



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL J. M. SKUNDO**

2020 m. gegužės 4 d. Nr. S-83 (7-54/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrino J. M. (toliau – Pareiškėjas) 2020-02-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-02-07 sprendimo Nr. (21.222) 682-85 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas), patikslinto 2020-03-04 sprendimu Nr. (21.222) 682-130 „Dėl 2020-02-07 sprendimo Nr. (21.222) 682-85 klaidų taisymo“. Ginčo šalys 2020-04-16 Komisijos posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas nesutinka su priimtu sprendimu. Teigiama, kad sprendimas surašytas su klaidomis, tai yra nors yra skirtas Pareiškėjui, tačiau tam tikros frazės yra susijusios su jo Sutuoktine, nes Inspekcija tuo pačiu metu atliko tiek Pareiškėjo, tiek jo Sutuoktinės mokestinį patikrinimą ir surašė to paties turinio sprendimus dėl atitinkamų iš esmės to paties turinio patikrinimo aktų patvirtinimo. Nurodoma, kad klaidos parodo Inspekcijos požiūrį tiek į patį patikrinimą, tiek į mokesčių mokėtoją. Pareiškėjas teigia, kad yra atlikti neteisingi skaičiavimai, tai yra nurodoma, kad įvertinus sutuoktinių 2013-01-01 turėtas santaupas banke ir ne banke, 2013–2016 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad sutuoktinių tikrintu laikotarpiu grynaisiais pinigais patirtos išlaidos 28 693,29 Eur viršijo gautas pajamas, iš jų: 2013 m. – 19 647,92 Lt, 2014 m. – 7 776,20 Lt, 2015 m. – 6 098,94 Eur, 2016 m. – 8552,85 Eur (2 psl. 1.1 punkto 4 pastraipa). Pareiškėjas pažymi, kad sudėjus nurodytas sumas, t. y. 2013 m. – 19 647,92 Lt (5 690,43 Eur), 2014 m. – 7 776,20 Lt (2 252,14 Eur), 2015 m. – 6 098,94 Eur, 2016 m. – 8552,85 Eur, gaunasi 22 594,36 Eur, bet ne nurodyti 28 693,29 Eur. Pareiškėjas skunde mini vietas, kur jo atžvilgiu priimtame sprendime kalbama apie jo Sutuoktinę, bet ne apie jį, teigdamas, jog aptarti neatitikimai (3 psl. 1.2 p. paskutinė pastraipa) liudija, kad sprendimas surašytas neteisingai ir dėl to yra akivaizdžiai neteisėtas, nes Pareiškėjas nėra tapatus Sutuoktinei, o 22 594,36 Eur nėra lygu 28 693,29 Eur. Pasak skundo, tokių klaidų Inspekcija ilgiau kaip metus vykdydama patikrinimą ir priimdama sprendimą, kuriuo skiria baudas ir apskaičiuoja delspinigius, daryti negali.

Nurodoma, kad iš skundžiamo sprendimo turinio neįmanoma nustatyti, kaip yra gauta sprendimo 2 punkte už 2013 metus nurodyta patikrinimo metu nustatytų kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos 11 473, 96 Lt pajamų suma.

Teigiama, kad patikrinimo akte nurodyta, kad sutuoktiniai turėjo finansines galimybes A. B. paskolinti 20 000 Lt (akto 5 psl. 1.1.2 punkto 3 pastraipos paskutinis sakiny). To paties punkto antroje pastraipoje patvirtinama, kad Pareiškėjas nurodė, kad A. B. 20 000 Lt paskolą gražino 2012-12-31. Tačiau nors laikotarpis iki 2013-01-01 net nebuvo tikrinamas laikotarpis,

Inspekcija nenurodydama jokių tokio savo sprendimo argumentų ir motyvų nusprendė, kad A. B. 20 000 Lt sutuoktiniams paskolą grąžino ne 2012-12-31, bet 2006-01-01–2012-12-31 laikotarpiu lygiomis dalimis. Tokiu būdu Inspekcija galėjo nepagrįstai pateisinti savo išvadas, kad sutuoktiniams 2013 metais pritrūko 19 647,92 Lt grynųjų pinigų sumos. Taip pat atkreiptas dėmesys, kad nurodyta 19 647,92 Lt suma nėra skirtumas tarp Inspekcijos paskaičiuotos grynųjų pinigų sumos ir išlaidų grynais pinigais sumos, o yra aritmetinė tariamo grynųjų pinigų trūkumo 2013-11-08, 2013-12-27, 2013-12-30 bei 2013-12-31 dienomis suma. Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijos išvada dėl grynųjų pinigų trūkumo 2013 metais yra nepagrįsta.

Neteisingai nustačius 2013-01-01 turėtas lėšas grynaisiais pinigais, neteisingai apskaičiuotos ir 2014 metų pajamos (turėtos lėšos grynaisiais pinigais) bei išlaidos grynaisiais ir negrynaisiais pinigais, o konkrečiai tariamas 7 776,20 Lt grynųjų pinigų trūkumas. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad patikrinimo metu nustatytos 6 338,10 Lt kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos bei apskaičiuota 10 669 Lt mokėtina į biudžetą gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) suma. Patikrinimo akte nurodyta, kad sutuoktiniai 2014 metais gavo 238 913,27 Lt pajamų ir patyrė 236 858 Lt išlaidų (akto 17 psl. 2014 m. paskutinė pastraipa), t. y. pajamų gavo daugiau nei patyrė išlaidų. Nurodoma, kad Pareiškėjas iš skundžiamo sprendimo ir patikrinimo akto negali nustatyti, koks ryšys yra tarp nurodytų 7 776,20 Lt, 6 338,10 Lt bei 10 669 Lt sumų. Atsižvelgiant į tai, kad bet koks administracinis aktas turi būti tikslus ir aiškus, jau vien ši aplinkybė jį daro nepagrįstu bei neteisėtu.

Skunde pasisakyta ir dėl 2015 metų. Skundžiamame sprendime nurodyta, kad patikrinimo metu nustatytos 6 098,94 Eur kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, apskaičiuotas 906 Eur mokėtinas į biudžetą GPM. Patikrinimo akte (18 psl.) nurodyta, kad 2015 m. sutuoktinių pajamos grynaisiais pinigais sudarė 36 835,72 Eur, išlaidos grynaisiais pinigais sudarė 29 376,28 Eur. Visos gautos pajamos 111 199,08 Eur, visos išlaidos 108 253,70 Eur. Taigi, skaičiuodama 2015 m. pajamas bei išlaidas, pati Inspekcija nustatė, kad pajamos tiek grynais, tiek negrynais pinigais buvo didesnės nei išlaidos grynais ir negrynais pinigais. Kadangi mokesčiai skaičiuojami ir mokami už per kalendorinius metus gautas pajamas, o ne padienio suminio aritmetinio skaičiavimo pagrindu, teigti, kad metų eigoje trūko, o metų gale liko grynųjų pinigų, o tai tariamai liudija kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, yra nepagrįsta.

Patikrinimo akte Inspekcija nurodė, kad ir 2016 metais sutuoktinių pajamos grynais pinigais 127 533,25 Eur buvo didesnės nei 104 771,44 Eur išlaidos. Visos 2016 metų pajamos buvo 169 072,76 Eur, kai tuo tarpu išlaidos 143 496,24 Eur. Inspekcija nurodė, kad mokesčių mokėtojai metų gale buvo sukaukę didelę sumą grynųjų pinigų. Pareiškėjas skunde nurodo, jog atsižvelgiant į šias aplinkybes yra akivaizdu, kad papildomas mokesčių mokėtojų apmokestinimas yra nepagrįstas. Nurodoma, kad iš patikrinimo akto matyti, kad sutuoktiniai buvo sudarę daug buitinio pobūdžio paskolų sutarčių ir visų jų atsiminti paprasčiausiai yra neįmanoma, todėl vertinant sutuoktinių pajamas bei išlaidas bei jų pagrįstumą, kaip ir numato teisės aktai turi būti vertinamos metinės pajamos ir išlaidos, o ne vienos ar kitos konkrečios dienos mokėjimai.

Teigiama, kad MAĮ 98 straipsnio 2 dalis nustato maksimalų 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminą, o skundžiamu sprendimu delspinigiai paskaičiuoti už 1 337 dienas. Todėl skundžiamu sprendimu apskaičiuoti delspinigiai turi būti sumažinti, nes negali būti skaičiuojami ilgiau kaip 180 dienų.

Remdamasis aptartais motyvais, Pareiškėjas prašo naikinti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, panaikinti nepagrįstai už daugiau kaip 180 dienų apskaičiuotus delspinigius, taip pat panaikinti paskirtą baudą.

Inspekcija patikrino Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2017-12-31 bei surašė 2019-12-30 patikrinimo aktą Nr. (21.222)-FR0680-561. Mokestinio patikrinimo metu padaryta išvada, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės Inos Markevičienės (toliau – Sutuoktinė) 2013–2016 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 28 693,29 Eur (iš jų: 2013 m. – 19 647,92 Lt, 2014 m. – 7 776,20 Lt, 2015 m.–

12 197,88 Eur, 2016 m. – 8 552 ,85 Eur) ir šiai išlaidų sumai padengti sutuoktiniai naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalimi ir taikant Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės), 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą, mokesčiai nuo Pareiškėjo ir jo Sutuoktinės gautų kitų pajamų apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Taip pat Pareiškėjas su Sutuoktine iš fizinių asmenų į banko sąskaitas 2013–2014 m. gavo 8 200 Lt ir 2016 m. – 200 Eur kitų pajamų, o 2017 m. Pareiškėjas klaidingai deklaravo nekilnojamojo turto pardavimo pajamas.

Vadovaujantis MAĮ 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139 ir 140 straipsnių pakeitimo bei papildymo 40¹ straipsniu įstatymo 11 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjas buvo informuotas apie galimybę iki 2019 m. liepos 1 d. deklaruoti anksčiau gautas ir nedeklaruotas pajamas, per 20 dienų susimokėti mokesčius arba sudaryti periodinio mokėjimo grafiką ir būti atleistam nuo teisinių pasekmių (baudų ir delspinigių).

Pareiškėjas 2019-07-01 pateikė gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas (forma GPM308) už 2013–2014 m., kuriose deklaravo anksčiau nedeklaruotas parduotos miško gėrybių produkcijos neapmokestinamąsias pajamas, turto nuomos, azartinių lošimų laimėjimų apmokestinamąsias pajamas, nuo kurių papildomai apskaičiavo 19 561 Lt (5 665,26 Eur) mokėtiną GPM sumą, iš jų: 2013 m. – 9 843 Lt, 2014 m. – 9 718 Lt. Dėl papildomai deklaruotų įmokų sumokėjimo 2019-07-18 sudarytas periodinių mokėjimų grafikas.

Patikrinimo akte Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 1 212,87 Eur mokėtina GPM suma.

Pareiškėjas pastabų ir atsikirtimų nepateikė. Inspekcija, įvertinusi patikrinimo akte nustatytas aplinkybes, savo 2020-02-07 sprendimu Nr. (21.222) 682-85 patvirtino patikrinimo akte papildomai apskaičiuotą GPM, apskaičiavo 1 089,78 Eur GPM delspinigius ir paskyrė 364 Eur (30 proc.) GPM baudą. Inspekcija sprendimu tvirtindama patikrinimo akte apskaičiuotas sumas, nurodė šias aplinkybes:

Dėl Pareiškėjo ir jo Sutuoktinės patirtų išlaidų

Patikrinimo metu Pareiškėjas, grįsdamas savo ir Sutuoktinės tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2013-01-01) turėtas santaupas grynais pinigais, nurodė, kad su I. M. turėjo apie 95 000 Eur (328 016 Lt) likutį grynaisiais pinigais, kuris susidarė iš turėtų santaupų, su darbo santykiais susijusių pajamų, Sodros išmokų (auginant vaikus), banko suteiktos paskolos bei tėvų ir šeimos draugų skolintų lėšų. Nustatyta, kad Vienkartinės gyventojų (šeimų) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (FR0593) Pareiškėjas ir jo Sutuoktinė mokesčių administratoriui nepateikė. Patikrinimo akte vertinta, kad Pareiškėjo 2004-01-01 datai piniginių lėšų likutį banke sudarė 2 122,64 Lt, ne banke 2 410,78 Lt, Sutuoktinės – 1 692,79 Lt banke ir ne banke 16 862,98 Lt.

Patikrinimo akte įvertinus sutuoktinių 2008-01-01 datai turėtas santaupas banke ir ne banke, 2008–2012 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad sutuoktinių patirtos išlaidos 434 466,77 Lt viršijo gautas pajamas, sutuoktiniai 2008–2012 m. išlaidoms padengti naudojo kitas pajamas iš nenustatytų lėšų šaltinių. Tačiau, įvertinus tai, kad paskutinę metų dieną (2012-12-31) fiziniai asmenys sutuoktiniams grąžino 72 858 Lt anksčiau jiems suteiktas paskolas ir paskolino 65 000 Lt grynaisiais pinigais, sutuoktinių piniginių lėšų likutis ne banke 2012-12-31 sudarė 137 858 Lt. Abiejų sutuoktinių turėtas pinigų likutis banke 2012-12-31 nustatytas 10 416,49 Lt.

Patikrinimo akte, įvertinus Pareiškėjo ir Sutuoktinės 2013-01-01 turėtas santaupas banke ir ne banke, 2013–2016 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad sutuoktinių tikrintu laikotarpiu grynaisiais pinigais patirtos išlaidos 28 693,29 Eur viršijo gautas pajamas, iš jų: 2013 m. – 19 647,92 Lt, 2014 m. – 7 776,20 Lt, 2015 m. – 12 197,88 Eur, 2016 m. – 8 552,85 Eur. Įvertinus Pareiškėjo ir Sutuoktinės vykdytas pinigines operacijas grynaisiais pinigais nustatyta, kad sutuoktiniams trūko grynųjų piniginių lėšų nekilnojamajam turtui (butui)

įsigyti bei statybos išlaidoms apmokėti, Pareiškėjui, kaip atskaitingam asmeniui, atsiskaityti su UAB „Jursta“ prekių ir paslaugų tiekėjais, banko sąskaitoms papildyti.

Dėl Pareiškėjo sutuoktinės ir Pareiškėjo kitų nedeklaruotų pajamų

Nustatyta, kad sutuoktiniai iš fizinių asmenų į banko sąskaitas 2013–2014 m. gavo 8 200 Lt (2 374,88 Eur) bei 2016 m. – 200 Eur, kurių nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais bei neįrodė, kad gautos pajamos nėra asmens pajamos arba yra neapmokestinamos pajamos. Inspekcija apmokestindama gautas lėšas rėmėsi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika (2017-09-27 sprendimas adm. byloje Nr. eA-1299-556/2017), laikydama pozicijos, kad sutuoktiniai nepateikė konkrečių ir leistinų įrodymų, kad gautos lėšos nėra pajamos, ar neapmokestinamosios pajamos, todėl 2013 m. gautos 3 300 Lt, 2014 m. – 4 900 Lt, 2016 m. – 200 Eur pajamos pripažintos apmokestinamosiomis B klasės pajamomis.

Įvertinus aptartas aplinkybes, konstatuota, kad Pareiškėjas su Sutuoktine 2013–2016 metais iš viso gavo 31 268,17 Eur kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, iš kurių nuo 28 693,29 Eur pajamų sumos GPM apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, taikant Taisyklių 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą. Sutuoktinių gautos 2 574,88 Eur kitos pajamos apmokestintos vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPM įstatymas) nuostatomis. Vadovaujantis Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.88 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatomis, Pareiškėjo kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis pripažįstama 15 634,09 Eur (31 268,17 Eur /2) suma.

Dėl Pareiškėjo neteisingai deklaruotų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų

Sutuoktiniai 2017-04-07 pirkimo–pardavimo sutartimi už 78 000 Eur pardavė nekilnojamąjį turtą (gyvenamąją patalpą bei žemės sklypą adresu: X g. 0-0, Vilnius), įsigytą 2016 m. Inspekcijos vertinimu, tokio turto pardavimo pajamoms GPM įstatymo 17 straipsnio 1 dalies 28 punkte nustatyta lengvata netaikytina, todėl gautos pajamos priskirtinos apmokestinamosioms nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo pajamoms.

Atlikus GPM perskaičiavimą, konstatuota, kad Pareiškėjas 2013–2016 m. gavo 15 634,09 Eur kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo 2 945,87 Eur (498,44 Eur (už 2013 metus) + 275,43 Eur (už 2014 metus) + 1 288 Eur (už 2015 m.) + 884 Eur (už 2016 metus) GPM. Įvertinus tai, kad metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2017 m. Pareiškėjas klaidingai deklaravo bendros jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklausiusio nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, apskaičiuotas gražintinas 1 733 GPM. Iš viso už 2013–2017 m. Pareiškėjui apskaičiuotas 1 212,87 Eur mokėtinas GPM

Vadovaujantis GPM įstatymo 36 straipsnio 2 dalies ir MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto bei 97 straipsnio 2 dalies nuostatomis, sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo priėmimo metu nuo patikrinimo akte apskaičiuotos 1 212,87,67 Eur GPM sumos Pareiškėjui apskaičiuoti 1 089,78 Eur GPM delspinigiai. Taip pat, vadovaujantis MAĮ 140 straipsniu, GPM įstatymo 36 straipsnio 2 dalimi ir MAĮ 139 straipsniu, teismų praktikos nuostatomis, įvertinus tai, kad Pareiškėjas mokesčio patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui dokumentus, paaiškinimus (kas laikytina mokesčių mokėtojo atsakomybę lengvinančiomis aplinkybėmis), taip pat įvertinus mokesčių mokėtojo pažeidimų trukmę (GPM mokėjimo pažeidimai nustatyti už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2017-12-31, kas laikytina mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančia aplinkybe), Pareiškėjui skirta 30 proc. dydžio bauda – 364 Eur (1 212,87 Eur x 30 proc.) GPM bauda.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, Inspekcijai konstatavus, kad Pareiškėjo ir jo Sutuoktinės išlaidos grynaisiais pinigais 2013–2016 m. viršijo

juridinę galią turinčiais šaltiniais pagrįstas pajamas; taip pat Pareiškėjas su Sutuoaktine į savo banko sąskaitas iš fizinių asmenų yra gavę pajamų, kurios lygiomis dalimis pripažintos Pareiškėjo (jo Sutuoaktinės) apmokestinamosiomis pajamomis, nes Pareiškėjas (jo Sutuoaktinė) neįrodė, kad tai nėra pajamos, ar kad tai yra neapmokestinamosios pajamos.

Pareiškėjas nesutinka su priimtuuju sprendimu, teigdamas, kad jis yra klaidingas, tai yra nors jis yra surašytas jam, tačiau jame nurodoma jo Sutuoaktinė, sprendime nurodyti skaičiavimai ir gautos sumos yra neteisingi. Taip pat teigiama, kad Inspekcija naudojosi neteisinga mokesčių bazės nustatymo metodika, netinkamai vertino vieno iš fizinio asmens grąžintas Pareiškėjo paskolintas sumas. Pareiškėjas teigia, kad jis su Sutuoaktine turėjo daug buitinių paskolinių sandorių, kurių prisiminti neįmanoma, todėl, Pareiškėjo teigimu, kaip numato teisės aktai turi būti vertinamos metinės pajamos ir išlaidos, o ne atliekami konkrečių dienų skaičiavimai. Taip pat Pareiškėjas dėsto motyvus dėl delspinigių skaičiavimo 180 dienų trukmės.

Kadangi Pareiškėjas yra nurodęs konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimo motyvus, todėl Komisija Inspekcijos sprendimo pagrįstumą įvertins, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus motyvus:

Dėl Pareiškėjo nurodytų skaičiavimų neatitikimų, kitų netikslumų

Iš tikrųjų Pareiškėjo atžvilgiu priimtame sprendime yra Pareiškėjo minimi skaičiavimo neatitikimai, tai yra minint pajamas viršijančias išlaidas, už 2015 metus nurodyta ne bendra sutuoktinių pajamas viršijančių 12 197,88 Eur išlaidų suma, o Pareiškėjui tenkanti ½ jų dalis – 6 098,94 Eur, taip pat tam tikrose sprendimo dalyse yra minima Pareiškėjo Sutuoaktinė. Tačiau, Komisijos nuomone, atsižvelgiant į tai, jog pagal LVAT praktiką (2008-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-624/2008) ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės, o kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas, skunde minimi apsirikimai nesudaro pagrindo naikinti Inspekcijos sprendimą ar neskaičiuoti dėl nustatytos GPM nepriemokos delspinigių, ar neskirti baudos. Įvertinus Pareiškėjo skunde aptartų neatitikimų pobūdį, taip pat patikrinimo metu surinktos ir įvertintos informacijos kiekį, konstatuotina, kad šie neatitikimai vertintini kaip apsirikimo, skaičiavimo klaidos, neturinčios tiesioginės įtakos apmokestinimo pagrįstumui. Ginčo atveju teigti, jog mokesčių administratorius atliko sąmoningus klaidinimo ar prieštaringos informacijos pateikimo veiksmus, pagrindo nėra. Paminėtina, kad Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 35 straipsnyje nustatyta klaidų ištaisymo procedūra, kuria pasinaudodama Inspekcija 2020-03-04 sprendimu Nr. (21.222) 682-130 „Dėl 2020-02-07 sprendimo Nr. (21.222) 682-85 klaidų taisymo“ ištaisė sprendime esančias apsirikimo klaidas ir neatitikimus. Tokiu būdu patikslintu sprendimu yra pateikta patikrinimo akte ir akto 2–3 prieduose esanti informacija, jog Pareiškėjo ir jo Sutuoaktinės tikrintuoju laikotarpiu grynaisiais pinigais patirtos išlaidos 28 693 Eur viršijo gautas pajamas, iš jų 2013 m. – 19 647,92 Lt, 2014 m. – 7 776,20 Lt, 2015 m. – 12 197,88 Eur (vietoj nurodytos ½ dalies šios sumos – 6 098,94 Eur – sprendimo pastaba), 2016 m. – 8 552,85 Eur, taip pat patikslinti kiti, 2020-02-07 sprendime Nr. (21.222) 682-85 netiksliai nurodyti duomenys.

Pareiškėjui taip pat yra neaišku, kaip apskaičiuota skundžiamo sprendimo 2 punkte už 2013 metus nustatyta kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų 11 473, 96 Lt suma. Paašškintina, kad Pareiškėjo mokesčių bazė susideda iš 2 dalių: fizinių asmenų į Pareiškėjo (jo Sutuoaktinės) banko sąskaitas pervestų piniginių lėšų, taip pat išlaidų, kurios viršija Pareiškėjo (jo Sutuoaktinės) pajamas. Nustatyta, kad sutuoktiniai nuo 2007 metų yra santuokoje, todėl mokesčių bazei priskirtas lėšas Inspekcija, remdamasi CK nuostatomis, lygiomis dalimis priskyrė kiekvieno iš sutuoktinių mokesčių bazei. Nustatyta, kad bendra 2013 m. į banko sąskaitą gautų lėšų suma yra 3 300 Lt, Pareiškėjo mokesčių bazei priskirta 1 650 Lt suma, nustatyta, kad išlaidos grynaisiais pinigais viršijo pajamas 19 647,92 Lt, Pareiškėjo mokesčių bazei priskirta 9 823,96 Lt, todėl bendra Pareiškėjo mokesčių bazė yra

11 473,96 (1 650+9 823,96) Lt, kuri priskirta Pareiškėjo kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos pajamoms.

Dėl Inspekcijos atlikto A. B. pasiskolintų ir grąžintų lėšų vertinimo

Iš Pareiškėjo skunde išdėstytų duomenų, matyti, kad Pareiškėjas neginčija Inspekcijos pripažintų Pareiškėjo pajamų šaltinių, jų dydžio, patirtų išlaidų ir jų dydžio, išskyrus konkretų skunde minimą atvejį, kuomet, pasak Pareiškėjo, jam grąžinta paskola ne tais mokestiniais laikotarpiais buvo priskirta jo pajamoms, todėl Komisija konstatuoja, kad patikrinimo metu nustatytos ir akte aptartos aplinkybės (išskyrus nurodytas skunde) yra nustatytos tinkamai ir šalių neginčijamos. Tačiau iš Pareiškėjo skundo matyti, jog jis nesutinka su tikrinamojo laikotarpio (2013-01-01) pradžia nustatyto grynujų pinigų likučiu ir A. B. grąžintos 20 000 Lt paskolos vertinimu. Iš bylos medžiagos matyti, kad Inspekcija atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2019-12-30 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-561. Pareiškėjui ir jo sutuoktinei kontrolės veiksmų atlikimo metu buvo duoti nurodymai Nr. (21.109-32) FR0698-80 ir Nr. (21.109-32) FR0698-81 pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Sutuoktiniai pateiktame 2018-12-06 paaiškiniame (forma FR0698) laikotarpio pradžia (pabaigai) nenurodė turimų piniginių lėšų banke ir ne banke. Pareiškėjas 2013-01-01 pinigų likučiu pagrįsti pateikė 2018-12-17 paaiškinimą, nurodydamas, kad su Sutuoktine 2013-01-01 turėjo apie 95 000 Eur (328 016 Lt) likutį grynaisiais pinigais, kuris susidarė iš: 100 000 Lt iki 2004 m. sukauptų santaupų, 80 000 Lt 2006 m. iš kredito įstaigos gautos paskolos, 70 000 Lt tėvų paskolintų lėšų, 35 000 Lt šeimos draugų V. ir R. P. paskolos, 43 012 Lt 2005–2012 m. abiejų sutuoktinių su darbo santykiais susijusių pajamų ir Sodros išmokų, auginant vaikus. Vėliau Pareiškėjas pateikė 2019-08-20, 2019-09-27 paaiškinimus, kuriais patikslino anksčiau pateiktą informaciją. Inspekcija Pareiškėjo mokesstinio patikrinimo metu įvertino Pareiškėjo tiek pirminiame, tiek vėlesniuose paaiškinimuose nurodytus šaltinius ir nustatė, kad sutuoktinių grynujų pajamų likutis sudaro 137 858 Lt. Nors Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos vertinimu dėl **A. B.** grąžintos paskolos, tačiau, Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje nesant tiesioginių įrodymų, pagrindžiančių Pareiškėjo poziciją dėl jo nurodyto paskolos grąžinimo laiko bei įvertinus paskolos gavėjo **A. B.** paaiškinimą, Inspekcijos vertinimas pripažintinas teisingu ir pagrįstu. Paminėtina, kad MAĮ 41 straipsnis įpareigoja mokesčių mokėtoją nurodyti turto, pajamų šaltinius ir juos pagrįsti, paminėtina ir tai, jog LVAT laikosi nuoseklios pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Nustatyta, jog Pareiškėjas poziciją, jog į jo tikrinamojo laikotarpio piniginių lėšų likutį įėjo ir **A. B.** 2012-12-31 grąžinta paskola, nurodė 2019-08-20, Inspekcijai paaiškindamas, kad 2006 m. iki 2011-12-31 šiam asmeniui paskolino 20 000 Lt, vėliau paskolos terminas buvo pratęstas iki 2012-12-31, nes jis ne tik negrąžino jam lėšų, bet dar papildomai skolinosi iš Pareiškėjo pinigų, visos paskolos lėšos Pareiškėjui grąžintos 2012-12-31. Tai yra šios pozicijos pagal byloje surinktą informaciją Pareiškėjas nebuvo nurodęs nei mokesstinio tyrimo metu, nei pirmuose savo paaiškinimuose patikrinimo metu. Inspekcijai 2019-09-17 pateiktame paaiškiniame paskolos gavėjas **A. B.** patvirtino paskolos gavimą iš Pareiškėjo, tačiau nurodė, kad paskolą dalimis gavo iš savo studijų draugo laikotarpiu nuo 2006 iki 2009 metų, nenurodydamas tikslių paskolos sumų, paaiškindamas, kad skolindavosi grynaisiais pinigais. Paskolos gavėjas nurodė, kad pasiskolintoms sumoms buvo surašyti skolos rašteliai, lėšas grąžinus, jie buvo sunaikinami. Pasak paaiškiniame, paskolos lėšas **A. B.** grąžindavo kai tik turėdavo finansines galimybes, iki 2012 m. pabaigos dalimis buvo grąžintos visos iki 2009 metų dalimis pasiskolintos lėšos, apie 20 000 Lt. Tokiu būdu, Inspekcija vertindama Pareiškėjo paskolos grąžinimą kaip pajamų šaltinį, atsižvelgdama į tai, jog Pareiškėjas, nors ir turėdamas pareigą pagrįsti pajamų šaltinius, nepateikė jokių paskolos grąžinimą konkrečiu jo nurodytu metu pagrindžiančių dokumentų, o Pareiškėjo kontrahentas patvirtino dalinius paskolos grąžinimus laikotarpiu nuo paskolos suteikimo, todėl

Inspekcija, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais, atsižvelgdama į tai, jog nė viena iš paskolinių santykių šalių nenurodė konkrečių paskolintų ir sugrąžintų sumų, įvertino paskolų suteikimo laikotarpį nuo 2006 iki 2009 metų, paskolų grąžinimo laikotarpį iki 2012-12-31 bei suteiktas paskolų sumas. Tokiu būdu, buvo pripažinta, kad Pareiškėjas paskolas suteikė laikotarpiu nuo 2006–2009 metų, kiekvienais metais po 5 000 Lt (šios sumos priskirtos Pareiškėjo išlaidoms), atitinkamai paskolos grąžinimas Pareiškėjo pajamomis pripažintas proporcingai laikotarpiu iki 2012-12-31 (šios pajamos kiekvienu mokestiniu laikotarpiu priskirtos Pareiškėjo pajamoms), laikant, kad Pareiškėjui paskolą paskolos gavėjas grąžino dalimis, 2012 metais sumokėdamas 2 857 Lt, tai yra paskutinę grąžinamos paskolos dalį. Kadangi MAĮ 70 straipsnio taikymas ir mokesčių bazės nustatymas siejamas su reikalavimu nustatyti protingumo ir teisingumo kriterijus atitinkančią mokesčių bazę, todėl, Komisijos vertinimu, įvertinus Pareiškėjo ir paskolos gavėjo pateiktą informaciją, mokesčių administratoriaus pasirinktas Pareiškėjo patirtų išlaidų (suteikiant paskolą dalimis) ir pajamų skaičiavimas (gaunant paskolos grąžinimą dalimis proporcingai per paskolos grąžinimo laikotarpį) laikytinas atitinkančiu MAĮ 70 straipsnio keliamus reikalavimus.

Dėl mokesčių bazės pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas apskaičiavimo, Pareiškėjo nurodomų gautų pajamų, mokėtino GPM neaiškumų

Iš Inspekcijos patikrinimo akte atliktų skaičiavimų matyti, kad Pareiškėjo mokesčių bazė buvo apskaičiuota, nustačius, jog konkrečiu tikrinto mokestinio laikotarpio metu, tai yra konkrečių išlaidų patyrimo metu (atskaitingo asmens išlaidoms, nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidoms padengti, lėšoms įnešamoms į banką ir pan.) Pareiškėjas neturėjo juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais pagrįstų pajamų. Nors Pareiškėjas kritikuoja tokią mokesčių bazės apskaičiavimo metodiką, tačiau, Komisijos nuomone, ji atitinka tiek GPM įstatymo nuostatas, tiek MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių nuostatas. Pajamų mokesčio subjektas yra pajamas gavęs gyventojas (GPM įstatymo 3 straipsnis), objektas yra gyventojų pajamos, kurios pripažįstamos *jų gavimo momentu*, kai pajamos bet kokia forma faktiškai yra gaunamos arba bet kokia forma jos yra išmokamos (GPM įstatymo 8 straipsnis.). Taigi prievolė apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti mokesť yra siejama su GPM objekto atsiradimu – faktišku pajamų išmokėjimo arba gavimo momentu, tai yra konkrečiu momentu gautomis pajamomis už parduotą turtą, atliktas paslaugas ar pan. Aplinkybės, jog gyventojų pajamos yra deklaruojamos už konkretų mokestinį laikotarpį (metus) iki kitų metų gegužės 1 d., o deklaruojant konkrečias pajamas, GPM įstatymo nustatytais atvejais mokesčių mokėtojas gali konkrečias apmokestinamąsias pajamas sumažinti konkretaus turto įsigijimo kaina (pavyzdžiui, nekilnojamojamam turtui įsigyti patirtomis išlaidomis) ar veiklos išlaidomis (pavyzdžiui, individualiai veiklia vykdyti patirtomis išlaidomis) nesudaro pagrindo sutikti su Pareiškėjo pozicija, jog, apskaičiuojant mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (tai yra vertinant mokesčių mokėtojo (jo šeimos) išlaidas ir pajamas), turi būti išvedamas bendras mokestinio laikotarpio bendrųjų pajamų ir išlaidų aritmetinis rezultatas. Ginčo atveju nustatyta, jog konkrečių išlaidų patyrimo laikotarpiu Pareiškėjas nedisponavo juridinę galią turinčiais šaltiniais pagrįstomis pajamomis, kas sudaro pakankamą pagrindą konstatuoti, kad šiuo tikrinto laikotarpiu momentu jis buvo gavęs pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, kurių, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui iki kitų metų gegužės 1 d., jis nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčio. Ginčo situacijoje, Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad konkrečių išlaidų patyrimo metu, jis buvo gavęs juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais pagrįstų pajamų išlaidoms padengti, nes vėliau, nors ir tuo pačiu mokestiniu laikotarpiu gautomis pajamomis, mokesčių mokėtojas negali pagrįsti anksčiau (ankstesniu metu) patirtų išlaidų. Su tokiu vertinimu sutinka ir teismų praktika (LVAT 2017-04-28 nutartis adm. byloje Nr. A-558-556/2017). Kaip jau paminėta sprendime, Pareiškėjui tenka pareiga pagrįsti pajamų šaltinius objektyviais ir abejonių nekeliančiais įrodymais (MAĮ 41 straipsnis), o pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį konkrečiais duomenimis ir įrodymais paneigti mokesčių administratoriaus poziciją, apmokestinimą pagrindžiančias aplinkybes. Tokių įrodymų Pareiškėjas nepateikė, todėl jo skunde Komisijai išdėstyta pozicija, jog sutuoktiniai galimai turėjo daug buitinių paskolos sandorių, kurių

neprisimena, yra abstraktaus pobūdžio ir nesudaro pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos nustatytų aplinkybių.

Nors Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad jam nesuprantami skaičiavimai už 2014, 2015, 2016 metus, taip pat jam nesuprantama koks ryšys tarp Inspekcijos patikrinimo akte (sprendime) nurodomų konkrečių duomenų, tačiau iš patikrinimo akto duomenų (2, 3 priedas) matyti, kad Pareiškėjo (jo Sutuoktinės) 2014–2016 m. išlaidų neatitikimas pajamoms yra nustatytas įvertinus grynujų pinigų operacijas. Tokiu būdu nustatyta, jog 2014 m. sutuoktinių išlaidos 7 776,20 Lt viršijo pajamas, Pareiškėjui tenkanti apmokestinamųjų pajamų dalis dėl šio pažeidimo sudaro 3 888,10 Lt, pridėjus 2450 Lt ($\frac{1}{2}$ į banko sąskaitą gautų 4 900 Lt pajamų), gaunama 6 338, 10 Lt patikrinimo akte apskaičiuota kitų su darbo santykiais ir individualia veikla nesusijusių pajamų suma. Kadangi mokestinio patikrinimo metu, Pareiškėjas, remdamasis 2018-06-28 MAĮ Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 („Amnestinis įstatymas“) nuostatomis, pateikė patikslintą 2014 m. metinę pajamų deklaraciją ir joje papildomai deklaravo papildomai mokėtinas sumas, todėl patikrinimo akte buvo įvertintos tiek patikslintoje deklaracijoje deklaruotos, tiek patikrinimo metu papildomai nustatytos, bet nedeklaruotos patikslintoje deklaracijoje sumos, todėl Pareiškėjo skunde nurodoma 10 669 Lt yra nuo visų pajamų (tiek nuo papildomai deklaruotų deklaracijoje, tiek nuo nustatytų patikrinimo metu) apskaičiuota GPM suma. Tačiau, įvertinus paties Pareiškėjo deklaracijoje deklaruotą 9 718 Lt GPM sumą, už 2014 m. patikrinimo akte papildomai apskaičiuota sumokėti 951 Lt GPM (10 669-9 718). Tokie pat veiksmai yra atlikti apskaičiuojant mokesčių bazę už 2015 ir 2016 metus. Paminėtina, kad šie skaičiavimai yra aptarti Inspekcijos patikrinimo akte, pagrindžiant už konkretų mokestinį laikotarpį apskaičiuotas GPM sumas, todėl nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjo pozicija, kad skunde minimi duomenys yra tarpusavyje nesusijusių skaičių kratynys. Todėl skunde nurodyti motyvai nesudaro pagrindo Inspekcijos procesiniuose dokumentuose atliktų skaičiavimų pripažinti nepagrįstais.

Dėl delspinigių skaičiavimo

Komisijos nuomone, Pareiškėjas neteisingai supranta delspinigių skaičiavimo trukmę. Paminėtina, kad LVAT, aiškindamas MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 98 straipsnio 2 dalies nuostatas, yra nurodęs, kad galima išskirti tokius delspinigių skaičiavimo laikotarpius: pirma, už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos; antra, nesumokėjus mokesčio per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo ir tęsiasi iki teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos. Taigi 180 dienų delspinigių skaičiavimo laikotarpis prasideda tik tada, kai įgyja teisinę galią sprendimas dėl mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo ir nėra taikomas už ankstesnius laikotarpius iki pastarojo laikotarpio (LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-636/2010). LVAT 2008-09-29 nutartyje adm. byloje Nr. A-525-1643/2008 yra pažymėjęs, kad 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas yra įtvirtintas MAĮ 98 straipsnio 2 dalyje ir šio termino skaičiavimo pradžia yra siejama su diena, nuo kurios mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką. Analogiška praktika yra suformuota ir LVAT 2016-02-23 nutartyje adm. byloje Nr. A-293-556/2016. Taigi ginčo situacijoje šis terminas bus pradėtas skaičiuoti nuo to momento, kai bus priimtas galutinis procesinis sprendimas mokestinio ginčo byloje. Todėl Pareiškėjo motyvai dėl netinkamo delspinigių skaičiavimo atmetini kaip teisiškai nepagrįsti ir naikinti apskaičiuotus delspinigius ginčo situacijoje nėra pagrindo.

Nors Pareiškėjas yra išdėstęs prašymą panaikinti jam paskirtą baudą, tačiau 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 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. Kadangi mokestinio patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas nedeklaravo visų gautų pajamų ir sumažino mokėtiną GPM, todėl jam patikrinimo akto tvirtinimo metu nuo papildomai apskaičiuoto GPM buvo skirta bauda. Mokesčių įstatymai nenumato galimybės neskirti baudos už Pareiškėjo padarytus pažeidimus. Kadangi atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindų Pareiškėjas nenurodo, todėl dėl atleidimo nuo GPM baudos galimybės plačiau sprendime nepasisakytina.

Įvertinus aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad Inspekcija tinkamai įvertino bylos aplinkybes ir taikė teisės normas, todėl naikinti Inspekcijos sprendimą dėl Pareiškėjo skunde nurodytų motyvų nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Inspekcijos 2020-02-07 sprendimą Nr. (21.222) 682-85, patikslintą 2020-03-04 sprendimu Nr. (21.222) 682-130 „Dėl 2020-02-07 sprendimo Nr. (21.222) 682-85 klaidų taisymo“.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas (ginčas dėl teisės). 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 narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė