



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL C. D. SKUNDO**

2023 m. kovo d. Nr. S- (7-2023/17)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensčio (pranešėjas), narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžūnaitės, išnagrinėjo C. D. (toliau – Pareiškėjas) 2023-01-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-12-27 sprendimo Nr. 68-102 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjas O. R., jo atstovas J. G., Inspekcijos atstovas F. P. 2023-02-14 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2023-01-16 skunde nurodo, jog Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-04-21 patikrinimo akte Nr. (9.6) FR0680-166 apskaičiavo Pareiškėjui 19 303,17 Eur papildomai mokėtiną gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), o 2017-07-17 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5) FR0682-2876 apskaičiavo 14 598,08 Eur GPM delspinigius, skyrė 5 790 Eur GPM baudą bei atleido nuo 1 685,17 GPM delspinigių. Pareiškėjo skundus dėl nepagrįsto ir neteisėto patikrinimo akto panaikinimo atmetė tiek Inspekcija 2017-10-05 sprendimu Nr. 68-162, tiek Komisija 2017-12-28 sprendimu Nr. S-277 (7-241/2017). Pareiškėjas minėtą Komisijos sprendimą apskundė Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT), kuris 2020-12-07 sprendimu adm. byloje Nr. e13-2496-596/2020 Pareiškėjo skundą tenkino iš dalies: panaikino Komisijos ir Inspekcijos sprendimus ir perdavė Inspekcijai mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2021-03-03 nutartimi adm. byloje Nr. eA-2549-438/2021 Inspekcijos apeliacinį skundą tenkino iš dalies, panaikino VAAT 2020-12-07 sprendimą ir perdavė bylą VAAT nagrinėti iš naujo. VAAT 2021-06-29 sprendimu adm. byloje Nr. e13-2520-764/2021 Pareiškėjo skundą patenkino iš dalies: panaikino Komisijos 2017-12-28 sprendimą Nr. S-277 (7-241/2017) ir Inspekcijos 2017-10-05 sprendimą Nr. 68-162 bei perdavė Inspekcijai mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo. LVAT 2022-01-05 nutartimi adm. byloje Nr. eA-3716-575/2021 Inspekcijos ir Pareiškėjo apeliacinius skundus atmetė, pirmosios instancijos teismo sprendimą paliko nepakeistą.

Klaipėdos AVMI, vykdydama VAAT 2021-06-29 sprendimą, atliko Pareiškėjo mokestinį patikrinimą ir 2022-08-02 patikrinimo akte Nr. (27.13 Mr) FR0680-274 (toliau – patikrinimo aktas) apskaičiavo 19 303,17 Eur GPM, o 2022-09-29 sprendimu Nr. (27.13 Mr) FR0682-241 dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskaičiavo 25 838,30 Eur GPM delspinigius, paskyrė 7 721 Eur baudą bei atleido nuo 12 919,15 Eur delspinigių. Pareiškėjas, nesutikdamas su Klaipėdos AVMI sprendime išdėstytais išvadamis bei papildomai apskaičiuotomis sumomis, 2022-10-19 pateikė skundą Inspekcijai, tačiau pastaroji jį 2022-12-27 sprendimu atmetė.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo šiuos nesutikimo su Inspekcijos Sprendimu motyvus.
Paskolos sutartys administratoriui pateiktos laiku ir tinkamai

Skunde nurodoma, jog Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjo atžvilgiu taiko praktiką, kai po patikrinimo atskleistiems įplaukų grynaisiais pinigais šaltiniams taikomi neįvykdomai griežti įrodinėjimo standartai. Skirtingai negu kitais pajamų ir išlaidų perskaičiavimo atvejais administracinėje praktikoje, Pareiškėjo atveju abi ginčo paskolos sutartys yra pateiktos laiku ir tinkamai, nes: 1. patikrinimo eigoje mokesčių administratorius neprašė informacijos apie iki 2009 m. sudarytas paskolos sutartis, Klaipėdos AVMI nurodyme pagrįsti 2009–2013 m. turto ir pajamų šaltinius reikalavimo pateikti tokius duomenis irgi nebuvo (Inspekcijos svarstymai, ar Pareiškėjas turėjo / galėjo suprasti, kad netikrinamojo laikotarpio paskolos sutartis reikia pateikti dėl to, kad administratorius prašo nekilnojamojo turto įsigijimo sutarčių iš ankstesnių nei tikrinamasis laikotarpis yra teisiškai nereikšmingi, nes Pareiškėjas neprivalo atspėti, ko dar ir už kokį laikotarpį papildomai gali reikti patikrinimui, bet privalo teikti informaciją pagal konkrečius, suprantamus ir apibrėžtus administratoriaus nurodymus, duodamus teisės aktų nustatyta tvarka); 2. tik gavęs pirminį patikrinimo aktą Pareiškėjas sužinojo, kad pagal mokesčių administratoriaus skaičiavimus pateiktų įplaukų šaltinių nepakanka išlaidoms padengti, nes administratorius, atlikdamas perskaičiavimą ne tik už tikrinamąjį laikotarpį, bet ir už 2004–2008 m., nepaprašė visų Pareiškėjo įplaukų dokumentų už šį laikotarpį ir todėl, perskaičiuodamas Pareiškėjo lėšų likutį, į jį neįtraukė ginčo paskolų sumų; 3. paaiškėjus dalies Pareiškėjo įplaukų neįskaičiavimo į jo lėšų likutį faktui, Pareiškėjas nedelsdamas su pastabomis dėl patikrinimo akto pateikė ne tik 2008 m. ginčo paskolos sutartis, bet taip pat ir 2009-09-21 notarinę paskolos sutartį su Gintaru ir H. M. 50 000 Eur sumai.

Dėl aukščiau išdėstytų priežasčių, pasak skundo, Pareiškėjas negali būti kaltinamas „gynybinės pozicijos“ tikslais „keitęs pirminius parodymus“ apie paskolų apimtį ar faktą ir teikęs administratoriui tariamai fiktyvias paskolų sutartis. Ir nors Pareiškėjas sutinka, kad Klaipėdos AVMI turi teisę tikrinti savo nuožiūra pasirinktų paskolų suteikimo aplinkybes ir jų pagrindu vertinti paskolos lėšų gavimo realumą, tačiau toks vertinimas turi atitikti minimalius nuoseklumo, logikos reikalavimus ir nepažeisti teisinio saugumo principo, kaip tai yra ginčo atveju.

Reikalavimas „pakankamai“ pagrįsti lėšų gavimą iki tikrinamojo laikotarpio yra neteisėtas

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad konkrečiai apibrėžtų reikalavimų teisės aktuose nebuvimas paskolos lėšų grynaisiais gavimo įrodymui ir administracinė praktika reikalauti neįvardijamų bei konkrečiai neapibrėžiamų „pakankamų tiesioginių ir netiesioginių įrodymų“ šiam faktui pagrįsti (dėl ko šių lėšų trūkumas išlaidoms pagrįsti apmokestinamas GPM kaip pajamos, be to, taikomos sankcijos ir delspinigiai) grubiai pažeidžia teisinio saugumo principą. Pareiškėjas įsitikinęs, kad gyventojų lėšų gavimo įrodinėjimo atveju negali būti taikomi menkesni teisinio saugumo principo reikalavimai negu tie, kuriuos Lietuvos Respublikos teismai Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) sprendimų pagrindu taiko verslininkams pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) mokėtojams, įrodinėjantiems prekių išvežimo į kitą valstybę faktą. Šiai savo pozicijai pagrįsti Pareiškėjas skunde cituoja ESTT 2006-05-11 sprendime byloje *Commissioners of Customs & Excise and L. N. v. Federation of S. P. and Others*, Nr. C-384/04, pateiktus išaiškinimus.

Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose nenustačiusi jokių konkrečių reikalavimų paskolos grynaisiais įrodinėjimui 2008 m., mokesčių administratorius administraciniame procese negali kelti jokių skirtingų reikalavimų negu tie, kurie įprastai keliami ir civiliniame procese. Inspekcijos pozicija dėl to, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu, o mokesčių administratorius vertina susiklosčiusius civilinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais, ginčo atveju yra neaktuali, nes, pasak Pareiškėjo, ginčo atveju paskolos sandoris nėra kažkaip ypatingai „vertinamas“ ar „kvalifikuojamas“, bet paprasčiausiai įrodinėjamas jo vykdymas – paskolos gavimo faktas (lėšų perdavimo ūkinė operacija). Tuo atveju, jei to paties paskolos lėšų gavimo fakto egzistavimas skirtinguose teisiniuose procesuose bus nustatomas priešingai, mokesčių administraciniame kaip neįvykęs, o civiliniame – kaip įvykęs, Lietuvos Respublikos teismų sprendimų *res judicata* galiai ir prejudiciniam poveikiui kyla reali grėsmė: tai, ką nustatė Lietuvos Respublikos vardu bendrosios kompetencijos teismas (paskolos lėšų perdavimas) bus visiškai neprivaloma Lietuvos Respublikos vardu veikiančiam administraciniam teismui, kuris konstatuos faktą neįvykusiu (paskolos lėšas neperduotomis). Tokia situacija aiškiai prieštarautų teisinio tikrumo (apibrėžtumo) principui.

Dėl 2008-06-12 su P. A. sudarytos paskolos sutarties

Tiek pirmosios, tiek apeliacinės instancijos teismai konstatavo, jog „Inspekcija nevertino aplinkybės, kad P. A. 2007-05-23 pagal dovanojimo sutartį iš savo tėvo gavo 60 000 Lt, nors šis įrodymas turėjo esminės reikšmės išvadai padaryti apie jos galimybes suteikti paskolą Pareiškėjui. Iš bylos medžiagos akivaizdu, kad P. A. gautų pinigų iš savo tėvo klausimas nebuvo tinkamai ištirtas. Taigi, šioje dalyje Inspekcijos išvados padarytos išsamiai neištyrus ginčui svarbių aplinkybių“.

Skunde nurodoma, jog analizuojant 2008-06-12 paskolos sutartį, sudarytą tarp P. A. ir Pareiškėjo, patikrinimo akte ir Klaipėdos AVMI sprendime iš esmės atkartojamos visos ankstesniuose Klaipėdos AVMI patikrinimo aktuose nustatytos aplinkybės. Akcentuojama, kad patikrinimo akte naujai buvo analizuojamos tik aplinkybės, susijusios su P. A. tėvo S. M. 2007-05-23 sudaryta dovanojimo sutartimi.

Tvirtinama, kad patikrinimo akte nurodytas teiginys, kad nenustatyta aplinkybių, kurios vienareikšmiškai galėtų paneigti, kad F. ir R. F. šeima 2007-05-23 negalėjo disponuoti dovanojimo raštelyje nurodyta 60 000 Lt suma, patvirtina, kad S. M. turėjo galimybę padovanoti savo dukrai P. A. 60 000 Lt sumą. Nurodyta aplinkybė taip pat patvirtina, kad P. A., iš tėvo gavusi 60 000 Lt, turėjo galimybę suteikti paskolą Pareiškėjui.

Pažymima, kad skundžiamame sprendime nurodoma, kad įvertinus P. A. nuo 1997-05-27 iki 2008-06-12 (paskolos sandorio įforminimo dienos) gautas pajamas, pinigines lėšas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad P. A. neturėjo finansinių galimybių sukaupti ir perduoti Pareiškėjui skolos raštelyje nurodytos 80 000 Lt piniginių lėšų sumos. P. A. 2017-08-01 paaiškinimas bei 2007-05-23 dovanojimo sutartis, kuria P. A. tėvas jai padovanojo 60 000 Lt, nebuvo pateikti P. A. ankstesnių kontrolės procedūrų metu.

Inspekcija, ignoruodama teismų sprendimus, kuriuose konstatuojama, kad „Inspekcija nevertino aplinkybės, kad P. A. 2007-05-23 pagal dovanojimo sutartį iš savo tėvo gavo 60 000 Lt, nors šis įrodymas turėjo esminės reikšmės išvadai padaryti apie jos galimybes suteikti paskolą pareiškėjui“, visiškai neatsižvelgia į patikrinimo metu nustatytą realią P. A. tėvo S. M. galimybę disponuoti dovanojimo sutartyje nurodytomis lėšomis, ignoruoja 2007-05-23 dovanojimo sutartį kaip įrodymą vien tuo pagrindu, kad ši sutartis nebuvo pateikta pirminio patikrinimo metu. Tokia Inspekcijos pozicija, pasak skundo, prieštarauja teismų sprendimams, kuriais ankstesni Inspekcijos sprendimai ir patikrinimo aktai buvo panaikinti būtent šiuo pagrindu.

Klaipėdos AVMI 2022-09-29 sprendime teigiama, kad P. A. pateikė prieštaringas piniginių lėšų skolinimo Pareiškėjui aplinkybes: Šiaulių AVMI teiktame paaiškinime P. A. nurodė 80 000 Lt paskolinusi iš savo asmeninių santaupų, Y. Y. sukčiavimo tyrimo tarnybai pateiktame paaiškinime nurodė paskolą suteikusi iš lėšų, gautų pardavus šeimos namą, kuris buvo priteistas santuokos nutraukimo procedūrų metu 2004-07-14. Nė viename paaiškinime P. A. neužsiminė apie piniginių lėšų gavimą iš kitų asmenų (pvz., tėvų). Skunde tvirtinama, jog akivaizdu, kad žmogus, neturintis specialių ekonominių / finansinių žinių, santaupų kategorijai priskiria visas savo turimas lėšas, kurias jis gavo kaip atlygį už darbą, kaip dovaną, taip pat ir lėšas, gautas iš turto pardavimo. Nagrinėjamu atveju P. A., nedetalizuodama informacijos, Šiaulių AVMI nurodė 80 000 Lt Pareiškėjui paskolinusi iš savo santaupų. Skunde tvirtinama, jog yra akivaizdu, kad šiuo atveju tiek lėšos, gautos iš nekilnojamojo turto pardavimo, tiek lėšos, gautos pagal dovanojimo sutartį, tiek ir iš darbo santykių gautos pajamos vertinamos kaip asmens santaupos per tam tikrą laikotarpį. Kai Inspekcijai kilo papildomų klausimų dėl santaupų kilmės (struktūros), P. A. pateikė papildomą informaciją. Tokioje situacijoje vėlesnis detalesnės informacijos pateikimas negali būti vertinamas kaip versijų keitimas arba gynybinė pozicija.

Pasak skundo, nėra pagrindo sutikti su išvada, jog P. A. neprisiminė konkrečios pinigų gražinimo datos ir vietos, ir tai, Klaipėdos AVMI vertinimu, patvirtina paskolos fiktyvumą. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad nuo šios paskolos suteikimo praėjo 14 m. Natūralu, kad asmuo gali tiksliai neprisiminti, kurį mėnesį (balandį ar birželį) paskola buvo gražinta. Be to, Pareiškėjo ar P. A. nesąžiningumo nepatvirtina ir aplinkybė, kad vienu atveju P. A. nurodė, jog paskola buvo gražinta jos namuose, kitu atveju, kad paskola buvo gražinta Pareiškėjo namuose. Akcentuojama, kad P. A. ir Pareiškėjas – buvę sutuoktiniai, turintys bendrų vaikų. P. A. atvykimo į Lietuvos Respubliką atvejais, ją visada lydėdavo jos bei Pareiškėjo vaikai, kurie aktyviai bendravo tiek su Pareiškėju, tiek ir su jų seneliu S. M.. Taigi, P. A. atvykus į Lietuvos Respubliką, vykdavo nuolatinis

vaikų vežiojimas iš P. A. tėvų namų į Pareiškėjo namus. Tokioje situacijoje tiksliai prisiminti, kieno namuose prieš eilę metų paskolos pinigai buvo gražinti ir fiziškai perduoti, yra sudėtinga, o Klaipėdos AVMI, reikalaujama prisiminti smulkias detales apie prieš daugelį metų įvykusius įvykius, elgiasi nesąžiningai.

Aplinkybė, kad 2022-03-28 pateiktoje paskolos sutartyje yra papildomai ranka padarytas įrašas, kad P. A. paskolintus pinigus gavo, nepatvirtino nei P. A., nei Pareiškėjo nesąžiningumo. Pažymima, kad pinigų gražinimo metu ant vieno iš 2008-06-12 sutarties egzempliorių (Pareiškėjo egzempliorius) šalys parašu patvirtino paskolos gražinimą, kitas egzempliorius, esantis P. A. dispozicijoje, papildomai pasirašytas nebuvo, nes pinigų gražinimo faktas buvo aktualus skolininkui.

2015 m. Pareiškėjas, Inspekcijai teikdamas 2008-06-12 paskolos sutarties kopiją, pateikė vieną iš 2008 m. (po 2008-06-12 paskolos sutarties pasirašymo) padarytų sutarties kopijų, t. y. sutarties kopiją, padarytą dar iki lėšų gražinimo. Pareiškėjas savo sutarties egzemplioriaus originalo Inspekcijai neteikė, nes Inspekcija to niekada neprašė. Be to, nebuvo keliamas klausimas dėl 2008-06-12 paskolos gražinimo, nebuvo prašoma pateikti paskolos gražinimą patvirtinančius dokumentus.

Patikrinimo akte nurodytas P. A. teiginys, kad „be paskolos gražinimo raštelio jokių papildomų dokumentų nepasirašėme“ nepatvirtina šalių nesąžiningumo, nes joks papildomas dokumentas sudarytas ir nebuvo, buvo daromas tik priedas ant vieno iš sutarties egzempliorių. Nuo paskolos sutarties gražinimo (2014 m.) praėjo 8 metai, todėl natūralu, kad asmuo gali labai detalai neprisiminti visų smulkmenų, susijusių su paskolos sutarties teikimu.

Klaipėdos AVMI pakartotinai atliko visų aplinkybių patikrinimą ir 2022 m. pakartotinai prašė pateikti duomenis, todėl Pareiškėjas pateikė 2008-06-12 paskolos sutarties kopiją, padarytą iš jo sutarties egzemplioriaus (originalo), kuriame ir buvo priedas apie sutarties įvykdymą. Be to, siekdamas pateikti kuo daugiau informacijos, jis pateikė net ir tą informaciją, kurios Inspekcija tiesiogiai neprašė, t. y. 2014-06-30 paskolos gražinimo raštelį.

Klaipėdos AVMI atlikto tyrimo metu nustatyta, kad S. M. turėjo finansinę galimybę padovanoti P. A. 60 000 Lt, taigi, P. A. turėjo galimybę suteikti Pareiškėjui paskolą. Paskolos gražinimo raštelis ir žyma ant vieno iš 2008-06-12 paskolos sutarties egzempliorių, liudijanti apie paskolos gražinimą, patvirtina, kad paskola buvo suteikta, o vėliau gražinta.

Klaipėdos AVMI, vykdydama LVAT įpareigojimus, ištyrė P. A. tėvų galimybes padovanoti P. A. 60 000 Lt sumą ir nustatė, kad P. A. tėvai tokią galimybę turėjo. Dėl nurodytų priežasčių skunde nesutinkama su Inspekcijos Sprendime daroma išvada, kad Pareiškėjas 80 000 Lt pagal 2008-06-12 įformintą paskolos sutartį iš P. A. realiai negavo. Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė paskolos gavimo dokumentus – sutartis su paskolos lėšų gavimo raštiškais patvirtinimais ir paskolos sandorių šalių rašytinius patvirtinimus apie paskolos lėšų perdavimą, o tai yra objektyvūs tiesioginiai rašytiniai įrodymai apie paskolos lėšų gavimą (priešingai negu teigiama Inspekcijos Sprendime). Mokesčių administratorius nesurinko jokių paskolos lėšų gavimo faktų neigiančių įrodymų, o savo sprendimus grindžia išimtinai abejonėmis ir prielaidomis, neteisėtai reikalaujama jas paneigti.

Skunde tvirtinama, kad reikalavimas „pakankamai“ pagrįsti paskolos lėšų gavimą neteisėtas, nes ne tik išeina už tikrinamojo laikotarpio ribų, bet ir yra neįvykdomas dėl savo griežtumo ir neapibrėžtumo bei pažeidžia teisinio saugumo principą. Pareiškėjo teisės pažeidžiamos dėl neproporcingai griežto įrodinėjimo standarto ir naštos perkėlimo mokėtojui vien mokesčių administratoriaus abejonių pagrindu, t. y. netaikant tokio paties įrodinėjimo standarto mokesčių administratoriui ir atleidžiant jį nuo įrodinėjimo pareigos.

Dėl 2008-12-02 su L. K. sudarytos paskolos sutarties

Kaip pažymėta patikrinimo akte, 2008–2010 m. laikotarpiu bankai sugriežtino paskolų išdavimo sąlygas ir Pareiškėjui gauti paskolą bankuose tuo laikotarpiu būtų buvę sudėtinga. L. K., siekdama padėti artimam draugui, suteikė jam paskolą, kuria nebuvo siekiama finansinės naudos. Susidūrusi su papildomų lėšų poreikiu, L. K. pati 2009 m. paėmė banko paskolą (dėl geros jos finansinės padėties paskolos gavimas iš banko apsunkintas nebuvo). Šios banko paskolos ėmimas niekaip nepatvirtina aplinkybės, kad ji 2008 m. neturėjo galimybių suteikti paskolą Pareiškėjui ar kad jos nesuteikė.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad 2008 m. nuolatiniais Lietuvos gyventojams nebuvo privalu sudaryti notarinį paskolos sutarčių arba apie suteiktas paskolas informuoti Inspekciją ar kitas valstybines įstaigas. Tik nuo 2012 m. atsirado prievolė fiziniams asmenims pildyti (duomenys neskelbtini) formą apie sudarytus nenotarinius sandorius bei grynaisiais pinigais (kai sandorio suma didesnė nei 50 000 Lt (15 000 Eur, Inspekcijos viršininko 2012-10-11 įsakymas Nr. VA-92). Atsižvelgiant į tai, Inspekcija nepagrįstai, neteisėtai ir neteisingai vertina susiklosčiusią situaciją Pareiškėjo nenaudai, ignoruodama net ir įsiteisėjusias teismu procesiniais sprendimais padarytas išvadas.

Pažymima, kad VAAT 2021-06-29 sprendime konstatavo, jog „patikrinimo metu taip pat buvo patvirtinta, kad L. K. turėjo finansines galimybes 2008-12-02 paskolinti Pareiškėjui 350 000 Lt“. Teismas taip pat pažymėjo, kad „aplinkybės, jog Pareiškėjui artimi asmenys teikė beprocentes paskolas iš esmės nepaneigtos jokiais objektyviais įrodymais; skundžiamu Klaipėdos AVMI 2017-07-17 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-286 nustatyta mokestinė prievolė negali būti pripažįstama pagrįsta, sprendimas negali būti laikomas atitinkančiu Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies nuostatas, o mokestinį ginčą nagrinėjusios institucijos neteisingai vertino byloje surinktus įrodymus ir padarė nepagrįstas išvadas“.

Po ginčo grąžinimo Inspekcijai nagrinėti iš naujo, pasak skundo, nebuvo nustatyta jokių objektyvių aplinkybių, kurios paneigtų 2008-12-02 paskolos sutarties sudarymo ir jos pagrindu suteiktos paskolos faktą. Aplinkybė, kad Pareiškėjas 2014-11-16 surašytą sutarties įvykdymo konstatavimo aktą mokesčių administratoriui pateikė tik paskutinio jo atžvilgiu 2022-05-26 atlikto operatyvaus patikrinimo metu, pasak skundo, nepaneigia šios paskolos sutarties realumo.

Patikrinimo akte ir Sprendime įvertintos su L. K. sudarytos 2008-12-02 paskolos sutarties sudarymo aplinkybės ir jokių su šios paskolos grąžinimu susijusių neatitikimų nenustatyta: L. K. paskolino lėšas Pareiškėjui savo namuose, pastarasis juos grąžino L. K. namuose. L. K. turėjo finansines galimybes suteikti minėtą paskolą. Visi L. K. ir Pareiškėjo su šia paskolos sutartimi susiję paaiškinimai ir parodymai teisme neturi neatitikimų, tačiau vis vien patikrinimo akte daroma išvada, kad nei Pareiškėjas, nei L. K. nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie patvirtintų, kad Pareiškėjas pagal paskolos sutartį 2008 m. realiai iš L. K. gavo 350 000 Lt pinigines lėšas.

Skunde papildomai dar kartą akcentuojama, kad LVAT 2022-01-05 nutartimi adm. byloje Nr. eA-3716-575/2021 konstatavo, jog mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėjas nepateikė svarių įrodymų ir argumentų, patvirtinančių realų pajamų gavimo faktą L. K. paskolos atžvilgiu, yra klaidinga. Dėl šios paskolos prieštarigų įrodymų byloje nėra. Be to, byloje yra įrodyta, kad L. K. turėjo finansinę galimybę ginčo paskolą suteikti.

Pareiškėjo vertinimu, Inspekcija nepagrįstai nepripažino pajamų, Pareiškėjo gautų pagal 2008-06-12 sudarytą paskolos sutartį su P. A. (80 000 Lt) bei pagal 2008-12-02 sudarytą paskolos sutartį su L. K. (350 000 Lt). Visos aukščiau išdėstytos aplinkybės patvirtina, kad patikrinimo akte išdėstyta išvada, jog Pareiškėjas pažeidė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 3 straipsnio, 5 straipsnio 1 dalies, 6 straipsnio 1 dalies, 8 straipsnio, 25 straipsnio 1 dalies, 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, 2009 m. gavęs B klasės pajamų, pateiktoje metinėje pajamų deklaracijose (forma (duomenys neskelbtini) už 2009 m. nedeklaravo, neapskaičiavo ir į valstybės biudžetą nesumokėjo GPM, padaryta netinkamai ir vienpusiškai interpretuojant faktines aplinkybes, yra pagrįsta vien prielaidomis ir spėjimais.

Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2022-12-27 sprendimą Nr. 68-102.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Klaipėdos AVMI 2022-09-29 sprendimą Nr. (27.13 Mr) FR0682-241, kuriuo Pareiškėjui papildomai apskaičiuoti 19 303,17 Eur GPM, 12 919,15 Eur GPM delspinigiai ir paskirta 7 721 Eur GPM bauda, bei Pareiškėjas atleistas nuo 12 919,15 Eur GPM delspinigių.

Sprendime nurodoma, jog Klaipėdos AVMI, vykdydama Inspekcijos 2022-02-04 sprendimą Nr. 68-12, atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31. Nustatė, kad 2009 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas, t. y. individualios įmonės savininko įnašams į įmonę, vartojimo išlaidoms padengti, paskolai grąžinti ir palūkanoms bankui mokėti Pareiškėjas panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas

pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Taikant Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsnį, 70 straipsnio 1 dalį bei Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 ir 6.3.3 punktų nuostatas nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo išlaidos 442 535 Lt viršijo gautas pajamas. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi GPMĮ 2 straipsniu, 5 straipsnio 1 dalimi, 6 straipsnio 1 dalimi, 8 straipsniu, 22 straipsnio 3 dalimi ir 25 straipsniu, Pareiškėjui apskaičiavo 19 303,17 Eur GPM.

Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjo pastabas, patvirtino patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotas sumas. Pareiškėjas, nesutikdamas su Klaipėdos AVMI sprendimu, pateikė skundą Inspekcijai, skunde išdėstytų motyvų pagrindu prašydamas panaikinti Klaipėdos AVMI sprendimą bei juo patvirtintą patikrinimo aktą.

Inspekcija, įvertinusi visus Pareiškėjo ir Klaipėdos AVMI argumentus bei kontrargumentus, Sprendime pažymi, jog iš esmės pasisakys dėl Pareiškėjo skundo argumentų, kurie lemia jo apmokestinimą. Pažymi, jog detalus pažeidimų aprašymas yra pateiktas patikrinimo akte ir Klaipėdos AVMI sprendime, kurie yra sudėtinė šio sprendimo dalis. Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundo motyvus, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus bei LVAT praktiką, konstatuoja, jog Pareiškėjo 2022-10-19 skundas netenkinamas.

Dėl įsiteisėjusių teismų procesinių sprendimų

Pareiškėjas skunde pažymi, kad Klaipėdos AVMI ignoruoja įsiteisėjusias teismų procesiniais sprendimais padarytas išvadas, demonstruoja tik siekį toliau persekioti ir spausti Pareiškėją, aklai ir dirbtinai įrodinėja dar pradinio patikrinimo teiginius, nors analizuojamu metu susiklosčiusi situacija atitiko teisės aktų reikalavimus. Inspekcija dėl šių teiginių pažymi, jog LVAT Inspekcijos ir Pareiškėjo apeliacinius skundus atmetė, pirmosios instancijos teismo sprendimą paliko nepakeistą. Tuo tarpu VAAT perdavė Inspekcijai mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo, įpareigojo įvertinti P. A. 2007-05-23 iš savo tėvo gautų 60 000 Lt dovanojimo aplinkybes bei paskolų davėjų paaiškinimus, kas ir buvo atlikta pakartotinio patikrinimo metu.

Dėl paskolų atitikimo Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) nuostatoms

Pareiškėjas skunde nurodo, kad paskolų sutartys su P. A. ir L. K. yra realiai sudarytos, atitinka CK 6.70, 6.871 ir 6.873 straipsnių normas. Inspekcija Sprendime cituoja LVAT praktikos, kurioje teismas yra pasisakęs dėl mokesčių ir civilinės teisės normų atribojimo, jų tarpusavio santykio, taikymo (2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003, 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A-14-587/2005, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007 ir kt.), nuostatas ir pažymi, jog atsižvelgiant į pacituotą praktiką, mokesčių administratorius nevertina Pareiškėjo sutarčių civiline teisine prasme, o vadovaujasi viešosios teisės normomis.

Dėl paskolų sutarčių vertinimo

Sprendime nurodoma, jog Klaipėdos AVMI konstatavo, kad Pareiškėjo 2008-06-12 paskolos sutartis su P. A. 80 000 Lt sumai ir paskolos sutartis su L. K. 350 000 Lt sumai yra formalios, jomis siekta pagrįsti Pareiškėjo turimas lėšas, kuriomis dengtos 2009 m. išlaidos, ir išvengti mokėtinų į biudžetą mokesčių mokėjimo nuo disponuojamų pajamų, taip gaunant mokestinės naudos. Todėl, atkūrusi paskolų sandoriais iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, Klaipėdos AVMI Pareiškėjo 2009 m. pajamų šaltiniais nepripažino iš minėtų asmenų gautų 430 000 Lt paskolų.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog pateiktos rašytinės paskolos sutartys bei paaiškinimai apie paskolos sutarčių sudarymo ir pinigų perdavimo aplinkybes patvirtina 430 000 Lt paskolų suteikimą Pareiškėjui ir jų realumą, o patikrinimų metu nustatytos aplinkybės nepaneigia fakto, kad pinigines lėšas gautos. Pareiškėjas skunde pažymi, kad Klaipėdos AVMI operatyvių patikrinimų metu nustatė, kad L. K. turėjo finansines galimybes suteikti paskolas, tačiau į tai priimant sprendimą nebuvo atsižvelgta.

Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, šių teisės normų taikymo taisyklės aiškinančią LVAT praktiką (2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-622/2013, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1379/2014, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015), taip pat LVAT praktiką, suformuotą bylose dėl įrodymų

vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011). Pažymi, kad siekdama nustatyti paskolų suteikimo aplinkybes, Klaipėdos AVMI atliko pakartotinį patikrinimą, kurio metu nustatė, kad P. A. ir L. K. realiai piniginių lėšų Pareiškėjui neperdavė. Išanalizavus Pareiškėjo 2008 m. įformintų 124 536,61 Eur (t. y. 430 000 Lt) paskolų sandorių su P. A. (23 169,60 Eur (t. y. 80 000 Lt) ir L. K. (101 367 Eur (t. y. 350 000 Lt) aplinkybes, vadovaujantis MA1 10 straipsniu, patikrinimo metu konstatuota, kad paskolų rašteliai su draugystės ryšiais susijusiais asmenimis buvo sudaryti siekiant vienintelio tikslo – sukurti pajamų šaltinį, t. y. Pareiškėjas siekė pagrįsti 2009 m. patirtas išlaidas nurodytais piniginių lėšų šaltiniais ir tai pagrindžia šios aplinkybės:

1. Pareiškėjas paaiškinimą ir įformintas paskolų sutartis (raštelius) su P. A. ir L. K. pateikė tik po atlikto pirminio mokestinio patikrinimo (2014-11-26 patikrinimo aktas Nr. AC16-778), t. y. kai buvo aiškiai įvardytos tikrinamojo laikotarpio išlaidos ir pajamos. Pareiškėjas, vykdydamas mokesčių administratoriaus nurodymą ir 2014-04-11 teikdamas paaiškinimą apie 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpio turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsdamas, nurodė 2009-01-01 ne banke turėjęs apie 800 000 Lt pinigines lėšas, 2013-12-31 – apie 470 000 Lt. Pareiškėjas taip pat nurodė, jog mokesčių administratoriui jau yra pateikęs visus pajamų gavimą pagrindžiančius dokumentus, todėl papildomų dokumentų neteikiantis. Tačiau 2015-01-12 teikdamas pastabas dėl 2014-11-26 patikrinimo akto Nr. AC16-778, kuris buvo surašytas atlikus Pareiškėjo 2009 m. GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą bei kuriuo Pareiškėjui buvo apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą 90 568 Lt GPM, Pareiškėjas nurodytą 2009-01-01 neva turėtą 800 000 Lt piniginių lėšų likutį grindė pajamomis, pasiskolintomis iš P. A. ir L. K. pagal šiame ginče aptariamas 2008 m. sudarytas paskolų sutartis bei pateikė šių sutarčių kopijas.

Sutarčių nepateikimą ankstesnių jo atžvilgiu atliktų kontrolės procedūrų metu Pareiškėjas paaiškino (analogiškai tvirtinama ir skunde) tuo, kad abi 2008 m. paskolų sutartys buvo pateiktos laiku ir tinkamai, kad Pareiškėjas neprivalo atspėti, ko dar ir už kokį laikotarpį papildomai gali reikšti patikrinimui, bet privalo teikti informaciją pagal konkrečius, suprantamus ir apibrėžtus mokesčių administratoriaus nurodymus, duodamus teisės aktų nustatyta tvarka, todėl Pareiškėjas negali būti kaltinamas gynybinės pozicijos tikslais keičęs pirminius parodymus apie paskolų apimtį ar faktą ir teikęs mokesčių administratoriui tariamai fiktyvias paskolų sutartis.

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjui, turinčiam pakankamai didelį verslą, buvo visiškai aišku, jog nurodymas pateikti paaiškinimą apie 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpio turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius, reiškia, jog jis turi pateikti visus pajamų šaltinius, iš kurių 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpiu buvo įsigytas turtas arba gautos pajamos. Tuo labiau, jog tai buvo nebe pirmas mokestinis tyrimas, atliktas Pareiškėjo atžvilgiu, kurio metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjas disponuoja nedeklaruotomis pajamomis (2007-06-29 atliktas mokestinis tyrimas už 2003–2005 m. (2007-06-14 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (3.27)-PA18.2-16), 2007-11-30 atliktas Pareiškėjo operatyvus patikrinimas (2007-11-30 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. PA3.5-88), žr. plačiau patikrinimo akto 7–8 psl.). Pažymima, kad Klaipėdos AVMI nurodymas buvo konkretus bei atitiko teisės aktų reikalavimus.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad neva 2014 m. vykdytą paskolų grąžinimą minėtiems asmenims pagrindžiančius dokumentus Pareiškėjas pateikė tik 2022-03-28, ankstesnių kontrolės veiksmų metu Pareiškėjas konkrečių paskolų grąžinimo datų nenurodė, nors šių duomenų bei tai pagrindžiančių dokumentų jo buvo prašyta pateikti. LVAT yra pažymėjęs, kad vėlesnis duomenų (dokumentų) pateikimas gali reikšti mokesčių mokėtojo bandymą, žinant nustatytus jo mokesčių nesumokėjimo faktus, sudaryti jo veiksmų teisėtumo regimybę bei išvengti mokestinių prievolių vykdymo (LVAT 2006-06-16 nutartis adm. byloje Nr. A-248-1067-06).

2. Paskolų sutartys (paskolų rašteliai) nebuvo sudarytos įprastinėmis paskolų sandoriams būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų grąžinimą: paskolų rašteliuose nenumatytas palūkanų mokėjimas, nurodytas gan ilgas pinigų grąžinimo terminas (6 m.), pačios sutartys, nors rašytinės, bet neįregistruotos notariniam registre. Be to, paskolų sutartyse nenurodyta, kaip paskola

bus gražinta – dalimis ar visa iš karto. Paskolų sutartys sudarytos be jokių užtikrinimo priemonių – įkeitimo ar laidavimo priemonių, t. y. tik paskolos davėjas prisiima riziką, jog pinigai gali būti negražinti, nes pinigų gražinimas iš esmės priklausytų nuo paskolos gavėjo geros valios. Nei viena iš paskolų davėjų nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl skolindamos nemažas pinigines lėšas, nesiėmė jokių paskolų gražinimo užtikrinimo priemonių ar nenumatė palūkanų. Pažymima, kad nors paskolų davėjos ir teigė, kad paskolų sandoriai sudaryti esant pasitikėjimo santykiams (buvę sutuoktiniai, bendradarbiai ir artimi draugai), tačiau vien šis faktas nepatvirtina, kad pinigines lėšas realiai gautos iš minėtų asmenų.

3. Iš paskolų raštelių matyti, kad juose yra nurodoma, jog Pareiškėjas raštelyje nurodytomis datomis grynaisiais pinigais gavo nurodytas pinigų sumas, tačiau toks sutarčių pobūdis reiškia, kad be sandorių šalių paaiškinimų, šiose sutartyse iš esmės nėra jokių objektyvių duomenų, kurie patvirtintų realų piniginių lėšų perdavimą Pareiškėjui. Realus pinigų perdavimas Pareiškėjui faktas nėra užfiksuotas jokiais objektyviais įrodymais, nepateikti šiuo klausimu ir jokie kiti objektyvūs netiesioginiai įrodymai (pvz., buhalterinės apskaitos, bankinių pavedimų, deklaracijų mokesčių administratoriui ir panašūs dokumentai).

4. Įvertinus P. A. nuo 1997-05-27 (darbinio stažo pradžios) iki 2008-06-12 (paskolos sandorio įforminimo dienos) gautas pajamas, pinigines lėšas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad P. A. neturėjo finansinių galimybių sukaupti ir perduoti Pareiškėjui skolos raštelyje nurodytos 80 000 Lt piniginių lėšų sumos.

5. P. A. teikė prieštarigus paaiškinimus dėl Pareiškėjui tariamai paskolintų piniginių lėšų pajamų šaltinių: 1) 2015-03-31 rašytiniame paaiškiniame nurodė, kad paskola suteikta iš asmeninių santaupų; 2) 2015 m. rugsėjo mėn. Ispanijos mokesčių administratoriui nurodė, kad paskolą buvusiam sutuoktiniui suteikė iš lėšų, gautų 2004 m. pardavus namą, kuris jai buvo priteistas santuokos nutraukimo procedūrų metu; 3) 2017-08-01 teiktame paaiškiniame nurodė, kad paskola suteikta „iš savo santaupų, buvusių Lietuvoje. Santaupos susidarė iš nekilnojamojo turto pardavimo ir tėvų dovanų“; 4) 2022-05-10 rašytiniame paaiškiniame nurodė, kad paskolos suteikimui panaudojo 2007-05-23 iš tėvo S. M. grynaisiais pinigais gautą 60 000 Lt piniginę dovaną ir dalį lėšų, gautų 2004 m. pardavus santuokos metu įsigytą nekilnojamąjį turtą („gauta 280 000 Lt suma buvo padalinta tarp manęs ir C. D. pusiau, kiekvienas gavo po 140 000 Lt“).

Pareiškėjas nurodo, kad šiuo atveju tiek lėšos, gautos iš nekilnojamojo turto pardavimo, tiek lėšos, gautos pagal dovanojimo sutartį, tiek ir iš darbo santykių gautos pajamos vertintinos kaip asmens santaupos per tam tikrą laikotarpį. Nurodo, kad vėlesnis detalesnės informacijos pateikimas negali būti vertinamas kaip versijų keitimas arba gynybinė pozicija. Inspekcija su šiais argumentais nesutinka, nes P. A. 2017-08-01 paaiškinimas bei 2007-05-23 dovanojimo sutartis, kuria P. A. tėvas jai padovanojo 60 000 Lt, nebuvo pateikti P. A. ankstesnių kontrolės procedūrų metu (Ispanijos Karalystės mokesčių administratoriaus 2015-12-03 atsakymas; 2016-02-29 P. A. (duomenys neskelbtini) mokestinis tyrimas Nr. FR0688-568).

6. Nustatyta, kad prieštarigus paaiškinimus P. A. ir Pareiškėjas teikė ir dėl P. A. tariamai Pareiškėjo gražintos paskolos aplinkybių: 1) P. A. 2015-03-31 rašytiniame paaiškiniame nurodė, kad paskolos lėšos jai buvo gražintos Pareiškėjo namuose; 2) Ispanijos mokesčių administratoriui teiktame paaiškiniame P. A. nurodė, kad Pareiškėjas paskolą gražino 2014 m. balandžio mėn., o pinigus pristatė jos tėvams; 3) 2022-05-10 rašytiniame paaiškiniame P. A. nurodė, kad: „paskolos gražinimas vyko mano tėvų namuose. Be paskolos gražinimo raštelio jokių papildomų raštelių nepasirašėme“. Tuo tarpu Pareiškėjas be minėto paskolos gražinimo raštelio 2022-03-28 pateikė 2008-06-12 įformintą paskolos sutartį, kurioje yra ranka įrašytas įrašas: „Aš D. G. (duomenys neskelbtini) pinigus gavau (80 000 Lt)“, patvirtinta parašu ir nurodyta data – 2014-06-30, bei Pareiškėjo rašytinis patvirtinimas: „Aš O. R. pinigus gražinau 80 000 Lt“, patvirtinta parašu ir taip pat nurodyta įrašo atžymėjimo data – 2014-06-30. Esant tokiai situacijai, kuomet mokesčių mokėtojas teikia prieštarigus paaiškinimus, kyla pagrįsta abejonė dėl jo sąžiningumo ir jo teiktuose paaiškinimuose nurodytų teiginių teisingumo.

7. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo su P. A. įformintoje paskolos sutartyje abiejų šalių ranka įrašytas patvirtinimas apie paskolos gražinimą buvo atliktas tariamo pinigų gražinimo metu, t. y. 2014-06-30, minėtas įrašas jau turėjo būti ir Pareiškėjo 2015-01-12 pateiktoje bei

D. M. E. mokesčių administratoriui 2015 m. rugsėjo mėn. pateiktoje paskolos sutartyje, tačiau tokių įrašų nebuvo. Nustatyta aplinkybė taip pat patvirtina tiek Pareiškėjo, tiek P. A. nesąžiningumą.

8. L. K., praėjus tik 6 mėn. nuo paskolos sandorio su Pareiškėju įforminimo datos, pati nekilnojamajam turtui pirkti skolinosi pinigines lėšas iš banko, kuriam prievolės įvykdymo užtikrinimui įkeitė įsigytą nekilnojamąjį turtą, bei mokėjo palūkanas, tačiau beprocentinės paskolos ar jos dalies grąžinti anksčiau laiko iš Pareiškėjo neprašė, nors priešlaikinio grąžinimo sąlyga 2008-12-02 įformintoje paskolos sutartyje buvo numatyta. Pažymima, kad minėtu laikotarpiu (kuomet L. K. skolinosi iš banko) Pareiškėjas pats kitam asmeniui teikė paskolą, t. y. finansines galimybes grąžinti bent jau dalį paskolos turėjo. Tokia situacija, kuomet paskolų davėjas, suteikdamas neatlygintinas, jokiomis garantijomis neužtikrintas paskolas kitiems asmenims, pats skolinasi iš kredito įstaigų, kurioms moka palūkanas, vertintina kaip neatitinkanti įprastinių gyvenimiškų sprendimų ir ekonominės logikos.

9. Nustatyta, kad L. K. net su savo artimais asmenimis (broliu, seserimi) mažesnės sumos (5 000–177 000 Lt) skolinius sandorius vykdė bankiniais pavedimais, tuo tarpu tariamai skolindama didesnės sumos (350 000 Lt) pinigines lėšas tik draugui (Pareiškėjui) pasirinko sandorį vykdyti be paskolos grąžinimą užtikrinančių priemonių, grynaisiais pinigais. Nustatytos aplinkybės taip pat patvirtina, kad Pareiškėjo su L. K. 2008-12-02 įformintas 101 367 Eur (t. y. 350 000 Lt) sandoris neatitinkanti įprastinių gyvenimiškų sprendimų ir ekonominės logikos.

10. Kaip savo praktikoje akcentuoja LVAT, aplinkybės, kad paskolų davėjas turėjo galimybes disponuoti sutartyse nurodytomis lėšomis, nesudaro pagrindo paskolos sutartyse (rašteluose) nurodomų lėšų pripažinti realiai perduotomis (paskolintomis), todėl tais atvejais, kai realus piniginių lėšų perdavimas nėra įrodomas, vertinama, kad tariamai paskolintas 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 (LVAT 2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1342-422/2018). Pagal LVAT praktiką aplinkybė, kad L. K. gavo atitinkamas pajamas ar disponavo pakankama grynujų piniginių lėšų suma, nepatvirtina realaus Pareiškėjo pajamų pagal 2008-12-02 įformintą sutartį gavimo fakto.

11. Skunde Pareiškėjas nurodo, kad skolinimasis iš artimų žmonių buvo logiškas žingsnis, kuris, įvertinant neadekvačias bankų paskolų teikimo sąlygas, suteikė jam palankias galimybes tolimesniam verslo plėtojimui. Tačiau pagal Pareiškėjo firmos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nenustatyta, kad Pareiškėjas iš P. A. (duomenys neskelbtini) pagal 2008-06-12 įformintą sutartį tariamai gautus 80 000 Lt ir iš L. K. pagal 2008-12-02 įformintą sutartį tariamai gautus 350 000 Lt tariamo pinigų gavimo momentu būtų įnešęs į C. D. firmos kasą ar kitaip panaudojęs verslo plėtrai. Pažymima, kad Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu (2017-12-28) pateikė kitą paaiškinimą dėl skolinimosi tikslo, t. y. nurodė, kad pasiskolintų pinigų reikėjo 2009 m. C. D. firmos apyvartinėms lėšoms (t. y. mokėti už degalus, palūkanas bankui, įmokas lizingo bendrovei). Taip pat nurodė, kad 2008 m. tariamai pasiskolintus pinigus laikė namuose, o 2009 m. įnešė į C. D. firmos kasą. Tokia Pareiškėjo pozicija vertinama kaip gynybinė, nes ji suformuota susipažinus su mokesčių administratoriaus patikrinimo akte nustatytomis aplinkybėmis, nepagrįsta kitais įrodymais.

12. Pareiškėjo rašytiniuose paaiškinimuose nurodytos aplinkybės dėl paskolų grąžinimo neatitinka nustatytų faktinių aplinkybių: 1) Pareiškėjas teiktuose paaiškinimuose nurodė, kad paskolos P. A. bei L. K. buvo grąžintos iš piniginių lėšų, gautų pardavus didelės vertės nekilnojamąjį turtą. Nustatyta, kad UAB "A1" 2013-06-13 į Pareiškėjo sąskaitą pervedė 1 964 100 Lt, tačiau, Pareiškėjo teigimu, pasiskolintas pinigines lėšas jis P. A. grąžino tik 2014-06-30, o L. K. – 2014-11-16. Pareiškėjas išsamaus ir tinkamo paaiškinimo, kodėl delsė P. A. ir L. K. grąžinti pasiskolintas pinigines lėšas, nepateikė; 2) pagal C. D. firmos buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad firma 2010–2011 m. savininkui (C. D.) grąžino 2 043 345 Lt įnašų (iš jų: 2010 m. – 511 000 Lt, 2011 m. – 1 532 345 Lt), minėtu laikotarpiu savininko įnašai į įmonę sudarė 964 232 Lt (iš jų: 2010 m. – 145 000 Lt, 2011 m. – 819 232 Lt), t. y. Pareiškėjas pinigėmis lėšomis, kuriomis galėjo dengti tariamai jam 2008 m. suteiktas paskolas, disponavo ir ankstesniais laikotarpiais (2010–2011 m.), tačiau to nepadarė; 3) UAB "A1" su Pareiškėju už įsigytą turtą 2013 m. atsiskaitė bankiniu pavedimu, tuo tarpu Pareiškėjas L. K. ir P.

A. pinigines lėšas tariamai gražino grynaisiais pinigais. Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad dalis gautų lėšų iš 1 964 100 Lt sumos (už turto pardavimą UAB "A1" buvo išgrynintos ir gražintos P. A. bei L. K.). Pareiškėjo buvo paprašyta nurodyti priežastis, kodėl nusprendė minėtus paskolų sandorius su P. A. ir L. K. vykdyti (t. y. pasiskolinti ir gražinti pinigines lėšas) grynaisiais, tačiau Pareiškėjas į minėtą klausimą neatsakė. L. K. dėl grynaisiais pinigais tariamai vykdyto paskolos sandorio nurodė, kad 2008 m. ji turėjo grynųjų pinigų, todėl paskolą suteikė grynaisiais, o kadangi paskola buvo suteikta grynaisiais, tai ir jos gražinimas buvo vykdomas grynaisiais, t. y. pinigų perdavimas ir susigrąžinimas grynaisiais šiuo atveju nebuvo paaiškintas jokiais aplinkybėmis, kurios atitiktų gyvenimo ar ekonominę logiką; 4) L. K. 2014-03-28 rašytiniu paaiškinimu, paskolą Pareiškėjas jai gražino 2014 m. lapkričio mėn. viduryje grynaisiais pinigais L. K. namuose, o ji Pareiškėjui atidavė paskolos sutarties originalą, duomenų, kad tariamo paskolos gražinimo metu buvo sudarytas kitas, paskolos gražinimą patvirtinantis dokumentas, L. K. nepateikė. Tuo tarpu Pareiškėjas 2022-03-29 Klaipėdos AVMI pateikė su L. K. įformintą sutarties įvykdymo konstatavimo aktą, apie kurio egzistavimą ankstesnių kontrolės veiksmų metu nebuvo nurodęs bei mokesčių administratoriui nebuvo pateikęs. Toks nenuoseklus dokumentų bei duomenų mokesčių administratoriui teikimas užkerta kelią tikėti mokesčių mokėtojų sąžiningumu; 5) be paaiškinimo, kad pinigus P. A. ir L. K. atidavė grynaisiais pinigais, jokių kitų leistinų ir tinkamų įrodymų, patvirtinančių piniginių lėšų perdavimo P. A. ir L. K. faktą, Pareiškėjas nepateikė.

Apibendrinant aukščiau išdėstytas aplinkybes, Sprendime pažymima, kad nustatytų aplinkybių visuma leidžia teigti, kad Pareiškėjas iš P. A. ir L. K. 124 536,61 Eur (t. y. 430 000 Lt) piniginių lėšų negavo, buvo sudaryti formalūs paskolų sandoriai, realiai nesiekiant sukurti paskolinių teisinių santykių, o tam, kad Pareiškėjas galėtų gautomis pajamomis pagrįsti 2009 m. patirtas išlaidas.

Tvirtinama, jog vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, kad pagal pateiktus rašytinius dokumentus pinigines lėšas buvo realiai perduotos Pareiškėjui, t. y. paskolos suteiktos grynaisiais pinigais, taip pat nepateikė ir paskolų sutartyse nurodyti paskolų davėjai. Nustatyta, kad paskolų davėjų paaiškinimai skiriasi, buvo nenuoseklūs, pateikiamos naujos aplinkybės ir įrodymai, kurių pirminiuose paaiškinimuose nebuvo. Todėl šiuo atveju vertintina sistemiškai visa nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų visuma, o įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp šalių prasmė lemia, kad Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti, pateikiant papildomus tiesioginius ir / ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad Pareiškėjui pagal minėtas paskolų sutartis realiai buvo perduotos lėšos (430 000 Lt). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė Klaipėdos AVMI surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal minėtas paskolų sutartis realiai piniginių lėšų negavo, t. y. Pareiškėjo su minėtais paskolų davėjais sudarytos paskolų sutartys yra formalios, įformintos siekiant mokesstinės naudos – išvengti mokesčių mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų. Tokios Klaipėdos AVMI išvados, Inspekcijos vertinimu, atitinka ir Sprendime pacituotos LVAT praktikos nuostatas (2019-01-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-2002-968/2018, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2013-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012).

Taip pat akcentuojama ir tai, kad LVAT praktikoje įprastai pirmenybė teikiama pirminiams, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-65/2009), o situacija, kai mokesstinės prievolės įtakojantys dokumentai ir įrodymai yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertinama kritiškai (2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016), nes, teismo manymu, nors tai „nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu“. Taip pat teismas kritiškai vertina įrodymus, kurie teikiami su mokėtoju susijusių asmenų, jeigu šie duomenys nėra pagrįsti kitais objektyviais įrodymais, o atliktiems veiksams nepateikiamas logiškas paaiškinimas (2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013). Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas su P. A. ir L. K. sudarytas paskolos sutartis Klaipėdos AVMI pateikė po pirmo mokesstinio patikrinimo t. y. su pastabomis dėl 2014-11-26 patikrinimo akto Nr. AC16-778. P. A.

2017-08-01 paaiškinimą bei 2007-05-23 dovanojimo sutartį, kuria P. A. tėvas jai padovanojo 60 000 Lt, Pareiškėjas pateikė tik su skundu Inspekcijai (gautas 2017-08-04). Atkreipiamas dėmesys į tai, kad minėta sutartis nei vieno patikrinimo metu nebuvo pateikta ir nebuvo minima, kad P. A. būtų gavusi dovanų iš tėvo.

Inspekcija konstatuoja, kad Klaipėdos AVMI, taikydama MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai principą (MAĮ 10 straipsnis), surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėtos paskolų sutartys nepagrindžia jose nurodytos pinigų sumos gavimo fakto. Todėl Klaipėdos AVMI pagrįstai nustatė mokestinės naudos siekimą kaip vienintelį / pagrindinį tikslą Pareiškėjo veiksmuose, t. y. sudarant paskolų sandorius. Atitinkamai, šios aplinkybės konstatavimas yra sąlyga, suteikianti teisę Klaipėdos AVMI, remiantis MAĮ 10 straipsniu, neatsižvelgti į minėtose paskolų sutartyse nurodytas mokestines teises pasekmes bei, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiuoti Pareiškėjo mokesčių bazę.

Dėl paskolos sutarties su Tomu Narbutu

Pareiškėjas skunde teigia, kad jo gautos bei suteiktos paskolos yra skirtingai vertinamos, t. y. iš vienos pusės keliamos abejonės dėl 2008 m. paskolos sutarčių, kuriomis fiksuojamas grynųjų pinigų paskolinimas Pareiškėjui, iš kitos pusės analogiška (nepatvirtinta notaro) 2009-11-17 paskolos grynaisiais sutartis su Tomu Narbutu, pagal kurią Pareiškėjas paskolino minėtam asmeniui 155 906,14 Lt pinigines lėšas, apskaičiuojant Pareiškėjo 2009 m. patirtas išlaidas, neeliminuoja. Todėl Pareiškėjas nesutinka su tokiu skirtingu ir vienpusišku analogiškų paskolų sutarčių traktavimu.

Dėl šio Pareiškėjo argumento Sprendime pažymima, kad minėtos paskolų sutartys negali būti tapatinamos dėl jų skirtingo paaiškėjimo laiko. Apie paskolos sutartį su C. U. Klaipėdos AVMI informavo 2014-02-17 (paaiškinimas apie gyventojų (šeimos) apytiksles vartojimo bei kitas išlaidas), šiame paaiškinyje nurodyta ir 2007 m. iš SEB banko gauta paskola. Tuo tarpu informacija apie paskolos sutartis, sudarytas 2008 m. su P. A. ir L. K., nebuvo pateikta. Pareiškėjas informaciją apie tariamai esamas paskolų sutartis su P. A. ir L. K. pateikė tik 2015-01-12, t. y. po atliktų kontrolės veiksmų, kai žinojo, kad jam trūksta lėšų išlaidoms padengti.

Apibendrinus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, Sprendime konstatuojama, jog Pareiškėjas nepateikė duomenų, paneigiančių Klaipėdos AVMI pakartotinio patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, todėl Klaipėdos AVMI 2022-09-29 sprendimas Nr. (27.13 Mr) FR0682-241 yra tvirtinamas.

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

Pareiškėjo 2023-01-16 skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM, su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos sumų mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjas tikrintuoju 2009-01-01–2009-12-31 laikotarpiu disponavo iš nenustatytų šaltinių gautomis 442 535 Lt (128 166,99 Eur) pajamomis, kurių GPMĮ nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjo išlaidos nurodytuju laikotarpiu viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinusi tai, kad patikrinimo akte, Klaipėdos AVMI sprendime bei skundžiamame sprendime yra detalios aptartos faktinės ginčo aplinkybės, Komisija šioje sprendimo dalyje jų iš naujo nebekartoja ir dėl Sprendimo pagrįstumo pasisako atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus ir Pareiškėjo bei jo atstovo mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu pažymėti, jog skundžiamas sprendimas yra priimtas atlikus pakartotinį Pareiškėjo 2009-01-01–2009-12-31 laikotarpio GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą, nes VAAT, išnagrinėjęs Pareiškėjo

skundą, 2021-06-29 sprendimu adm. byloje Nr. eI3-2520-764/2021 panaikino Inspekcijos 2017-10-05 sprendimą Nr. 68-162 (taip pat ir Komisijos 2017-12-28 sprendimą Nr. S-277 (7-241/2017) bei perdavė mokestinį ginčą Inspekcijai nagrinėti iš naujo. LVAT 2022-01-05 nutartimi adm. byloje Nr. eA-3716-575/2021 nurodytąjį VAAT sprendimą paliko nepakeistu. Taigi, Inspekcija, vykdydama įsiteisėjusį VAAT sprendimą ir iš naujo išnagrinėjusi Pareiškėjo 2017-10-05 skundą dėl Klaipėdos AVMI 2017-07-07 sprendimo Nr. (6.5) FR0682-286, 2022-02-04 sprendimu Nr. 68-12 šį sprendimą panaikino ir pavedė Klaipėdos AVMI atlikti pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Centriniam mokesčių administratoriui priėmus tokio pobūdžio sprendimą, mokesčių mokėtojo kontrolės procedūra grįžo į pirminę jos stadiją – mokestinį patikrinimą, kurios metu iš naujo renkami, tiriami bei vertinami tiek ankstesnių kontrolės procedūrų bei vykusio mokestinio ginčo metu, tiek ir pakartotinio patikrinimo metu surinkti (pateikti) įrodymai, jų pagrindu nustatytos faktinės aplinkybės bei pateikiamas visos faktinių aplinkybių visumos teisinis įvertinimas. Pažymėtina, jog Pareiškėjas Inspekcijos 2022-02-04 sprendimo Nr. 68-12 neskundė, sutiko su tuo, kad Klaipėdos AVMI iš naujo atliktų jo mokestinio patikrinimo veiksmus, be kita ko, įvykdydama Inspekcijos 2022-02-04 sprendime Nr. 68-12 suformuluotus pavidimus: nustatyti, kokios buvo įprastinės paskolų suteikimo sąlygos finansinių krizių metu; įvertinti P. A. 2007-05-23 dovanojimo sutartimi iš savo tėvo gautos 60 000 Lt gavimo aplinkybes, nustatyti P. A. tėvo finansines galimybes 2007-05-23 padovanoti 60 000 Lt; įvertinti VAAT posėdžio metu apklaustų paskolų davėjų L. K. ir P. A. žodinius paaiškinimus; įvertinti paskolų atidavimo aplinkybes. Taigi, Klaipėdos AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, kurio metu panaudojusi ankstesnių Pareiškėjo mokestinių patikrinimų, S. M., R. F., Pareiškėjo, P. A., L. K. operatyvių patikrinimų metu surinktą medžiagą, įvertinusi šios surinktos ir ištirtos medžiagos visumą, padarė analogišką pirmojo Pareiškėjo patikrinimo metu konstatuotajai išvadą – Pareiškėjas, mokesčių administratoriui pateikęs su susijusiais asmenimis (P. A. ir L. K.) sudarytas 2008-06-12 ir 2008-12-02 paskolų sutartis (raštelius), nepagrindė savo 2009 m. patirtų 430 000 Lt išlaidų būtent iš šių pajamų šaltinių gautomis pajamomis (grynaisiais pinigais pagal paskolų raštelius gautomis lėšomis).

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau nurodytą aplinkybę, kad Inspekcijai 2022-02-04 priėmus sprendimą Nr. 68-12, Pareiškėjo kontrolės procedūra grįžo į pirminę jos stadiją – mokestinį patikrinimą, vertina, jog Pareiškėjo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nepagrįstai suabsoliutina ginčo byloje VAAT ir LVAT priimtus sprendimus, kuriais remdamasis tvirtina, jog atsižvelgiant į teismo pripažintus tarp Pareiškėjo ir paskolas suteikusių P. A. ir L. K. susiklosčiusius specifinius tarpusavio santykius, dėl ko paskolos sutartys galėjo būti sudarytos Pareiškėjui itin palankiomis sąlygomis ir todėl sutartys yra logiškos bei ekonomiškai pagrįstos, piniginių lėšų pagal šias paskolų sutartis Pareiškėjui realaus perdavimo faktas yra įrodytas. Komisijos vertinimu, teismui konstatavus Pareiškėjo atstovo nurodomą aplinkybę, jog P. A. ir L. K. vardu įformintų paskolų sutarčių pagrindu piniginės lėšos Pareiškėjui buvo realiai perduotos, taigi, pripažinus Pareiškėjo nurodytus pajamų gavimo šaltinius realiais, mokesčių administratoriaus sprendimai ginčo byloje būtų panaikinti arba panaikinti pavedant mokesčių administratoriui perskaičiuoti mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotą Pareiškėjo mokesčių bazę, tačiau ne pavedant Inspekcijai mokestinį ginčą nagrinėti iš naujo tam, kad atlikus papildomus veiksmus, susijusius su visų aplinkybių nustatymu, būtų visapusiškai ir pilnai ištirtos visos ginčo aplinkybės. Tačiau nagrinėjamu atveju toks galutinis teismo sprendimas nėra priimtas, o šioje mokestinio ginčo stadijoje yra nagrinėjamas ir vertinamas Pareiškėjo pakartotinio mokestinio patikrinimo metu nustatytų, tirtų bei vertintų faktinių aplinkybių visetas, lėmęs jo 2009 m. gautų pajamų apmokestinimą GPM. Be to, pritarus Pareiškėjo atstovo pozicijai, kad nagrinėjamo pobūdžio mokestiniuose ginčiuose pakanka nustatyti artimus paskolų sutartis sudariusių asmenų santykius, taip pat jų finansines galimybes paskolinti pinigines lėšas ir, nustačius šias aplinkybes, mokesčių mokėtojui nebereikia įrodinėti realaus (faktinio) piniginių lėšų grynaisiais perdavimo, tokia pozicija prieštarautų LVAT suformuotai praktikai šios kategorijos ginčiuose.

Pareiškėjo skunde teikiami argumentai tvirtinant, jog paskolos grynaisiais įrodinėjimui administraciniame procese turi būti taikomi tokie pat reikalavimai, kurie įprastai taikomi civiliniame procese, atmetini kaip nepagrįsti atsižvelgiant ir į LVAT nagrinėjant šios kategorijos bylas suformuotą praktiką. Pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje yra akcentavęs, kad įvairios civilinio

teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lėšų gavimo GPMĮ taikymo prasme nėra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, neginčijamai patvirtinantys atitinkamų lėšų gavimo faktą. Tokio pobūdžio sutartys *tik sudaro pagrindą prielaidai*, kad asmuo galėjo gauti atitinkamų lėšų pagal šiuos sandorius, tačiau jos pačios savaime neįrodo, kad asmuo iš tikrųjų šias lėšas ir gavo, ir jomis disponavo (LVAT 2019-04-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-476-438/2019). Tokiais atvejais *realus lėšų gavimo / negavimo faktas* tampa įrodinėjimo dalyku, kuris gali būti įrodinėjamas bei paneigiamas visomis leistinėmis priemonėmis (tiek tiesioginiais, tiek netiesioginiais įrodymais), šiuos įrodymus vertinant pagal bendrąsias įrodymų vertinimo taisykles. Todėl tokiais atvejais nustatymas aplinkybės, ar asmuo gavo / negavo atitinkamas lėšas, ar jos apmokestinamos GPM, ar ne, priklauso nuo konkrečių bylos aplinkybių, joje surinktų įrodymų visumos ir pan. (LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016). Visa tai apsprendžia ir byloje įrodinėtinų aplinkybių pobūdį bei apimtį, o būtent, asmuo turi įrodyti, kad jis pagal civilinio teisinio pobūdžio sandorius realiai gavo GPM nepamokestinamas lėšas, o mokesčių administratorius atitinkamai turi įrodyti, kad asmuo šių lėšų pagal jo nurodomus sandorius negavo, kad jų kilmė ir pobūdis yra kitokie ir pan.

Akcentuotina, jog dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kuomet, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2019-03-28 nutartis adm. byloje Nr. eA-437-502/2019) yra išaiškinęs, 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 (pvz., 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 (pvz., 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 (pvz., įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tačiau bet koku atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais, o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas (pvz., LVAT 2023-01-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-153-815/2023).

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 vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas *pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, 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). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad jis gavo atitinkamas piniginių lėšų sumas ar galimai jomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

Komisija, įvertinusi ginčo byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą aukščiau pacituotos LVAT praktikos kontekste, konstatuoja, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais iš P. A. pagal 2008-06-12 paskolos sutartį gavo 60 000 Lt ir iš L. K. pagal 2008-12-12 paskolos sutartį gavo 350 000 Lt bei šiomis piniginėmis lėšomis faktiškai disponavo. Pareiškėjo byloje pateiktos

2008 m. paskolų sutartis su P. A. ir L. K., Pareiškėjo bei šių su juo artimais ryšiais susijusių asmenų tvirtinimai apie paskolų pagrindu Pareiškėjui perduotas pinigines lėšas grynaisiais, yra paneigti kitų byloje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, susijusių su paskolų gavimu, jų panaudojimu bei gražinimu, visuma. Juolab, kad Pareiškėjo įrodinėjamos pozicijos dėl realaus piniginių lėšų grynaisiais perdavimo ir disponavimo šiomis lėšomis fakto, nepagrindžia jokie kiti byloje esantys objektyvūs įrodymai. Akcentuotina, kad LVAT savo praktikoje yra ne kartą nurodęs, jog pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeclaruodamas, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1852/2010, 2013-01-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012, 2020-06-17 nutartis adm. byloje Nr. eA-2809-968/2020, 2021-03-31 nutartis adm. byloje Nr. eA-970-575/2021).

Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus akcentuojamu Pareiškėjo pirminės pozicijos dėl 2009-01-01 turėtų piniginių lėšų grynaisiais šaltinių keitimu, kuris priklausė nuo mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų išdavoje atliktų skaičiavimų ir konstatuotų išvadų, skunde Komisijai įrodinėja ginče analizuojamų paskolų sutarčių pateikimo laiku ir tinkamai aplinkybės. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas, vykdydamas mokesčių administratoriaus nurodymą ir 2014-04-11 teikdamas paaiškinimą apie 2009-01-01–2013-12-31 laikotarpio turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsdamas, nurodė 2009-01-01 ne banke turėjęs apie 800 000 Lt pinigines lėšas, 2013-12-31 – apie 470 000 Lt. Pažymėtina, jog Pareiškėjas paaiškiniame nenurodė bei prie paaiškinimo nepridėjo jokių 800 000 Lt piniginių lėšų gavimą pagrindžiančių dokumentų, tačiau pažymėjo, jog jau yra pateikęs visus pajamų gavimą pagrindžiančius dokumentus, todėl papildomų dokumentų neteiks. Klaipėdos AVMI 2014-04-24 atlikus Pareiškėjo operatyvų patikrinimą, Pareiškėjas 2014-04-30 rašytiniuose paaiškinimuose dėl nekilnojamojo turto vertės ir ne banke turėtų piniginių lėšų (patikrinimo akto 3 priedas) nurodė, jog 2009-01-01 ne banke turėjo apie 800 000 Lt ir tai yra likutis nuo 2003 m. deklaruotų piniginių lėšų, taip pat nurodė kitus šių lėšų gavimo šaltinius – dalis 2003–2005 m. gautų ir deklaruotų pajamų, 2007 m. iš SEB banko gauta paskola. Kartu su šiuo paaiškinimu Pareiškėjas pateikė papildomus dokumentus už laikotarpį nuo 2002-01-01 iki 2009-12-31. Duomenų apie tai, kad 2009-01-01 jo turėto piniginių lėšų ne banke likučio šaltinis buvo ir iš fizinių asmenų 2008 m. skolintos piniginės lėšos, Pareiškėjas šiame paaiškiniame nenurodė. Pareiškėjas skunde akcentuoja, jog mokesčių administratorius neprašė pateikti informacijos apie iki 2009 m. sudarytas paskolų sutartis, Klaipėdos AVMI nurodyme pagrįsti 2009–2013 m. turto ir pajamų šaltinius reikalavimo pateikti tokius duomenis irgi nebuvo, o Pareiškėjas neprivalo atspėti, ko dar ir už kokį laikotarpį papildomai gali reikėti patikrinimui ir kokius dokumentus jis privalo pateikti mokesčių administratoriui, tačiau atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo su minėtu paaiškinimu pateikti kiti dokumentai apėmė laikotarpį nuo 2002-01-01 iki 2009-12-31 (ir už laikotarpį iki tikrinamojo), šie Pareiškėjo argumentai vertintini kritiškai.

Bylos duomenimis, 2015-01-12 teikdamas pastabas dėl Klaipėdos AVMI 2014-11-26 patikrinimo akto Nr. AC16-778, kuris buvo surašytas atlikus Pareiškėjo 2009 m. GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą bei kuriuo Pareiškėjui buvo apskaičiuotas mokėtinas į biudžetą 90 568 Lt GPM, Pareiškėjas nurodytą 2009-01-01 turėtą 800 000 Lt piniginių lėšų likutį jau grindė ir pajamomis, pasiskolintomis iš P. A. ir L. K. pagal šiame ginče aptariamas 2008 m. sudarytas paskolų sutartis bei pateikė šių sutarčių kopijas. Komisija atkreipia dėmesį, jog LVAT savo praktikoje laikosi nuoseklios pozicijos, kad įprastai pirmenybė teikiama pirminiems, laiko ir kitų aplinkybių nepaveiktiems parodymams, kuriuose aiškiai ir nedviprasmiškai nurodyti turėto piniginių lėšų likučio šaltiniai, todėl mokesčių mokėtojo nauji argumentai, kai mokesčines prievoles įtakojantys dokumentai ir pozicija atsiranda po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertinami kritiškai (LVAT 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-695/2009, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016), nes, teismo manymu, nors tai „nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu“, taip pat tokio pobūdžio aplinkybės liudija ne mokėtojo naudai. Taigi, Pareiškėjo po operatyvaus patikrinimo mokesčių administratoriui pateikti paaiškinimai apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius iki 2009 m. pripažintini patikimesniais

parodymais, nes yra pirminiai ir nepaveikti patikrinimo metu nustatytų mokestinių pažeidimų bei dėl to apskaičiuoto į valstybės biudžetą mokėtino mokesčio.

Šiame mokestiniame ginče svarbu pažymėti ir tai, kad Pareiškėjas ne tik šio ginčo atveju po jo atžvilgiu mokesčių administratoriaus atlikto patikrinimo, kurio metu buvo nustatyta, kad dalis patirtų išlaidų buvo dengiamos iš nenustatytų pajamų šaltinių gautomis pajamomis, pateikė mokesčių administratoriui tariamai „užmirštus pateikti“ pajamų šaltinius pagrindžiančius dokumentus, tačiau tokios pačios taktikos laikėsi ir ankstesnių jo atžvilgiu atliktų kontrolės veiksmų metu (aprašyta patikrinimo akto 1.2.1 dalyje), o neva 2014 m. vykdytą paskolų grąžinimą P. A. ir L. K. pagrindžiančius dokumentus (įrašą ant 2008-06-12 su P. A. įformintos paskolos sutarties su Pareiškėjo ir P. A. parašais patvirtintais įrašais apie pinigų grąžinimą, 2014-06-30 surašytą paskolos grąžinimo raštelį bei 2014-11-16 sutarties įvykdymo konstatavimo aktą) Pareiškėjas pateikė tik 2022-03-28 (jo atžvilgiu atlikto operatyvaus patikrinimo metu). Ankstesnių kontrolės veiksmų metu Pareiškėjas net nebuvo nurodęs konkrečių paskolų grąžinimo datų. Be to, atsižvelgiant į įrašo ant 2008-06-12 paskolos sutarties datą – 2014-06-30, yra akivaizdu, jog šis įrašas turėjo būti ir ant Pareiškėjo 2015-01-12 Klaipėdos AVMI teiktos 2008 m. sutarties kopijos. Pareiškėjo skunde dėstomus argumentus dėl šios sutarties su atžymomis apie įvykdymą pateikimo momento (skirtingų sutarties egzempliorių kopijų, originalo pateikimo (nepateikimo), mokesčių administratoriui nekeliant klausimo apie paskolų grąžinimą, Pareiškėjas šių dokumentų ir neteikė ir pan., skundo Komisijai 28–32 punktai) vertinti kitaip, negu juos kritiškai įvertino mokesčių administratorius Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, Komisija nurodo neturinti jokio pagrindo.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjas 2022-03-28 taip pat pateikė mokesčių administratoriui tarp D. G. (duomenys neskelbtini) ir Pareiškėjo 2014-06-30 surašytą paskolos grąžinimo lapelį (patikrinimo akto 16 priedas) bei tarp Pareiškėjo ir L. K. 2014-11-16 pasirašytą sutarties įvykdymo konstatavimo aktą (patikrinimo akto 21 priedas). Pažymėtina, jog apie tokių dokumentų, neva surašytų 2014 m. (taip pat kaip ir apie įrašo ant 2008 m. paskolos sutarties), egzistavimą ankstesnių kontrolės veiksmų metu neužsiminė nei pats Pareiškėjas, nei P. A. ar L. K.. P. A. 2022-05-10 mokesčių administratoriui teiktame rašytiniame paaiškinime nurodė, kad be paskolos grąžinimo raštelio jokių papildomų dokumentų nepasirašė, o L. K. apie papildomo susitarimo sudarymą pirmą kartą nurodė tik VAAT vykusio teismo posėdžio metu. Be to, atsižvelgiant į tai, kad mokestinį ginčą nagrinėję teismai, pasak Pareiškėjo, atsižvelgė į ypač artimus tarp Pareiškėjo ir P. A. bei tarp Pareiškėjo ir L. K. buvusius tarpusavio asmeninius santykius, kas lėmė paskolų ypač palankiomis Pareiškėjui, tačiau nenaudingomis paskolų davėjoms sąlygomis suteikimą, Pareiškėjo šiame ginčo nagrinėjamo etape formuojama pozicija įrodinėjant paskolų pagal ginče aptariamą 2008 m. paskolų sutartį grąžinimo aplinkybes, kuomet Pareiškėjas labai jam artimų asmenų, su kuriais jie sieja abipusio pasitikėjimo santykius, paprašo paskolų grąžinimo aplinkybę patvirtinti pasirašant net ant dviejų tą pačią dieną įformintų dokumentų, vertintina kritiškai, nes yra formuojama siekiant išvengti mokestinės prievolės Pareiškėjui apskaičiavimo. Iš ginčo bylos medžiagos visumos darytina išvada, jog Pareiškėjui labai artimi asmenys galėjo būti suinteresuoti nurodyti Pareiškėjui palankias bei jo poziciją mokesčių administratorių dominančiais klausimais patvirtinančias tiek paskolų suteikimo, tiek ir jų grąžinimo aplinkybes.

Bylos duomenimis, pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius iš naujo vertino P. A. finansines galimybes suteikti Pareiškėjui paskolą pagal 2008-06-12 paskolos sutartį, nes ankstesnių mokestinių patikrinimų metu administratorius buvo konstatavęs, kad P. A. tokių galimybių neturėjo. Pareiškėjas, teikdamas mokesčių administratoriui pastabas dėl 2017-04-21 patikrinimo akto Nr. (9.6) FR0680-166, jose nurodė naują P. A. gautų pajamų šaltinį – dovaną grynaisiais pinigais iš tėvų bei kartu su pastabomis pateikė P. A. 2017-08-01 paaiškinimą bei 2007-05-23 sutarties kopiją, kurioje nurodyta, kad S. M. dovanoja dukrai P. A. 60 000 Lt grynaisiais (patikrinimo akto 14 priedas). Pažymėtina, kad minėti dokumentai nei vieno ankstesnio tiek Pareiškėjo, tiek P. A. atžvilgiu atlikto kontrolės veiksmo metu nebuvo pateikti ir apie jų egzistavimą nebuvo net užsiminta. Siekdamas įvertinti aplinkybę, ar P. A. tėvas turėjo finansines galimybes 2007-05-23 padovanoti dukrai 60 000 Lt, vietos mokesčių administratorius atliko S. M. ir jo sutuoktinės R. F. operatyvius patikrinimus (2022-03-24 operatyvių patikrinimų pažymos Nr. (27.13 Mr) FR1042-1157 ir Nr. (27.13 Mr) FR1042-1156) ir nurodė, jog aplinkybių, kurios vienareikšmiškai galėtų paneigti,

kad O. ir S. M. šeima 2007-05-23 negalėjo disponuoti dovanojimo raštelyje nurodyta 60 000 Lt suma, nenustatyta. Tačiau P. A. operatyvaus patikrinimo metu (2022-05-26 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (27.13 Mr) FR1042-2139), įvertinęs P. A. laikotarpiu nuo 1997-05-27 (darbinio stažo pradžios) iki 2008-06-12 (paskolos raštelių sudarymo datos) gautas pajamas (įskaitant ir pagal 2007-05-23 informintą sutartį iš tėvų gautą 60 000 Lt piniginę dovaną) ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius banke ir ne banke kiekvienų metų pradžioje bei pabaigoje, mokesčių administratorius konstatavo, kad P. A. neturėjo finansinių galimybių sukaupti 2008-06-12 paskolos raštelyje nurodytos Pareiškėjui neva paskolintos 80 000 Lt sumos (laikotarpiu nuo 2005-01-01 iki 2007-11-30 P. A. gautos pajamos – Pareiškėjo 2006 m. gražintos bei vaikų išlaikymui mokamos piniginės lėšos bei 2007 m. galimai iš tėvų gauta piniginė dovana buvo vienintelis minėto laikotarpio P. A. pajamų šaltinis, kurio pakako tik 3 asmenų (1 suaugusio asmens ir 2 vaikų) pragyvenimo išlaidoms dengti).

Atsižvelgiant į aukščiau aptartas aplinkybes, atmetini kaip nepagrįsti Pareiškėjo skunde dėstomi argumentai, jog įvertinus vien tik aplinkybę, kad S. M. kartu su sutuoktine turėjo finansines galimybes padovanoti dukrai P. A. 60 000 Lt, galima konstatuoti, kad ir P. A. turėjo galimybę suteikti paskolą Pareiškėjui, nes tokiam konstatavimui būtina įvertinti ne tik aktualiu laikotarpiu asmens gautas pajamas, bet ir jo patirtas išlaidas. Nagrinėjamo ginčo atveju mokesčių administratorius nustatė, kad nepaisant galimai iš tėvo gautos 60 000 Lt dovanos, P. A. neturėjo pakankamai oficialiais šaltiniais pagrįstų pajamų, iš kurių būtų galėjusi suteikti paskolą Pareiškėjui. Pareiškėjas skunde taip pat tvirtina, jog paskolos gražinimo raštelis ir žyma ant vieno iš 2008-06-12 paskolos sutarties egzempliorių, liudijanti apie paskolos gražinimą, patvirtina, kad paskola buvo suteikta, o vėliau gražinta. Šie Pareiškėjo akcentuojami paskolos gražinimą neva liudijantys dokumentai, įvertinus juos visų kitų ginčo byloje surinktų įrodymų bei jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, nepagrindžia realaus piniginių lėšų pagal paskolos sutartį perdavimo, nes, kaip jau ne sykį buvo minėta šiame sprendime, šiam ginčui aktuali faktinė aplinkybė – pinigų perdavimas turi būti realus bei patvirtintas jokių abejonių nekeliančiais įrodymais. Pareiškėjas šia aplinkybę tiek P. A., tiek ir L. K. atveju grindžia tik savo paties bei su juo artimais ryšiais susijusių asmenų pasirašytais dokumentais bei savo ir šių asmenų paaiškinimais. Tačiau Komisija pažymi, kad LVAT savo praktikoje kritiškai vertina įrodymus, kurie teikiami su mokėtoju susijusių asmenų, jeigu šie duomenys nėra pagrįsti kitais objektyviais įrodymais, o atliktiems veiksams pateisinti nepateikiamas logiškas paaiškinimas (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013, 2019-12-04 nutartis adm. byloje Nr. A-2381-575/2019). Taigi, nesant objektyvių duomenų dėl sutartyse nurodytų lėšų grynaisiais perdavimo Pareiškėjui, artimų draugų pasirašyti dokumentai bei tvirtinimai apie lėšų skolinimą bei lėšų gražinimą nepagrindžia Pareiškėjo nurodytų pajamų šaltinių realumo.

Dėl su L. K. sudarytos paskolos sutarties Pareiškėjas skunde pabrėžia, jog dar pirminio Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad L. K. turėjo finansines galimybes paskolinti Pareiškėjui ginče aptariamą 350 000 Lt sumą, o pakartotinio patikrinimo metu nebuvo nustatyta jokių objektyvių aplinkybių, kurios paneigtų 2008-12-02 paskolos sutarties pagrindu suteiktos paskolos faktą. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų, pažymėtina, jog vien asmens finansinių galimybių suteikti paskolą turėjimas nėra pakankamas pripažinti realiu mokesčių mokėtojo nurodomą pajamų šaltinį, nes tokiam konstatavimui būtina dviejų aplinkybių sutaptis – finansinių galimybių turėjimas ir faktinis realus piniginių lėšų grynaisiais perdavimas, nes ir teismų praktikoje pajamų šaltinių (kuriais grindžiamos, pavyzdžiui, skolinamos, dovanojamos lėšos) turėjimas / neturėjimas vertinamas tik kaip netiesioginis įrodymas dėl galimo lėšų perdavimo (neperdavimo), todėl šio įrodymo įtaka ginčytinoms aplinkybėms vertintina kartu su kitais byloje pateiktais duomenimis. Kaip jau minėta, LVAT praktikoje 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.

Be savo paaiškinimų apie piniginių lėšų Pareiškėjui grynaisiais perdavimą bei jų gražinimą, dėl kurių įrodomosios reikšmės šiame ginče yra pasisakyta aukščiau, L. K. nepateikė jokių kitų objektyvių įrodymų, patvirtinančių piniginių lėšų Pareiškėjui perdavimo ir šių lėšų susigrąžinimo faktus. Tuo tarpu administratorius mokesčio patikrinimo metu nustatė, kad: didelę pinigų sumą L. K. paskolino Pareiškėjui nenumatydama jokių įprastų tokių sandorių užtikrinimo priemonių

(garantijų, įkeitimo), praėjus tik 6 mėn. nuo paskolos sandorio su Pareiškėju įforminimo, ji pati nekilnojamajam turtui pirkti skolinosi pinigines lėšas (400 000 Lt) iš banko, kuriam prievolės įvykdymui užtikrinti įkeitė įsigytą turtą bei mokėjo palūkanas; aplinkybę, kodėl nepaprašė Pareiškėjo grąžinti jam suteiktą paskolą ar jos dalį anksčiau laiko, kuomet pati skolinosi pinigines lėšas iš banko, ji paaiškino Pareiškėjo vystomo verslo sunkumais, nors pats Pareiškėjas nurodė, kad 2008 m. skolinosi lėšas įmonės veiklai plėsti, o jo firmos 2009 m. vykdyta veikla buvo pelninga; 2013–2014 m. laikotarpiu skolinius sandorius su sau artimais asmenimis (broliu, seserimi) bei mažesnėmis sumomis L. K. vykdė ne grynaisiais, bet bankiniais pavedimais, taip pat ir 80 000 Eur paskolą nekilnojamajam turtui įsigyti Pareiškėjui 2017-04-18 ji pervedė bankiniu pavedimu (Pareiškėjas 2018-02-08 ją grąžino taip pat pavedimu); Pareiškėjas tuo laikotarpiu, kuomet L. K. pinigines lėšas skolinosi iš banko, kitiems fiziniams asmenims teikė ilgalaikes, beprocentes paskolas (2009-11-17 paskolos sutartis su J. O.), vadinasi, 2009 m. irgi turėjo finansines galimybes grąžinti nors dalį paskolos L. K.; Pareiškėjas nurodė paskolas tiek L. K., tiek ir P. A. grąžinęs iš nekilnojamojo turto pardavimo sandorių gautų pajamų, tačiau pažymėtina, kad pajamas iš turto pardavimo sandorio Pareiškėjas gavo 2013-06-13, tuo tarpu pasiskolintas lėšas grąžino tik po 1–1,5 metų; pagal C. D. firmos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad firma savininkui 2010–2011 m. grąžino 2 043 345 Lt įnašus, šiuo laikotarpiu savininko įnašai į įmonę sudarė 964 232 Lt, taigi, Pareiškėjas disponavo lėšomis, kuriomis galėjo dengti tariamai jam 2008 m. suteiktas paskolas, tačiau paskolų negrąžino.

Pažymėtina, jog mokesčių administratorius ištyrė ir Pareiškėjo nurodytas versijas dėl piniginių lėšų skolinimosi tikslo, jų panaudojimo aplinkybių. Pareiškėjas mokesčių administratoriui teiktame 2016-01-29 paaiškinime nurodė, jog tiek 2008 m. birželio, tiek ir gruodžio mėn. iš P. A. bei L. K. skolinosi lėšas verslo plėtrai – plėsti savo individualios įmonės veiklą, įsigyti keletą autovežių, skirtų naudotų automobilių pervežimui. Tačiau mokesčių administratorius, įvertinęs C. D. firmos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, nenustatė, kad Pareiškėjas 2008-06-12 iš P. A. ar 2008-12-02 iš L. K. pasiskolintas pinigines lėšas grynaisiais jų gavimo momentu būtų įnešęs į įmonės kasą ar kitaip panaudojęs verslo plėtrai. Mokesčių administratorius nustatė, kad tais laikotarpiais, kada Pareiškėjas neva skolinosi ginče aptariamą sumą, Pareiškėjas ir jo individuali įmonė disponavo ženkliai didesnėmis piniginių lėšų sumomis, nei buvo pasiskolinta iš P. A. ar L. K., kad per šiam ginčui aktualų laikotarpį įmonės savininkui Pareiškėjui iš įmonės kasos grynaisiais pinigais buvo grąžintos didesnės sumos, negu buvo įnešta nuosavų lėšų. Vadinasi, Pareiškėjas disponavo didesnėmis nuosavomis lėšomis, negu pasiskolino iš P. A. ar L. K., ir šias lėšas jis galėjo panaudoti verslo plėtrai. Taigi, Pareiškėjo nurodytą versiją dėl grynųjų pinigų skolinimosi poreikio ir tikslo 2008 m. birželio ar gruodžio mėn. paneigia mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių, patvirtinančių, kad pats Pareiškėjas ir jo individuali įmonė tuo pat metu disponavo didelėmis grynųjų pinigų sumomis, visuma. Pareiškėjas skundo nagrinėjimo Komisijos 2017-12-28 posėdyje metu pateikė kitą paaiškinimą dėl skolinimosi tikslo, dabar jau nurodė, kad skolintų pinigų reikėjo 2009 m. įmonės apyvartinėms lėšoms, t. y. mokėti už degalus, palūkanas bankui, įmokas lizingo bendrovei. Taip pat nurodė, kad 2008 m. pasiskolintus pinigus laikė namuose, o 2009 m. įnešė į įmonės kasą. Komisijos 2023-02-14 posėdžio metu Pareiškėjas tvirtino, kad pinigai buvo naudojami įmonei išlaikyti, buvo įnešti į įmonės kasą (kaip jau minėta, tokių įnašų lėšų gavimo momentu pagal įmonės buhalterinės apskaitos dokumentus nenustatyta). Tokia Pareiškėjo pozicija vertintina kaip gynybinė, nes yra nepagrįsta jokiais kitais byloje esančiais įrodymais, taip pat pateikta susipažinus su mokesčių administratoriaus patikrinimo akte nustatytais aplinkybėmis.

Komisijos vertinimu, aptartų šiame ginče nustatytų aplinkybių visuma: pajamų šaltinius pagrindžiančių įrodymų – tiek paskolų sutarčių, tiek ir jų grąžinimą patvirtinančių dokumentų (raštelį, sutarties įvykdymo konstatavimo aktų ar pan.), kurie civiline teisine prasme nesukelia jas surašiusiems bei pasirašiusiems asmenims jokių teisinių pasekmių, tačiau mokesčine prasme sukuria mokesčių mokėtojui trūkstamų pajamų šaltinį, pateikimas po atliktų kontrolės veiksmų; Pareiškėjo bei su juo artimais asmeniniais santykiais (buvusi sutuoktinė ir ilgametė bendradarbė bei šeimos draugė) susijusių asmenų nuolat besikeičianti pozicija dėl skolinimo tikslo, šaltinių paskolai suteikti, piniginių lėšų grynaisiais perdavimo bei grąžinimo aplinkybių; paskolų sutarčių sudarymas jokia ekonomine logika nepateisinamomis paskolų davėjoms ypač nenaudingomis sąlygomis (pastebėtina, jog pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratorius atliko įprastinių

skolinimo sąlygų 2008–2010 m. vertinimą ir konstatavo, kad Pareiškėjas šių sąlygų kontekste vertintinas kaip rizikingas ir nepatikimas paskolų gavėjas, patikrinimo akto 17–18 psl.); P. A. neturėjimas finansinių galimybių paskolinti Pareiškėjui 2008-06-12 raštelyje nurodytos lėšų sumos; jokių objektyvių įrodymų, patvirtinančių realų skolinamų piniginių lėšų grynaisiais perdavimą (taip pat ir gražinimą), nebuvimas (kaip jau buvo minėta, faktinis lėšų perdavimas įrodinėjamas tik Pareiškėjo bei su juo artimais santykiais susijusių asmenų pasirašytais dokumentais bei jų paaiškinimais), nekelia abejonių mokesčių administratoriaus šiame ginče konstatuota išvada, kad paskolų sutartys (rašteliai) su P. A. ir L. K. buvo sudaryti siekiant vienintelio tikslo – sukurti Pareiškėjui pajamų, kuriomis jis siekė pagrįsti savo 2009 m. patirtas išlaidas, šaltinį. Juolab, kad kaip jau minėta, Pareiškėjo deklaruotą skolinimosi tikslą (vėliau ginčo eigoje iškeltą naują versiją) paneigia kitų byloje surinktų duomenų visuma.

Taigi, Komisija, patikrinusi bylą teisės taikymo ir įrodymų vertinimo aspektu, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjo skunde, Pareiškėjo bei jo atstovo, taip pat Inspekcijos atstovo Komisijos posėdžio metu išdėstytus argumentus, nurodo neturinti pagrindo nesutikti su Inspekcijos / Klaipėdos AVMI nustatytais faktinėmis aplinkybėmis bei teisiniu jų vertinimu. Atsižvelgiant į tai, skundžiamas sprendimas tvirtintinas kaip teisėtas ir pagrįstas, panaikinti jį Pareiškėjo skunde nurodytais, Pareiškėjo bei jo atstovo skundo nagrinėjimo metu išdėstytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-12-27 sprendimą Nr. 68-102.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti 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, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė