



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL T. E. SKUNDO**

2019 m. rugpjūčio 12 d. Nr. S-102 (7-48/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos nario, pavaduojančio komisijos pirmininką, Andriaus Veniaus (pranešėjas), narių Evaldo Raistenskiego, Rasos Stravinskaitės, išnagrinėjo T. E. (toliau – Pareiškėjas) 2019-04-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2019-03-20 sprendimo Nr. 68-33 (toliau – skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovė advokatė Inga Umbrasaitė ir Atsakovo atstovas Mindaugas Česnauskas 2019-06-11 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2019-01-21 sprendimą Nr. (7.45-4.7) FR0682-21, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 22 652,84 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 9 479,58 Eur GPM delspinigius ir 6 796 Eur (30 proc.) GPM baudą.

Inspekcija atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 ir surašė 2018-11-15 patikrinimo aktą Nr. (7.46) FR0680-430.

Pareiškėjui papildomai mokėtinas GPM ir su juo susijusios sumos buvo apskaičiuotos, patikrinimo metu nustatius, jog Pareiškėjo 2012 ir 2014 metais patirtos išlaidos 147 240,50 Eur (508 392 Lt) viršijo gautas pajamas, kurių Pareiškėjas, pažeisdamas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, nedeklaravo, mokėtino GPM neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo. Konstatuota, jog vartojimo išlaidoms padengti bei paskoloms UAB "B1" suteikti Pareiškėjas panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos ir deklaruotos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka.

Pareiškėjui papildomai mokėtinas GPM buvo apskaičiuotas vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis“ (toliau – Taisyklės), taikant išlaidų metodą.

Inspekcija, išnagrinėjusi bylos medžiagą ir Pareiškėjo skundą, jo netenkino ir patvirtino Kauno AVMI sprendimą. Inspekcija nurodė, jog ginčas vyksta dėl to, ar Kauno AVMI pagrįstai nepripažino Pareiškėjo pajamomis iš H. U. gautų 1 074 000 Lt piniginių lėšų, kuriomis Pareiškėjas grindė savo išlaidas.

Dėl sandorių su H. U.. Nustatyta, jog Pareiškėjas vartojimo išlaidoms padengti, piniginiams lėšoms įnešti į UAB "B1" ir kitoms išlaidoms padengti naudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos ir deklaruotos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka.

Pareiškėjas patirtas išlaidas grynaisiais pinigais grindžia iš H. U. gauta 1 074 000 Lt piniginių lėšų suma.

Piniginių lėšų gavimas yra grindžiamas 2012-04-14 sutartimi dėl rankpinių ir paskolos, pagal kurią:

1) H. U. perduoda, o Pareiškėjas priima 550 000 Lt rankpinius užtikrinti nekilnojamojo turto (būsimų butų), adresu: (duomenys neskelbtini), įsigijimą;

2) suteikia Pareiškėjui 524 000 Lt beprocentę paskolą statyboms vykdyti. Viso šiam projektui įgyvendinti Pareiškėjui bus perduota ne daugiau kaip 1 074 000 Lt.

Sutartyje numatyta, kad rankpinigiai duodami kaip užtikrinimas / rezervacija būsimų butų, kurie bus suprojektuoti, pastatyti ir įteisinti iki 2015-03-13, atlikus namo rekonstrukciją. Suprojektavus ir gavus leidimus rekonstrukcijai bus pasirašoma preliminarioji nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartis, kurioje bus aiškiai nurodyti būsimi butų plotai, jų kaina ir kitos sutartinės sąlygos. Jeigu iki 2015-03-13 nebus sudaroma nekilnojamojo turto (butų) pirkimo ir pardavimo sutartis, bus laikoma, kad sandoris neįvyko, o Pareiškėjas privalo grąžinti sumokėtus rankpinius ne vėliau kaip per 6 mėnesius. Jeigu paskola nebus grąžinta iki nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutarties termino (iki 2015-03-13), o H. U. per 10 kalendorinių dienų raštu nepareikalauš jos grąžinti, paskolos grąžinimas pratęsiamas 1 metams, t. y. iki 2016-03-13. Paskola gali būti grąžinama dalimis. Šalių susitarimu, rankpinigiai ir paskola bus suteikiami dalimis, pervedant juos į nurodytą banko sąskaitą, sumokant tiesiogiai tiekėjams už patiektas prekes / paslaugas arba grynaisiais pinigais, pasirašant pinigų priėmimo–perdavimo aktą. Sutarties antroje pusėje ranka įrašytas Pareiškėjo patvirtinimas, kad 2012-04-14 gavo 900 000 Lt, o 2012-06-09 gavo 174 000 Lt.

Inspekcija, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, nurodė, jog tais atvejais, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, įrodinėjimo dalykas yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalinių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011; 2011-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A-438-953/2011; 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011).

Sprendime, remiantis LVAT praktika, taip pat nurodyta, jog aplinkybės, kad dovanų davėjai (ar kiti asmenys) turėjo galimybes disponuoti sutartyse nurodytomis lėšomis, nesudaro pagrindo dovanojimo sutartyse nurodomų lėšų pripažinti realiai perduotomis (dovanotomis), todėl tais atvejais, kai realus piniginių lėšų perdavimas nėra įrodomas, vertinama, kad tariamai dovanotas lėšas grindžiantys dokumentai yra surašyti formaliai, siekiant mokesčių mokėtojui sudaryti sąlygas pagrįsti pajamų šaltinius mokesčių administratoriui, todėl bendrąja prasme finansinių galimybių turėjimas pats savaime nepagrindžia realaus lėšų perdavimo (2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1342-422/2018).

LVAT praktikoje taip pat laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Inspekcija, atsižvelgdama į pacituotą LVAT praktiką, nurodė, jog vien aplinkybės, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė yra pateikusi atitinkamas dovanojimo sutartis, nesudaro pagrindo teigti, kad Sutuoktiniai savo pareigas įvykdė tinkamai, nes šios sutartys visų kitų byloje nustatytų aplinkybių kontekste nepagrindžia jose nurodytų piniginių sumų realaus šaltinio.

Inspekcija, nepripažindama K. D. I. tariamai perduotų piniginių lėšų, nurodė šias aplinkybes:

- paskola ekonomiškai nenaudinga paskolos davėjui, t. y. paskolos sutartis sudaryta tarp verslininkų ir skirta verslo plėtrai, tačiau pati paskola yra ilgalaikė ir beprocentė;

- paskolos ir rankpinigių sutartis neužtikrinta jokiais garantijomis, pavyzdžiui, turto įkeitimu;

- prieštaringi Pareiškėjo ir H. U. paaiškinimai. Pareiškėjas 2017-06-01 pateiktame paaiškinime nurodė, kad 1 074 000 Lt paskolą H. U. grąžino 2016-10-26, o H. U. 2016-11-06 pateiktame paaiškinime nurodė, kad paskola nėra grąžinta;

- H. U. neturėjo finansinių galimybių paskolinti atitinkamo dydžio piniginių lėšų sumas, t. y. 2012-04-14 paskolinti 900 000 Lt, 2012-06-09 paskolinti 174 000 Lt. H. U. mokestinio tyrimo (2018-02-26) metu nebuvo nustatyta, kad Sutartyje nurodytomis dienomis, t. y. 2012-04-14 ir 2012-06-09 pastarasis turėjo finansinių galimybių tokias piniginių lėšų sumas paskolinti Pareiškėjui. Priešingai, nustatyta, kad paties H. U. išlaidos tuo metu viršijo gautas pajamas, o pats H. U. nepareiškė pretenzijų dėl jo atžvilgiu atlikto mokesstinio tyrimo;

- K. D. I. suteiktos paskolos nedeclaravo. Nustatyta, kad H. U. teikė Metinę gyventojų (šeimos) turto deklaraciją už 2013 m., tačiau suteiktos paskolos Pareiškėjui likučio nedeclaravo. H. U. paskolos suteikimo Pareiškėjui nedeclaravo ir 2012-08-10 užpildytoje Privačių interesų deklaracijoje, nors šioje deklaracijoje deklaravo UAB "A1" panašiu laikotarpiu suteiktą paskolą;

- Pareiškėjas nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius (duomenys neskelbtini) formos nepateikė, todėl tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai;

- Pareiškėjas pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma (duomenys neskelbtini)) iki taisyklėse nustatyto termino taip pat nepateikė, t. y. pateikė po 2016 m. birželio 30 dienos, todėl, vadovaujantis taisyklių 26 punkto nuostatomis, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina. Nors Pareiškėjas skunde nurodo, kad jam nebuvo prievolės deklaruoti gautus rankpinigius, tačiau pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju įvertinus visas byloje nustatytas aplinkybes pripažinta, kad 1 074 000 Lt piniginių lėšų nebuvo perduotos Pareiškėjui;

- nekilnojamojo turto (toliau – NT) pirkimo ir pardavimo sutarties nesudarė. Kaip jau buvo minėta, 2012-04-14 sutartyje buvo numatyta, jog suprojektavus ir gavus leidimus rekonstrukcijai bus pasirašoma preliminarioji nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartis, kurioje bus aiškiai nurodyti būsimi butų plotai, jų kaina ir kitos sutartinės sąlygos;

- nepateikti jokie įrodymai, kad paskola ir rankpinigiai buvo grąžinti H. U..

Dėl baudos. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 139 str. 1 dalimi bei LVAT praktika dėl šios nuostatos taikymo (2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1546/2010), taip pat Konstitucinio Teismo 2008-01-21 nutarimu, nurodė, jog bauda pagal MAĮ yra skiriama už atitinkamą teisės pažeidimą, ji yra bendro pobūdžio, t. y. gali būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turtiniai valstybės praradimai yra kompensuojami Mokesčių administravimo įstatyme nustatytais delspinigiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia, nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis.

Pareiškėjo atžvilgiu buvo nustatytos lengvinančios aplinkybės (Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus, dokumentus) bei sunkinančios aplinkybės (mokesčių administratorius nustatė Mokėtojo išlaidų ir pajamų neatitikimą ir nenustatė pagrįstų pajamų šaltinių, todėl apskaičiuojant mokėtiną GPM taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos), todėl nuo patikrinimo metu papildomai apskaičiuotos mokėtinos į biudžetą 22 652,84 Eur GPM sumos Pareiškėjui pagrįstai paskirta vidutinio 30 proc. dydžio (6 796 Eur) GPM bauda.

Pareiškėjas su skundžiamu Inspekcijos sprendimu nesutinka ir prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) Inspekcijos sprendimą panaikinti.

Dėl sandorių su H. U. Pasak Pareiškėjo, Inspekcija neįvertino visų reikšmingų faktinių aplinkybių, todėl priėmė neteisingą sprendimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo, t. y. Pareiškėjas pateikė rašytinius įrodymus dėl gautų pajamų šaltinio, t. y. apie iš H. U. gautą 524 000 Lt paskolą bei 550 000 Lt rankpinigius, o Inspekcija neteisėtai ir nepagrįstai šių įrodymų nepripažino.

Pareiškėjas nurodo, jog 2012-04-14 tarp jo ir H. U. buvo sudaryta sutartis dėl rankpinigių ir paskolos, pagal kurią K. D. I. perdavė iš viso 1 074 000 Lt. Tokiai sutarčiai nebuvo taikoma privaloma notarinė forma. Nors minėta sutartis buvo ilgalaikė ir beprocentė, pagal ją H. U. turėjo įsigyti būsimus butus Neveronyse (duomenys neskelbtini). Todėl Inspekcijos argumentas, kad sutartis yra ekonomiškai nenaudinga paskolos davėjui, yra nepagrįsti.

Pareiškėjas, remdamasis LVAT praktika dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo bei MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje mokesčių administratoriui nustatytos pareigos pagrįsti apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, nurodė, jog Inspekcija, nepripažindama Pareiškėjo pajamomis 1 074 000 Lt sumos, gautos pagal 2012-04-14 sutartį kaip rankpinigių ir paskolos, savo išvadas grindė prielaidomis.

Pareiškėjas taip pat atkreipė dėmesį į tai, kad ne visa pagal minėtą sutartį gauta pinigų suma buvo paskola, 550 000 Lt Pareiškėjui buvo perduoti kaip rankpinigiai ir tai nėra paskola, todėl šios sumos Pareiškėjas apskritai neturėjo deklaruoti. Atitinkamai pranešimas Inspekcijai pagal formas (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini) turėjo būti teikiamas tik dėl 524 000 Lt sumos.

Pareiškėjas nurodė, jog Inspekcijos išvada apie H. U. neturėjimą finansinių galimybių 2012-04-14 paskolinti 900000 Lt, o 2012-06-09 – 174000 Lt, yra nemotyvuota. Šie Inspekcijos argumentai negali būti taikomi tai piniginei lėšoms, perduotoms kaip rankpinigiai. Inspekcija galėjo nevertinti kaip pajamų šaltinio tik tos dalies, kuri Pareiškėjui buvo perduota kaip paskola, o kita dalis turėjo būti pripažinta Pareiškėjo pajamomis, nes tai buvo rankpinigiai ir dėl šios sumos Pareiškėjas neturėjo Inspekcijai teikti minėtų pranešimų. Inspekcija iš esmės jokiais objektyviais įrodymais nepaneigė pagal 2012-04-14 sutartį rankpinigių ir paskolos perdavimo Pareiškėjui fakto, todėl Inspekcijos Pareiškėjui apskaičiuota mokestinė prievolė negali būti pripažįstama pagrįsta ir atitinkanti Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Dėl baudos. Pareiškėjas, nesutikdamas su paskirtos baudos dydžiu (30 proc.), nurodė, jog pats mokesčių administratorius yra nustatęs Pareiškėjo atsakomybę lengvinančias aplinkybes (geranorišką bendradarbiavimą, paaiškinimų teikimą ir nurodymų vykdymą), tačiau nenustatyta, kad Pareiškėjas mokesčių įstatymus būtų pažeidęs tyčia, todėl jo atžvilgiu turėjo būti paskirta minimali 10 proc. dydžio bauda.

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

Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto mokėtino GPM ir su juo susijusių sumų pagrįstumo, Inspekcijai konstatavus, jog Pareiškėjo 2012 ir 2014 m. patirtos išlaidos viršijo pajamų gavimo šaltiniais patvirtintas pajamas. Ginčo esmę sudaro tai, ar mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė pripažinti Pareiškėjo pajamomis 2012-04-14 sutarties dėl rankpinigių ir paskolos pagrindu H. U. tariamai perduotas Pareiškėjui 1 074 000 Lt pinigines lėšas. Pareiškėjas savo ruožtu akcentuoja tai, kad jis pateikė rašytinius įrodymus dėl pajamų šaltinio (2012-04-14 sutartimi H. U. suteikė Pareiškėjui 524 000 Lt dydžio paskolą ir 550 000 Lt dydžio rankpinigius), o mokesčių administratorius nepagrįstai jų nevertino ir nepripažino.

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

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

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytąja tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2012-11-12 nutartyje adm. byloje Nr. A442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka“. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (taip pat 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. A1269-602/2018 ir kt.).

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

LVAT 2013-07-14 nutartyje adm. byloje Nr. A442-1032/2013 pažymėjo, kad atvejus, kuomet mokesčių mokėtoju priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, numato MAĮ 70 straipsnio 1 dalis, o šios straipsnio 2 dalis nesuteikia teisės centriniam mokesčių administratoriui nustatyti papildomų atvejų, kuriems esant mokesčių administratorius įgyja teisę mokesčių mokėtoju priklausančią sumą apskaičiuoti pagal savo įvertinimą. Nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje *expréssis verbis* (aiškiais žodžiais; tiesiogiai) nėra nustatyta, kad mokesčiai gali būti paskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau, teisėjų kolegijos nuomone, tokie atvejai patenka į MAĮ 70 straipsnio 1 dalies teisinio reguliavimo sritį.

Ginčo atveju mokesčių administratorius Pareiškėjui mokėtiną GPM ir su jais susijusias sumas apskaičiavo dėl to, kad, mokesčių administratoriaus teigimu, Pareiškėjo išlaidos 2012 ir 2014 metais buvo didesnės už pajamas. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, Pareiškėjo pajamas kvalifikavo kaip nepagrįstas realiais gavimo šaltiniais ir mokesčius, taikydamas išlaidų metodą, apskaičiavo pagal savo įvertinimą.

Pabrėžtina, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo išlaidos viršija jo pajamas, tai reiškia, kad asmuo yra gavęs papildomų pajamų, kurių nustatyta tvarka nėra deklaravęs bei sumokėjęs nuo jų mokesčius. Ir jeigu asmuo nepateikia pirminių, leistinių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tiesiogiai nustatyti mokesčio bazę, atsiranda teisinės sąlygos mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo paties atliktą įvertinimą (LVAT 2017-05-25 nutartis adm. byloje Nr. A-466-438/2017). Taigi, pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas neabejotinai sudaro pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, kas pagal įstatymą sudaro pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (LVAT 2018-05-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-602/2018).

Mokestinio patikrinimo metu, analizuojant Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu patirtas išlaidas bei gautas pajamas, be kita ko, buvo nustatyta, kad Pareiškėjas 2011–2014 m. UAB "B1" kurios vadovu ir 50 proc. akcijų savininku jis buvo nuo 2009 m., suteikė paskolas grynaisiais pinigais, be procentų (iš viso nurodytu laikotarpiu suteikta paskolų: 1 304 243 Lt, o nurodytu laikotarpiu grąžinta paskolų: 93 546 Lt). Mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti, iš kokių pajamų šaltinių buvo suteiktos minėtos paskolos bei patirtos kitos išlaidos, išsiuntė Pareiškėjui 2016-09-02 kvietimą atvykti pas mokesčių administratorių ir pateikti nurodytus dokumentus, iš jų – pagrindžiančius suteiktų paskolų pajamų šaltinius. Pareiškėjas kaip vieną iš pajamų šaltinių, kuriais grindžiamos minėtos išlaidos, pateikė 2012-04-14 su H. U. sudarytą sutartį dėl rankpinigių ir paskolos, kuria kaip jau minėta, H. U. suteikė Pareiškėjui 524 000 Lt dydžio beprocentę paskolą statybinei veiklai ir 550 000 Lt dydžio rankpinigius būsimų butų (adresu: (duomenys neskelbtini)) įsigijimui užtikrinti. Šios sutarties antroje pusėje Pareiškėjo vardu yra atliktas įrašas, žymintis piniginių lėšų pagal šią sutartį gavimą: 900 000 Lt gavimas patvirtintas 2012-04-14; 174 000 Lt gavimas yra patvirtintas 2012-06-09. Remiantis

Pareiškėjo 2017-06-01 paaiškinimu Kauno AVMI, pinigines lėšas Pareiškėjui buvo perduotos jo darbovietėje, grynaisiais pinigais.

Analizuojant Pareiškėjo argumentus dėl 2012-04-14 su H. U. sudarytos sutarties pagrindu gautų piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjo pajamomis, Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-17-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškines, jog *įrodinėjimo dalykas* šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdama vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A-438-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A-690-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. LVAT 2011-04-14 sprendime adm. byloje Nr. A-442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, konstatavo, kad vien atskirų formalinių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs (MAĮ 41 straipsnis), o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl *turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio*, t. y. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011).

Taigi, nagrinėjamos bylos atveju, įrodinėjimo dalyku yra nustatymas aplinkybės – ar Pareiškėjas pagal 2012-04-14 su H. U. sudarytą sutartį dėl rankpinigių ir paskolos realiai gavo 1 074 000 Lt pinigines lėšas (524 000 Lt beprocentę paskolą ir 550 000 Lt rankpinigius), ar ne.

Visų pirma, paminėtina tai, kad pagal MAĮ 42(1) straipsnio 1 dalies nuostatas Pareiškėjui buvo atsiradusi prievolė pateikti mokesčių administratoriui informaciją apie sudarytą sandorį (pranešimo forma (duomenys neskelbtini) (pagal 2012-04-14 su H. U. sudarytą sutartį dėl rankpinigių ir paskolos Pareiškėjas iš fizinio asmens gavo pinigines lėšas, viršijusias 50 000 Lt (15 000 Eur), sandoris nėra notarinės formos, Pareiškėjas šių pajamų nėra deklaravęs), tačiau tokio pranešimo Pareiškėjas nepateikė. Remiantis Inspekcijos viršininko 2012-10-11 įsakymu Nr. VA-92 patvirtintų „Nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius (duomenys neskelbtini) formos, jos papildomo lapo (duomenys neskelbtini) formos pildymo ir

pateikimo taisyklių“ 31 punktu gyventojai pranešimą mokesčių administratoriui pateikia iki kalendorinių metų, einančių po ataskaitinio laikotarpio, gegužės 1 dienos. Taigi, Pareiškėjas pranešimą Inspekcijai apie sudarytą 2012-04-14 sandorį turėjo pateikti iki 2013-05-01. Šio straipsnio 3 dalyje yra įtvirtintos tokio pranešimo nepateikimo teisinės pasekmės: „Jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais šio straipsnio 1 dalyje nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai. Gyventojų pavėluotai pateikta arba patikslinta šiame straipsnyje nurodyta atitinkamo laikotarpio informacija nevertinama, jeigu dėl gyventojų kompetentinga valstybės institucija yra jau pradėjusi mokestinį patikrinimą arba kitą šio Įstatymo 143 straipsnyje nurodyto teisės pažeidimo tyrimą.“.

LVAT, aiškindamas MAĮ 42(1) straipsnio 3 dalies nuostatas, yra pasisakęs, jog MAĮ 42 (1) straipsnio 1 dalies sąlygas atitinkančios paskolų sutartys, apie kurias mokesčių mokėtojas nepateikė centriniam mokesčių administratoriui informacijos, įrodymų leistinumą aspektu, negali būti vertinamos kaip įrodymai, kuriais remiantis gali būti nustatomas pareiškėjo pajamų gavimo faktas (LVAT 2019-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-626-442/2019; 2019-05-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-1057-442/2019).

Taigi, ginčo situacijoje vien ši byloje nustatyta faktinė aplinkybė, t. y. sandorio nedeklaravimas, sąlygoja tai, kad ši sutartis, įrodymų leistinumą aspektu, negali būti vertinama kaip įrodymas, kuriuo remiantis gali būti nustatomas Pareiškėjo 1 074 000 Lt pajamų gavimo faktas.

Paminėtina ir tai, jog MAĮ 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 104-1, 104-2, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, Įstatymo papildymo 55-1 ir 61-1 straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo (toliau – MAĮ pakeitimo ir papildymo įstatymas) 18 straipsnyje buvo nustatyta, jog: „Mokesčių mokėtojai iki 2016 m. birželio 30 d. centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011 m. sausio 1 d. gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktų nustatyta tvarka. Jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016 m. birželio 30 d. tokios informacijos mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina.“

Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas iki nustatyto 2016-06-30 termino pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius ((duomenys neskelbtini) forma) Inspekcijai nepateikė. Byloje taip pat yra nustatyta, kad Pareiškėjas, pasibaigus aukščiau nurodytam informacijos Inspekcijai pateikimo terminui, t. y. 2016-09-08 – po to, kai Pareiškėjui buvo išsiųstas 2016-09-02 kvietimas atvykti į Kauno AVMI 2016-09-09 ir pateikti paaiškinimus – pateikė mokesčių mokėtojo pranešimą (duomenys neskelbtini) kuriame deklaravo 2012-04-14 sutarties pagrindu iš H. U. pasiskolintas 1 074 000 Lt pinigines lėšas.

Taigi, patikrinimo metu nustatyta faktinė aplinkybė, t. y. informacijos apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius ((duomenys neskelbtini) forma) įstatymo nustatyta tvarka nepateikimas, taip pat nenustačius, kad šie šaltiniai teisės aktų nustatyta tvarka būtų deklaruoti paties Pareiškėjo ar trečiųjų asmenų, sąlygojo įstatymo nustatytų teisinių pasekmių atsiradimą ir jų pritaikymą – mokesčių administratoriaus teisėtą ir pagrįstą atsisakymą vėliau Pareiškėjo Inspekcijai nurodytus naujus sandorius kaip pajamų šaltinius vertinti ir į juos atsižvelgti.

Kita vertus, mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė visą eilę kitų aplinkybių, kurios paneigia Pareiškėjo teiginius apie tariamą 1 074 000 Lt piniginių lėšų gavimą iš H. U.. Pirma, nekvestionuojant sutarties šalių laisvės patiems spręsti dėl sudaromos sutarties sąlygų, ginčo sutartis vienai jos šaliai yra aiškiai ekonomiškai nenaudinga: didelės vertės pinigines lėšas grynaisiais pinigais suteiktos verslo tikslais, trejų metų laikotarpiui, be atlygio (palūkanų), nenustatant jokių netesybų. Antra, sutarties šalys teikė prieštarigus paaiškinimus

apie perduotą 1 074 000 Lt piniginių lėšų grąžinimą, t. y. Pareiškėjas 2017-06-01 paaiškino Kauno AVMI nurodė, jog 1 074 000 Lt H. U. grąžinta grynaisiais pinigais pareiškėjo darbovietėje (2016-10-26), tuo tarpu H. U. 2016-11-06 pateiktame paaiškinyje (praėjus keletui dienų po tariamo piniginių lėšų grąžinimo) nurodė, jog paskola nėra grąžinta. Be to, pats Pareiškėjas tame pačiame 2017-06-01 paaiškinyje Kauno AVMI teikia nenuoseklus ir prieštarigus paaiškinimus apie piniginių lėšų grąžinimą H. U.: atsakydamas į Kauno AVMI 21.4 klausimą „Iš kokių lėšų planuojate paskolą / rankpinigius grąžinti? Ar H. U. žino apie paskolos grąžinimo galimybes?“, Pareiškėjas nurodo, jog „realizavus butus, kuriuos pastatė UAB "B1" pilnai atsiskaitysiu su H. U.. Jis žino apie paskolos grąžinimo galimybes <...>“, tuo tarpu atsakydamas į 21.9 klausimą „Nurodykite, koku laikotarpiu, ir kiek iš H. U. pasiskolintų pinigų grąžinta iki dabar. Iš kokių lėšų paskola / rankpinigiai grąžinti?“, Pareiškėjas jau nurodo, kad „Iki šios dienos H. U. grąžina visą pasiskolintą pinigų sumą, t. y. 311 052 Eur. Pinigai grąžinti 2016-10-26, juos pasiskolinus iš kitų fizinių asmenų“. Trečia, H. U. mokestinio tyrimo metu buvo nustatyta, kad pastarasis sutarties antroje pusėje pažymėtomis piniginių lėšų tariamo perdavimo datomis neturėjo finansinių galimybių perduoti Pareiškėjui 1 074 000 Lt, t. y. 2012-04-14 – 900 000 Lt (mokestinio tyrimo akte nurodyta, jog nurodytai datai paties H. U. išlaidos viršijo jo pajamas 571 358 Lt), o 2012-06-09 – 174 000 Lt (mokestinio tyrimo akte nurodyta, jog nurodytai datai paties H. U. išlaidos viršijo jo pajamas 657 141 Lt). Ketvirta, nors H. U. už 2013 m. (tuo metu tariamai suteikta paskola dar nebuvo grąžinta) teikė metinę gyventojų (šeimos) turto deklaraciją, tačiau paskolos likučio nedeklaravo, 2012-08-10 teiktoje Privačių interesų deklaracijoje (šią deklaraciją H. U. teikė kaip kandidatas į 2012 m. Lietuvos Respublikos Seimo rinkimus) šio 2012-04-14 sandorio taip pat nedeklaravo. H. U. mokestinio tyrimo metu buvo prieita išvados, jog H. U. ir Pareiškėjo sudaryta 2012-04-14 sutartis dėl rankpinigių ir paskolos buvo sudaryta formaliai, siekiant pagrįsti Pareiškėjo patirtų išlaidų finansinius šaltinius, o pinigai pagal šią sutartį Pareiškėjui realiai nebuvo perduoti (2018-03-01 mokestinio tyrimo ataskaitos Nr. (7.46) FR0686-244 55–61 psl.).

Kaip minėta aukščiau, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius (MAĮ 41 straipsnis) reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes. LVAT ne kartą yra konstatavęs, jog tais atvejais, kai kyla pagrįstų abejonų dėl gautų paskolų realumo, pareiga įrodyti šias aplinkybes tenka mokesčio mokėtojui, nes mokesčio mokėtojas, pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2013-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012; 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1852/2010).

Komisija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis pagal 2012-04-14 sutartį realiai grynaisiais pinigais iš H. U. gavo 1 074 000 Lt pinigines lėšas, todėl Inspekcija pagrįstai atsisakė pripažinti Pareiškėjo pajamomis 2012-04-14 sutarties dėl rankpinigių ir paskolos pagrindu H. U. tariamai perduotas Pareiškėjui 1 074 000 Lt pinigines lėšas. Atitinkamai darytina išvada, jog Inspekcija, nustatiusi, kad Pareiškėjo 2012 ir 2014 m. patirtos išlaidos viršijo pajamų gavimo šaltiniais patvirtintas pajamas, pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo mokėtiną GPM ir su juo susijusias sumas.

Dėl paskirtos GPM baudos dydžio. Pasak Pareiškėjo, jam nepagrįstai skirta 30 proc. dydžio bauda, nes pats mokesčių administratorius nustatė baudos dydį mažinančias aplinkybes – Pareiškėjo geranorišką bendradarbiavimą, tuo tarpu baudą didinančios aplinkybės nenustatytos, t. y. nenustatyta, kad Pareiškėjas mokesčių įstatymus būtų pažeidęs tyčia. Taigi, Pareiškėjui turėjo būti paskirta minimali 10 proc. dydžio GPM bauda.

Vertindama šiuos Pareiškėjo skundo argumentus, Komisija nurodo, jog mokesčių administratorius tiek skundžiamame sprendime, tiek patikrinimo akte, tiek sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra nurodęs, jog Pareiškėjas mokesčių įstatymus pažeidė sąmoningai (Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas ir Pareiškėjas nepateikė patirtas išlaidas pagrindžiančių pajamų šaltinių), dėl ko mokesčių administratorius mokesčiams apskaičiuoti taikė specialias, prieš mokesčių slėpimą įtvirtintas nuostatas (MAĮ 70 straipsnis), todėl nesutiktina su Pareiškėjo skundo argumentais, kad 30 proc. dydžio bauda paskirta nenustačius baudą didinančių aplinkybių. Iš skundžiamo sprendimo matyti, jog mokesčių administratorius, skirdamas Pareiškėjui baudą, vadovavosi bendraisiais baudų skyrimo principais, įtvirtintais 139 straipsnio 1 dalyje, atsižvelgė į LVAT praktiką, kurioje teigiama, jog, esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai, skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (pavyzdžiui, LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje nr. A438-1546/2010), todėl nėra pagrindo šioje dalyje keisti skundžiamą sprendimą ir skirti minimalią baudą.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2019-03-20 sprendimą Nr. 68-33.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskūsti 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 narys, pavaduojantis komisijos pirmininką

Andrius Venius

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė