



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. K. 2018-10-15 SKUNDO**

2018 m. gruodžio 6 d. Nr. S-214 (7-204/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant šalims
mokesčių mokėtojui
mokesčių administratoriaus atstovei

R. K.
Akvilei Berenytei

2018 m. lapkričio 27 d. išnagrinėjusi R. K. 2018-10-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-09-21 sprendimo Nr. 68-110, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2018-06-29 sprendimo Nr. (36.9)-FR0682-219 dėl 2018-05-15 patikrinimo akto Nr. (42.72)FR0680-188 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti 5505,51 Eur gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 1947,38 Eur GPM delspinigius ir 1652 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo laikotarpio nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31 GPM mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjo 2013–2015 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 35395 Eur (2013 m. – 67246 Lt, 2014 m. – 12759 Lt, 2015 m. – 12224 Eur) ir išlaidų sumai padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Pareiškėjas 2013–2015 metais pateikė gyventojų metines pajamų deklaracijas GPM308, tačiau nedeklaravo gautų pajamų ir nesumokėjo GPM Vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi, mokesčiai nuo Pareiškėjo gautų kitų pajamų apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant išlaidų metodą.

Pareiškėjo skundą dėl Panevėžio AVMI 2018-06-29 sprendimo Nr. (36.9)-FR0682-219 Inspekcija atmetė.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI mokesčius apskaičiavo vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Ši įstatymo nuostata įtvirtina, jog 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 mokesstinės 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. Pažymėtina, kad ši nuostata reglamentuoja tik mokesstinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokesstinės prievolės atsiradimo pagrindus. Vadovaujantis MAĮ 70 str. 2 dalimi, šio straipsnio įgyvendinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru.

Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 4 punkte yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, sąrašas. Todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos aukščiau nurodytos MAĮ 70 str. 1 dalies taikymo sąlygos. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – 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: (1) apskaičiuoti mokesčius; (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi; (3) tvarkyti apskaitą; (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.).

LVAT taip pat yra išaiškinęs, kad nors MAĮ 70 str. 1 dalyje *expressis verbis* nėra nustatyta, jog mokesčiai gali būti apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau tokie atvejai patenka į MAĮ 70 str. 1 dalies teisinio reguliavimo sritį (LVAT 2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1032/2013, 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016).

Mokestinis patikrinimas inicijuotas 2018-04-06 atlikus Pareiškėjo mokesstinį tyrimą (*pranešimas apie atliktą mokesstinį tyrimą Nr.(42.72)FR0687-343*), kurio metu atliktos gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizės pagrindu padaryta išvada, kad Pareiškėjas 2013–2015 metais gavo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Kadangi Pareiškėjas nedeklaravo gautų pajamų ir nuo jų nesumokėjo mokesčių, mokesčiai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant išlaidų metodą (Taisyklių 6.3.3 p.). Vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 dalimi, nustatyta 35395 Eur mokesčio bazė.

Norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį(-ius), reikalingą įvertinimui atlikti (Taisyklių 6.2 p.).

Vadovaujantis Inspekcijos, VĮ Regitra, notarų pateiktais duomenimis, AB Swedbanko pateikta informacija, siekiant įvertinti Pareiškėjo patirtų išlaidų atitikimą gautoms pajamoms tikrinamuoju laikotarpiu, atlikta pajamų ir išlaidų analizė nuo 2005 metų, nes Pareiškėjas, visų pirma, neteikė Vienkartinės gyventojų 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (forma FR0593), antra, Inspekcijos informacinėse bazėse už 2004 m. duomenų nerasta ir jų nepateikė Pareiškėjas.

Iš mokestinio tyrimo ataskaitos ir patikrinimo akto prieduose esančių lentelių matyti, kad Pareiškėjui užteko pajamų padengti išlaidas iki 2010 m., tačiau Pareiškėjo išlaidos viršijo gautas pajamas 2011 m. 55369 Lt, 2012 m. – 187827 Lt, iš viso 243196 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo pajamas 2013 m. – 67246 Lt, 2014 m. – 12759 Lt, 2015 m. – 12224 Eur (patikrinimo akto 1 priedas).

Pareiškėjas nuo 2009-10-01 iki 2016-05-31 valdė 100 proc. UAB „R1“ akcijų, Pareiškėjas yra akcininkas UAB „A1“ (2014-05-14 ir iki šiol valdo 70 proc. turtinių teisių). Pareiškėjo pagrindinės išlaidos, kurių Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu negalėjo pagrįsti, skirtos kontroliuojamų įmonių veiklos finansavimui, t. y. Pareiškėjas 2013 m. papildė UAB „R1“ sąskaitą 60200 Lt ir 5635,22 Lt apmokėjo savomis lėšomis už UAB „R1“ įsigytas prekes / paslaugas (pagal avansines apyskaitas); 2014 m. atliko įstatinio kapitalo įnašą 10000 Lt (UAB „A1“) ir 14466,58 Lt apmokėjo UAB „A1“ pagal avansines apyskaitas; 2015 m. UAB „A1“ suteikė 40000 Eur paskolą.

Pareiškėjas 2013–2015 m. patirtų išlaidų neginčija, tačiau nurodo, kad jas gali pagrįsti 2013-05-12 paskolos sutartimi, pagal kurią iš M. K. (močiutės) gavo 160000 Lt paskolą įmonių apyvartinėms lėšoms. Paskolos sutartyje nurodyta, kad Paskolos davėja paskolą suteikė neimdama jokių palūkanų. Taip pat nurodyta, kad paskolos grąžinimas pradedamas skaičiuoti nuo paskutinės įmokos įnešimo datos (Paskolos sutarties 3 skyrius). Pareiškėjas 2018-03-01 paaiškiniame nurodė, kad iš M. K. 2013 m. gegužės mėnesį gauta 160000 Lt (šimtas šešiasdešimt tūkstančių litų) paskola jai negrąžinta.

Pareiškėjo teigimu, rašytinė paskolos sutartis patvirtina 160000 Lt paskolų suteikimo Pareiškėjui realumą. Akcentuoja, kad tintinas trumpas senelės gyvenimo laikotarpis nuo 2004 m. (tuo metu senelei buvo 74 metai) ir senelė turėjo santaupų ne banke (pardavus gyvenamąjį būstą, seneliai gavo iš savo tėvų daug aukso, nes padėjo žydams karo metu).

Inspekcija pažymi, kad mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeltamų mokestinių teisinių pasekmių, reglamentuoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesťį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesťį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. LVAT jurisprudencijoje (*pavyzdžiui, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015, 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015*) pažymėta, kad taikant minėtą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Šių aplinkybių nustatymas yra neatsiejamai susijęs ir su įrodinėjimo taisyklių taikymu.

Inspekcija pažymi, kad ginčo įrodinėjimo dalyku yra nustatymas aplinkybės – ar Pareiškėjas pagal 2013-05-12 sudarytą paskolos sutartį realiai gavo lėšas (160000 Lt), ar ne.

Pinigų gavimo faktas nebuvo fiksuotos bankiniuose išrašuose. Paskolų grynaisiais pinigais gavimo faktas grindžiamas tik Pareiškėjo paaiškinimais, paskolų sutarčių kopijomis. M. K. nėra pateikusi Vienkartinės gyventojų 2003-12-31 turto deklaracijos (FR0593).

Panevėžio AVMI atliko M. K. ir B. K. šeimos gautų pajamų ir patirtų išlaidų analizę už 2004–2013 metus. Išanalizavus M. K. (mirė 2017-12-25) ir B. K. (mirė 2009-12-26) bankų sąskaitų duomenis už laikotarpį nuo 2006-01-01 iki 2013-12-31, įvertinus Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo fondo (toliau – Sodra) išmokas Pareiškėjo senelei (kitų pajamų pagal Inspekcijos duomenų bazes nenustatyta) bei įvertinus statistines vartojimo (M. K. vartojimo išlaidos apskaičiuotos be gėrimų, tabako ir restorano paslaugų, B. K. – be gėrimų ir restorano paslaugų) ir kitas išlaidas nustatyta, kad M. K. neturėjo galimybių Pareiškėjui suteikti 160000 Lt paskolą 2013 metų gegužės mėnesį.

Be to, Pareiškėjas nėra pateikęs nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius (PRC907 formos), kuriame turėjo deklaruoti 2013 m. gautą paskolą iš M. K. Pareiškėjas nėra pateikęs Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (FRC911) vadovaujantis MAĮ 42¹ straipsnio 1 dalimi.

Su skundu Pareiškėjas pateikė močiutės taupomosios knygelės kopiją (1991–1994 m. laikotarpio indėliai, 1997-12-05 likutis 5 litai). Pažymėtina, kad iš „Swedbank“ AB pateiktų banko sąskaitų išrašų matyti, kad M. K. 2005-01-07 buvo atkurtos santaupos 1600 Lt, 2005-12-05 atkurtos santaupos 600 Lt sumai, o 2005-12-13 atkurtos santaupos 2375 Lt sumai, t. y. santaupų suma gerokai mažesnė, nei paskolos sutartyje nurodyta suma, taip pat su skundu pateiktos indėlių taupomosios knygelės nuorašai nesudaro pagrindo teigti, kad 2013-05-12 Pareiškėjo močiutė disponavo 160000 Lt suma.

Pareiškėjo teigimu, senelių santaupas, kurias jam močiutė paskolino, galėjo sudaryti gyvenamosios vietos Kaišiadoryse pardavimo pajamos, tačiau, kaip nurodo Inspekcija, duomenų apie Pareiškėjo senelių vardu įvykdytus (iki 2000 m. ir po 2000 m.) pirkimo–pardavimo sandorius Nekilnojamojo turto registre nėra. Pareiškėjas taip pat nepateikia jokių rašytinių dokumentų (pvz., pirkimo–pardavimo sutarties), kurie pagrįstų gautų pajamų realumą.

Inspekcijos nuomone, vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, kad pagal 2013-05-12 paskolos sutartį pinigines lėšas grynaisiais buvo realiai perleistos Pareiškėjui, nėra. Šiuo atveju vertintina sistemiškai visa nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų visuma, o įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp šalių prasmė lemia, kad Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti, pateikiant papildomus tiesioginius ir / ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad pagal minėtą paskolų sutartį realiai buvo perduotos lėšos (160000 Lt). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė Panevėžio AVMI surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal minėtą paskolos sutartį realiai piniginių lėšų negavo, t. y. Pareiškėjo ir M. K. sudarytos paskolos sutartis yra formali, įforminta siekiant mokestinės naudos – išvengti mokesčių mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų. Tokia išvada atitinka LVAT praktiką, kurioje konstatuota, kad 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. A-602-27/2013, 2013-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012; 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1852/2010*).

Inspekcija, taikydama MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, principą (MAĮ 10 str., 69 str. 1 d.), konstatuoja, kad 2013-05-12 paskolos sutartis nepagrindžia jose nurodytos pinigų sumos gavimo fakto. Teigtina, kad sudarant 2013-05-12 paskolos sandorį buvo siekiama mokestinės naudos kaip vienintelio / pagrindinio tikslo, t. y. išvengti GPM mokėjimo.

Atitinkamai, šios aplinkybės konstatavimas yra sąlyga, suteikianti teisę mokesčių administratoriui neatsižvelgti į minėtoje paskolos sutartyje nurodytas mokestines teises

pasekmes ir atkurti tikrąsias mokesčines aplinkybes bei, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiuoti Pareiškėjo mokesčines bazę.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo priimti teisingą sprendimą.

Pareiškėjas nurodo, kad 2013 m. iš savo močiutės M. K. pasiskolino 160000 Lt (46340 Eur). Šiuos pinigus investavo į nekilnojamąjį turtą, kurį tikėjosi pelningai parduoti. Tačiau, kaip teigia Pareiškėjas, tuo metu apyvartinių lėšų labai reikėjo jo įmonei, nors įmonė ir dirbo pelningai, todėl pinigai panaudoti įmonės veiklai. Pareiškėjas pažymi, kad yra įregistravęs kelias akcines bendroves, sukūręs darbo vietų ir niekada nebuvo skolingas valstybei.

Pareiškėjas nurodo, kad padarė klaidą, nedeklaravęs pasiskolintų pinigų, ir sutinka sumokėti baudą, tačiau mokesčių administratorius atsisakė leisti patikslinti 2013 m. pajamų deklaraciją. Pareiškėjas nesutinka, kad pasiskolintos piniginės lėšos laikomos jo pajamomis, nuo kurių apskaičiuotas GPM. Pareiškėjas nurodo, kad paskola močiutei gražinta.

Komisija, įvertinusi mokesčio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Nagrinėjamu atveju mokesčinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 5505,51 Eur GPM, 1947,38 Eur GPM delspinigius ir 1652 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju 2013-01-01–2015-12-31 laikotarpiu viršijo pajamas 35395 Eur suma (2013 m. – 67246 Lt, 2014 m. – 12759 Lt, 2015 m. – 12224 Eur), t. y. kad Pareiškėjas gavo kitų pajamų, kurių nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo GPM.

Pareiškėjo mokesčinis patikrinimas inicijuotas atlikus Pareiškėjo mokesčinių tyrimą (2018-04-09 mokesčio tyrimo ataskaita Nr.(42.72)FR0686-421), kurio metu Pareiškėjas, siekdamas pateisinti turėtas pajamas, mokesčių administratoriui pateikė su močiute M. K. surašytą 2013-05-12 paskolos sutartį, pagal kurią, Pareiškėjo teigimu, iš močiutės gavo 160000 Lt. Mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjas realiai negavo piniginių lėšų pagal minėtą paskolos sutartį, paskolos sutartis buvo surašyta formaliai. Nustatęs, kad tokiu būdu Pareiškėjas siekė pateisinti iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautas pajamas, t. y. siekė gauti mokesčines naudas – išvengti GPM mokėjimo, taikydamas MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatas, mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjo pajamų ir išlaidų balansą, neatsižvelgė į paskolos sutartyje nurodytą 160000 Lt sumą. Nustatęs, jog Pareiškėjo patirtos išlaidos tikrinamuoju laikotarpiu viršijo gautas pajamas 35395 Eur suma, t. y., kad Pareiškėjas gavo kitų pajamų, kurių nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo mokėtino GPM, mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą sprendimą bei Panevėžio AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis tiek tikrinamuoju, tiek ir iki tikrinamuoju laikotarpiais, MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą, taip pat MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos, reglamentuojančios mokesčio apskaičiavimą taikant turinio viršenybės prieš formą principą, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir, sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatų bei MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, juolab, kad Pareiškėjas iš esmės nekelia ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio ir 69 straipsnio taikymo teisėtumo ir pagrįstumo, neginčija nustatytos mokesčines prievolės aritmetinio apskaičiavimo, o šiame sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

LVAT ne kartą savo praktikoje yra pažymėjęs, jog nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus. Tik tiksli jų formuluotė gali atskleisti siekiamas apginti teises ar teisėtus interesus bei padėti visapusiškai ir objektyviai išnagrinėti bylą, taikant teisės aktus, reguliuojančius atitinkamus visuomeninius santykius. Priešingu atveju būtų pažeistas ginčo šalių teisių ir pareigų vienovės principas, procesinių staigmenų negalimumo principas, kiltų pagrįstos abejonės dėl teismo nešališkumo (2007-03-01 sprendimas adm. byloje Nr. A¹⁷-217/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 11, 2007 m., 2011-11-21 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2754/2011, 2013-01-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁶⁰²-2280/2012 ir kt.). Vadovaujantis MAĮ 153 straipsnio nuostatomis, būtent mokesčių mokėtojas, pateikdamas centriniam mokesčių administratoriui skundą, kuriuo yra inicijuojamas mokestinis ginčas, apibrėžia mokestinio ginčo ribas. Pareiškėjas tiek Inspekcijai, tiek ir Komisijai nekelia ginčo dėl patikrinimo metu nustatyto piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje, taip pat dėl konkrečių Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu gautų pajamų ir patirtų išlaidų dydžio ir pobūdžio. Pareiškėjas iš esmės nesutinka tik su skundžiamo sprendimo išvadamis dėl jo nurodyto pajamų šaltinio – iš močiutės pagal 2013-05-12 paskolos sutartį gautų 160000 Lt – nepripažinimu. Dėl apskaičiuotų GPM delspinigių ir skirtos baudos dydžio Pareiškėjas taip pat nepateikė jokių nesutikimo argumentų. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo pareikšti konkretūs reikalavimai ir apibrėžia mokestinės bylos nagrinėjimo ribas. Nagrinėjamu atveju nėra ginčo dėl teisės aiškinimo ir iš esmės mokestinės bylos baigtis priklauso nuo surinktų įrodymų dėl paskolos suteikimo / nesuteikimo vertinimo.

Kaip minėta, Pareiškėjas mokesčių administratoriui 2018-02-26 pateikė su močiute surašytą 2013-05-12 paskolos sutartį 160000 Lt sumai. Paskolos sutartyje nurodyta, kad paskolos davėjas Pareiškėjui perduoda 160000 Lt apyvartinėms lėšoms. Paskolos sutartis atspausdinta kompiuteriu, notaro nepatvirtinta, palūkanos nenumatytos („paskolos davėjas paskolą suteikia neimdamas jokių palūkanų“), paskolos grąžinimo terminas – penkeri metai.

Remiantis MAĮ 42-1 straipsnio nuostatomis (*aktualiui ginčui laikotarpiu nuo 2013-01-01 galiojusi 2012-06-19 įstatymo Nr. XI-2078 redakcija*), gyventojai pateikia Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie jų sudarytus sandorius, kurie atitinka visas šias sąlygas: 1) gyventojas pagal sudarytus sandorius gauna lėšų (įskaitant pasiskolintas) iš fizinių arba užsienio juridinių asmenų (toliau šiame straipsnyje – asmuo); 2) asmens gyventojui per vienerius kalendorinius metus grynaisiais pinigais sumokėta suma pagal vieną sandorį arba pagal keletą su tuo pačiu asmeniu sudarytų sandorių viršija penkiasdešimt tūkstančių litų (nuo 2015-01-01 – 15000 eurų); 3) sandoriai nėra notarinės formos; 4) gyventojas pagal sandorius negauna pajamų, kurios mokesčių administratoriui yra deklaruotos kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka (42-1 str. 1 d.). Jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais šio straipsnio 1 dalyje nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai. Gyventojas pateikia arba patikslinta šiame straipsnyje nurodyta atitinkamo laikotarpio informacija nevertinama, jeigu dėl gyventojas kompetentinga valstybės institucija yra jau pradėjusi mokestinį patikrinimą arba kitą šio Įstatymo 143 straipsnyje nurodyto teisės pažeidimo tyrimą (42-1 str. 3 d.). Vadovaudamasis MAĮ 42¹ str. 2 dalimi, Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas 2012-10-11 įsakymu Nr. VA-92 „Dėl nuolatinio Lietuvos gyventojas pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formos, papildomo lapo PRC907P formos bei jos pildymo ir pateikimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Nuolatinio Lietuvos gyventojas pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formos, papildomo lapo PRC907P formos pildymo ir pateikimo taisyklės (toliau – PRC907 formos užpildymo ir pateikimo taisyklės), kurių 3 punktas nustatė, kad gyventojas pateikia Valstybinei mokesčių inspekcijai informaciją apie jų sudarytus pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybės, paskolų, dovanojimo, paveldėjimo ir kitus sandorius, kurie atitinka visas šias sąlygas (išvardintos analogiškos MAĮ 42-1 str. 1 dalyje nurodytos sąlygos). PRC907 formos užpildymo ir pateikimo taisyklių 37 punktas nustatė, kad,

jeigu gyventojas šių taisyklių nustatyta tvarka ir terminais informacijos apie sudarytus sandorius nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai.

Vadovaujantis 2015-06-25 įstatymo Nr. XII-1897 (*Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 1041, 1042, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, įstatymo papildymo 55^l ir 61^l straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymas*) (toliau – 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymas Nr. XII-1897) 18 str. 2 dalimi, mokesčių mokėtojai iki 2016-06-30 centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011-01-01 įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktu nustatyta tvarka. Jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016-06-30 tokios informacijos mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina. Vadovaudamasis 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymo Nr. XII-1897 18 straipsniu, Inspekcijos viršininkas (centrinis mokesčių administratorius) 2015-12-17 įsakymu Nr. VA-114 „Dėl mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklės (toliau – PRC911 formos užpildymo ir pateikimo taisyklės), pagal kurias mokesčių mokėtojai iki 2016-06-30 turėjo pateikti Inspekcijai pranešimą (forma PRC911) apie grynaisiais pinigais gautas paskolas ir dovanas nuo 2004 m., kurių nebuvo deklaravę, o sandoriai nebuvo patvirtinti pas notarą. Mokesčių mokėtojai (gyventojai) pranešime privalėjo nurodyti pasiskolintas lėšas, jeigu jų bendra suma viršija 15000 Eur (iki 2014-12-31 – 50000 Lt). PRC911 formos užpildymo ir pateikimo taisyklėse (26 p.), kaip ir 2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatyme Nr. XII-1897, nustatyta, kad jeigu mokesčių mokėtojas šių taisyklių nustatyta tvarka iki 2016-06-30 informacijos apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime Pareiškėjas nepateikė nei gyventojų pranešimo apie sudarytus sandorius PRC907 formos, nei mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos. Iš močiutės pasiskolintų 160000 Lt Pareiškėjas nėra nurodęs ir mokesčių administratoriui teiktose metinėse pajamų mokesčio deklaracijose (GPM308) už 2013–2015 metus. Taigi Pareiškėjas nei iki 2016-06-30, nei iki mokesčių administratoriaus atliekamų mokesčių administravimo veiksmų Pareiškėjo atžvilgiu pradžios nėra nurodęs turėtų (pasiskolintų) daugiau kaip 15000 Eur (iki 2014-12-31 – 50000 Lt) piniginių lėšų. Šiuo atveju vertinti Pareiškėjo močiutės finansines galimybes suteikti Pareiškėjui paskolas net nėra tikslinga, nes nustačius tokių piniginių lėšų nenurodymo (nedeklaravimo) faktą, mokesčių mokėtojui (Pareiškėjui) kyla minėtuose teisės aktuose nurodytos pasekmės – mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo (Pareiškėjo) pateiktą informaciją apie minėto dydžio turėtas (pasiskolintas) lėšas neatsižvelgia ir jos nevertina (2015-06-25 MAĮ pakeitimo įstatymo Nr. XII-1897 18 str. 2 d.; PRC911 formos užpildymo ir pateikimo taisyklių 26 p.), tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai (MAĮ 42-1 str. 3 d.; PRC907 formos užpildymo ir pateikimo taisyklių 37 p.).

Tačiau nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo močiutės (kartu ir senelio) pajamų ir išlaidų analizę, taip pat vertino Pareiškėjo pateiktos močiutės indėlių taupomosios knygelės kopiją ir nustatė, kad močiutė negalėjo 2013-05-12 Pareiškėjui paskolinti

160000 Lt sumos, nes tokio dydžio pinigėmis lėšomis nedisponavo. Nors Pareiškėjas posėdžio metu paaiškino, kad močiutė buvo gavusi nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, tačiau skundžiamame sprendime nurodyta, kad duomenų apie Pareiškėjo senelių vardu įvykdytus (iki 2000 m. ir po 2000 m.) pirkimo–pardavimo sandorius Nekilnojamojo turto registre nėra. Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu patikslino, kad nekilnojamąjį turtą močiutė pardavė 1988 m. už maždaug 5000 Lt, tačiau šias aplinkybes pagrindžiančių įrodymų nepateikė. Komisija pažymi, kad net jei tokie įrodymai ir būtų pateikti, 5000 Lt piniginių lėšų suma nebūtų pagrindas pripažinti 160000 Lt dydžio paskolą.

Pareiškėjas 2018-03-01 paaiškinime mokesčių administratoriui nurodė, kad iš močiutės 2013 m. gegužės mėn. gauta 160000 Lt paskola jai negrąžinta (močiutė mirė 2017-12-25), o 2018-10-15 skunde Komisijai jau nurodė, kad paskola močiutei grąžinta. Komisijos posėdžio metu dėl paskolos grąžinimo aplinkybių Pareiškėjas paaiškino, kad paskolą grąžino savo tėvui, kaip močiutės turto paveldėtoju. Posėdžio metu Pareiškėjo paprašyta pateikti tėvo paveldėjimo teisės liudijimą ir / ar kitus dokumentus, iš kurių būtų galima matyti (spręsti) apie reikalavimo teisės į M. K. suteiktas paskolas perleidimo paveldėtoju Pareiškėjo tėvui. Tačiau Pareiškėjas iki Komisijos sprendimo surašymo minėtų dokumentų nepateikė.

Įvertinusi aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio gautas (turėtas) pajamas, pagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjo pateiktą 2013-05-12 paskolos sutartį 160000 Lt sumai. Juolab, kad Pareiškėjas jokių vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, kad pagal 2013-05-12 paskolos sutartį pinigines lėšas grynaisiais buvo realiai jam perleistos / perduotos, nepateikė.

Administracinių teismų praktikoje šiuo klausimu (*kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas*) yra nurodyta, kad įrodinėjimo dalyku tokio pobūdžio bylose yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtoju 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 to 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.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tačiau bet kokių atveju teismas įrodymus vertina pagal vidinį savo įsitikinimą, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais <...>, o netiesioginiai įrodymai gali būti naudingi patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas (*LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007; LVAT 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015*). <...> pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtoju, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (*LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016; 2016-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-777-438/2016; 2017-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-4957-438/2017; 2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. eA-1342-422/2018*).

Kaip minėta, be pačios paskolos sutarties Pareiškėjas jokių kitų objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų pinigų pagal minėtą paskolos sutartį gavimo faktą, nepateikė, apie paskolos

gavimą jokių teisės aktuose nustatyto būdu mokesčių administratoriui nepranešė, nors tokią prievolę turėjo, mokesčių administratoriaus surinkti duomenys apie Pareiškėjo močiutės (paskolos davėjos) turtinę ir finansinę padėtį rodo, kad paskolos sumos (160000 Lt) ji suteikti neturėjo galimybių, jokių objektyvių įrodymų apie paskolos gražinimą močiutei ir / ar tėvui Pareiškėjas nepateikė. Komisijos teigimu, atsižvelgus į visa tai, įrodymų vertinimo prasme, vien paskolos sutarties, kaip formalaus įrodymo, pateikimas negali būti pripažįstamas tinkamu realaus pajamų gavimo fakto pagrindu. Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjas neįrodė piniginių lėšų gavimo fakto pagal pateiktą 2013-05-12 paskolos sutartį, t. y. apie realiai egzistavusį pajamų šaltinį tikrinamuoju laikotarpiu. Šis sandoris buvo sudarytas formaliai, siekiant sukurti regimybę apie Pareiškėjo tariamai gautas pajamas ir tokiu būdu jam padėti išvengti GPM mokėjimo nuo pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui yra nežinomi.

Apibendrinama išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius, kiek tai susiję su ginčo pajamų dydžio nustatymu ir bendrai nuo šių pajamų mokėtino GPM apskaičiavimu, nagrinėjamu atveju įvykdė jam MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Atitinkamai Pareiškėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Todėl mokesčių mokėtoju siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. Tačiau nagrinėjamu atveju nėra pagrindo kitokiai, nei mokesčių administratoriaus išvadai dėl ginčo pajamų dydžio ir nuo šių pajamų bendrai apskaičiuotino GPM daryti, todėl skundžiamas sprendimas tvirtintinas

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-09-21 sprendimą Nr. 68-110.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami 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

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė