



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. J. 2016-11-07 SKUNDO**

2017 m. sausio 16 d. Nr. S-13 (7-262/2016)
Vilnius

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

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės
Jelenai Krochmalienei
L. J.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2016 m. gruodžio 20 d. posėdyje išnaginėjusi L. J. (toliau – Pareiškėjas) 2016-11-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-10-17 sprendimo Nr. 68-303, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-10-17 sprendimu Nr. 68-303 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-07-15 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-452, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 23534,23 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 15754,50 Eur GPM delspinigius, 7060 Eur GPM baudą, 9335,03 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 6245,09 Eur PSD įmokų delspinigius, 2800 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodyta, kad Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo 2009–2010 m. laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2016-04-21 patikrinimo aktu Nr. (8.6)-FR0680-296 nustatė, kad 2009–2010 m. Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, konstatavusi, jog Pareiškėjas išlaidoms, t. y. paskolų suteikimui bei vartojimo išlaidoms padengti panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Nurodyta, kad Pareiškėjas visą išlaidų 2009–2010 m. dalį grindžia gautomis paskolomis iš B. P., kurios sudaro 1300000 Lt. Klaipėdos AVMI konstatavo, jog Pareiškėjas 2009–2010 m. nepasiskolino iš B. P. 1300000 Lt ir paskolos nepripažino Pareiškėjo pajamų šaltiniais jo išlaidoms dengti. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 d., Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis ir pritaikiusi išlaidų metodą, konstatavo, jog

tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo išlaidos 537206 Lt viršijo jo gautas pajamas. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2, 3, 6, 22, 27 str. nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiavo 23534,23 Eur GPM. Taip pat Klaipėdos AVMI, nustačiusi, kad Pareiškėjas 2009 m. gavo kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių, pagal Sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 str. 8 dalį Pareiškėjui nuo šių pajamų apskaičiavo 6 proc. dydžio PSD įmokas, t. y. 9335,03 Eur PSD įmokas.

Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2016-07-15 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-452 patvirtino patikrinimo aktą (patvirtino apskaičiuotus 23534,23 Eur GPM ir 9335,03 Eur PSD įmokas) bei, vadovaudamasi GPMĮ 36 str., SDĮ 19 str., MAĮ 96 str. 1 dalies ir 139 str. nuostatomis, už nesavalaikį GPM ir PSD įmokų mokėjimą, Pareiškėjui apskaičiavo 15754,50 Eur GPM ir 6245,09 Eur PSD įmokų delspinigius ir, nustačiusi baudą didinančias ir mažinančias aplinkybes, skyrė 30 proc. dydžio 7060 Eur GPM baudą ir 2800 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime vadovautasi GPMĮ 2 str. 14 dalimi, 5 str. 1 dalimi, 3 straipsniu, 22 straipsniu, 27 str. 1 dalimi, akcentuotos MAĮ 70 str. 1 dalies ir Taisyklių 4.1 ir 6.1 punktų nuostatos.

Pažymėta, jog Klaipėdos AVMI 2014-10-29 atliko Pareiškėjo operatyvų patikrinimą (pavedimas Nr. FR1043-9489), kurio metu nustatė, jog Pareiškėjo 2009 patirtos išlaidos viršijo jo gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms (paskolų teikimui, pragyvenimo išlaidoms) Pareiškėjas panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, t. y. mokesčių mokėtojas nevykdė arba netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius. Nustačiusi šias aplinkybes, Klaipėdos AVMI Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patikrinimą atliko, taikydama MAĮ 70 str. nuostatas.

Pasak Inspekcijos, Klaipėdos AVMI, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjo GPM bazę, naudojosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. remdamasi VMI informacinės duomenų bazės duomenimis (apie Pareiškėjo valdomos UAB „B1“ pateiktas deklaracijas, Pareiškėjo gautas su darbo santykiais susijusias pajamas), UAB „B1“ operatyvaus patikrinimo metu surinkta informacija, Lietuvos statistikos departamento informacija apie vidutines vartojimo išlaidas bei kita patikrinimo metu surinkta informacija, apskaičiavo Pareiškėjo 2009–2010 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas.

Nurodyta, jog pagal Taisyklių 7, 14–17 punktus Klaipėdos AVMI, apskaičiuodama mokesčio bazę, vadovavosi išlaidų metodu, t. y. patikrinimo metu vertinimas buvo atliktas lyginant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtas asmenines išlaidas su faktiškai turėtomis (gautomis) pajamomis. Be to, gyvenamojo namo statybai naudotų medžiagų ir gaminių įsigijimo išlaidų vertės nustatymui pasirinktas ekonominio modelio metodas, kurio taikymui gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių bei analogijos metodas, kurio metu vertinimas atliekamas lyginant tikrinamojo laikotarpio mokesčių mokėtojo mokesčio deklaracijos ar veiklos rodiklius su analogišką veiklą vykdančio mokesčių mokėtojo mokesčio deklaracijos rodikliais.

Inspekcija, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2011-02-04 nutartimi adm. byloje Nr. A-438-201/2011, padarė išvadą, kad mokesčių administratorius savo kontrolės veiksmų atlikimo metu turi teisę naudotis ir vertinti atitinkamą įrodomąją medžiagą, susijusią su ankstesniais mokestiniais laikotarpiais, kiek tai susiję su tikrinamojo laikotarpio mokestinių prievolių teisingu apskaičiavimu.

Pažymėta, jog Klaipėdos AVMI 2014-10-29 atlikto Pareiškėjo operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjui buvo duotas nurodymas pateikti paaiškinimus apie laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2014-10-31 įsigytą turtą ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Pareiškėjas 2014-11-18 pateiktame paaiškinime nurodė, kad tikrinamuoju laikotarpiu įsigijo dvi transporto priemonės už 7000 Lt (2011-06-10 įsigijo lengvąjį automobilį *JEEP WRANGLER* už 4500 Lt ir 2014-03-14 – motociklą *BMV R1200GS* už 2500 Lt), dvielių įmonių akcijų už 42500 Lt (2009 m. įsigijo UAB „B1“ 50 proc. akcijų už 7500,00 Lt ir 2010 m. įsigijo UAB „B3“ 50 proc. akcijų už 35000 Lt). Pareiškėjas išlaidoms pagrįsti pateikė tik transporto priemonių įsigijimo dokumentus (PVM sąskaitos faktūros, transporto priemonės pirkimo–pardavimo sutarties kopijas) bei nurodė, kad

2009-01-01 ne banke turėjo 40000 Lt piniginių lėšų, 2009–2013 m. gavo 80095 Lt darbo užmokestį, pardavė dviejų įmonių akcijas už 42500 Lt, t. y. UAB „B1“ 50 proc. akcijų už 7500 Lt ir UAB „B3“ 50 proc. akcijų už 35000 Lt, iš JAV gyvenančio asmens B. P. (gim. data (duomenys neskelbtini), gyvenančio adresu: (duomenys neskelbtini) pagal tikslinės paskolos sutartis gavo 1300000 Lt paskolą, t. y. 2009-01-01 – 900000 Lt ir 2010-01-02 – 400000 Lt. Gautoms pajamoms pagrįsti Pareiškėjas pateikė Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos pažymas apie jam 2009–2013 m. išmokėtus atlyginimus ir tikslinių paskolos sutarčių, vekselių, skolų suderinimo aktų, avansinių apyskaitų kopijas.

Nurodyta, jog Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, jog pagal tikslinės paskolos sutartis iš B. P. gautai 1300000 Lt paskolai (2009-01-01 pasiskolino 900000 Lt, 2010-01-02 – 400000 Lt) pagrįsti Pareiškėjas pateikė paprastuosius vekselius, pagal kuriuos iš B. P. gavo 2009-01-01 – 600000 Lt, 2009-08-01 – 300000 Lt, 2010-01-01 – 200000 Lt, 2010-03-31 – 200000 Lt (Pareiškėjas įsipareigojo sumokėti B. P. atitinkamai 600000 Lt iki 2010-12-31, 300000 Lt iki 2010-12-31, 200000 Lt iki 2010-12-31, 200000 Lt iki 2010-12-31; vekseliai pasirašyti vekselių davėjo – Pareiškėjo). Pareiškėjas gautas paskolas kaip atskaitingas asmuo įnešė į UAB „B1“ kasą ir įsipareigojo naudoti kaip apyvartines lėšas UAB „B1“ transporto priemonių iš JAV įsigijimui. Pagal Pareiškėjo pateiktas UAB „B1“ 2009–2010 m. atskaitingo asmens avansines apyskaitas nustatyta, kad Pareiškėjas į UAB „B1“ kasą laikotarpiu nuo 2009-02-19 iki 2009-12-17 įnešė 1077200 Lt, per 2009 metus jam gražinta 551700 Lt, laikotarpiu nuo 2010-01-04 iki 2010-09-28 į UAB „B1“ kasą įnešė 2263000 Lt, per 2010 m. jam gražinta 2777000 Lt. Apskaityta įmonės skola Pareiškėjui 2010-09-30 buvo 11500 Lt (2014-12-04 operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. (10.2) FR1042-13981 2–3 psl.). Pareiškėjas į UAB „B1“ kasą 2009–2010 metais apyvartinių lėšų papildymui įnešė grynaisiais pinigais 3340200 Lt, jam buvo gražinta – 3328700 Lt, negražintas likutis 2010-12-31 sudarė 11500 Lt. UAB „B1“ mokesstinio tyrimo metu (2011-02-09 mokesstinio tyrimo užduotis Nr. AB4-14) nustatyta, kad UAB „B1“ paskolų sutarčių su Pareiškėju nesudarė bei patikrinimui nepateikė, neapskaičiavo, nedeklaravo bei nemokėjo Pareiškėjui palūkanų už minėtas lėšas. Pareiškėjas 2014-11-18 Klaipėdos AVMI pateiktame paaiškinime nurodė, kad būdamas UAB „B1“ akcininku įmonės apyvartinių lėšų didinimui (automobilių pirkimui) skolinosi papildomų piniginių lėšų iš verslo partnerio Lietuvos Respublikos piliečio, gyvenančio ir verslą vystančio JAV, B. P. , iš viso 1300000 Lt. Pareiškėjas nurodė, kad pasiskolintiems pinigams buvo sudarytos tikslinės paskolos sutartys 2009-01-01 – 900000 Lt sumai ir 2010-01-02 – 400000 Lt sumai. Klaipėdos AVMI nustatė, kad paskolos sutartys nėra notariškai patvirtintos.

Taip pat nurodyta, jog be minėtų paprastųjų vekselių papildomai Pareiškėjas pateikė 2009-12-31 skolos suderinimo aktą, kuriame nurodyta, kad per laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31 Pareiškėjas yra pasiskolinęs iš B. P. – 900000 Lt, 2009-12-31 paskolos davėjui nėra gražinta pasiskolinta suma ar jos dalis, bei 2010-10-31 skolos suderinimo aktą, kuriame nurodyta, kad per laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2010-09-31 Pareiškėjas iš B. P. yra pasiskolinęs 400000 Lt, per laikotarpį nuo 2010 m. balandžio iki 2010 m. rugsėjo mėn. dalimis Pareiškėjas gražino 500000 Lt, likusią paskolos dalį – 788500 Lt Pareiškėjas gražino iki 2010-10-31, negražinta paskolos suma yra 11500 Lt. Skolos suderinimo aktai pasirašyti paskolos davėjo ir paskolos gavėjo.

Pabrėžta, jog Klaipėdos AVMI apklausė JAV gyvenantį B. P. (2015-06-17 pateikė paaiškinimą). Įvertinusi B. P. paaiškinimą, Inspekcija akcentavo, jog, pasak B. P., pinigus Pareiškėjui perduodavo ne B. P. , o neįvardinti ir nežinomi B. P. verslo klientai ar partneriai. Konkrečių pinigų perdavimo sumų ir datų B. P. nenurodė, nes neprisimena. Kokia valiuta Pareiškėjui buvo perduodami pinigai B. P. nurodė nežinantis, nes pinigų perdavimas vyko Lietuvoje. Kur Pareiškėjui buvo perduodami pinigai, B. P. nurodė nežinantis, nes tai vyko Lietuvos Respublikoje. B. P. nurodė vekselių nebeturintis. B. P. nurodė, kad lėšos buvo skolinamos iš jo vadovaujamos įmonės lėšų, tačiau tai patvirtinančių dokumentų nepateikė.

Pažymėta, jog patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė paaiškinimus (2014-11-18, 2015-01-28, 2016-03-04). Įvertinusi Pareiškėjo paaiškinimą, Inspekcija akcentavo, jog Pareiškėjas nurodė, kad pasiskolintas pinigines lėšas grynaisiais pinigais jam perdavė bei jis gražino B. P. per kitus 32 asmenis (I. M. , R. M. , O. V. , N. F. , D. K. , S. B. , R. L. , V. S. , S. D.

, L. V., N. C., A. P., B. J., H. K., J. E., T. M., M. K., T. C., M. T., A. P., Z. V., K. M., S. S., P. V., F. K., P. P., G. K., L. E., S. A., L. A., A. S. ir E. K.). Minėti asmenys yra B. P. artimieji, pažįstami, giminaičiai ar verslo partneriai, atvykę iš ES ir trečiųjų šalių, tačiau Pareiškėjas nepateikė minėtų asmenų tapatybės ar kitų duomenų (asmens kodo, identifikacinio kodo, gyvenamosios vietos adreso, kontaktinių telefonų nr., asmens tapatybės dokumentų kopijų ar kt.), todėl Klaipėdos AVMI neturėjo galimybės identifikuoti minėtų asmenų ir jų apklausti (nustatyti sienų kirtimo duomenis, bankų sąskaitas, lėšų deklaravimą, nėra galimybės apklausti minėtus asmenis dėl pinigų perdavimo faktų patvirtinimo). Pareiškėjas taip pat nepateikė duomenų, kada, kokių adresu, kokiomis sumomis ir kokia valiuta perduoti pinigai. Pinigų perdavimo faktą patvirtinantys dokumentai mokestinio patikrinimo metu nebuvo pateikti. Papildomai nustatyta, kad paskolų gražinimas neužtikrintas jokiais garantijomis, nors skolinama suma buvo labai didelė lyginant su Pareiškėjo oficialiai gaunamomis pajamomis, taip pat Pareiškėjas neturėjo registruotino nekilnojamojo turto, kurį būtų galėjęs panaudoti kreditoriniam išipareigojimam padengti.

Pabrėžta, jog Pareiškėjo pateikti netiesioginiai įrodymai dėl pinigų perdavimo aplinkybių yra nepatvirtinti dėl paties Pareiškėjo nerūpestingumo, nes Pareiškėjas nepateikė objektyvios informacijos apie asmenis, perdavusius jam pinigus.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad pagal LVAT praktiką (2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27-2013), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas, mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Pažymėta, jog Klaipėdos AVMI atlikto UAB „B1“ mokestinio tyrimo metu nustatė, kad 2009 m. ši įmonė dirbo nuostolingai, pelningumo rodiklis buvo neigiamas. UAB „B1“ nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis (nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis nustatomas grynąjį pelną dalijant iš kapitalo ir rezervų) 2009 m. yra neigiamas -0,046, t. y. rodo, kad UAB „B1“ 2009 m. neuždirbo pelno savininkų investuotam kapitalui į įmonę. Pagal UAB „B1“ 2010 m. pelno mokesčio deklaracijos duomenis įmonės mokestinio laikotarpio veiklos pelnas prieš apmokestinimą sudarė 26776 Lt, bet buvo perkeltas nuostolis iš ankstesnių mokestinių metų ir pelno mokesčio įmonė už 2010 m. nemokėjo, todėl UAB „B1“ neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui kaip akcininkui oficialiai apskaičiuoti ir išmokėti dividendus. Padaryta išvada, kad prisidengiant paskolomis iš fizinio asmens, kuris susijęs su tiekiamų įmonei naudotų automobilių pardavimu iš JAV registruotos įmonės „B2“, kurios savininkas yra būtent B. P., yra bandoma nuslėpti Pareiškėjo neapskaitytų pajamų gavimo faktą. Klaipėdos AVMI nustatė, kad papildomų duomenų iš UAB „B1“ nėra galimybės gauti, nes ši įmonė nuo 2012 m. neteikia finansinės atskaitomybės dokumentų ir faktiškai nevykdo veiklos. Nuo 2011-11-21 UAB „B1“ vadovas ir vienintelis akcininkas N. R. nuo 2005-03-29 įtrauktas į gyvenamosios vietos neturinčių asmenų sąrašą. Klaipėdos AVMI ankstesnių patikrinimų metu apsilankius nurodytais UAB „B1“ registracijos bei veiklos vykdymo adresais, veiklos požymių nenustatyta, įmonės atstovų nerasta bei nenustatyta įmonės buhalterinės apskaitos dokumentų buvimo vieta.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjui nepateikus piniginių lėšų perdavimo faktą patvirtinančių dokumentų, Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas pagal tikslines paskolos sutartis ir paprastuosius vekselius nepasiskolino (negavo) iš B. P. 1300000 Lt, t. y. 2009 m. – 900000 Lt, 2010 m. – 400000 Lt.

Sprendime vadovautasi MAĮ 10 straipsnyje įtvirtinta nuostata, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, bei LVAT praktika, kad vien atskirų formalių įrodymų apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia (LVAT 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015). Inspekcija konstatavo, kad sudarytos tikslinės paskolų sutartys ir paprastieji vekseliai pagrįstai pripažinti formaliais sandoriais, kurie realiai nebuvo vykdomi, t. y. piniginės lėšos realiai Pareiškėjui nebuvo perduotos, minėti dokumentai buvo surašyti siekiant pateisinti Pareiškėjo išlaidas, t. y. kaip atskaitingo asmens piniginių įnašų į UAB „B1“ šaltinius.

Akcentuota, jog, kai remiantis įvairiais civiliniais sandoriais įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, įrodinėjimo dalykas yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos, kurios turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais (2010-01-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-285/2010, 2011-02-04 adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A-438-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A442-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. eA-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A-690-556/2015 ir kt.). 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, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik savo paties, t. y. suinteresuoto asmens paaiškinimu apie gautų pajamų šaltinį, ar aplinkybėmis, kad jis tam tikra pinigų suma disponavo, patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011).

Pasak Inspekcijos, be paskolų sutarčių, paprastųjų vekselių, skolų suderinimo aktų, paaiškinimų nėra jokių kitų objektyvių duomenų, kurie patvirtintų realų grynujų pinigų perdavimą Pareiškėjui. Nors Pareiškėjas ir nurodė 32 asmenis, neva perdavusius jam pinigus, bet minėti asmenys yra ES bei trečiųjų šalių piliečiai, ir nėra duomenų apie pinigų pargabenimą į Lietuvą. Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad šiame sprendime minėti 32 asmenys yra susiję (artimi) su paskolą neva suteikusiu B. P., nepateikė įrodymų apie tų asmenų verslo ryšius su B. P. Pareiškėjas nepateikęs objektyvios informacijos apie asmenis, perdavusius pinigus, nepaneigė Klaipėdos AVMI išvadų dėl neįvykusio paskolos suteikimo (pinigų perdavimo) Pareiškėjui. Pareiškėjas neįrodė pinigų perdavimo fakto. Nesant lėšų perdavimą patvirtinančių dokumentų, Pareiškėjo pateiktos paskolų sutartys, paprastieji vekseliai, skolų suderinimo aktai negali būti pripažinti pakankamais įrodymais, kad piniginės lėšos pagal minėtus dokumentus buvo perduotos Pareiškėjui. Atsižvelgusi į šias aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad Klaipėdos AVMI pagrįstai nepripažino 1300000 Lt lėšų Pareiškėjo pajamomis.

Nurodyta, jog nors Pareiškėjas 2014-11-18 paaiškino nurodė, kad 2009-01-01 jo santaupos ne banke sudarė apie 40000 Lt, tačiau Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjas nėra pateikęs Valstybinei mokesčių inspekcijai metinių pajamų deklaracijų už 2003–2010 m. laikotarpius vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (forma FR0593) bei nėra teikęs šeimos (gyventojų) turto deklaracijų (FR0001), todėl sprendė, kad Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė duomenų ir dokumentų, pagrindžiančių 40000 Lt santaupų šaltinius.

Klaipėdos AVMI pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos duomenis apie draudžiamąsias pajamas nustatė, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 1995-08-01 iki 2008-12-31 gavo 15715 Lt darbo užmokesčio pajamas, atskaičius mokesčius. Kitų pajamų gavimo šaltinių nenustatyta. Patikrinimo metu Pareiškėjui nenurodžius jo faktinių pragyvenimo išlaidų ir patikrinimo metu negavus patirtas išlaidas patvirtinančių dokumentų, buvo nustatytos Pareiškėjo 1994–2008 m. laikotarpio statistinės vartojimo išlaidos, kurios sudarė 88327 Lt. Įvertinus Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad Pareiškėjo vartojimo išlaidos viršijo pajamas 72612 Lt (15715 – 88327). Klaipėdos AVMI, nustačiusi, kad Pareiškėjo 2008-12-31 patirtos išlaidos viršijo pajamas, Inspekcijos nuomone, pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) neturėjo 40000 Lt piniginių lėšų ne banke.

Klaipėdos AVMI nustatė, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2010-12-31 gavo 3354405,48 Lt pajamas (patikrinimo akto 8 psl., lentelė Nr. 2), iš jų: 2009 m. – 556413,02 Lt (551700 Lt UAB „B1“ grąžinti įnašai atskaitingam asmeniui; 4713,02 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos ir išmokos, atskaičius mokesčius), 2010 m. – 2797992,46 Lt (2777000 Lt UAB „B1“ grąžinti įnašai atskaitingam asmeniui; 13492,46 Lt su darbo santykiais susijusios pajamos ir išmokos, atskaičius mokesčius; už 7500 Lt perduotos UAB „B1“ akcijos). Pažymėta, kad Pareiškėjui nepateikus UAB „B1“ ir UAB „B3“ akcijų pirkimo–pardavimo dokumentų,

Klaipėdos AVMI pagal turimus duomenis nustatė tik UAB „B1“ akcininkų pasikeitimus, dėl to Pareiškėjo pajamomis pagrįstai pripažinti tik 7500 Lt gauti už parduotas UAB „B1“ akcijas.

Klaipėdos AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėjas 2009–2010 m. patyrė iš viso 3402825,35 Lt išlaidas (patikrinimo akto 9 psl., lentelė Nr. 4), iš jų: 2009 m. – 1093619,15 Lt (1077200 Lt atskaitingo asmens įnašai į UAB „B1“; už 7500 Lt įsigytos UAB „B1“ akcijos; 8919,15 Lt 3 asmenų vartojimo išlaidos), 2010 m. – 2309206,20 Lt (2263000 Lt atskaitingo asmens įnašai į UAB „B1“; už 35000 Lt įsigijo UAB „B3“ akcijas; 11206,20 Lt 3 asmenų vartojimo išlaidos).

Inspekcija konstatavo, kad atlikus Pareiškėjo 2009–2010 m. laikotarpio gautų piniginių lėšų ir patirtų išlaidų analizę, patikrinimo metu pagrįstai nustatyta, kad 2009 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo jo oficialiai gautas pajamas 537206 Lt suma bei Pareiškėjo 2009 m. laikotarpio patirtos išlaidos buvo dengiamos iš įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų bei nedeklaruotų pajamų.

Inspekcija Pareiškėjo skundo argumentus, jog Klaipėdos AVMI neatsižvelgė į Pareiškėjo pateiktą paaiškinimą, kad jis 2009 m. UAB „B1“ paskolino tik 525500 Lt; apskaičiuodama Pareiškėjo suteiktas paskolas, į bendrą suteiktos paskolos sumą įtraukė Pareiškėjo paskolintas tas pačias sumas, kurios jam buvo grąžintos iš UAB „B1“ tais pačiais 2009 m., laikė nepagrįstais. Paaiškinta, jog Klaipėdos AVMI pagal UAB „B1“ mokestinio tyrimo metu (2011-02-09 mokestinio tyrimo užduotis Nr. AB4-14) pateiktas UAB „B1“ atskaitingų asmenų avansines apyskaitas, kasos dokumentus nustatė, kad Pareiškėjas įnešė į kasą 2009 m. iš viso 1077200 Lt (02 mėn. – 3200 Lt, 04 mėn. – 80000 Lt, 05 mėn. – 98500 Lt, 06 mėn. – 99000 Lt, 07 mėn. – 85500 Lt, 08 mėn. – 133000 Lt, 09 mėn. – 98000 Lt, 10 mėn. – 168000 Lt, 11 mėn. – 122000 Lt ir 12 mėn. – 190000 Lt). Pareiškėjui 2009 m. grąžinta iš viso 551700 Lt (08 mėn. – 81700 Lt, 09 mėn. – 150000 Lt, 10 mėn. – 88500 Lt, 11 mėn. – 118000 Lt ir 12 mėn. – 113500 Lt). UAB „B1“ skola Pareiškėjui 2010 m. sausio 1 d. sudarė 525500 Lt. Kadangi UAB „B1“ 2009 m. liko skolinga Pareiškėjui 525500 Lt suma, Inspekcija konstatavo, kad nėra pagrindo teigti, jog Pareiškėjas tą pačią sumą perskolino UAB „B1“.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, kad mokesčių administratorius neturi teisės reikalauti mokesčių mokėtojo saugoti ir pateikti rašytinius dokumentus susijusius su jo pajamomis ir išlaidomis už daugiau kaip 10 metų, pažymėta, kad MAĮ yra įtvirtinęs atitinkamas mokesčių mokėtojo pareigas: teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 dalies 6 punktas); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 dalies 8 punktas); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 str.), todėl mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokestines teisines pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, t. y. saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus (LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928-2011).

Dėl Pareiškėjo argumento, kad Klaipėdos AVMI nepagrįstai tikslinių paskolų sutartis, vekselius ir skolų suderinimo aktus laiko negaliojančiais, nors pagal CK 1.78 str. yra nustatyta, kad sandoris gali būti pripažintas negaliojančiu tik teismo sprendimu, o niekiniu sandoris gali būti laikomas tik tada, kai yra įstatymų nustatyti pagrindai, pažymėta, kad LVAT (pavyzdžiui, 2003-12-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-11-648/2003) nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais Civilinio kodekso normos netaikytinos. Todėl mokesčių administratorius nevertino Pareiškėjo sutarčių civiline teisine prasme, o vadovavosi viešosios teisės normomis.

Atsakydama į Pareiškėjo argumentus, kad Klaipėdos AVMI, apskaičiuodama jo mokestines prievoles, vadovavosi MAĮ 70 str. nuostatomis ir mokestines prievoles apskaičiuavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tačiau nesurinko pakankamų įrodymų išvadai pagrįsti, kad Pareiškėjas nevykdė savo pareigos apskaičiuoti mokesčius ir kitų sąlygų numatytų MAĮ 70 str. 1 dalyje, be to, jo mokestines prievoles buvo galima nustatyti įprastine tvarka, Inspekcija pažymėjo, kad MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtinta, jog mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, t. y., visų pirma, turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojui. Sprendime remtasi LVAT praktika dėl mokesčių administratoriaus teisės netiesiogiai nustatyti mokesčio bazę ir pasirinkti mokesčio bazės nustatymo metodus (2004-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-7-60/2004) bei išaiškinimu, jog ši teisės norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007), ir nurodyta, jog tam, kad būtų paneigtas tokiu (MAĮ 70 straipsnio) būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta.

Akcentuota, jog vietos mokesčių administratorius, pagrįsdamas MAĮ 70 str. nuostatų taikymą, nurodė, kad Pareiškėjo veiksmai atitiko Taisyklių 4.1. punkte įtvirtintą sąlygą, nes Pareiškėjo išlaidos 2009 m. yra 537206 Lt suma didesnės už jo iš apmokestintų šaltinių gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms Pareiškėjas naudojo pajamas iš nenustatytų šaltinių, kurios, vadovaujantis GPMĮ ir SDĮ nuostatomis, turėjo būti deklaruotos bei nuo jų turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą gyventojų pajamų mokestis ir privalomojo sveikatos draudimo įmokos. Pareiškėjui nepateikus tokias išlaidas pagrindžiančių dokumentų, pasak Inspekcijos, mokesčių administratorius negalėjo nustatyti Pareiškėjo mokestinės prievolės dydžio įprasta, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Be to, Inspekcijos nuomone, Klaipėdos 2016-04-21 patikrinimo akto Nr. (8.6)-FR0680-296 8–10 psl. mokesčių administratorius aiškiai įvardino ir detalizavo tikrinamuoju laikotarpiu nustatytas Pareiškėjo pajamas ir išlaidas, pateikė pakankamus įrodymus savo išvadoms pagrįsti, todėl yra nepagrįsti Pareiškėjo teiginiai dėl jo mokestinių prievolių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir neteisingos mokesčių bazės nustatymo.

Atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjas nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, pagrindžiančių piniginių lėšų, panaudotų išlaidoms padengti, realaus gavimo fakto, Inspekcija konstatavo, jog Klaipėdos AVMI pagrįstai Pareiškėjo 537206 Lt mokesčio bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir pagrįstai Pareiškėjui papildomai apskaičiuavo 23534,23 Eur GPM, 15754,50 Eur GPM delspinigius, 7060 Eur GPM baudą, 9335,03 Eur PSD įmokas, 6245,09 Eur PSD įmokų delspinigius, 2800 Eur PSD įmokų baudą.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2016-11-07 sprendimu Nr. 68-303, kaip nepagrįstu ir neteisingu, prašo jį panaikinti dėl žemiau išdėstytų argumentų bei motyvų.

I. Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjo 2009 m. patirtos išlaidos viršijo jo gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms jis panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka, todėl buvo pagrindas taikyti MAĮ 70 str. nuostatas. Pastebima, kad Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo operatyvų patikrinimą nustatė ir 2014-12-04 operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. (10.2) FR1042-13981 užfiksavo, jog „Įvertinus mokesčio mokėtojo turėtas santaupas 2009-01-01, laikotarpiu nuo 2009-01-01 iki 2014-10-31, gautas pajamas, gražintų ir suteiktų paskolų, statistines vartojimo išlaidas, sudarytas L. J. 2009–2014 metų pajamų ir išlaidų balansas“: 2009 metais L. J. pajamos viršijo išlaidas 395014,82 Lt (114404,20 Eur) suma. Todėl tvirtinama, kad Klaipėdos AVMI operatyvaus patikrinimo metu nustatė priešingas aplinkybes ir faktus, nei teigia Inspekcija skundžiamame sprendime. Klaipėdos AVMI 2014-12-11 operatyvaus patikrinimo ataskaitoje Nr. FR0760-16748 nurodė, jog Pareiškėjui nepateikus dokumentų, patvirtinančių, kad pasiskolintos piniginės lėšos iš užsienyje gyvenančio asmens realiai buvo gautos, tikslinga atlikti jo mokestinių

patikrinimą. Mokestinio patikrinimo metu Klaipėdos AVMI paprašė Pareiškėjo nurodyti asmenis, kurie jam perdavė ir dalyvavo perduodant skolintus pinigus. 2016-03-04 Pareiškėjas paaiškino nurodė, kad perduodant pinigus dalyvavo asmenys: M. R. , L. D. ir G. Z. , kurie galėtų paaiškinti aplinkybes, susijusias su piniginių sumų perdavimu ir priėmimu. Tačiau Klaipėdos AVMI šių aplinkybių nesiaiškino ir minėtų asmenų neapklausė. Pareiškėjas 2015-01-28 paaiškino išsamiai paaiškino visas jam žinomas pinigų skolinimosi aplinkybes bei nurodė asmenis, kurie jam galėjo perduoti B. P. skolintus pinigus. Šių asmenų Klaipėdos AVMI taip pat neapklausė. Klaipėdos AVMI mokestinio patikrinimo metu apklausė patį B. P. , kuris patvirtino faktą, jog laikotarpiu nuo 2009–2010 m. Pareiškėjui paskolino 1300000 Lt bei kad šie sandoriai buvo pagrįsti tikslinės paskolos sutartimis, vekseliais, bei skolų suderinimo aktais. Klaipėdos AVMI neapklaususi liudytojų, galinčių patvirtinti pinigų perdavimo aplinkybes, neturėdama galimybių surinkti duomenų apie asmenis dalyvavusius perduodant pinigus, tačiau turėdama pinigus paskolinusio asmens raštišką patvirtinimą ir rašytinius įrodymus, kad B. P. Pareiškėjui paskolino 1300000 Lt, vis tiek vadovavosi MAĮ 70 str. nuostatomis ir Pareiškėjo mokestinę bazę apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Remdamasis mokestiniuose santykiuose taikoma įrodinėjimo naštos paskirstymo taisykle, Pareiškėjas nurodo, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, vis tik tikslių duomenų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti savo sprendimą. Mokestinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai.

Tvirtinama, kad nei operatyvaus patikrinimo metu, nei mokestinio patikrinimo metu nebuvo nustatyta Taisyklių 4 punkte įvardintų aplinkybių, t. y. kad Pareiškėjas netinkamai apskaičiavo mokesčius, nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, netvarkė apskaitos ar neišsaugojo apskaitos dokumentų. Klaipėdos AVMI ir Inspekcija nenustatė objektyviais ir neginčijamais įrodymais fakto, jog tarp Pareiškėjo ir B. P. nebuvo paskolinių teisinių santykių. Todėl Pareiškėjui nekilo prievolė apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, tvarkyti apskaitos ar saugoti dokumentus. Klaipėdos AVMI, Pareiškėjo nuomone, nepagrįstai neapklausė liudytojų (kuriuos pati prašė nurodyti), taip pat nepagrįstai neužsiklausė atitinkamų institucijų iš JAV ir nesurinko informacijos apie B. P. galimybes disponuoti ir paskolinti 1300000 Lt bei nepagrįstai nevertino rašytinių įrodymų (sutartys, vekseliai, aktai), todėl Inspekcijos išvada sprendime, jog Klaipėdos AVMI operatyvinio patikrinimo metu nustačiusi, kad Pareiškėjo 2009 metais patirtos išlaidos viršijo jo gautas pajamas, dėl ko pagrįstai buvo atliktas Pareiškėjo patikrinimas taikant MAĮ 70 str. nuostatas, yra nepagrįsta ir prieštaraujanti operatyvinio patikrinimo pažymyje Nr. (10.2) FR1042-13981 nustatytiems duomenims.

II. Dėl aplinkybės, kad vadovaudamasi LVAT praktika administracinėje byloje Nr. A-602-27/2013, Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjas, pasirinkdamas pajamas gauti gryniaisiais pinigais ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijos, prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos, Pareiškėjas teigia, kad Inspekcija nepagrįstai vadovavosi minėta administracine byla, nes joje buvo nagrinėjamos skirtingos pajamų gavimo aplinkybės ir sąlygos. Minėtoje byloje asmuo gavęs pajamas už parduotą mišką aplamai nepateikė jokių dokumentų, susijusių su pinigų gavimu. Priešingai, Pareiškėjas pateikė dokumentus, kuriuose aiškiai nurodytos pasiskolintos pinigų sumos, datos, paskirtis, pinigų davėjo ir gavėjo rekvizitai, bei parašai. Rašytiniai įrodymai nenuginčyti, teisėti ir teisingi, bei neprieštaraujantys teisingumo, protingumo principams. L. J. Klaipėdos AVMI pateikė asmenų vardus ir pavardes, kurie galėjo perduoti Pareiškėjui pinigines sumas, tačiau Pareiškėjas nežino ir negali žinoti aplinkybių ar surinkti duomenis apie tai, kokias sąskaitas ir kokioje šalyje turi minėti asmenys, bei per kokią šalį ir koku transportu minėti asmenys atvyko į Lietuvą. Nurodyti asmenys yra trečiųjų šalių piliečiai ir jie į Lietuvą galėjo atvykti per kitas ES šalis, todėl jų sienų kirtimo duomenų užfiksuotų Lietuvos pasienyje nėra. Pareiškėjas nesudarinėjo jokių sandorių su šiais asmenimis, kurie tik fiziškai perduodavo pinigines sumas, todėl jam nebuvo prievolės ir būtinybės raštu fiksuoti minėtų asmenų duomenų, pinigų priėmimo vietos, laiko ir sumų, nes apie tai iš anksto būdavo suderinta su B. P. . Klaipėdos AVMI ir

Inspekcijos ribotos galimybės informacijai gauti iš trečiųjų asmenų ar institucijų, negali būti priežastimi vertinti Pareiškėjo veiksmus, kaip neatsakingus, nerūpestingus ir įstatymui priešingus. Kadangi paskola buvo tikslinė, suteikiama dalimis (tam, kad paskolos davėjas sumažintų rizikos laipsnį) ir apie jos panaudojimo tvarką B. P. žinojo tiesiogiai, nes už šiuos pinigus automobiliui buvo perkami iš B. P. įmonės, todėl Inspekcijos argumentas, jog paskola nebuvo užtikrinta nekilnojamoju turtu ir tai sudaro pagrindą abejoti paskolos tikrumu, Pareiškėjo nuomone, yra visiškai nepagrįstas.

Kadangi Pareiškėjas pinigus skolinosi kaip fizinis asmuo, todėl, vadovaujantis MAĮ 40 str. 1 d. 6 ir 8 p. bei 41 str., pasak Pareiškėjo, jam nėra pareigos ir įstatymo nustatytos tvarkos vesti asmeninę buhalterinę apskaitą bei saugoti dokumentus. Pareiškėjas su B. P. paskolinius sandorius įformino taip, kaip jie suprato, kas yra pakankamai protinga, saugu ir teisiškai pagrįsta. Įstatymams nereglamentuojant, kokius dokumentus turi forminti fiziniai asmenys, skolindamiesi pinigus, ir kiek laiko juos turi saugoti, Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjas nepasiskolino iš B. P. pinigų, nes nėra pateikti pinigų perdavimo faktą patvirtinantys dokumentai, Pareiškėjo nuomone, yra teisiškai nepagrįsta.

III. Pareiškėjas prieštarauja Inspekcijos sprendime nurodytiems argumentams, jog Pareiškėjas prisidengdamas paskolomis iš B. P. bando nuslėpti neapskaitytų pajamų gavimo faktą, t. y. atlikus UAB „B1“ (įmonė, kuriai Pareiškėjas skolindavo pinigus apyvartinėms lėšoms) mokestinį tyrimą, nustatyta, jog įmonė neuždirbo pelno savininkų investuotam kapitalui į įmonę, todėl neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui, kaip akcininkui, oficialiai apskaičiuoti ir išmokėti dividendų. Pasak Pareiškėjo, jam paskola buvo gražinta ne iš dividendų. Tai, kad UAB „B1“ balansas metų pabaigoje buvo neigiamas, dar savaime nereiškia, kad įmonė nedisponavo pinigėmis sumomis ir neturėjo galimybės, vykdydama veiklą, gražinti pinigų. Be to, dėl įmonės UAB „B1“ veiklos buvo atliekamas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 06-1-02053-11 pagal požymius nusikaltimų numatytų LR BK 182 str. 2 d. (sukčiavimas), 222 str. 1 d. (apgaulingas apskaitos tvarkymas) ir 200 str. 1 d. (neteisingas duomenų pateikimas). Tyrimo metu atlikus procesinius veiksmus, bei ištyrus įmonės apskaitos dokumentus, ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas nenustačius nusikalstamų veikų požymių. Tai, Pareiškėjo nuomone, rodo, kad finansinės operacijos įmonėje realiai vyko, įmonės kasoje pinigų buvo ir įmonė turėjo galimybę paskolą Pareiškėjui gražinti, be to, neapskaitytų ar neoficialių mokėjimų įmonėje vykdyta nebuvo, o įmonės apskaita buvo tvarkoma laikantis buhalterinės apskaitos ir kitų įstatymų, todėl Pareiškėjui gražinta paskola pagrįsta ir teisėta.

IV. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Pareiškėjas pateikė ne tik išsamius, nuoseklius ir logiškus paaiškinimus, bet ir rašytinius įrodymus. Tas pačias aplinkybes, kad pinigus realiai Pareiškėjui paskolino B. P., patvirtino ir pats B. P., t. y. Pareiškėjas remiasi ne vien tik savo paaiškinimais. Tyrimui reikšmingų faktų galėjo pateikti ir kiti Pareiškėjo nurodyti liudytojai, tačiau Klaipėdos AVMI šių asmenų neapklausė ir tokiu būdu neužfiksavo reikšmingų įrodymų.

Remdamasis LR CK 1.78 straipsniu ir MAĮ 32 straipsniu, Pareiškėjas nurodo, kad tol, kol jo tikslinės paskolos sutartys, vekseliai ir skolų suderinimo aktai yra nenuginčyti teisme, jie yra teisėti ir turintys teisinę galią.

V. Pastebima, kad Inspekcija nustatė, jog Pareiškėjas patikrinimo metu nepateikė duomenų ir dokumentų, pagrindžiančių 40000 Lt santaupas, sukauptas iki 2009 metų. Tokia Inspekcijos išvada, pasak Pareiškėjo, yra nepagrįsta ir neteisėta. Kadangi Pareiškėjo santaupos neatitiko deklaracijai reikalingos sumos dydžio (Vienkartinio turto deklaravimo įstatymo 4 str. 1 dalyje nurodyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas 2003 m. gruodžio 31 d. turimas pinigines lėšas, turimas bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ir kitose kredito įstaigose, jeigu jų bendra suma viršija 50000 Lt, privalėjo deklaruoti iki 2005-05-01), todėl Pareiškėjui nebuvo atsiradusi prievolė pateikti deklaracijos ir deklaruoti 40000 Lt sumą. Taip pat Inspekcijos viršininko 2004-02-27 įsakymo Nr. VA-25 „Dėl vienkartinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos formos ir jos užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ 4 punkte ir 2004-02-09 įsakymo Nr. VA-13 „Dėl metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos FR0001 formos ir jos priedų užpildymo, teikimo ir tikslinimo taisyklėse“ yra aiškiai apibrėžtos sąlygos ir kategorijos asmenų, kurie turi teikti deklaracijas FR0593 ir atitinkamai FR0001. Kadangi

Pareiškėjas neatitinka minėtose įsakymuose nustatytų sąlygų, todėl jam nebuvo atsiradusi prievolė teikti deklaracijų FR0593 ir FR0001.

Be to, Klaipėdos AVMI nurodymu Nr. (10.2) FR0698-343 iš Pareiškėjo reikalavo pateikti paaiškinimus apie laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2014-10-31 įsigytą turtą ir pajamų gavimo šaltinius bei juos pagrįsti. Kadangi Klaipėdos AVMI tikrinimo laikotarpio pradžia buvo 2009-01-01, todėl Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjas nenurodė jo faktinių pragyvenimo išlaidų ir nepateikė išlaidas patvirtinančių dokumentų už 1994–2008 metus, yra, Pareiškėjo nuomone, nepagrįsta ir neteisėta. Pareiškėjas nebuvo gavęs nurodymo pateikti duomenų ar dokumentų už 1994–2008 metus, nebuvo informuotas apie jo atžvilgiu atliekamą patikrinimą už šį laikotarpį, o Klaipėdos AVMI nesivadovavo nustatyta patikrinimų tvarka ir atliko patikrinimą už laikotarpį, kuris nebuvo numatytas ir įtrauktas pavedime.

VI. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad delspinigių ir baudų suma yra beveik tokio pat dydžio, kaip ir priskaičiuotų mokesčių suma. Klaipėdos AVMI Pareiškėjo patikrinimą pradėjo 2014-10-03, o baigė tik 2016-04-21. Per šį patikrinimo laikotarpį, kuris tęsėsi beveik pusantrų metų, Pareiškėjui buvo skaičiuojami delspinigiai. Pasak Pareiškėjo, Klaipėdos AVMI nesiėmė aktyvių veiksmų, kuo greičiau užbaigti patikrinimą. Dėl tokio vilkinimo Pareiškėjui nepagrįstai skaičiuoti delspinigiai ir baudos per visą patikrinimo laikotarpį. Tokia neproporcingai didelė delspinigių ir baudų suma prieštarauja protingumo ir teisingumo principams.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2016-10-17 sprendimą Nr. 68-303.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, o Inspekcijos 2016-10-17 sprendimas Nr. 68-303 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius Pareiškėjo mokesčių bazę tikrinamuoju 2009–2010 metų laikotarpiu nustatė ir mokėtiną GPM bei PSD įmokas apskaičiavo, vadovaudamasis MAĮ 70 str. nuostatomis, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavęs, kad Pareiškėjo išlaidos 2009 metais viršijo juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais patvirtintas pajamas.

Įvertinus tiek skundžiamą Inspekcijos sprendimą, tiek Klaipėdos AVMI patikrinimo aktą bei sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose gana plačiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių iš naujo neaptarinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai ir Komisijos posėdžio metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo pateiktą informaciją, Klaipėdos AVMI surinktus bei turimus duomenis, nustatė, kad Pareiškėjo 2009 m. patirtos išlaidos 537206 Lt viršijo jo gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms (paskolų UAB „B1“ teikimui, pragyvenimo išlaidoms) Pareiškėjas panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka, t. y. mokesčių mokėtojas nevykdė arba netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius. Ginčo dėl aplinkybių, jog Pareiškėjas 2009 m. neturėjo nuosavų 537206 Lt lėšų įnašams į UAB „B1“ kasą atlikti, taip pat, jog minėti įnašai buvo atlikti, tarp šalių nėra. Mokesčių administratoriui nurodžius Pareiškėjui paaiškinti, iš kokių lėšų jis 2009 m. įnešė minėtą sumą į įmonės kasą, Pareiškėjas pateikė notariškai nepatvirtintas tikslines paskolos sutartis su B. P. (gim. data (duomenys neskelbtini), gyvenančiu adresu: (duomenys neskelbtini)) dėl gautos 1300000 Lt paskolos (2009-01-01 – 900000 Lt ir 2010-01-02 – 400000 Lt), taip pat paprastuosius vekselius (pasirašytus vekselių davėjo – Pareiškėjo), pagal kuriuos jis iš B. P. gavo 2009-01-01 – 600000 Lt, 2009-08-01 – 300000 Lt, 2010-01-01 – 200000 Lt, 2010-03-31 – 200000 Lt, bei skolos suderinimo aktus (pasirašytus paskolos davėjo ir paskolos gavėjo): 2009-12-31, kuriame

nurodyta, kad per laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31 Pareiškėjas yra pasiskolinęs iš B. P. – 900000 Lt, 2009-12-31 paskolos davėjui nėra gražinta pasiskolinta suma ar jos dalis; 2010-10-31, kuriame nurodyta, kad per laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2010-09-31 Pareiškėjas iš B. P. yra pasiskolinęs 400000 Lt, per laikotarpį nuo 2010 m. balandžio iki 2010 m. rugsėjo mėn. dalimis Pareiškėjas gražino 500000 Lt, likusią paskolos dalį – 788500 Lt Pareiškėjas gražino iki 2010-10-31, negražinta paskolos suma yra 11500 Lt. Mokesčių administratorius, įvertinęs tai, kad UAB „B1“ mokesčio tyrimo metu (2011-02-09 mokesčio tyrimo užduotis Nr. AB4-14) buvo nustatyta, jog UAB „B1“ paskolų sutarčių su Pareiškėju nesudarė, patikrinimui nepateikė, neapskaičiavo, nedeklaravo bei nemokėjo Pareiškėjui palūkanų už minėtas lėšas, be to, minėta įmonė 2009 m. dirbo nuostolingai, pelningumo rodiklis buvo neigiamas, nuosavo kapitalo pelningumo rodiklis (-0,046) parodė, kad UAB „B1“ 2009 m. neuždirbo pelno savininkų investuotam kapitalui į įmonę, pagal UAB „B1“ 2010 m. pelno mokesčio deklaracijos duomenis įmonės mokesčio laikotarpio veiklos pelnas prieš apmokestinimą sudarė 26776 Lt, bet buvo perkeltas nuostolis iš ankstesnių mokesčių metų ir pelno mokesčio minėta įmonė už 2010 m. taip pat nemokėjo, todėl UAB „B1“ neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui kaip akcininkui oficialiai apskaičiuoti ir išmokėti dividendų; įmonė nuo 2012 m. neteikia finansinės atskaitomybės dokumentų ir faktiškai nevykdo veiklos; nuo 2011-11-21 UAB „B1“ vadovas ir vienintelis akcininkas N. R. nuo 2005-03-29 įtrauktas į gyvenamosios vietos neturinčių asmenų sąrašą; Klaipėdos AVMI ankstesnių patikrinimų metu apsilankius nurodytais UAB „B1“ registracijos bei veiklos vykdymo adresais, veiklos požymių nenustatyta, įmonės atstovų nerasta bei nenustatyta įmonės buhalterinės apskaitos dokumentų buvimo vieta, todėl padaryta išvada, jog prisidengiant paskolomis iš fizinio asmens B. P., kuris susijęs su tiekiamų įmonei naudotų automobilių pardavimu iš JAV registruotos įmonės „B2“, buvo bandoma nuslėpti Pareiškėjo neapskaičytų pajamų gavimo faktą. Inspekcija konstatavo, kad sudarytos tikslinės paskolų sutartys ir paprastieji vekseliai pagrįstai pripažinti formaliais sandoriais, kurie realiai nebuvo vykdomi, t. y. piniginių lėšos realiai Pareiškėjui nebuvo perduotos, minėti dokumentai buvo surašyti siekiant pateisinti Pareiškėjo išlaidas, t. y. kaip atskaitingo asmens piniginių įnašų į UAB „B1“ šaltinius. Taip pat mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjo išlaidoms pagrįsti nurodytų tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2009-01-01) ne banke turėtų 40000 Lt piniginių lėšų, nes patikrinimo metu pagal Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos duomenis apie draudžiamąsias pajamas ir 1994–2008 m. laikotarpio statistines vartojimo išlaidas atlikęs Pareiškėjo laikotarpiu nuo 1995-08-01 iki 2008-12-31 gautų pajamų ir patirtų išlaidų vertinimą, nustatė, kad Pareiškėjo vartojimo išlaidos viršijo pajamas 72612 Lt. Išsamiai visos prieš tai nurodytos aplinkybės bei atlikti skaičiavimai yra aprašyti Klaipėdos AVMI patikrinimo akte ir sprendime, Inspekcijos sprendime, taip pat ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, todėl, vengiant pasikartojimų, jos detalios neperrašomos. Įvertinęs visas nustatytas aplinkybes mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjo 2009 m. patirtos išlaidos 537206 Lt suma viršijo jo pajamas, t. y. Pareiškėjas gavo kitų, nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų, kurias apmokestino GPM ir PSD įmokomis pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas.

Ginčas dėl mokesčių administratoriaus pasirinkto mokesčių apskaičiavimo metodo bei atliktų aritmetinių skaičiavimų nekyla, tačiau, Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjo 2009 m. patirtos išlaidos viršijo jo gautas pajamas ir patirtoms išlaidoms jis panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka, bei taikė MAĮ 70 str. nuostatas, nenustatęs Taisyklių 4 punkte įvardintų aplinkybių; Pareiškėjo tvirtinimu, mokesčių administratorius nenustatė objektyviais ir neginčijamais įrodymais fakto, jog tarp Pareiškėjo ir B. P. nebuvo paskolinių teisinių santykių. Pareiškėjas taip pat nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada dėl jo turėtų santaupų iki 2009 m., pažymėdamas, kad patikrinimo metu neturėjo pagrindo teikti duomenų ir dokumentų, pagrindžiančių 40000 Lt santaupas, sukauptų iki 2009 metų, nes Klaipėdos AVMI mokesčių patikrinimą atliko už 2009–2010 m., be to, įstatymai nenumatė jam pareigos deklaruoti turimą ne banke 40000 Lt pinigų sumą. Apskaičiuotų delspinigių ir baudų sumos, Pareiškėjo nuomone, susidarė dėl nepagrįstai ilgai vykusio mokesčio patikrinimo. Komisija, atsižvelgusi į tai, jog Pareiškėjo skunde Komisijai yra išdėstyti gana tiksliai apibrėžti

nesutikimo su centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu motyvai, pasisakys dėl skundžiamo sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į minėtame skunde, o taip pat Pareiškėjo Komisijos posėdžio metu išdėstytus argumentus.

Kaip yra nurodyta Inspekcijos sprendime, pagrindas mokesčių bazę nustatyti ir mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pirmiausia yra įtvirtintas MAĮ 70 straipsnyje, kuris numato, kad šis mokesčių apskaičiavimo būdas taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius (1); bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi (2); tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (3) ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka. Detalūs šio mokesčio apskaičiavimo būdo taikymo atvejai aptarti Taisyklių 4 punkte. Taisyklių 6.1. punkte nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas. Tai yra, mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, t. y. nustatyta, kad Pareiškėjo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas (kas atitinka Taisyklių 4.1 punktą). Ši aplinkybė, Komisijos vertinimu, yra pakankama mokesčių administratoriui mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pareiškėjas skunde Komisijai teigia, kad jis nepažeidė MAĮ nustatytos pareigos tinkamai apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą ar išsaugoti apskaitos dokumentus, nes pinigus skolinosi kaip fizinis asmuo, tačiau sutikti su tokia Pareiškėjo pozicija nėra teisinio pagrindo. Įstatymų leidėjas MAĮ yra įtvirtinęs atitinkamas mokėtojo pareigas: teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 6 punktas); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 8 punktas); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 straipsnis), todėl mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokestines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, t. y. saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus (LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011). Atkreiptinas dėmesys į tai, kad ir LVAT laikosi pozicijos, jog „vien paaiškinimų (duomenų) apie pajamas teikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, pajamų gavimo nepagrindžia. MAĮ 10 straipsnis įtvirtina turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“ (LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554/2014).

Komisijos 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 neiginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. 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). Pabrėžtina, jog dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos byloje (kuomet, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-17-301/2007 yra išaiškinęs, kad „įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui, mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva

gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A-438-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A-690-556/2015 ir kt. Taigi, LVAT praktikoje pripažįstama, kad išvados apie mokesčio 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 (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą.

Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus atliktu Pareiškėjo išlaidų šaltiniais nurodomų paskolos sutarčių (2009-01-01 ir 2010-01-02) dėl 1300000 Lt paskolos gavimo iš B. P. (gim. data (duomenys neskelbtini), gyvenančiu adresu: (duomenys neskelbtini) vertinimu. Iš byloje esančių dokumentų matyti, jog mokesčių administratorius prašė Pareiškėjo ir B. P. pateikti detalius duomenis apie kiekvienos suteiktos ir grąžintos paskolos sumos perdavimo aplinkybes – kada, kokių adresu, kokiomis sumomis ir kokia valiuta perduoti pinigai: kas, nurodant visus asmenis, jų asmens tapatybes ir / ar kitus duomenis, juos perdavė. Tačiau duomenys bei pinigų perdavimo faktą patvirtinantys dokumentai mokesčio patikrinimo metu nebuvo pateikti. Tiek Pareiškėjas teiktuose 2014-11-18, 2015-01-28, 2016-03-04 paaiškinimuose, tiek ir B. P. 2015-06-17 pateiktame paaiškiniame patvirtino aplinkybes, kad Pareiškėjui 2009–2010 m. B. P. pasiskolinti iš viso 1300000 Lt buvo skirti UAB „B1“ įmonės apyvartinėms lėšoms (automobiliams pirkti iš JAV), tačiau Pareiškėjas nurodė negalintis pateikti tikslių duomenų apie paskolų suteikimo ir grąžinimo aplinkybes. Pareiškėjas nurodė, jog vykdytus sandorius patvirtina ir įrodo tikslinės paskolos sutartys, vekseliai, skolų suderinimo aktai, papildomai pažymėjo, jog laikotarpiu nuo 2009 m. iki 2010 m. kovo mėnesio jam sumas grynaisiais pinigais perduodavo B. P., kai jis buvo Lietuvoje, arba kiti asmenys – B. P. artimieji, pažįstamieji, giminaičiai ar verslo partneriai, atvykę iš ES ir trečiųjų šalių (I. M., R. M., O. V., N. F., D. K., S. B., R. L., V. S., S. D., L. V., N. C., A. P., B. J., H. K., J. E., T. M., M. K., T. C., M. T., A. P., Z. V., K. M., S. S., P. V., F. K., P. P., G. K., L. E., S. A., L. A., A. S. ir E. K.). Lėšos buvo perduotos iš anksto susitarus, sumomis nuo 20000 iki 35000 Lt įmonės administracinėse patalpose adresu: (duomenys neskelbtini), taip pat jo gyvenamojoje vietoje, iš anksto sutartose vietose, bankuose ir t. t. Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad šiame sprendime minėti 32 asmenys yra susiję (artimi) su paskola neva suteikusių B. P., nepateikė įrodymų apie šių asmenų verslo ryšius su B. P. Pareiškėjas nepateikęs objektyvios informacijos apie asmenis, perdavusius pinigus. B. P. paaiškiniame nurodė, jog pinigus Pareiškėjui perduodavo ne pats, o konkrečiai neįvardinti B. P. verslo klientai ar partneriai, kurie esą tuo metu verslo reikalais būdavo Lietuvoje. Taip pat B. P. nenurodė konkrečių perduotų pinigų sumų ir perdavimo datų, paaiškindamas, jog neprisimena (jam tai šiuo metu nėra aktualu, nes visos piniginės sumos grąžintos), metų pabaigoje susiskaičiuodavo gautų ir grąžintų pinigų sumas ir pasirašydavo skolos suderinimo aktus. B. P. taip pat nurodė nežinantis, kur ir kokia valiuta Pareiškėjui buvo perduodami pinigai, nes tai (pinigų perdavimas) vyko Lietuvoje. Nors B. P. nurodė, kad lėšos buvo skolinamos iš jo vadovaujamos įmonės lėšų, tačiau mokesčių administratoriui nepateikė tai patvirtinančių dokumentų. Pats Pareiškėjas mokesčio patikrinimo metu be paskolų sutarčių, paprastųjų vekselių, skolų suderinimo aktų ir savo paaiškinimų nepateikė jokių kitų objektyvių duomenų, kurie galėtų patvirtinti realų B. P. grynųjų pinigų perdavimą jam. Mokesčių administratoriui nepavyko nustatyti objektyvios informacijos apie Pareiškėjo nurodytus 32 asmenis, neva perdavusius jam pinigus, todėl nebuvo galimybės nustatyti duomenų apie šių asmenų sienų

kirtimus, bankų sąskaitas, lėšų deklaravimus, apklausti minėtus asmenis dėl pinigų perdavimo faktų patvirtinimo, atitinkamai nebuvo įmanoma įsitikinti pinigų perdavimo faktu. Nesant lėšų perdavimą patvirtinančių dokumentų, Pareiškėjo pateiktos paskolų sutartys, paprastieji vekseliai, skolų suderinimo aktai Inspekcijos nebuvo pripažinti pakankamais įrodymais, kad piniginės lėšos pagal minėtus dokumentus buvo perduotos Pareiškėjui.

Atsižvelgdama į prieš tai konstatuotas aplinkybes, taip pat į nurodytus LVAT išaiškinimus, Komisija daro išvadą, jog vien tik paprasta rašytine forma surašytų paskolos sutarčių, vekselių, skolų suderinimo aktų, kaip formalių įrodymų, surašytų tarp suinteresuotų asmenų, pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų gavimo fakto pagrindu. Pareiškėjas nei mokestinio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nenurodė jokių aplinkybių dėl realaus piniginių lėšų perdavimo (pats pripažino nežinantis / neatsimenantis pagal paskolos sutartis gautų piniginių lėšų konkrečių perdavimo aplinkybių), apsiribodamas tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų gavimą iš nenustatytų asmenų. Todėl sutartys, vekseliai ir skolų suderinimo aktai dėl savo nepakankamumo ir abstraktumo negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis pagrįstos pozicijos, jog Pareiškėjo 2009 m. patirtos išlaidos negali būti grindžiamos Pareiškėjo iš B. P. gauta 1300000 Lt paskola. Pažymėtina ir tai, jog pagal LVAT praktiką 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 mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2013-01-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012, 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1852/2010). Siekiant pripažinti tam tikrų pajamų gavimą, reikalinga įrodyti, kad mokesčių mokėtojas gavo realių pajamų, todėl Pareiškėjas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis, vekselius, skolų suderinimo aktus (pasirašytus Pareiškėjo ir B. P.), ar galimai pinigėmis lėšomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius. Komisija daro išvadą, jog Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog pareiga įrodyti pajamų šaltinius visų pirma tenka mokesčių mokėtojui, todėl Pareiškėjui nepateikus realaus piniginių lėšų buvimą ir jų judėjimą Pareiškėjo nurodomomis aplinkybėmis patvirtinančių įrodymų (šių pinigų gabenimo ir jų perdavimo Pareiškėjui fakto neužfiksavus jokiais objektyviais įrodymais), byloje esantys duomenys nepatvirtina realaus piniginių lėšų gavimo Pareiškėjo nurodytu būdu ir iš nurodyto pajamų šaltinio fakto.

Pasisakant dėl Pareiškėjo argumentų, jog mokesčių administratorius nepagrįstai Civilinio kodekso reikalavimus atitinkančias tikslines paskolos sutartis, vekselius ir skolų suderinimo aktus, kol jie nėra nuginčyti teisme, vertina kaip neturinčius galios, atkreiptinas dėmesys į tai, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais Civilinio kodekso normos netaikytinos (2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003). Atitinkamai mokesčių administratorius nevertina tarp šalių sudarytos sutarties teisinės galios ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių, tačiau vertina tarp šalių susiklosčiusius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A-556-735/2010, 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016 ir kt.). Šio mokestinio ginčo atveju byloje analizuojamus sandorius įvertinus ne civiliniu, bet mokestiniu teisiniu

aspektu visų kitų byloje surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, padaryta pagrįsta išvada, jog jie yra tik formalūs, nepagrindžiantys realaus pajamų gavimo fakto. Todėl, nors mokėtojas laikosi pozicijos, kad formalūs paskolų gavimą patvirtinantys dokumentai patvirtina piniginių lėšų perdavimą, sutikti su šia pozicija nėra pagrindo. Vertinant aplinkybes, jog nors abu paskolinių sandorių dalyviai patvirtina lėšų perdavimą / gavimą, tačiau nė vienas iš jų negalėjo nurodyti nei tikslaus konkretaus trečiojo asmens (užsienio piliečio) perduotų pinigų kiekio, nei perdavimo laiko, nei aplinkybių. Abejoti nurodomomis veiklos aplinkybėmis verčia ir tai, kad Pareiškėjas, priimdamas trečiųjų asmenų jam perduodamus pinigus, kurie, pasak Pareiškėjo, priklausė B. P., šių pinigų priėmimo nepatvirtino jokiais dokumentais, tokio patvirtinimo nereikalavo ir tretieji asmenys, tariamai perdavę pinigus. Abejonių nurodytų aplinkybių tikrumu kelia ir tai, kad Pareiškėjo nurodomas verslo modelis grindžiamas B. P. lėšų skolinimu jam, siekiant iš šių lėšų įsigyti automobilius iš to skolinčiojo JAV registruotos įmonės „B2“, skolinamos lėšos perduodamos per trečiuosius asmenis, tariamai atgabenusius jas į Lietuvą, o ne, pavyzdžiui, sudarant galimybę Pareiškėjui įsigyti prekes (automobilius), atidedant atsiskaitymo už jas terminus ir pan.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo operatyvų patikrinimą, 2014-12-04 operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. (10.2) FR1042-13981 užfiksavo, jog 2009 metais L. J. pajamos viršijo išlaidas 395014,82 Lt (114404,20 Eur) suma, pastebėtina, jog Pareiškėjo minimoje pažymoje, sudarant Pareiškėjo pajamų ir išlaidų balansą už 2009–2014 metus, buvo vertinti Pareiškėjo paaiškinime nurodyti turto įsigijimo ir pajamų gavimo duomenys, t. y. joje buvo užfiksuoti visi operatyvaus patikrinimo metu nustatyti faktai (tame tarpe ir Pareiškėjo paaiškinimuose nurodytos pajamos), tačiau Klaipėdos AVMI 2014-12-11 operatyvaus patikrinimo ataskaitoje Nr. FR0760-16748, įvertinusi operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatavo, jog Pareiškėjas 2009–2010 metais UAB „B1“ suteikė paskolas, kurioms lėšų neturėjo, t. y. nepateikė patvirtinančių dokumentų apie paskolos pinigų iš užsienio (B. P.) gavimą, todėl buvo pradėtas mokestinis patikrinimas pagal 2014-12-22 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-707. Todėl Pareiškėjo argumentai, jog Klaipėdos AVMI operatyvaus patikrinimo metu nustatė priešingas aplinkybes ir faktus, nei teigia Inspekcija skundžiamame sprendime, yra nepagrįsti.

Komisija taip pat konstatuoja, jog mokesčių administratorius nepažeidė teisės normų, kurios draudžia apskaičiuoti (perskaičiuoti) mokesčius už ilgesnį kaip 5 metų laikotarpį (MAĮ 68 straipsnio 1 dalis). Ginčo atveju mokesčių administratorius neatliko Pareiškėjo mokesčių apskaičiavimo už 1994–2008 metus, tiesiog patikrinimo metu buvo įvertintos šio analizuoto mokestinio laikotarpio pabaigai (2008-12-31) Pareiškėjo 2014-11-18 paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nurodytos aplinkybės. MAĮ ir kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011). Ginčo byloje, kaip jau buvo minėta, mokesčių administratorius rėmėsi jo turimais ir surinktais duomenimis apie Pareiškėjo gautas pajamas, patirtas statistines vartojimo išlaidas, konstatuodamas, jog šis asmuo negalėjo sukaupti jo 2014-11-18 paaiškinime nurodytos 40000 Lt sumos. Taigi, atsižvelgiant į tai, kas ankščiau išdėstyta, darytina išvada, kad mokesčių administratorius atliekamų kontrolės veiksmų metu pagrįstai analizavo papildomą įrodomąją medžiagą, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui) už tikrinamąjį laikotarpį. Pastebėtina, jog Pareiškėjas objektyviais duomenimis nepagrindė fakto, kad mokesčių administratorius neatsižvelgė ir neįvertino kokių nors iki tikrinamojo laikotarpio jo turėtų pajamų šaltinių.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius įvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas ir surinktais duomenimis neginčijamai pagrindė aplinkybę, jog Pareiškėjo 2009 m. patirtos išlaidos 537206 Lt suma viršijo jo gautas pajamas, bei, kaip nepagrįsta juridinę galią turinčiais dokumentais, buvo atitinkamai apmokestinta, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi. Pareiškėjui, nesutinkant su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, kilo MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta pareiga pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Šios pareigos Pareiškėjas neįvykdė, nes objektyviais duomenimis nepagrindė pagal 2014-11-18 paaiškinime nurodytas tikslines paskolų sutartis gautos 1300000 Lt paskolos realumo, todėl nepaneigė mokesčių administratoriaus padarytų išvadų teisingumo.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog apskaičiuotų delspinigių ir baudų dydį lėmė ilgai trukęs mokestinis patikrinimas, Komisija pažymi, jog mokesčių administratoriaus siekis yra kaip įmanoma mažiau trukdyti mokesčių mokėtoją ir administravimo, kontrolės veiksmus atlikti per kaip įmanoma trumpesnę (protingą) laiką. Tačiau nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai neriboja mokestinio tikrinimo trukmės (išskyrus, kai tikrinimas atliekamas pas mokėtoją), ar numato tik rekomenduojamus tikrinimo atlikimo terminus, todėl tai, ar mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai truko protingą laiką sprendina kiekvienu konkrečiu atveju, nes tai priklauso nuo tikrinimo apimties, mokėtojo veiklos pobūdžio, to, ar mokėtojas bendradarbiauja, operatyviai teikia dokumentus, informaciją ir pan. Kaip jau ne kartą yra akcentuota mokestinių ginčų bylose, mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Pareiga mokėti mokesčius yra objektyviai egzistuojanti, apmokestinimo pagrindu yra tam tikros objektyviai egzistuojančios aplinkybės, susijusios su konkrečia mokėtojo veikla (kurią įstatymų leidėjas pripažįsta apmokestinama), ar tam tikrų veiksmų, susijusių su apmokestinimo objekto atsiradimu, atlikimas. Mokesčių administratoriaus veiklos pagrindinė funkcija yra užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, kuriai įgyvendinti mokesčių administratorius turi imtis visų jam teisės aktų suteiktų priemonių. Todėl tai, kad vienu ar kitu atveju mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai, kurie yra būtini teisingam ir teisiškai pagrįstam apmokestinimui, užtrunka, negali būti vertinama kaip operatyvumo principo pažeidimas, tuo labiau, kad tokių veiksmų atlikimo būtinybė gali būti nulemta ir mokėtojo veiksmų, naujos informacijos, dokumentų pateikimo ar jų įvertinimo. Ginčo atveju Pareiškėjo tikrinimas atliktas vykdant Klaipėdos AVMI 2014-12-22 pavedimą tikrinti, mokestinis patikrinimas sustabdytas nuo 2015-01-21 iki 2016-03-30 dėl motyvuotų priešasčių, t. y. dėl informacijos gavimo iš kitų asmenų: B. P., gyv. JAV, taip pat dėl informacijos rinkimo ir gavimo apie L. J. 2015-01-28 paaiškinimuose nurodytus 32 užsienio asmenis, dėl gautos informacijos įvertinimo. Pastebėtina, kad mokesčių administratoriaus 2015-01-22 raštu Nr. (8.6)-D2-343 buvo išsiųsta užklausa Inspekcijos Tarptautinių mainų skyriui (jo atsakymas gautas 2015-03-05); B. P. paaiškinimas gautas 2015-06-17; Pareiškėjas pateikė duomenis apie 32 asmenis (užsienio valstybių piliečius), tačiau pateikti duomenys neišsamūs, nekonkretūs, nenurodant šiuos asmenis, jų gyvenamąją vietą apibūdinančių duomenų, atvykimo į Lietuvos Respubliką aplinkybių, todėl pateiktos informacijos apdorojimas ir analizė užtruko. Minėtos aplinkybės rodo, kad mokesčių administratorius nevilkino kontrolės veiksmų atlikimo, o būtinybė atlikti veiksmus dėl Pareiškėjo nurodytų aplinkybių buvo iš dalies sąlygota ir paties mokėtojo veiksmų. Mokestinis patikrinimas pratęstas nuo 2016-03-31 iki 2016-04-21 (2016-04-21 surašytas patikrinimo aktas Nr. FR0680-296).

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog nagrinėjant šį mokestinį ginčą buvo visapusiškai ištirtos ir įvertintos ginčui reikšmingos aplinkybės, ir pagrįstai buvo patvirtinti nurodymai Pareiškėjui sumokėti apskaičiuotas mokesčių sumas. Pareiškėjas skunde ir Komisijos posėdžio metu nepateikė esminių argumentų, kurie paneigtų Inspekcijos sprendime pateiktą argumentaciją bei padarytas išvadas. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjo skundas atmestinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi

Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-10-17 sprendimą Nr. 68-303.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene