



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL I. F. 2017-07-10 SKUNDO**

2017 m. rugsėjo 15 d. Nr. S-199 (7-150/2017)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovams

Ramutei Matkevičienei
M. K., A. K.

mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

2017 m. rugsėjo 5 d. posėdyje išnagrinėjusi I. F. (toliau – Pareiškėjas) 2017-07-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-06-15 sprendimo Nr. 68-85, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-06-15 sprendimu Nr. 68-85, patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2017-03-27 sprendimą Nr. (44.1)FR0682-V44-41, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 50186,23 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 14805,05 Eur GPM delspinigius, 4995 Eur GPM baudą, 604,73 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 272,49 Eur PSD įmokų delspinigius, 60 Eur PSD įmokų baudą.

Šiaulių AVMI, pakartotinai patikrinusi fizinio asmens (Pareiškėjo) GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumą laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2011-12-31, 2016-08-30 patikrinimo akte Nr. (42.2) FR0680-556 nustatytas kitas pajamas (gautas pavedimais į Pareiškėjo sąskaitą iš fizinių asmenų) už 2008–2011 m. apmokestino tiesioginiu būdu, o tikrinamuoju laikotarpiu nustatytas kitas nedeklaruotas pajamas 240840 Lt apskaičiavo, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir 2004-05-24 Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatomis, pritaikiusi išlaidų metodą. Iš viso Pareiškėjui Šiaulių AVMI apskaičiavo mokėtiną 51569,16 Eur GPM bei 3541,18 Eur PSD įmokas, t. y. tokias pačias mokėtinas sumas, kurios buvo patvirtintos Šiaulių AVMI 2015-07-03 sprendimu Nr. FR0682-428 po pirminio mokestinio patikrinimo.

Šiaulių AVMI, 2016-10-05 gavusi Pareiškėjo rašytines pastabas dėl pakartotinio patikrinimo akto, kuriose Mokesčių mokėtojas nesutiko su patikrinimo akte papildomai

apskaičiuotais mokesčiais, išnagrinėjusi pakartotinio patikrinimo aktą bei gautas pastabas, 2016-11-03 priėmė sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-645, kuriuo patvirtino 2016-08-30 patikrinimo aktą.

Pareiškėjui 2016-11-28 pateikus skundą dėl Šiaulių AVMI 2016-11-03 sprendimo Nr. (44.1)FR0682-645, centrinis mokesčių administratorius 2017-01-30 sprendimu Nr. 68-16 panaikino 2016-11-03 Šiaulių AVMI sprendimą Nr. (44.1)FR0682-645 ir pavedė priimti naują sprendimą, įvertinant tai, kad iš D. A. gauti pinigai į sąskaitą negali būti laikomi Pareiškėjo apmokestinamomis pajamomis, o turėtų būti apmokestintos kitos Pareiškėjo gautos pajamos bei pripažinus, kad 2011 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas, jas apmokestinti, vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 d. nuostatomis.

Šiaulių AVMI 2017-03-27 sprendime Nr. (44.1)FR0682-V44-41, atsižvelgusi į centrinio mokesčio administratoriaus sprendime nurodytus motyvus, konstatavo, kad Pareiškėjas 2008–2011 metais gavo 1022561 Lt kitų, jokiais dokumentais nepateisintų pajamų, pakeitė patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti 50186,23 Eur GPM bei 604,73 Eur PSD įmokas bei su šiais mokesčiais susijusias sumas.

Inspekcija sprendime vadovavosi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 5 str. 1 dalimi, nustatančia GPM objektą – gyventojų pajamas, to paties įstatymo 3 straipsniu, nustatančiu, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Taip pat akcentavo MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintą specialų instrumentą, leidžiantį mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesčius tuomet, kai mokesčių mokėtojas netinkamai vykdo arba nevykdo savo mokestines pareigas.

Nurodyta, kad Pareiškėjas patikrinimo pradžioje, t. y. 2008-01-01, turėjo grynųjų pinigų likutį 60000 Lt. Per 2008 m. Pareiškėjas gavo 340087 Lt pajamas ir patyrė 143661 Lt išlaidas per banką bei 181069 Lt grynaisiais pinigais. Metų pabaigoje Pareiškėjas turėjo 75357 Lt piniginių lėšų likutį. Pareiškėjas 2009 m. pradžioje turėjo 75357 Lt pinigų likutį ir per 2009 m. gavo 341340 Lt pajamas bei patyrė 441833 Lt išlaidas, iš jų 162653 Lt per banko sąskaitą ir 279180 Lt grynaisiais pinigais. Pareiškėjo išlaidos 2009 m. viršijo pajamas 25136 Lt. Pareiškėjas per 2010 m. gavo 442227 Lt pajamas ir patyrė 801970 Lt išlaidas, iš jų 259976 Lt per banko sąskaitą ir 541944 Lt grynaisiais pinigais. Pareiškėjo išlaidos 2010 m. viršijo pajamas 359743 Lt. Pareiškėjas per 2011 m. gavo 270459 Lt pajamas ir patyrė 908141 Lt išlaidas, iš jų 688908 Lt per banko sąskaitą ir 219233 Lt grynaisiais pinigais. Pareiškėjo išlaidos 2011 m. viršijo pajamas 637682 Lt. Mokesčių administratorius nustatė, kad iš viso per tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 1022561 Lt.

Pabrėžta, kad Pareiškėjo gautos pajamos bei patirtos išlaidos nustatytos, remiantis mokesčių mokėtojo pateikta deklaracija (likutis tikrinamojo laikotarpio pradžiai), banko sąskaitų išrašų duomenimis, trečiųjų asmenų pateiktais duomenimis (darbo užmokestis), patikrinimo metu surinkta informacija (iš UAB "B1" dėl gautų paskolų bei iš UAB "C1" kaip atskaitingo asmens gautų lėšų), pateiktomis KPO kopijomis dėl atsiskaitymo su A. R., dalis vartojimo išlaidų apskaičiuota pagal statistinius duomenis.

Dėl D. A. pervestų lėšų. Pažymėta, jog Šiaulių AVMI pakartotinai išnagrinėjusi 2016-08-30 patikrinimo aktą Nr. (42.2) FR0680-556 pripažino, kad D. A. į Pareiškėjo sąskaitą pervestos lėšos 781721 Lt (2008 m. – 52200 Lt, 2009 m. – 195319 Lt, 2010 m. – 333407 Lt, 2011 m. – 200795 Lt) nėra Pareiškėjo apmokestinamos pajamos. Šios pinigų sumos yra UAB "B1" lėšos, kurias Pareiškėjas naudojo UAB "B1" naudai, t. y. atsiskaityti grynaisiais pinigais už UAB "B1" atliktus darbus bei suteiktas paslaugas. Todėl Inspekcija, atsižvelgdama į išdėstytą, bei į tai, kad Pareiškėjas šioje dalyje nesutikimo argumentų nepateikė, šią sprendimo dalį patvirtintino.

Dėl atsiskaitymų per Y. P.. Nurodyta, kad mokesčių administratorius nustatė, jog pagal pateiktus kasos pajamų orderius (pinigų mokėtojas – J. O.), Y. P. A. R. 2009–2011 m. laikotarpiu sumokėjo 541369 Lt. Y. P. į Pareiškėjo sąskaitą 2009–2011 m. laikotarpiu pervedė 6200 Lt, o Pareiškėjas Y. P. 2009–2011 m. laikotarpiu pervedė 521206 Lt.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjo teiginius, kad jo pervestos pinigines lėšas Y. P. buvo skirtos atsiskaityti su UAB "B1" tiekėjais, paneigia žemiau nurodytos aplinkybės:

- pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus, Y. P. UAB "B1" tiekėjams sumokėjo 26363 Lt daugiau, nei jam buvo pervesta;
- Y. P. telefonu paaiškino, kad neprisimena, kiek ir už ką Pareiškėjas jam pervedė pinigų;
- Y. P. deklaravo tik pajamas, susijusias su darbo santykiais, kurios yra mažesnės ir už minimalią algą, o 2010–2011 m. pagal duomenų bazes pajamų nenustatyta;
- Pareiškėjas pateiktuose 2015-11-30 ir 2015-12-30 paaiškinimuose nepateikė jokios išsamesnės informacijos dėl atsiskaitymų su UAB "B1" tiekėjais, tačiau nurodė, kad su A. R. ir jo vadovaujamosiomis įmonėmis visais atvejais *atsiskaitydavo asmeniškai grynaisiais pinigais* (2015-12-30 paaiškinimas);
- A. R. 2015-07-17 pateiktame paaiškinime nurodyta, kad už UAB "B1" pinigus mokėdavo Pareiškėjas ir, kad jo (A. R.) prašymu buvo mokama grynaisiais pinigais;
- patikrinimo metu Pareiškėjas buvo nenuoseklus, dėl gautų iš D. A. pinigų teikė skirtingus paaiškinimus (pinigus gavo pagal vekselius, po to teigė, kad tarp jų buvo paprasti paskoliniai sandoriai, teikdamas skundą Inspekcijai nurodė, kad gautus pinigus išgrynindavo ir naudojo atsiskaityti su A. R., tik pakartotinio patikrinimo metu nurodė, kad atsiskaitymai vyko ir per Y. P.).

Inspekcija vadovavosi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) jurisprudencija dėl įrodymų vertinimo (pavyzdžiui: 2011-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-822-2663/2011; 2011-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-662-3435/2011; 2012-01-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-33/2012; 2012-10-25 sprendimas adm. byloje Nr. A-552-2795/2012 ir kt.). Taip pat pastebėjo, jog LVAT ne kartą yra akcentavęs, kad pareiga pagrįsti aplinkybes, jog į fizinio asmens asmeninę sąskaitą pervestos piniginės lėšos nėra jo pajamos arba tai yra neapmokestinamosios pajamos, tenka mokesčių mokėtojui, pateikiant konkrečius, leistinus ir patikimus įrodymus, kurie pagrįstų jo poziciją (pavyzdžiui: 2011-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-60/2011; 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010; 2011-01-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1216/2011; 2012-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1601/2012).

Konstatuota, jog Pareiškėjo atveju iš surinktų įrodymų visumos nebuvo pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjo pervestos pinigų sumos Y. P. buvo skirtos atsiskaityti su UAB "B1" tiekėjais.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2017-06-15 sprendimu Nr. 68-85, mano, kad jame tik atkartojami 2016-08-30 patikrinimo akte Nr. (42.2)FR0680-556 ir 2017-03-27 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-V44-41 pateiktų faktų vertinimai bei iš to daromos išvados dėl papildomų mokesčių sumų apskaičiavimo, tačiau skundas iš esmės neišnagrinėtas. Prašo panaikinti minėtą sprendimą kaip nepagrįstą ir neteisėtą.

Pažymima, jog Pareiškėjas nesutinka su skundžiamo Inspekcijos sprendimo išvada, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1022561 Lt (2009 m. – 25136 Lt, 2010 m. – 359743 Lt, 2011 m. – 637682 Lt) ir tokiu būdu jis gavo pajamų, kurios yra nepriskiriamos neapmokestinamoms pajamoms ir yra apmokestinamos kaip kitos (su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos) pajamos. Pastebima, kad sprendime buvo konstatuota, jog apmokestinamos iš kitų fizinių asmenų į Pareiškėjo sąskaitą banke gautos lėšos: 2008 m. – 62967 Lt, 2009 m. – 8460 Lt, 2010 m. – 1500 Lt, 2011 m. – 9313 Lt, o iš Šiaulių AVMI 2017-03-27 sprendimo priedo Nr. 1 Pareiškėjas nustatė, kad išlaidomis buvo pripažintos atitinkamais metais Y. P. pervestos piniginės lėšos: 2008 m. – 28981 Lt, 2009 m. – 39976 Lt, 2010 m. – 106860 Lt, 2011 m. – 374370 Lt (iš viso tikrinamuoju laikotarpiu tai sudaro 550187 Lt sumą). Pareiškėjas, nesutikdamas su šiais argumentais, nurodo, kad mokesčių administratoriui ne kartą akcentavo ir teikė įrodymus (PVM sąskaitas faktūras, piniginių lėšų mokėjimo dokumentus), kad lygiai taip pat kaip per Pareiškėją, buvo atsiskaitoma su UAB "B1" tiekėjais, taip pat su tais pačiais tiekėjais buvo atsiskaitoma ir per Y. P..

Teigiama, jog nors mokesčių administratorius nurodė, kad Pareiškėjas atsiskaitymams su A. R. pagrįsti pateikė apskaitos dokumentus, liudijančius apie 971729,84 Lt sumokėjimo faktą, o Pareiškėjo atsiskaitymams su UAB "B1" tiekėjais pagrįsti pripažino tik 781721 Lt, kurie buvo gauti iš D. A., tačiau taip pat nurodė, kad teiginiams apie atsiskaitymą su UAB "B1" tiekėjais per Y. P. pagrįsti Pareiškėjas pateikė dalį tų pačių apskaitos dokumentų nuorašų, kuriais grindė savo

paties atsiskaitymo su minėtos įmonės tiekėjais faktą. Pareiškėjas mano, kad tokie teiginiai niekaip nepaneigia fakto, kad dalis minėtų mokėjimų buvo atliekama ir per Y. P.. Už suteiktas paslaugas buvo atsiskaitoma ne iš karto, o dalimis (pagal kelis kasos pajamų orderius), todėl realu, kad pagal tos pačios PVM sąskaitos faktūros mokėjimus galėjo atlikti tiek Pareiškėjas, tiek Y. P., priklausomai nuo to, kuris tuo metu turėjo tokią galimybę. Dėl tos pačios priežasties (dalį mokėjimų pagal tuos pačius dokumentus buvo atliekama ir per Pareiškėją, ir per Y. P.) galėjo susidaryti situacija, jog pagrindžiant Y. P. atliktus mokėjimus, buvo pateikta apskaitos dokumentų didesnei sumai, nei Pareiškėjas buvo pervedęs Y. P.. Todėl šios aplinkybės nepaneigia fakto, kad dalis mokėjimų UAB "B1" tiekėjų naudai buvo atlikta per Y. P..

Be to, pastebima, jog mokesčių administratorius pripažino, kad Pareiškėjo iš D. A. gautos lėšos buvo skirtos išskirtinai atsiskaityti su UAB "B1" tiekėjais, todėl tvirtinama, kad nėra jokio pagrindo neigti, kad dalis tokių atsiskaitymų buvo vykdoma ir per Y. P.. Nors mokesčių administratorius teigia, kad nėra pateikti pirminiai apskaitos dokumentai, liudijantys, jog būtent Y. P. sumokėjo atitinkamas sumas, tačiau atkreipiamas dėmesys į tai, kad tokių tiesioginių duomenų nebuvo ir ginčijant Pareiškėjo pinigų sumokėjimo faktus A. R. ir kt., tačiau tai nebuvo kliūtis pripažinti, kad Pareiškėjas iš D. A. gautais pinigais atsiskaitė būtent su UAB "B1" tiekėjais.

Tokiu būdu, esant pateiktiems apskaitos dokumentams, kurie liudija piniginių lėšų sumokėjimo UAB "B1" tiekėjams faktą, Pareiškėjo nuomone, jo išlaidoms tikrinamuoju laikotarpiu be jokio pagrindo priskiriami 550187 Lt, nors dokumentų yra pateikta didesnei sumai, nei reikia pagrįsti Y. P. atliktus mokėjimus.

Tvirtinama, kad mokesčių administratorius, nepripažindamas mokėjimų Y. P. kaip mokėjimų UAB "B1" naudai, iš esmės jokio tyrimo neatliko, o tik apsiribojo pastarojo telefonine apklausa. Tačiau mokesčių administratorius ankstesniuose sprendimuose, neteikdamas jokios informacijos apie Y. P., juose pripažino, kad Y. P. buvo susijęs su A. R., t. y. jis buvo pas jį įdarbintas. Šis faktas, pasak Pareiškėjo, patvirtina aplinkybę, kad Y. P. turėjo konkrečių ir betarpiškų ryšių su UAB "B1" tiekėjais – jis buvo tiekėjų darbuotojas.

Nurodoma, jog įvertinus minėtus mokėjimus, kaip atliktus UAB "B1" tiekėjų naudai, 2009 m. jokių mokėtinų mokesčių dėl pajamų / išlaidų neatitikimo neatsirastų (pajamos viršija išlaidas 14840 Lt), 2010 metais išlaidos pajamas viršija ne 359743 Lt, o 238043 Lt, 2011 metais šis santykis nuo 637682 Lt mažėja iki 263312 Lt.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokesčių administratorius, pripažindamas, jog Pareiškėjas 2009–2011 metais UAB "B1" tiekėjų naudai sumokėjo 781721 Lt (2009 m. – 127750 Lt, 2010 m. – 441650 Lt, 2011 m. – 212321 Lt), nepateikia tam jokių įrodymų, nepagrindžia kokių duomenų pagrindu padarė išvadą. Todėl, jei tokia išvada padaryta Pareiškėjo pateiktų dokumentų pagrindu, tokiu atveju mokėjimams UAB "B1" tiekėjų naudai pripažintini ir Y. P. naudai atlikti mokėjimai (nes tai tie patys dokumentai). Jei mokesčių administratorius šių dokumentų nepripažino, tai nėra pagrindo Pareiškėjo išlaidoms priskirti ir jo UAB "B1" tiekėjų naudai atliktus mokėjimus (781721 Lt). Tai, kad tokių duomenų mokesčių administratorius neturi ir tiesiog savo nuožiūra „modeliuoja“ mokesčių bazę, pasak Pareiškėjo, matyti iš Šiaulių AVMI 2017-03-27 sprendimo priedo Nr. 1, kur 2011 metais neva mokėta 212321 Lt suma vadinama kaip „likusi suma“, t. y. ji nėra niekuo pagrindžiama, kaip to reikalauja teisės aktai (MAĮ 67 str. 1 dalis) ir teismų praktika.

Pažymima, kad iš skundžiamo sprendimo lieka neaišku, ar mokesčių administratorius pripažįsta Pareiškėjo teiktus dokumentus ir juose fiksuotus duomenis, ar ne. Akcentuojama, kad pripažįstant mokėjimus UAB "B1" tiekėjams iš D. A. gautomis piniginėmis lėšomis buvo susiklosčiusios tokios pačios aplinkybės, kaip mokėjimų Y. P. atveju – dokumentuose nebuvo Pareiškėjo duomenų, parašų ir kt. Mokesčių administratorius savo nuožiūra vertino tuos pačius duomenis vienaip, kai tai jam paranku, kitaip, kai tai nenaudinga, tačiau tai yra neleistina situacija. Tokiu būdu teigiama, kad Pareiškėjui nurodomos sumokėti sumos yra akivaizdžiai nepagrįstos, nustatyta mokesčių bazė yra neteisinga, dėl ko pripažinti mokesčių administratoriaus sprendimą pagrįstu bei teisėtu nėra jokio pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl to, ar pagrįstai mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjas 2008–2011 metais gavo 1022561 Lt kitų, jokiais dokumentais nepateisintų pajamų, kurios apmokestinamos kaip kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos.

Mokesčių administratorius aukščiau nurodytą išvadą padarė po pakartotinio mokestinio patikrinimo pakartotinai išnagrinėjęs patikrinimo akte nustatytas aplinkybės. Vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintu mokesčių apskaičiavimu pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pritaikęs išlaidų metodą, 2017 m. kovo 27 d. sprendime Nr. (44.1) FR0682-V44-41 įvertino Pareiškėjo 2008–2011 metų pajamų išlaidų balansą ir nustatė, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1022561 Lt (2009 m. – 25136 Lt, 2010 m. – 359743 Lt, 2011 m. – 637682 Lt), kurioms padengti Pareiškėjas panaudojo kitas iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurių nedeklaravo ir neapmokestino įstatymų nustatyta tvarka. Taip pat vietos mokesčių administratorius apmokestino Pareiškėjo iš kitų fizinių asmenų į jo sąskaitą gautas 82240 Lt lėšas (2008 m. – 62967 Lt (O. I. 3000 Lt, M. M. 10000 Lt, P. S. 49967 Lt), 2009 m. – 8460 Lt (O. R. 2960 Lt, J. O. 3000 Lt, I. I. 500 Lt, P. E. 2000 Lt), 2010 m. – 1500 Lt (J. O.), 2011 m. – 9313 Lt (O. I. 1500 Lt, R. K. 7813 Lt)), dėl kurių apmokestinimo Pareiškėjas 2016-11-28 skunde centriniam mokesčių administratoriui ginčo nekėlė (Šiaulių AVMI 2017-03-27 sprendime nurodyta, jog dėl šių fizinių asmenų pervestų sumų apmokestinimo mokestinis ginčas nevyko). Jokių motyvų dėl iš kitų fizinių asmenų į Pareiškėjo sąskaitą gautų 82240 Lt lėšų apmokestinimo nepateikta ir skunde Komisijai. Centrinis mokesčių administratorius skundžiamame 2017-06-15 sprendime Nr. 68-85 palaikė vietos mokesčių administratoriaus poziciją dėl atliktos Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizės.

Mokesčių mokėtojas skunde nesutinka su skundžiamo Inspekcijos sprendimo išvada, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1022561 Lt (2009 m. – 25136 Lt, 2010 m. – 359743 Lt, 2011 m. – 637682 Lt) ir tokiu būdu jis gavo kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurios yra nepriskiriamos neapmokestinamoms pajamoms, pažymėdamas, jog nepagrįstai jo išlaidomis pripažintos atitinkamais metais Y. P. pervestos piniginės lėšos: 2008 m. – 28981 Lt, 2009 m. – 39976 Lt, 2010 m. – 106860 Lt, 2011 m. – 374370 Lt (iš viso tikrinamuoju laikotarpiu 550187 Lt suma). Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad kaip per jį D. A. atsiskaitė su UAB "B1" tiekėjais, taip pat su tais pačiais tiekėjais buvo atsiskaitoma ir per Y. P.. Šiai pozicijai pagrįsti nurodo pakartotinio patikrinimo metu mokesčių administratoriui teikę dokumentus (kasos pajamų orderius 541369 Lt sumai) (Komisija pastebi, jog Pareiškėjo pateikti kasos pajamų orderiai buvo išrašyti tik 2009–2011 m. laikotarpiu, todėl mokesčių administratorius sprendimuose vertino Pareiškėjo argumentus tik dėl šio laikotarpio Pareiškėjo turėtų išlaidų, t. y. dėl 521206 Lt Y. P. pervestų piniginių lėšų, nepasisakydamas dėl 2008 m. Y. P. pervestos sumos). Iš Pareiškėjo skundo argumentų matyti, jog iš esmės yra ginčijamas Pareiškėjo Y. P. tikrinamuoju laikotarpiu pervestų piniginių lėšų pripažinimas Pareiškėjo asmeninėmis išlaidomis atitinkamais metais, nepripažįstant jų kaip mokėjimų UAB "B1" tiekėjų naudai. Y. P. pervestas lėšas eliminavus iš Pareiškėjo išlaidų, pasak Pareiškėjo, 2009 m. jo pajamos viršytų išlaidas 14840 Lt, 2010 m. išlaidos viršytų pajamas tik 238043 Lt, 2011 m. išlaidos viršytų pajamas tik 263312 Lt. Skunde išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Pastebėtina, jog Pareiškėjas skunde neginčija mokesčių administratoriaus sprendimuose pateikto MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintų mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nuostatų vertinimo ir jų taikymo papildomai nustatytų jo pajamų apmokestinimo atveju, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriui pateiktų įrodymų (kasos pajamų orderių) vertinimu, jų nepripažįstant tinkamais Pareiškėjo įrodinėjamoms aplinkybėms pagrįsti. Todėl, atsižvelgdama į Pareiškėjo skundo motyvus, bei sutikdama su mokesčių administratoriaus ginčo byloje taikytų teisinių nuostatų vertinimu (kuris yra išdėstytas ginčijamame Inspekcijos sprendime, Šiaulių AVMI 2017-03-27 sprendime Nr. (44.1) FR0682-V44-41), Komisija šiame

sprendime, neišeidama už skundo ribų, pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo.

Kaip jau minėta, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjui priklausančią mokėti mokesčio sumą, vadovavosi MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtinta teisės norma, Taisyklių 4–4.1 punktais ir atliko vertinimą, kuriam taikė išlaidų metodą. Mokesčių administratorius, taikydamas minėtą vertinimo metodą, rėmėsi Pareiškėjo pateikta deklaracija, banko sąskaitų išrašų duomenimis, trečiųjų asmenų pateiktais duomenimis (darbo užmokestis), patikrinimo metu surinkta informacija (iš UAB "B1" dėl gautų paskolų, iš UAB "C1" kaip atskaitingo asmens gautų lėšų), pateiktomis kasos pajamų orderių kopijomis dėl UAB „B1“ atsiskaitymo su A. R., statistiniais duomenimis (daliai vartojimo išlaidų apskaičiuoti), kas atitinka Taisyklių 14–17 punktų nuostatas. Taip pat Šiaulių AVMI, atsižvelgdama į centrinio mokesčių administratoriaus 2017-01-30 sprendimo Nr. 68-16 motyvus, pripažino, kad D. A. į Pareiškėjo sąskaitą pervestos lėšos 781721 Lt (2008 m. – 52200 Lt, 2009 m. – 195319 Lt, 2010 m. – 333407 Lt, 2011 m. – 200795 Lt) nėra Pareiškėjo apmokestinamos pajamos, nes tai yra UAB "B1" lėšos ir jas Pareiškėjas naudojo tikrai UAB "B1" naudai, atsiskaitydamas grynaisiais pinigais su A. R. ir jo vadovaujamosiomis įmonėmis už UAB "B1" atliktus darbus bei suteiktas paslaugas.

Komisija, pasisakydama dėl pagrindinio Pareiškėjo skundo argumento, jog jo Y. P. pervestos 521206 Lt piniginių lėšos (2009 m. – 39976 Lt, 2010 m. – 106860 Lt, 2011 m. – 374370 Lt) nebuvo jo asmeninės išlaidos (t. y. lygiai taip pat kaip Pareiškėjas tarpininkavo atsiskaitydamas su UAB "B1" tiekėjais, taip pat su tais pačiais tiekėjais buvo atsiskaitoma ir per Y. P.), pastebi, jog pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. LVAT aiškindamas šias teisės normas yra pažymėjęs (pavyzdžiui, 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2839/2011, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016), jog pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais bei nulemti besąlyginiam naikinimui. Tačiau, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtoju apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokesčių ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokesčių prievolė. Komisijos nuomone, ginčo atveju mokesčių administratorius surinko pakankamai įrodymų, leidžiančių pagrįsti, jog laikotarpiu 2009–2011 m. Pareiškėjo Y. P. pervestos lėšos (521206 Lt) nebuvo skirtos atsiskaitymams su UAB "B1" tiekėjais. Pavyzdžiui tai, kad pagal Pareiškėjo pateiktus kasos pajamų orderius (pinigų mokėtoju nurodytas UAB "B1" direktorius J. O.) Y. P. A. R. sumokėjo iš viso 541369 Lt (2009 m. – 37400 Lt, 2010 m. – 121000 Lt, 2011 m. – 382969 Lt), tuo tarpu mokesčių administratorius pagal bankų sąskaitų išrašus nustatė, kad tai yra 26363 Lt daugiau nei Y. P. buvo Pareiškėjas pervedęs 2009–2011 m. (be minėtos Pareiškėjas Y. P. pervestų 521206 Lt sumos, Y. P. Pareiškėjui į sąskaitą taip pat buvo pervedęs: 2009 m. – 400 Lt, 2010 m. – 1700 Lt, 2011 m. – 4100 Lt, iš viso – 6200 Lt). Nors Pareiškėjas tokį skirtumą aiškina tuo, jog už suteiktas paslaugas buvo atsiskaitoma ne iš karto, o dalimis (pagal kelis kasos pajamų orderius), todėl, pasak Pareiškėjo, pagal tas pačias PVM sąskaitas faktūras mokėjimus galėjo atlikti tiek Pareiškėjas, tiek Y. P., bei galėjo susidaryti situacija, jog pagrindžiant Y. P. atliktus mokėjimus, buvo pateikta apskaitos dokumentų didesnei sumai, nei Pareiškėjas buvo pervedęs Y. P., tačiau primintina, jog MAĮ 40 straipsnio nuostatos numato mokesčių mokėtoju pareigas (tame tarpe ir pareigas bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, pateikti jam dokumentus, reikalingus mokesčių prievolių įvertinimui; pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei

kitą informaciją), todėl darytina išvada, jog mokėtojas turi būti rūpestingas ir atsakingas, rūpintis dokumentais, pagrindžiančiais savo veiksmų atlikimą, ypatingai, esant komercinio pobūdžio santykiams su ūkio subjektais. Iš Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktų dokumentų, kuriuose yra nurodyti kiti, nei Pareiškėjas įrodinėja operacijas atlikusius asmenis, subjektai, sumų ir datų nesutapimas su Pareiškėjo pavedimuose Y. P. sumomis ir datomis (pavyzdžiui, iš AB „Swedbank“ banko sąskaitos išrašo matyti, jog Y. P. Pareiškėjas yra atlikęs 250 Lt pavedimą mokėjimo nurodymas – „sąskaitos papildymas“ 2011-03-25, tačiau kasos pajamų orderiai yra tik 2011-03-10 bei 2011-09-07, kuriuose nurodytos sumos žymiai didesnės), nesudaro pagrindo pripažinti Pareiškėjo įrodinėjamų aplinkybių realiomis. Be to, mokesčių administratoriui Y. P. telefonu nepaaiškino, kiek ir už ką Pareiškėjas jam pervedė gan žymias pinigų sumas, nurodydamas, kad neprisimena. Taip pat mokesčių administratorius iš A. R. paaiškinimų (2015-07-17 ir 2015-12-30) bei paties Pareiškėjo pateiktų paaiškinimų (2015-11-30 ir 2015-12-30) nustatė, kad UAB "B1" pinigus mokėdavo Pareiškėjas asmeniškai ir mokama buvo tik grynaisiais pinigais. Pareiškėjo atliktuose mokėjimų pavedimuose Y. P. pinigų pervedimo paskirtis „sąskaitos papildymas“ (Y. P. pavedimuose Pareiškėjui taip pat nurodė „sąskaitos papildymas“ arba „lėšų pervedimas“) yra visai neinformatyvi ir neatskleidžianti tiek Pareiškėjo, tiek Y. P., kaip tarpininkų, vaidmens atsiskaitymams už kitą ūkio subjektą. Taigi, Pareiškėjo pozicijos, jog Y. P. jo pervedti pinigai nebuvo jo asmeninės išlaidos, be paties Pareiškėjo teiginių nepatvirtina jokie kiti byloje esantys duomenys, skirtingai nei D. A. atveju. Dėl Pareiškėjo argumento, kad mokesčių administratorius neatliko Y. P. išsamaus patikrinimo, pastebėtina, jog mokesčių mokėtojas turi pareigą įrodyti, kad į jo banko sąskaitą gautos pajamos ir turėtos išlaidos yra nepriskirtinos jo asmeninėms pajamoms ar išlaidoms. Todėl mokesčių administratoriui surinkus pakankamai įrodymų, paneigiančių Pareiškėjo poziciją dėl Y. P. tarpininkavimo atsiskaitant su UAB "B1" tiekėjais, Pareiškėjas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotų mokesčių pagrįstumą, neturėtų apsiriboti tik abstrakčiais paaiškinimais.

Pažymėtina ir tai, kad mokesčių mokėtojo pozicija, jog dalis atsiskaitymų su UAB "B1" tiekėjais buvo vykdoma per Y. P., kuriam Pareiškėjas, pats negalėdamas tuo momentu atsiskaityti su UAB "B1" tiekėjais, pervedavo atitinkamas sumas, skirtas atsiskaityti už UAB "B1" buvo pateikta tik pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjo atstovo advokato K. C. 2016-05-23 pasiūlyme dėl susitarimo dėl mokesčio ir susijusių sumų. Pirminio mokesčio patikrinimo metu Pareiškėjas laikėsi pozicijos, jog su visais asmenimis, kurie jam darė pavedimus ir kuriems jis darė pavedimus tikrinamuoju laikotarpiu, siejo paskoliniai santykiai (2014-05-29 pastabos dėl 2014-04-25 patikrinimo akto, 2014-07-21 skundas dėl Šiaulių AVMI 2014-06-30 sprendimo). Pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjas pakeitęs poziciją dėl 781721 Lt lėšų gavimo iš D. A. (pirminio patikrinimo metu taip pat buvo tvirtinama, kad šios lėšos buvo gautos kaip paskolos pagal vekselius, pavyzdžiui, Pareiškėjo 2014-03-27 paaiškinimas, D. A. el. laiškas 2013-01-14), įrodinėjo, jog tik lėšos, gautos pavedimais iš D. A., buvo išgrynintos ir panaudotos kito ūkio subjekto išlaidoms padengti, t. y. UAB "B1" naudai buvo atsiskaitoma su A. R., taip pat su šio asmens vadovaujamomis įmonėmis UAB „D1“ bei UAB „A1“. Kaip jau minėta, Pareiškėjo pozicija dėl Y. P. pervedtų piniginių lėšų kaip atsiskaitymų su UAB "B1" tiekėjais atsirado tik nuo 2016-05-23. A. R. 2015-07-17 paaiškinyje, esančiame byloje, taip pat yra nurodyta, jog už UAB "B1" pinigus mokėdavo I. F. grynaisiais pinigais (joks kitas asmuo nenurodytas). Atkreiptinas dėmesys į tai, jog LVAT tokio pobūdžio bylose (2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016, 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2011-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-60/2011) laikosi pozicijos, kad būtent mokėtojui tenka pareiga pateikti konkrečius, leistinus ir patikimus įrodymus, kurie pagrįstų jo poziciją, tuo tarpu nenuoseklūs, prieštaringi, įvairiose administravimo veiksmų atlikimo stadijose besikeičiantys paaiškinimai liudija ne mokėtojo naudai.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, bei į faktą, jog Pareiškėjas neįrodė pozicijos dėl tarpininkavimo pervedant pinigus Y. P., Komisija neturi pagrindo kitaip traktuoti minėtų Pareiškėjo Y. P. pervedtų 521206 Lt piniginių lėšų laikotarpiu 2009–2011 m., kaip tik Pareiškėjo asmeninių išlaidų. Todėl darytina išvada, kad mokesčių administratorius išsamiai išnagrinėjo bylos faktines aplinkybes, tinkamai aiškino ir taikė teisės aktų nuostatas ir priėmė pagrįstą

sprendimą, kurio naikinti Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo. Komisija konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, o 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 2017-06-15 sprendimą Nr. 68-85.

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, sprenddami 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

L. V.

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

D. L.

Lina Vosyliienė