekcija, jos nuomone, neįvertino visų reikšmingų duomenų, neteisingai nustatė mokesčio bazę, todėl mokesčio apskaičiavimo klausimas turi būti išspręstas mokesčių administratoriui pakartotinai išnagrinėjus visas aplinkybes.

Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatas skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesstinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, iširti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju nesusiklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negalėtų priimti sprendimo iš esmės,

todėl Pareiškėjos prašymas dėl jos skundo perdavimo mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atmestinas. Priešingai, nei nurodo Pareiškėja, byloje surinkti dokumentai, kaip minėta, patvirtina, jog mokestinė prievolė, taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, apskaičiuota pagrįstai, konstatavus, jog Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu (2012-2013 m.) išlaidos 747166,36 Lt viršijo gautas pajamas ir pinigines lėšas, kurių šaltinių Pareiškėja nepagrindė įstatymų nustatyta tvarka apmokestintais pajamų šaltiniais.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 2018 m. gegužės 10 d. sprendimą Nr. (21.131-31-5)FR0682-150: vietoj nurodymo Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 32787,01 Eur GPM, 13915,94 Eur GPM delspinigių ir 9836,08 Eur GPM baudą, Pareiškėjai nurodoma sumokėti 32787,01 Eur GPM, 13915,94 Eur GPM delspinigių ir 3278,70 Eur GPM baudą.

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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė