



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS
VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. V. 2015-04-30 SKUNDO**

2015 m. liepos 7 d. Nr. S-117 (7-94/2015)
Vilnius

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

Editos Veršelienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant J. D.
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei J. N.
mokesčių mokėtojo atstovams nedalyvaujant

2015 m. birželio 9 d. posėdyje išnagrinėjusi S. V. (toliau – Pareiškėjas) 2015-04-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-04-03 sprendimo Nr. 68-62, n u s t a t è:

Inspekcija 2015-04-03 sprendimu Nr. 68-62 pakeitė Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2014-11-24 sprendimą Nr. FR0682-648. Inspekcija nurodė Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 139 224 Lt (40 322,06 Eur) gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 108 207,66 Lt (31 339,10 Eur) GPM delspinigius, 8 183 Lt (2 369,96 Eur) privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 3 951,50 Lt (1 144,43 Eur) PSD įmokų delspinigius, 4 290 Lt (1 242,47 Eur) valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos) bei panaiko nurodymą sumokėti 13 922 Lt (4 032,09 Eur) GPM baudą, 818 Lt (236,91 Eur) PSD įmokų baudą ir 2 145 Lt (621,23 Eur) VSD įmokų baudą.

Sprendime nurodyta, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo GPM, VSD įmokų ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2006–2010 metus ir 2014-09-05 surašė patikrinimo aktą Nr. FR0680-601, kuriame papildomai apskaičiavo sumokėti 151 697 Lt mokesčius, t. y. GPM, VSD įmokas, PSD įmokas. Klaipėdos AVMI 2014-11-24 sprendimu Nr. FR0682-648 patvirtino patikrinimo aktu Pareiškėjui nustatytas mokestines prievoles bei papildomai apskaičiavo GPM ir PSD įmokų delspinigius, skyrė GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų baudas.

Pažymėta, jog Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjas nuo 2005-08-09 dirba UAB „Š1“ bei nuo 2011-05-03 yra UAB „Š2“ direktorius. Pareiškėjas taip pat tikrinamuoju

laikotarpiu valdė minėtų bendrovių akcijas, t. y. turėjo 50 proc. UAB „Š1“ akcijų bei 100 proc. UAB „Š2“ akcijų.

Nurodyta, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu mokesčius apskaičiavo vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243, toliau – MAĮ) 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Pažymėta, jog MAĮ 70 str. 1 dalies nuostata reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus. Akcentuota, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2004-01-29 nutartyje adm. byloje Nr. A-7-60/2004 suformuota praktika dėl netiesioginio mokesčių bazės nustatymo.

Pabrėžta, jog mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti aukščiau nurodytoje 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). MAĮ 70 str. 1 dalyje numatyti mokesčių mokėtojo elgesio atvejai, kada mokestinės prievolės dydis gali būti apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, yra detalizuoti Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (Žin., 2004, Nr. 86-3156) patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkte. Tačiau šioje nuostatoje yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio sąrašas, todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos pirmiau minėtos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies sąlygos. Taisyklių 6.1. punkte nustatyta, jog, norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

Inspekcija nurodė, kad Klaipėdos AVMI Pareiškėjo 2006–2010 metų laikotarpio mokesčio bazę nustatė pagal jos atliktą įvertinimą, pritaikiusi banko sąskaitų metodą. Vykdamas mokesčių administratoriaus priemonę „Neturtinga įmonė – turtingas savininkas“, Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu (surašyta 2011-11-21 mokesčio tyrimo ataskaita Nr. AB13-75) nustatyti galimi neteisėto praturtėjimo požymiai: įvairūs fiziniai asmenys pervedė į Pareiškėjo banko sąskaitą 1 511 689,25 Lt; Pareiškėjas per tikrinamąjį laikotarpį padengė 952 372,12 Lt ir 445 108,67 Lt paskolas; Pareiškėjas buvo įsigijęs ne vieną transporto priemonę bei nekilnojamojo turto objektą, todėl atlikus tyrimą, buvo inicijuotas mokesčių mokėtojo mokesčio patikrinimas. Atlikdama Pareiškėjo patikrinimą, Klaipėdos AVMI vadovavosi duomenimis, surinktais Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdybos (toliau – FNTT) ikiteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-02007-12, FNTT Ūkinės finansinės veiklos tyrimo 2012-08-14 specialisto išvada Nr. 5-3/68, Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2013-02-08 įsiteisėjusiu nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. I-117-606/2013. Pastarajame įsiteisėjusiam nuosprendyje pažymėta, jog Pareiškėjas kaltu prisipažino ir nurodė, kad, siekdamas išvengti į valstybės biudžetą mokėti privalomus mokesčius, tikslingai neįtraukdavo į įmonės buhalterinę apskaitą duomenų apie įmonės sudaromus sandorius, tikslingai nerodė gaunamų pajamų ir tikslingai įmonėje vedė vadinamąją „juodąją buhalteriją“, tokiu būdu įmonė iš tiesų išvengė PVM, pelno mokesčio sumokėjimo į biudžetą.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumentų, kad patikrinimo aktas yra paremtas išimtinai duomenimis iš ikiteisminio tyrimo medžiagos bei Klaipėdos miesto apylinkės teismo nuosprendžio, o Klaipėdos AVMI savo iniciatyva jokių papildomų dokumentų ir informacijos

nerinko, jos neanalizavo ir išvadų nerengė, Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 72 straipsniu, numatančiu mokesčių administratoriaus teisę apskaičiuoti mokesčių remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, ABTĮ 58 str. 4 dalimi, kurioje prie teismo procese neįrodinėtų aplinkybių ir faktų priskiriamas įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojame byloje, kuris yra privalomas šalims, nagrinėjant administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, padarė išvadą, kad nebereikia iš naujo vertinti teismo nuosprendžiu nustatytą nusikalstamos veikos pasekmių, esančių sudėtinė administracinės bylos įrodinėjimo dalyko dalimi. Inspekcija konstatavo, jog Klaipėdos AVMI pagrįstai vertino baudžiamosios bylos Nr. 06-1-02007-12 medžiagą, liudytojų parodymus, 2012-08-14 specialisto išvadą dėl UAB „Š1“ ūkinės finansinės veiklos Nr. 5-3/68 bei 2013-02-08 Klaipėdos miesto apylinkės teismo nuosprendį. Pažymėta, jog tokia pati pozicija formuojama ir teismų praktikoje (pavyzdžiui: LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1742/2010, 2012-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-602-222/2012; 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010 ir kt.).

Pasak Inspekcijos, Klaipėdos miesto apylinkės teismas 2013-02-08 įsiteisėjusiu nuosprendžiu baudžiamojame byloje Nr. I-117-606/2013 fizinį asmenį – Pareiškėją pripažino kaltu pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 220 str. 1 d., 222 str. 1 d., vadovaudamasis BK 63 str. 1 d., 2 d. ir 5 dalies 1 punktu, už atskiras nusikalstamas veikas paskirtas bausmes subendrinu apėmimo būdu ir paskyrė galutinę subendrintą bausmę – 100 MGL, tai yra 13 000 Lt baudą. Minėtame nuosprendyje konstatuota, jog pirkėjai už prekes ir suteiktas paslaugas atsiskaitė grynaisiais pinigais bei pavedimais į UAB „Š1“ direktoriaus (Pareiškėjo) sąskaitas. Ikiteisminio tyrimo metu nustatyti fiziniai asmenys nurodė, kad iš įmonės įsigijo oro kondicionierius, kuriuos sumontavo UAB „Š1“ darbuotojai, tačiau bendrovė šių sandorių neapskaitė savo buhalterinėje apskaitoje, o juos apskaitė bendrovės 2012-03-07 kratos metu administracinėse patalpose paimtuose užrašuose, kompiuterių sisteminiuose blokuose, kompiuterinėse laikmenose ir laisvos formos dokumentuose *Microsoft Excel* formato failuose, ir juose įrašyti įrašai atitinka minėtų asmenų liudytojo apklausos protokoluose nurodytus duomenis. T. y. ikiteisminio tyrimo metu UAB „Š1“ adresu: Šilutės pl. 101E, Klaipėda, administracinėse patalpose 2012-03-07 atliktos kratos metu paimtas serveris *HP Proliant ML350*. Atlikus minėto serverio apžiūrą, kataloge *L:\Dokumentai\DARBUOTOJŲ ASMENINIAI FAILAI* surasti *Microsoft Excel* formato failai: 1) „Be dok. montavimai 06.xls“, 2) „Be.xls“, 3) „Montavimo darbai 2008-2011.xls“. *Microsoft Excel* formato faile „Be dok. montavimai 06.xls“ laisvos formos lentelėje nurodyta: „Eilės Nr., Objektas, Asmuo, Miestas, Telefonų numeriai, darb., Įrenginys, Garantija, Priduota, Suma, Avansas, Mokėj. likut, pastabos, Sas (BE)“. Atitinkami įrašai įrašyti ir „Be.xls“ failuose. *Microsoft Excel* formato failuose „Montavimo darbai 2008-2010.xls“ laisvos formos lentelėse nurodyta: „Pabaigti darbai Be 2008, Pabaigti darbai BE 2009, Pabaigti darbai BE 2010, Pabaigti darbai BE 2011 įrašyti – Nr., kontaktai, įrenginys, kiekis, apmokėjimas (viso, avansas, likutis), garantija, priduta, pastabos“. Pagal minėtose lentelėse pateiktą informaciją nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2006-01-02 iki 2011-05-11 šiose lentelėse užregistruota kondicionierių, vėdinimo sistemų, ventiliacijos montavimo darbų ir įrengimų pardavimas ir gautos įplaukos – iš viso 2 361 893,77 Lt, iš jų: 2006 m. – 373 816,43 Lt, 2007 m. – 854 823 Lt, 2008 m. – 475 020,34 Lt, 2009 m. – 186 368 Lt, 2010 m. – 326 956 Lt, 2011 m. – 144 910 Lt.

Pažymėta, jog Taisyklių 6.2 punkte numatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojai priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingą įvertinimui atlikti. Taisyklių 22 punkte nustatyta, jog lėšų bankų sąskaitose metodas gali būti taikomas, kai yra žinomi duomenys apie mokesčių mokėtojo pajamas bankų ar kitų finansinių institucijų sąskaitose. Vertindamas šiuo metodu, mokesčių administratorius turi įvertinti lėšų pervedimus iš vienos mokesčių mokėtojo sąskaitos į kitą (pvz., lėšos iš atsiskaitomosios sąskaitos pervedamos į atsiskaitomąją valiutinę sąskaitą), išlaidas grynaisiais pinigais, išmokas iš sąskaitų, žinomus mokesčių mokėtojo pajamų šaltinius (23 punktą). Nurodyta, jog Klaipėdos AVMI, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjo 2006–2010 metų GPM bazę, naudojami

Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. vadovavosi gauta informacija: bankų sąskaitų išrašais; Klaipėdos AVMI turima informacija; baudžiamosios bylos Nr. 06-1-02007-12 duomenimis bei Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2013-02-08 įsiteisėjusiu nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. I-117-606/2013, ir nustatė, kad Pareiškėjo nedeklaruotas pajamas sudarė: 1) gauti pervedimai iš fizinių asmenų; 2) įnešimai grynaisiais pinigais į savo asmeninę banko sąskaitą.

Dėl pervedimų į Pareiškėjo banko sąskaitas. Byloje nustatyta, kad įvairūs fiziniai asmenys laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2010-12-31 mokestiniais pavidimais, grynujų pinigų įnešimais pervedė / įnešė į Pareiškėjo banko sąskaitas už prekes iš viso 217 102,44 Lt, t. y. 2006 m. – 59 338,35 Lt, 2007 m. – 62 285,08 Lt, 2008 m. – 45 413 Lt, 2009 m. – 35 004 Lt, 2010 m. – 15 062,01 Lt. Minėtos sumos gautos eliminavus fizinių asmenų pavidimus, kurie yra užfiksuoti UAB „Š1“ neoficialios apskaitos *Excel* lentelėse. Pagal baudžiamojoje byloje surastas ir paimtas *Excel* lenteles nustatyta, kad dalis fizinių asmenų, atlikusių pavidimus į Pareiškėjo banko sąskaitas, atitinka minėtose *Excel* lentelėse nurodytus fizinius asmenis (liudytojai V. N. , V. L. , J. K. , V. D. , D. S. ir kiti). Tačiau dalies fizinių asmenų, atlikusių mokestinius pavidimus į Pareiškėjo banko sąskaitas, nebuvo galimybės identifikuoti ir priskirti minėtose *Excel* formato failuose nurodytiems asmenims (lentelėse nepilnai nurodyti vardai, pavardės, nekilnojamojo turto objekto adresai), todėl mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjui 2014-04-02 buvo įteiktas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. FR0706-4001 pateikti duomenis / dokumentus, kokių pagrindu įvairūs fiziniai asmenys bankiniais pavidimais pervedė / įnešė į Pareiškėjo banko sąskaitas pinigines lėšas, bei pateikti duomenis / dokumentus, iš kokių piniginių lėšų buvo atlikti grynujų pinigų įnešimai į banko sąskaitas. Pareiškėjas pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, jog fiziniai asmenys pinigus pervedė kaip skolų grąžinimą, paskolas, už kelionės organizavimą bei prekių pardavimą, nurodydami parduotų prekių savikainą, tačiau mokestinio patikrinimo metu kartu su paaiškinimu dokumentai, pagrindžiantys prekių savikainą, pateikti nebuvo. Mokestinio patikrinimo metu apklausti iš Pareiškėjo paaiškinime nurodytų fizinių asmenų atsitiktinai atrinkti 7 asmenys (T. B. , D. V. , A. V. , P. G. , V. M. , V. V. , UAB „T1“ vadovas), kurie patvirtino Pareiškėjo paaiškinime nurodytas aplinkybes.

Inspekcija, vertindama Pareiškėjo 217 102,44 Lt pajamų, gautų iš įvairių fizinių asmenų laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2010-12-31 pavidimais / įnešimais į jo banko sąskaitas už prekes, pagrįstumą Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 73-3085, toliau – GPM įstatymas) prasme, konstatavo, jog šios pajamos gali būti neapmokestinamos GPM, jeigu būtų pakankamai įrodymų, patvirtinančių, kad tai nėra fizinio asmens pajamos arba tai yra neapmokestinamosios pajamos. Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nenustatė aplinkybių, jog minėtos pajamos būtų priskirtos prie neapmokestinamųjų pajamų. Pažymėta, jog tokio pobūdžio ginčiuose iš mokesčio mokėtojo reikalaujama atlikti pareigą pagrįsti tokio pobūdžio aplinkybes. Minėta pareiga yra nustatyta MAĮ 40 straipsnyje, taip pat detalizuota teismų praktikoje (LVAT adm. bylos Nr. A-556-948/2010, Nr. A-442-60/2011, Nr. A-556-152/2010). Inspekcija akcentavo, jog, mokesčių mokėtojui nevykdant pareigos tinkamai deklaruoti pajamas, o gautų pajamų pagrįstumo nesant galimybės nustatyti pagal juridinę galią turinčius dokumentus, ypač didelis dėmesys yra skiriamas mokesčių mokėtojo paaiškinimams, tačiau Pareiškėjas apsiribojo tik lentelės sudarymu, patikrinimo metu nepateikė lentelėje nurodytų aplinkybių pagrindimo, paskolos sutarčių, kelionės organizavimo dokumentų, taip pat dokumentų, patvirtinančių prekių įsigijimą, grąžinamą permoką ir pan. Pabrėžta, kad Klaipėdos AVMI, apskaičiuodama tikrinamojo laikotarpio GPM bazę, pajamų, gautų už kelionės organizavimą ir suteiktas paskolas, nepriskyrė prie apmokestinamųjų pajamų.

Sprendime padaryta išvada, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas vykdė individualią veiklą, kurios sąvoka yra reglamentuota GPM įstatymo 2 str. 7 dalyje. Pažymėta, jog LVAT, aiškindamas GPM įstatymo 2 str. 7 dalyje įtvirtintus individualios veiklos požymius, yra ne kartą pasisakęs dėl individualios veiklos sąvokos ir nurodęs, kad, siekiant konstatuoti individualios veiklos egzistavimą, būtina nustatyti požymių visumą, t. y. savarankiškumą,

versliškumą, tęstinumą, ekonominės naudos siekimą (pavyzdžiui: 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-575-653/2014, 2012-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1715/2012, išplėstinės teisėjų kolegijos 2006-06-16 sprendimas adm. byloje Nr. A-5-902/2006 ir kt.). Inspekcija vertino, jog byloje nustatytų aplinkybių visuma leidžia daryti vienareikšmišką išvadą, kad šiuo atveju Pareiškėjo vykdyta veikla atitinka visus individualios veiklos požymius: pirma, buitinės technikos pardavimas, kurį vykdė Pareiškėjas, laikytinas savarankiška veikla, nes buvo atliekamas nepriklausomai nuo kokių nors kitų asmenų, mokesčių mokėtojas pats sprendė su pardavimu susijusius klausimus ir veikė savo iniciatyva. Antra, Pareiškėjas užsiėmė tęstine veikla, nes pardavimas buvo vykdomas periodiškai (2006–2010 m. laikotarpiu). Trečia, Pareiškėjas, parduodamas buitinę techniką, siekė gauti pajamų ir ekonominės naudos. Todėl, Inspekcijos teigimu, mokesčių mokėtojo gautos pajamos buvo pagrįstai priskirtos pajamoms, gautoms iš individualios veiklos bei tuo pačiu apmokestintos.

Dėl įnešimų į banko sąskaitą. Byloje pagal turimus mokesčio mokėtojo banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjas į banko sąskaitas 2006 m. įnešė 82 600 Lt grynujų pinigų, 2007 m. – 88 000 Lt, 2008 m. – 80 000 Lt, 2009 m. – 79 838,14 Lt, 2010 m. – 76 250 Lt. Pareiškėjui 2014-04-02 buvo įteiktas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. FR0706-4001 pateikti duomenis / dokumentus, kokių pagrindu ir iš kokių lėšų šaltinių buvo atlikti grynujų pinigų įnešimai į banko sąskaitas. Pareiškėjas 2014-07-01 pateikė paaiškinimą, nurodydamas, kad grynujų pinigų įnešimai buvo vykdomi dėl namo statybų, skolų gražinimo. Klaipėdos AVMI, atsižvelgusi į grynujų pinigų įnešimus, jų dažnumą bei į tai, kad UAB „Š1“ neapskaitytos pajamos buvo didesnės nei Pareiškėjo atlikti įnešimai į banko sąskaitas, o liudytojo apklausos protokole UAB „Š1“ vadybininkas nurodė, jog visus gautus pinigus iš klientų ir montuotojų atiduodavo Pareiškėjui, konstatavo, kad grynujų pinigų įnešimai yra Pareiškėjo pajamos, gautos iš UAB „Š1“ neapskaitytų pajamų, kurių išmokėjimas Pareiškėjui nebuvo apmokestintas įstatymų nustatyta tvarka. Paaiškinta, jog apmokestinamųjų pajamų suma apskaičiuota, lyginant Pareiškėjo įneštų į sąskaitas grynujų pinigų ir *Excel* lentelėse nurodytų pajamų sumas, t. y. jei atitinkamą mėnesį gautų pajamų suma už parduotą įrangą *Excel* lentelėje nurodyta didesnė nei Pareiškėjas įnešė grynujų pinigų į savo sąskaitas, tokiu atveju Pareiškėjo gautomis pajamomis laikyta įneštų grynujų pinigų suma, nes nėra duomenų, kad Pareiškėjas disponavo lėšomis, kurios viršijo *Excel* lentelėse nurodytą to mėnesio UAB „Š1“ pajamų sumą; jei *Excel* lentelėse nurodyta mažesnė pajamų suma, nei atliktas grynujų pinigų įnešimas, tokiu atveju Pareiškėjo pajamos apskaičiuotos pagal *Excel* lentelę, darant prielaidą, kad viršijusią sumą įnešė iš anksčiau nuimtų piniginių lėšų. Tokiu būdu nustatyta, kad Pareiškėjo pajamos pagal grynujų pinigų įnešimą į sąskaitas sudaro 352 669 Lt, iš jų: 2006 m. – 78 261 Lt, 2007 m. – 88 000 Lt, 2008 m. – 44 180 Lt, 2009 m. – 70 528 Lt ir 2010 m. – 71 700 Lt (detaliau patikrinimo akto 1 lentelė; psl. 5–6).

Atsakydama į Pareiškėjo argumentą dėl buitinės technikos įsigijimo išlaidų pripažinimo, Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurių pagrindu būtų neginčijamai patvirtinta, jog mokesčių mokėtojas patyrė tokio pobūdžio išlaidas, tačiau, nurodė, jog, atsižvelgdama į GPM įstatymo 18 straipsnio 12 dalies naują redakciją, Klaipėdos AVMI 2010 metais pripažino dalį patirtų išlaidų, t. y. Pareiškėjui taikyta 30 proc. išlaidų suma nuo individualios veiklos pajamų skaičiuojant 2010 metų GPM bazę.

Taip pat pažymėta, jog šioje byloje GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų mokesčių bazė apskaičiuota, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, vertinant visas patikrinimo metu nustatytas aplinkybes (mokestinio tyrimo metu surinktą informaciją, baudžiamojoje byloje liudytojų duotus parodymus; UAB „Š1“ kratos metu paimtus dokumentus (vedamą „juodąją buhalteriją“). Pabrėžta, jog, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais apskaičiavimais. Kadangi aukščiau minėtos kratos metu išimtuose dokumentuose užfiksuota informacija buvo patvirtinta Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2013-02-08 įsiteisėjusiu apkaltinamuoju nuosprendžiu, turinčiu prejudicinę galią, Inspekcija konstatavo, jog pajamų apskaičiavimas pagal Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus, asmenų parodymus, nesant kitų duomenų, kurie

paneigtų mokesčio administratoriaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, atitinka protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijus. Inspekcija akcentavo, kad pareiga paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes yra numatyta mokesčių mokėtojui MAĮ 67 str. 2 dalyje.

Dėl GPM delspinigių apskaičiavimo. Dėl Pareiškėjo prašymo atleisti jį nuo Klaipėdos AVMI apskaičiuotų delspinigių sumokėjimo, Inspekcija nurodė, jog atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (nauja redakcija, išdėstyta 2012-10-01 įsakymu Nr. VA-89) patvirtintos Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir/ar palūkanų taisyklės. Pagal minėtų taisyklių 7 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių/palūkanų ar jų dalies, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007 m. liepos 19 d.); 2) yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; 3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Pažymėta, jog MAĮ įtvirtintas baigtinis atleidimo nuo delspinigių pagrindų sąrašas ir prašymas atleisti nuo delspinigių gali būti tenkinamas tik tada, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta teisės normose, tačiau Pareiškėjas su prašymu nepateikė pagrįstų įrodymų, kuriais remiantis galima būtų teigti, kad mokesčių mokėtojas atleistinas nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio pagrindais.

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės socialinė, ekonominė padėtis nėra sunki, tai yra susipažinus su Pareiškėjo atžvilgiu 2011-11-21 atliktu mokestiniu tyrimu Nr. AB12-75 nenustatyta aplinkybių, jog Pareiškėjas galėtų būti atleistas nuo apskaičiuotų mokesčių delspinigių vadovaujantis MAĮ 113 str. 1 dalies 3 punktu, nes Pareiškėjas ir jo sutuoktinė turi įsigiję ne vieną nekilnojamojo ir kilnojamojo turto objektą (pavyzdžiui, Pareiškėjo vardu registruotos transporto priemonės: *Audi Q5*, *Audi A3*, *Mercedes Benz S320*; nekilnojamojo turto objektai: butas (*duomenys neskelbtini*), 20 vnt. žemės sklypų (*duomenys neskelbtini*), žemės sklypas su statiniais (*duomenys neskelbtini*), žemės sklypas (*duomenys neskelbtini*).

Dėl paskirtų baudų. Sprendime pacituota LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-143-2619/2011, jog draudimas bausti asmenį už tą patį teisės pažeidimą yra įtvirtintas *inter alia* ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje (toliau – Konvencija). Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad niekas negali būti persekiojamas ar baudžiamas tos pačios valstybės institucijų už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo išteisintas arba nuteistas galutiniu nuosprendžiu pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą. Nurodyta, jog nors Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2013-02-08 išiteisėjusiame nuosprendyje baudžiamojame byloje Nr. I-117-606/2013 (kuriame fizinį asmenį – Pareiškėją pripažino kaltu pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 220 str. 1 d., 222 str. 1 d. ir paskyrė galutinę subendrintą bausmę – 100 MGL, tai yra 13 000 Lt baudą) Pareiškėjui nebuvo pritaikyta baudžiamoji atsakomybė dėl gautų pajamų, tačiau įvertinus tai, jog tiek baudžiamojame byloje, tiek mokestinio ginčo metu buvo analizuojamos tos pačios teisės pažeidimų aplinkybės, kurios buvo vertinamos baudžiamosios teisės ir mokestinės teisės prasme, Inspekcija pripažino, jog mokesčių mokėtojui jau buvo paskirta sankcija (Pareiškėjo atžvilgiu buvo priimtas kriminalinis (nu)baudimas), todėl konstatavo, kad Pareiškėjui nėra pagrindo pakartotinai skirti GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų baudas.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2015-04-03 sprendimo Nr. 68-62 dalimi dėl nurodytų sumokėti mokesčių (iš viso 263 856,16 Lt (76 418,03 Eur) ir prašo šią sprendimo dalį panaikinti.

Pareiškėjo įsitikinimu, Inspekcija neišsamiai išnagrinėjo jo argumentus, nepakankamai įsigilino į faktinę situaciją ir neteisingai interpretavo baudžiamosios bylos medžiagą, nepagrįstai į Pareiškėjo sąskaitą gautas lėšas pripažino jo, o ne UAB „Š1“ pajamomis ir šiai aplinkybei pagrįsti nepateikė jokių objektyvių įrodymų.

Dėl baudžiamosios bylos medžiagos. Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos išvada, jog mokesčių administratoriui nebereikia iš naujo vertinti teismo nuosprendžiu nustatytų nusikalstamos veikos pasekmių, esančių sudėtine administracinės bylos įrodinėjimo dalyko dalimi, pažymi, kad Inspekcija rėmėsi ABTĮ 58 str. 4 d., pagal kurią įsiteisėjęs Teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracinės bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija negali būti laikoma teismu ir ši nuostata tiesiogiai Inspekcijos priimamiems sprendimams neturėtų būti taikoma. Antra, LVAT, aiškindamas aplinkybių ir faktų, kurie yra priskirtini neįrodinėtinų aplinkybių ir faktų kategorijai, yra nurodęs, jog įstatymų leidėjas yra suteikęs ne vienodą įrodomąją reikšmę aplinkybėms ir faktams, kurie yra nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu administracinėje ar civilinėje byloje bei teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje. Būtent įstatymo leidėjas nustatė, kad iš naujo yra neįrodinėtini, kartą jau nustatyti: administracinėje ar civilinėje byloje – faktai ir aplinkybės; baudžiamojoje byloje – asmens padaryti veiksmai ir jais sukeltos teisinės pasekmės. Teismo nuosprendžio priimto baudžiamojoje byloje atveju vėliau administracinę bylą nagrinėjantis teismas dėl nuteistojo (išteisintojo) veiksmų kilusių padarinių nenustatinėja tik dalies teismo nuosprendžiu nustatytų faktų ir aplinkybių. Teismas tokiais atvejais neprivalo iš naujo nustatyti, ar buvo padaryti veiksmai, kurie konstatuoti nuosprendžiu, ir ar juos padarė nuteistasis. Tačiau kiti nuosprendžiu konstatuoti faktai, nagrinėjant administracinę bylą, gali būti ginčijami, ir teismas turi teisę juos kitaip nustatyti (2015-03-31 nutartis adm. byloje Nr. A-249-438/2015). Pareiškėjas daro išvadą, kad šios bylos įrodinėjimo dalyką ir sudaro nustatymas aplinkybių: kokio dydžio apmokestinamųjų pajamų gavo Pareiškėjas; kokių išlaidų šioms pajamoms gauti jis patyrė; kokio dydžio mokesčių nuo apmokestinamųjų pajamų jis deklaravo ir sumokėjo bei kokio dydžio mokesčių jis turi sumokėti ir pan.

Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius minėtų aplinkybių nenustatinėjo, o rėmėsi baudžiamosios bylos medžiaga, apklaustų liudytojų parodymais dėl tam tikrų lėšų neapskaitymo, vertindamas būtent UAB „Š1“ sandorius ir UAB „Š1“ vedamą juodąją buhalteriją, o ne vertindamas tiesiogiai Pareiškėjui mokėtas sumas kaip jo individualios veiklos pajamas, tai yra savo iniciatyva jokių papildomų dokumentų ir informacijos nerinko, jos neanalizavo ir išvadų nerengė, nepateikė jokių įrodymų, kad į Pareiškėjo sąskaitą pervestos lėšos buvo jo asmeninės lėšos, o ne UAB „Š1“ veiklos pajamos, sprendimą grindė ikiteisminio tyrimo metu pareigūnų surinktais duomenimis, prielaidomis ir tikimybe.

Pareiškėjas mano, kad turėtų būti iš naujo apklausiami liudytojai (pirkėjai), siekiant nustatyti, ar Pareiškėjo veikla atitinka individualios veiklos požymius, nustatant individualios veiklos pajamų realų dydį bei prekių įsigijimo sąnaudas. Baudžiamosios bylos apimtimi nebuvo nagrinėjama Pareiškėjo individuali veikla savarankiškai pardavinėjant prekes. Baudžiamojoje byloje yra tik nustatyta, jog Pareiškėjas pateikė tikrovės neatitinkančias UAB „Š1“ deklaracijas ir į apskaitą neįtraukė dalies ūkinių operacijų, bet nebuvo nustatinėjami Pareiškėjo tariamos veiklos savarankiškumo požymiai ir lėšų panaudojimas Pareiškėjo poreikiams tenkinti. Be to, baudžiamojoje byloje nebuvo nustatinėjamas prekių įsigijimo faktas ir niekas netyrė, iš kur buvo įsigytos prekės. Nurodoma, jog, atsižvelgdamas į tai, kad neturi visų prekių įsigijimo dokumentų, bei į tai, kad mokesčių administratorius nenustatinėjo šių aplinkybių, nes tai padaryti būtų pakankamai sunku, Pareiškėjas kreipėsi į mokesčių administratorių ir siūlė pasinaudoti MAĮ 71 straipsnyje numatyta galimybe – pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi, tačiau toks pasiūlymas buvo atmestas.

Atkreipiamas dėmesys, jog UAB „Š1“ su Inspekcija 2014 m. gruodžio 17 d. pasirašė susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio Nr. 210-11, kurio 3 p. nurodyta, jog patikrinimo aktas yra išimtinai paremtas duomenimis iš ikiteisminio tyrimo medžiagos ir Klaipėdos miesto apylinkės teismo nuosprendžio, kurie yra nepakankami mokesčių bazei nustatyti, bei mokesčių administratoriaus konstatuota, jog įvertinus sudėtingas abiejų šalių įrodinėjimo aplinkybes, tai, kad nė viena šalis neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti, yra pagrindas pasirašyti susitarimą. Pareiškėjas akcentuoja, kad Inspekcija analogiškoje mokesstinėje byloje pripažino, jog baudžiamojo nuosprendžio

medžiaga nėra pakankama mokesčio bazei nustatyti, tuo tarpu šioje byloje mokesčių administratorius įrodinėja, jog jam pakanka medžiagos Pareiškėjo mokesčių bazei nustatyti.

Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius privalėjo savarankiškai, nesiremdamas baudžiamosios bylos medžiaga, nustatyti, ar Pareiškėjas vykdė individualią veiklą ir pardavinėjo prekes savarankiškai, kokio dydžio apmokestinamųjų pajamų gavo ir kokių išlaidų šioms pajamoms gauti patyrė.

Dėl sąnaudų koregavimo ir papildomų įrodymų. Mokesčių administratorius nurodė, jog Pareiškėjas nepateikė įrodymų, pagrindžiančių prekių savikainą, todėl visos Pareiškėjo gautos lėšos buvo apmokestintos, neatsižvelgiant į Pareiškėjo patirtas išlaidas. Tokią mokesčių administratoriaus išvadą Pareiškėjas laiko prasilenkiančia su protingumo principu, nes negalima tokia situacija, kai visos gaunamos pajamos yra laikomos pelnu. Kiekvienu atveju asmuo patiria tam tikras išlaidas ir negali būti atsisakoma to vertinti vien todėl, kad Pareiškėjas nėra pateikęs tam tikrų buhalterinės apskaitos dokumentų. Pažymima, kad šiuo metu GPM įstatyme yra įtvirtintas 30 proc. sąnaudų kriterijus, kuris neturi būti įrodomas jokiais buhalterinės apskaitos dokumentais.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratoriui teikė: 1) paaiškinimus dėl paslaugų neįsigijimo, kuriuose fiziniai asmenys nurodė, jog paslaugų iš UAB „Š1“ neįsigijo bei jokių pinigų už paslaugas ar parduotas prekes šiai įmonei ar jos darbuotojams nemokėjo; 2) atsiskaitymų suvestines, kuriose nurodoma, kokią dalį kainos sudaro medžiagos, įranga ir darbas. Šių dokumentų pagrindu Pareiškėjas teigia, kad gautas pelnas realiai sudarė tik apie 30 proc. kainos, atitinkamai jo mokesstinė bazė turėtų būti mažinama 60–70 proc. Pažymima, kad visi šie dokumentai yra UAB „Š1“ dokumentai, o tai papildomai pagrindžia aplinkybę, kad į Pareiškėjo sąskaitą buvo vedami bendrovės pinigai, kurie vėliau buvo perduodami bendrovei.

Pareiškėjas remiasi LVAT 2012-12-12 nutartimi adm. byloje Nr. A-438-2491/12 ir nurodo, jog atliktas mokesčių administratoriaus mokesstinis patikrinimas nėra pakankamai pagrįstas, kad jo pagrindu būtų galima vienareikšmiškai daryti išvadą apie Pareiškėjo gautas pajamas ir šių pajamų realią apmokestinamąją vertę, jos dydį, nuo kurio paskaičiuoti papildomi mokesčiai, o Pareiškėjas pateikė dokumentus, kuriuose aiškiai atsispindi medžiagos ir įrangos kaina bei darbo sąnaudos, kurias mokesčių administratorius privalo ištirti ir patikrinti, o ne tik besąlygiškai remtis kitokio pobūdžio atlikto tyrimo rezultatu.

Pažymima, kad baudžiamojoje byloje nustatyta, jog UAB „Š1“ apskaitė ne visas suteiktas paslaugas bei parduotas prekes, todėl į tai turi būti atsižvelgta ir vertinant Pareiškėjo mokesčines prievoles. Atkreipiamas dėmesys, kad nei baudžiamojoje byloje, nei UAB „Š1“ mokesčiniame ginče nėra tirtos aplinkybės dėl UAB „Š1“ patirtų sąnaudų, perduodant neapskaitytas prekes, už kurias apskaičiuoti mokesčiai, t. y. kad bendrovė turėjo jas įsigyti, pirkti ar pan. Pareiškėjo nuomone, remiantis tuo, kad tokių aplinkybių nustatymas užimtų neproporcingai daug laiko, tarp bendrovės ir mokesčių administratoriaus buvo pasirašytas susitarimas dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio, todėl analogiška išvada turi būti padaryta ir Pareiškėjo atžvilgiu.

Dėl individualios veiklos. Tvirtinama, kad Inspekcijos sprendime ne tik neįrodyti Pareiškėjo vykdytos individualios veiklos požymiai, tačiau išvis neįrodyta, kad Pareiškėjas vykdė individualią veiklą. Skunde cituojamas liudytojo T. B. paaiškinimas ir teigiama, kad iš jo galima nustatyti faktą, jog dalis pajamų už UAB „Š1“ pardavimus buvo pervedama į Pareiškėjo sąskaitą, tačiau niekur neužsiminta, kad tai buvo Pareiškėjo individualios veiklos pajamos, naudotos jo asmeniniams poreikiams tenkinti.

Vertindamas Pareiškėjo veiklos savarankiškumą, mokesčių administratorius nurodė, jog Pareiškėjas pats sprendė su pardavimu susijusius klausimus ir veikė savo iniciatyva, tačiau, Pareiškėjas mano, jog šios aplinkybės nėra nustatytos, nes nėra nustatyta, kaip potencialūs pirkėjai susisiekdavo su Pareiškėju, buvo susisiekiama konkrečiai su Pareiškėju ar kitu asmeniu, iš kur Pareiškėjas gavo prekes, koku būdu jos buvo pristatytos pirkėjams. Pareiškėjas teigia, kad klientų suradimu ir jų užsakymų priėmimu bei įrangos sumontavimu užsiėmė kiti UAB „Š1“ darbuotojai. Pareiškėjas nurodo, lėšų, gautų į sąskaitą, nenaudojęs asmeninėms reikmėms, jokios mokesstinės naudos iš jų negavęs, o tai esą gali patvirtinti lėšas

Pareiškėjui pervedę asmenys.

Kadangi baudžiamojoje byloje nustatyta, jog UAB „Š1“ sandorių neapskaitė buhalterinėje apskaitoje, o juos apskaitė užrašuose, kompiuterių sisteminiuose blokuose, kompiuterinėse laikmenose ir laisvos formos *Excel* dokumentuose, todėl Pareiškėjas, vadovaudamasis Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnio 2 punkte įtvirtintu objektyvumo principu, teigia, kad jo mokesstinės bazės negalima apskaičiuoti iš į jo sąskaitą gautų lėšų atėmus tik *Excel* lentelėse nurodytas lėšas, tačiau iš jų būtina papildomai atimti ir kitais būdais apskaitytas lėšas, t. y. būtina atimti tas lėšas, kurios apskaitytos užrašuose, kompiuterių sisteminiuose blokuose bei kitose kompiuterinėse laikmenose.

Dėl Pareiškėjo įrodinėjimo pareigos. Pareiškėjas, vadovaudamasis LVAT praktika (2004-11-15 nutartis adm. byloje Nr. A-15-925/2004; 2011-10-06 nutartis adm. byloje Nr. A-575-751-11), aiškina, kad iš jo neturi būti reikalaujama pateikti tam tikrus įrodymus, formaliai atitinkančius mokesčių administratoriaus reikalavimus. Pareiškėjas nurodo pateikęs atsiskaitymų suvestinę, iš kurios konkrečiai matyti, kokia dalis klientų mokėtos kainos susidarė dėl medžiagų ir įrangos bei darbo užmokesčio, bei laiko ją neginčijamu įrodymu, jog jis patyrė sąnaudas.

Pareiškėjo nuomone, skundžiamame sprendime neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės, taikytos materialinės teisės normos dėl baudžiamosios bylos medžiagos naudojimo.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pareiškėjas nurodo, kad MAĮ 70 str. 1 dalis gali būti taikoma tik tada, kai neįmanoma mokesčio apskaičiuoti įprastine, tam mokesčiui taikoma tvarka. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad nuo mokesčių administratoriaus neslėpė jokių apmokestinimui svarbių aplinkybių – Pareiškėjui mokesčiai apskaičiuoti, remiantis jo banko sąskaitose užfiksuotomis ūkinėmis operacijomis, apie kurias bankai Klaipėdos AVMI buvo pateikę visą informaciją iš karto po to, kai tokios operacijos buvo įvykusios. Be to, Klaipėdos AVMI yra prieinama visa tiksli informacija apie Pareiškėjo banko sąskaitų operacijas, todėl teiginys, kad Pareiškėjo mokesčių bazės neįmanoma nustatyti niekaip kitaip, tik taikant MAĮ 70 str. 1 dalį, pasak Pareiškėjo, yra melagingas. Mokesčių administratorius ištyrė visas į Pareiškėjo sąskaitas gautas lėšas, nustatė, iš kokių asmenų jos buvo gautos, bei nustatė konkrečias sumas, o tai reiškia, kad mokesčių administratorius pats pripažino, kad Pareiškėjo mokesstinę bazę gali apskaičiuoti, atlikęs priešpriešinius įmonių bei gyventojų mokesčius patikrinimus. Pareiškėjas daro išvadą, kad pagrindo jam apskaičiuoti mokėtinus mokesčius, taikant MAĮ 70 str. 1 dalį, nebuvo. Mokesčių administratorius Pareiškėjo mokėtinus mokesčius galėjo tiksliai apskaičiuoti apklausęs visus asmenis, mokėjusius lėšas į Pareiškėjo sąskaitą, atlikęs priešpriešinius jų patikrinimus ir tinkamai įvertinęs Pareiškėjo banko sąskaitose užfiksuotas ūkines operacijas (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimo išaiškinimas, kad mokesčių administratorius turi pareigą visų pirma imtis visų įstatymu jam suteikiamų priemonių, kad mokestis ir mokesčio bazė galėtų būti apskaičiuoti tiesiogiai).

Pažymima, kad mokesčių administratoriaus galimybės surinkti papildomą informaciją iš gyventojų, pervedusių lėšas į Pareiškėjo sąskaitą, yra kur kas didesnės negu mokesčių mokėtojo, nes mokesčių mokėtojas neturi pakankamai tam būtinų resursų.

Dėl atleidimo nuo delspinigių. Pareiškėjas skunde vadovaujasi teismų praktika (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai, LVAT 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011) ir teigia, kad sprendžiant prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių būtina vadovautis MAĮ 8 str. įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, taip pat MAĮ 100 str. 1 dalyje, 113 str. 1 d. įgyvendinamais humaniško ir pagarbos asmeniui principais, socialinio teisingumo principu. Be to, Pareiškėjo teigimu, atsižvelgiant į aplinkybes, kuriomis apskaičiuoti delspinigiai, Pareiškėjo elgesį, jo bendradarbiavimą, yra pagrindas jį atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių.

Pažymima, kad mokesčiai ir jų delspinigiai Pareiškėjui yra apskaičiuoti už 2006–2010 m., o sprendimas priimtas tik 2014 m., t. y. mokesstinis Pareiškėjo patikrinimas buvo užtęstas itin ilgą laiko tarpą, kas yra nesuderinama su teisingumo, protingumo ir proporcingumo

principais.

Taip pat, pasak Pareiškėjo, minėtų principų neatitinka tai, kad apskaičiuoti delspinigiai yra lygūs 112 159,16 Lt, o nesumokėti mokesčiai – 168 582 Lt, t. y. delspinigių suma sudaro 66 procentus nesumokėtų mokesčių, todėl Pareiškėjas nuo delspinigių turėtų būti atleistas.

Pareiškėjo nuomone, sprendžiant, kad nėra pagrindo jį visiškai atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių, delspinigių suma turėtų būti ženkliai sumažinta, nes jie susidarė būtent dėl to, kad Pareiškėjo mokestinis patikrinimas vyko ilgą laiko tarpą, nepaisant to, kad mokesčių mokėtojas viso patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir nevilkino proceso.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjas prašo:

1. Panaikinti Inspekcijos 2015-04-03 sprendimo Nr. 68-62 dalį, kuria pakeistas Klaipėdos AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. FR0682-648 ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 139 224 Lt GPM, 108 207,66 Lt GPM delspinigius, 8 183 Lt PSD įmokas, 3 951,5 Lt PSD įmokų delspinigius, 4290 Lt VSD įmokas, ir perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

2. Atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių arba nustatyti protingumo, teisingumo ir proporcingumo kriterijus atitinkantį delspinigių dydį.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, tačiau Pareiškėjas atleistas nuo dalies apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių.

Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl papildomai apskaičiuoto GPM, VSD įmokų, PSD įmokų ir su šiais mokesčiais (įmokomis) susijusių delspinigių, konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjas 2006–2010 metais vykdė individualią buitinės technikos pardavimo veiklą, taip pat Pareiškėjas gavo kitų pajamų, kurias fiziniai asmenys (bankiniais pavedimais ar grynaisiais pinigais) mokėjo į Pareiškėjo asmenines banko sąskaitas, arba šias pajamas grynaisiais pinigais į savo asmenines banko sąskaitas įnešdavo pats Pareiškėjas (pinigai buvo mokami už UAB „Š1“ parduotas prekes ir suteiktas paslaugas, kurių įmonė neapskaitė ir nedeklaravo, Pareiškėjas įmonei negrąžindavo, gautomis pajamomis disponuodamas kaip savo). Patikrinimo metu konstatuota, kad gautų individualios veiklos ir kitų pajamų Pareiškėjas neapskaitė, nedeklaravo, mokesčių nuo gautų pajamų nemokėjo.

Pareiškėjas skunde pateikia išsamius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, nurodydamas, kad mokesčių administratorius rėmėsi netinkama informacija, netinkamai vertino baudžiamosios bylos medžiagą, nepagrįstai gautas pajamas priskyrė Pareiškėjui, nevertino galimų Pareiškėjo patirtų išlaidų. Todėl, Pareiškėjo manymu, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir jo skundas grąžintinas Inspekcijai nagrinėti pakartotinai, taip pat Pareiškėjas atleistas nuo delspinigių mokėjimo.

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu, taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas, Pareiškėjo mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, remdamasi keliais informacijos šaltiniais: duomenimis apie Pareiškėjo grynųjų pinigų įnešimus į jo asmenines banko sąskaitas (akto 1.1.1 punktas) ir duomenimis apie fizinių asmenų pervedimus į Pareiškėjo asmenines sąskaitas. Minėtieji duomenys buvo lyginti su baudžiamosios bylos Nr. 06-1-02007-12 tyrimo metu UAB „Š1“ patalpose rastomis „neoficialios“ įmonės pardavimų apskaitos duomenimis, esančiais rastose *Excel* lentelėse (toliau – *Excel* lentelės). Šioje baudžiamojoje byloje Klaipėdos miesto apylinkės teismas 2013-02-08 priėmė nuosprendį, kuriuo UAB „Š1“ (šios įmonės akcininku ir direktoriumi buvo Pareiškėjas) ir Pareiškėjas pripažinti kaltais, padarę nusikalstamas veikas, numatytas BK 20 str. 2 dalyje – 220 str. 1 dalyje, 20 str. 2 dalyje – 222 str. 1 dalyje).

Tokiu būdu patikrinimo metu konstatuotos šios aplinkybės:

1. Pareiškėjo vykdytos grynųjų pinigų įnešimo į banko sąskaitas operacijos. Pagal Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu nusiėmė

ir į savo banko sąskaitas įnešė dideles pinigų sumas, t. y. 2006 m. įnešta 82 600 Lt, 2007 m. – 88 000 Lt, 2008 m. – 80 000 Lt, 2009 m. – 79 838 Lt, 2010 m. – 76 250 Lt. Klaipėdos AVMI pateiktame paaiškinime Pareiškėjas nurodė, jog grynieji pinigai įnešti namui statyti, skoloms gražinti. Tačiau lėšų šaltinių Pareiškėjas nenurodė. Klaipėdos AVMI, atsižvelgdama į grynujų pinigų įnešimus, jų dažnumą, į tai, kad ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, jog UAB „Š1“ iš prekių pardavimų, kurių pajamos neapskaitytos buhalterinėje apskaitoje, gautos pajamos didesnės negu Pareiškėjo įnešimai į banko sąskaitas; į tai, jog gautų grynujų pinigų Pareiškėjas nėra gražinęs UAB „Š1“, į liudytojo apklausos protokolo duomenis (visi grynieji pinigai būdavo atiduodami Pareiškėjui), konstatavo, jog visi grynieji pinigai yra Pareiškėjo pajamos, gautos iš UAB „Š1“ neapskaitytų pajamų, kurių išmokėjimas Pareiškėjui nebuvo apmokestintas. Pažymėtina, jog Klaipėdos AVMI mokestinio patikrinimo metu kritiškai vertino Pareiškėjo paaiškinimus dėl to, jog grynujų pinigų įnešimai nėra susiję su buitinės technikos pardavimais, nes pagal baudžiamojoje byloje surinktus duomenis nustatyta, jog Pareiškėjas asmeniškai disponavo lėšomis, gautomis iš buitinės technikos pardavimo, o oficialūs Pareiškėjo pajamų šaltiniai (darbo užmokestis, didžioji dalis paskolų) buvo mokėti bankiniais pavedimais į Pareiškėjo banko sąskaitas (dėl šių aplinkybių mokesčių administratorius nurodė, jog iš šių šaltinių grynieji pinigai į Pareiškėjo banko sąskaitas negalėjo būti įnešami, o duomenų apie kitus pajamų šaltinius Pareiškėjas nepateikė). Pareiškėjo įneštų į banko sąskaitas pajamų dydį, mokesčių administratorius nustatė, palygindamas įmonės *Excel* lentelėse esančius duomenis su grynujų pinigų įnešimais. Pirmiausia, lentelėse esanti informacija (fizinių asmenų vardas, pavardė, adresas) buvo palyginta su asmenų, atlikusių mokėjimus į Pareiškėjo sąskaitą, duomenimis, tie patys asmenys, kurie atliko mokėjimus į Pareiškėjo sąskaitą, ir tuo pačiu esantys *Excel* lentelėse, buvo eliminuoti, kad „nesidubliuotų“ pajamos. Apmokestinamųjų pajamų suma apskaičiuota, lyginant įneštų grynujų pinigų ir gautų pagal *Excel* lenteles pajamų sumas, t. y. jeigu atitinkamą mėnesį pagal *Excel* lentelę gautų pajamų suma yra didesnė nei tą mėnesį įneštų grynujų pinigų suma, pajamos buvo pripažintos pagal faktiškai įneštas grynujų pinigų sumas. Jeigu pagal *Excel* lentelę suma yra mažesnė negu atliktas įnešimas, tokiu atveju pajamos apskaičiuotos pagal *Excel* lentelę, darant išvadą, kad viršijančią sumą pinigų Pareiškėjas įnešė iš anksčiau nuimtų pinigų ir šios lėšos nelaikytinos jo pajamomis. Tokiu būdu patikrinimo metu (akto 1 lentelė, psl. 5–6) mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjas, tikinamuoju laikotarpiu įnešdamas į savo sąskaitą grynuosius pinigus, iš viso gavo 352 669,28 Lt pajamas, iš jų 2006 m. – 78 261,44 Lt, 2007 m. – 88 000 Lt, 2008 m. – 44 180 Lt, 2009 m. – 70 528,14 Lt, 2010 m. – 71 700 Lt.

2. Fizinių asmenų mokėjimai į Pareiškėjo banko sąskaitas. Nustatyta, jog fiziniai asmenys tikrinamuoju laikotarpiu vykdė mokėjimus (atlikinėjo mokėjimo pavedimus / įnešinėjo grynuosius pinigus) į Pareiškėjo banko sąskaitas. Minėtų mokėjimų duomenis palyginus su ikiteisminio tyrimo metu išimtomis *Excel* lentelėmis, paaiškėjo, jog dalis fizinių asmenų atitinka *Excel* lentelėse nurodytus fizinius asmenis. Kadangi mokesčių administratorius nustatė, kad fiziniai asmenys (kurių duomenys nurodyti *Excel* lentelėse) pervedinėjo pinigines lėšas į Pareiškėjo banko sąskaitas, kuriose esančiomis lėšomis Pareiškėjas galėjo disponuoti, minėtas sumas priskyrė Pareiškėjo kitoms pajamoms, kaip ir grynaisiais į banko sąskaitas Pareiškėjo įneštas lėšas.

Kadangi dalies fizinių asmenų, atlikusių mokėjimus į Pareiškėjo banko sąskaitas, nebuvo galimybės identifikuoti bei priskirti *Excel* lentelėse nurodytiems asmenims, todėl Klaipėdos AVMI nurodė Pareiškėjui pagrįsti *Excel* lentelėse nenurodytų asmenų mokėjimus. Pareiškėjas, atsakydamas į mokesčių administratoriaus nurodymą, savo 2014-07-01 paaiškinime nurodė, jog tai buvo skolų gražinimai, paskolos, lėšos už kelionių organizavimą, prekių pardavimus, nurodant prekių savikainą (atsitiktiniu būdu apklausus Pareiškėjo paaiškinime nurodytus asmenis, jie patvirtino Pareiškėjo nurodytas aplinkybes). Mokesčių administratorius, įvertinęs šias aplinkybes, konstatavo, jog fiziniai asmenys 2006–2011 metais mokestiniais pavedimais, grynujų pinigų įnešimais į Pareiškėjo sąskaitas sumokėjo 217 102,44 Lt (ši suma gauta, eliminavus fizinių asmenų pavedimus, kurie yra fiksuoti UAB „Š1“ neoficialios apskaitos

Excel lentelėse).

Taip pat mokesčių administratorius, įvertinęs fizinių asmenų, kurie minimi ir *Excel* lentelėse, mokėjimus, nustatė, kad tam tikrais atvejais šių asmenų mokėjimai yra didesni nei sumos, nurodytos *Excel* lentelėse.

Tokiu būdu patikrinimo metu Klaipėdos AVMI Pareiškėjo *apmokestinamosioms individualios veiklos pajamoms* priskyrė fizinių asmenų (kurių negalima susieti su *Excel* lentelėse nurodytais asmenimis) į Pareiškėjo sąskaitas pervestas pinigines lėšas, taip pat fizinių asmenų (kurių duomenis buvo galima susieti su *Excel* lentelėse nurodytais asmenimis) pervestų piniginių lėšų dalį, viršijančią *Excel* lentelėse nurodytas sumas, nes šios lėšos nebuvo priskirtos UAB „Š1“ pajamoms. Iš pavedimų turinio bei paties Pareiškėjo 2014-07-01 paaiškinime nurodytų aplinkybių nustatyta, jog pajamos gautos už nuolat vykusi buitinės technikos pardavimą, už kurį Pareiškėjas į asmenines sąskaitas gaudavo pajamas. Pareiškėjo į banko sąskaitas įneštos grynųjų pinigų sumos ir fizinių asmenų pervestos grynųjų pinigų sumos, kurios atsispindi ir UAB „Š1“ neoficialios apskaitos *Excel* lentelėse, pripažintos Pareiškėjo *kitomis pajamomis* (šios pajamos pripažintos UAB „Š1“ neapskaitytomis, nedeklaruotomis pajamomis), kuriomis disponavo Pareiškėjas.

Kadangi mokesčių administratorius Pareiškėjui mokėtinus mokesčius ir su jais susijusias sumas apskaičiavo nuo individualios veiklos pajamų (1), taip pat nuo kitų pajamų (2), todėl, Komisijos manymu, vertinant Pareiškėjo skundo motyvus, pasisakytina dėl šių abiejų rūšių pajamų apmokestinimo pagrįstumo.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, susijusių su baudžiamosios bylos medžiagos vertinimu, Komisija pažymi, kad Pareiškėjo skundo motyvai dėl netinkamo baudžiamosios bylos duomenų naudojimo ir vertinimo nėra teisingi. LVAT praktikoje yra akcentuojama, jog mokesčių administratorius mokėtojo mokestinėms prievolėms nustatyti ir mokesčiams apskaičiuoti turi teisę remtis ikiteisminio tyrimo metu surinkta informacija, remdamasis bendromis įrodymų vertinimo taisyklėmis ir mokesčių teisės aktais, pats atlikdamas šios medžiagos vertinimą ir nustatydamas jos įtaką konkrečiam mokėtojo mokestinėms prievolėms. Mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu rėmėsi ne tik ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis. Šie duomenys, Komisijos vertinimu, buvo panaudoti kaip teikiantys papildomą Pareiškėjo apmokestinimui reikšmingą informaciją, siekiant išvengti galimo Pareiškėjo gautų pajamų „dubliavimo“. Tokiu būdu, Pareiškėjo mokesčių bazė buvo apskaičiuota, remiantis Pareiškėjo banko sąskaitų, UAB „Š1“ kratos metu rastos neoficialios apskaitos (*Excel* lentelių), liudytojų parodymų, Pareiškėjo paaiškinimo duomenimis, baudžiamojoje byloje nustatyta informacija apie tai, kaip buvo parduodamos UAB „Š1“ prekės, teikiamos paslaugos, kokiu būdu už tai buvo atsiskaitoma, kam buvo mokami pinigai ir kas disponuodavo už prekes ir paslaugas sumokėtais pinigais. Ginčo byloje nustatyta, jog UAB „Š1“ (kurios akcininku ir direktoriumi buvo Pareiškėjas) vykdė kondicionierių, vėdinimo sistemų, ventiliacijos ir kitos įrangos prekybą ir montavimo veiklą, tačiau įmonė buhalterinėje sąskaitoje neapskaitė dalies veiklos pajamų, kurios buvo mokamos grynaisiais pinigais, taip pat bankiniais pavedimais ar įnešant grynuosius pinigus į įmonės direktoriaus (akcininko) sąskaitą. Kadangi šios pajamos buvo pervadamos Pareiškėjui į sąskaitas (arba Pareiškėjas pats įnešdavo grynuosius pinigus į sąskaitas), tai, siekiant nustatyti tikslų Pareiškėjo kitų (ne individualios veiklos) pajamų dydį, ir buvo remtasi ikiteisminio tyrimo metu rastos UAB „Š1“ neoficialios apskaitos (*Excel* lentelių duomenimis).

Taip pat Pareiškėjo mokesčių bazei apskaičiuoti buvo panaudota informacija, kuri nėra susijusi su ikiteisminio tyrimo medžiaga, nes Pareiškėjui į sąskaitą pinigus mokėjo ir tie fiziniai asmenys, kurių duomenys neatsispindėjo *Excel* lentelėse. Patikrinimo metu Klaipėdos AVMI paprašė Pareiškėjo pagrįsti šiuos mokėjimus, taip pat pagrįsti Pareiškėjo atliktus grynųjų pinigų įnešimus, nurodant šių lėšų šaltinius, kilmę. Pareiškėjas Klaipėdos AVMI 2014-07-01 pateikė paaiškinimus, kurie buvo įvertinti kartu su kitais byloje esančiais įrodymais. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, jog mokesčių administratorius tinkamai vertino baudžiamosios bylos medžiagos įrodomąją reikšmę, o Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiavo,

atsižvelgdamas į mokesčių teisės aktų reikalavimus, todėl Pareiškėjo skundo motyvai dėl netinkamo baudžiamosios bylos duomenų vertinimo atmestini kaip teisiškai nepagrįsti.

Tai, jog nagrinėjant UAB „Š1“ mokestinį ginčą, mokesčių administratorius ir UAB „Š1“ pasirašė susitarimą, remdamiesi MAĮ 71 straipsnio nuostatomis, nesudaro pagrindo konstatuoti, kad baudžiamosios bylos duomenys yra nepakankami (netikslūs) Pareiškėjo mokesčių bazei nustatyti. Pagal MAĮ 71 straipsnį mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. LVAT, aiškindamas MAĮ 71 straipsnio nuostatas, yra pažymėjęs, jog ši teisės norma „neįtvirtina imperatyvios pareigos mokesčių administratoriui pasirašyti su mokesčių mokėtoju susitarimą kiekvienu atveju, o tik suteikia teisę susitarti dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio; <...> įrodymų pakankamumas ar jų nepakankamumas yra vertinamojo pobūdžio ir gali būti nulemtas kiekvieno individualaus atvejo, konkrečių aplinkybių bei kiekvienos iš šalių subjektyvaus įsitikinimo; <.....> todėl MAĮ 71 str. 1 dalyje yra įtvirtinta mokesčių administratoriaus diskrecija ne tik dėl susitarimo su mokesčių mokėtoju sudarymo, tačiau ir dėl įrodymų, kuriais grindžiamas mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumas, vertinimo“ (LVAT 2013-01-07 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2446/2012). Atsižvelgiant į aptartą šios normos paskirtį, taip pat į tai, jog mokesčių administratoriaus sprendimams nėra suteikiama prejudicinė galia (LVAT 2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/2012), taip pat į Komisijai pateikto UAB „Š1“ ir Inspekcijos 2014 m. gruodžio 17 d. susitarimo 3 punkto nuostatas, nėra jokio pagrindo konstatuoti, jog būtent baudžiamosios bylos duomenys (kuriuos Pareiškėjas įvardija kaip netinkamą informacijos šaltinį) buvo pagrindu šioje ginčo byloje pripažinti įrodymų nepakankamumą ir pasirašyti susitarimą (kadangi šiame punkte yra išvardyti UAB „Š1“ siūlymo pasirašyti susitarimą argumentai). Komisija vertina, nėra pagrindo teigti, jog duomenys, kuriais rėmėsi mokesčių administratorius, yra netinkami Pareiškėjo mokesčių bazei apskaičiuoti.

Nors Pareiškėjas akcentuoja, jog jam priskirtos pajamos turėtų būti pripažintos UAB „Š1“ pajamomis, tačiau, Komisijos vertinimu, šie motyvai neturi įtakos Pareiškėjo apmokestinimui. Norminiai aktai, reglamentuojantys skirtingų subjektų (fizinį ir juridinių asmenų) apmokestinimą, numato skirtingus pajamų (apmokestinamųjų pajamų) pripažinimo principus. Remiantis GPM įstatymo normomis (GPM įstatymo 5 straipsnis) gyventojų pajamomis pripažįstamos bet kokių būdu fizinio asmens gautos pajamos, kuriomis jis turi teisę disponuoti. Todėl vertinant apmokestinimo GPM pagrįstumą tais atvejais, kai piniginių lėšų yra pervedamos į fizinio asmens sąskaitą, kurioje esančiomis lėšomis jis turi teisę disponuoti, atlikti piniginių lėšų pervedimai gali būti neapmokestinami GPM tik tuo atveju, jeigu yra pakankamai įrodymų, patvirtinančių, kad tai nėra fizinio asmens pajamos arba tai yra neapmokestinamosios pajamos. Pareiga pagrįsti tokio pobūdžio aplinkybes tenka mokesčių mokėtojui. Pagal MAĮ 40 straipsnio nuostatas mokesčių mokėtojas turi atitinkamas pareigas: bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, pateikti jam dokumentus, reikalingus mokesčių prievolių įvertinimui; pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). LVAT (2011-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-60/2011, 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2011-01-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1216/2011, 2012-05-24 Nr. A-442-1601/2012) tokio pobūdžio bylose laikosi pozicijos, jog būtent mokėtojui tenka pareiga pateikti konkrečius, leistinus ir patikimus įrodymus, kurie pagrįstų jo poziciją, kad tai nėra pajamos, ar tai nėra apmokestinamosios pajamos. Pagal 2001 m. gruodžio 20 d. Pelnų mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMI) nuostatas pelno mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje, o apmokestinamos pajamos pripažįstamos, remiantis kaupimo principu – vienetui atlikus darbus, suteikus paslaugas, pardavus prekes ir pan. (PMI 4 str., 57 str. 3 dalis). Todėl aplinkybės dėl tam tikrų pajamų pripažinimo (nepripažinimo) ūkio subjekto apmokestinamosiomis pajamomis negali eliminuoti fizinio asmens pajamų pripažinimo GPM

įstatymo prasme, nustačius aplinkybes, jog Pareiškėjas į savo asmenines sąskaitas gavo lėšų, kurios buvo neapskaitytos juridinio vieneto (kurio direktoriumi ir akcininku buvo fizinis asmuo) apskaitoje, pasisavintos iš ūkio subjekto ir kuriomis fizinis asmuo disponavo savo nuožiūra. Įvertinus tai, kad Pareiškėjas pinigėmis lėšomis, pervestomis (įneštomis) į asmenines sąskaitas, nuo jų pervedimo momento laisvai disponavo (dengė kuro, prekių įsigijimo, paskolų išlaidas), šios lėšos (nepagrindus aplinkybių, jog tai nėra pajamos, ar yra neapmokestinamos pajamos) pagrįstai buvo priskirtos fizinio asmens pajamoms. Nors skunde Pareiškėjas nurodo, jog mokesčių administratorius turėjo nustatyti, kokią pajamų dalį Pareiškėjas grąžino įmonei, tačiau patikrinimo akte yra konstatuota, kad Pareiškėjas pinigų nėra grąžinęs UAB „Š1“ (akto 4 psl.).

Vertinant Pareiškėjo motyvus dėl apmokestinamųjų pajamų dydžio (mokesčių bazės) nustatymo (galimo leidžiamų atskaitymų pripažinimo), pažymėtina, jog Klaipėdos AVMI konstatavo, jog Pareiškėjas gavo individualios veiklos pajamų ir kitų (kitoms GPM įstatyme nurodytoms pajamų rūšims nepriskirtinų) pajamų, todėl dėl šių pajamų pasisakytina atskirai.

Iš patikrinimo akto duomenų matyti, jog kitoms Pareiškėjo pajamoms priskirtos į Pareiškėjo banko sąskaitą fizinių asmenų pervestos (sumokėtos) lėšos už prekes, kurios atvaizduotos UAB „Š1“ neoficialioje apskaitoje (*Excel* lentelėse); taip pat paties Pareiškėjo įnešti grynieji pinigai, kuriais Pareiškėjas disponavo ir gavo iš UAB „Š1“ neapskaitytų pajamų, nes kitais pajamų šaltiniais įnešamų gryųjų pinigų Pareiškėjas nepagrindė, 2014-07-01 paaiškinime Inspekcijai nurodydamas tik šių lėšų paskirtį (namui statyti, skoloms grąžinti (akto 4 psl.).

Pasisakant dėl galimybės šioms pajamoms pripažinti tam tikras išlaidas, pažymėtina, jog bendruosius išlaidų pripažinimo, pardavus ar kitaip perleidus ne individualios veiklos turtą, reikalavimus nustato GPM įstatymo 19 straipsnis. Šis straipsnis nustato, jog turto įsigijimo išlaidos turi būti faktiškai (realiai) patirtos ir pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais. Pagal LVAT praktiką net ir tais atvejais, kai išlaidas pagrindžiantys dokumentai neatitinka įstatymo reikalavimų, o mokėtojas patirtas išlaidas grindžia kitais įrodymais, jam tenka pareiga įrodyti aplinkybes, jog jis realiai patyrė tam tikro turto įsigijimo išlaidas (LVAT 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3630/2011; LVAT 2012-03-23 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1280/2012). Todėl Pareiškėjo skunde dėstomos aplinkybės, kad įprastai tam tikram turtui įsigyti yra patiriamos išlaidos, neleidžia šiuo pagrindu „galimų išlaidų“ priskirti leidžiamiems atskaitymams, nepagrindus, jog konkretus mokesčių mokėtojas tam tikras išlaidas realiai patyrė.

Ginčo byloje mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas gavo pajamų į asmenines banko sąskaitas pervedus (jam pačiam įnešus) pinigines lėšas už kito ūkio subjekto parduotas prekes (ventiliavimo, kondicionierių įrangą) ir suteiktas šios įrangos montavimo paslaugas, bei įgijus teisę disponuoti ir disponavus asmeninėse sąskaitose esančiomis lėšomis (nesant duomenų, jog 2006–2010 metais gautos lėšos būtų įmonei grąžintos). Iš UAB „Š1“ ginčo byloje esančių dokumentų (UAB „Š1“ 2014-07-07 skundas Komisijai (2014-07-16 reg. Nr. 7-142), UAB „Š1“ 2014-08-11 pasiūlymas dėl mokesčio ginčo užbaigimo pasirašant susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio) matyti, jog įmonė (UAB „Š1“) laikosi pozicijos, kad būtent ji patyrė faktines ventiliavimo technikos, kondicionierių ir kitos technikos įsigijimo ir montavimo išlaidas. Todėl atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į mokesčių administratoriaus nustatytą Pareiškėjo pajamų gavimo būdą (disponavimas kito ūkio subjekto uždirbtomis, tačiau buhalterinėje apskaitoje neapskaitytomis pajamomis, pervedant jas į fizinio asmens (direktoriaus) asmenines sąskaitas) ir Pareiškėjui nepagrindus aplinkybių dėl faktiškai patirtų išlaidų, nėra teisinio pagrindo tenkinti Pareiškėjo prašymą dėl išlaidų pripažinimo. Nors Pareiškėjas nurodo, kad jo patirtas išlaidas pagrindžia pateiktos atsiskaitymų suvestinės, kuriose atsispindi medžiagų, atliktų darbų vertė, tačiau iš suvestinėje nurodytų duomenų matyti, kad suvestinės yra surašytos ūkio subjekto (UAB „Š1“) vardu, todėl jose nurodyti duomenys negali būti pagrindu konstatuoti, jog faktines prekių įsigijimo išlaidas patyrė fizinis asmuo – Pareiškėjas.

Pasisakant dėl individualios veiklos pajamų, pažymėtina, kad individualios veiklos pajamomis pripažintos fizinių asmenų pervestos pajamos (kurios nėra fiksuotos UAB „Š1“ neoficialios apskaitos *Excel* lentelėse). Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas Klaipėdos AVMI pateikė paaiškinimus dėl šių asmenų pervestų lėšų. Pareiškėjo 2014-07-01 pateiktame paaiškinime nurodoma, jog dalis pajamų yra skolų grąžinimai, kita dalis – kompensacija už kelionių organizavimą, o dar viena dalis – pardavimai, nurodant parduotų prekių savikainos vertę. Klaipėdos AVMI, įvertinusi Pareiškėjo paaiškinime nurodytą informaciją (dalis paaiškinime nurodytų aplinkybių pripažintos įrodytomis), taip pat mokėjimo pavedimų turinį („už buitinę techniką“, „įmoka už šaldytuvą“, „už filtrą“ ir pan.), konstatavo, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu pats savarankiškai vykdė individualią buitinės technikos pardavimo veiklą ir iš šios veiklos gavo pajamų. Kadangi Pareiškėjas nurodomą prekių savikainą pagrindžiančių dokumentų nepateikė, mokesčių administratorius individualios veiklos išlaidų nepripažino, išskyrus 2010 metus, kai Pareiškėjui leista atskaityti 30 proc. „menamų“ išlaidų. Nors Pareiškėjui kyla abejonių dėl individualios veiklos vykdymo ir gautų pajamų pripažinimo, tačiau iš paties Pareiškėjo paaiškinimo matyti, kad mokėjimo pavedimai į Pareiškėjo sąskaitą yra už buitinės technikos pardavimus. Todėl, atsižvelgiant į pavedimų turinį, paaiškinime nurodytą informaciją, taip pat į tai, kad minėtų mokėjimų duomenys neatsispindi UAB „Š1“ neoficialioje apskaitoje, konstatuotina, jog mokesčių administratorius pagrįstai pripažino, jog Pareiškėjas vykdė individualią prekybos buitine technika veiklą. Pareiškėjo bankinėse sąskaitose fiksuotų atsiskaitymo už buitinę techniką ūkinių operaciją daugetas, šių operacijų pasikartojimas tikrinamuoju laikotarpiu neleidžia teigti, jog tai buvo atsitiktiniai Pareiškėjo vykdyti sandoriai. Be to, mokėjimo pavedimai yra atlikti į Pareiškėjo asmenines sąskaitas, todėl būtent Pareiškėjas privalo įrodyti ir pagrįsti, jog tai nėra jo pajamos, ar tai yra neapmokestinamos pajamos. Kadangi Pareiškėjas tokių įrodymų nepateikė, todėl keisti mokesčių administratoriaus poziciją šioje dalyje nėra pagrindo. Pasisakant dėl Pareiškėjo prašymo pripažinti individualios veiklos išlaidas, pažymėtina, jog individualios veiklos išlaidų pripažinimo reikalavimus nustato GPM įstatymo 18 straipsnis. Todėl nors teismų praktika (LVAT 2012-12-12 nutartis adm. byloje A-438-2491/2012) neatmeta galimybės pripažinti mokėtojo veiklos išlaidas, taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, jeigu mokėtojo pateikti dokumentai neatitinka teisės aktų reikalavimų, tačiau pagal GPM įstatymo 18 str. nuostatas veiklos išlaidos pirmiausia turi būti faktiškai patirtos ir pagrįstos juridinę galią turinčiais dokumentais. Kadangi ginčo byloje Pareiškėjas nepagrindė savo pozicijos dėl faktiškai patirtų išlaidų, todėl Komisija neturi teisinio pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjo poziciją dėl individualios veiklos išlaidų pripažinimo.

Nors Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius jo mokesčių bazę turėjo galimybę nustatyti tiesiogiai, o ne taikydamas MAĮ 70 str. nuostatas, nes Klaipėdos AVMI turėjo tikslią informaciją apie į Pareiškėjo banko sąskaitą pervestas gautas lėšas, tačiau sutikti su tokia pozicija nėra pagrindo. Pagal faktines bylos aplinkybes (aplinkybės detalai aptartos Inspekcijos sprendime), su kurių įvertinimu Komisija sutinka, nustatyta, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuodamas mokesčius, į savo asmenines banko sąskaitas gaudamas (įnešdamas) tiek individualios veiklos, tiek kitų pajamų, šių pajamų nedeklaruodamas ir nemokėdamas mokesčių. Atsižvelgiant į tai, kad tokie Pareiškėjo veiksmai, kaip nevykdymas arba netinkamas vykdymas savo pareigos apskaičiuojant mokesčius (nedeklaruojant pajamų, į mokesčio deklaraciją įrašant neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, netvarkant apskaitos, bei iš to sekantis – priklausančių mokėti mokesčių nesumokėjimas į biudžetą, yra tos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios mokesčių administratoriui sudarė pagrindą konstatuoti, jog mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Aplinkybės, jog Pareiškėjo gautos pajamos atsispindėjo Pareiškėjo asmeninių sąskaitų išrašuose, neįrodo, kad Pareiškėjas tinkamai vykdė su mokesčių apskaičiavimu susijusias pareigas. Pažymėtina, jog Pareiškėjo skunde išdėstyta pozicija, kad kredito institucijos teikė mokesčių administratoriui informaciją apie banko sąskaitose vykdytas operacijas, tai yra mokesčių administratorius turėjo galimybę žinoti apie Pareiškėjo bankinėse sąskaitose

vykdytas operacijas, nėra teisinga. Pagal tikrinamuoju laikotarpiu galiojusias MAĮ nuostatas kredito įstaigos bendrąja tvarka informaciją teikdavo apie fiziniams asmenims suteiktas, gražintas gyvenamajam būstui įsigyti paskolas, jų dydį, palūkanas (MAĮ 56 str. 2 dalis), taip pat apie atidarytas ir uždarytas sąskaitas (MAĮ 55 str.), mokėtojų bankinių sąskaitų duomenys mokesčių administratoriui galėjo būti teikiami tik atitinkamų kontrolės veiksmų atlikimo metu. Todėl ginčo byloje nėra teisinio pagrindo pripažinti, jog Klaipėdos AVMI, neturėdama teisinio pagrindo, taikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Įvertinus aptartus motyvus, konstatuotina, jog mokesčių administratorius tinkamai nustatė faktines bylos aplinkybes, tinkamai taikė teisės aktus, mokesčių administratoriaus apskaičiuota Pareiškėjo mokesčių bazė atitinka protingumo ir teisingumo reikalavimus, nustatytus MAĮ 70 str. 1 dalyje, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Taip pat Pareiškėjas prašo atleisti jį nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, atsižvelgiant į tai, jog delspinigiai apskaičiuoti už gana ilgą laiką ir sudaro apie 60 proc. nepriemokos.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas pradėtas 2011-12-08 pagal pavedimą tikrinti Nr. AB1-24. 2011-12-30 mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas iki 2014-02-04. Gavus mokėtojo prašymą ir paprašius informacijos iš kitų institucijų, patikrinimas baigtas 2014-09-05, Klaipėdos AVMI surašius patikrinimo aktą. Iš bylos duomenų matyti, jog mokestinio patikrinimo sustabdymo metu vyko ikiteisminis tyrimas ir buvo išnagrinėta baudžiamoji byla, kurioje priimtas Klaipėdos miesto apylinkės teismo 2013-02-08 nuosprendis, ikiteisminio tyrimo ir baudžiamosios bylos duomenimis mokesčių administratorius rėmėsi atlikdamas Pareiškėjo mokestinį patikrinimą. Todėl nors Pareiškėjo mokestinis patikrinimas truko nuo 2011-12-08 (pavedimas tikrinti) iki 2014-09-05 (patikrinimo akto surašymas), tačiau tokia ilga patikrinimo trukmė buvo sąlygota objektyvių priežasčių, susijusių su paties Pareiškėjo prašymu sustabdyti mokestinio patikrinimo eigą, taip pat siekiant gauti informacijos iš ikiteisminio tyrimo institucijų.

Komisija pripažįsta, kad pagal galiojantį teisinį reguliavimą atitinkamas teisinis vienetas (mokesčių mokėtojas), naudojant teisėtą poveikio priemonę – delspinigius, yra drausminamas bei įpareigojamas vykdyti teisės aktais nustatytą prievolę – sumokėti apskaičiuotus mokesčius, o kadangi tai nepadaroama tinkamai bei laiku, turi sumokėti ir su jais susijusias sumas. Vertinant aukščiau nurodytas aplinkybes dėl mokėtinų mokesčių ir už jų nesumokėjimą laiku priskaičiuotų delspinigių dydžių, būtina pažymėti, kad Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyrą (proporcingumas) (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai). Todėl nors ginčo atveju Komisija neturi teisinio pagrindo konstatuoti, jog kontrolės veiksmai buvo vilkinami, tačiau, Komisijos nuomone, ginčo delspinigių skaičiavimo terminas (GPM delspinigiai skaičiuojami už 2006 metais padarytus pažeidimus, nuo 2007-05-02) ir jų dydis šiuo atveju (*nors delspinigiai apskaičiuoti nepažeidžiant jų skaičiavimo tvarkos*) yra neproporcingas Pareiškėjo padarytai teisei priešingai veikai ir sudaro pagrindą teigti, jog yra pažeidžiamas teisingumo principas. Todėl, atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog baudžiamoji byla buvo išnagrinėta 2013-02-08 Klaipėdos apylinkės teismui priėmus nuosprendį (kuris nebuvo skųstas), mokestinio patikrinimo eiga atnaujinta 2014-04-02, taip pat į tai, jog Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, konstatuotina, jog, vadovaujantis teisingumo, protingumo principais, yra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo 20 proc. delspinigių, tai yra 6 268 Eur (31 339 Eur x 20 proc.) GPM ir 229 Eur (1 144 x 20 proc.) PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi

Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi,
n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2015-04-03 sprendimą Nr. 68-62.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 6 268 Eur GPM ir 229 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliienė