



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. I. SKUNDO**

2021 m. vasario d. Nr. S- (7-213/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Editos Galiauskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo S. I. (toliau – Pareiškėjas) 2020-12-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2020-11-18 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-436 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjas ir Inspekcijos atstovas Renaldas Mundeikis 2021-01-12 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas, susipažinęs su Inspekcijos Sprendimu, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu prašo Komisijos perduoti skundą Inspekcijai, kaip centriniam mokesčių administratoriui, nagrinėti iš naujo bei panaikinti Inspekcijos apskaičiuotą baudą ir delspinigius.

Pareiškėjo nuomone, Pareiškėjas turi pareigą teikti įrodymus tik tuo atveju, kai mokesčių administratoriaus pateikiamos išvados yra pagrindžiamos objektyvia informacija arba teisės normomis. Pareiškėja dėl Turkijos piliečių valstybės sienų kirtimo skunde nurodė, kad mokesčių administratorius rėmėsi ir apsiribojo tik subjektyvia Sienos apsaugos departamento informacija dėl Turkijos Respublikos piliečių atvykimo į Lietuvą. Nurodė, kad Inspekcija nei karto neprašė pateikti papildomų įrodymų dėl Turkijos piliečių atvykimo į Lietuvą, nors 2018 m. jis galėjo pateikti daugiau šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų. Pareiškėjas teigia, kad prie skundo pateikti dokumentai (skundo 2–9, 12–13 priedai apie grynujų pinigų mokėjimą banke, prašymas pratęsti leidimą laikinai gyventi Lietuvoje, lėktuvo bilietų įsigijimas ir kt.) pagrindžia, kad Turkijos piliečiai buvo Lietuvoje ir veikė įmonės KAYI N. P. ve B. G. (toliau – Įmonė) vardu užbaigiant PC Ozas garantinius darbus.

Pareiškėjas nurodė, kad pagal Inspekcijos patikrinimo akto 2.3 p., Pareiškėjas 2013–2014 m. perdavė pinigines lėšas trims fiziniams asmenims. Nurodė, kad duomenų dėl fizinių asmenų (K. F., S. Y.) Lietuvos valstybės sienos kirtimo nėra, nes šie asmenys į Lietuvą atvažiuodavo iš Latvijos arba Ukrainos. Lietuvai 2004 metais įstojus į Europos Sąjungą, įsigaliojo judėjimo laisvės principas bei nustojo galioti įprasta prieš tai galiojusi sienų kirtimo tvarka. Pareiškėjui neaišku, koku būdu šiuos duomenis turėtų pateikti bei pagrįsti Pareiškėjas.

Pareiškėjas teigia, kad asmenų prievolė kertant sieną deklaruoti įstatyme nurodyto dydžio gabenamą grynujų pinigų sumą yra individuali, todėl pareiga deklaruoti priskiriama būtent tam subjektui, kuris ir pervežė grynuosius pinigus, be to, Inspekcija kreipėsi į Turkijos Respublikos mokesčių administratorių, tačiau neprašė duomenų iš užsienyje gyvenančių fizinių asmenų, kurie

būtų galėję patvirtinti pinigų Pareiškėjui perdavimo ir gavimo iš Pareiškėjo faktus bei yra pasirašę Pareiškėjo pateiktus raštelius.

Pareiškėjas nurodė, kad fiziniai asmenys, kurie perdavė pinigus Pareiškėjui ir kuriems Pareiškėjas mokėjo pinigus, darbo santykių ar įgaliojimų pagrindu veikė kaip Įmonės filialo „KAYI Construction“ (toliau – Filialas), Įmonės ar Lietuvoje veikiančių asocijuotų įmonių UAB "B1" ir UAB "A1" atstovai.

Pagal Pareiškėjo banko sąskaitos duomenis matyti, kad Pareiškėjas pavedimais, įskaitant ir grynaisiais pinigais, mokėjo už šias įmones, taip pat SODRAI ir VMI, tačiau patikrinimo metu nebuvo gauta informacija iš VMI ir SODROS apie mokėjimus grynaisiais pinigais. Pareiškėjas pažymi, jog minėtų aspektų neįvertinimas liudija apie mokesčių administratoriaus veiksmų neatitikimą patikrinimo akte nurodytai administracinių teismų praktikai, nes tokiu būdu pažeidžiamas įrodymų vertinimo sistemiškumas ir kompleksiskumas.

Pareiškėjas pažymėjo, kad pinigų mokėjimo ir gavimo dokumentai yra Įmonės nustatyti specialios formos dokumentai, o ne fizinių asmenų laisva forma sudaryti dokumentai. Nurodė, kad kai kuriais atvejais buvo atsiskaitoma tiesiogiai su Įmone, iš kurios elektroninio pašto Pareiškėjas gavo mokėjimus patvirtinančius dokumentus.

Pareiškėjas pabrėžė, kad turi pareigą pateikti informaciją apie savo pajamas ir negali atsakyti už veiklą Turkijoje esančios Įmonės, su kuria suderino savo veiksmus, ką patvirtino kvitų formos ir parašai tų asmenų, kurie buvo susiję su PC Ozas statyba ir su šia Įmone. Pareiškėjas neprivalo pateikti Turkijoje esančios Įmonės buhalterinių dokumentų ar deklaracijų.

Pareiškėjas nurodė, kad Inspekcija 2018-12-18 atliko Filialo 2013–2014 m. patikrinimą Nr. (21.68-32) FR0687-1139, tačiau neprašė kasos pajamų ir išlaidų orderių arba, jei tokius dokumentus gavo, tai kodėl jų nevertino Pareiškėjo patikrinimo metu. Tokiu atveju nebūtų apskaičiuoti delspinigiai sustabdžius Pareiškėjo patikrinimą (pavedimo tikrinti 2019-01-30 priedas Nr. (21.222) FR0773-174) dėl papildomos informacijos iš užsienio gavimo.

Pareiškėjas dėl Filialo 2020-08-05 Priešpriešinės informacijos surinkimo (operatyvaus patikrinimo) išvadų, kad kasos pajamų orderiai Nr. KAYE 000435 ir Nr. KAYE 000437 ir kasos išlaidų orderiai Nr. AS-EUR-86, Nr. AS-EUR-87 ir Nr. AS-EUR-88 Filialo kasos knygoje neapskaityti, nurodė, kad šie dokumentai buvo įtraukti į Filialo kasos operacijas eurais, o Inspekcija tikrino tik kasos operacijas litais. Pareiškėjas pažymėjo, kad dokumentuose buvo nurodyta Filialo kasos numeracija. Todėl Inspekcijos teiginys, kad šie kasos orderiai neįtraukti į apskaitą, yra nepagrįsti, o pinigų apskaitymą įmonės buhalterijoje patvirtina įmonės kasos knyga (skundo 10 priedas).

Pareiškėjas nurodė, kad iš Western Union gautus pinigus deklaravo, bet mokesčių administratorius pakartotinai įtraukė juos į patikrinimo aktą. Pareiškėjas daro išvadą, kad patikrinimo pratęsimas buvo organizuotas piktybiškai, siekiant užvilkti procesą bei suklaidinti Pareiškėją ir dėl to buvo apskaičiuoti delspinigiai ir bauda.

Inspekcija patikrino 2013–2014 m. Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimą, deklaravimą, sumokėjimą ir surašė 2020-09-22 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-411 (toliau – Patikrinimo aktas). Nustatė, kad Pareiškėjas 2014 m. gavo 12 884,47 Lt (3 731,60 Eur) kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurių nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo 559,84 Eur GPM.

Inspekcija Sprendime (7 puslapis) nurodė, jog įvertinusi 2014 m. į Pareiškėjo asmeninę banko sąskaitą iš Įmonės bei „A. A. Solutions Ltd“ (toliau – „Fornax“) gautas 142 410,01 Lt pinigines lėšas, Filialo buhalterinėje apskaitoje apskaitytas iš Įmonės gautas 64 500 Lt pinigines lėšas, Pareiškėjo iš asmeninių banko sąskaitų už Filialą apmokėtas 65 025,54 Lt išlaidas, nustatė 12 884,47 Lt (142 410,01 Lt - 64 500 Lt - 65 025,54 Lt) pinigines lėšas, kuriomis disponavo Pareiškėjas.

Inspekcija Pareiškėjo mokestinę bazę ir mokestinės prievolės dydį nustatė pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnyje reglamentuojamą

mokesčių administratoriaus įvertinimą bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisykles, patvirtintas Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), vadovaudamasi šiais motyvais:

1) Pareiškėjo veika atitinka Taisyklių 4.1 p. nustatytą pagrindą, t. y. kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi, tvarkant apskaitą ir saugant apskaitos ar kitus dokumentus;

2) nustatyta, kad Pareiškėjas 2014 m. disponavo 12 884,47 Lt pinigineis lėšomis, gautomis į asmeninę banko sąskaitą iš „Fornax“, kurios nebuvo apskaitytos Filialo buhalterinėje apskaitoje bei nepanaudotos Filialo šilumos pmokėtu;

3) kitų juridinę galią turinčių dokumentų, pagrindžiančių, kad 2014 m. į asmeninę banko sąskaitą iš „Fornax“ gautos pinigines lėšas netapo jo pajamomis Pareiškėjas nepateikė.

Inspekcija į Pareiškėjo asmeninę banko sąskaitą gautas 12 884,47 Lt pinigines lėšas priskyrė Pareiškėjo B klasės pajamoms, nurodė, kad Pareiškėjas nepagrindė, jog šios pajamos yra neapmokestinamosios pajamos, todėl vadovaudamasi GPM įstatymo 22 straipsnio 3 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies nuostatomis Inspekcija šias pajamas apmokestino 15 proc. pajamų mokesčio tarifu.

Inspekcija, remdamasi Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimu, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 97 straipsnio 1 dalimi apskaičiavo 239,01 Eur GPM delspinigių, o vadovaudamasi MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi bei atsižvelgusi į LVAT praktiką, skyrė 168 Eur (30 proc. mokesčio dydžio) GPM baudą.

Inspekcija 2013 m. GPM apskaičiavimo pažeidimų nenustatė.

Inspekcija taip pat nustatė, kad Pareiškėjo pateikti grynųjų pinigų perdavimo dokumentai dėl lėšų gavimo iš Įmonės per fizinius asmenis (2013 m. – 63 500 Lt, 2014 m. – 55 000 Lt), fiziniams asmenims išmokėtos lėšos (2013 m. – 15 000 Eur, 2014 m. – 15 594,79 Eur) bei Įmonei per fizinius asmenis grąžintos pinigines lėšos (2014 m. – 22 000 Eur) Filialo kasos knygoje 2013–2014 m. laikotarpiu neapskaitytos, apskaitos registruose nenurodytos. Pareiškėjas dokumentų, patvirtinančių ūkinių operacijų, vykdytų grynais pinigais, realumą, nepateikė, todėl Pareiškėjo pateiktuose dokumentuose nurodytų sumų Inspekcija nevertino nei kaip Pareiškėjo gautų pajamų nei kaip patirtų išlaidų (Sprendimo 6–7 puslapiai). Inspekcija vadovavosi šia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika: išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiskai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz., 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. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant 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 (LVAT 2011-04-14 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-1111/2011, 2015-02-10 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-110-438/2015); LVAT yra pasisakęs, kad pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-27-13/2013, 2019-01-14 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1342-422/2018).

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

1. Mokestinis ginčas vyksta dėl 559,84 Eur GPM, 239,01 Eur GPM delspinigių ir 168 Eur (30 proc. mokesčio dydžio) GPM baudos, kurie apskaičiuoti Inspekcijai konstatavus, kad Pareiškėjas pažeidė GPM įstatymo 22 straipsnio 3 dalies ir 6 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes 2014 m. gavęs 12 884,47 Lt (3 731,60 Eur) pinigines lėšas nuo jų neapskaičiavo GPM. Pažymėtina, kad už 2013 m. GPM Pareiškėjui neapskaičiuotas, tačiau Pareiškėjas Komisijai pateiktame skunde nesutinka su mokesčių administratoriaus patikrinimo metu konstatuotomis faktinėmis aplinkybėmis už 2013 m.

Pagal Inspekcijos Sprendimo (3, 4, 7 puslapiai) duomenis Komisija nustatė, jog Inspekcija, įvertinusi 2014 m. į Pareiškėjo asmeninę banko sąskaitą gautas iš viso 41 244,79 Eur (142 410,01 Lt) pinigines lėšas (iš Įmonės –594,79 Eur, iš „Fornax“ – 40 650 Eur), Filialo buhalterinėje apskaitoje – Kasos knygoje apskaitytas iš Įmonės gautas 64 500 Lt pinigines lėšas, Pareiškėjo iš asmeninių banko sąskaitų už Filialą apmokėtas 65 025,54 Lt išlaidas, nustatė 12 884,47 Lt (142 410,01 - 64 500 - 65 025,54) pinigines lėšas, kuriomis disponavo Pareiškėjas, ir nuo šių pajamų apskaičiavo 559,84 Eur GPM.

2. Pareiškėjas skunde nurodytų motyvų bei prie skundo pridėtų dokumentų pagrindu nesutinka su Inspekcijos Sprendimu bei prašo perduoti skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo, panaikinti baudą ir delspinigius.

3. Komisija pažymi, jog nagrinėjamu atveju yra aktualus Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (toliau – GPMĮ), kuris nustato gyventojų pajamų apmokestinimo pajamų mokesčiu tvarką (1 straipsnio 1 dalis). Įstatyme nustatyta, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas, o pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvoje ir ne Lietuvoje (3 straipsnis, 5 straipsnio 1, 2 dalis). Pagal GPMĮ 8 straipsnio 1 dalį pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu. Šio mokesčio mokestinis laikotarpis sutampa su kalendoriniais metais (7 straipsnio 1 dalis). GPMĮ 22 straipsnio 3 dalies 2 punkte nurodyta, kad kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos priskiriamos B klasės pajamoms. Pagal GPMĮ 27 straipsnio 1 dalį, nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 3 dalyje ar šio įstatymo 28 straipsnyje nenustatyta kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui praėjusio mokestinio laikotarpio metinę pajamų mokesčio deklaraciją ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį.

Taigi, pagal nurodytą teisinį reguliavimą, pajamų mokesčiu apmokestinamos gyventojų per kalendorinius metus faktiškai gautos pajamos, kurias gyventojas turi deklaruoti mokesčių administratoriui pateikiamoje deklaracijoje ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį.

Dėl 2013 m. kasos pajamų orderių ir kasos išlaidų orderių

4. Komisija pagal Inspekcijos Patikrinimo aktą (11 puslapis) ir Sprendimą nustatė, kad mokestinio patikrinimo metu GPM už 2013 m. Pareiškėjui neapskaičiuotas. Pagal Inspekcijos Sprendimo (3, 4, 7 puslapiai) duomenis nustatyta, jog Inspekcija, įvertinusi 2013 m. į Pareiškėjo asmeninę banko sąskaitą iš *H. K. Inc.* gautas 8 000 Eur (27 622,40 Lt) pinigines lėšas, Filialo buhalterinėje apskaitoje – Kasos knygoje apskaitytas gautas 35 946,68 Lt (pagal 2013-04-15 kasos pajamų orderį Nr. KAYI 000432 ir 2013-12-13 kasos pajamų orderį Nr. KAYI 000438) pinigines lėšas (kurios pagal Pareiškėjo paaiškinimą gautos iš Įmonės), Pareiškėjo iš asmeninių banko sąskaitų už Filialą apmokėtas 15 289,36 Lt išlaidas, piniginių lėšų, kurios liktų Pareiškėjo nuosavybėje, nenustatė. Inspekcija taip pat nustatė, kad Pareiškėjas iš

asmeninių banko sąskaitų 2013 m. išėmė grynaisiais pinigais 33 622,80 Lt, o į sąskaitas įnešė 60 231 Lt bei dėl šių piniginių lėšų Inspekcija nurodė, kad įnešimui galėjo būti panaudotos išgrynintos lėšos.

Dėl Pareiškėjo patikrinimo metu pateiktų (Sprendimo 4, 5 puslapiai) dokumentų:

- 2013-04-15 kasos išlaidų orderis Nr. AS-EUR-86 2 454,97 Eur, kuriame nurodytas pinigų išdavimo pagrindas „Pakeisti iš Eurų į Litus“;

- 2013-10-03 kasos pajamų orderis Nr. KAYE 000435 (kartu su kvitu), kuriame nurodyta, kad iš Įmonės gauti 4 900 Eur už parduotas prekes;

- 2013-10-03 kasos išlaidų orderis Nr. AS-EUR-87 4 900 Eur, kuriame nurodytas pinigų išdavimo pagrindas „Pakeisti iš Eurų į Litus“;

- 2013-12-13 kasos pajamų orderis Nr. KAYE 000437 (kartu su kvitu), kuriame nurodyta, kad iš Įmonės gauti 7 990 Eur Filialo veiklai vystyti;

- 2013-12-13 kasos išlaidų orderis Nr. AS-EUR-88 7 990 Eur, kuriame nurodytas pinigų išdavimo pagrindas „Eurus pakeisti į Litus“, Inspekcija pasisakė, jog jie Filialo kasos knygoje neapskaityti (Patikrinimo akto 6 puslapis, Filialo 2020-08-05 Priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (21.222) FR1041-130 (toliau – Filialo OP)). Inspekcija nurodė, kad nors Pareiškėjas patikrinimo metu informavo, kad šie dokumentai buvo įtraukti į Filialo kasos operacijas eurais, tačiau duoto nurodymo (2020-08-10 nurodymas Nr. (21.222) FR0706-807) pateikti dokumentus, pagrindžiančius minėtų orderių apskaitymą Filialo apskaitoje, neįvykdė. Be to, Inspekcija Sprendime atkreipė dėmesį, kad minėti kasos pajamų ir išlaidų orderiai yra 2013 metų, o Pareiškėjui GPM apskaičiuotas už 2014 metus, todėl šios aplinkybės neturi įtakos Pareiškėjo apmokestinimui ir dėl to į šias Pareiškėjo pastabas buvo neatsižvelgta (Sprendimo 5 puslapis).

Skunde Komisijai Pareiškėjas dėl šių Patikrinimo akto ir Filialo OP išvadų, kad kasos pajamų (Nr. KAYE 000435, Nr. KAYE 000437) ir išlaidų (Nr. AS-EUR-86, Nr. AS-EUR-87, Nr. AS-EUR-88) orderiai Filialo kasos knygoje neapskaityti, paaiškino, kad: 1) šie dokumentai buvo įtraukti į Filialo kasos operacijas eurais (Filiale tuo metu buvo „Eurinė“, „Amerikos dolerių“, „Litų kasa“), o Inspekcija tikrino tik kasos operacijas litais; 2) pagal kasos pajamų orderių numeraciją KAYE tai yra „Eurinė“ kasa; 3) dokumentuose buvo nurodyta Filialo kasos numeracija. Nurodė, kad Inspekcijos teiginys, kad šie kasos orderiai neįtraukti į apskaitą, yra nepagrįstas, o pinigų apskaitymą patvirtina Filialo kasos knyga, kurią Pareiškėjas pridėjo prie skundo (10 priedas). Pareiškėjas atkreipė dėmesį, jog Inspekcija pripažino Filialo apskaitoje apskaitytas litais gautas iš Įmonės 35 946,68 Lt lėšas pagal Filialo kasos pajamų orderius Nr. KAYI 000432 ir Nr. KAYI 000438 (Sprendimo 4, 5 puslapis) bei būtent šią 35 946,68 Lt sumą vertino skaičiuodama Pareiškėjo GPM. Pareiškėjas nurodė, kad jei pateikti kasos pajamų ir išlaidų orderiai neturi įtakos apmokestinimui, tai kodėl Inspekcija teikė reikalavimus dėl šių operacijų ir vilkino patikrinimo procesą.

Taigi, Komisijos vertinimu, Pareiškėjas siekia įrodyti, kad aptariamais 2013 m. kasos pajamų (Nr. KAYE 000435, Nr. KAYE 000437) ir kasos išlaidų (Nr. AS-EUR-86, Nr. AS-EUR-87, Nr. AS-EUR-88) orderiai buvo apskaityti 2013 m. Filialo kasos knygoje (eurais) ir kad pagal šiuos kasos pajamų orderius pinigines lėšas (eurais) buvo gautos iš Įmonės, kaip ir tos Inspekcijos pripažintos Filialo pagal kasos pajamų orderius Nr. KAYI 000432 ir Nr. KAYI 000438 (litais) iš Įmonės gautos 35 946,68 Lt lėšos, kurios taip pat buvo įtrauktos skaičiuojant Pareiškėjo 2013 m. GPM. Kitaip tariant, Inspekcija, GPM tikslais apskaičiuodama 2013 m. Pareiškėjo apmokestinamąsias pajamas, pripažino 35 946,68 Lt išlaidas pagal Filialo kasos pajamų orderius Nr. KAYI 000432 ir Nr. KAYI 000438 (litais), o kasos pajamų orderiuose (Nr. KAYE 000435, Nr. KAYE 000437) eurais nurodytų sumų Pareiškėjo išlaidomis nepripažino.

Komisijos vertinimu, Inspekcija kasos pajamų orderiuose (Nr. KAYE 000435, Nr. KAYE 000437) eurais nurodytų sumų nepripažino kaip reikšmingomis skaičiuodama 2013 m. Pareiškėjo apmokestinamąsias pajamas ir GPM todėl, kad Pareiškėjas nepateikė dokumentų,

pagrindžiančių minėtų orderių apskaitymą Filialo apskaitoje. Tačiau įvertinus Pareiškėjo Komisijai pateikto skundo 10 priedą matyti, kad jį sudaro laikotarpio nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 Filialo kasos knyga „Kasa EURAS“, Pareiškėjo AB SEB banko sąskaitos (Eur) išrašas apie 2013-12-13 ir 2013-12-14 atliktas operacijas bei pirmiau minėti kasos pajamų ir išlaidų orderiai (eurais), kuriuose yra įrašytas Filialo pavadinimas, o kasos pajamų orderiuose nurodyta, kad pinigai (eurai) priimti iš Įmonės. Todėl konstatuotina, kad nei Pareiškėjo (Patikrinimo akto 7 priede yra pridėta tik 2013 m. Filialo kasos knyga „B. P.“), nei Filialo OP metu Inspekcija nebuvo vertinusi Pareiškėjo kartu su skundu pateiktos laikotarpio nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 Filialo kasos knygos „Kasa EURAS“ bei kitų dokumentų.

Pažymėtina ir tai, kad Inspekcija Sprendime visiškai nepasisakė dėl to, ar piniginės lėšos, nurodytos šiuose 2013 m. dokumentuose, realiai buvo gautos (mokėtos) Pareiškėjo, ar jos yra (nėra) Pareiškėjo 2013 m. GPM objektas, t. y. kokia jų reikšmė Pareiškėjo 2013 m. GPM patikrinimo rezultatams, nors Inspekcija tikrino ir 2013 m. mokestinio laikotarpio Pareiškėjo GPM apskaičiavimą.

Komisija sutinka su Inspekcijos Sprendimo teiginiu, kad aptariamais 2013 m. kasos pajamų orderiais ir kasos išlaidų orderiais nėra reikšmingi skaičiuojant 2014 m. mokestinio laikotarpio GPM (už kurį Pareiškėjui ir buvo apskaičiuotas GPM), nes pagal GPMĮ nuostatas GPM apskaičiuojamas įvertinus tuo konkrečiu mokestiniu laikotarpiu faktiškai gautas pajamas. Tačiau aptariamuose kasos pajamų orderiuose (Nr. KAYE 000435, Nr. KAYE 000437), kaip minėta, yra fiksuojamos 2013 m. Filialo eurais gautos lėšos, todėl Inspekcija turėjo spręsti, ar šios lėšos gali būti pripažintos 2013 m. Filialo eurais gautomis lėšomis bei ar jos turi reikšmę apskaičiuojant Pareiškėjo 2013 m. mokestinio laikotarpio apmokestinamąsias pajamas ir GPM.

Taigi, atsižvelgdama į tai, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija, kaip mokesčių administratorius, turi įvertinti Pareiškėjo pateiktus dokumentus, įskaitant ir laikotarpio nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 Filialo kasos knygos „Kasa EURAS“ duomenis, bei padaryti išvadą dėl kasos pajamų orderiuose (Nr. KAYE 000435, Nr. KAYE 000437) bei kasos išlaidų orderiuose nurodytų sumų pripažinimo Filialo gautomis lėšomis bei nustatyti, kokią reikšmę 2013 m. Pareiškėjo gautoms pajamoms ar patirtoms išlaidoms bei GPM objektui turi aptariamuose kasos pajamų orderiuose ir kasos išlaidų orderiuose nurodytos pinigų sumos.

Dėl Pareiškėjo pateiktų 2013–2014 m. pinigų perdavimo dokumentų

5. Komisija pagal Inspekcijos patikrinimo dokumentus nustatė, kad Inspekcija nepripažino 2013–2014 m. Pareiškėjo pajamomis 118 500 Lt pagal 6 grynųjų pinigų perdavimo Pareiškėjui dokumentus ir nepripažino 2013–2014 m. Pareiškėjo išlaidomis 30 594,79 Eur pagal 3 grynųjų pinigų išdavimo dokumentus (Patikrinimo akto 8 puslapis, Sprendimo 8 puslapis) dėl tos priežasties, kad pagal šiuos dokumentus ūkinės operacijos Filialo buhalterinėje apskaitoje neapskaitytos bei kad nepateikti dokumentai, patvirtinantys grynaisiais pinigais vykdytų ūkinių operacijų realumą.

5.1 Komisija pagal Inspekcijos patikrinimo dokumentus nustatė, kad Pareiškėjas 2013–2014 m. gautoms pajamoms pagrįsti patikrinimo metu pateikė 6 grynųjų pinigų perdavimo Pareiškėjui dokumentus (Patikrinimo akto 10 priedas). Juose nurodytas projekto pavadinimas (OZAS SHOPPING CENTER/VILNIUS), data, suma (skaičiais ir žodžiais), operacijos paaiškinimas („Avansiniai pinigai Ozas projektui“), pinigus paėmęs asmuo (Pareiškėjas), pinigus perdavę asmenys (T. Y., K. H., E. D.) ir projekto vadovo patvirtinimas. Pareiškėjas teigia pagal šiuos dokumentus grynaisiais pinigais gavo 118 500 Lt (2013 m. – 63 500 Lt, 2014 m. – 55 000 Lt), iš jų:

- 2013-01-30 – iš E. D. 25 000 Lt;
- 2013-06-15 – iš K. H. 15 000 Lt;
- 2013-07-12 – iš T. Y. 23 500 Lt;
- 2014-02-10 – iš E. D. 15 000 Lt;
- 2014-04-24 – iš T. Y. 25 000 Lt;

2014-11-05 – iš *K. H.* 15 000 Lt.

Pareiškėjas dėl šių pinigų 2018-11-27 paaiškiniame (Patikrinimo akto 6, 8 puslapis ir 6 priedas) nurodė, jog 2013–2014 m. Įmonė skirdavo pinigus (grynaisiais ir banko pavedimu) už defektų OZO prekybos centre pašalinimą garantinio aptarnavimo laikotarpiu. Pareiškėjas pagal minėtus pinigų perdavimo dokumentus iš Įmonės įgaliotų asmenų Turkijos piliečių *T. Y.*, *E. D.*, *K. H.* grynaisiais pinigais gavo 118 500 Lt (34 319,97 Eur). Paaiškino, kad šie asmenys pinigus atveždavo eurais ir Lietuvoje pakeisdavo į litus, kuriuos ir perduodavo Pareiškėjui. Asmenys, kurie perdavė pinigus, gyvena ir dirba Turkijoje. Nurodė, kad *T. Y.* buvo Filialo komercijos direktorius ir valdė visus finansus, be jo parašo ir sprendimo nebuvo daromi jokie mokėjimai. Grynuosius pinigus Pareiškėjui mokėdavo *T. Y.* pagal pinigų perdavimo dokumentus OZO prekybos centre ir oro uoste prieš jam išskrendant. Taip pat nurodė, kad *E. D.* laikinai gyveno Lietuvoje ir dirbo – buvo Filialo ūkvedys, kuris rūpinosi darbuotojais. Įmonės skirtus pinigus *E. D.* sumokėjo Pareiškėjui grynaisiais pinigais pagal pinigų perdavimo dokumentus OZO prekybos centre. Dėl *K. H.* paaiškino, kad jis laikinai gyveno Lietuvoje ir dirbo – buvo Filialo direktorius, organizavo Filialo veiklą. Grynuosius pinigus Pareiškėjui mokėdavo *K. H.* pagal pinigų perdavimo dokumentus OZO prekybos centre. Pareiškėjas paaiškino, kad gautus grynuosius pinigus įnešdavo į savo banko sąskaitas. Pareiškėjas taip pat paaiškino, kad Filialo buhalterei informacijos apie šių lėšų gavimą dėl jų apskaitymo buhalterinėje apskaitoje neperdavė (4 puslapis).

Pareiškėjas taip pat pateikė 2018-08-08 Įmonės raštą (Patikrinimo akto 9 priedas), kuriame teigiama, kad *T. Y.*, *K. H.*, *E. U.*, *E. D.* yra susiję su Vilniaus prekybos ir pramogų centro „OZAS“ projektu ir 2013–2014 metais buvo įgalioti atlikti grynujų pinigų iki 10 000 USD perdavimo–priėmimo operacijas su Filialu.

5.2 Komisija pagal Inspekcijos patikrinimo dokumentus taip pat nustatė, kad Pareiškėjas 2013–2014 m. patirtoms išlaidoms pagrįsti patikrinimo metu pateikė 3 grynujų pinigų išdavimo dokumentus (Patikrinimo akto 11 priedas), kuriais įformintas Pareiškėjo grynujų pinigų perdavimas fiziniams asmenims. Dokumentuose nurodytas projekto pavadinimas (OZAS SHOPPING CENTER/VILNIUS), data, suma (skaičiais ir žodžiais), operacijos paaiškinimas („Avansiniai pinigai Ozas projektui“), pinigus mokėjęs asmuo (Pareiškėjas), pinigus gavęs asmuo (*E. D.*, *K. F.*, *S. Y.*) ir projekto vadovo patvirtinimas. Šie patvirtinimai pasirašyti Pareiškėjo ir pinigus gavusio asmens. Pareiškėjas teigia, kad pagal šiuos dokumentus perdavė 30 594,79 Eur, iš jų:

- 2013-10-04 – *E. D.* 15 000 Eur;
- 2014-04-29 – *K. F.* 15 000 Eur;
- 2014-12-24 – *S. Y.* 594,79 Eur.

Pareiškėjas paaiškino, kad šie pinigai Filialo apskaitoje nebuvo apskaityti (2018-11-27 paaiškinimo 8 puslapis). Inspekcija nurodė, jog dalį atvežtų Turkijos Respublikos piliečių bei pervestų „Fornax“ lėšų grąžino Įmonei grynaisiais pinigais per Turkijos piliečius, tačiau šių dokumentų Filialo buhalterei nepateikė (Sprendimo 6 puslapis, Patikrinimo akto 8 puslapis).

5.3 Inspekcija, siekdama nustatyti piniginių lėšų perdavimo aplinkybes, patikrinimo metu įvertino pirmiau minėtuose dokumentuose nurodytų pinigų perdavusių ir gavusių asmenų Lietuvos Respublikos valstybės sienos kirtimo duomenis ir nustatė, kad:

T. Y. į Lietuvą atvyko 2013-07-09, išvyko 2013-07-11, atvyko 2014-04-22, išvyko 2014-04-24;

E. D. į Lietuvą atvyko 2012-07-13 (kitų duomenų apie atvykimą arba išvykimą nėra);

K. H. į Lietuvą atvyko 2013-06-13, išvyko 2013-06-15, atvyko 2014-10-31, išvyko 2014-11-05;

duomenų apie *K. F.* ir *S. Y.* valstybės sienos kirtimą nėra.

Inspekcija Sprendime dėl nagrinėjamu atveju aptariamų Pareiškėjo pateiktų grynujų pinigų gavimo iš fizinių asmenų (2013 m. – 63 500 Lt, 2014 m. – 55 000 Lt), fiziniams asmenims perduotų pinigų (2013 m. – 15 000 Eur, 2014 m. – 15 594,79 Eur), kaip Įmonei priklausančių lėšų, nurodė,

kad lėšos Filialo kasos knygoje 2013–2014 m. neapskaitytos, apskaitos registruose nenurodytos. Pareiškėjas mokestiniam patikrinimui nepateikė teisės aktuose numatytų privalomų buhalterinės apskaitos dokumentų, kurie įrodymų vertinimo prasme yra pirminiai ir leistini įrodymai, pagrindžiantys jo nurodytų ūkinių operacijų atlikimo faktą bei turinį. Sprendime akcentuota, kad nagrinėjamu atveju svarbus yra pats grynųjų pinigų priėmimo/ perdavimo faktas, ar realiai pinigai buvo gauti ir perduoti atitinkamiems fiziniams asmenims, Įmonei. Pareiškėjas dokumentų, patvirtinančių ūkinių operacijų, vykdytų grynaisiais pinigais, realumą, nepateikė, todėl, vadovaudamasi LVAT praktika (LVAT 2011-04-14 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-442-1111/2011, 2015-02-10 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-110-438/2015, 2013-04-15 nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-27-13/2013, 2019-01-14 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-1342-422/2018), Inspekcija Pareiškėjo pateiktuose dokumentuose nurodytų sumų nevertino nei kaip gautų pajamų nei kaip patirtų išlaidų.

5.4 Pareiškėjas skunde nurodė, kad turi pareigą teikti įrodymus tik tuo atveju, kai mokesčių administratoriaus pateikiamos išvados yra pagrindžiamos objektyvia informacija arba teisės normomis. Dėl Turkijos piliečių Lietuvos valstybės sienos kirtimo Pareiškėjas pažymėjo, kad mokesčių administratorius rėmėsi ir apsiribojo tik subjektyvia Sienos apsaugos departamento informacija. Pareiškėjas teigia, kad prie skundo pateikti dokumentai (skundo 2–9, 12–13 priedai apie grynųjų pinigų mokėjimą banke, prašymas pratęsti leidimą laikinai gyventi Lietuvoje, lėktuvo bilietų įsigijimas ir kt.) ir mokesčių administratoriui užduodami klausimai pagrindžia, kad Turkijos piliečiai buvo Lietuvoje ir veikė Įmonės vardu užbaigiant PC Ozas garantinius darbus.

Pareiškėjas skunde taip pat nurodė, jog darbuotojams, įskaitant ir S. Y., buvo išnuomotas viešbutis „Klasika. Svečių namai“ (dabar - viešbutis „POLA“), adresu: Kalvarijų g. 235, Vilnius, kuriame jie ir dirbdavo, ką gali patvirtinti OZO PC techninės priežiūros darbuotojai, kurių sutikimą gavus, buvo vykdomi defektų taisymo darbai.

Pareiškėjas skunde nurodė, jog mokesčių administratorius duomenų dėl fizinių asmenų K. F. ir S. Y. sienos kirtimo neturi, nes šie asmenys į Lietuvą atvyko iš Latvijos arba Ukrainos. Be to, Pareiškėjui neaišku, kodėl šiuos duomenis turėtų pateikti bei pagrįsti Pareiškėjas.

Pareiškėjas taip pat nurodė, kad grynųjų pinigų perdavimą, priėmimą pagrindžiantys dokumentai yra ne fizinių asmenų laisva forma sudaryti dokumentai, o Įmonės specialios formos dokumentai.

5.5 Komisija pažymi, kad ginčas iš esmės kilo dėl faktinių aplinkybių vertinimo, t. y. ar pinigų perdavimo dokumentuose nurodytos grynųjų pinigų sumos Pareiškėjui realiai buvo perduotos bei ar Pareiškėjas realiai perdavė grynųjų pinigų sumas.

LVAT praktikoje pažymėta, kad 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. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz., 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. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant 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 (žr., pvz., LVAT 2011-04-14 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-442-1111/2011, 2015-02-10 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-110-438/2015) (LVAT 2019-01-14 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2002-968/2018, 21 punktas).

Pagal MAĮ 66 straipsnio 2 dalies nuostatas, tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesťį apskaičiuoja mokesčių administratorius. Pažymėtina, kad šis įstatymas įpareigoja mokesčių administratorių kontroliuoti, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai (MAĮ 26 straipsnio 1 dalies 7 punktas). Taigi, tais

atvejais, kai mokesčių administratorius kontrolės veiksmų metu nustato, jog mokesčių mokėtojas mokesčių apskaičiavo neteisingai, mokesčių mokėtojui priklausantį mokesčių turi apskaičiuoti mokesčių administratorius.

Mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimas reguliuojamas MAĮ 67 straipsnyje, kurio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos.

Aiškindamas šių teisės normų turinį LVAT ne kartą yra konstatavęs, kad jomis įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tuo tarpu mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokesčiai ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokesstinė prievolė. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesčių, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (žr., pvz., 2010-11-08 nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-1527/2010; 2010-10-25 nutartį administracinėje byloje Nr. A-438-1147/2010; 2011-12-22 nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-912/2011; 2012-05-24 nutartį administracinėje byloje Nr. A-442-1601/2012; 2015-10-12 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1021-442/2015 ir kt.) (LVAT 2017-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-2421-575/2017, 37 punktas).

Komisijos vertinimu, iš Inspekcijos sprendimo turinio galima spręsti, kad Inspekcija pinigų perdavimo dokumentuose nurodytų grynųjų pinigų sumų kaip perduotų Pareiškėjui ir kaip Pareiškėjo mokėtų lėšų nepripažino reikšmingomis skaičiuodama 2013–2014 m. Pareiškėjo apmokestinamąsias pajamas ir GPM todėl, kad aptariamuose dokumentuose nurodytų pinigų mokėjusių ir gavusių asmenų, pagal Lietuvos valstybės sienos kirtimo duomenis, nebuvo Lietuvoje pinigų perdavimo Pareiškėjui (ar Pareiškėjo pinigų mokėjimo) metu. Tačiau Komisija pažymi, kad pagal Inspekcijos nurodytus Lietuvos valstybės sienos kirtimo duomenis matyti, kad, pvz., *T. Y.* išvyko iš Lietuvos 2014-04-24 ir pagal tos pačios datos pinigų perdavimo dokumentą sumokėjo Pareiškėjui 25 000 Lt; *E. D.* į Lietuvą atvyko 2012-07-13, o pinigus mokėjo 2013-01-30 ir 2014-02-10, o pinigus gavo 2013-10-04; *K. H.* iš Lietuvos išvyko 2013-06-15 ir pagal tos pačios datos pinigų perdavimo dokumentą sumokėjo Pareiškėjui 15 000 Lt, išvyko 2014-11-05 ir pagal tos pačios datos pinigų perdavimo dokumentą sumokėjo Pareiškėjui 15 000 Lt. Taigi, Komisijos vertinimu, nurodyti valstybės sienos kirtimo duomenys ir pinigų mokėjimo dokumentuose nurodyti duomenys vieni kitiems neprieštarauja. Inspekcija Sprendime pateiktų duomenų apie asmenų Lietuvos valstybės sienos kirtimą nepalygino su pinigų perdavimo dokumentuose nurodytais duomenimis bei nepasisakė ir nepateikė išvadų dėl šių duomenų sąsajų ir reikšmės.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo pateiktus papildomus dokumentus, kuriais jis grindžia pinigų mokėjusių ir gavusių asmenų buvimo Lietuvoje faktus (2014-02-11 Nurodymą pervesti įmokėtus grynuosius pinigus – Kasos pajamų orderį, kuriame *E. D.* yra mokėtojas, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdyba prie Socialinės apsaugos ir darbo ministerijos yra gavėja, o mokėjimo paskirtis – grynųjų įmokėjimas į sąskaitą už UAB TURKUVAZ (skundo 2 priedas);

Migracijos departamento 2014-09-23 Pranešimą dėl leidimo laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje pakeitimo Nr. (15/4-3)10K-42384 *K. H.* (skundo 3 priedas), 2014-11-05 šiam asmeniui išduotą leidimą laikinai gyventi (skundo 4 priedas), Kvietimą užsieniečiui laikinai atvykti Nr.20131230 122912, kuriame nurodytas kvietėjas Filialas, atstovaujantis Pareiškėjo, kviečiamasis asmuo – *K. F.*, atvykimo data 2013-12-26, išvykimo data 2014-06-26 ir kt.), taip pat pažymi, kad pagal dalies šių dokumentų datas, t. y. 2014 m., bei turinį (pvz., 2014-02-11 nurodymas pervesti įmokėtus grynuosius pinigus ir kt.) galima spręsti, kad jie gali būti reikšmingi nustatant aptariamų asmenų buvimo Lietuvoje aplinkybes, bei tuo pačiu sprendžiant dėl šių asmenų pinigų perdavimo Pareiškėjui ir Pareiškėjo pinigų mokėjimo faktus, nes nei Inspekcijos Patikrinimo akte, nei Sprendime nėra pateikta šių Pareiškėjo pateiktų dokumentų vertinimo. Komisija taip pat pažymi, kad Inspekcija taip pat nei Patikrinimo akte, nei Sprendime nepateikė duomenų apie minėtiems pinigų perdavusiems (mokėjusiems) asmenims išduotus leidimus gyventi Lietuvoje.

Komisijos vertinimu, Inspekcija Pareiškėjo pajamomis ir išlaidomis nepripažino lėšų pagal Pareiškėjo pateiktų grynujų pinigų gavimo iš fizinių asmenų ir fiziniams asmenims grynujų pinigų perdavimo dokumentus, tuo pagrindu, kad: 1) Pareiškėjas nepateikė dokumentų, patvirtinančių grynaisiais pinigais vykdytų ūkinių operacijų realumą, nepateikė teisės aktuose numatytų privalomų buhalterinės apskaitos dokumentų, kurie įrodymų vertinimo prasme yra pirminiai ir leistini įrodymai, pagrindžiantys jo nurodytų ūkinių operacijų atlikimo faktą bei turinį; 2) aptariamuose dokumentuose nurodytos lėšos Filialo kasos knygoje 2013–2014 m. neapskaitytos, apskaitos registruose nenurodytos.

Dėl Inspekcijos išvados, kad Pareiškėjas nepateikė dokumentų, patvirtinančių grynaisiais pinigais vykdytų ūkinių operacijų realumą bei teisės aktuose numatytų privalomų buhalterinės apskaitos dokumentų, Komisija pažymi, kad Pareiškėjas pateikė 6 dokumentus, kuriais grindžia grynujų pinigų gavimą ir 3 dokumentus, kuriais grindžia grynujų pinigų perdavimą. Tačiau Inspekcija nepagrindė ir nenurodė, kokių teisės aktų reikalavimų neatitinka Pareiškėjo pateikti aptariamai dokumentai. Be to, kaip minėta, Inspekcijos išvados dėl realaus pinigų pagal šiuos aptariamus dokumentus neperdavimo grindžiamos iš esmės vien tik pinigų mokėjusių ir gavusių asmenų valstybės sienos kirtimo duomenimis, kurie, kaip minėta pirmiau, neprieštaruoja pinigų mokėjimo dokumentuose nurodytiems duomenims, todėl ši Inspekcijos išvada nėra pakankamai pagrįsta. Be to, Komisijos vertinimu, Inspekcija, kaip mokesčių administratorius, turi įvertinti ir Pareiškėjo kartu su skundu pateiktus dokumentus bei padaryti aiškias išvadas dėl šių dokumentų reikšmės nustatant aptariamų asmenų buvimo Lietuvoje aplinkybes bei dėl pinigų mokėjimo bei pinigų gavimo faktus pagal aptariamus 2013–2014 m. pinigų perdavimo dokumentus, kurie yra reikšmingi 2013–2014 m. Pareiškėjo apmokestinamųjų pajamų nustatymui ir GPM apskaičiavimui.

Inspekcijos nustatytos faktinės aplinkybės, kad pinigų perdavimo dokumentuose nurodytos lėšos Filialo kasos knygoje 2013–2014 m. neapskaitytos, apskaitos registruose nenurodytos (ką paaiškino pats Pareiškėjas, Patikrinimo akto 8 puslapis ir 6 priedas), vertintinos kaip netiesioginiai įrodymai, kad pinigų pagal aptariamus pinigų perdavimo dokumentus Pareiškėjas realiai negavo ir nemokėjo. Pažymėtina, kad vien tai, jog Pareiškėjas gautų pinigų (kurių paskirtis susijusi su Filialo veikla) neperdavė Filialui, bei mokėjo pinigus prieš tai jų negavęs iš Filialo, negali paneigti Pareiškėjo, kaip fizinio asmens, pinigų gavimo ir mokėjimo faktų.

Komisija daro išvadą, kad Inspekcija, nurodžiusi jog Pareiškėjas nepateikė dokumentų, patvirtinančių grynaisiais pinigais vykdytų ūkinių operacijų realumą, šių išvadų nepagrindė pakankamais argumentais, motyvais bei įrodymais, t. y. neįvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio sumas.

6. Apibendrinusi šiame sprendime išdėstytus motyvus Komisija pažymi, jog Inspekcija nurodžiusi, kad Pareiškėjo pateikti 2013 m. kasos pajamų ir kasos išlaidų orderiai neapskaityti Filialo apskaitoje ir nesusiję su Pareiškėjui apskaičiuotu 2014 m. GPM, nepateikė šių dokumentų

teisinio kvalifikavimo ir įrodymų vertinimo šiuo klausimu, nenurodė, ar jie reikšmingi Pareiškėjo 2013 m. GPM apskaičiavimui, nevertino Pareiškėjo pateiktuose 2013–2014 m. pinigų perdavimo dokumentuose nurodytų sumų nei kaip gautų pajamų, nei kaip patirtų išlaidų, tačiau šių išvadų nepagrindė pakankamais argumentais ir motyvais.

LVAT praktikoje yra laikomasi pozicijos, kad Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostata reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (LVAT 2010-08-24 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-756-450/2010; 2010-11-05 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-15/2010, 2017-04-04 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-425-556/2017 ir kt.). Sprendimo priėmimo faktinis pagrindas ir individuali argumentacija turi būti žinomi ne tik viešojo administravimo subjektui, priimančiam sprendimą, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu jis priimamas, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas. Visiškai nesilaikant minėtų nuostatų ar laikantis tik iš dalies, pavyzdžiui, neįvardijant, kokiais teisės aktais remiantis ginčijamas administracinis aktas yra priimamas, paprastai kyla pagrįsta abejonė dėl tokio administracinio akto teisėtumo bei pagrįstumo, įgalinanti teismą, nagrinėjantį tokią bylą, skundžiamą viešojo administravimo subjekto individualų administracinį aktą panaikinti (LVAT 2008-11-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-1898/2008, 2008-12-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-756-2036/2008, LVAT 2013-09-09 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1517/2013).

Atsižvelgdama į aptartus motyvus, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus išvados dėl papildomai apskaičiuoto 559,84 Eur GPM yra nenuoseklios, pagrįstos nevisapusišku reikšmingų bylos aplinkybių, įrodymų tyrimu ir vertinimu bei teisiniu reglamentavimu.

Pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą Komisijai yra suteikta perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT yra išaiškinęs, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktas yra tinkamai pritaikomas tik tuomet, kai sprendimui (perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo) priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procesinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas (2008-02-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-163/2008; 2011-06-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A-502-2801/2011, 2013-03-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-492/2013 ir kt.). Komisija konstatuoja, jog pagrįstam Komisijos sprendimui dėl kilusio ginčo priimti būtina atlikti papildomas mokesčių administratoriaus atliekamas administracines procedūras, t. y. duomenų tyrimą bei teisinį jų vertinimą, todėl Pareiškėjo skundas perduodamas centriniam mokesčių administratoriui išnagrinėti iš naujo.

7. Komisija nurodo, kad Pareiškėjo prašymas panaikinti GPM delspinigius ir baudą šioje ginčo nagrinėjimo stadijoje yra teisiškai nereikšmingi, nes pirmiausiai turi būti nustatytas mokėtinas GPM ir su juo susijusios sumos (baudos, delspinigiai), ir tik po to sprendžiama dėl apskaičiuotų delspinigių ir skirtos baudos pagrįstumo (panaikinimo).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 5 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-11-18 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-436 ir S. I. skundą perduoti Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis S. I., nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė, pavaduojanti komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė