



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL Š. D. 2017-09-04 SKUNDO**

2018 m. sausio 23 d. Nr. S- 9 (7-191/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Jelenai Krochmalienei
M. Č.

2017-12-05 posėdyje išnaginėjusi Š. D. (toliau – Pareiškėjas) 2017-09-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017 m. rugpjūčio 8 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-309 panaikinimo, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Inspekcijos 2017-10-17 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-6096, kuriuo informuojama, kad Pareiškėjas dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pateikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2017-10-24 posėdžio protokolu Nr. PP-308 (7-91/2017) nusprendė Pareiškėjo skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Kadangi aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, išnyko Komisijos posėdyje Pareiškėjo skundo nagrinėjimas atnaujintas ir skundas išnagrinėtas iš esmės.

Inspekcija 2017-08-08 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-309 patvirtino 2017-04-26 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-173 ir Pareiškėjui nurodė į biudžetą sumokėti 53829,35 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 28081 Eur GPM delspinigius, 5383 Eur GPM baudą.

Mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31.

Mokestinis patikrinimas inicijuotas po 2016-12-29 atlikto Pareiškėjo mokesstinio tyrimo, kurio metu įvertinus Pareiškėjo 2011–2014 m. gautas pajamas ir disponuojamas pinigines lėšas, piniginių lėšų likutį banke 2011 m. pradžioje bei nustatytas patirtas išlaidas, konstatuota, kad Pareiškėjo 2011–2012 m. patirtos išlaidos gryniais pinigais viršijo gautas pajamas.

Patikrinimo metu, atlikus Pareiškėjo 2011–2012 m. grynujų piniginių lėšų judėjimo analizę, nustatyta, kad Pareiškėjas susijusioms įmonėms – UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „Z1“ – paskoloms suteikti, UAB „Ž1“ veiklai prekėms įsigyti, vartojimo išlaidoms patirti bei grynosioms piniginiams lėšoms įnešti į banko sąskaitas panaudojo grynuosius pinigus, kurių kilmė nepagrįsta juridinę galią turinčiais dokumentais. Mokesčių administratorius, taikydamas Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalį, Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ Nr. VA-103 4 punktą bei 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą, nustatė, jog Pareiškėjo gryniais pinigais patirtos išlaidos 2011–2012 m. atskiromis datomis viršijo gautas pajamas 1230924,22 Lt, iš jų: 2011 m. – 960227,47 Lt, 2012 m. – 270696,75 Lt. Patikrinimo metu pripažinta, jog Pareiškėjas gavo B klasės kitų pajamų, kurių teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM, tuo pažeisdamas Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio, 25 straipsnio ir 27 straipsnio nuostatas.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas pajamų šaltinius, kurie buvo panaudoti UAB „Ž1“ bei UAB „L1“ paskoloms suteikti, grindžia pateiktomis paskolų sutartimis: 2008-01-02 paskolos sutartimi, pagal kurią Pareiškėjas iš G. D. gavo 350000 Lt paskolą gryniaisiais pinigais, bei 2008-01-02 paskolos sutartimi, pagal kurią Pareiškėjas iš T. Č. gavo 2000000 Lt paskolą gryniaisiais pinigais.

Inspekcija akcentuoja, kad suteiktos paskolos yra beprocentinės, grąžinimo terminai numatyti atitinkamai iki 2014-02-19 ir 2018-02-19, numatyta, kad suėjus paskolos grąžinimo terminui ir skolininkui negrąžinus paskolos ar jos dalies, skolininkas moka kreditoriui 0,1 proc. dydžio delspinigius nuo visos paskolos sumos.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas dėl gautų paskolų 2016-09-06 pateiktame paaiškinime Nr. 42-14008 nurodė, kad gautas paskolas panaudojo darbinei veiklai. Kas surašė paskolų sutartis, kada, koku būdu buvo perduotos pinigines lėšas neatsimena. Paskola G. D. negrąžinta, pagal G. D. paaiškinimą paskolos grąžinimo terminas pratęstas žodžiu, neribotam laikui. Dėl paskolos grąžinimo T. Č. Pareiškėjas teigė, kad paskola T. Č. grąžinta gryniais pinigais, bet kokiomis dalimis ir kada neatsimena.

Sprendime teigiama, kad siekiant nustatyti G. D. paskolos suteikimo aplinkybes, 2016-09-14 buvo atliktas G. D. operatyvus patikrinimas. G. D. pateiktame 2016-06-29 paaiškinime Nr. (4.65) 339-KD-1356 teigė, kad Pareiškėjas skolinosi pinigus verslui. Piniginės lėšos buvo perduotos 2008 m., dalimis, gryniais pinigais, paskola suteikta litais, perduodant pinigus dalyvavo G. D. ir Pareiškėjas. Dėl sutarties įforminimo pas notarą nebuvo tartasi, nes sieja šeimyniniai santykiai. Paskolos suteikimui buvo panaudotos santaupos, sukauptos iš nekilnojamojo turto, vertybinių popierių pardavimo pajamų bei pajamų susijusių su darbo santykiais. Piniginės lėšos iki paskolos suteikimo buvo saugomos banke Lietuvoje ir gryniais pinigais. Palūkanos už suteiktą paskolą nebuvo mokamos. Paskola G. D. negrąžinta, paskolos grąžinimo terminas pratęstas žodžiu, neribotam laikui. Pagal G. D. paaiškinimą paskolos sutartis su Pareiškėju surašyta 2008-01-02, bet piniginės lėšos buvo perduotos dalimis per 2008 m.

Inspekcijos tvirtinimu, G. D. ir Pareiškėjas nenurodė, kada ir kokiomis aplinkybėmis, kokiomis sumomis buvo perduotos piniginės lėšos. Dokumentai, patvirtinantys piniginių lėšų perdavimo faktą nei patikrinimo metu, nei kartu su pastabomis nebuvo pateikti. Taip pat mokesčių administratorius atkreipė dėmesį į tai, kad Pareiškėjas 2008 m., skolindamasis iš G. D. pinigines lėšas, savo banko sąskaitose turėjo 771505 Lt nuosavų piniginių lėšų, kurių dalį laikė terminuoto indėlio sąskaitose.

Sprendime nurodoma, kad 2016-09-29 buvo atliktas T. Č. operatyvus patikrinimas, kurio metu T. Č. 2016-06-21 pateiktame paaiškinime Nr. (4.65) 339-KD-1328 nurodė, kad nežino, kokiam tikslui Pareiškėjas skolinosi pinigus. Piniginės lėšos buvo perduotos dalimis, grynais pinigais, per keletą metų, kokiomis dalimis, kada buvo perduotos piniginės lėšos T. Č. neatsimena. Paskola suteikta litais, perduodant pinigus dalyvavo T. Č. ir Pareiškėjas. Palūkanos už suteiktą paskolą nebuvo mokamos. Paskola buvo grąžinta dalimis, kada buvo pradėta grąžinti T. Č. neatsimena, paskutinė paskolos dalis buvo grąžinta 2012 m., kiek buvo grąžinta 2012 m., T. Č. neatsimena.

Sprendime pažymima, kad pats T. Č. buvo paėmęs banko kreditus, už kuriuos mokėjo palūkanas, banko kredito naudai buvo įkeistas nekilnojamasis turtas. Nustatyta, kad T. Č. su banku kelis kartus pasirašė papildomus susitarimus dėl paskolų grąžinimo termino pratęsimo. Tuo tarpu T. Č. suteikta paskola Pareiškėjui buvo beprocentinė, paskolos grąžinimas sutartyje nėra užtikrintas įkeitimu, paskolos sutartis yra surašyta ilgam laikotarpiui. Inspekcijos vertinimu, T. Č. elgesys nėra pateisinamas jokia ekonomine logika, o suteikta tariamai paskola ekonomiškai nenaudinga.

Inspekcija akcentuoja, kad G. D. bei T. Č. paskolų suteikimas bei grąžinimas (T. Č. atveju) grindžiamas tik paaiškinimais ir rašytinėmis paskolų sutartimis, kitų objektyvių įrodymų, patvirtinančių paskolos gavimo ir grąžinimo faktą nepateikta. Sprendime cituojama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuota praktika dėl gautų pajamų realumo įrodinėjimo (*LVAT 2007-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2011-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A442-1111/2011, 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-3513/2011, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.*) ir pabrėžiama, kad vien tik rašytinės sutarties, kaip formalaus įrodymo, pateikimas negali būti pripažįstamas tinkamu realaus pajamų gavimo fakto pagrindimu, neįvertinus visų kitų su galimu pajamų gavimu susijusių faktinių aplinkybių. Inspekcijos vertinimu, nepateikus jokių tiesioginių / netiesioginių įrodymų, pagrindžiančių paskolos realų suteikimą, pinigų perdavimą Pareiškėjui, pagrįstai patikrinimo akte Pareiškėjo pajamomis nepripažintos tariamai iš G. D. ir T. Č. gautos paskolos.

Taip pat Inspekcija pastebi, kad patikrinimo metu nėra kvestionuojamos aplinkybės dėl G. D. ir T. Č. finansinių galimybių suteikti paskolas Pareiškėjui, tačiau, mokesčių administratoriaus vertinimu, disponavimas turtu, pajamų perleidimo nepagrindžia.

Dėl MAĮ 70 str. 1 dalies taikymo pagrįstumo

Sprendime Inspekcija aptaria mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.), Taisyklių 4 ir 6 punktus, cituoja šias nuostatas aiškinančią LVAT suformuotą praktiką (*LVAT 2007-06-05 nutartį adm. byloje Nr. A11-603/2007; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1542/2010; 2016-08-02 nutartį adm. byloje Nr. A-2626-575/2016*).

Sprendime pažymima, kad atlikus Pareiškėjo mokestinį tyrimą (2016-12-29 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-2534), nustatyta, jog Pareiškėjo 2011–2012 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir Pareiškėjas patirtoms išlaidoms (UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „Z1“ paskoloms suteikti, UAB „Ž1“ veiklai prekėms įsigyti, vartojimo išlaidoms patirti bei grynosioms piniginėms lėšoms įnešti į banko sąskaitas) panaudojo kitas iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėjas nevykdė / netinkamai vykdė savo pareigas

apskaičiuojant mokesčius, todėl pagrįstai Pareiškėjo patikrinimas atliktas taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas.

Dėl 2006-11-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutarties Nr. 2006/01

Sprendimu įvertinta Pareiškėjo su pastabomis pateikta 2006-11-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis Nr. 2006/01, pagal kurią Pareiškėjas pardavė A. F. UAB „F1“ akcijas už 101001 Lt. Inspekcija, atsižvelgusi į pateiktą sutartį bei įvertinusi Pareiškėjo deklaruotą 2003-12-31 533000 Lt piniginių lėšų likutį ne banke, mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją apie Pareiškėjo 2004–2010 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas grynaisiais pinigais, sprendime pažymėjo, kad Pareiškėjas 2011-01-01 neturėjo grynujų piniginių lėšų likučio, nes 2004–2010 m. išlaidos grynais pinigais viršijo pajamas 1398994,82 Lt, iš jų: 2007 m. – 378304,88 Lt, 2008 m. – 240664,71 Lt, 2009 m. – 444083,23 Lt, 2010 m. – 335942 Lt. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjo pateikta sutartis nekeičia Pareiškėjo nustatytos mokesčio bazės, tačiau sumažėjo Pareiškėjo išlaidų, viršijančių pajamas iki tikrinamojo laikotarpio, dalis.

Sprendimu, vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 dalimi, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 140 straipsniu, Pareiškėjui nuo papildomai apskaičiuoto 53829,35 Eur GPM apskaičiuoti 28081 Eur GPM delspinigiai bei paskirta 10 proc. 5383 Eur GPM bauda.

Pateiktu skundu Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

Dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumo

Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius nevisapusiškai ištyrė bylos aplinkybes, nenustatė būtinųjų sąlygų MAĮ 70 straipsnio taikymui, tokiu būdu mokesčių administratorius nepagrindė savo sprendimo bei apskaičiuotų mokestinių prievolių MAĮ 67 straipsnio 1 dalies taikymo prasme. Byloje pateiktus įrodymus laikė nepakankamais, pagrindžiant Pareiškėjo 2011–2012 m. patirtas išlaidas, todėl nepagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo išlaidos viršijo gautas pajamas 1230924,20 Lt suma.

Pareiškėjo teigimu, byloje nesurinkta duomenų, kurie patvirtintų, jog buvo bandoma nustatyti realias Pareiškėjo pajamas ir išlaidas, o toks pajamų ir išlaidų nustatymas ginčo laikotarpiu negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus.

Skunde akcentuojama, kad kurio nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad, net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Ši sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (*LVAT 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013*).

Pareiškėjas skunde remiasi LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2004-07-02 sprendimu adm. byloje Nr. A8-396-2004 ir pažymėjo, kad mokesčių administratorius, taikydamas netiesioginį mokesčio bazės nustatymo metodą, privalo eiliškumo seka atlikti keturias grupes veiksmų: visų pirma, nustatyti Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1998-09-03 nutarimu Nr. 1073 patvirtintų Mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodų 4 punkte išvardintus pagrindus; antra, surinkti informaciją, kuri bus taikoma mokesčio bazei nustatyti; trečia, atsižvelgdamas į turimą informaciją, parinkti konkretų (konkrečius) mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodą (metodus); ketvirta, atlikti patį įvertinimą, t. y. pasirinkus atitinkamą metodą, nustatyti mokesčio bazę. Todėl, Pareiškėjo vertinimu, remiantis apytiksliais

duomenimis, mokesčių bazė buvo apskaičiuota klaidingai, nesivadovaujant teisės aktų nuostatomis. Pareiškėjo tvirtinimu, mokesčių administratorius ginčo atveju nepasisakė ir neįrodė mokesčių slėpimo, nesurinko pakankamai duomenų Pareiškėjo mokestinės prievolės tinkamam dydžiui nustatyti, todėl nepagrįstai taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalį.

Dėl 2008-01-02 G. D. suteiktos paskolos

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas paskolų šaltiniams pagrįsti pateikė paskolos sutartį, pagal kurią 2008-01-02 G. D. (Pareiškėjo sūnus) suteikė Pareiškėjui 350000 Lt paskolą grynais pinigais. Minėtoje sutartyje numatyta, kad, suėjus paskolos grąžinimo terminui ir skolininkui negrąžinus paskolos ar jos dalies, skolininkas moka kreditoriui 0,1 proc. dydžio delspinigius nuo visos paskolos sumos. Pareiškėjas paskolą panaudojo darbinei veiklai (verslui). Šalių žodiniu sutarimu skolos grąžinimo terminas pratęstas neribotam terminui. Piniginės lėšos iki paskolos suteikimo buvo saugomos banke Lietuvoje ir grynais pinigais, perduotos dalimis per 2008 m.

Skunde akcentuojama, kad piniginių lėšų skolinimasis iš artimųjų nėra deklaruojamas, nėra apmokestinamas bei nėra fiksuojamas rašytiniais dokumentais. Tačiau tai nereiškia, kad realiai atitinkamomis pinigų lėšomis disponavęs asmuo jų neskolino savo artimam giminaičiui, tuo labiau šio fakto mokesčių administratorius nepaneigė. G. D. pateikė paaiškinimus, turimas pinigines lėšas patvirtinančius įrodymus, kurie patvirtino paskolos suteikimo faktą.

Dėl 2008-01-02 T. Č. suteiktos paskolos

Skunde nurodoma, kad Pareiškėjas paskolų šaltiniams pagrįsti pateikė paskolos sutartį, pagal kurią 2008-01-02 T. Č. suteikė Pareiškėjui 2000000 Lt paskolą grynais pinigais. Suteikta paskola beprocentinė, paskolos grąžinimo terminas iki 2018-02-19. Sutartyje numatyta, kad, suėjus paskolos grąžinimo terminui ir skolininkui negrąžinus paskolos ar jos dalies, skolininkas moka kreditoriui 0,1 proc. dydžio delspinigius nuo visos paskolos sumos. Pareiškėjas paskolą panaudojo darbinei veiklai (verslui). Pareiškėjas nurodo, kad šią paskolą jau grąžino 2012 m.

Skunde teigiama, kad T. Č. buvo paėmęs banko kreditus, todėl turėjo finansines galimybes suteikti paskolą. T. Č. pateikė Inspekcijai paaiškinimus, patvirtinančius paskolos suteikimą. Pažymima, kad nei paskolos gavėjas, nei paskolos davėjas nepaneigė paskolos suteikimo fakto. Taip pat, Pareiškėjo teigimu, tai, kad Pareiškėjas nėra pateikęs pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911), nepaneigia paskolos suteikimo fakto.

Pareiškėjas pastebi, kad MAĮ nuostata, reglamentuojanti prievolę deklaruoti gautų pajamų ir įsigyto turto pajamų šaltinius, įsigaliojo nuo 2011-01-01, o pajamos gautos 2008 metais, todėl jam nebuvo prievolės pateikti pranešimo PRC911.

Pareiškėjas tvirtina, kad, teikdamas pastabas Inspekcijai, pateikė dokumentus, jog apie gautas paskolas buvo informuota Lošimų priežiūros tarnyba prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos. UAB „Z1“ teikė informaciją šiai tarnybai apie pajamų kilmę: 2014-10-03 Prašymą išduoti licenciją organizuoti lažybas; 2014-10-30 lydraštį „Dėl 2014-10-16 Lošimų priežiūros tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rašto Nr. 2-L-1 192“; 2014-11-05 lydraštį „Dėl papildomų dokumentų pateikimo“; 2014-11-05 lydraštį „Dėl 2014-10-30 Lošimų priežiūros tarnybos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos rašto Nr. 2-L-1265“. Minėti raštai patvirtina, kad tretieji asmenys minėtas paskolų sutartis deklaravo.

Pareiškėjas pažymi, kad nepaisant to, ar asmuo yra deklaravęs / nedeklaravęs duomenis, mokesčių administratorius privalo nustatyti tikrąjį santykių turinį, o ne vadovautis formaliomis nuostatomis. Pareiškėjas akcentuoja, kad esminę reikšmę ginčo atveju turi aplinkybė, kad paskolų teikėjai turėjo finansines galimybes suteikti paskolas, todėl nėra pagrindo neigti G. D. ir T. Č. suteiktų paskolų fakto.

Dėl gautų pajamų iš vertybinių popierių pardavimo vertinimo

Skunde teigiama, kad patikrinimo metu nebuvo įvertintos Pareiškėjo papildomos pajamos, gautos iš UAB „F1“ akcijų pardavimo, t. y. 2006-11-16 akcijų pardavimo–pirkimo sutartimi Nr. 2006/01 buvo parduoti 356000 vnt. akcijų už 101001 Lt. Pareiškėjo teigimu,

mokesčių administratorius dėl šių papildomų sumų perskaičiavimo neatliko, formaliai konstatuodamas gautą piniginių lėšų trūkumą.

Pareiškėjas skundu prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-08-08 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-309.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, ginčo šalių įrodinėjamas pozicijas, konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjui sumokėti 53829,35 Eur GPM ir su juo susijusias sumas, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo 2011–2012 m. atskiromis datomis grynais pinigais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1230924,22 Lt, iš jų: 2011 m. – 960227,47 Lt, 2012 m. – 270696,75 Lt. Patikrinimo metu Pareiškėjas išlaidoms dengti panaudotų pajamų šaltinius grindė fizinių asmenų (G. D. ir T. Č.) 2008-01-02 suteiktomis 2350000 Lt paskolomis. Mokesčių administratorius, paskolų davėjų atžvilgiu atlikęs kontrolės veiksmus bei nenustatęs jokių tiesioginių / netiesioginių įrodymų, pagrindžiančių paskolos realų suteikimą bei pinigų perdavimą Pareiškėjui, paskolų sutarčių pagrindu tariamai gautų sumų nepripažino Pareiškėjo pajamomis. Pareiškėjo mokesčio bazė apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį, Taisyklių 4 punktą bei 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą. Patikrinimo metu pripažinta, jog Pareiškėjas gavo 1230924,22 Lt B klasės kitų pajamų, kurių teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM, tuo pažeisdamas GPMĮ nuostatas.

Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad mokesčių administratorius apskaičiuodamas jam mokėtiną GPM, vadovavosi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, suteikiančiomis mokesčio bazę nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nevisapusiškai ištyrė bylos faktines aplinkybes, nenustatė mokesčių slėpimo atvejo ir tuo pačiu nepagrindė būtinųjų sąlygų MAĮ 70 straipsnio taikymui. Pareiškėjo teigimu, pajamų ir išlaidų nustatymas ginčo laikotarpiu negali būti pripažintas pagrįstu ir teisėtu bei atitinkančiu protingumo ir teisingumo kriterijus, o mokestinė prievolė galėjo būti apskaičiuota tiesiogiai teisės aktų nustatyta tvarka. Todėl, anot Pareiškėjo, mokesčių administratorius skundžiamo sprendimo ir patikrinimo akto išvadų nepagrindė MAĮ 67 straipsnio 1 dalies taikymo prasme. Pareiškėjo tvirtinimu, paskolų davėjai turėjo finansines galimybes suteikti paskolų sutartyse nurodytas sumas, paskolų suteikimo faktai yra realūs ir pagrįsti Pareiškėjo pateiktų duomenų visuma, todėl mokesčių administratorius nepagrįstai nustatė pajamų ir išlaidų skirtumą.

Komisija dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo ir teisingumo pasisakys atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde išdėstytus argumentus.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalį pagrįstumo

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

Vienas iš tokių būdų yra, kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą. MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus

dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtoji priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Aiškinant šį teisinį reguliavimą, LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (*LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A384-442/2016 ir kt.*).

Taip pat LVAT, aiškindamas mokesčių apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą būtinų sąlygų identifikavimą, yra akcentavęs, jog mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama ir tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka (tiesiogiai). Nuostata, kad mokesčių mokėtoji priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (*2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.*).

Kaip teisingai skunde Komisijai Pareiškėjas, remdamasis LVAT suformuota praktika dėl mokesčių bazės nustatymo, atliekant mokesčių administratoriaus įvertinimą, akcentavo pareiga pagrįsti specialaus būdo taikymą apskaičiuojant mokesčius tenka mokesčių administratoriui (MAĮ 67 str. 1 d.).

Komisija, susipažinusi su mokestinėje byloje surinktais duomenimis ir juos įvertinusi, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 70 straipsnio 1 dalies aiškinimo, pagrindė mokestinio patikrinimo metu padarytas išvadas dėl Pareiškėjo mokesčio bazės apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo 2011–2012 m. grynaisiais pinigais atskiromis datomis patirtos išlaidos 1230924,20 Lt viršijo gautas pajamas. Išlaidoms, patirtoms susijusių įmonių UAB „Ž1“, UAB „L1“, UAB „Z1“ finansavimui teikiant paskolas, vartojimo išlaidų dengimui, įnešimams į bankų sąskaitas panaudotų pajamų kilmės šaltinio Pareiškėjas patikrinimo metu nepagrindė vienareikšmiškais leistiniais įrodymais. Gautų pajamų Pareiškėjas nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo mokėtino mokesčio GPMĮ nustatyta tvarka ir terminu. Nagrinėjamu atveju susiklosčiusi mokestinio ginčo faktinė situacija atitinka Taisyklių 4.1 papunktyje apibrėžtus mokesčių slėpimo atvejus, t. y. įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes

mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius: *nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais*. Komisijos vertinimu, nustatytų duomenų visuma (gautų pajamų teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravimas, mokėtino į biudžetą GPM neapskaičiavimas bei nesumokėjimas, mokestiniu laikotarpiu patirtos išlaidos viršija gautas pajamas) pagrindžia Pareiškėjo realiai gautų pajamų slėpimo faktą, kuris iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes. Tokiu būdu mokesčių administratorius patikrinimo metu neteko galimybės nustatyti visos Pareiškėjo apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos, kas sudaro pagrindą, kaip papildoma įrodinėjimo priemone, remtis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu.

Mokesčių apskaičiavimas taikant įvertinimą pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalies turinį atliekamas mokesčių administratoriui atsižvelgiant į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, o jų nepakankant, parinkus „savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.“ Pagal Taisyklių 6.2 papunktį mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingus įvertinimui atlikti ir pastarieji šaltiniai turi leisti nustatyti kuo teisingesnę mokestinės prievolės dydį. Taisyklių 6.3 papunktyje nustatyta, kad mokesčių administratorius įvertinimą turi atlikti pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnę rezultatą. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus.

Mokesčių administratorius, pasirinkęs 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą bei siekdamas atlikti kuo išsamesnį Pareiškėjo pajamų / išlaidų tyrimą, patikrinimo metu analizavo trečiųjų asmenų pateiktus duomenis mokesčių administratoriui, VĮ Registrų centro, Lietuvos komercinių bankų bei paties Pareiškėjo pateiktą informaciją apie Pareiškėjo ankstesniais mokestiniais laikotarpiais bei tikrinamuoju laikotarpiu gautas pajamas ir patirtas išlaidas. Komisijos nuomone, mokesčių bazės nustatymui mokesčių administratoriaus pasirinkti duomenų šaltiniai leido identifikuoti Pareiškėjo realiai gautas pajamas ir patirtas išlaidas bei apskaičiuoti mokestinės prievolės dydį, atitinkantį protingumo ir teisingumo kriterijus. Todėl nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjo skundo teiginiais dėl pajamų ir išlaidų nenustatymo patikrinimo metu.

Išdėstytų aplinkybių kontekste Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas mokesčių apskaičiavimo srityje, nepateikė objektyvių įrodymų, kurie leistų nustatyti mokesčio bazę įprastine GPMĮ nustatyta tvarka, o tai yra pagrindas apskaičiuoti mokestį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį. Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius įvykdė jam tenkančią įrodinėjimo pareigą MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatų prasme, pagrindžiant Pareiškėjui apskaičiuotą GPM.

Pagal MAĮ 67 straipsnyje 2 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (pvz., *LVAT 2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A556-622/2013, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-1379/2014, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr.*

A366-438/2015). Pareiškėjas įrodymų, paneigiančių GPM apskaičiavimui taikyto specialaus būdo tikslingumą, nepateikė, todėl Inspekcijos išvados nagrinėjamu klausimu yra teisingos ir pagrįstos.

Dėl G. D. ir T. Č. paskolų sutarčių vertinimo

Kontrolės procedūrų metu konstatuotą išlaidų ir pajamų skirtumą 1230924,22 Lt sumai Pareiškėjas įrodinėja rašytinėmis fizinių asmenų suteiktomis paskolomis. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas pajamų šaltiniais, kurie buvo panaudoti UAB „Ž1“ bei UAB „L1“ paskoloms suteikti, įvardina G. D. 2008-01-02 suteiktą 350000 Lt paskolą bei T. Č. 2008-01-02 suteiktą 2000000 Lt paskolą. Pareiškėjo vertinimu, pateiktos paskolų sutartys, sandorių šalių pateikti paaiškinimai, taip pat operatyvių patikrinimų metu nustatytos aplinkybės apie šių asmenų disponuojamas pinigines lėšas patvirtina 2350000 Lt paskolų suteikimo Pareiškėjui realumą.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus duomenis, sutinka su mokesčių administratoriaus išvada Pareiškėjo pajamomis nepripažinti tariamai gautų paskolų, kurios panaudotos išlaidoms padengti tikrinamuoju laikotarpiu. Visų pirmą tokia išvada darytina dėl vienareikšmiškų paskolų suteikimą pagrindžiančių įrodymų nepateikimo. LVAT mokesčių ginčų bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) konstatavo, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmišką 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., LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A442-1111/2011). Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos, sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. LVAT 2011-04-14 sprendime adm. byloje Nr. A442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, konstatavo, kad vien atskirų 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. Komisija pažymi, jog lėšų perdavimas Pareiškėjui turi būti patvirtintas objektyviais bei neiginčytiniais duomenimis (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-3513/2011), o tokių duomenų Pareiškėjas bei pinigines lėšas Pareiškėjui paskolinę asmenys kontrolės procedūrų metu nėra pateikę, tokių įrodymų nepateikta ir su skundu Komisijai. Pažymėtina, kad mokesčio mokėtojas, pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27-13, 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A777-428/2016 ir kt.)

Išvadą dėl paskolų formalaus pobūdžio taip pat leidžia daryti ir mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, jog nurodytos paskolų sutartys nebuvo sudarytos įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų grąžinimą. Paskolų sutartys dėl grynujų piniginių lėšų skolinimo yra ilgalaikės (G. D. paskolos

grąžinimo terminas yra iki 2014-02-19, T. Č. – iki 2018-02-19), nenumatytas palūkanų mokėjimas, nenumatytas paskolų suteikimo tikslas, sutartys nepatvirtintos notaro. Nors sutartyse numatyta, kad paskolų grąžinimas privalo būti užtikrintas kreditoriui priimtino banko, draudimo bendrovės laidavimu, nekilnojamą turto įkeitimu, tačiau faktiškai pastarųjų aplinkybių byloje nenustatyta. Paskolų davėjai mokesčių administratoriui nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl skolindami nemažas pinigines lėšas, nenumatė palūkanų, nors pats T. Č. turėjo kreditinių įsipareigojimų bankui, mokėjo palūkanas, bankui buvo įkeičęs nekilnojamąjį turtą, neturėdamas finansinių galimybių grąžinti paskolą, T. Č. kelis kartus su banku pasirašė papildomus susitarimus dėl paskolų grąžinimo terminų pratęsimo. Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas 2008-01-01 datai, prieš skolindamasis iš G. D. ir T. Č. pinigines lėšas, banko sąskaitose turėjo 771505 Lt nuosavų piniginių lėšų, kurių dalį laikė terminuoto indėlio sąskaitose. Be to, skolintos piniginės lėšos sudarė 95 proc. visų Pareiškėjo 2008 m. gautų pajamų. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas be ginčo paskolų 2008 m. gavo 112109,02 Lt pajamas iš darbo užmokesčio, senatvės pensijos, vertybinių popierių ir indėlių palūkanų.

Pažymėtina, kad kontrolės procedūrų metu Pareiškėjas, G. D. bei T. Č. apsiribojo tik deklaratyvaus pobūdžio teiginiais apie paskolų suteikimą, negalėdami detalizuoti piniginių lėšų perdavimo aplinkybių (kada, kokiomis sumomis suteiktos paskolos). Pareiškėjui tariamai grąžinus paskolą T. Č., minėti asmenys taip pat negalėjo detalizuoti piniginių lėšų grąžinimo aplinkybių, įrodymų, patvirtinančių minėtą faktą, nepateikė. Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo pajamas ir išlaidas, nenustatė pajamų šaltinių, iš kurių Pareiškėjas būtų galėjęs grąžinti T. Č. 2000000 Lt paskolą. Patikrinimo metu nustatyta, kad paskola G. D. negrąžinta, terminas pratęstas žodžiu neribotam laikui (G. D. 2016-06-29 paaiškinimas).

Nagrinėjamu atveju reikšminga mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybė yra ir tai jog Pareiškėjas paskolų gavimo fakto nėra deklaravęs Pranešime apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911). 2015-06-25 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 104¹, 104², 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, Įstatymo papildymo 55¹ ir 61¹ straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo Nr. XII-1897 18 straipsnio 2 dalimi įtvirtinta vienkartinė mokesčių mokėtojo pareiga – pranešti Inspekcijai apie gautų pajamų ir įsigyto turto šaltinius. Detalią pastarosios pareigos įgyvendinimo tvarką įgyvendina Inspekcijos viršininko 2015-12-17 įsakymu Nr. VA-114 patvirtintos Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklės, kurių 4 punkte numatyta, jog pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911) mokesčių mokėtojais turi pateikti iki 2016-06-30. Pagal minėtų taisyklių 6.7 papunktį mokesčių mokėtojas pranešime turi nurodyti *pasiskolintas lėšas, jeigu jų bendra suma viršija 15000 eurų (iki 2014-12-31 – 50000 litų)*, o pagal 9.1 papunktį ir *paskolas, kurios yra gautos ne anksčiau nei 2004 m. sausio 1 d.* Išimtis įtvirtinta taisyklių 11 punkte, kuriame numatyta, kad mokesčių mokėtojui teikti pranešimo nereikia, jei gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltiniai turėjo (turi) būti deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, Metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje, Nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešime apie sudarytus sandorius (forma PRC907) arba Privačių interesų deklaracijoje (forma ID001) ir kt. Tokiu atveju turi būti teikiamos arba tikslinamos deklaracijos, jei nesuėjusi jų pateikimo senatis. Duomenų nepateikus mokesčių administratoriui iki 2016-06-30, pastarasis į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina (taisyklių 26 p.). Pareiškėjas, 2008-01-02 gavęs 2350000 Lt paskolas iš G. D. ir T. Č., privalėjo paskolų sandorius deklaruoti pranešime PRC911 iki 2016-06-30 ir šiuos duomenis pateikti mokesčių administratoriui.

Komisija dėl Pareiškėjo skunde minimos aplinkybės, jog ginčo paskolų sumas deklaravo Lošimų priežiūros tarnybai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, pažymi, kad galiojęs teisinis reglamentavimas vienareikšmiškai įtvirtino imperatyvią mokesčių mokėtojo pareigą deklaruoti pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, pateikiant pranešimą forma PRC911 mokesčių administratoriui, todėl ginčo paskolų sutarčių pateikimas Lošimų priežiūros tarnybai prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos nepripažintinas pajamų šaltinių deklaravimo pareigos įvykdymu mokestine prasme. Pareiškėjui neįvykdžius minėtos pareigos, Komisijos vertinimu, pagrįstai mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į nustatytą aplinkybių visumą, paskolų sandorių nepripažino Pareiškėjo pajamų šaltiniais.

Komisija dėl Pareiškėjo argumentų apie skolintojų finansines galimybes suteikti paskolas Pareiškėjui, pastebi, kad minėta aplinkybė įrodymų vertinimo prasme nėra pakankama vienareikšmiškai konstatuoti skolinių santykių realų sukūrimą. Konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais, o, be to, nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Kaip nustatyta byloje, mokesčių administratorius patikrinimo akto išvadas dėl Pareiškėjo pateiktų paskolų sutarčių „fiktyvumo“ pagrindė ne pavieniais duomenimis, bet teisiškai reikšmingų aplinkybių visuma. Be to, pagal byloje pateiktą T. Č. 2016-09-29 operatyvaus patikrinimo ataskaitą Nr. FR0760-7915 paskolos suteikimo Pareiškėjui datai T. Č. nepanaudotų grynujų piniginių lėšų likutis sudarė 1987583,49 Eur, tokiu būtu minėtas asmuo neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui 2000000 Lt 2008-01-02, todėl Pareiškėjo skundo argumentai atmestini kaip nepagrįsti.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius patikrinimo akto bei ginčijamo sprendimo išvadas nepripažinti Pareiškėjo pajamomis G. D. bei T. Č. 2008-01-02 suteiktų paskolų 2350000 Lt sumai pagrindė išsamiau ginčo duomenų tyrimu. Pareiškėjas objektyvių bei neginčytinų įrodymų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus konstatuotas aplinkybes ir tuo pačiu vienareikšmiškai patvirtintų paskolų suteikimo faktą, nepateikė, todėl nėra pagrindo nesutikti su Inspekcijos sprendimu.

Dėl gautų pajamų iš vertybinių popierių pardavimo vertinimo

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjo skundo teiginių, jog mokesčių administratorius neatsižvelgė ir neįvertino 101001 Lt gautų pajamų pagal 2006-11-16 UAB „F1“ akcijų pardavimo sandorį, pažymi, jog pastarieji Pareiškėjo teiginiai yra prieštaraujantys Inspekcijos sprendime nurodytoms aplinkybėms. Ginčijamame sprendime (Inspekcijos sprendimo 5 psl.) Inspekcija akcentavo, jog mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas nebuvo pateikęs 2006-11-16 UAB „F1“ akcijų pirkimo–pardavimo sutarties Nr. 2006/01, todėl ši sutartis ir jos pagrindu Pareiškėjo gautos pajamos nebuvo įvertintos akto rašymo metu. Tačiau, nagrinėjant pastabas, skundžiamu sprendimu Pareiškėjo pateiktas pastarasis dokumentas Inspekcijos įvertintas bei atliktas 2004–2010 m. pajamų ir išlaidų perskaičiavimas. Nustatyta, kad minėtu laikotarpiu išlaidos viršijo gautas pajamas 1398994,82Lt, iš jų: 2007 m. – 378304,88 Lt, 2008 m. – 240664,71 Lt, 2009 m. – 444083,23 Lt ir 2010 m. – 335942 Lt. Kaip teisingai Inspekcijos sprendime konstatuota, įvertinus Pareiškėjo pateiktą 2006-11-16 UAB „F1“ vertybinių popierių perleidimo sandorį, ginčo atveju sumažėjo Pareiškėjo išlaidų, viršijančių pajamas iki tikrinamojo laikotarpio, dalis, tačiau Pareiškėjo mokesčio bazė nepasikeitė. Atsižvelgiant į tai, kad Inspekcija skundžiamu sprendimu jau įvertino papildomai pateiktą pajamų gavimo šaltinį bei perskaičiavo Pareiškėjo pajamas ir išlaidas už 2004–2010 m., Komisija pakartotinai pastarųjų duomenų nebevertina.

Komisija, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundo argumentus bei ginčo medžiagoje pateiktus įrodymus, aplinkybių, sudarančių pagrindą naikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą, nenustatė, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Pareiškėjo 2017-09-04 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-08-08 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-309 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-08-08 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-309.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 straipsnio 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 narė, pavaduojanti
komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius