



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL H. S. 2015-05-12 SKUNDO**

2015 m. rugpjūčio 11 d. Nr. S-141 (7-111/2015)
Vilnius

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

Editos Veršeliienės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Linos Vosylienės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
ginčo šalims nedalyvaujant

J. D.

2015 m. rugpjūčio 11 d. posėdyje išnagrinėjusi H. S. (toliau – Pareiškėjas) 2015-05-12 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2015-04-20 sprendimo Nr. 68-71 atnaujinimo klausimą, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2015 m. liepos 7 d. posėdyje išnagrinėjo Pareiškėjo 2015-05-12 skundą dėl Inspekcijos 2015-04-20 sprendimo Nr. 68-71. Po Komisijos posėdžio 2015-07-10 buvo gauta informacija, kad Pareiškėjas kreipėsi į Inspekciją, siūlydamas pasirašyti susitarimą pagal 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas. Komisija 2015-07-14 protokoliniu sprendimu Nr. PP-205 (7-111/2015) sustabdė Pareiškėjo skundo nagrinėjimą, iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą. Komisija 2015-08-05 iš Inspekcijos gavo pranešimą, jog Pareiškėjas yra informuotas, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimą pagal MAĮ 71 str. nuostatas. Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi; Komisijos 2015 m. liepos 7 d. posėdyje, dalyvaujant Pareiškėjui – H. S. ir jo atstovei – advokatei D. B., Pareiškėjo skundas išnagrinėtas, Pareiškėjo skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija 2015-04-20 sprendimu Nr. 68-71 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2015-02-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (3)FR0682-110, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 117 917 Eur (407 143 Lt) gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 24 787,49 Eur (85 586,42 Lt) GPM delspinigius, 11 791 Eur (40 714 Lt) GPM baudą.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Šiaulių AVMI 2015-02-12 sprendimas Nr. (3)FR0682-110 priimtas, patikrinus Pareiškėjo pajamų šaltinius ir GPM sumokėjimą už laikotarpį nuo 2010 m. sausio 1 d. iki 2013 m. gruodžio 31 d. bei nustatius, kad Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas, o didžiąją išlaidų dalį sudarė Pareiškėjo įnašai į UAB „R1“. Nustatyta, kad 2010 m. išlaidos viršijo pajamas 486 284 Lt suma, didžioji dalis išlaidų susidarė Pareiškėjui atlikus įnašus (485 658 Lt) į savo įmonės kasą, 2011 m. išlaidos viršijo pajamas 646 852 Lt suma, (į kasą įnešta 628 204 Lt), 2012 m. išlaidos viršijo pajamas 817 331 Lt suma (į kasą įnešta 785 996 Lt), 2013 m. išlaidos viršijo pajamas 755 688 Lt suma, (į kasą įnešta 749 782 Lt). Pažymėta, jog dėl aplinkybių, kad Pareiškėjas neturėjo savų lėšų šiems įnašams ir kad pinigines lėšas realiai buvo įneštos į įmonės kasą, tarp šalių ginčas nekyla. Mokesčių administratoriui paprašius Pareiškėjo paaiškinti, iš kokių lėšų jis įnešė minėtas sumas į įmonės kasą, Pareiškėjas nurodė, jog pinigus skolinosi iš fizinių asmenų, bei kartu su 2014-06-23 paaiškinimu pateikė 42 skolos raštelius ir pažymėjo, jog daugiau paskolų pasiėmęs nėra. Pareiškėjas 2014-08-19 paaiškiniame nurodė 42 skolos raštelių sudarymo (pasirašymo) aplinkybes, teigdamas, jog paskolos sutartys buvo sudarytos vienu egzemplioriumi, paskolų teikėjui įteikiant kopiją, o originalas yra pas Pareiškėją. Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo 2014-06-23 paaiškiniame apskritai nebuvo aptartos paskolų sudarymo aplinkybės, kaip kad skunde nurodo Pareiškėjas, o iš rašytinių įrodymų matyti, jog pats Pareiškėjas 2014-08-19 paaiškiniame vienareikšmiškai nurodė, jog 42 skolos rašteliai buvo sudaryti vienu egzemplioriumi, paskolų teikėjui įteikiant tik skolos raštelio kopiją. Kartu su 2014-11-10 paaiškinimu Pareiškėjas pateikė 21 skolos raštelį (764 000 Lt sumai), kuriuo grindė piniginius įnašus į savo įmonės kasą 2013 metais.

Sprendime vadovautasi MAĮ 70 str. 1 dalimi, Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų VMI prie FM viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103, (toliau – Taisyklės) 4 punktu, 6.1 punktu bei nurodyta, jog ginčo atveju nustatyta, kad Pareiškėjo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, taip pat Pareiškėjas 2013 metais mokesčių administratoriui nepateikė duomenų apie sandorius su fiziniais asmenimis, iš kurių per vienerius kalendorinius metus grynaisiais gautų pinigų suma viršijo 50 000 Lt. Inspekcija konstatavo, jog šios aplinkybės atitinka atvejus, kada mokesčių administratorius gali mokesčius apskaičiuoti pagal jo atliekamą įvertinimą, nurodydama, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2007-06-05 nutartyje adm. b. Nr. A-11-603/2007 yra išaiškinta, kad ši teisės norma (mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą) skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus.

Inspekcija, remdamasi MAĮ 33 str. 1 d. 13 punktu, akcentavo, jog mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad mokėtojo nurodomi pajamų įsigijimo 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 iš kito asmens gautos pajamos, todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamos pajamos yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Atkreiptas dėmesys, jog, norint pagrįsti pajamas, būtina pateikti juridinę galią turinčius arba įstatymo nustatytos formos sandorius patvirtinančius dokumentus, kad pajamos buvo gautos, tačiau pajamos turi būti realiai gautos, o ne vien atspindėtos dokumentuose (MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės principas). Padaryta išvada, jog juridinę galią turintys dokumentai ar sandoriai turi atspindėti atitinkamą ūkinę operaciją, ar ūkinį įvykį, tačiau surašyti dokumentai negali sukurti vienos ar kitos ūkinės operacijos, jeigu iš atitinkamų patikrinimo metu nustatytų aplinkybių matyti, kad tokia ūkinė operacija neįvyko ir negalėjo įvykti.

Inspekcija taip pat pažymėjo, kad tais atvejais, kai asmuo įrodinėja lėšas gavęs tam tikrais sandoriais, įrodinėjimo objektu yra ne patys sandoriai, o galimybė sandoriais pagrįsti pajamas (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007), t. y. pateikti dokumentai dėl sandorio sudarymo byloje vertinami kaip vieni iš įrodymų dėl pajamų šaltinio ir kitų byloje nustatytų aplinkybių visumoje sprendžiama, ar pajamos gautos būtent nurodytų sandorių pagrindu. Inspekcija

konstatavo, kad byloje nustatytos aplinkybės nepatvirtina paskolos sutarčių (63 skolos rašteliai) realaus vykdymo fakto.

Pasak Inspekcijos, paskolos su fiziniais asmenimis yra grindžiamos tik abstraktaus turinio, paprastos rašytinės formos sutartimis – visos paskolos suteiktos neatlygintinai, kreditoriui nenaudingomis sąlygomis, paskolos gražinimas neužtikrintas jokiais garantijomis, tariami paskolų davėjai turi tik skolos raštelių kopijas, originalai neva pas Pareiškėją, tačiau nei vietos mokesčių administratoriui, nei centriniam mokesčių administratoriui jie nepateikti. Nurodyta, kad šie požymiai nebūdingi tokio tipo sutartims. Atkreiptas dėmesys, jog Pareiškėjo pateiktos sutartys yra to paties pavyzdžio ir iš esmės identiško turinio, skiriasi tik asmuo, iš kurio neva skolinasi Pareiškėjas, suma bei gražinimo data; skolos rašteliai pasirašyti tik paties Pareiškėjo, nėra skolos davėjo parašo. Didžioji dalis vietos mokesčių administratoriaus apklaustų asmenų nurodė, jog paskolas Pareiškėjui suteikė savo namuose, kitiems asmenims nedalyvaujant. Pareiškėjas 2014-08-19 paaiškinime, vienareikšmiškai nurodė, jog 42 skolos rašteliai buvo sudaryti vienu egzemplioriumi, paskolų teikėjui įteikiant kopiją. Sprendime Inspekcija nurodė, jog padaryti dokumento kopiją galima tik specialia priemone, todėl Inspekcija netikėjo, kad asmuo atiduotų pinigus ir lauktų kol jam bus padaryta skolos raštelių kopija, nes būtent paskolos davėjas, o ne gavėjas yra suinteresuotas turėti dokumento originalą pagrindžiantį paskolos suteikimą. Nurodyta, kad Pareiškėjas pastebėjęs, jog skiriasi jo ir apklaustų asmenų paaiškinimuose mokesčių administratoriui nurodytos paskolų suteikimo aplinkybės (neva pinigus skolinę asmenys nurodė, kad skolos originalai yra pas juos, tačiau mokesčių administratoriui pateikė tik kopijas), nurodė, jog skolos raštelių originalai visgi yra pas paskolos davėjus. Pabrėžta LVAT praktika dėl aplinkybių, kai keičiasi teikiamų paaiškinimų turinys, pirmenybę teikia pirminiams paaiškinimams, kurie iš esmės laikytini objektyvesniais, nes nėra paveikti laiko ir kitų aplinkybių (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-556-301/2007, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010). Minėta LVAT 2007-03-15 nutartis, anot Inspekcijos, aktuali ir dėl Pareiškėjo skundo teiginių, jog apklausus vieną iš vietos mokesčių administratoriaus apklaustų asmenų (D. Z.), paneigusį paskolos suteikimą ir nurodžiusį, jog Pareiškėjui paprašius, jis sutiko, kad jo vardu būtų surašytas skolos raštelis, teisme jo paaiškinimo turinys pasikeistų.

Pažymėta, jog mokesčių administratorius, išanalizavęs turimą informaciją apie Pareiškėjo pateiktuose skolos rašteluose įvardintų asmenų gaunamas pajamas bei įvertinęs patiriamas išlaidas pragyvenimui, nekilnojamajam turtui bei transporto priemonėms įsigyti, nustatė, kad beveik visi asmenys, su kuriais surašyti skolos rašteliai, neturėjo finansinių galimybių suteikti nurodytas paskolas. Taip pat pažymėta, kad net 17 asmenų buvo atsidarę paskolines sąskaitas, vienas asmuo buvo pasiskolinęs iš fizinių asmenų, tam užstatydamas nekilnojamąjį turtą, tuo laikotarpiu, kai buvo pasirašyti skolos rašteliai. Nustatyta, kad 10 neva paskolas suteikusių asmenų dirba arba dirbo UAB „R1“ (jiems buvo pavėluotai mokamas arba iš viso neišmokėtas darbo užmokestis). Asmenys, kurie teikė Metines gyventojų (šeimos) turto ar Privačių interesų deklaracijas, suteiktų paskolų Pareiškėjui nedeklaravo bei vienas asmuo apskritai paneigė paskolos suteikimą. Kadangi Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė duomenų apie 2013 m. sandorius su fiziniais asmenimis, iš kurių per vienerius kalendorinius metus grynaisiais gautų pinigų suma viršijo 50 000 Lt (MAĮ 42¹ straipsnis), Inspekcija padarė išvadą, kad tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami Pareiškėjo pajamų gavimo šaltiniai (MAĮ 42¹ str. 3 dalis).

Atsakydama į Pareiškėjo skundo teiginį, jog mokesčių administratorius apklausė ne visus paskolas neva suteikusių asmenis, Inspekcija nurodė, jog nei MAĮ, nei poįstatyminiais aktais nėra nustatyta, koks apklaustųjų ir / ar jų parodymų skaičius yra pakankamas mokesčių administratoriui, darant išvadas apie pažeidimo apimtį, bei nurodė, kad siekiant išsiaiškinti gautų paskolų realumą, buvo tiriamos Pareiškėjo pateiktuose skolos rašteluose įvardintų asmenų finansinės galimybės suteikti paskolas, 24 asmenims buvo išsiųsti kvietimai atvykti pokalbiui dėl paskolų suteikimo, 2 asmenys pokalbiui buvo pakviesti telefonu, likusių 24 asmenų galimybės paskolinti pinigines lėšas buvo vertinamos pagal Šiaulių AVMI turimus duomenis.

Akcentuota tai, jog pagal Pareiškėjo įmonės UAB „R1“ Inspekcijai pateiktas 2010–2013 metų pelno mokesčio deklaracijas įmonė dirbo nuostolingai, o nepaskirstyti nuostoliai 2013 metų

pabaigoje buvo 3 813 108 Lt; nuostoliai pagal metus: 2010 m. – 600 840 Lt, 2011 m. – 597 559 Lt, 2012 m. – 657 661 Lt, 2013 m. – 576 181 Lt.

Konstatuota, jog objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų, kad Pareiškėjui realiai buvo suteiktos jo pateiktuose 63 skolos rašteliuose nurodytos pinigų sumos kaip paskolos, nėra; nei Pareiškėjas, nei mokesčių administratoriaus apklausti asmenys nepateikė ekonomine logika pagrįstų paaiškinimų, kurie atskleistų konkrečius tokių paskolų suteikimo motyvus.

Be to, nurodyta, kad Pareiškėjui delspinigiai apskaičiuoti, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu ir 97 str. 2 dalimi. Dėl MAĮ 98 str. 2 dalies nuostatos, numatančios, kad delspinigiai skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, išaiškinta, kad nagrinėjamu atveju teisė priverstinai išieškoti net nėra atsiradusi, nes Pareiškėjui inicijavus mokestinį ginčą, vadovaujantis MAĮ 110 str. 1 dalimi stabdomas priverstinis mokesčių, baudų ir delspinigių išieškojimas.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad Inspekcijos sprendimas nepagrįstas, nes jame netinkamai aiškintos ir taikytos mokestinio patikrinimo atlikimą reglamentuojančios teisės normos, patvirtintos neišsamaus ir tendencingo mokestinio patikrinimo išvados, todėl skundžiamas sprendimas turėtų būti panaikintas.

Pareiškėjas teigia, kad mokestinio patikrinimo išvados turi būti pagrįstos tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais. Vykdydami MAĮ 2 str. 22 d. nuostatas ir savo, kaip valstybės institucijos, pareigas, mokesčių administratorius (tiek vietinis, tiek centrinis) privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo prievoles, todėl privalo tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą.

Pareiškėjas, remdamasis LVAT nutartimis adm. byloje Nr. A-17-1086/2007 ir Nr. A-556-427/2011, mano, jog reikalavimas sumokėti sprendime nurodytas sumas turi būti pagrįstas ne prielaidomis ir apibendrintomis išvadomis, o išsamia kiekvienos Pareiškėjui suteiktos paskolos analize ir objektyviu vertinimu, pagrįstu ne tik ekonomine logika, bet ir realiu gyvenimiškų aplinkybių vertinimu. Pareiškėjas teigia, jog jo atveju mokesčių administratorius, išsamiai nepatikrinęs kiekvienos paskolos, padarė apibendrinančią išvadą, kad visos 63 paskolos Pareiškėjui nebuvo suteiktos, ir kad suma, kurią jis skolinosi iš fizinių asmenų ir įnešė į UAB „R1“, yra jo iš nenustatytų šaltinių gautos pajamos. Pareiškėjas sutinka, kad jo iš pažįstamų asmenų pasiskolinta suma yra didelė, tačiau pažymi, kad mokesčių administratorius, paneigdamas visas jam suteiktas paskolas ir turėdamas priėjimus prie įvairių duomenų bazių, nenustatė šaltinio, iš kur kitur Pareiškėjas būtų galėjęs gauti tokias sumas. Pareiškėjo pažymima, jog mokesčių administratorius pripažįsta, kad pinigai realiai buvo įnešti į UAB „R1“ kasą, tačiau, nenustatęs jokio kito šaltinio, nepripažįsta pinigų gavimo iš juos skolinusių asmenų. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į ekonominę logiką, jog jis, kaip ir kai kurie jam pinigų skolinę asmenys, yra paėmęs paskolą būstui įsigyti, todėl, turėdamas milijonines pajamas iš nenustatytų šaltinių, neturėtų turėti skolų bankui.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT teisėjų plenarinė sesija adm. byloje Nr. A-11-648/2003 pripažino, jog MAĮ nuostata, kad nesutikdamas su apskaičiuotąja suma mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, jog apskaičiuodamas mokesčius mokesčio administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginti mokesčių mokėtojas. Pareiškėjas tvirtina mokesčių administratoriui pateikęs visus turimus duomenis apie jam fizinių asmenų suteiktas paskolas – skolas raštelius, juose nurodyti neišgalvoti jam pinigų skolinę asmenys. Dėl mokesčių administratoriaus išvadų, pasak Pareiškėjo, jis turi įrodyti neįmanomas aplinkybes, pavyzdžiui, pinigų perdavimo faktą (nors tokie faktai neviešinami, galbūt juos žino tik pinigų skolinusių asmenų šeimos nariai), ar pinigų skolinę asmenys tikrai turėjo skolas rašteliuose nurodytas pinigų sumas (Pareiškėjas teigia neklausęs tų žmonių, kurie yra seni jo pažįstami ir artimi draugai, iš kokių lėšų jie sutaupė ar pan.).

Pareiškėjo teigimu, ikiteisminio tyrimo institucija pradėjo ikiteisminį tyrimą ir kviečia apklausai liudytojais jo kreditorius, todėl mano, kad asmenys duodami parodymus, būdami įspėti dėl atsakomybės už melagingus parodymus, duos teisingus ir išsamius parodymus, ir jais turėtų būti vadovojamasi.

Pareiškėjas nurodo, jog mokesčių administratorius jo pateiktus paaiškinimus ir rašytinius įrodymus turėtų tikrinti pagal savo kompetenciją, ir paaiškina, kad apklausti pinigų skolinę asmenys teisingai nurodė, kad turi originalą, kaip ir Pareiškėjas, teikdamas Šiaulių AVMI 2014-06-23 paaiškinimą ir paskolų raštelių kopijas. Pareiškėjas tvirtina, kad 2014-08-19 paaiškinimą rašė tikrinimą atlikusios Šiaulių AVMI specialistės akivaizdoje, jai nurodant, ką rašyti, tačiau buvo sąmoningai ar nesąmoningai suklaidintas. Skundžiamo sprendimo teiginius apie Pareiškėjo paaiškinimų derinimą su jam pinigų skolinusių asmenų paaiškinimais Pareiškėjas laiko nepagrįstais, nes tų paaiškinimų iki šiol nėra matęs.

Paskolų nerealumo įrodymu mokesčių administratoriaus laikyta aplinkybė, kad paskolos yra be palūkanų, Pareiškėjo nuomone, verslo santykiuose galėtų būti argumentu, tačiau ne Pareiškėjo atveju, jo susitarimai yra su fiziniais asmenimis, kurie nesiverčia paskolų davimu ir nesiekia iš to gauti pajamų, nes tai jo pažįstami ir artimi žmonės. Pasak Pareiškėjo, įstatymai nenumato imperatyvaus reikalavimo paskolos sutartis tvirtinti notariškai, nėra nustatytų reikalavimų asmeninių paskolų rašteliams, t. y. nurodyti paskolos grąžinimo datą ar tvarką, palūkanas. Be to, Pareiškėjas teigia, kad būdamas vieninteliu UAB „R1“ akcininku yra suinteresuotas įmonės veikla ir jos išsaugojimu, t. y. įmonei reikėjo apyvartinių lėšų, todėl jis asmeniškai skolinosi ir įnešė pinigų į įmonės kasą kaip paskolą įmonei iš giminių ir pažįstamų, nes taip buvo naudingiau, nei skolintis iš banko. UAB „R1“ verslui (akmens apdirbimas, paminklų gamyba, statymas ir t. t.) reikalingos didelės apyvartinės lėšos žaliavoms, įrengimams, jų atnaujinimui, nes technologijos tobulėja. Pareiškėjas matė realią galimybę, kad į UAB „R1“ įnešti pinigai atneš pelną ir jis sugebės skolas grąžinti, tuo patikėjo ir jam pinigų skolinę asmenys.

Atsižvelgdamas į LVAT išaiškinimą adm. byloje Nr. A-575-371/2011, Pareiškėjas teigia, jog tai, kad skolindamasis pinigų iš fizinių asmenų įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog jis, kaip mokesčių mokėtojas, piktnaudžiavo, o visų paskolų neigimas, remiantis vieno D. Z. paaiškinimu, prieštarauja protingumo ir teisingumo principams (MAĮ 8 str. 3 d.), nes ginčui atsidūrus teisme, Pareiškėjo nuomone, nepatirdamas psichologinio spaudimo, D. Z. patvirtins paskolos suteikimo faktą.

Vadovaudamasis gero viešojo administravimo principu, įpareigojančiu mokesčių administratorių, priimant sprendimus, tirti faktinių aplinkybių visumą, Pareiškėjas mano, kad jo mokestinio patikrinimo atveju, skaičiuojant nesumokėtus mokesčius, yra reikšminga kiekviena paskola ir kiekvienas ją suteikęs asmuo, todėl mokesčių administratorius turėjo pareigą iširti be išimties visų paskolų gavimo aplinkybes ir apklausti visus paskolas suteikusius asmenis, o ne tik pasirinktus.

Remdamasis išdėstytomis aplinkybėmis ir vadovaudamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 p., Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas. Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais ir nustatytos formos sandoriais pagrįstas pajamas.

Šiaulių AVMI patikrino Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31. Vietos mokesčių administratorius, patikrinęs Pareiškėjo pajamų šaltinius ir įvertinęs tikrinamuoju laikotarpiu patirtas išlaidas, nustatė, jog Pareiškėjo 2010 m. išlaidos viršijo pajamas 486 284 Lt suma, 2011 m. – 646 852 Lt suma, 2012 m. – 817 331 Lt suma, 2013 m. – 755 688 Lt suma. Didžiąją dalį tikrinamuoju laikotarpiu patirtų išlaidų sudarė Pareiškėjo įnašai į UAB „R1“ (pagal akte pateiktus duomenis matyti, kad 100 proc. šios įmonės akcijų priklausė Pareiškėjui, įmonė 2010–2013 metais dirbo nuostolingai, nepaskirstyti nuostoliai 2013-12-31 sudarė 3 813 108 Lt). Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas 2010 metais į įmonės kasą įnešė 485 658 Lt, 2011 m. – 628 204 Lt, 2012 m. – 785 996 Lt, 2013 m. – 749 782 Lt. Savo įnašus Pareiškėjas grindė skolinomis lėšomis, kurios Pareiškėjui buvo perduotos pagal pateiktus skolos raštelius (visos piniginės lėšos Pareiškėjui buvo suteiktos grynaisiais

pinigais). Vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu, įvertinęs fizinių asmenų galimybes paskolinti nurodytas pinigų sumas, informaciją, gautą šių asmenų apklausų metu, nustatytus prieštaravimus dėl skolos raštelių išrašymo aplinkybių, kitus byloje surinktus duomenis ir informaciją, Pareiškėjo pateiktus skolos raštelių vertino kritiškai, kaip nepagrindžiančius realių pajamų šaltinių. Todėl buvo konstatuota, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu turėjo neapmokestintų pajamų, kurių dydis nustatytas, įvertinus tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos pajamas ir patirtas išlaidas. Su tokia vietos mokesčių administratoriaus pozicija sutiko ir Inspekcija.

Pareiškėjas nesutinka su priimtais sprendimais, nurodydamas, jog sprendimai turi būti grindžiami išsamia kiekvienos sutarties analize, objektyviu vertinimu, o ne prielaidomis ir apibendrintomis išvadomis. Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius, remdamasis apibendrintomis išvadomis, pasisakė, jog visos (63) paskolos Pareiškėjui nebuvo suteiktos, tačiau mokesčių administratorius savo priemonėmis nenustatė, iš kokių šaltinių Pareiškėjas galėjo gauti šias lėšas. Pareiškėjo manymu, jis nepagrįstai turi įrodinėti neįmanomas aplinkybes, pavyzdžiui, pinigų perdavimo faktą, nors tokie duomenys įprastai nėra viešinami ir pan. Pareiškėjas mano, kad ginčo byloje netinkamai buvo įvertinti jo ir galimai paskolas suteikusių fizinių asmenų paaiškinimai dėl paskolos raštelių išrašymo aplinkybių.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog tarp šalių nėra ginčo dėl patikrinimo akte nustatytų aplinkybių, susijusių su Pareiškėjo galimai gautomis paskolomis, kurias Pareiškėjas nurodė gavęs grynaisiais pinigais ir įnešęs į įmonės kasą, ginčas iš esmės kyla dėl šių faktinių aplinkybių vertinimo (Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad paskolos buvo realiai suteiktos, o ne tik formaliai surašyti skolos rašteliai, kaip teigia mokesčių administratorius), taip pat Pareiškėjas neinicijuoja ginčo dėl norminių aktų, reglamentuojančių Pareiškėjo mokesčių bazės nustatymą (MAĮ 70 straipsnis ir Taisyklių nuostatos), aiškinimo ir taikymo, todėl Komisija dėl šių aplinkybių sprendime detalai nepasisakys, aptardama esminius Pareiškėjo nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus.

Bendrieji mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, taip pat mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo teises ir pareigas reglamentuojantys teisės aktai numato mokesčių administratoriaus pareigą įstatyme nustatytais atvejais mokesčių mokėtojo mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant specialų mokesčių apskaičiavimo metodą. Toks mokesčių apskaičiavimo metodas taikomas, jeigu mokėtojas netinkamai vykdo savo pareigas, susijusias su apskaitos tvarkymu, mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu, taip pat ir tais atvejais, kai nustatoma, jog mokėtojo faktiškai patirtos išlaidos viršija deklaruotas, juridinę galią turinčiais dokumentais ir nustatytos formos sandoriais pagrįstas mokėtojo pajamas. Jeigu mokėtojo išlaidos viršija pajamas, yra konstatuojama, jog mokėtojas gavo pajamų iš kitų mokesčių administratoriaus nenustatytų šaltinių, nes yra nustatomos aplinkybės, kad yra disponuojama didesnėmis pajamomis, negu mokėtojas yra gavęs, uždirbęs ir pan. Sutiktina su Pareiškėjo skunde išdėstyta pozicija, jog mokesčių administratorius neneigia aplinkybių, kad Pareiškėjas 2010–2013 metais į UAB „R1“ kasą įnešė atitinkamai 485 658 Lt, 628 204 Lt, 785 996 Lt, 749 782 Lt, tačiau šios aplinkybės įrodo tik tai, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu patyrė išlaidų, bet savaime nepagrindžia Pareiškėjo nurodomų aplinkybių dėl ginčo paskolų realumo ir neįpareigoja mokesčių administratoriaus nustatinėti tikrojo įneštų piniginių lėšų šaltinio. Pažymėtina, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius nustato, kad mokėtojo faktiškai patirtos (kilnojamajam ir nekilnojamajam turtui įsigyti, vartojimo, turtinių įnašų ar pan.) išlaidos viršija pajamas, šios aplinkybės leidžia teigti, kad mokėtojas disponuoja neapmokestintomis pajamomis, kurias mokesčių administratorius turi pareigą apmokestinti pagal konkretaus mokesčio įstatymo reikalavimus (ginčo atveju pagal GPM įstatymo nuostatas), tačiau taikant mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodą, išlaidoms viršijus pajamas, įstatymo leidžias nekelti reikalavimų mokesčių administratoriui nustatyti neapmokestintų pajamų šaltinį.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu skolino lėšas UAB „R1“. Iš patikrinimo akte pateiktos informacijos matyti, kad įmonė įregistruota 1999-10-01, jos pagrindinė veikla – paminklų ir detalių kapų tvarkymui gamyba (EVRK 237000, akmens pjaustymas, tašymas ir apdailinimas). Šiaulių AVMI 2008-04-07 ir 2010-01-15 atliktų mokesčių tyrimų metu taip pat nustatė, jog Pareiškėjas ir ankstesniais mokesčiais laikotarpiais skolino lėšas įmonei (detali

informacija nurodyta patikrinimo akto 4 puslapyje). 2009-12-31 UAB „R1“ įsiskolinimas Pareiškėjui buvo 985382 Lt, įvertinus Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu suteiktas paskolas, UAB „R1“ įsiskolinimas Pareiškėjui 2013-12-31 yra 3 635 023 Lt. Kaip jau aptarta anksčiau, Pareiškėjas įmonei įneštas lėšas grindė fizinių asmenų skolintomis lėšomis, 2014-06-23 mokesčių administratoriui pateikė skolos raštelių, kuriais grindė 2010–2012 metais pasiskolintas lėšas, kopijas, 2014-11-10 papildomai pateikdamas skolos raštelių, remiantis kuriais Pareiškėjas skolinosi 2013 metais, kopijas, viso buvo pateiktos 63 skolos raštelių kopijos. Susipažinus su pateiktų raštelių (detalus tariamai gautų paskolų sąrašas nurodytas patikrinimo akto 5–7 psl. esančioje lentelėje) turiniu, matyti, jog visi rašteliai yra tipinės formos, rašteliuose yra nurodoma, kad Pareiškėjas skolinasi iš raštelyje nurodyto asmens nurodomą pinigų sumą, taip pat nurodomas skolinamų pinigų grąžinimo terminas. Rašteliuose nėra numatytos palūkanos, paskolų grąžinimo užtikrinimo priemonės (byloje taip pat nėra pateikta duomenų, kad šių paskolų grąžinimas būtų užtikrintas užtikrinimo priemonėmis), visos tariamos paskolos buvo teikiamos iki 50 000 Lt. Nors Pareiškėjas skunde laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius netinkamai ištyrė ir įvertino paskolų suteikimo aplinkybes, darydamas apibendrintas išvadas, tačiau, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pozicija dėl atlikto tyrimo ir pateiktų įrodymų vertinimo pakankamumo yra pagrįsta. Pareiškėjas neteisingai nurodo, jog mokesčių administratorius neįvertino visų paskolų, nes patikrinimo akte detalai yra aptartos aplinkybės dėl kiekvienos paskolos, o aplinkybė, kad ne visi paskolas suteikę asmenys buvo betarpiškai apklausti mokesčių administratoriaus, nesudaro pagrindo teigti, kad tyrimas nebuvo visapusiškas. Sutiktina su Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija, jog mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus reglamentuojantys teisės aktai nenustato, koks paaiškinimų skaičius yra privalomas ar pakankamas, sprendžiant apie padarytus pažeidimus. Pažymėtina ir tai, kad paaiškinimai nėra vienintelė mokesčių administratoriaus įrodinėjimo priemonė tam tikroms aplinkybėms pagrįsti, šis įrodymas gali būti atmestas kaip nepagrįstas, jeigu jis nėra paremtas (patvirtintas) kita byloje esančia informacija. Pažymėtina, jog iš akte esančių duomenų matyti, kad visais tariamų paskolų suteikimo atvejais buvo vertinamos fizinių asmenų finansinės galimybės suteikti paskolas, analizuojant turimą ir mokesčių administratoriaus duomenų bazėse esančią informaciją apie fizinių asmenų gautas pajamas, patirtas išlaidas (nekilnojamajam ar kilnojamam turtui įsigyti, studijoms, draudimui ir pan.).

Pažymėtina, kad LVAT, aiškindamas įrodymų vertinimo taisykles, pažymi, kad „konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima, tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi jų prieštaravimai“ (LVAT 2012-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-552-2795/2012). Todėl pasakant dėl mokesčių administratoriaus išvadų, pažymėtina, kad mokesčių administratorius savo išvadas pagrindė mokesčio patikrinimo surinktų įrodymų visuma, remdamasis mokesčiuose teisniuose santykiuose galiojančiomis įrodinėjimo taisyklėmis. Pažymėtina, kad MAĮ 41 straipsnis įtvirtina mokesčių mokėtojo pareigą pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 str.). Komisijos vertinimu, mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad mokėtojo nurodomi pajamų įsigijimo 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. LVAT 2010-09-20 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-1103/2010 (ginčo byloje mokėtojas savo pajamas grindė pagal paskolos sutartis suteiktomis lėšomis, nors mokesčių administratorius nustatė, kad pagal faktinius duomenis asmenys, kurie nurodyti kaip paskolos davėjai, neturėjo galimybių tokių paskolų suteikti) konstatavo, kad „mokestine teisine prasme svarbi yra byloje surinktais įrodymais pagrįsta išvada, jog nurodytų paskolų sutarčių pagrindu pareiškėjas piniginių lėšų faktiškai *negavo* ir *negalėjo gauti*, todėl šiose sutartyse užfiksuoti paskolintų lėšų dydžiai negali būti pripažinti tinkamu pagrindu apskaičiuojant pareiškėjo mokesčines prievoleles (į biudžetą mokėtinas mokesčių sumas)“. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Įvertinus gausią LVAT praktiką bylose, kai mokėtojai nepagrindžia savo patiriamų išlaidų juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais, pažymėtina, kad teismas tinkamais pripažįsta administratoriaus kontrolės veiksmus, kurių metu vertinama, ar

mokėtojo deklaruojamas pajamų šaltinis yra realus, ar konkretus asmuo turėjo galimybes pagal atitinkamą (dovanojimo, paskolos ar pan.) sandorį perduoti deklaruojamas pinigines lėšas (LVAT 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1103/2010, 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1853/2010, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011), todėl pajamų šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011). Todėl mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad jis disponavo atitinkamomis pinigėmis lėšomis ir jas naudojo patirdamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius. Byloje mokesčių administratorius nustatė, jog beveik visi fiziniai asmenys (iš kurių visi apklaustieji, išskyrus vieną asmenį, nepaneigė paskolų suteikimo) neturėjo finansinių galimybių suteikti paskolas, dalis asmenų tuo pat metu buvo paėmę paskolas; asmenys, kurie buvo teikę metines gyventojų (šeimos) turto ar privačių interesų deklaracijas, suteiktų tariamų paskolų nebuvo deklaravę; pažymėtina ir tai, kad tie patys asmenys pagal paskolos raštelius nurodo paskolas suteikdavę kas keletą dienų (tariamą paskolą išformindami tokiu būdu, jog nebūtų pažeistas reikalavimas dėl privalomos notarinės sutarties formos, pavyzdžiui, I. V., R. J.). Byloje taip pat nustatyta, jog vienas tariamų skolintojų paneigė paskolos Pareiškėjui suteikimą. Nors Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog tokį paaiškinimą šis asmuo pateikė dėl psichologinio poveikio, todėl teisme galima šis asmuo patvirtintų paskolos suteikimo faktą, tačiau Pareiškėjui savo pozicijos dėl neleistino mokesčių administratoriaus elgesio nepagrindus, Komisija neturi pagrindo abejoti tokio įrodymo leistinumu. Todėl, Komisijos vertinimu, aptartų aplinkybių visuma pagrindžia mokesčių administratoriaus poziciją, jog skolos rašteliuose nurodyti asmenys negalėjo skolinti Pareiškėjui jo deklaruotų sumų.

Taip pat šalia aptartų aplinkybių, mokesčių administratorius įvertino ir nustatė, jog visi pinigai buvo skolinti grynaisiais pinigais, Pareiškėjui pinigų gavimą patvirtinant parašu skolos raštelyje. Pareiškėjas jokiais papildomais duomenimis nepagrindė pinigų perdavimo realumo, laikydamasis pozicijos, jog jam perkeliama nepagrįsta pareiga įrodyti grynujų pinigų perdavimo realumą. Pasisakydama dėl šio Pareiškėjo motyvo, Komisija pažymi, jog ji neatitinka LVAT formuojamos praktikos nuostatų, nes LVAT 2013-04-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-27/2013 yra nurodęs, kad „pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, 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“. Todėl aplinkybės, jog paskolos raštelyje yra Pareiškėjo patvirtinimas, kad jis pinigus gavo, negali būti pripažintas realiu pinigų perdavimo patvirtinimu.

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad įstatymų leidėjas, siekdamas „<...> sumažinti pajamų slėpimo, įsigyto turto pagrindimo fiktyviais pajamų gavimo šaltiniais bei mokesčių nemokėjimo riziką <...>“ (aiškinamojo rašto dėl Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 29, 33, 40, 88, 95, 105 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 42¹, 104¹ ir 104² straipsniais įstatymo projekto (2.1 punktas)), nuo 2013-01-01 MAĮ 42¹ straipsnyje įtvirtino nuostatą dėl mokėtojų pareigos deklaruoti sandorius, kuriuos apibrėžia MAĮ 42¹ straipsnis (įskaitant gautas paskolas). Taip pat fizinių asmenų ir bankų kreditavimo santykiuose skolininkas įprastai papildomus skolinius įsipareigojimus priima (gali priimti) tik su kredito įstaigos leidimu (sutikimu) ar ją informuodamas. Pareiškėjas pagal 2005-05-10 kredito sutartį yra gavęs paskolą asmeniniam turtui įsigyti. Pagal šios kredito sutarties 34.4 punktą po kredito sutarties sudarymo Pareiškėjas įsipareigojo be banko raštiško leidimo neprisiimti jokių įsipareigojimų pagal kredito, lizingo, pirkimo-pardavimo išsimokėtinai ar kitokio finansavimo sutartis, sudaromas su kitais juridiniais asmenimis (išskyrus sutartyje nurodytas išimtis). Todėl, Komisijos vertinimu, informacija apie tokio dydžio skolinius Pareiškėjo įsipareigojimus (ar ketinimus juos prisiimti), jeigu jie realiai atsirado tikrinamuoju laikotarpiu, turėtų atsispindėti tiek mokesčių administratoriui, tiek kredito įstaigai teikiamoje informacijoje. Tačiau mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas 2013 metais tariamai gautų paskolų mokesčių administratoriui nedeklaravo, taip pat byloje nėra informacijos, ar

Pareiškėjas, kaip fizinis asmuo būdamas komercinio banko skolininku, gavęs paskolą asmeniniam nekilnojamajam turtui įsigyti, informavo banką apie priimamus finansinius įsipareigojimus. Po Komisijos posėdžio, pateikdamas papildomus paaiškinimus ir informaciją, Pareiškėjas laikėsi pozicijos, kad bankui apie jo skolinius įsipareigojimus buvo žinoma. Tačiau susipažinus su pateiktos informacijos turiniu (pateikti UAB „R1“ įstatai ir 2013-07-30 susitarimas tarp banko, įmonės ir Pareiškėjo), matyti, jog Pareiškėjas susitarime veikia kaip įmonės akcininkas, suteikęs įmonei 2 972 000 Lt paskolą. Šios aplinkybės rodo tai, kad akcininkas nurodytomis sumomis finansavo įmonės veiklą, bet ne tai, jog šio finansavimo šaltiniu buvo papildomai skolintos lėšos, kurioms gauti Pareiškėjas gavo leidimą ar apie kurių gavimą informavo banką, kaip to reikalauja 2005-05-10 kredito sutarties nuostatos. Pažymėtina, jog Komisijai 2015-07-27 buvo pateikta AB DNB banko informacija (2015-07-21 raštas Nr. 30.89-143/2112), jog Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2010 iki 2013 metų bankui nepateikė prašymų ar informacijos apie prisiimtus finansinius įsipareigojimus, kaip to reikalauja 2005-05-10 kredito sutartis Nr. 284P/05. Todėl, Komisijos vertinimu, iš komercinio banko gauta informacija, kad Pareiškėjas 2010–2013 metais į banką dėl leidimo prisiimti įsipareigojimus nesikreipė, apie prisiimtus įsipareigojimus neinformavo, laikytina papildomu įrodymu, pagrindžiančiu aplinkybes, jog pagal skolos raštelių lėšos Pareiškėjui nebuvo skolintos, o šie dokumentai (skolos rašteliai) buvo surašyti formaliai, siekiant pagrįsti Pareiškėjo pajamų šaltinius. Aptartas aplinkybes, Komisijos vertinimu, patvirtina ir mokesčių administratoriaus nustatyti prieštaravimai dėl skolos raštelių išrašymo aplinkybių, taip pat tai, jog Pareiškėjas mokesčio tyrimo metu dokumentų, pagrindžiančių piniginių lėšų šaltinius nepateikė, prašydamas atidėti dokumentų (kurie pagal surašymo datas buvo sudaryti 2010–2013 metais) pateikimo terminą.

Taip pat pažymėtina ir tai, kad mokesčiuose teisiniuose santykiuose yra taikomas turinio viršenybės prieš formą principas (MAĮ 10 str.), o mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius vadovaujasi protingumo ir teisingumo kriterijais (8 str. 3 dalis). Siekiant užtikrinti šių principų įgyvendinimą mokesčiuose santykiuose, laikomasi pozicijos, jog pateikti dokumentai ar kiti įrodymai turi ne tik nekelti abejonių dėl tikrumo, bet ir būti pakankami, siekiant pagrįsti tikrąjį įvykusių ūkinių operacijų tikrąjį turinį, o juose nurodomi (deklaruojami atlikti veiksmai) turi atitikti įprastinę ekonominę ar gyvenimo logiką. Todėl situacija, kai asmenys (kai kurie iš jų patys turėdami įsiskolinimų ar pan.) skolina 3–8 metų laikotarpiui gana nemažas Lietuvos Respublikos mastu sumas, už suteiktas paskolas nenumatydami jokio atlygio, taip pat paskolų gražinimo neužtikrindami jokiomis priemonėmis, negali būti pripažinta atitinkančia įprastines gyvenimo aplinkybes. LVAT savo praktikoje, formuodamas poziciją apie tai, kokios aplinkybės sudaro pagrindą kritiškai vertinti mokesčių mokėtojo deklaruotas tam tikras formalias su ūkine komercine veikla susijusias aplinkybes, įrodinėjant pagrindus apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014) yra pripažinęs, jog tai, kad tam tikras ūkio subjektas veikia nepelningai ir ši situacija tęsiasi visą ūkio subjekto veiklos laikotarpį, o ūkio subjekto dalyviai deklaruoja investuojantys į verslą gana nemažas pinigines lėšas, sudaro pagrįstas prielaidas abejoti ūkio subjekto deklaruojamu veiklos rezultatų tikrumu. Atsižvelgiant į aptartas išvadas, taip pat teismų praktikoje pripažintą ir mokesčiuose teisiniuose santykiuose taikytiną protingumo principą, Komisijos vertinimu, situacija, kad mokesčių mokėtojas ilgą laiką į savo veiklą tariamai investuoja skolintas lėšas (nors pagal surinktus duomenis tokių veiksmų realumas nėra grindžiamas abejonių nekeliančiais įrodymais bei duomenimis), o verslas vystosi nuostolingai (kas verčia abejoti mokėtojo galimybėmis šias lėšas realiai gražinti) sudaro pagrindą sutikti su administratoriaus pozicija dėl mokėtojo pateiktų pajamų šaltinių formalumo. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjo motyvai, jog norminiai aktai nenustato reikalavimų dėl skolos lapelių įforminimo, juose numatant palūkanas, nesudaro pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių. Todėl, įvertinus byloje nustatytų aplinkybių visumą, konstatuotina, jog mokesčių administratoriaus tyrimas atliktas visapusiškai, jo metu nustatytos aplinkybės pagrindžia patikrinimo akto išvadas dėl formalus paskolos raštelių pobūdžio.

MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame

MAI straipsnyje įtvirtintas taisyklės įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotu mokesčiu ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuoti neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginkčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius. Ginčo byloje Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, kurie įrodytų jo nurodytų pajamų šaltinių (kuriuos savo priemonėmis įvertino ir formaliais pripažino mokesčių administratorius) realumą ar paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius tinkamai ir visapusiškai įvertino bylos aplinkybes, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, o Pareiškėjo skundas atmestinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 str. 1 dalimi, 155 str. 4 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi ir 141 str. 3 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Pareiškėjo 2015-05-12 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-04-20 sprendimo Nr. 68-71 nagrinėjimą.
2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-04-20 sprendimą Nr. 68-71.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Skundas teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo 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.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė