



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. M. 2018-12-31 SKUNDO**

2019 m. kovo 7 d. Nr. S-38 (7-7/2019)
Vilnius

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensko
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės
Ramutei Matkevičienei
E. M.

2019 m. vasario 5 d. posėdyje išnaginėjusi E. M. (toliau – Pareiškėjas) 2018-12-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-12-20 sprendimo Nr. 68-139, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2018-10-17 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-346, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 707,83 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 326,25 Eur GPM delspinigius, 167 Eur GPM baudą, 371,71 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 185 Eur PSD įmokų baudą, 1177,08 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 588 Eur VSD įmokų baudą.

Klaipėdos AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjo 2010-01-01–2015-06-01 laikotarpio GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2018-08-20 patikrinimo akte Nr. (30.2)-FR0680-337 nustatė, kad į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą fiziniai ir juridiniai asmenys 2010 m. pervėdė 7500 Lt, 2011 m. – 30140 Lt, 2012 m. – 3450 Lt, 2013 m. – 3000 Lt, 2014 m. – 5240 Lt ir 2015 m. I pusmetį – 814 Eur už suteiktas internetinės paieškos optimizavimo (SEO), internetinio puslapio priežiūros paslaugas, internetinių puslapių kūrimą ir kt. Patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė dokumentus, įrodančius patirtas išlaidas, susijusias su SEO ir kitų paslaugų teikimu. Nustačiusi, jog Pareiškėjas 2010–2014 m. vykdė individualią veiklą jos neįregistravęs, Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2, 6, 24 straipsnių nuostatomis, už 2010–2011 m. apskaičiavo 838,74 Eur GPM, o už 2012–2014 m. apskaičiavo 130,62 Eur GPM permoką. Vadovaudamasi Sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 straipsnio nuostatomis, už 2010, 2011, 2014 m. Pareiškėjui apskaičiavo 371,03 Eur PSD įmokas, o vadovaudamasi Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 4 ir 7 straipsnių nuostatomis, apskaičiavo 1175,02 Eur VSD įmokas.

Klaipėdos AVMI, išnaginėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2018-10-17 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-346 pakeitė patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 707,83 Eur (838,45 –

130,62) GPM. Vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsnio ir Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. 1 dalies nuostatomis, už nesavalaikį GPM mokėjimą Pareiškėjui apskaičiavo 573,51 Eur GPM delspinigius bei, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio nuostatomis, atleido Pareiškėją nuo 247,26 Eur GPM delspinigių mokėjimo, nurodydama Pareiškėjui sumokėti 326,25 Eur GPM delspinigius. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau nedeklaravo gautų pajamų, Klaipėdos AVMI Pareiškėjui skyrė 20 proc. dydžio 167 Eur GPM baudą. Vadovaudamasi SDĮ 19 straipsnio, VSDĮ 16 straipsnio nuostatomis, Klaipėdos AVMI Pareiškėjui skyrė 50 proc. dydžio 185 Eur PSD įmokų ir 588 Eur VSD įmokų baudas.

Inspekcija nurodo, jog mokestinis ginčas byloje kilo dėl to, ar Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo vykdyta veikla atitinka individualios veiklos požymius, dėl ko Pareiškėjui atsirado pareiga apskaičiuoti GPM, PSD įmokas ir VSD įmokas.

Teigia, kad Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo 2010–2014 m. vykdyta paslaugų teikimo veikla atitinka individualios veiklos sąvoką, pateiktą GPMĮ 2 str. 7 dalyje. Inspekcija sprendime cituoja GPMĮ 2 str. 7 dalį ir nurodo, jog individuali veikla turi turėti keletą pagrindinių požymių – savarankiškumą, versliškumą ir tęstinumą, kuris suprantamas kaip atsikartojamumas bei tokios veiklos tikslo, t. y. ekonominės naudos siekimo, buvimą. Atsižvelgdama į Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuotą praktiką aiškinant individualios veiklos požymius, Inspekcija sprendime pateikia kiekvieno individualios veiklos požymio apibūdinimą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-10-20 nutartis adm. byloje Nr. A14-916-2006, 2011-03-07 nutartis adm. byloje Nr. A556-256/2011, 2012-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-1453/2012, 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-575-653/14).

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, jog į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą Nr. LT(duomenys neskelbtini), esančią AB DNB banke, fiziniai ir juridiniai asmenys 2010–2014 m. laikotarpiu pervedė 49380 Lt, iš jų: 2010 m. – 7550 Lt, 2011 m. – 30140 Lt, 2012 m. – 3450 Lt, 2013 m. – 3000 Lt, 2014 m. – 5240 Lt. Mokėjimo pavidimų paskirtyje pinigines lėšas pervedę asmenys nurodė, jog tai apmokėjimas už SEO paslaugas, pozicionavimą, svetainės reklamą, už darbus, paslaugas, papildymas ir kt. Siekiant išsiaiškinti mokėjimų paskirtį, apklausti asmenys paaiškinimuose nurodė, jog mokėjimų pavidimais buvo apmokėta E. M. už jiems suteiktas įvairias su informacinėmis technologijomis susijusias paslaugas.

Iš 2018-08-20 patikrinimo akto Nr. (30.2)-FR0680-337, pasak Inspekcijos, matyti, kad Klaipėdos AVMI nustatė, jog T. S., E. M. sumokėjęs 1000 Lt, pateiktame paaiškinime nurodė, jog E. M. pinigai buvo pervesti už internetinės reklamos paslaugas, už atliktas paslaugas E. M. jokio dokumento neišrašė, apie paslaugos kainą informavo telefonu, E. M. susirado internetiniame puslapyje adresu <http://www.skelbiu.lt/>, bendravo telefonu. E. V., sumokėjęs 200 Lt, pateiktame paaiškinime nurodė, jog atsiskaityta už nupirktą svetainę „(duomenys neskelbtini)“, už atliktas paslaugas E. M. jokio dokumento neišrašė, bendravo telefonu susirašinėjant žinutėmis. UAB „P1“, sumokėjęs 300 Lt, vadovas paaiškinime nurodė, jog 2014 m. 04 mėn. buvo atliktas avansinis mokėjimas – 300 Lt už informacinio puslapio www.PI.lt informacijos perkėlimo paslaugas. Su E. M. bendrauta el. paštu, dokumentai nebuvo išrašyti, paslaugos nebuvo visiškai atliktos. V. P., sumokėjęs 600 Lt, pateiktame paaiškinime nurodė, jog E. M. pinigai pervesti už SEO paslaugas (pagerinti internetinio tinklapio pozicijas paieškos sistemų rezultatuose), bendrauta telefonu ir el. paštu. Už atliktas paslaugas E. M. dokumentų neišrašė. E. K., sumokėjęs 750 Lt, paaiškinime nurodė, jog E. M. pinigus pervedė už reklamą internete, t. y., kad internetinės svetainės pozicija puslapyje <https://www.google.lt> būtų aukštesnė. Už atliktas paslaugas dokumentų neišrašė, bendravo el. paštu. N. K., sumokėjęs 700 Lt, paaiškinime nurodė, jog pinigus pervedė už internetines paslaugas, į kokią sąskaitą pervesti pinigus nurodė pats E. M., bendrauta el. paštu, dokumentų neišrašė. M. S., sumokėjęs 1600 Lt, paaiškinime nurodė, jog tiksliai pasakyti negali, už kokias paslaugas pervedė pinigus E. M., tačiau tai buvo atliktos paslaugos, susijusios su kompiuteriu, už atliktas paslaugas E. M. dokumentų neišrašė. P. I., sumokėjęs 1400 Lt, paaiškinime nurodė, jog E. M. 2011 m. atliko internetinės paieškos optimizavimo paslaugas, kad internetinis puslapis, įvedus paiešką, būtų iškeliamas į paieškos pirmas pozicijas. Už atliktas paslaugas bankiniu pavedimu sumokėjo 1400 Lt. E. M. nurodė, kokią pinigų sumą ir į kokią sąskaitą reikia pervesti. E. M. internetu reklamavo savo paslaugas, rado jo kontaktinius duomenis ir susitarė dėl paslaugų atlikimo. Už atliktas paslaugas E.

M. dokumentų neišrašė. K. R., sumokėjęs 1750 Lt., paaiškino nurodė, jog E. M. atliko SEO darbus, t. y. internetinės svetainės vidinius ir išorinius optimizavimo darbus. Į kokią sąskaitą pervesti pinigus, nurodė E. M., bendrauta el. paštu. E. M. dokumentų neišrašė. L. Ž., sumokėjęs 1630 Lt, paaiškino nurodė, jog E. M. atliko paslaugas: tvarkė internetinį puslapį, atliko internetinės paieškos optimizavimo paslaugas, kad įvedus paiešką būtų iškeliamas į paieškos pirmas pozicijas. E. M. nurodė, kokią pinigų sumą ir į kokią sąskaitą reikia pervesti. E. M. internetu reklamavo savo paslaugas, rado jo kontaktinius duomenis ir susitarė dėl paslaugų atlikimo. Už atliktas paslaugas E. M. dokumentų neišrašė.

Inspekcija nurodo, jog iš 2018-08-20 patikrinimo akto Nr. (30.2)-FR0680-337 1 priedo matyti, kad į Pareiškėjo atsiskaitomąją sąskaitą fiziniai ir juridiniai asmenys 2010–2014 m. laikotarpiu už Pareiškėjo teiktas paslaugas pervedė 49380 Lt (pakartotinio patikrinimo metu iš E. M. individualios veiklos pajamų eliminuotas 2011 m. V. U. 1000 Lt pavedimas už įsigytą naudotą kompiuterį). Klaipėdos AVMI nustatė, jog Pareiškėjas apie savo teikiamas paslaugas skelbia interneto svetainėse (duomenys neskelbtini). Šiame puslapyje yra visa informacija apie Pareiškėjo teikiamas internetinių puslapių kūrimo paslaugas, pateikiama informacija apie patį Pareiškėją, nurodant, jog nuo 2008 m. dirba su įvairiais internetiniais projektais, daugiausia užsiima svetainių optimizacija paieškos sistemoms (SEO), svetainių kūrimu, *web* dizainu ir teikia SEO paslaugas.

GPMĮ prasme savarankiška veikla laikytina tokia veikla, kurią vykdydamas asmuo veikia savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų, ir iš kurios tiesiogiai gauna pajamas. Iš byloje pateiktos medžiagos, Inspekcijos teigimu, matyti, kad Pareiškėjo 2010–2014 m. vykdyta internetinių paslaugų teikimo veikla buvo savarankiška, t. y. Pareiškėjo teiktose paslaugose nenustatyta darbo santykiams būdingų aplinkybių. Pareiškėjas savarankiškai apie savo teikiamas paslaugas skelbė interneto svetainėse, veikė savo valia ir nuožiūra, nepriklausomai nuo kitų asmenų. Todėl sprendime konstatuojama, kad individualiai veiklai būdingas savarankiškumo požymis yra įrodytas byloje surinkta medžiaga.

Tam, kad atitinkamą gyventojų veiklą būtų galima priskirti individualiai veiklai, taip pat būtina nustatyti, ar būta tikslo – gauti pajamų ar siekti kitokios ekonominės naudos – bei šios veiklos versliškumo (komerciškumo) požymį. Versliškumas (komerciškumas) reiškia, kad visa individuali veikla nuo pat jos vykdymo pradžios privalo turėti tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos. Sprendžiant, ar atitinkamais veiksmais (sandoriais) gyventojas siekė gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos, gali būti atsižvelgiama ir į tokias aplinkybes, kaip su naudos gavimu susijusios sąnaudos, kokią gyventojų pajamų dalį sudaro pajamos iš tokios veiklos ir panašiai. Individualios veiklos versliškumui konstatuoti gali pakakti ir kelių analogiškų sandorių sudarymo per tam tikrą laikotarpį. Patikrinimo metu nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 Pareiškėjo pajamos už atliktas internetinės paieškos optimizavimo paslaugas (SEO) buvo 49380 Lt ir 28544,60 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos. Tokiu būdu pajamos už atliktas internetinės paieškos optimizavimo paslaugas (SEO) nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 sudarė 64 proc. visų gautų pajamų, t. y. Pareiškėjo gautos individualios veiklos pajamos 2010-01-01–2014-12-31 laikotarpiu sudarė didžiąją dalį pajamų. Todėl, Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėjo veiklai būdingas versliškumas bei ekonominės naudos siekimas, nes Pareiškėjas, teikdamas minėtas paslaugas, siekė gauti ekonominės naudos.

Kad atitinkamą veiklą galima būtų pripažinti individualia, turi būti nustatytas ir šios veiklos tęstinumas. LVAT ne kartą yra pažymėjęs, jog tokios veiklos vykdymo aplinkybės kaip nevienkartinis, nuolatinis sandorių sudarymas, jų skaičius, tęstinis jų sudarymo laikotarpis (pasikartojimas) sudaro pagrindą konstatuoti tokios veiklos tęstinumo požymį. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas gavo pajamų už internetinės paieškos optimizavimo paslaugas laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, todėl, pasak Inspekcijos, yra pagrindas vykdytą veiklą pripažinti tęstine.

Inspekcija nurodo, jog Klaipėdos AVMI pakartotinio patikrinimo metu įvertino Pareiškėjo mokestinio ginčo metu pateiktus su individualia veikla susijusių išlaidų dokumentus ir pagrįstai nustatė, kad Pareiškėjas patyrė išlaidų dėl SEO paslaugų atlikimo už 7027,57 Lt, iš jų: 2010 m. – 814,30 Lt, 2011 m. – 1657,82 Lt, 2012 m. – 2081,00 Lt, 2013 m. – 1908,17 Lt ir 2014 m. – 566,28 Lt, be to, Pareiškėjas, papildymas savo asmeninę paskyrą, patyrė išlaidų už 16244,42 Lt, iš jų: 2010

m. – 280,09 Lt, 2011 m. – 10778,34 Lt, 2012 m. – 3695,14 Lt, 2013 m. – 1178,65 Lt ir 2014 m. – 312,20 Lt.

Įvertinus visų minėtų aplinkybių visumą bei įrodymus apie 2010–2014 m. Pareiškėjo vykdytą internetinių paslaugų teikimo veiklą, sprendime konstatuojama, jog Pareiškėjo vykdyta veikla atitiko individualios veiklos požymius ir patenka į veiklos rūšis, kurios išvardytos GPMĮ 2 str. 7 dalyje, apibrėžiančioje individualios veiklos sąvoką. Atsižvelgiant į tai, daroma išvada, jog Klaipėdos AVMI 2018-08-20 patikrinimo akte Nr. (30.2)-FR0680-337 ir 2018-10-17 sprendime Nr. (6.5)-FR0682-346 pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo 2010–2014 m. vykdyta internetinių paslaugų teikimo veikla atitinka individualios veiklos požymius, ir nustačiusi, jog Pareiškėjas nėra teikęs metinių pajamų deklaracijų už 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 m., pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo ir nurodė sumokėti 707,83 Eur GPM ir su juo susijusias sumas.

Pagal VSDĮ 4 str. 3 dalies nuostatas socialiniu draudimu privalomai draudžiami savarankiškai dirbantys asmenys, išskyrus tuos, kurie verčiasi individualia veikla turėdami verslo liudijimus, pensijų socialiniu draudimu pagrindinei ir papildomai pensijos dalims, ligos ir motinystės socialiniu draudimu, kai draudžiami tik motinystės, tėvystės ir motinystės (tėvystės) išmokoms gauti. Asmenų, kurie verčiasi individualia veikla, kaip ji apibrėžta GPMĮ 2 str. 7 dalyje, VSD įmokos apskaičiuojamos ir mokamos nuo šių asmenų gautų pajamų metinės sumos (asmenų, kurie verčiasi individualia veikla, kaip ji apibrėžta GPMĮ 2 str. 7 dalyje, pajamų metinę sumą sudaro Inspekcijai deklaruotų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų ir apskaičiuotos mokesčių metų individualios veiklos pajamų mokesčio sumos skirtumas), neviršijančios einamųjų metų draudžiamųjų pajamų 4 dydžių sumos per mėnesį (einamųjų metų draudžiamųjų pajamų 48 dydžių sumos per metus). VSDĮ 7 str. 2 d. 2 punktą numato, kad individualią veiklą vykdančių asmenų VSD įmokų bazę sudaro 50 procentų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų (neatėmus PSD ir VSD įmokų) suma. Socialinio draudimo įmokų bazė 2010 m. negali būti didesnė negu 48 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma (48 x 1170 Lt=56160 Lt), o šių įmokų bazė per mėnesį negali būti didesnė negu 4 Lietuvos Respublikos Vyriausybės patvirtintų einamųjų metų draudžiamųjų pajamų dydžių suma (4 x 1170 Lt=4680 Lt). Vyriausybės patvirtintas einamųjų 2010 ir 2011 m. draudžiamųjų pajamų dydis yra 1170 Lt, 2012–2014 m. draudžiamųjų pajamų dydis yra 1488 Lt, todėl VSD įmokos skaičiuojamos nuo individualios veiklos pajamų sumos, ne didesnės kaip 5952 Lt per mėnesį (1488 Lt x 4) arba 71424 Lt per metus (5952 Lt x 12).

Inspekcijos tvirtinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavusi, jog Pareiškėjas vykdo individualią veiklą, pagrįstai Pareiškėjui už 2010–2014 m. apskaičiavo 1177,08 Eur VSD įmokas bei skyrė 588 Eur VSD įmokų baudą.

Pagal SDĮ 17 str. 4 dalies nuostatas fiziniai asmenys, kurie verčiasi individualia veikla, moka 9 proc. dydžio privalomojo sveikatos draudimo įmokas nuo sumos, nuo kurios skaičiuojamos ir socialinio draudimo įmokos. Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavusi, jog Pareiškėjas vykdo individualią veiklą, pagrįstai Pareiškėjui už 2010–2014 m. apskaičiavo 371,71 Eur PSD įmokas bei skyrė 185 Eur PSD įmokų baudą.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, kad internetinės svetainės ir įvairūs skelbimai buvo sukurti siekiant išsiaiškinti, ar Pareiškėjas yra pajėgus teikti SEO paslaugas ir įvertinti to perspektyvas, Inspekcija sprendime pažymi, jog pagal GPMĮ 3 straipsnio nuostatas pajamų mokesį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas, o pagal GPMĮ 8 straipsnio nuostatas pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. Todėl pajamų gavęs asmuo privalo GPMĮ nustatyta tvarka gautas pajamas deklaruoti, neatsižvelgiant į gaunamų pajamų dydį ar jų ekonominį naudingumą pajamų gavusiam asmeniui.

Įvertinusi minėtus byloje surinktus įrodymus, Inspekcija daro išvadą, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Esant tokiai situacijai, Pareiškėjui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, kilo MAĮ 67 str. 2 dalyje įtvirtinta pareiga pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (LVAT 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1420/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013). Nagrinėjamoje byloje Pareiškėjas Inspekcijai nepateikė Klaipėdos AVMI išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų, pateiktame skunde nepaaiškino, kokių pagrindų mokesčių

administratoriaus nustatyti fiziniai ir juridiniai asmenys Pareiškėjui į atsiskaitomąją sąskaitą sumokėjo 50380 Lt, todėl vien Pareiškėjo įrodymais nepagrįsti skundo teiginiai negali paneigti mokesčių administratoriaus byloje nustatytų faktinių aplinkybių bei pagrįstų išvadų konstatuojant Pareiškėjo vykdytą individualią veiklą.

Inspekcija sprendime pasisako dėl Pareiškėjui paskirtos baudos dydžio, nes, Pareiškėjo nuomone, jam paskirta 20 proc. dydžio bauda turėtų būti sumažinta iki minimalios 10 proc. dydžio baudos. Cituoja MAĮ 139 str. 1 dalies, 140 straipsnio nuostatas, LVAT praktiką, aiškinančią baudų skyrimo, jų dydžio nustatymo principus (LVAT 2011-05-05 nutartis adm. byloje Nr. A442-1034/2011, 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008, adm. bylą Nr. A438-1117/2010). Inspekcija konstatuoja, jog nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjo argumentus ir sumažinti Klaipėdos AVMI pagrįstai paskirtą 20 proc. dydžio GPM baudą. Klaipėdos AVMI 2018-10-17 sprendime Nr. (6.5)-FR0682-346 nurodė, jog Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau nedeklaravo gautų pajamų. Iš byloje nustatytų aplinkybių, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjas 2010–2014 m. laikotarpiu gavo individualios veiklos pajamų, tačiau metinių pajamų deklaracijų neteikė, nuslėpė gautas apmokestinamąsias pajamas, pažeidimas buvo ne vienkartinis ar atsitiktinis, padarytas dėl neatsargumo ar suklydus, o sąmoningas, buvo daromas ilgą laikotarpį, kas vertintina kaip Pareiškėjo atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Todėl esant atsakomybę sunkinančių ir lengvinančių aplinkybių, įprastai yra skiriama 30 proc. dydžio bauda. Klaipėdos AVMI įvertino tai, kad Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus ir papildomus įrodymus ir skyrė Pareiškėjui mažesnę nei baudos vidurkis 20 proc. dydžio baudą. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija nurodo neturinti pagrindo mažinti paskirtos baudos dydį.

Pareiškėjas 2018-12-31 skunde nurodo, jog mokesčių administratoriaus patikrinimo akte minimą veiklą jis vykdė siekdamas išsiaiškinti, ar yra pajėgus teikti SEO paslaugas ir įvertinti to perspektyvas. Pareiškėjas teigia savo įkurtose svetainėse siūlęs tokias paslaugas ir susidomėjusiems asmenims neminėjęs, kad nesiekia pelno, todėl jų parodymų negalima vertinti kaip įrodančių Pareiškėjo pelno siekimą. Šias aplinkybes Pareiškėjas teigia įrodęs dokumentais, pagrindžiančiais jo 2012 ir 2013 m. patirtas išlaidas. Pareiškėjas negali įrodyti likusių metų išlaidų, nes nuorodas į klientų svetaines pardavę asmenys jokių dokumentų nepateikė. Tuo tarpu Pareiškėjas teigia pirkęs didelę dalį nuorodų tiesiogiai iš svetainių savininkų, kurie nepateikė jokių dokumentų.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjas, įvertinęs, kad veikla gali būti perspektyvi, su pora partnerių įkūrė UAB „E1“, šiuo metu siūlančią SEO paslaugas.

Pareiškėjas skunde akcentuoja Lietuvos Respublikos Konstitucijoje ir Žmogaus teisių konvencijoje įtvirtintą nekaltumo prezumpciją ir tvirtina, jog nėra jokių įrodymų, jog jis siekė pelno, o nuomonė ir tikėjimas negali būti laikomi įrodymais. Paaiškinimus teikę asmenys ir mokesčių administratoriaus darbuotojai negali žinoti, kokiu tikslu Pareiškėjas vykdė veiklą.

Atsižvelgdamas į išdėstytas aplinkybes, Pareiškėjas prašo panaikinti jam apskaičiuotus mokesčius, baudas ir delspinigius.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos 2018-12-20 sprendimas Nr. 68-139 tvirtintinas, Pareiškėjo 2018-12-31 skundas atmestinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų GPM, PSD ir VSD įmokų bei su šiais mokesčiais susijusių sumų mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjo tikrintuoju 2010-01-01–2015-06-30 laikotarpiu vykdyta veikla atitiko individualios veiklos požymius, dėl ko Pareiškėjui atsirado prievolė apskaičiuoti ir sumokėti į valstybės biudžetą mokesčius nuo iš šios veiklos gautų pajamų.

Pažymėtina, kad Pareiškėjas neginčija Inspekcijos sprendimo, Klaipėdos AVMI patikrinimo akto bei sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje) detaliam aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, nepateikia argumentų, jog mokesčių administratorius neteisingai taikė mokesčių administratorių įformintuose procesiniuose dokumentuose išsamiai nurodytas ginčo teisinius santykius reglamentuojančias GPMĮ, SDĮ, VSDĮ, MAĮ nuostatas, dėl ko Komisija iš naujo jų neatkartoja, taip pat neišdėsto argumentų dėl aritmetinio mokesčių bei su jais susijusių baudų ir delspinigių sumų apskaičiavimo. Pareiškėjas skunde nesutinka

su mokesčių administratoriaus pateiktu ginčo byloje nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu bei traktavimu, tvirtindamas, kad jis individualios veiklos nevykdė, nes, teikdamas SEO paslaugas, pelno nesiekė ir tai, Pareiškėjo teigimu, įrodo jo pateiktais dokumentais pagrįstos 2012 ir 2013 m. išlaidos. Pareiškėjo tvirtinimu, pirkėjų nuomonės dėl pirktų paslaugų pobūdžio negali būti laikomos įrodymais, patvirtinančiais individualios veiklos vykdymą. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus motyvus.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2010–2014 m. laikotarpiu į AB DNB banke esančią atsiskaitomąją sąskaitą iš fizinių ir juridinių asmenų gavo iš viso 49380 Lt pajamas bei 2015 m. I pusmetį gavo 814 Eur pajamas. Mokėjimo pavedimų paskirtyse pinigines lėšas pervedę asmenys nurodė, jog tai apmokėjimai už pozicionavimą, už SEO ir kitas paslaugas, už svetainės reklamą ir kt. (patikrinimo akto 1 priedas „E. M. gautos pajamos“). Mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti Pareiškėjo gautų pajamų pobūdį, apklausė asmenis, pervedusius Pareiškėjui pinigines lėšas, ir nustatė, kad pajamos buvo gautos už šiems asmenims suteiktas įvairias su informacinėmis technologijomis susijusias paslaugas, apie kurių teikimą Pareiškėjas skelbė įvairiose internetinėse svetainėse. Kaip nustatė mokesčių administratorius, minėtų pajamų Pareiškėjas nedeklaravo (neteikė metinių pajamų deklaracijų, verslo liudijimo nebuvo įsigijęs, individualios veiklos, vykdomos pagal pažymą, įregistravęs nebuvo) ir nuo jų nesumokėjo GPM.

Pažymėtina, jog GPMĮ (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija, galiojanti nuo 2008-12-30) 2 str. 14 dalyje nustatyta, kad pajamoms yra priskiriamas atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra. Pagal to paties įstatymo 3 straipsnį pajamų mokesčių moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Atitinkamai pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos (GPMĮ 5 straipsnis). Pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip (GPMĮ 8 str. 1 dalis). Taigi, sistemiškai vertinant pacituotas GPMĮ nuostatas, darytina išvada, jog *prievolė mokėti GPM kyla gyventojui, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų, kurios yra GPM objektas jų gavimo momentu*. Kaip jau minėta, mokestinio ginčo byloje tiesioginiais įrodymais (mokėjimo pavedimais į Pareiškėjo banke esančią sąskaitą) neginčytinai nustatyta, jog Pareiškėjas visu tikrintuoju laikotarpiu gavo pajamas. Ir kaip teisingai, remdamasis jau minėtais tiesioginiais bei netiesioginiais (paslaugų pirkėjų pateikta informacija) įrodymais, vertino mokesčių administratorius, šios pajamos buvo gautos Pareiškėjui vykdant neregistruotą internetinės paieškos optimizavimo (SEO) bei kitų su informacinėmis technologijomis susijusių paslaugų teikimo individualią veiklą. Pažymėtina, jog šiame mokestinio ginčo etape skundžiamas Inspekcijos sprendimas buvo priimtas po pakartotinio Pareiškėjo patikrinimo, kuris buvo atliktas Komisijai 2016-04-28 sprendimu Nr. S-88 (7-37/2016) panaikinus Inspekcijos 2016-02-18 sprendimą Nr. 68-39 ir Pareiškėjo skundą perdavus centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Minėtame sprendime Komisija atliko išsamų Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu vykdytos veiklos atitikimo individualios veiklos požymiams (savarankiškumas, versliškumas, tęstinumas, ekonominės naudos siekimas (GPMĮ 2 str. 7 dalis) vertinimą, konstatuodama, jog yra paneigta bet kokia abejonė dėl tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo vykdytos veiklos galimos neatitikties individualiai veiklai, o skundą perdavė Inspekcijai nagrinėti iš naujo tam, kad mokesčių administratorius įvertintų Pareiškėjo Komisijai papildomai pateiktus dokumentus, Pareiškėjo nuomone, įrodančius jo vykdant veiklą patirtas išlaidas bei 2011 m. į Pareiškėjo sąskaitą pervestų 1000 Lt piniginių lėšų priskyrimo Pareiškėjo gautoms individualios veiklos pajamos pagrįstumą. Atsižvelgdama į tai, Komisija palaiko savo poziciją dėl į sąskaitą banke gautų lėšų priskyrimo prie Pareiškėjo vykdant individualią veiklą gautų pajamų, išdėstytą ankstesnio ginčo nagrinėjimo metu, ir šiame sprendime pakartotinai dėl to nepasisako. Taip pat Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus surinktą informaciją bei nustatytas aplinkybes, susijusias su Pareiškėjo patirtomis išlaidomis, jų priskyrimu leidžiamiems atskaitymams iš vykdant individualią veiklą gautų pajamų, laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius šioje ginčo dalyje teisingai taikė GPMĮ 16 str. 1 d. 3 punkto, 18 straipsnio nuostatas, tinkamai įvertino Pareiškėjo papildomai Komisijai pateiktus dokumentus, priimdamas teisingą ir pagrįstą sprendimą.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog ginče minimą veiklą vykdė siekdamas išsiaiškinti, ar yra pajėgus teikti SEO paslaugas ir įvertinti veiklos perspektyvas. Įvertinęs, kad veikla gali būti perspektyvi, Pareiškėjas su pora partnerių įkūrė UAB „E1“, šiuo metu siūlančią SEO paslaugas. Šie Pareiškėjo argumentai vertintini kaip gynybinė jo pozicija siekiant išvengti mokesčių prievolių vykdymo, nes, kaip matyti iš bylos medžiagos, tuo pačiu laikotarpiu, kada Pareiškėjas vykdė ginče aptariamą individualią veiklą (Pareiškėjo tvirtinimu, tyrė teikiamų paslaugų paklausą, dėl ko vėliau įsteigė įmonę), jis dirbo ir skunde minimoje UAB „E1“ (nuo 2011-12-01 iki 2014-02-21 (2018-08-20 patikrinimo akte Nr. (30.2) FR0680-337 pateikta informacija). Be to, pagal LVAT praktiką, siekiant nustatyti, ar mokesčių mokėtojo vykdoma veikla atitinka GPMĮ 2 str. 7 dalyje įtvirtintą individualios veiklos sampratą, vertinami objektyvūs veiklos vykdymo požymiai, t. y. veiklos savarankiškumas, tęstinumas, versliškumas, ekonominės naudos siekimas bei gavimas. Tuo tarpu subjektyvieji veiklos vykdymo aspektai, tokie kaip veiklos vykdymo tikslai, motyvai, kuriuos skunde nurodo Pareiškėjas, teisinės reikšmės neturi.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde dėstomų argumentų, jog jis vykdoma veikla nesiekė pelno, o mokesčių administratorius įrodymų, jog Pareiškėjas siekė pelno, nesurinko, pažymėtina, jog pagal LVAT praktiką, suformuotą aiškinant GPMĮ 2 str. 7 dalyje apibrėžtą individualios veiklos sąvoką, įstatymų leidėjas ją sieja su gyventojų siekiu gauti pajamų ar kitokios ekonominės naudos, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkama veikla yra pelninga ar nepelninga. Tačiau į gautų pajamų (naudos) dydį gali būti atsižvelgiama, kaip į papildomą kriterijų, siekiant nustatyti tikruosius gyventojų tikslus, o būtent tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos. Sprendžiant, ar atitinkamais veiksmais (sandoriais) gyventojas siekia gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos, gali būti atsižvelgiama ir į tokias aplinkybės, kaip su naudos gavimu susijusios sąnaudos, kokią gyventojų pajamų dalį sudaro pajamos iš tokios veiklos ir panašiai (pavyzdžiui, LVAT 2009-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-442-66/2009). Pažymėtina, jog nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėjo pajamos iš vykdytos individualios veiklos sudarė didžiąją visų Pareiškėjo gautų pajamų dalį tikrintaisiais 2010–2014 m. (pajamos iš individualios veiklos – 49380 Lt, su darbo santykiais susijusios pajamos – 28544,60 Lt).

Pareiškėjas skunde nepagrįstai tvirtina, jog mokesčių administratorius nepateikė jokių įrodymų, kad jis, teikdamas paslaugas, siekė pelno ir tokiu būdu vykdė individualią veiklą. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų akcentuotinos MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintos įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisyklės. Pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą. Mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė.

Atkreiptinas dėmesys į tai, jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, *mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius*. Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju mokesčių administratorius surinko ir pateikė pakankamai duomenų savo išvadoms pagrįsti, tuo tarpu Pareiškėjas be savo paaiškinimų bei samprotavimų *nepateikė jokių objektyvių įrodymų*, patvirtinančių jo poziciją. Papildomai akcentuotina, jog tam, kad į Pareiškėjo banko sąskaitą gautas lėšas būtų galima priskirti neapmokestinamoms GPM pajamoms, turėtų būti pateikti pakankami įrodymai, patvirtinantys, kad tai nėra fizinio asmens pajamos arba tai yra GPM neapmokestinamos pajamos. LVAT praktikoje ne kartą yra akcentuota, jog pareiga pagrįsti minėtas aplinkybes tenka mokesčių mokėtojui (pavyzdžiui, LVAT 2012-05-24 nutartis Nr. A-442-1601/2012, 2017-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A-982-438/2017). Ginčo byloje Pareiškėjas nepateikė faktinių duomenų, leidžiančių neabejoti, jog ginčo pinigines lėšas negalėjo būti priskirtos apmokestinamoms pajamoms, t. y. Pareiškėjas nepateikė įrodymų, paneigiančių tuos, kuriuos surinko mokesčių administratorius.

Apibendrinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius teisingai aiškino ir taikė apmokestinimą GPM, VSD, PSD įmokomis bei mokesčių administravimą

reglamentuojančias teisės normas, tinkamai ištyrė ir įvertino byloje nustatytas aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą, priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl naikinti jį nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-12-20 sprendimą Nr. 68-139.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-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. 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

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė