



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. V. 2018-05-01 SKUNDO**

2018 m. liepos 9 d. Nr. S-111 (7-83/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

advokato padėjėjui M. V.
L. K.

2018-06-20 posėdyje išnagrinėjusi V. V. (toliau – Pareiškėjas) 2018-05-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-04-09 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-109, n u s t a t ė:

Inspekcija 2018-04-09 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-109 pakeitė 2018-02-06 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-52 ir vietoj nurodymų sumokėti 157170,18 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), nurodė sumokėti 164252,20 Eur GPM, iš kurio 158170,18 Eur GPM apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą; apskaičiavo 190548,94 Eur GPM delspinigių, skyrė 16425,22 Eur GPM baudą (10 proc.) bei atleido Pareiškėją 95274,47 Eur (50 proc.) GPM delspinigių.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad 2018-02-06 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-52 surašytas atlikus pakartotinį patikrinimą, sprendime trumpai išdėstytos pirminio patikrinimo išvados ir mokestinio ginčo eiga.

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Vilniaus AVMI), vykdydama Vilniaus AVMI 2014-01-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)-FR0682-1, atliko Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo pakartotinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 bei surašė 2014-09-04 patikrinimo aktą Nr. (4.65)–FR0680-596.

Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėjo 2007 ir 2008 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 2072459 Lt suma (2007 m. – 1656901 Lt, 2008 m. – 415558 Lt), t. y. mokesčių mokėtojas 2007 ir 2008 m. atitinkamai gavo 1656901 Lt ir 415558 Lt kitų įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų ir nedeklaruotų pajamų. Taip pat nustatyta, jog Pareiškėjas už 2008 m. pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje vietoje 140000 Lt parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų neteisingai nurodė 280000 Lt.

Įvertinusi nurodytus pažeidimus, Vilniaus AVMI 2014-09-04 patikrinimo akte Nr. (4.65)–FR0680-596 Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 567130 Lt GPM sumą, kurią sudaro 546130 Lt GPM suma už 2007 ir 2008 m. (už 2007 m. – 446981 Lt, už 2008 m. – 99149 Lt), apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnį), ir 21000 Lt GPM suma už 2008 m., apskaičiuota Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka dėl neteisingai deklaruotos nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų sumos.

Vilniaus AVMI 2014-11-17 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)–FR0682-641 patvirtino patikrinimo aktą ir jame papildomai apskaičiuotą 567130 Lt GPM sumą, apskaičiavo 445254 Lt GPM delspinigių, skyrė 56713 Lt (10 proc.) GPM baudą.

Pareiškėjas, iš dalies nesutikdamas su Vilniaus AVMI 2014-11-17 sprendimu, 2014-12-10 pateikė skundą centriniam mokesčių administratoriui. Paminėtina, kad mokesčių mokėtojas neginčijo už 2008 m. papildomai apskaičiuotos 21000 Lt GPM sumos. Inspekcija, išnagrinėjusi minėtą skundą, 2015-01-15 sprendimu Nr. 68-4 patvirtino Vilniaus AVMI 2014-11-17 sprendimą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Inspekcijos sprendimu, pateikė 2015-02-06 skundą Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija). Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, 2015-04-13 sprendimu Nr. S-55 (7-32/2015) patvirtino Inspekcijos 2015-01-15 sprendimą Nr. 68-4.

Nesutikdamas su minėtais Vilniaus AVMI, Inspekcijos ir Komisijos priimtais sprendimais, Pareiškėjas pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT). VAAT 2016-01-06 sprendimu adm. byloje Nr. I-3180-171/2016 Pareiškėjo skundą atmetė kaip nepagrįstą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su VAAT sprendimu, pateikė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (toliau – LVAT).

LVAT 2017-06-12 sprendimu adm. byloje Nr. A-523-602/2017 Pareiškėjo apeliacinį skundą tenkino iš dalies: panaikino VAAT 2016-01-06 sprendimą ir priėmė naują sprendimą – panaikino Komisijos 2015-04-13 sprendimą Nr. S-55 (7-32/2015), Inspekcijos 2015-01-15 sprendimą Nr. 68-4 ir perdavė skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

LVAT minėtame sprendime akcentavo, jog Pareiškėjas viso mokestinio ginčo nagrinėjimo metu nesutiko su mokesčių administratoriaus sprendimo dalimi, kuria paskaičiuota GPM suma pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis), padarius išvadą, kad Pareiškėjas nepagrindė visų savo pajamų šaltinių. Mokesčių administratorius pripažino nepagrindžiančiu Pareiškėjo pajamų šaltinių jo pateiktą dokumentą – 2007 m. paskolos sutartį, sudarytą su P. A. B. dėl 1700000 Lt sumos. Vilniaus AVMI sprendimo turinys patvirtina, kad minėta Pareiškėjo ginčijama sprendimo dalis yra grindžiama P. A. B. mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita, kurioje padaryta išvada, jog minėtas asmuo negalėjo paskolinti Pareiškėjui 1700000 Lt sumos. LVAT atkreipė dėmesį į tai, kad dėl P. A. B. buvo priimtas galutinis administracinis sprendimas dėl mokesčių paskaičiavimo (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A556-983/2010). Mokesčių administratoriaus surašytos P. A. B. mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitos turinys bei minėtas teismo procesinis sprendimas patvirtina, kad tie patys faktiniai duomenys (pvz., sandoriai) vienaip buvo vertinami mokestiniame tyrime, kitaip buvo vertinti išnagrinėtame mokestiniame ginče.

Inspekcija, iš naujo išnagrinėjusi Pareiškėjo 2014-12-10 skundą, 2017-07-12 sprendimu Nr. 68-103 panaikino Vilniaus AVMI 2014-11-17 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)–FR0682-641 ir pavedė pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją.

Inspekcijos 2017-07-12 sprendime Nr. 68-103 nurodyta pakartotinio patikrinimo metu ištirti nenagrinėtas aplinkybes, susijusias su LVAT išnagrinėtoje adm. byloje Nr. A556-983/2010 nustatytomis aplinkybėmis dėl P. A. B. sandorių, kad būtų pašalinti teismo nustatyti prieštaravimai.

Minėtame Inspekcijos sprendime atkreiptas dėmesys į tai, kad Vilniaus AVMI, atlikusi P. A. B. mokestinį tyrimą, prie šio asmens išlaidų priskyrė 2000000 Lt sumą, sumokėtą jo sūnui R. B. pagal 2006-08-16 UAB „D1“ akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, tačiau LVAT 2010-09-06 nutartyje adm. byloje Nr. A556-983/2010 konstatavo, jog P. A. B. UAB „D1“ akcijas valdė iki jų pardavimo, t. y. iki 2007-03-09, todėl pateiktos kitos akcijų pirkimo–pardavimo sutartys (tarp jų ir minėta 2006-08-16 sutartis) nebuvo realios.

Inspekcija atliko pakartotinį Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 bei surašė 2018-02-06 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-52, kuriame Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 157170,18 Eur GPM.

Inspekcija ginčijamu sprendimu neatsižvelgė į Pareiškėjo pateiktas pastabas dėl patikrinimo akto.

Pareiškėjas pastabose teigė, kad 2018-02-06 patikrinimo akto surašymo metu nebuvo tinkamai įvertintos LVAT 2017-06-12 sprendime nurodytos mokesčių administratoriaus įrodinėjimo spragos, tačiau toliau išdėstytos aplinkybės, Inspekcijos nuomone, paneigia šiuos Pareiškėjo argumentus.

Pareiškėjas savo pajamų gavimo šaltinius tikrintu laikotarpiu didžiąja dalimi grindė 2007-10-22 paskolos sutartimi (jos kopija), kurioje nurodyta, kad P. A. B. suteikia Pareiškėjui 1700000 Lt paskolą, nurodytą paskolos sumą įsipareigodamas išmokėti nedelsiant po šios sutarties pasirašymo.

Nustatyta, kad P. A. B., nesutikdamas su jo atžvilgiu priimtu Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos 2008-12-05 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 35-211, centriniam mokesčių administratoriui kartu su 2009-01-15 skundo papildymu pateikė dvi 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis ir kitus dokumentus, siekdamas įrodyti, kad jis nuo 2003-10-16 iki 2006-08-16 buvo vienas iš trijų UAB „D1“ acininkų, ir kad 100 proc. UAB „D1“ akcijų paketą įsigijo 2006-08-16 bei iš viso patyrė 4508200 Lt išlaidų, kurios turi būti atimamos apskaičiuojant apmokestinamas vertybinių popierių pardavimo pajamas. LVAT 2010-09-06 nutartyje adm. byloje Nr. A556-983/2010 konstatavo, kad P. A. B. UAB „D1“ akcijas valdė iki jų pardavimo, t. y. iki 2007-03-09, ir kad kitos akcijų pirkimo–pardavimo sutartys, tarp jų ir minėta 2006-08-16 sutartis, pagal kurią P. A. B. sumokėjo sūnui R. B. 2000000 Lt, nebuvo realios.

Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, siekdama surinkti informaciją apie P. A. B. finansines galimybes pagal 2007-10-22 paskolos sutartį Pareiškėjui paskolinti (perduoti) 1700000 Lt grynaisiais pinigais, Vilniaus AVMI atliko P. A. B. mokestinį tyrimą (2013-07-19 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. 479-62). Mokestinio tyrimo metu vertinta, kad P. A. B. pagal 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį R. B. sumokėjo 2000000 Lt, t. y. ši suma pripažinta P. A. B. išlaidomis. Išanalizavus ir įvertinus P. A. B. piniginių lėšų bankų sąskaitose bei grynųjų pinigų judėjimą, atliktų kontrolės veiksmų medžiagą ir kitus duomenis, mokestinio tyrimo metu konstatuota, kad P. A. B. 2007-10-22 pagal paskolos sutartį neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui suteikti 1700000 Lt paskolos grynaisiais pinigais.

Taigi, P. A. B. mokestinio tyrimo metu šio asmens išlaidoms priskirta 2000000 Lt suma, sumokėta jo sūnui R. B. pagal 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, nors kitame mokestiniame ginče LVAT 2010-09-06 nutartyje adm. byloje Nr. A556-983/2010 konstatavo, jog P. A. B. minėtoje sutartyje nurodytas akcijas valdė iki jų pardavimo, t. y. iki 2007-03-09, o 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartis nebuvo reali. Nurodytus mokestinio tyrimo trūkumus, kaip minėta, nustatė LVAT 2017-06-12 sprendime adm. byloje Nr. A-523-602/2017.

Pakartotinio patikrinimo metu, įvertinusi paminėtus mokestinio tyrimo trūkumus, siekdama pašalinti nustatytus prieštaravimus bei surinkti papildomos informacijos apie P. A. B. finansines galimybes pagal 2007-10-22 paskolos sutartį Pareiškėjui paskolinti (perduoti) 1700000 Lt grynaisiais pinigais, Inspekcija 2017-11-20 raštu Nr. (21.163E) RKD-4254 kreipėsi į Kauno apygardos prokuratūros Kauno apylinkės prokuratūrą su prašymu pateikti informaciją apie ikiteisminį tyrimą Nr. 20-2-00313-10.

Atsakydama į minėtą Inspekcijos 2017-11-20 raštą, Kauno apygardos prokuratūros Kauno apylinkės prokuratūra 2017-11-21 raštu pateikė 2014-05-29 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 20-2-00313-10 nuorašą. Minėtame nutarime nurodyta, jog ikiteisminio tyrimo metu objektyviai

nustatyta, kad R. B. 2008 m. pradžioje galėjo turėti apie 2300000 Lt. Iš šio nutarimo matyti, jog įvertinus liudytojų parodymus bei iš Inspekcijos gautą informaciją, ikiteisminio tyrimo metu pripažinta, kad pardavęs UAB „D1“ akcijas, P. A. B. savo sūnui R. B. padovanojo (perdavė) 2000000 Lt grynaisiais pinigais. Paminėtina, jog Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija atliko R. B. mokestinį tyrimą, kurio metu, be kita ko, buvo atlikta šio asmens gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizė už 2000–2007 m.; vertinta, kad P. A. B. turėjo finansines galimybes R. B. padovanoti (perduoti) 2000000 Lt, todėl ši suma buvo pripažinta R. B. pajamomis ir buvo konstatuota, kad šio asmens 2008-01-01 turėtų piniginių lėšų likutis galėjo būti 2308321 Lt (2013-12-04 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. AU18-122 23, 25–26 psl.).

Ikiteisminio tyrimo Nr. 20-2-00313-10 metu apklaustas liudytoju P. A. B. nurodė, kad tapęs vieninteliu UAB „D1“ akcininku, jis visas šios bendrovės akcijas pardavė AB „A1“; iš AB „A1“ už šias akcijas gavęs pinigus, mėnesio ar dviejų laikotarpyje savo sūnui R. B. perdavė 2000000 Lt. P. A. B. taip pat nurodė, kad pinigus (2000000 Lt sumą) sūnui perdavė grynaisiais, nesudarydamas rašytinės dovanojimo sutarties.

Ikiteisminio tyrimo Nr. 20-2-00313-10 metu apklaustas liudytoju R. B., be kita ko, nurodė, kad iš tėvo P. A. B. gavo 2000000 Lt, nors LVAT nusprendė (2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A556-983/2010), kad tarp jo ir tėvo P. A. B. UAB „D1“ akcijų perleidimas nebuvo įvykęs, bet realiai jis minėtą piniginių lėšų sumą už parduotas UAB „D1“ akcijas iš tėvo gavo.

Taigi, tiek P. A. B., tiek R. B. pripažino, kad P. A. B. sūnui R. B. perdavė (padovanojo) 2000000 Lt grynaisiais pinigais; abu asmenys nurodė tą patį pajamų šaltinį – iš AB „A1“ gautas pajamas už UAB „D1“ parduotas akcijas. Kaip minėta, įvertinusi šias aplinkybes, Kauno apygardos prokuratūros Kauno apylinkės prokuratūra 2014-05-29 nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 20-2-00313-10 konstatavo, jog R. B. 2008 m. pradžioje galėjo turėti apie 2300000 Lt.

Ginčijamame sprendime pabrėžiama, kad LVAT praktikoje pažymima, jog mokesčių administratorius, užtikrindamas, kad tinkamai būtų mokami mokesčiai, ir nustatydamas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenustato tokio ribojimo, kuris neleistų mokesčių administratoriui remtis ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotais duomenimis (LVAT 2011-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A442-2404/2011, 2011-11-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-2822/2011, 2012-03-01 nutartis adm. byloje Nr. A442-1420/2012).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, įvertinus ikiteisminio tyrimo Nr. 20-2-00313-10 medžiagą, R. B. mokestinio tyrimo rezultatus bei kitus turimus duomenis, Inspekcija konstatavo, kad pakartotinio patikrinimo metu pagrįstai pripažinta, jog P. A. B. 2000000 Lt grynaisiais pinigais R. B. perdavė (padovanojo) iki 2007-10-22, t. y. iki paskolos sutarties tarp P. A. B. ir Pareiškėjo įforminimo dienos. Taigi, pakartotinio patikrinimo metu nustatytos aplinkybės neturi įtakos P. A. B. mokestinio tyrimo rezultatams, t. y. išvadai, jog P. A. B. 2007-10-22 pagal paskolos sutartį neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjui suteikti 1700000 Lt paskolos grynaisiais pinigais.

Iš Pareiškėjo pateiktų pastabų matyti, jog esminiai nesutikimo su jam papildomai apskaičiuota mokesčio suma argumentai išdėstyti dėl 2007-10-22 paskolos sutartyje nurodyto paskolos davėjo P. A. B. finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui 1700000 Lt paskolą grynaisiais pinigais. Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, kad tokiais atvejais, kai įvairiais civiliniais sandoriais įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, įrodymai apie paskolos davėjo finansines galimybes administracinių teismų praktikoje laikomi netiesioginiais įrodymais bei pabrėžiama, jog išvada apie mokesčių mokėtojo pajamų pagrindimą (šiuo atveju – apie gautos paskolos realumą) neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011, 2013-01-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-2923/2012, 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A-957-438/2017).

Ginčijamame sprendime nurodoma, kad mokesčių administratorius išvadą apie tai, jog P. A. B. pagal 2007-10-22 paskolos sutartį realiai neperdavė Pareiškėjui 1700000 Lt grynaisiais pinigais, padarė įvertinęs turimų įrodymų visumą, o ne vien P. A. B. finansines galimybes atitinkamu laikotarpiu.

Pareiškėjas operatyvaus patikrinimo metu 2012-08-09 pateiktame paaiškinime Nr. (4.65)-339-2974 ir mokestinio tyrimo metu 2012-12-19 pateiktame paaiškinime (reg. Nr. 339-5057) dėl pajamų šaltinių nurodė, kad 1700000 Lt grynaisiais pinigais pagal paskolos sutartį 2007 m. pasiskolino iš fizinio asmens, kurio duomenų neatsimena, sutarties neišsaugojo, nenurodė tikslių aplinkybių, kada ir kur jam buvo perduoti pinigai.

Pirminio patikrinimo metu, vykdydamas 2013-01-22 mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (4.65)-304-173 dėl mokesčiam patikrinimui dokumentų, susijusių su gautomis pajamomis ir patirtomis išlaidomis laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31, pateikimo, Pareiškėjas 2013-02-12 elektroniniu paštu atsiuntė skenuotą 2007-10-22 paskolos sutartį, sudarytą su P. A. B. Nors vėlesnis dokumentų pateikimas ir nėra draudžiamas, tačiau tai užkerta galimybę tikėti mokesčių mokėtojo sąžiningumu (LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A556-1632/2010).

Inspekcija pažymi, kad originali paskolos sutartis ar patvirtinta jos kopija mokesčių administratoriui niekada nebuvo pateikta. Panašiu atveju paskolų sutarčių originalų nepateikimas LVAT buvo įvertintas kaip viena iš aplinkybių, nulėmusių išvadą, kad minėtos paskolos sutartys nepagrindžia jose nurodytos pinigų sumos gavimo fakto (LVAT 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A442-1111/2011, 2011-12-23 nutartis adm. byloje Nr. P438-197/2011). LVAT 2016-11-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-1335-438/2016 analogiškoje situacijoje, atsižvelgdamas į tai, kad mokesčių mokėtojai į bylą pateikė teisės aktų nustatyta tvarka nepatvirtintas paskolų ir dovanojimo sutarčių kopijas, pažymėjo, kad vien šiuo pagrindu tokie mokesčių mokėtojų pateikti įrodymai negali būti vertinami kaip patikimi.

Ginčijamame sprendime pabrėžiama ir tai, kad aptariama 2007-10-22 paskolos sutartis nėra notarinės formos, nors paskolos suma labai didelė, t. y. 1700000 Lt; sutartyje nustatyta pareiga grąžinti paskolos sumą iki 2010-10-22 (per 3 metus); nurodyta, kad palūkanos už naudojimąsi paskolos suma nėra nustatomos; prievolės įvykdymas (paskolos grąžinimas) neužtikrintas įkeitimu, laidavimu ar garantija. Inspekcija pažymi, kad nustatant, ar mokesčių mokėtojas pagal paskolos sutartį realiai gavo pinigines lėšas iš tariamo paskolos davėjo, be kita ko, vertinamas tokio sandorio ekonominis pagrįstumas. Paskolos suteikimas tokiomis, kaip prieš tai aptartos, akivaizdžiai kreditoriui nenaudingomis sąlygomis administracinių teismų praktikoje vertinamas kaip nepagrįstas ekonomine logika (LVAT 2013-09-23 nutartis adm. byloje Nr. A575-1583/2013, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-345-438/2015).

Prie paskolos sutarties pridėtas pakvitavimas (taip pat el. paštu gauta nepatvirtinta kopija), kuriame nurodyta, kad P. A. B. pareiškia, jog Pareiškėjas pagal 2007-10-22 sudarytą paskolos sutartį jam grąžino visą paskolos sumą, t. y. 1700000 Lt. Tačiau pakvitavime nėra šio dokumento surašymo datos, taip pat nenurodyta paskolos grąžinimo data. Be to, pats pakvitavimas tariamo paskolos gavėjo Pareiškėjo nepasirašytas.

Inspekcija sprendime pabrėžė, kad Pareiškėjas iš P. A. B. tariamai gautos paskolos nedeklaravo, o savo poziciją dėl piniginių lėšų pagal 2007-10-22 paskolos sutartį gavimo iš esmės grindžia pačia sutartimi (nepatvirtinta dokumento kopija). Inspekcija akcentuoja, kad norint pagrįsti pajamas, būtina pateikti juridinę galią turinčius dokumentus arba įstatymo nustatytos formos sandorius, patvirtinančius, jog pajamos buvo gautos. Tačiau reikalavimas pagrįsti pajamas pirmiausia reiškia, kad pajamos realiai turėtų būti gautos, o ne vien būtų atspindėtos dokumentuose (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1853/2010, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-1379/2014).

Ginčijamame sprendime kritiškai vertinami Pareiškėjo teiginiai apie tai, kad realų 1700000 Lt piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjui faktą taip pat patvirtina A. B. (P. A. B. sūnaus) paaiškinimai.

2014-11-10 pateiktame paaiškinime Nr. (4.65)-339-KD-3159 A. B. nurodė, kad jam buvo žinoma, jog jo tėvas turi pinigų, o Pareiškėjui jų reikėjo, todėl A. B. tėvo paprašė, kad jis Pareiškėjui paskolintų pinigų. Anot A. B., jo tėvas sutiko Pareiškėjui paskolinti 1700000 Lt. A. B. taip pat nurodė, kad jis dalyvavo tėvui iš savo asmeninės sąskaitos nusiimant pinigus banke; nurodė, kad pinigus tėvas iš sąskaitos nusiėmė UAB „D1“ akcijų pardavimo AB „A1“ dieną, tačiau konkrečios datos nepamena. A. B. teigimu, jo tėvas tą dieną iš sąskaitos nuėmė 2000000 Lt, kokiomis kupiūromis – nepamena. Savo paaiškinime A. B. taip pat nurodė, jog dalyvavo, kai tėvas Pareiškėjui suteikė paskolą

grynaisiais pinigais; pinigai buvo perduoti paskolos sutarties pasirašymo dieną, tačiau jis tikslios datos nepamena.

Inspekcijos duomenimis, P. A. B. 2007-03-09 akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi AB „A1“ pardavė 100 proc. UAB „D1“ akcijų už 5780000 Lt. Minėtoje sutartyje numatyta, kad 2000000 Lt įskaitomi kaip priešpriešinys vienaarūšis reikalavimas, 2000000 Lt sumokami sandorio užbaigimo dieną, 1000000 Lt – iki 2007-07-02, 780000 Lt – iki 2008-03-07. Nustatyta, kad AB „A1“ pagal 2007-04-12 mokėjimo nurodymą Nr. 1036 į P. A. B. sąskaitą pervedė 2000000 Lt, o pagal 2007-05-22 mokėjimo nurodymą Nr. 1581 – 1000000 Lt.

P. A. B. 2007-04-13 grynaisiais pinigais išsiėmė 1200000 Lt, 2007-05-22 – 200000 Lt (2013-07-19 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. 479-62 12-13 psl.). Ginčijamame sprendime pažymėta, jog P. A. B. mokestinio tyrimo metu iš bankų pateiktos informacijos nenustatyta, kad P. A. B. būtų išsiėmęs 2000000 Lt sumą, kaip teigia A. B. Be to, Inspekcija akcentuoja, kad LVAT praktikoje kritiškai vertinami su mokesčių mokėtoju susijusių asmenų paaiškinimai, jeigu jie nėra patvirtinti kitais objektyviais faktiniais duomenimis (LVAT 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A556-404/2013). Nagrinėjamu atveju Pareiškėją ir A. B. siejo bendra darbovietė – VšĮ „F1“, todėl pastarasis galėjo būti suinteresuotas nurodyti Pareiškėjui palankias bei jo poziciją patvirtinančias aplinkybes.

Nustatytos aplinkybės, kad P. A. B. ženkliai piniginių lėšų sumas nusiėmė iš banko sąskaitos 2007-04-13 ir 2007-05-22, taip pat tai, kad netrukus 2000000 Lt grynaisiais pinigais perdavė (padovanojo) sūnui R. B., įvertinus paskolos sutarties įforminimo datą (2007-10-22), Inspekcijos vertinimu, leidžia pagrįstai abejoti P. A. B. realiomis galimybėmis 2007-10-22 paskolinti Pareiškėjui 1700000 Lt piniginių lėšų sumą. Be to, išvadą, jog P. A. B. pagal 2007-10-22 paskolos sutartį realiai neperdavė Pareiškėjui 1700000 Lt grynaisiais pinigais, pagrindžia ir kitos jau aptartos aplinkybės: mokesčių administratoriui nepateikta originali paskolos sutartis ar patvirtinta jos kopija; skenuota sutarties kopija el. paštu mokesčių administratoriui pateikta tik mokestinio patikrinimo metu, nors prieš tai buvo atliekami Pareiškėjo operatyvus patikrinimas bei mokestinis tyrimas, kurių metu mokesčių mokėtojo buvo prašoma pagrįsti savo pajamų gavimo šaltinius; paskolos sutartis dėl ypač didelės sumos sudaryta paprasta rašytine forma, kreditoriui itin nenaudingomis sąlygomis; nepateikta ekonomine logika pagrįstų paaiškinimų, kurie atskleistų konkrečius tokios paskolos suteikimo motyvus; neišsamūs paskolos grąžinimą įforminančiame pakvitavime nurodyti duomenys (nėra šio dokumento surašymo datos bei Pareiškėjo parašo; nenurodyta paskolos grąžinimo data); Pareiškėjo tariamai gauta paskola nedeklaruota; pateikti prieštaringi ir neišsamūs su mokesčių mokėtoju susijusio asmens A. B. paaiškinimai.

Inspekcija ginčijamame sprendime konstatavo, kad šiuo atveju nustatytos aplinkybės leidžia teigti, jog be Pareiškėjo paaiškinimų, iš esmės nėra jokių kitų objektyvių duomenų, kurie patvirtintų realų piniginių lėšų (pagal 2007-10-22 paskolos sutartį) perdavimą Pareiškėjui. Tokių įrodymų nebuvimas įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal 2007-10-22 paskolos sutartį realiai piniginių lėšų negavo.

Ginčijamo sprendimo 8–9 psl. pateikta detali informacija apie Pareiškėjo iki tikrinto ir tikrintu laikotarpiu gautas pajamas ir patirtas išlaidas.

Pakartotinio patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjo 2003-12-31 turėtą 5000 Lt grynųjų pinigų likutį, surinktus duomenimis apie 2004–2006 m. gautas 308546 Lt pajamas bei patirtas 308304 Lt išlaidas, nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamo laikotarpio pradžiai (2007-01-01) turėjo 5242 Lt likutį grynaisiais pinigais. Pagal bankų pateiktą informaciją Pareiškėjo pinigų likutis banko sąskaitoje 2006-12-31 buvo 34 Lt (2018-02-06 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-52 4-5 psl.).

Pareiškėjas 2007 m. gavo 36004 Lt pajamų mokėjimo pavedimais (643 Lt atkurtos santaupos; 81 Lt banko palūkanos už laikomas apyvartines lėšas; 35280 Lt fizinių asmenų pervedimai į sąskaitas, iš jų: motina Z. V. pervedė 17000 Lt, A. N. – 5000 Lt (grąžinta skola), A. J. – 10280 Lt (grąžinta skola), S. P. – 3000 Lt (grąžinta skola)) bei 57645 Lt pajamų grynaisiais pinigais (3863 Lt darbo užmokesčio pajamos; 30003 Lt nekilnojamojo turto nuomos pajamos (už nuomojamas patalpas);

3779 Lt pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą; 20000 Lt pajamos iš nekilnojamojo turto pardavimo).

Pareiškėjas 2007 m. patyrė 13849 Lt išlaidų mokėjimo pavedimais (5696 Lt sumokėtas GPM; 6600 Lt pervesta M. B. vaiko išlaikymui; 1553 Lt – už komunalines paslaugas ir vartojimo prekes) bei 1741638 Lt išlaidų grynaisiais pinigais (20000 Lt žemės sklypo įsigijimo išlaidos; 11000 Lt sumokėta už automobilį; 33 Lt – už verslo liudijimą; 3250 Lt – Vilniaus universiteto Tarptautinei verslo mokyklai už studijas; 1700000 Lt įnešta į UAB „P2“ kasą; 7355 Lt vartojimo išlaidos).

Pareiškėjas 2007 m. iš viso gavo 93649 Lt (36004 Lt + 57645 Lt) pajamų ir patyrė 1755487 Lt (13849 Lt + 1741638 Lt) išlaidų, per metus į banko sąskaitas įnešė 8850 Lt grynaisiais pinigais, iš banko sąskaitų paėmė 30700 Lt. Atsižvelgiant į 2007-01-01 Pareiškėjo turėtą 5276 Lt pinigų likutį (34 Lt banke + 5242 Lt ne banke), per 2007 m. gautas 93649 Lt pajamas bei patirtas 1755487 Lt išlaidas, įvertinus grynaisiais pinigais į banko sąskaitas įneštas bei iš banko išimtas sumas, metų pabaigai turimas lėšas banke – 339 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjo 2007 m. patirtos išlaidos 1656901 Lt (5276 Lt + 93649 Lt – 1755487 Lt – 339 Lt) viršijo gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas turėjo 1656901 Lt kitų įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų ir nedeklaruotų pajamų (2018-02-06 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-52 10-11 psl., priedas Nr. 15).

Pareiškėjas 2008 m. gavo 527451 Lt pajamų mokėjimo pavedimais (500000 Lt pervedė A. J. už įsigytas administracines patalpas; 10006 Lt banko palūkanos už kintamą terminuotą indėlį; 495 Lt gražinta GPM permoka; 16950 Lt fizinių asmenų pervedimai į sąskaitas, iš jų: A. N. pervedė 1000 Lt (grąžinta skola); motina Z. V. – 14000 Lt, A. J. – 350 Lt (grąžinta skola), G. A. – 1600 Lt (grąžinta skola) bei 436777 Lt pajamų grynaisiais pinigais (300000 Lt R. V. suteikta paskola; 127000 Lt A. J. gražinti pinigai; 9000 Lt pajamos už parduotą automobilį; 777 Lt UAB „P2“ išmokėtos darbo užmokesčio pajamos).

Pareiškėjas 2008 m. patyrė 467210 Lt išlaidų mokėjimo pavedimais (127000 Lt pervesta A. J.; 3330 Lt – Vilniaus universiteto Tarptautinei verslo mokyklai už studijas; 856 Lt – A. J. (grąžinta paskolos dalis); 130366 Lt – A. J. pagal sutartį; 100000 Lt UAB „L2“ pervestas avansas už statomą butą, adresu: (*duomenys neskelbtini*); 100000 Lt VŠĮ „F1“ suteikta paskola; 1300 Lt pervesta M. B. vaiko išlaikymui; 4358 Lt sumokėta už komunalines paslaugas ir vartojimo prekes) bei 712868 Lt išlaidų grynaisiais pinigais (85000 Lt žemės sklypo įsigijimo išlaidos; 320000 Lt suteikta paskola A. J.; 300000 Lt gražinta paskola R. V.; 39 Lt sumokėta už verslo liudijimą; 3170 Lt – Vilniaus universiteto Tarptautinei verslo mokyklai už studijas; 170 Lt – baudos už administracinius teisės pažeidimus; 4489 Lt vartojimo išlaidos).

Pareiškėjas 2008 m. iš viso gavo 964228 Lt (527451 Lt + 436777 Lt) pajamų ir patyrė 1180078 Lt (467210 Lt + 712868 Lt) išlaidų, per metus į banko sąskaitas įnešė 235059 Lt grynaisiais pinigais, iš banko sąskaitų paėmė 95592 Lt. Atsižvelgiant į 2008-01-01 Pareiškėjo turėtą pinigų likutį banke – 339 Lt, per 2008 m. gautas 964228 Lt pajamas bei patirtas 1180078 Lt išlaidas, įvertinus grynaisiais pinigais į banko sąskaitas įneštas bei iš banko išimtas sumas, metų pabaigai turimas lėšas banke – 200047 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjo 2008 m. patirtos išlaidos 415558 Lt (339 Lt + 964228 Lt – 1180078 Lt – 200047 Lt) viršijo gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas turėjo 415558 Lt kitų įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų ir nedeklaruotų pajamų (2018-02-06 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-52 12-13 psl., priedas Nr. 15).

Ginčijamame sprendime cituojamos MAĮ 70 straipsnio, Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 (toliau – Taisyklės) 4, 6, 14–16, 28, 29 punktų nuostatos bei LVAT praktika MAĮ 70 straipsnio taikymo byloje (2009-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A556-945/2009, 2011-10-06 nutartis adm. byloje Nr. A575-751/2011), bei nurodoma, kad nagrinėjamu atveju buvo taikytas išlaidų metodas (Taisyklių 6.3.3 papunktis).

Ginčijamame sprendime nurodoma, kad įvertinus Pareiškėjo gautas pajamas bei patirtas išlaidas, nustatyta, kad iš viso tikrinamu laikotarpiu Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 2072459 Lt (2007 m. – 1656901 Lt, 2008 m. – 415558 Lt). Pareiškėjas nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų, pagrindžiančių piniginių lėšų, panaudotų išlaidoms padengti, šaltinių. Todėl

padaryta išvada, kad patirtoms išlaidoms padengti Pareiškėjas turėjo kitų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautų, nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų.

Iš 2018-02-06 patikrinimo akto Nr. (21.60-32) FR0680-52 matyti, kad Pareiškėjui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą iš viso už 2007 ir 2008 m. papildomai apskaičiuota 546130 Lt GPM suma (už 2007 m. – 446981 Lt, už 2008 m. – 99149 Lt). Inspekcijos sprendime pažymėta, kad minėtą sumą perskaičiavus į eurus, nurodyta, jog Pareiškėjui apskaičiuota 157170,18 Eur GPM suma, nors remiantis Lietuvos Respublikos euro įvedimo Lietuvos Respublikoje įstatymo 24 str. 2 dalimi, taikant euro ir lito perskaičiavimo kursą (3,4528) turėjo būti nurodyta 158170,18 Eur GPM suma, t. y. 1000 Eur didesnė suma. Dėl šios priežasties Inspekcija pakeitė 2018-02-06 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-52, nurodydama, kad Pareiškėjui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą iš viso už 2007 ir 2008 m. papildomai apskaičiuota 158170,18 Eur GPM suma (MAĮ 132 str. 2 d. 5 punktas).

Pakartotinio patikrinimo rezultatų tvirtinimo metu taip pat nustatyta, jog Pareiškėjui apskaičiuota 21000 Lt mažesnė GPM suma nei ankstesnio patikrinimo metu. 2014-09-04 patikrinimo akte Nr. (4.65)–FR0680-596 buvo nurodyta, kad Pareiškėjas 2009-05-16 pateiktoje Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2008 m. deklaracijos priede GPM305T „Ne individualios veiklos turto padavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės pajamos (apmokestinamos taikant 15 proc. tarifą)“ vietoje 140000 Lt parduoto nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų neteisingai nurodė 280000 Lt, todėl vadovaujantis GPMĮ 16 str. 1 d. 4 punktu bei 6 straipsniu, Pareiškėjui už 2008 m. apskaičiuota 21000 Lt GPM (280000 Lt – 140000 Lt) x 15 proc.). Pažymėtina, kad įvertinus minėtą pažeidimą, taip pat patikrinimo metu nustatytas gautas kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, 2014-09-04 patikrinimo akte Nr. (4.65)–FR0680-596 Pareiškėjui iš viso papildomai buvo apskaičiuota 567130 Lt GPM suma, kurią sudaro 21000 Lt GPM už 2008 m. dėl neteisingai deklaruotos nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų sumos bei 546130 Lt GPM už 2007 ir 2008 m. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kaip minėta, Vilniaus AVMI 2014-11-17 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)–FR0682-641 patvirtino patikrinimo aktą ir jame papildomai apskaičiuotą 567130 Lt (546130 Lt + 21000 Lt) GPM sumą. Paminėtina, kad Pareiškėjas už 2008 m. apskaičiuotos 21000 Lt GPM sumos niekada neginčijo. Šią aplinkybę akcentavo ir LVAT 2017-06-12 sprendime adm. byloje Nr. A-523-602/2017.

Inspekcija, iš naujo išnagrinėjusi Pareiškėjo 2014-12-10 skundą, 2017-07-12 sprendimu Nr. 68-103 panaikino Vilniaus AVMI 2014-11-17 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (4.65)–FR0682-641 ir pavedė pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją. Nustatyta, kad 2018-02-06 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-52 taip pat minimas aptariamas Pareiškėjo pažeidimas, t. y. neteisingas nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidų deklaravimas, tačiau dėl šio pažeidimo Pareiškėjui 21000 Lt GPM suma neapskaičiuota.

Panašiu atveju, kai mokesčio ginčo metu buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius per klaidą mokesčių mokėtojui patikrinimo metu apskaičiavo mažesnę mokėtino mokesčio sumą, nei jam priklausė mokėti, LVAT 2013-01-02 nutartyje adm. byloje Nr. A442-2805/2012 tokius mokesčių administratoriaus veiksmus iš esmės įvertino, kaip mokesčių mokėtojo atleidimą nuo įstatymuose nustatytų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo, ir pabrėžė, kad nesant įstatymuose tiesiogiai nustatytų pagrindų atleisti mokesčių mokėtoją nuo įstatymuose nustatytų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo, mokesčių administratorius tokios diskrecijos neturi. Atsižvelgiant į nurodytas aplinkybes bei aptartą teismų praktiką, 2018-02-06 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-52 keistinas, nurodant, kad Pareiškėjui iš viso papildomai apskaičiuota 567130 Lt (164252,20 Eur) GPM suma (MAĮ 132 str. 2 d. 5 p.).

Pakartotinio patikrinimo rezultatų tvirtinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 36 str. 2 dalimi ir MAĮ 139 str. 1 dalimi, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas mokesčio patikrinimo metu iš esmės tinkamai vykdė savo pareigą bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi bei teikė paaiškinimus, nuo papildomai apskaičiuotos 567130 Lt GPM sumos skirta 10 proc. dydžio (567130 Lt x 10 proc.), t. y. 56713 Lt (16425,22 Eur) GPM bauda.

Remiantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, nuo nedeklaruoto ir nesumokėto papildomai apskaičiuoto mokėtino 567130 Lt GPM Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 657927,38 Lt (190548,94 Eur) GPM delspinigių.

Ginčijamame sprendime taip pat išnagrinėtas Pareiškėjo atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimas. Sprendime akcentuojama, kad Pareiškėjo atžvilgiu iš viso buvo atlikti trys mokestiniai patikrinimai (2013-11-13 patikrinimo aktas Nr. (4.65)–480-27, 2014-09-04 patikrinimo aktas Nr. (4.65)–FR0680-596 ir 2018-02-06 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-52). Be to, tam tikrą laiką buvo nagrinėjamas mokestinis ginčas. Inspekcija priėjo išvadą, kad nepaisant ilgai trukusio mokestinio ginčo, mokesčių administratoriaus kontrolės procedūros vyko nepakankamai operatyviai, kas nėra visiškai suderinama su MAĮ 119 str. 6 dalies nuostatomis, jog mokestinis patikrinimas turi būti atliktas per kuo trumpesnę laikotarpį, taip pat su MAĮ 32 str. 2 ir 7 punktuose įtvirtintomis mokesčių administratoriaus pareigomis, atliekant savo funkcijas, nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių bei stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą.

Vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, atsižvelgiant į pirmiau išdėstytas aplinkybes bei į konstitucinės doktrinos nuostatas dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus, įvertinus tai, kad apskaičiuoti delspinigiai, kaip mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas (MAĮ 95 str. 1 d. 1 punktas), šiuo konkrečiu atveju visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama, Inspekcija atleido Pareiškėją nuo 50 proc. apskaičiuotų GPM delspinigių, t. y. nuo 328963,69 Lt (95274,47 Eur).

Pareiškėjas pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad Inspekcijos padarytos išvados neatitinka bei prieštarauja mokestinio ginčo metu surinktiems įrodymams bei duomenims, taip pat imperatyvioms įstatymų normoms.

1. Dėl reikalavimų sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo

Skunde cituojamos Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 dalies, MAĮ 67 str. 1 dalies, 70 straipsnio, Taisyklių 4.1, 6.1 papunkčių nuostatos, akcentuojama, kad įstatymų leidėjas tiesiogiai įtvirtino mokesčių administratoriui aukštesnio lygio įrodinėjimo pareigą taikant MAĮ 70 straipsnį, t. y. mokesčių administratorius, norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtoju priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal savo įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis), privalo konstatuoti (nustatyti) faktą, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius.

Pareiškėjas teigia, kad nagrinėjamu atveju Inspekcija, norėdama apskaičiuoti Pareiškėjui priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal savo įvertinimą, privalėjo konstatuoti (nustatyti) faktą, jog Pareiškėjo asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas. Sąvoka „konstatuoti“ lietuvių kalboje yra vartojama ir reiškia: 1) nustatyti, teigti ką nors neabejotina, esama, tikrai; arba 2) nustatyti, pažymėti faktą, neabejotiną buvimą, tikrumą. Taigi, Inspekcijos nustatyta aplinkybė, kad Pareiškėjo asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, privalo būti neginčytinai konstatuota (nustatyta), nesukelianti abejonių, ir negali būti įrodinėjama prieštarais įrodymais ir aplinkybėmis.

2. Dėl Inspekcijos 2018-04-09 sprendimo teiginių bei argumentų nepagrįstumo

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija neįrodė, jog P. A. B. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui 1700000 Lt dydžio paskolą, o argumentai dėl sutarties formos ir sandorio ekonominės logikos laikytini tik deklaratyviomis Inspekcijos prielaidomis, kurios niekaip nepaneigia 2017-10-22 paskolos sutarties galiojimo ir vykdymo.

2.1. Dėl P. A. B. galimybės suteikti paskolą

Skunde nurodoma, kad Inspekcijos 2018-02-06 patikrinimo akte nurodomi duomenys bei faktinės aplinkybės prieštarauja išvadai, jog P. A. B. neturėjo finansinių galimybių suteikti 1700000 Lt dydžio paskolą Pareiškėjui.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į esminį Inspekcijos nurodomų aplinkybių loginį neatitikimą. Inspekcija nurodo, kad P. A. B. iš banko grynaisiais pinigais iš viso išėmė 1400000 Lt (1200000 + 200000) ir tuo pačiu teigia, jog P. A. B. iš šios sumos sūnui R. B. padovanojo 2000000 Lt grynaisiais pinigais. Akivaizdu, jog dovanojimo sutarties dieną P. A. B. turėtos 1400000 Lt sumos objektyviai

nepakanka tam, kad būtų sudaryta 2000000 Lt dovanojimo sutartis. Tačiau Inspekcija, remdamasi 2014-05-29 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 20-2-00313-10 duomenimis bei išvada, kad R. B. 2008 m. pradžioje galėjo turėti apie 2300000 Lt, net nekvestionuoja 2000000 Lt dovanojimo sandorio realumo.

Pareiškėjas neginčija aplinkybės, kad P. A. B. galėjo padovanoti sūnui R. B. 2000000 Lt, tačiau pažymi, kad remiantis Inspekcijos surinktais duomenimis ir įrodymais, galimai įvykęs 2000000 Lt dovanojimo sandoris niekaip nepaneigia fakto, jog P. A. B. taip pat turėjo finansinių galimybių suteikti 1700000 Lt paskolą Pareiškėjui. Pareiškėjo teigimu, įvykęs 2000000 Lt dovanojimas R. B. įrodo, kad P. A. B. turėjo finansinių galimybių suteikti 1700000 Lt paskolą Pareiškėjui. Tai grindžiama tokiomis aplinkybėmis:

- 1) P. A. B. UAB „D1“ akcijas pardavė AB „A1“ už 5780000 Lt;
- 2) iš 5780000 Lt sumos: 2000000 Lt buvo pervesti į UAB „D1“ sąskaitą (kaip buvo numatyta sutartyje) 2007-03-09, 2000000 Lt pervesti į P. A. B. banko sąskaitą 2007-04-12 ir 1000000 Lt pervesti į P. A. B. banko sąskaitą 2007-05-22. Likusi 780000 Lt suma P. A. B. buvo pervesta 2008 metais, dėl to šis pavedimas nagrinėjamu atveju nėra aktualus;
- 3) iki 2017-10-22 paskolos sutarties sudarymo dienos P. A. B. buvo *de facto* gavęs 3000000 Lt už parduotas UAB „D1“ akcijas;
- 4) Inspekcijos surinkti įrodymai patvirtina, kad iš gautos 3000000 Lt sumos P. A. B. 2007-04-13 išsiėmė 1200000 Lt ir 2007-05-22 išsiėmė 200000 Lt, t. y. iki 2017-10-22 paskolos sutarties sudarymo dienos (kuri įvyko po dovanojimo R. B.), P. A. B. buvo išgryninęs 1400000 Lt sumą;
- 5) vieno ar dviejų mėnesių bėgyje nuo paskutinio pinigų išėmimo dienos (2007-05-22), bet pagal Inspekcijos prielaidą „neabejotinai“ iki paskolos sutarties tarp Pareiškėjo ir P. A. B. dienos (2007-10-22), P. A. B. padovanojo sūnui 2000000 Lt grynaisiais pinigais;
- 6) akivaizdu, kad 1400000 Lt sumos nepakanka tam, kad būtų sudaryta 2000000 Lt dovanojimo sutartis, vadinasi, Inspekcija pripažįsta, jog P. A. B. dovanojimo sutarties sudarymo dieną disponavo mažiausiai 600000 Lt suma grynaisiais pinigais, apie kurią Inspekcijai nebuvo ir nėra žinoma;
- 7) įvertinus tai, kad P. A. B. realiai disponavo nenustatyto dydžio grynujų pinigų sumomis, apie kurių egzistavimą Inspekcijai nėra žinoma, skunde teigiama, kad Inspekcija neįrodė aplinkybės, jog P. A. B. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui 1700000 Lt dydžio paskolą. Priešingai, Inspekcijos surinkti duomenis bei įrodymai leidžia pagrįstai preziumuoti, kad P. A. B. turėjo finansinių galimybių suteikti 1700000 Lt dydžio paskolą Pareiškėjui, nes tikroji P. A. B. finansinė padėtis 2007-10-22 paskolos sutarties sudarymo dieną Inspekcijai nebuvo ir nėra žinoma.

Remiantis aukščiau nurodytomis aplinkybėmis, skunde daroma išvada, kad faktas, jog P. A. B. faktiškai disponavo grynujų pinigų sumomis, apie kurių egzistavimą Inspekcija nežinojo ir negalėjo žinoti, yra neginčytinas. Priešingu atveju, 2000000 Lt sumos dovanojimas turint tik 1400000 Lt grynaisiais pinigais, niekada nebūtų įvykęs. Atitinkamai, nesant konstatuoto fakto ir net pagrįstų prielaidų dėl to, kad P. A. B. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui 1700000 Lt paskolą, nėra pagrindo abejoti Pareiškėjo pateiktos rašytinės 2007-10-22 paskolos sutarties ir liudytojo A. B. parodymų dėl paskolos suteikimo tikrumu.

2.2. Dėl 2007-10-22 paskolos sutarties formos, sąlygų bei kt.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos teiginiai dėl paskolos sutarties formos, sąlygų ir pan., laikytini prielaidomis, be to, jie niekaip nepaneigia 2007-10-22 paskolos suteikimo fakto bei šios sutarties galiojimo.

Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – Civilinis kodeksas) 6.871 str. 1 dalies redakcijoje, galiojusioje paskolos sutarties sudarymo dieną (2007-10-22), nurodyta, kad fizinių asmenų paskolos sutartis turi būti rašytinė, jeigu paskolos suma viršija 2000 Lt. Pareiškėjas pažymi, kad Civilinio kodekso reikalavimas dėl paskolos sutarties, kurios suma viršija 3000 Eur, sudarymo notarine forma įsigaliojo tik 2015-01-01. Atitinkamai skunde teigiama, kad paskolos sutartis tarp Pareiškėjo ir P. A. B. yra sudaryta tinkamai, laikantis tuo metu galiojusių įstatymų.

Pareiškėjas nesutinka ir su Inspekcijos teiginiu apie paskolos sutarties neatlygintumą. Civilinio kodekso 6.872 str. 1 dalies redakcijoje, galiojusioje paskolos sutarties sudarymo dieną (2007-10-22), buvo nurodyta, kad palūkanų už naudojimąsi paskolos suma, dydį ir mokėjimo tvarką

nustato šalys susitarimu, o jeigu šalys nėra susitarusios dėl palūkanų dydžio, palūkanos nustatomos pagal paskolos davėjo gyvenamosios ar verslo vietos komercinių bankų vidutinę palūkanų normą, galiojusią paskolos sutarties sudarymo momentu. Taigi, Pareiškėjui ir P. A. B. tiesiogiai nesusitarus dėl palūkanų dydžio, P. A. B. neprarado teisės reikalauti palūkanų už naudojimąsi paskolos suma, o šių palūkanų dydį reglamentavo Lietuvos Respublikos įstatymai.

Skunde taip pat nesutinkama su Inspekcijos išvada, kad paskolos grąžinimas nebuvo užtikrintas, kadangi 2007-10-22 paskolos grąžinimas buvo užtikrintas viena iš įstatyme įtvirtintų prievolės užtikrinimo priemonių – netesybomis (delspinigiais).

Dėl ekonominės paskolos sutarties logikos Pareiškėjas pažymi, kad Pareiškėją su P. A. B. supažindino A. B. (P. A. B. sūnus ir Pareiškėjo geras pažįstamas), dėl to paskolos sutartis buvo sudaroma remiantis draugiškais santykiais bei tarpusavio pasitikėjimu, todėl nebuvo realios būtinybės užtikrinti Pareiškėjo prievolės įvykdymą nekilnojamojo turto įkeitimu (hipoteka) arba nustatyti 20 proc. dydžio mokėjimo palūkanų.

Skunde teigiama, kad paskolos grąžinimo patvirtinimo forma (pakvitavime nenurodyta data, jis nepasirašytas Pareiškėjo) neprieštaruoja tuometinėms Civilinio kodekso nuostatomis. Tuo metu galiojusioje Civilinio kodekso 6.65 str. 1 dalies redakcijoje nurodyta, kad kreditorius, priimdamas prievolės įvykdymą, privalo duoti skolininkui pakvitavimą apie visišką ar dalinį prievolės įvykdymą, jeigu sutartis nenumato ko kita. Taigi įstatymai nenumatė prievolės įrašyti datą prievolės įvykdymą patvirtinančiame pakvitavime. Be to, kaip jau buvo nurodyta, nei Pareiškėjui, nei P. A. B. nebuvo realios būtinybės fiksuoti kiekvieną smulkų niuansą sutarties sudarymo, vykdymo ar įvykdymo metu, nes sutarties šalis siejo draugiški santykiai. Pareiškėjas taip pat nurodo, kad skolininko parašas nėra būtinas fiksuojant prievolės visišką ar dalinį įvykdymą. Pareiškėjo Inspekcijai pateiktas pakvitavimas yra pasirašytas P. A. B., t. y. jame yra įtvirtinta paties kreditoriaus valia pripažinti prievolę įvykdyta. Skunde pabrėžiama, kad Pareiškėjo pateiktas pakvitavimas nepažeidžia įstatymų reikalavimų bei neprieštaruoja bendriesiems sąžiningumo, protingumo ir teisingumo principams.

Skunde taip pat nurodoma, kad Pareiškėjas, neturintis teisinio išsilavinimo fizinis asmuo, neišvėlgė būtinybės deklaruoti pajamų, nes visa paskolos sutarties pagrindu gauta 1700000 Lt suma buvo nedelsiant investuota į verslą, t. y. gautų ir investuotų pajamų balansas lygus nuliui.

Dėl prieštarų ir neišsamių A. B. paaiškinimų Pareiškėjas pažymi, kad A. B. teikė paaiškinimus praėjus 7 metams po aptariamų įvykių, todėl akivaizdu, kad fizinis asmuo gali pamiršti tam tikras smulkias faktines aplinkybes. Pareiškėjas pabrėžia, kad A. B. iš esmės suklydo tik dėl pinigų išgryninimo tikslaus laikotarpio. Jo nuomone, 5 mėnesių paklaida laikytina protinga, dėl to nėra pagrindo abejoti A. B. pateiktų paaiškinimų sąžiningumu.

Apibendrinant aukščiau išdėstytus teiginius, skunde nurodoma, kad visi Pareiškėjo veiksmai atitiko tuometinį teisinį reglamentavimą. Nagrinėjamu atveju būtent Inspekcija, nesutikdama su Pareiškėjo nurodomos aplinkybėmis bei norėdama paneigti jo sąžiningumo prezumpciją, privalėjo pateikti duomenis bei įrodymus, kurie paneigtų Pareiškėjo nurodomas aplinkybes. Tačiau Inspekcija neįvykdė Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 dalyje ir MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintos įrodinėjimo pareigos ir jokiais įrodymais nepagrindė savo nurodomų aplinkybių.

3. Dėl Inspekcijos 2018-04-09 sprendimo neteisėtumo

Skunde teigiama, kad Inspekcija neįvykdė jai įstatymų imperatyviai įtvirtintos prievolės neginčytinai konstatuoti (nustatyti) aplinkybę, jog Pareiškėjo asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas. Patikrinimo akto išvados, Pareiškėjo teigimu, yra prieštaringos ir nemotyvuotos, todėl Inspekcija neturėjo teisės priimti ginčijamo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Skunde taip pat pažymima, kad Inspekcijos sprendimo neteisėtumą pagrindžia ir tai, kad Inspekcija neatsižvelgė į 2017-06-12 LVAT sprendime, kuriuo buvo panaikinti VAAT, Komisijos ir Inspekcijos sprendimai, išdėstytus išaiškinimus. Pareiškėjas pabrėžia, kad LVAT nurodė, jog „mokesčių administratoriui priėmus sprendimą remiantis neiširtais įrodymais, dėl kurių neturėjo galimybės pasisakyti mokesčių mokėtojas, negalima pripažinti, kad mokesčių administratorius tinkamai įvykdė savo pareigą, nustatytą MAĮ 67 straipsnyje – pagrįsti mokesčių administratoriaus mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Minėto vertinimo dėl

mokesčių administratoriaus sprendimo nepagrindimo faktiniais duomenimis nekeičia ir tai, kad mokesčių administratorius atsisakymą pateikti Pareiškėjo reikalaujamą dokumentą motyvavo informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją (P. A. B.) slaptumu“ (2017-06-12 LVAT sprendimas).

Pareiškėjas pažymi, kad Inspekcija 2018-02-06 patikrinimo akte rėmėsi nauju įrodymu – 2014-05-29 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 20-2-00313-10 nuorašu, tačiau šis įrodymas nebuvo pateiktas Pareiškėjui susipažinti.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Pareiškėjas prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2018-04-09 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-109.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo ir Komisijos posėdžio metu Pareiškėjo atstovo išdėstytus motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 158170,18 Eur GPM (apskaičiuotą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą) ir su juo susijusias sumas, mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavus, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos 2007–2008 metais 2072459 Lt (2007 m. – 1656901 Lt, 2008 m. – 415558 Lt) viršijo jo gautas pajamas ir pastarosios pripažintos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis.

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, aplinkybė, kad jo asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, privalo būti konstatuota neginčytinai, nekelianti abejonių, ir negali būti įrodinėjama prieštariniais įrodymais ar aplinkybėmis. Inspekcija neįrodė, kad P. A. B. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui 1700000 Lt paskolą, o argumentai dėl sutarties formos ir sandorio ekonominės logikos laikytini tik deklaratyviomis Inspekcijos prielaidomis. Pareiškėjo nuomone, patikrinimo akto išvados yra priešingos ir nemotyvuotos, todėl Inspekcija neturėjo teisės priimti ginčijamą sprendimą. Be to, Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad dalis dokumentų, pagrindžiančių Inspekcijos sprendimo išvadą, nebuvo pateikti Pareiškėjui susipažinti.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų. Pastebėtina, kad Pareiškėjas nepateikė nesutikimo argumentų dėl Inspekcijos apskaičiuoto 6082,02 Eur (21000 Lt) GPM ir su juo susijusių sumų, apskaičiuotų nuo pajamų už 2008 metais perleistą nekilnojamąjį turtą, todėl Komisija plačiau šiuo klausimu nepasisako.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Komisija, pasisakydama dėl nagrinėjamoje byloje mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), pirmiausia pažymi, jog MAĮ 8 str. 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 ir 4 dalys, 66 str. 1 dalis). 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 dalis).

Specialus mokesčių apskaičiavimo būdas, kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, įtvirtintas MAĮ 70 straipsnyje, kurio 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 mokėtojui 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 mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės 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 (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarungus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija nutartyje adm. byloje Nr. A442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka“. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės 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 mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (taip pat 2008-07-18 nutartis adm. byloje Nr. A502-1305/2008, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.).

Aptartos teisinio reguliavimo nuostatos bei paminėta teisminė praktika suponuoja išvadą, jog mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas, konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą, t. y.: 1. mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2. to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos – nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir / arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi (tokia pozicija nuosekliai formuojama ir LVAT praktikoje, pavyzdžiui, 2010-11-29 nutartyje adm. byloje Nr. A438-1542/2010; 2013-04-15 sprendime adm. byloje Nr. A602-27/2013; 2015-12-02 nutartyje adm. byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-12-05 nutartyje adm. byloje Nr. A1302-602/2016 ir kt.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, vadovaudamasi išdėstytu teisiniu reglamentavimu ir jį aiškinančia teismine praktika, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti duomenys pagrindžia Pareiškėjo netinkamo elgesio egzistavimą, todėl įgyta teisė mokesčius už šį laikotarpį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, mokesstinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo 2007–2008 metais išlaidos (įnešimai į UAB „P2“ kasą, paskolų fiziniams asmenims teikimas ir gražinimas ir kt.) viršijo gautas pajamas 2072459 Lt suma (2007 m. – 1656901 Lt, 2008 m. – 415558 Lt) ir Pareiškėjas šioms išlaidoms dengti panaudotų pajamų šaltinių nepagrindė objektyviais duomenimis, neįrodė, jog tikrinamuoju laikotarpiu disponuotos pajamos yra gautos iš teisėtų ir oficialių šaltinių. Gautų pajamų

Pareiškėjas nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM GPMĮ tvarka ir terminu.

Nagrinėjamu atveju susiklosčiusi mokesčio ginčo faktinė situacija atitinka Taisyklių 4.1 papunktyje apibrėžtus mokesčių slėpimo atvejus, t. y. mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, nepateikdamas mokesčio deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašęs neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais. Byloje nustatytų teisiškai reikšmingų aplinkybių visuma (mokestiniu laikotarpiu Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir jų kilmė nepagrįsta objektyviais duomenimis, gautų pajamų nedeklaravimas bei mokėtinų į biudžetą mokesčių neapskaičiavimas bei nesumokėjimas), Komisijos nuomone, akivaizdžiai 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 priemonė, remtis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, teigtina, kad pagrįstai mokesčių administratorius, identifikavęs pajamų slėpimo faktą, Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiavo netiesiogiai, atlikdamas įvertinimą pagal MAĮ 70 str. 1 dalį ir taikydamas išlaidų metodą, todėl Pareiškėjo skundo argumentai šioje ginčo dalyje atmestini kaip nepagrįsti.

Dėl Pareiškėjo pateiktos 2007-10-22 paskolos sutarties kopijos

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo argumentus, Komisijos posėdyje Pareiškėjo išdėstyta poziciją, konstatuoja, kad šioje ginčo dalyje klausimas iš esmės yra kilęs dėl faktinių aplinkybių bei įrodymų apie Pareiškėjo tariamai gautą 1700000 Lt paskolą iš P. A. B. vertinimo.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Vadinasi, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojui. Tuo tarpu mokesčių mokėtojui, siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontraargumentų teikimu, negrindžiant jų konkrečiais įrodymais. Pagal MAĮ 67 straipsnio 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 tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (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).

Dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (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.) (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.

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 neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. ne tik šaltinis turi būti realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-3513/2011). Komisija sutinka su Inspekcijos išvada, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais gavo ginčo paskolą. Įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėta pinigų suma Pareiškėjui realiai buvo ar nebuvo perduota ir būtent Pareiškėjui tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas realiai gavo konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A145-602/2016), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Taigi, nagrinėjamos bylos atveju, įrodinėjimo dalyku yra nustatymas aplinkybės – ar Pareiškėjas pagal 2007-10-22 paskolos sutartį su P. A. B. realiai gavo 1700000 Lt, ar ne.

Pareiškėjas savo poziciją dėl 1700000 Lt paskolos gavimo grindžia 2007-10-22 paskolos sutartimi (skenuota kopija), pakvitavimu (skenuota kopija) bei P. A. B. sūnaus A. B. 2014-11-10 paaiškinimu. 2007-10-22 paskolos sutartyje nurodyta, kad P. A. B. (Kreditorius) suteikia Pareiškėjui (Paskolos gavėjui) 1700000 Lt paskolą iki 2010-10-22. Kreditorius privalo išmokėti paskolos sumą Paskolos gavėjui po šios sutarties pasirašymo. Palūkanos pagal šią sutartį nėra nustatomos, sutartyje numatyti tik delspinigiai (0,001 proc. už kiekvieną kalendorinę dieną), jei Paskolos gavėjas laiku negrąžintų paskolos. Paskolos sutartis pasirašyta Pareiškėjo ir P. A. B. Pakvitavimu (be datos) P. A. B. patvirtina, kad Pareiškėjas (paskolos gavėjas) grąžino visą paskolos sumą (1700000 Lt) pagal 2007-10-22 sudarytą paskolos sutartį. 2014-11-10 A. B. (P. A. B. sūnus) Inspekcijai pateiktame paaiškinime nurodė, kad supažindino tėvą P. A. B. su Pareiškėju, kai pastarajam prireikė pinigų nekilnojamam turtui įsigyti ar jį statyti. A. B. taip pat nurodė, kad dalyvavo tėvui nusiimant pinigus (2000000 Lt) iš banko sąskaitos UAB „D1“ akcijų pardavimo AB „A1“ dieną bei P. A. B. suteikiant paskolą Pareiškėjui grynaisiais pinigais paskolos sutarties pasirašymo dieną.

Nepaisant Pareiškėjo pateiktų dokumentų kopijų, Pareiškėjo ir A. B. paaiškinimų, Komisija, įvertinusi mokestinės bylos medžiagą, daro išvadą, kad 2007-10-22 paskolos sutartyje nurodyta pinigų suma (1700000 Lt) realiai nebuvo perduota Pareiškėjui, ši sutartis yra Pareiškėjo gynybinė pozicija, siekiant išvengti GPM mokėjimo nuo pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių. Tai patvirtina šios mokesčių administratoriaus nustatytos aplinkybės:

Pirma, nei operatyvaus patikrinimo, nei mokestinio tyrimo metu Pareiškėjas nenurodė tikslių paskolos davėjo (kreditoriaus) duomenų, nepateikė jokių paskolos gavimą patvirtinančių dokumentų, nors mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės veiksmų metu Pareiškėjo ne kartą buvo prašoma pateikti dokumentus, pagrindžiančius pajamų gavimo šaltinius. Tai buvo padaryta tik mokestinio patikrinimo metu. Operatyvaus patikrinimo metu 2012-08-09 pateiktame paaiškinime Nr. (4.65)-339-2974 ir mokestinio tyrimo metu 2012-12-19 pateiktame paaiškinime Nr. 339-5057 Pareiškėjas nurodė, kad 1700000 Lt pagal paskolos sutartį pasiskolino iš fizinio asmens, kurio duomenų neatsimena, sutarties neišsaugojo, nenurodė tikslių aplinkybių, kada ir kur buvo perduoti pinigai. Tik

pirminio mokesčio patikrinimo metu 2013-02-12 elektroniniu paštu mokesčių administratoriui buvo pateiktos 2007-10-22 paskolos sutarties ir pakvitavimo kopijos. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad iš patikrinimo medžiagos matyti, jog Pareiškėjas įprastai nedisponavo tokiomis didelėmis pinigų sumomis (kitos gautos / suteiktos paskolos neviršijo 400000 Lt) kokia nurodyta 2007-10-22 paskolos sutartyje, be to, buvo pažįstamas su kreditoriaus sūnumi (A. B.), tačiau nei operatyvaus patikrinimo, nei mokesčio tyrimo metu neprisiminė, kas jam suteikė 1700000 Lt paskolą – paskolos sutartis, kurioje nurodyti tikslūs kreditoriaus duomenys, mokesčių administratoriui pateikta tik po jo mirties (P. A. B. mirė 2012-10-27). Paminėtina, kad LVAT praktikoje pirmenybė teikiama pirminiems paaiškinimams, kurie nėra paveikti laiko ir kitų aplinkybių (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-695/2009). LVAT taip pat yra pažymėjęs, kad nors vėlesnis dokumentų pateikimas ir nėra draudžiamas, tačiau tai užkerta galimybę tikėti mokesčių mokėtojo sąžiningumu (LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A556-1632/2010).

Antra, byloje nepateikta originali paskolos sutartis ar patvirtinta jos kopija. Analogiškoje situacijoje LVAT teisėjų kolegija 2016-11-17 nutartyje adm. byloje Nr. A1335-438/2016 pažymėjo, kad mokesčių mokėtojai į bylą pateikė teisės aktų nustatyta tvarka nepatvirtintas šių dokumentų kopijas, todėl jau vien šiuo pagrindu mokesčių mokėtojų pateikti įrodymai negali būti vertinami kaip patikimi.

Trečia, nurodyta paskolos sutartis nebuvo sudaryta įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjas (kreditorius) turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų grąžinimą. Nors paskolos sutarties sudarymo dieną galiojusioje Civilinio kodekso redakcijoje nebuvo nustatytas reikalavimas dėl notarinės paskolos sutarties formos, tačiau 2008-04-18 Pareiškėjo sudaryta paskolos sutartis su A. J. dėl 320000 Lt (5,3 karto mažesnės sumos) buvo patvirtinta notaro. Nepaisant skunde išdėstytų argumentų dėl paskolos sutarties formos ir turinio atitikimo Civilinio kodekso nuostatomis (nebuvo reikalavimo paskolos sutartį tvirtinti pas notarą, paskolos grąžinimas užtikrintas delpinigiais, paskolos sutartis buvo sudaryta remiantis draugiškais santykiais, todėl nebuvo būtinybės prievolės įvykdymą užtikrinti nekilnojamojo turto įkeitimu), Komisija pažymi, kad tokia sutartis įprastinėmis rinkos sąlygomis nebūtų sudaroma. Paskolos sutartis sudaryta su mažai pažįstamu žmogumi; paskola suteikta kreditoriui nenaudingomis sąlygomis, nepagrįsta jokia ekonomine logika: beprocentė, be grąžinimo užtikrinimo garantijų (įkeitimo, laidavimo ir pan.), neaišku, ar kreditorius domėjosi, iš kokių pajamų šaltinių Pareiškėjas grąžins paskolintas lėšas. Įprastinėmis paskolų suteikimo sąlygomis paskolų davėjai įsitikina paskolos gavėjo galimybėmis dengti paskolą bei užsitikrina paskolintų lėšų grąžinimą.

Ketvirta, Pareiškėjo pateiktame pakvitavime nenurodyta nei jo surašymo data, nei paskolos grąžinimo data. Nors Civiliniame kodekse nėra nurodyta, jog pakvitavime privalomai turi būti nurodyta data, tačiau šio dokumento rekvizito nenurodymas Pareiškėjo pateiktame pakvitavime užkirto kelią mokesčių administratoriui įsitikinti, ar tikrai paskola P. A. B. buvo grąžinta, ir koku laikotarpiu bei iš kokių pajamų šaltinių tai buvo padaryta.

Penkta, kritiškai vertinamas ir Pareiškėjo skunde akcentuojamas P. A. B. sūnaus A. B. paaiškinimas, kuriame šis asmuo tvirtina, kad dalyvavo tėvui nusiimant pinigus iš banko sąskaitos ir juos perduodant Pareiškėjui kaip paskolą. Nustatyta, kad Pareiškėjas ir A. B. tuo pačiu metu dirbo VŠĮ „F1“, todėl A. B. galėjo būti suinteresuotas nurodyti Pareiškėjui palankias bei jo poziciją patvirtinančias aplinkybes. Pastebėtina, kad su mokesčių mokėtoju susijusių asmenų paaiškinimai vertinami kritiškai ir LVAT praktikoje, jeigu jie nėra patvirtinti kitais objektyviais faktiniais duomenimis (LVAT 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A556-404/2013).

Šešta, iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad P. A. B. neturėjo finansinių galimybių suteikti paskolą Pareiškėjui. Tokios išvados mokesčių administratorius priėjo atlikęs P. A. B. mokesčio tyrimą, kurio metu vertino šio asmens gautas pajamas ir patirtas išlaidas už laikotarpį nuo 2004-01-01 iki 2007-10-22 (2013-07-19 mokesčio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. 479-62). Komisija pažymi, kad nepaisant LVAT 2017-06-12 sprendimo Nr. A523-602/2017 išvadų dėl skirtingo P. A. B. sudarytų 2003-10-16 ir 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutarčių (su sūnumi R. B.) traktavimo

minėtoje 2013-07-19 mokestinio tyrimo ataskaitoje (pripažinta, kad 2000000 Lt sumokėjo sūnui už parduotas UAB „D1“ akcijas) ir Inspekcijos sprendime dėl to paties asmens (P. A. B.) atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo akto išvadų (akcijų pirkimo–pardavimo sutartys nebuvo realios, pripažintinos surašytomis tik siekiant padidinti akcijų įsigijimo kainą taip sumažinant mokėtiną GPM), remiantis Pareiškėjo pakartotinio patikrinimo metu papildomai gauta ikiteisminio tyrimo medžiaga (2011-12-12 ir 2014-05-29 Kauno miesto apylinkės prokuratūros nutarimai nutraukti ikiteisminį tyrimą, P. A. B. ir jo sūnaus R. B. 2011 metų paaiškinimai), nustatyta, kad P. A. B. po UAB „D1“ akcijų pardavimo AB „A1“ perdavė sūnui R. B. 2000000 Lt grynaisiais pinigais. Taigi, 2013-07-19 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitoje iš esmės klaidingai nurodytas 2000000 Lt pinigų perdavimo pagrindas (už neva 2006-08-16 parduotas akcijas), tačiau pats pinigų perdavimo R. B. faktas nėra paneigtas.

2008-11-21 Šiaulių apskrities valstybinė mokesčių inspekcija atliko P. A. B. mokestinį patikrinimą, kurio metu nustatė, kad pagal 2007-03-09 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį P. A. B. pardavė AB „A1“ 100 vnt. UAB „D1“ paprastųjų vardinių akcijų už 5780000 Lt. P. A. B. Metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje GMP305 už 2007 m. gautas vertybinių popierių pardavimo pajamas (5000000 Lt) deklaravo kaip neapmokestinamąsias pajamas. Nustatyta, kad šios pajamos pagal GPMĮ įstatymo 17 str. 23 punkto nuostatas priskiriamos apmokestinamoms pajamoms, nuo kurių papildomai apskaičiuotas GPM. Mokestinio ginčo nagrinėjimo metu P. A. B. Inspekcijai pateikė papildomus dokumentus:

- 2003-10-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią P. A. B. savo sūnui R. B. pardavė UAB „D1“ 9 paprastąsias vardines akcijas už 900 Lt.

- 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią P. A. B. iš R. B. nupirko UAB „D1“ 9 paprastąsias vardines akcijas už 2000000 Lt. Sutartyje pažymėta, kad visa pirkimo kaina už parduodamas akcijas Pardavėjui turi būti sumokama tik po to, kai Pirkėjas suras strateginį investuotoją ir su juo sudarys sandorį dėl visų Bendrovės akcijų pardavimo.

LVAT 2010-09-06 nutartimi adm. byloje Nr. A556-983/2010 priėmė galutinį sprendimą, kad 2003-10-16 ir 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartys, sudarytos tarp P. A. B. ir sūnaus R. B. nebuvo realios ir nebuvo vykdomos, t. y. P. A. B. pagal šias sutartis nei pardavė, nei pirko UAB „D1“ akcijas iš savo sūnaus R. B. ir tik jis vienintelis valdė UAB „D1“ akcijas pagal 2003-09-05 pirkimo–pardavimo sutartį iki jų pardavimo 2007-03-09 AB „A1“. Tikrovės neatitinkantys dokumentai pateikti siekiant padidinti akcijų įsigijimo kainą ir taip sumažinti mokėtiną GPM, tačiau kitos faktinės aplinkybės, nustatytos Pareiškėjo pakartotinio patikrinimo metu, patvirtina faktą, kad R. B., nors ir ne pagal 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sandorį, tačiau iš tėvo P. A. B. gavo 2000000 Lt grynaisiais pinigais: 1) ikiteisminio tyrimo metu (baudžiamoji byla Nr. 20-2-00313-10) liudytoju apklaustas R. B. 2011-11-30 davė parodymus „*Pinigus, kuriuos paskolinau A. Z. buvo mano asmeniniai pinigai, kuriuos buvau susitaukęs dirbdamas, taip pat duodavo tėvas įvairiomis sumomis bei buvau gavęs iš tėvo 2000000 Lt už UAB „D1“ akcijas, nors LVAT nusprendė, kad tarp manęs ir tėvo P. A. B. akcijų pirkimas nebuvo įvykęs, bet realiai aš tuos pinigus už parduotas UAB „D1“ akcijas gavau*“; 2) liudytoju apklaustas P. A. B. 2011-03-22 davė parodymus, nurodydamas „*2003 m. UAB „D1“ 9 akcijas aš pardaviau sūnui R. B. ir dar 9 akcijas kitam sūnui A. B. Šių akcijų pirkimo–pardavimo sutartis buvo sudaryta formaliai, notaro nepatvirtinta (...) Po kelių metų nusprendžiau visas UAB „D1“ akcijas parduoti AB „A1“, tačiau viena iš šios bendrovės sąlygų buvo ta, kad aš būčiau vienintelis UAB „D1“ akcininkas. Todėl dėl šios priežasties 2006 m. aš iš minėtų savo sūnų vėl atpirkau šias UAB „D1“ akcijas. Vėlgi buvo sudaryta akcijų pirkimo sutartis, tačiau tik formaliai, notaro nepatvirtinta (...) Tapęs šimtaprocentiniu UAB „D1“ akcininku, aš visas UAB „D1“ akcijas pardaviau AB „A1“. Iš AB „A1“ už šias akcijas gavau 5000000 Lt. Gavęs pinigus, jei gerai pamenu, tai mėnesio ar dviejų laikotarpiu, aš iš šios savo sąskaitos nusėmiau visas 5000000 Lt ir iš šių pinigų grynais daviau sūnui R. B. 2000000 Lt. Šiuos pinigus sūnui daviau grynais pinigais, nesudarydamas dovanojimo sutarties todėl, kad nereikėtų mokėti nuo šios sumos mokesčių*“. Taigi, tiek P. A. B., tiek jo sūnus R. B. pripažino, kad nors 2003-10-16 ir 2006-08-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartys nebuvo vykdomos, tačiau P. A. B. sūnui R. B. davė (padovanojo) 2000000 Lt grynais pinigais, nurodant pajamų šaltinį – iš AB „A1“ gautos pajamos už UAB „D1“ parduotas akcijas. Pastebėtina, kad Kauno apygardos Kauno apylinkės prokuratūros atlikto ikiteisminio tyrimo byloje Nr. 20-2-

00313-10 taip pat vertino, kad surinkti faktiniai įrodymai patvirtina faktą, jog P. A. B. pardavęs UAB „D1“ akcijas AB „A1“ sūnui R. B. davė (padovanojo) 2000000 Lt grynaisiais pinigais.

Už parduotas akcijas AB „A1“ 2007-04-12 į P. A. B. sąskaitą pervedė 2000000 Lt ir 2007-05-22 – 1000000 Lt, likusių akcijų kainos dalį (780000 Lt) AB „A1“ P. A. B. pervedė mokėjimo pavedimu 2008 metais. Banko sąskaitų išrašų duomenimis, P. A. B. iš AB „A1“ pervestų 3000000 Lt už akcijas 2007-04-13 išsiėmė 1200000 Lt, 2007-05-22 išsiėmė 200000 Lt grynaisiais pinigais. Komisija pažymi, kad nepaisant P. A. B. ir jo sūnaus R. B. liudytojų apklausos protokoluose klaidingai nurodytų išgrynintų pinigų sumų, pinigų išgryninimo data sutampa su banko pateikta informacija, todėl Komisija neturi pagrindo vertinti minėtų asmenų pateiktą informaciją kitaip negu ją įvertino mokesčių administratorius. Pareiškėjo atstovas Komisijos posėdžio metu samprotavo, kad P. A. B. 2000000 Lt perdavė sūnui R. B. galbūt po 2007-10-22 paskolos sutarties sudarymo. Komisija šį argumentą vertina kritiškai, nes, kaip matyti iš ginčo medžiagos, P. A. B. iš gautų 3000000 Lt į banko sąskaitą pinigų už parduotas akcijas 2007 m. balandžio–gegužės mėn. nusiėmė nuo sąskaitos grynaisiais 1400000 Lt, likusi pinigų suma panaudota mokėjimams per banką, vadinasi, minėtu laikotarpiu išgryninti pinigai (1400000 Lt) P. A. B. buvo reikalingi būtent tuo metu, o ne 2007 m. spalio mėn. (po 5–6 mėn.) 1700000 Lt paskolos Pareiškėjui suteikimui.

Atsižvelgus į tai, kad P. A. B. 2006-12-31 galimai turėjo 644508 Lt grynųjų pinigų likutį ne banke, AB „A1“ į P. A. B. asmeninę banko sąskaitą už parduotas akcijas 2007-03-09 ir 2007-04-12 pervedė 3000000 Lt, iš kurių 2007-04-13 išsiėmė 1200000 Lt ir 2007-05-22 išsiėmė 200000 Lt grynaisiais pinigais bei baudžiamojoje byloje P. A. B. duotus parodymus, kad mėnesio ar dviejų mėnesių laikotarpyje sūnui R. B. perdavė 2000000 Lt grynaisiais pinigais, Inspekcija vertina, kad piniginės lėšos R. B. buvo perduotos iki 2007-10-22 (2013-07-19 mokesčio tyrimo rezultatų ataskaita). Mokesčių administratorius apskaičiavo, kad 2007-10-22 (paskolos tarp P. A. B. ir Pareiškėjo įforminimo dieną) P. A. B. piniginių lėšų likutis banke sudarė 62749 Lt, ne banke – 0 Lt, todėl minėtas asmuo neturėjo finansinių galimybių suteikti 1700000 Lt paskolą Pareiškėjui grynaisiais pinigais. Komisija pažymi, kad Pareiškėjo skundo teiginiai apie P. A. B. turėtas nenustatyto dydžio grynųjų pinigų sumas iš nenustatytų pajamų šaltinių yra nepagrįsti (nes asmuo turėjo sukaukęs virš 600000 Lt grynųjų pinigų likutį ne banke 2007 metų pradžioje) ir laikytini deklaratyviomis prielaidomis, kuriomis jokia būdu negalėtų būti grindžiami Pareiškėjo pajamų šaltiniai.

Pastebėtina, kad pripažinus P. A. B. suteiktą paskolą realia, šis faktas neturėtų įtakos Pareiškėjui papildomai apskaičiuotoms mokesčinėms prievolėms, nes tai suponuotų išvadą, jog Pareiškėjas 2008 metais (įeina į tikrąją laikotarpį) minėtą paskolą kreditoriui grąžino iš kitų neapmokestintų pajamų, kurių šaltiniai nenustatyti. Pareiškėjas mokesčio tyrimo metu pateiktame paaiškinime mokesčių administratoriui nurodė, kad paskolą P. A. B. grąžino 2008 metais. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo 2008 metų išlaidos viršijo jo gautas pajamas 415558 Lt, taigi, Pareiškėjo gautų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka apmokestintų pajamų neužteko 1700000 Lt paskolai P. A. B. grąžinti.

Taip pat akcentuotina, jog Pareiškėjas nepateikė pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų. Komisija pažymi, kad kreditoriaus (šiuo atveju – P. A. B.) finansinių galimybių suteikti paskolą turėjimas / neturėjimas nėra esminė aplinkybė, kuria remiantis daromos išvados apie paskolos realumą. Tokios išvados daromos vertinant visų aukščiau aprašytų aplinkybių visumą, o ne vien P. A. B. finansines galimybes. Mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybė, kad paskolos davėjas neturėjo finansinių galimybių suteikti paskolą Pareiškėjui, vertintina sistemiškai visa nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų visuma, o įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp šalių prasmė lemia, kad Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti, pateikiant papildomus tiesioginius ir / ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad jam pagal 2007-10-22 paskolos sutartį realiai buvo perduotos lėšos (1700000 Lt). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal minėtą paskolos sutartį realiai piniginių lėšų negavo, t. y. Pareiškėjo su P. A. B. sudaryta sutartis yra formali, įforminta siekiant išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų. Kaip minėta, tais atvejais, kai kyla pagrįstų abejonių dėl gautų paskolų realumo, pareiga įrodyti šias aplinkybes tenka mokesčio

mokėtojui, nes mokesčio mokėtojas 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), prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2013-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-2923/2012; 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1852/2010).

Komisija, atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes, sutinka su skundžiamame Inspekcijos sprendime išdėstytais argumentais dėl minėtos paskolos sutarties, kaip Pareiškėjo pajamų gavimo šaltinio, vertinimo, t. y. kad mokesčių administratorius surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėta paskolos sutartis nepagrindžia joje nurodytos pinigų sumos gavimo fakto. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo pateiktas dokumentas (2007-10-22 paskolos sutartis) laikytinas tik formalią tariamą sandorio išraišką parodančiu, bet ne realiai įvykusį sandorį atspindinčiu įrodymu.

Dėl Pareiškėjo teisės susipažinti su mokestinės bylos dokumentais

Pareiškėjas skunde teigia, kad Inspekcijos išvados yra paremtos nauju įrodymu – 2014-05-29 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą nuorašu, kuris nebuvo pateiktas Pareiškėjui susipažinti.

Komisija pastebi, kad klausimas dėl Pareiškėjo teisės susipažinti su tam tikrais mokestinėje byloje esančiais dokumentais buvo keliamas mokestinio ginčo dėl pirminio patikrinimo akto metu. LVAT 2017-06-12 sprendime adm. byloje Nr. A523-602/2017 nurodė, kad „mokesčių administratoriui priėmus sprendimą remiantis neištirtais įrodymais, dėl kurių neturėjo galimybės pasisakyti mokesčių mokėtojas, negalima pripažinti, kad mokesčių administratorius tinkamai įvykdė savo pareigą, nustatytą MAĮ 67 straipsnyje – pagrįsti mokesčių administratoriaus mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Minėto vertinimo dėl mokesčių administratoriaus sprendimo nepagrindimo faktiniais duomenimis nekeičia ir tai, kad mokesčių administratorius atsisakymą pateikti pareiškėjo reikalaujamą dokumentą motyvavo informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją (P. A. B.) slaptumu (MAĮ 38, 39 straipsniai). MAĮ 38 str. 1 dalis įtvirtina, kad informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui, turi būti laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams. Tačiau šis reikalavimas dėl informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją slaptumo, nesuteikia mokesčių administratoriui teisės nepateikti jokią informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją vertinimo (nepažeidžiant minėtų slaptumo reikalavimų), kai ši informacija sudaro vienintelį ir esminį pagrindą priimti sprendimą dėl mokesčio apskaičiavimo kitam mokesčių mokėtojui.“

Iš cituojamos LVAT nutarties matyti, kad teismas neįpareigojo mokesčių administratoriaus pateikti Pareiškėjo prašomus dokumentus, kuriuose yra informacijos apie kitus mokesčių mokėtojus, laikomos paslapyje, remiantis MAĮ 38 ir 39 straipsnių nuostatomis, tačiau nurodo, kad Inspekcijos sprendime turi būti pateiktas šių dokumentų vertinimas. Komisija, įvertinusi mokestinės bylos medžiagą, konstatuoja, kad mokesčių administratorius tinkamai įvykdė šią pareigą – tiek 2018-02-06 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-52, tiek ginčijamame sprendime pateikta išsami P. A. B. atliktos 2013-07-19 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaitos, Kauno apygardos prokuratūros Kauno apylinkės prokuratūros nutarimų nutraukti ikiteisminį tyrimą analizė, taip pat pateiktos P. A. B. ir jo sūnaus R. B. liudytojų apklausos protokolų ištrauktos, susijusios su nagrinėjamu ginču. Primintina, kad minėti dokumentai yra pateikti Komisijai, todėl Pareiškėjas turi teisę susipažinti su visa byloje esančia medžiaga, kurios pagrindu buvo konstatuoti jo padaryti pažeidimai, atvykęs į Komisiją.

Komisija, įvertinusi ginčo medžiagą, atsižvelgusi į byloje pateiktų duomenų visumą, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundo argumentus ir byloje surinktus įrodymus, konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrindė Pareiškėjui apskaičiuotą 158170,18 Eur GPM ir su juo susijusias sumas už 2007–2008 metus, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis, todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas laikytinas pagrįstu ir teisingu.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-04-09 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-109.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė