



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. U. SKUNDO**

2019 m. rugsėjo 27 d. Nr. S-119 (7-90/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos nario, pavaduojančio komisijos pirmininką, Andriaus Veniaus (pranešėjas), narių Evaldo Raistenskiio, Rasos Stravinskaitės, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo A. U. (toliau – Pareiškėjas) 2019-07-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2019-07-09 sprendimo Nr. 68-84 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjas ir Atsakovo atstovė S. A. 2019-09-03 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo panaikinti Sprendimo dalį, kuria buvo patvirtintas Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2019-05-14 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (39.6)FR0682-116.

Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratoriui pateikta paskolos sutartis atitinka tiek formos, tiek turinio reikalavimus, paskola suteikta realiai. Inspekcija, nors negavo atsakymų į paklausimus iš užsienio mokesčių administratorių (Ukrainos mokesčių administratorius nurodė, kad duomenų apie AAB „U1“ už 2010–2013 metų laikotarpį pateikti negali, nes pagal Ukrainos įstatymus nėra prievolės teikti duomenų už 2010–2013 metus), šią aplinkybę traktavo Pareiškėjo nenaudai, nors Pareiškėjo teiginiai apie tai, kad paskolos teikėjas R. M. turėjo realią galimybę ir realiai paskolino pinigus Pareiškėjui, nebuvo paneigti. Pažymėtina, kad Baltarusijos mokesčių administratorius patvirtino, jog R. M., kaip AAB „U1“ direktoriui, buvo išmokėta grynaisiais pinigais 1 264 330 Eur. Taigi, paskolos teikėjas realiai turėjo lėšų 300 000 Eur paskolai Pareiškėjui suteikti. Pareiškėjo teigimu, R. M. parodymai (vienareikšmiškai patvirtino, kad paskolos Pareiškėjui buvo suteiktos), oficialūs duomenys iš Baltarusijos mokesčių administratoriaus patvirtina, kad R. M. suteikė Pareiškėjui paskolos sutartyje nurodyto dydžio paskolą.

Pareiškėjas tvirtina nurodęs Inspekcijai asmenį, turintį konkrečių fizinių asmenų, įvežusių pinigus į Lietuvą, duomenis. Inspekcija šių duomenų nereikalavo, Pareiškėjo nurodyto informacijos šaltinio netikrino. Skunde papildomai pateikiami 3 fizinių asmenų, vežusių pinigus, duomenys: vardai, pavardės, gimimo datos, tikslūs adresai Baltarusijoje ir Ukrainoje. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, nurodydama, kad neturėdama minėtų asmenų asmens kodų, neatliks papildomo tyrimo, dar kartą patvirtina, kad Inspekcija neketina ir nenori atlikti objektyvaus tyrimo, o mažiausiomis sąnaudomis apmokestinti Pareiškėją. Gali būti, kad Baltarusijoje, Ukrainoje asmenys neturi asmens kodų ir yra kitaip identifikuojami.

Minėti asmenys atvažiuodavo į Lietuvą (UAB „K1“ prašymu šiems asmenims buvo išduotos vizos atvykti į Lietuvą) ir atveždavo R. M. Pareiškėjui perduotus pinigus. Pinigų perdavimo faktas patvirtina realų paskolos suteikimą.

Skunde pažymima, kad R. M. patvirtino paskolos suteikimo Pareiškėjui faktą. Jis negalėjo tiksliai nurodyti paskolintos sumos, nes yra turtingas asmuo, kuris visiškai pasitiki Pareiškėju ir jam aiškintis mokesčių inspekcijai apie Pareiškėjui suteiktas paskolas nėra jokios prasmės. Pareiškėjas nurodo, kad šiuo metu negražintos paskolos likutis 100 000 Eur. Pareiškėjas yra susitaręs su R. M., kad pinigus jam gražins per kelis metus ir paskolos davėjas tam neprieštarauja.

Skunde cituojama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalis, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punktą bei Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant minėtas teisės normas (2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554/2014). Pareiškėjas pabrėžia, kad nėra jokių duomenų, kad jis būtų gavęs pinigus iš kitos veiklos, o ne iš R. M. Inspekcija net nesiaiškino, iš kokios kitos veiklos Pareiškėjas galėjo gauti pajamas, nuo kurių apskaičiuoti mokesčiai, taip pat nenustatyta, kad įmonė, kurios akcininkas yra Pareiškėjas, būtų vykdžiusi neteisingą apskaitą.

Kasacinis teismas yra nurodęs, kad pagal savo prigimtį paskolos sutartis nepriskiriama prie sandorių, kuriais yra įgyvendinamos paskolos gavėjo kaip bendro turto savininko teisės, todėl įstatyme nenustatyta reikalavimo, kad tuo atveju, kai sutuoktinis kaip paskolos gavėjas sudaro paskolos sutartį, kitas sutuoktinis išreikštų savo sutikimą žodžiu ar raštu. Kasacinis teismas pažymėjo, kad bendras sutuoktinių prievolės reglamentuojančiame Lietuvos Respublikos civilinio kodekso 3.109 straipsnio 1 dalies 5 punkte išskiriamos dvi prievolių grupės: pirma, tai prievolės, atsiradusios iš sandorių, sudarytų vieno sutuoktinio, kai yra kito sutuoktinio sutikimas, arba kito sutuoktinio vėliau patvirtintų; antra, prievolės, atsiradusios iš sandorių, kuriems sudaryti kito sutuoktinio sutikimo nereikėjo, jeigu jie buvo sudaryti šeimos interesais (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus plenarinės sesijos 2010-05-20 nutarimas civilinėje byloje Nr. 3K-P-186/2010).

Pareiškėjas taip nurodo, jog R. M. 6 metus turėjo laikiną leidimą gyventi Lietuvoje ir į Lietuvą atvykdavo dažnai, taigi, patikrinimo akte (3 lape) nurodyta neteisinga informacija, kad jis buvo atvykęs į Lietuvą tik 1 kartą. Atvirkščiai, R. M. dažnai atvykdavo į Lietuvą, ne tik su paprasto piliečio pasu, bet ir su diplomatinio pasu.

Skunde nurodoma, kad 2010-11-03 beprocentinė paskolos sutartis buvo sudaryta Ukrainoje, Kijeve, laikantis Ukrainos įstatymų. Paskolos sutarties Inspekcija įstatymų nustatyta tvarka neginčijo, vadinasi, sutartis yra galiojanti, turinti įstatymo galią šalims. Lietuvos įstatymai negali būti taikomi paskolos sutarties formai, nes sutartis sudaryta Ukrainoje. Iš Ukrainos Respublikos civilinio kodekso matyti, kad paskolos sutartis, nepriklausomai nuo paskolos dydžio, turi būti sudaryta paprasta rašytine forma.

Paskolos sutartis yra realinis sandoris, paskolos sutartis laikoma sudaryta nuo pinigų perdavimo momento. Pareiškėjas teigia tiksliai nurodęs mokesčių administratoriui kokiu metu, kokia forma yra gavęs paskolą iš verslo partnerio R. M., kuris patvirtino pinigų perdavimo Pareiškėjui faktą. Pareiškėjas pažymi, kad jo galimybės teikti įrodymus apie paskolą suteikusių asmenį, kuris gyvena Ukrainoje, yra ribotos. R. M. yra pasiturintis verslininkas, turintis kelias įmones, todėl gali ir neprisiminti visų paskolos suteikimo / gražinimo aplinkybių. Skunde nurodoma, kad Ukrainos mokesčių administratorius nepateikė atsakymo į Inspekcijos paklausimą, vadinasi, nepaneigė Pareiškėjo teiginių. Skunde pažymima, kad Pareiškėjas yra nurodęs asmenis, kurie atveždavo į Lietuvą pinigus, pateikęs dokumentus apie paties Pareiškėjo dažnus vizitus į Ukrainą ir Baltarusiją, kur buvo susitinkama su R. M. (įvežamos sumos neviršijo 10 000 Eur, todėl jų deklaruoti nereikėjo), todėl labiau tikėtina negu netikėtina, kad Pareiškėjas minėtą pinigų sumą gavo per kitus asmenis ir pats įsivežė į Lietuvą. Pareiškėjas pabrėžia, kad paskolos sutartis gali būti sudaroma raštu tiek dėl jau perduotų pinigų, tiek dėl ateityje perduodamų pinigų, t. y. paskolos sutarties sudarymo raštu momentas nebūtinai turi sutapti su realiu pinigų perdavimo momentu.

Pareiškėją ir paskolos davėją sieja komerciniai ryšiai, Pareiškėjo mano gautos paskolos iš R. M. buvo perskolinamos juridiniams asmenims, su kurių veikla yra susijęs ir pats R. M.. Pareiškėjas tvirtina gautų paskolų nenaudojęs asmeninių poreikių tenkinimui, jokių pajamų negavęs. Pinigai buvo perskolinami verslo subjektams, paskolos buvo tikslinės. Ta aplinkybė, kad paskolos buvo suteiktos be procentų, patvirtina, jog Pareiškėjas veikė imdamas paskolas ne savo, o bendrovių interesais, realiai paskolų gavėjai yra pačios bendrovės. 2014-07-10 patikrinimo akte Nr. FR0687-1073 konstatuota, kad paskolos bendrovėms suteiktos realiai.

Pareiškėjas, remdamasis MAĮ 68 straipsniu, taip pat tvirtina, kad pirminio pavedimo tikrinti data yra 2015-11-18, vadinasi, mokestinis laikotarpis, už kurį galėjo būti asmuo tikrinimas negali būti ankstesnis kaip nuo 2010-11-18 dienos, tuo tarpu Pareiškėjo patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31.

Remdamasis aukščiau išdėstytu, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2019-07-09 sprendimą Nr. 68-84.

Inspekcija ginčijamu Sprendimu: 1) patvirtino Panevėžio AVMI 2019-05-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (39.6)FR0682-116, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 26 492,99 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 15 262,45 Eur GPM delspinigius ir 2 649 Eur GPM baudą; 2) atleido Pareiškėją nuo 6 104,98 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31.

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2011–2012 m. gavo 609 835 Lt pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, kurias panaudojo paskoloms UAB „A1“, UAB „L1“ ir UAB „K1“ suteikti, kurių nedeklaravo ir nuo jų nesumokėjo GPM.

1. Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo

Inspekcijos sprendime cituojamas MAĮ 70 straipsnis ir Taisyklės bei LVAT praktika jų taikymo byloje (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, 2014-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A-575-978/2014, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017 ir kt.). Sprendime pabrėžiama, kad pajamų gavimas iš nenustatytų šaltinių ir jų nedeklaravimas neabejotinai sudaro pagrindą mokesčių administratoriui konstatuoti, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, kas pagal įstatymą sudaro pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (2018-05-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-602/2018).

Nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidos 2011–2012 metais viršijo juridinę galią turinčiais šaltiniais pagrįstas apmokestintas pajamas 176 620,42 Eur (609 835 Lt), t. y. išlaidos viršijo bendras oficialiai gautas pajamas, kurios pagal Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 5 straipsnio 1 dalį, 2 straipsnio 14 dalį ir 6 straipsnio 1 dalį apmokestintos taikant 15 proc. pajamų mokesčio tarifą. Papildomai mokėtini mokesčiai apskaičiuoti vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, taikant išlaidų metodą, nustačius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu, kadangi Pareiškėjas įstatymo nustatyta tvarka nedeklaravo dalies gautų pajamų.

2. Dėl GPM apskaičiavimo

Nustatyta, kad Pareiškėjas 2010–2014 m. suteikė / grąžino paskolas: UAB „A1“ suteikė 1 401 963 Lt, UAB „A1“ grąžino Pareiškėjui 1 188 373 Lt; UAB „K1“ suteikė 35 000 Lt, UAB „K1“ grąžino Pareiškėjui 35 000 Lt; UAB „L1“ suteikė 293 814 Lt, UAB „L1“ grąžino Pareiškėjui 129 095 Lt; iš viso Pareiškėjas suteikė 1 730 777 Lt paskolų, Pareiškėjui buvo grąžinta 1 352 468 Lt. Pareiškėjui negrąžinta paskolų suma sudaro 378 309 Lt, iš jų didžiąją dalį Pareiškėjo pajamų ir išlaidų sudaro jo valdomai ir vadovaujamai UAB „A1“ suteiktos ir grąžintos paskolos.

Siekdamas pagrįsti pajamų šaltinius Pareiškėjas pateikė 2010-11-03 paskolos sutartį, sudarytą tarp R. M. ir Pareiškėjo, kuria R. M. paskolino Pareiškėjui 300 000 Eur penkerių metų

laikotarpiui. 2015-10-06 paaiškinime Pareiškėjas nurodė, kad 2010–2014 m. gavo paskolų iš R. M. apie 300 000 Eur (per 2008–2011 m.). Pinigai buvo gauti per kelis kartus, atvežti į Lietuvą per keliolika kartų (po 10 000 Eur). Juos atveždavo R. M. arba jo pažįstami asmenys arba atsiveždavo pats Pareiškėjas. Pareiškėjas taip pat nurodė kelis asmenis (vardas, pavardė, gimimo data, pilietybė), kurie, pasak jo, atveždavo pinigus į Lietuvą. Paaiškino, kad sutartis buvo pasirašyta vieną kartą po pinigų gavimo fakto ir nebuvo tvirtinta pas notarus. Palūkanos nebuvo mokamos, dalis paskolos yra gražinta. Tikslių sumų ir datų Pareiškėjas negalėjo įvardinti.

R. M. 2016-01-11 paaiškinime nurodė, kad skolino Pareiškėjui pinigus dvejiems ar trejiems metams, po dviejų metų pastebėjo, kad suma pasiekė apie 300 000 Eur, todėl surašė paskolos sutartį, kurioje įrašė bendrą sumą. 2011, 2012, 2013, 2014 ir 2015 metais duodavo įvairias sumas – kartais 5 000 Eur, kartais 10 000 – 7 000 Eur ir pan. Paaiškino, kad kai jo partneris ar šeima atvažiuodavo į Lietuvą, Pareiškėjas per juos perduodavo jam pinigus.

Inspekcija akcentavo, kad tarp Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimų yra neatitikimų, kadangi Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose skirtingai nurodytos paskolos suteikimo sumos ir datos (Pareiškėjas skolinosi nuo 2010 m. iki 2014 m., o R. M. sutiko paskolinti didelę sumą 2009 m., pinigų perdavimo aplinkybės), kas kelia abejonių dėl realaus paskolos suteikimo.

Mokestinio patikrinimo metu taip pat įvertinti Pareiškėjo bei R. M. pateikti dokumentai – UAB „B1“ 2015-12-04 raštas Nr. 75/06 AAB „U1“ direktoriui R. M., kuriame nurodyta, kad „...laikotarpiu nuo 2010 iki 2013 m. atviroji akcinė bendrovė „U1“/ „M1 S.A.R.L“ nuo sąskaitų atidarytų uždarojoje akcinėje bendrovėje „TK1“, R. M. grynaisiais pinigais nusiėmė sumas komandiruočių išlaidoms ir pagal paskolos sutartis...“. Dėl šio dokumento Inspekcija kreipėsi į Baltarusijos mokesčių administratorių, siekiant gauti informaciją dėl R. M. minėtų lėšų nuėmimo iš minėto banko.

Baltarusijos Respublikos mokesčių administratorius pateikė informaciją, kurioje nurodė, kad UAB „B1“ nevykdė piniginių lėšų išmokėjimo operacijų AAB „U1“ direktoriui R. M. Kaip matyti, pateiktame 2015-12-04 Nr. 75/06 rašte ir Baltarusijos Respublikos mokesčių administratoriaus pateikta informacija yra prieštaringa, t. y. Baltarusijos Respublikos mokesčių administratorius nurodė, kad UAB „B1“ nevykdė piniginių lėšų išmokėjimo operacijų AAB „U1“ direktoriui R. M., 1 264 330 Eur suma buvo išgryninta juridinio asmens vardu, t. y. pinigus nuėmė AAB „U1“. Be to, Inspekcija pažymėjo, jog nuimtos lėšos buvo tikslinės – komandiruotės išlaidoms ir pagal paskolos sutartis – realiai pinigai panaudoti juridinio asmens poreikiams tenkinti, todėl Pareiškėjo skundo argumentai, kad būtent šios lėšos buvo perduotos jam kaip paskola, vertintini kritiškai. Nei Pareiškėjas, nei R. M. nepateikė mokesčių administratoriui jokių tai pagrindžiančių dokumentų, todėl Inspekcija vertino, kad UAB „B1“ 2015-12-04 raštas Nr. 75/06 nepagrindžia Pareiškėjo teiginių dėl R. M. nuimtų pinigų perdavimo, kaip paskolos pagal sudarytą sutartį.

Pakartotinio patikrinimo metu buvo kreiptasi į Ukrainos mokesčių administratorių dėl informacijos gavimo. Gautame atsakyme iš Ukrainos valstybinės mokesčių administratoriaus nurodyta, kad atsisakyta pateikti prašomą informaciją, nurodant, kad nėra įstatymu patvirtintos prievolės teikti informaciją, susijusią su 2010–2013 m. laikotarpiu.

Inspekcija pažymėjo, kad negalėjo įvertinti, ar R. M. turėjo realią galimybę suteikti Pareiškėjui paskolą, kadangi informacijos iš Ukrainos mokesčių administratoriaus negavo. Tačiau akcentavo, kad net ir nustačius, jog R. M. turėjo finansinių galimybių paskolai suteikti, tai vienareikšmiškai nepagrindžia fakto, kad Pareiškėjas iš jo realiai gavo paskolą (300 000 Eur). LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog vien tai, kad nurodomi dovanų davėjai (ar kiti asmenys) turėjo galimybes disponuoti sutartyse nurodytomis lėšomis, nesudaro pagrindo dovanojimo sutartyse nurodomų lėšų pripažinti realiai perduotomis (dovanotomis), (LVAT 2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1342-422/2018, 2019-05-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-1057-442/2019), todėl tais atvejais, kai realus piniginių lėšų perdavimas nėra įrodomas, vertinama, kad tariamai dovanotas lėšas grindžiantys dokumentai yra surašyti formaliai, siekiant mokesčių mokėtojui sudaryti sąlygas pagrįsti pajamų šaltinius mokesčių administratoriui, todėl bendrąja prasme finansinių galimybių turėjimas pats savaime nepagrindžia realaus lėšų perdavimo.

Inspekcijos sprendime taip pat cituojama LVAT praktika dėl įrodymų vertinimo mokesčių ginčų byloje, kai remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011, 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017-07-13 nutartis adm. byloje Nr. eA-1345-442/2017).

Pareiškėjas realų 300 000 Eur paskolos gavimą iš R. M. grindžia mokesčių administratoriui pateikta 2010-11-03 Beprocentinės paskolos sutartimi, R. M. paaiškinimu ir 2015-12-04 UAB „B1“ raštu Nr.75/06 AAB „U1“ direktoriui R. M. (rusų kalba), kuriuo bankas patvirtina, kad direktorius R. M. yra nuėmęs 1 264 330 Eur komandiruočių išlaidoms ir pagal paskolos sutartis. Prie banko rašto pateiktas sąskaitos išrašas už laikotarpį nuo 2010-05-13 iki 2013-09-04, kuris patvirtina, kad 2011–2013 metais buvo išgryninti pinigai komandiruočių išlaidoms ir 2011-11-22 suteikta paskola fiziniam asmeniui pagal 2011-11-21 Paskolos sutartį Nr. 4022. Kitų duomenų, patvirtinančių objektyvų minėtų pajamų gavimo faktą, išskyrus savo paties paaiškinimą, Pareiškėjas nepateikė. Pabrėžtina, kad paskolos sutartis, jeigu tokia ir buvo pasirašyta, surašyta paskolos davėjui (R. M.) itin ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis, t. y. sandoryje nenumatytos jokios jo įvykdymą užtikrinančios priemonės, palūkanos ir kokiu būdu bus sugrąžintos. Inspekcijos vertinimu, nagrinėjamu atveju surinkta pakankamai faktinių duomenų, kad nurodyta paskolos sutartis nebuvo sudaryta įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų grąžinimą. Be to, Pareiškėjas teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo pasiskolintų lėšų.

Inspekcijos sprendime atkreiptas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas teiktuose paaiškinimuose yra nurodęs minėtų asmenų vardus, pavardes, gimimo datas ir pilietybę, o pateiktame skunde centriniam mokesčių administratoriui nurodė ir gyvenamąsias vietas. Tačiau nepaisant pateiktų naujų duomenų apie šiuos asmenis, mokesčių administratorius negalėjo ir negalėtų nustatyti šių asmenų, kadangi informacijos gavimui iš užsienio mokesčių administratoriaus yra būtinas asmens kodo duomuo. Nors Pareiškėjas ir buvo prašomas pateikti identifikacinius duomenis, tačiau priešingai nei teigia Pareiškėjas, tokių duomenų (asmens kodų) Inspekcijai nepateikė. Be to, Pareiškėjo paaiškinimai dėl perduotų pinigų kelia abejonių, kadangi Pareiškėjas ir skunde nurodo, kad nepamena kokiomis sumomis minėti asmenys vežė pinigus, ar pinigai gauti iš ko nors Lietuvoje ar perduoti kaip R. M. skolinti pinigai.

Inspekcija pažymi, jog 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 Pareiškėjui pagal paskolos sutartį realiai buvo perduotos lėšos (300 000 Eur). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė Inspekcijos surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal paskolos sutartį realiai piniginių lėšų negavo, t. y. Pareiškėjo su paskolų davėju (R. M.) sudaryta paskolos sutartis yra formali, įforminta siekiant mokesstinės naudos – išvengti mokesčių mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų.

Ginčijamame sprendime taip pat nurodyta, kad pakartotinio patikrinimo metu, atsižvelgiant į Pareiškėjo bei jo sutuoktinės nuoseklius paaiškinimus, GPM mokesstinės prievolės priskirtos tik Pareiškėjui.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjo argumentą, kad paskolos sutartis nebuvo ginčijama įstatymų nustatyta tvarka, nurodė, kad tarp Pareiškėjo ir R. M. susiklosčiusių civilinių teisinių santykių kvalifikavimas civilinės teisės aspektu nėra reikšmingas sprendžiant šį mokesčių ginčą. LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad nei mokesčių įstatymai, nei Lietuvos Respublikos civilinis kodeksas, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu. Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesstiniais teisiniais aspektais (LVAT

2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1853/2010).

Dėl Pareiškėjo nesutikimo su mokestinio laikotarpio trukme Sprendime pažymėta, kad tikrintas mokesčių laikotarpis nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, pirminio pavedimo tikrinti data – 2015-11-18. MAĮ 120 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokestinio patikrinimo pradžia yra mokestinio patikrinimo pavedimo išrašymas, taip pat nustatyti reikalavimai pavedimui atlikti mokestinį patikrinimą. Vienas iš privalomų pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą elementų yra patikrinimo dalyko nurodymas. Atsižvelgiant į tai, kontrolės procedūros dėl GPM galėjo būti atliekamos už einamuosius 2015 metus ir paskutinius penkerius metus (2014 m., 2013 m., 2012 m., 2011 m., 2010 m.), todėl konstatuota, kad Panevėžio AVMI nepažeidė teisės aktų nuostatų, kadangi tikrintas mokesčių laikotarpis yra nuo 2010 iki 2014 m.

3. Dėl apskaičiuotų delspinigių

Inspekcijos sprendime Pareiškėjui paaiškinta GPM delspinigių apskaičiavimo tvarka, kuomet papildomai mokėtinos mokesčių sumos apskaičiuojamos mokestinio patikrinimo metu (MAĮ 98 straipsnio 2 dalis, 105 straipsnio 2 dalis).

Mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į LVAT praktiką (2012-05-31 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-2112/2012, 2015-07-31 nutartis adm. byloje Nr. A-1547-502/2015), vadovaudamasis gero administravimo ir viešųjų lūkesčių principais, vertino, kad Pareiškėjui apskaičiuotų delspinigių dydis (didesnis nei 50 proc. papildomai apskaičiuoto GPM) yra neproporcingai didelis, neatitinka MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje nustatytų protingumo, ekonominio tikslingumo kriterijų, kuriais privalo vadovautis mokesčių administratorius administruodamas mokesčius. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, į tai, kad buvo atliktas pakartotinis mokestinis patikrinimas (po Komisijos ikiteisminio ginčo nagrinėjimo), Inspekcija atleido Pareiškėją nuo 6 104,98 Eur (40 proc.) GPM delspinigių mokėjimo.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Inspekcijos 2019-07-09 sprendimas Nr. 68-84 tvirtintinas, Pareiškėjo 2019-07-22 skundas atmestinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto 26 492,99 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų pagrįstumo. Mokesčių administratorius minėtą mokestį apskaičiavo, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pripažinęs, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo pajamų gavimo šaltiniais patvirtintas pajamas, bei konstatavęs, kad Pareiškėjo su R. M. pasirašyta 2010-11-03 paskolos sutartis yra formali, ja siekta pagrįsti Pareiškėjo turimas lėšas, kurios buvo įnešėjamos į Pareiškėjo valdomas bendroves, ir išvengti mokėtinų į biudžetą mokesčių mokėjimo nuo disponuojamų pajamų, todėl Pareiškėjo 2010 metų pajamų šaltiniu nepripažino 300 000 Eur gautos paskolos iš R. M. (MAĮ 10 straipsnis).

Pareiškėjas nesutinka su tuo, kad mokesčių administratorius jo pajamų šaltiniais nepripažino pagal su R. M. pasirašytą paskolos sutartį gautos paskolos, argumentuodamas, jog paskolos davėjas patvirtino paskolos suteikimo faktą, R. M. piniginių lėšų šaltinis buvo įrodytas (Baltarusijos mokesčių administratorius patvirtino, jog R. M. kaip OOO „U1“ direktoriui 2010–2013 metais buvo išmokėta 1 264 330 Eur), o Pareiškėjas taip pat nurodė asmens, įvežusių pinigus į Lietuvą, identifikacinius duomenis, be to, mokesčių administratorius paskolos sutarties įstatymų nustatyta tvarka neginčijo.

Pagal GPMĮ nuostatas asmuo, gavęs arba uždirbęs pajamų (bet kokia jų forma), privalo jas deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti mokestį, o jų teisingumui pagrįsti turi turėti visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme (toliau – BAĮ) ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentus, sandorius ir pan. (2, 3, 5, 19, 24 ir 25 straipsniai). Šis teisinis reglamentavimas reiškia, kad BAĮ ir kituose teisės aktuose numatyti privalomi apskaitos dokumentai, įrodymų vertinimo prasme yra pirminiai ir leistini įrodymai, kuriais remdamasis asmuo gali pagrįsti savo pajamų ir išlaidų šaltinius, jų pobūdį bei teisėtumą.

Īvairios civilinio teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lēšų gavimo, GPMĪ taikymo prasme nēra priminiai ir tiesioginiai ģrodymai, neginĉijamai patvirtinantys atitinkamų lēšų gavimo faktā. Tokio pobūdžio sutartys tik sudaro pagrindā prielaidai, kad asmuo galējo gauti atitinkamų lēšų pagal šiuos sandorius, taĉiau jos paĉios savaime neģrodo, kad asmuo iš tikrųjū šias lēšas ir gavo ir jomis disponavo. Tokiais atvejais realus lēšų gavimo / negavimo faktas tampa ģrodinējimo dalyku, kuris gali bŭti ģrodinējamas bei paneigiamas visomis leistinomis priemonēmis (tiek tiesioginiais, tiek netiesioginiais ģrodymais), šiuos ģrodymus vertinant pagal bendrāšias ģrodymų vertinimo taisykles. Todēl tokiais atvejais nustatymas aplinkybēs, ar asmuo gavo / negavo atitinkamas lēšas, ar jos apmokestinamos GPM, ar ne, priklauso nuo konkreĉių bylos aplinkybių, joje surinktų ģrodymų visumos ir pan. (LVAT 2009-10-19 sprendimas adm. byloje Nr. A-438-1097/2009, 2010-08-23 nutartis adm. byloje Nr. A-438-721/2010, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011, 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016, 2019-09-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-5194-575/2019).

MAĪ 67 straipsnio 1 dalyje ģtvirtinta, kad mokesĉių administratorius privalo pagrģsti jo mokesĉių mokētojuĭ apskaiĉiuotas mokesĉio ir su juo susijusias sumas. Vadinasi, mokestinio ginĉo byloje, visų pirma, mokesĉių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus ģrodymus dēl mokesĉių apskaiĉiavimo mokesĉių mokētojuĭ. Tuo tarpu mokesĉių mokētojuĭ, siekiant paneigti apskaiĉiuotas sumas bei nuginĉyti mokesĉių administratoriaus sprendimā, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontraargumentų teikimu, negrindģiant jŭ konkreĉiais ģrodymais. Pagal MAĪ 67 straipsnio 2 dalį mokesĉių mokētojas, nesutinkantis su mokesĉių administratoriaus apskaiĉiuotomis konkreĉiomis mokesĉio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrģsti, kodēl jos yra neteisingos. Mokesĉių mokētojas turētŭ pateikti tokių ģrodymų, kurie suponuotŭ priešinģā išvadā, nei daro mokesĉių administratorius (LVAT 2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-622/2013, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1379/2014, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015 ir kt.).

Dēl ģrodymų vertinimo analogiškios kategorijos bylose (kai, remiantis ģvairiais civiliniais sandoriais, ģrodinējamas (grindģiamas) mokesĉių mokētojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, jog ģrodinējimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybēs, ar pinigų sumos mokesĉių mokētojuĭ realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybēs turētŭ bŭti ģrodinējamos tiesioginiais ģrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadā apie ģrodinējimo dalykā sudaranĉias aplinkybes (pavyzdžiui: mokējimo pavedimai, patvirtinantys lēšų judējimā; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lēšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinĉių patvirtinti ar paneigti lēšų perdavimā, parodymai). Įstatymas nedraudģia ģrodinēti ir netiesioginiais ģrodymais, t. y. ģrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su ģrodinējimo dalykā sudaranĉiomis aplinkybēmis (pavyzdžiui: ģrodymai apie tai, kokiomis lēšomis galējo disponuoti asmuo, iš kurio galējo bŭti gautos pajamos; ģrodymai apie gautų lēšų panaudojimo aplinkybes ir pan.) (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011). Išvados apie mokesĉių mokētojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumā darytinos, sistemiškai bei kompleksiškaĭ ģvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius ģrodymus, pagrindģianĉius ar paneigianĉius objektyvų pajamų gavimo faktā. LVAT 2011-04-14 sprendime adm. byloje Nr. A-442-1111/2011, atsižvelgdamas į MAĪ 10 straipsnio nuostatas, ģtvirtinanĉias turinio viršenybēs prieš formā principā, pagal kurį mokesĉių teisiniuose santykiuose viršenybē teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškaĭ, konstatavo, kad vien atskirų formalių ģrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarĉių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindģia.

Taigi, nagrinējamos bylos atveju, ģrodinējimo dalyku yra nustatymas aplinkybēs – ar Pareiškējas pagal 2010-11-03 paskolos sutartį su R. M. realiai gavo lēšų (300 000 Eur), ar ne.

Atsižvelgiant į nurodytā LVAT praktikā, darytina išvada, kad bŭtent mokesĉių mokētojas turi ģrodyti, kad jis pagal civilinio teisinio pobūdžio sandorius realiai gavo GPM neapmokestinamas lēšas, o mokesĉių administratorius atitinkamai turi ģrodyti, kad asmuo šių lēšų

pagal jo nurodomus sandorius negavo; kad jų kilmė ir pobūdis yra kitokie ir pan. (LVAT 2019-09-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-5194-575/2019).

Pareiškėjas savo poziciją dėl lėšų pagal 2010-11-03 beprocentinės paskolos sutartį su R. M. gavimo grindžia paskolos sutartimi, savo bei paskolos davėjo (R. M.) paaiškinimais ir šio asmens finansinėmis galimybėmis suteikti minėtą paskolą. Iš 2010-11-03 beprocentinės paskolos sutarties matyti, kad R. M. (paskolos davėjas) perduoda Pareiškėjo nuosavybėn 300 000 Eur penkerių metų laikotarpiui. Sutartyje nurodyta suma turi būti gražinta per trejus metus įvairaus dydžio dalimis, tačiau ne vėliau nei 2015-11-02. Ginčo sutartyje nurodyta, kad sutartis įsigalioja nuo to momento, kai paskolos davėjas fiziškai perduoda paskolos gavėjui sutartą sumą.

Pareiškėjas 2015-10-06 paaiškiniame mokesčių administratoriui nurodė, kad 2010–2014 m. yra gavęs paskolų iš R. M., apie 300 000 Eur (per 2008–2011 m). Pinigai buvo gauti per kelis kartus, atvežti į Lietuvą per keliolika kartų. Juos atveždavo minėtas asmuo arba jo pažįstami asmenys arba pats Pareiškėjas. Sutartis dėl paskolos buvo pasirašyta vieną kartą po pinigų gavimo fakto ir nebuvo tvirtinta pas notarus. Palūkanos nebuvo mokamos. Pareiškėjo tvirtinimu, 2013–2014 m. gražinta apie 438 000 Lt (iš jų apie 360 000 Lt buvo gražinta 2013 metais).

R. M. 2016-01-11 paaiškiniame mokesčių administratoriui patvirtino 300 000 Eur paskolos suteikimo Pareiškėjui faktą. R. M. teigė, kad Pareiškėjas yra jo verslo partneris, 2006 ar 2007–2008 metais skolindavosi iš R. M. po 5 000 JAV dolerių arba 10 000 JAV dolerių trumpam laikui ir kiekvieną kartą gražindavo. 2009 m. Pareiškėjas paprašė R. M. paskolinti didesnę sumą dvejiems, trejiems ar ketveriems metams. R. M. sutiko ir kiekvieną kartą atvykus Pareiškėjui į Minską duodavo jam apie 10 000 JAV dolerių arba kartais pats vykdavo į Lietuvą ir taip pat duodavo panašias sumas. Pinigai buvo perduodami ir per R. M. bendrovėje dirbančius kolegas ir R. M. giminaičius. R. M. teigimu, po dvejų metų jis pastebėjo, kad suma pasiekė apie 300 000 Eur, todėl paprašė Pareiškėjo surašyti paskolos sutartį. R. M. paaiškiniame nurodyta, kad Pareiškėjas yra gražinęs apie 100 000 Eur ir dar turi gražinti 200 000 Eur. R. M. kartu su paaiškiniu mokesčių administratoriui pateikė UAB „TK1“ 2015-12-04 raštą Nr. 75/06, adresuotą OOO „U1“ direktoriui R. M.. Rašte pateikta informacija apie OOO „U1“ / „M1 S.A.R.L.“ laikotarpiu nuo 2010 iki 2013 m. nuo sąskaitų, atidarytų UAB „TK1“, R. M. grynaisiais pinigais nusiimtas sumas komandiruočių išlaidoms ir pagal paskolos sutartis (1 264 330 Eur, 16 000 JAV dolerių, 320 000 Rusijos rublių).

Nepaisant Pareiškėjo pateiktų dokumentų, Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimų, Komisija, įvertinusi mokestinės bylos medžiagą, daro išvadą, kad 2010-11-03 paskolos sutartyje nurodyta pinigų suma (300 000 Eur) 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, byloje nepateikta vienareikšmiškų įrodymų apie tikslų ginčo paskolos suteikimo laikotarpį. Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateiktame 2015-10-06 paaiškiniame nurodė, kad paskolą iš R. M. gavo per 2008–2011 metus, nors tuo pat metu aiškino, kad paskolos sutartis buvo surašyta po pinigų gavimo fakto. Tuo tarpu iš paskolos davėjo R. M. paaiškiniame galima spręsti, kad paskola buvo suteikta 2009–2010 metais, t. y. iki paskolos sutarties pasirašymo (R. M. teigimu, Pareiškėjas 2009 metais paprašė paskolinti didesnę sumą dvejiems, trejiems ar ketveriems metams; po dvejų metų R. M. pastebėjo, kad suma pasiekė apie 300 000 Eur, todėl paprašė Pareiškėjo surašyti paskolos sutartį). Paskolos sutartyje iš viso nenurodyta, ar paskolos suma (300 000 Eur) iki ginčo sutarties pasirašymo buvo perduota Pareiškėjui, ar ne (Sutarties 5 punkte nurodyta: „sutartis įsigalioja nuo to momento, kai paskolos davėjas fiziškai perduoda paskolos gavėjui sutartą sumą.“). Komisijos vertinimu, paskolos davėjo ir gavėjo paaiškinimų neatitikimų negalima pateisinti tuo, kad, Pareiškėjo teigimu, R. M. yra pasiturintis verslininkas, turintis kelias įmones, todėl gali ir neprisiminti visų paskolos suteikimo / gražinimo aplinkybių. Priešingai, verslininkai, valdantys kelias bendroves, įprastai kaupia visą informaciją apie sandorius ir jų aplinkybes, ypač didelės vertės sandorius, kuriems priskirtinas ir ginčo paskolos sandoris.

Antra, ginčo paskolos sutartis nebuvo sudaryta įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolos davėjas turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų gražinimą. Įprastinėmis sąlygomis paskolos

sutartimis yra perduodamos paskolos davėjui laikinai nereikalingos lėšos, tačiau reikalingos paskolos gavėjui. Pagal teisinį reglamentavimą tai gali būti daroma atlygintinai (numatant palūkanų mokėjimą), tiek neatlygintinai. Tačiau įprastinėmis paskolų suteikimo sąlygomis paskolų davėjai įsitikina paskolos gavėjo galimybėmis dengti paskolą bei užsitikrina paskolintų lėšų grąžinimą. Iš bylos medžiagos matyti, kad tokie veiksmai nebuvo atliekami, t. y. paskolos sutartyje nenumatytas palūkanų mokėjimas, paskolos grąžinimas neužtikrintas jokiais garantijomis (įkeitimu, laidavimu ar kitomis paskolų grąžinimo prievolių įvykdymą užtikrinančiomis priemonėmis). Tokias ilgalaikes paskolų sutartis LVAT laiko negyvenimiškomis (2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-856-575/2019). Byloje nesant tikslių duomenų apie paskolos perdavimą Pareiškėjui (nei Pareiškėjas, nei R. M. negalėjo tiksliai įvardinti, kada, kur ir kokios piniginių lėšų sumos buvo perduotos Pareiškėjui), R. M. galimybės užsitikrinti paskolos grąžinimą apskritai yra abejotinos. Pažymėtina ir tai, kad nei Pareiškėjas, nei R. M. nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl UAB „A1“ (Pareiškėjo valdomai bendrovei) veiklos plėtojimui skirta paskola buvo suteikta tarpininkui – Pareiškėjui, o ne tiesiogiai bendrovei. Pagal 2010-11-03 paskolos sutarties sąlygas, visa paskolinta piniginių lėšų suma turėjo būti grąžinta iki 2015-11-02. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas nurodė, kad trečdalis paskolos (apie 100 000 Eur) nėra grąžinta iki šiol. Byloje nėra duomenų apie paskolos sutarties pratęsimą, taip pat nepateikta informacijos, kad paskolos davėjas būtų ėmėsis įprastinių veiksmų siekdamas susigrąžinti paskolintas pinigines lėšas, pvz., kad Pareiškėjui būtų taikyta ginčo sutartyje numatyta bauda (0,01 proc. nuo laiku negrąžintos sumos už kiekvieną pradelstą dieną) ar R. M. būtų kreipęsis į teismą dėl negrąžintos paskolos dalies priteisimo iš Pareiškėjo, nors, kaip minėta, praėjo beveik 4 metai nuo ginčo sutartyje numatyto paskolos grąžinimo termino pabaigos. Šios aplinkybės verčia abejoti paskolos suteikimo realumu.

Trečia, Pareiškėjas nepateikė pinigų perdavimo ir grąžinimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų. Vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, kad pagal pateiktą rašytinį dokumentą piniginės lėšos buvo realiai perleistos Pareiškėjui, o vėliau jo grąžintos, taip pat nepateikė ir paskolos davėjas R. M. Pareiškėjo teiginys, kad iš R. M. gauti pinigai būdavo įnešami į UAB „A1“, pats savaime neįrodo į bendrovę įneštų piniginių lėšų kilmės, t. y. jog buvo įnešti būtent iš R. M. gauti grynieji pinigai. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių administratoriaus galimybės apklausti asmenis, neva įvežusius R. M. perduotus pinigus į Lietuvą, buvo ribotos. Pareiškėjo 2015-10-06 paaiškinime mokesčių administratoriui buvo nurodyti tik šių asmenų vardai, pavardės, gimimo metai ir pilietybė. Šie duomenys tikrai nėra pakankami siekiant identifikuoti asmenis ir juos apklausti. Tikslesnius minėtų asmenų identifikacinius duomenis (vardus, pavardes, gimimo datas, gyvenamosios vietos adresus) Pareiškėjas nurodė tik 2019-06-05 skunde centriniam mokesčių administratoriui dėl Panevėžio AVMI 2019-05-14 sprendimo Nr. (36.9) FP0682-116, t. y. po pakartotinio patikrinimo akto surašymo, kai mokesčių administratorius jau neturėjo galimybių patikrinti pateiktos informacijos teisingumą neatlikęs dar vieno mokestinio patikrinimo, nors kontrolės veiksmai Pareiškėjo atžvilgiu atliekami nuo 2015-09-08 (užduoties atlikti mokestinį tyrimą data).

Ketvirta, ginčo byloje taip pat pateikti prieštaringi paaiškinimai apie dalies ginčo paskolos grąžinimą. Pareiškėjas 2015-10-06 paaiškinime nurodė, kad 2013–2014 metais grąžino apie 438 000 Lt (128 853,57 Eur) paskolos: didžioji dalis paskolos (apie 360 000 Lt) grąžinta 2013 metais, 2010–2012 metais jokia paskolos dalis grąžinta nebuvo. Tuo tarpu R. M. 2016-01-11 paaiškinime (anglų kalba) teigė, kad Pareiškėjas 2011–2015 metais duodavo R. M. įvairias sumas grynaisiais pinigais – kartais 5 000 Eur, kartais 10 000 – 7 000 Eur. R. M. tvirtinimu, iki 2016-01-11 (paaiškinimo mokesčių administratoriui pateikimo diena) Pareiškėjas buvo grąžinęs apie 100 000 Eur paskolos. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas tvirtino, kad dalis paskolos buvo grąžinta grynaisiais pinigais, dalis – į UAB „K1“ (R. M. valdoma bendrovė) sąskaitą. Pažymėtina, kad mokestinės bylos duomenimis, Pareiškėjas 2010–2014 metais UAB „K1“ suteikė 35 000 Lt paskolą, kuri vėliau jam buvo grąžinta. Taigi, Pareiškėjo teiginiai apie dalies paskolos grąžinimą į R. M. valdomos bendrovės sąskaitą neatitinka tikrovės.

Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad iš ginčo bylos medžiagos negalima vienareikšmiškai teigti, kad paskolos davėjas R. M. turėjo finansinių galimybių suteikti 300 000

Eur paskolą Pareiškėjui. Iš R. M. pateikto UAB „TK1“ 2015-12-04 rašto Nr. 75/06 (adresuoto OOO „U1“ direktoriui R. M.) matyti, kad R. M. laikotarpiu nuo 2010 iki 2013 m. nuo OOO „U1“/„M1 S.A.R.L.“ sąskaitų, atidarytų UAB „TK1“, grynaisiais pinigais nusiėmė 1 264 330 Eur, 16 000 JAV dolerių, 320 000 Rusijos rublių komandiruočių išlaidoms ir pagal paskolos sutartis. Baltarusijos Respublikos mokesčių administratorius pateikė to paties banko UAB „TK1“ 2017-05-26 raštą (adresuotą Baltarusijos Respublikos Mokesčių ir rinkliavų ministerijai), kuriame patvirtintas grynujų piniginių lėšų (eurais, JAV doleriais ir Rusijos rubliais) išmokėjimo iš OOO „U1“ sąskaitų faktas (sumos atitinka to paties banko 2015-12-04 rašte nurodytas sumas), tačiau nurodyta, kad piniginių lėšų išmokėjimai OOO „U1“ direktoriui nebuvo atliekami. Iš Baltarusijos mokesčių administratoriaus pateiktų OOO „U1“ banko sąskaitų išrašų neįmanoma nustatyti, kuriam asmeniui buvo išmokėtos lėšos, tačiau nurodyti konkretūs dokumentai, kurių pagrindu nuimamos piniginės lėšos (datos, įsakymų arba paskolos sutarčių numeriai). Pabrėžtina, kad banko išrašuose nėra nurodyta Pareiškėjo su R. M. pasirašyta 2010-11-03 beprocentės paskolos sutartis. Be to, piniginių lėšų išmokėjimas iš banko sąskaitų asmeniui, neatlikus visapusiškos asmens pajamų ir išlaidų analizės, neįrodo, kad šios lėšos buvo panaudotos vienam ar kitam tikslui, pavyzdžiui, konkrečiai paskolai suteikti. Komisija pažymi, jog aplinkybė, kad paskolos davėjas turėjo / 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 būtent Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti, pateikiant papildomus tiesioginius ir / ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad jam pagal ginčo paskolos sutartį realiai buvo perduotos lėšos (300 000 Eur). 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 R. M. sudaryta paskolos sutartis yra formali, įforminta siekiant mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų. Tokios mokesčių administratoriaus išvados 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 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1852/2010, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2013-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012). Taigi Pareiškėjo tvirtinimas apie 2010-11-03 paskolos sutartyje nurodytos 300 000 Eur paskolos iš R. M. sumos įvežimą į Lietuvą ir perdavimą Pareiškėjui turėjo būti pagrįstas taip, kad nekiltų jokių abejonių dėl šių pinigų realumo.

Komisija, atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes, sutinka su skundžiamame Inspekcijos sprendime išdėstytais argumentais dėl 2010-11-03 paskolos sutarties, kaip Pareiškėjo pajamų gavimo šaltinio, vertinimo, t. y. kad vietos mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai principą (MAĮ 10 straipsnis), surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėta paskolos sutartis nepagrindžia joje nurodytos pinigų sumos (300 000 Eur) gavimo fakto. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo pateiktas dokumentas (2010-11-03 paskolos sutartis) laikytinas tik formalią tariamą sandorio išraišką parodančiu, bet ne realiai įvykusį sandorį atspindinčiu įrodymu.

Pareiškėjo skundo motyvai dėl paskolos sutarties santykio su bendromis sutuoktinių prievolėmis nevertinami, nes, kaip matyti iš mokestinio ginčo bylos medžiagos, pakartotinio patikrinimo metu GPM mokestinės prievolės priskirtos tik Pareiškėjui.

Komisija, atsižvelgusi į aukščiau išdėstytas aplinkybes, daro išvadą, kad Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų jo teiginius apie į valdomas įmones įneštų (paskolintų) lėšų kilmę ir pobūdį, o tuo pačiu ir neįrodė savo teiginių pagrįstumo, jog jis turėjo pakankamai lėšų (neapmokestinamų GPMĮ prasme) 2011–2012 metų išlaidoms padengti. Apibendrinusi tai, kas

išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju teisingai aiškino ir taikė apmokestinimą GPM bei mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, tinkamai ištyrė ir įvertino byloje nustatytų aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą. Todėl priimtas Inspekcijos 2019-07-09 sprendimas Nr. 68-84 yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjo skunde išdėstytais motyvais nėra pagrindo.

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 Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-07-09 sprendimą Nr. 68-84.

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

Andrius Venius

Komisijos narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė