



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. S. (V. S.) SKUNDO**

(S)

2020 m. balandžio 3 d. Nr. S-50 (7-20/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio (pranešėjas), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo V. S. (V. S.) (toliau – Pareiškėjas) 2020-01-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2020-01-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-18 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Atsakovo atstovė Miglė Mainionytė ir Pareiškėjas bei jo atstovė advokatė Eglė Jagelienė 2020-03-10 dalyvavo Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Komisijos 2020-03-03 posėdyje, dalyvaujant Pareiškėjui bei jo atstovei advokatei Eglei Jagelienei ir Inspekcijos atstovui Mindaugui Česnauskui, prieš pradėdant nagrinėti Pareiškėjo skundą Pareiškėjo atstovė advokatė Eglė Jagelienė pateikė papildomus dokumentus, t. y. pažymą apie 2019 metais Pareiškėjo gautą darbo užmokestį, dokumentus apie A. A. (A. A.) veiklą, advokatės teigimu, įrodančius A. A. galimybes suteikti 455 000 Eur paskolą Pareiškėjui, ir žodžiu paprašė šiuos dokumentus prijungti prie bylos. Kadangi Pareiškėjas savo pozicijai dėl iš A. A. gautų piniginių lėšų pripažinimo Komisijai pateikė naujus įrodymus, dėl kurių prijungimo prie bylos Inspekcijos atstovas neprieštaravo, tačiau paprašė skirti laiko su jais susipažinti, Komisija 2020-03-03 protokoliniu sprendimu Nr. PP-46 (7-20/2020) Pareiškėjo skundo dėl skundžiamo Inspekcijos sprendimo nagrinėjimą skyrė 2020-03-10 posėdyje.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Komisijos prašo panaikinti skundžiamo sprendimo dalį, kuria jam apskaičiuota mokestinė nepriemoka, delspinigiai ir bauda.

Dėl senaties termino mokesčio perskaičiavimui taikymo

Pareiškėjas nurodo, kad pavedimas tikrinti surašytas 2017-12-22, tačiau Inspekcijos sistemoje patalpintas tik 2018-01-02. Taigi Inspekcijos portalo išrašas liudija, kad šis dokumentas buvo sukurtas ir teisinius padarinius sukėlė tik 2018-01-02, t. y. nuo to momento, kai buvo paskelbtas (įteiktas mokesčių mokėtojui) teisės aktų nustatyta tvarka, kas reiškia, jog nagrinėjamu atveju mokestinis patikrinimas pradėtas 2018 m., o už 2012 m. gyventojų pajamų mokestis (toliau – GPM) ir su juo susijusios sumos apskaičiuotos pažeidžiant 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 68 straipsnyje įtvirtintą senaties terminą.

Dėl netinkamo MAĮ 70 straipsnio taikymo

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, nes jo išlaidos 2012–2013 m. viršijo jo gautas pajamas. Tačiau, kaip akcentuoja Pareiškėjas, mokesčių administratorius nenurodė jokios teisės normos, kurią jis (Pareiškėjas) būtų

pažeidęs. Minėtą išvadą mokesčių administratorius padarė tik dėl to, kad netinkamai vertino Pareiškėjo pateiktus įrodymus apie A. A. trumpalaikę investiciją į Pareiškėjo verslą.

Dėl netinkamai įvertintų aplinkybių ir įrodymų

Pareiškėjas pažymi, kad lėšos, kurių teisėtumu abejoja Inspekcija, buvo A. A. į Pareiškėjo įmonės veiklą investuotos lėšos. Faktą, kad šis asmuo uždarosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) „C1“ veiklos išvystymui suteikė 455 000 Eur, patvirtina byloje esantys įrodymai: (1) 2012-11-18, 2012-12-21, 2013-01-10 bei 2013-02-04 pakvitavimai, pagal kuriuos Pareiškėjas patvirtina iš A. A. gavęs iš viso 455 000 Eur UAB "C1" veiklos finansavimui, (2) 2012-11-07 trišalis susitarimas dėl abipusio bendradarbiavimo, kuriuo A. A. ir Pareiškėjas susitarė dėl bendros veiklos siekiant gauti abipusę naudą ir dėl UAB "C1" finansavimo, (3) liudytojo A. A. parodymai, patvirtinti Vilniaus 17-ojo notarų biuro notarės E. H., kuriais liudytojas patvirtino, kad UAB "C1" ir Pareiškėjas visiškai įvykdė bendradarbiavimo sutarties sąlygas ir grąžino visas pagal šią sutartį sumokėtas sumas, (4) Rusijos mokesčių administratoriaus 2018-12-07 atsakymas su A. A. apklausos duomenimis bei apklausos protokolu. Apklausos metu A. A. paliudijo, kad bendradarbiavo su bendrove „C1“ ir jos veiklos išvystymui buvo skyręs 455 000 Eur, kad šių lėšų šaltinis yra jo (A. A.) valdoma Vokietijoje įsteigta bendrovė „X“, taip pat paliudijo pinigų perdavimo ir grąžinimo grynaisiais pinigais faktą.

Pareiškėjo teigimu, A. A. ginčo laikotarpiu turėjo verslą Vokietijoje, todėl jo atvykimas į Lietuvą nebūtinai turėjo būti fiksuojamas. Dėl mokesčių administratoriaus teiginio, kad 2012-11-07 susitarimo dėl abipusio bendradarbiavimo pasirašymo metu Pareiškėjas nebuvo šios bendrovės direktoriumi, todėl negalėjo pasirašyti sutarties, Pareiškėjas paaiškina, kad data neteisingai įrašyta dėl techninės klaidos. Pats A. A. patvirtino tiek pinigų suteikimo faktą, tiek ir pinigų susigrąžinimo iš Pareiškėjo faktą, todėl aplinkybės, kad sutartyje nėra šio asmens kodo, nenurodyti pinigų grąžinimo terminai ar neaptartos pinigų grąžinimą užtikrinančios garantijos, neturi reikšmės sprendžiant dėl piniginių lėšų grynaisiais pinigais perdavimo. Pareiškėjas pažymi, kad pagal 2012–2013 m. galiojusią Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – CK) 6.871 straipsnio 3 dalies normą paskolos gavėjo pasirašytas skolos raštelis arba kitoks skolos dokumentas atitiko paskolos sutarčiai keliamus rašytinės formos reikalavimus. Taigi pakvitavimų apie pinigų priėmimą egzistavimo faktas atitinka įstatymo reikalaujamos formos pagrindimą dėl pinigų perdavimo. Dėl neatitikimų paaiškinimuose Pareiškėjas nurodo, kad, asmenims po šešerių metų teikiant paaiškinimus dėl faktinių aplinkybių, minimalūs neatitikimai yra visiškai normalus reiškinys, nes asmenys ir negali atsiminti visų detalių. Pažymi, kad Rusijos mokesčių administratorius nesiaiškino A. A. pajamų šaltinių.

Kaip minėta, Pareiškėjo atstovė 2020-03-03 papildomai pateikė dokumentus dėl A. A. galimybių suteikti finansines lėšas Pareiškėjui:

- A. A. Komisijai pateikti 2020-02-21 Paaiškinimai (liudijimas), jog jis turėjo finansines galimybes suteikti 455 000 Eur į UAB "C1" veiklą ir tai įrodo jo darbinės veiklos patirtis;
- A. A. gyvenimo aprašymas;
- A. A. paso kopija;
- Federalinės mokesčių inspekcijos Liudijimas apie ribotos atsakomybės bendrovės „V“ registraciją 2015-10-06;
- Federalinės mokesčių tarnybos Liudijimas, kad ribotos atsakomybės bendrovė „Kt“ 2019-03-06 įrašyta į apskaitą pagal Rusijos Federacijos Mokesčių kodeksą;
- 2019-07-23 Pranešimas dėl fizinio asmens įvedimo į apskaitą mokestiniame organe, t. y. D. U. kaip individuali verslininkė įtraukta į apskaitą 2019-07-22;
- Liudijimas apie fizinio asmens (D. U.) registraciją mokesčių organo apskaitoje, gyvenančio Rusijos Federacijos teritorijoje. Įvesta į apskaitą 2001-02-02;
- Ukrainos pajamų ir mokesčių ministerijos pažyma apie D. U. (A. A. sutuoktinės brolis) įregistravimą individualiu verslininku nuo 2014-02-26 (pasėlių auginimas, paruošto naminių gyvūnų ėdalo gamyba, veikla po derliaus nuėmimo, aliejaus ir gyvulinių riebalų gamyba);

- Ukrainos valstybinės registracijos tarnybos išrašas apie fizinio asmens – verslininko D. U. įtraukimą į Vieningą juridinių asmenų ir fizinių asmenų – verslininkų valstybinį registrą 2014-02-23.

Dėl delspinigių ir baudų pagrįstumo

Pareiškėjui apskaičiuoti 45 554,68 Eur GPM delspinigiai bei 6832 Eur GPM bauda, nuo 22 777,34 Eur GPM delspinigių Pareiškėjas atleistas, nes Inspekcija pripažino, jog delspinigių suma yra per didelė.

Pareiškėjas akcentuoja, kad likusi delspinigių dalis sudaro daugiau nei trečdalį GPM nepriemokos. Pabrėžia, kad Inspekcija patikrinimo veiksmų nesiėmė laiku, nebuvo operatyvi, nes patikrinimą inicijavo tik praėjus penkeriems (galimai ir daugiau) metams nuo ginčo sandorių sudarymo, be to, patikrinimas ne vieną kartą buvo stabdomas. Pareiškėjo teigimu, delspinigių skaičiavimo terminą nulėmė du faktoriai – nesavalaikiai pradėtas mokesstinis patikrinimas, taip pat neoperatyvus patikrinimo veiksmų atlikimas ir visiškai nepagrįstas procedūrų vilkinimas laikotarpiu nuo 2019-01-02 iki 2019-11-28. Situacija, kai sprendimas apskaičiuoti delspinigius už 2013 m. nesumokėtus mokesčius yra priimamas tik 2020 m. (Pareiškėjui skaičiuojami delspinigiai už septynerių metų laikotarpį), negali būti toleruojama.

Iš papildomai 2020-03-03 Komisijai Pareiškėjo atstovės advokatės pateiktos pažymos matyti, kad UAB „P. R.“ 2019 metais išmokėjo Pareiškėjui 10 111,44 Eur (priskaičiuoti 17 225,60 Eur).

Skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, kad, atlikus Pareiškėjo GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31, konstatuota, jog Pareiškėjo 2012–2013 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1 567 236 Lt (2012 m. 694 374 Lt, 2013 m. 872 862 Lt) ir išlaidų sumai padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas. Pareiškėjas minėtas Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas įnešė į asmenines banko sąskaitas (6 469,09 Lt) bei panaudojo UAB "C1" kurios direktorius ir vienintelis akcininkas buvo, veiklos finansavimui (1 560 767,61 Lt). Vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi ir taikant Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 6.3.3 papunktyje numatytą išlaidų metodą, mokeskis nuo Pareiškėjo gautų kitų pajamų apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. 2019-11-13 patikrinimo aktu Nr. (21.222) FR0 680-426 Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 68 323,68 Eur GPM. Inspekcijos skundžiamu sprendimu patvirtintas apskaičiuotas 68 323,68 Eur GPM, apskaičiuoti 45 554,68 Eur GPM delspinigiai bei skirta 6832 GPM bauda (10 proc. mokesčio dydžio). Taip pat skundžiamu sprendimu, remiantis teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, Pareiškėjas atleistas nuo 50 proc. jam apskaičiuotų delspinigių, t. y. nuo 22 777,34 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija sprendime išskiria patikrinimo metu nustatytas aplinkybes.

1. UAB "C1" operatyvaus patikrinimo (2017-11-28 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr.(21.71-32)FR1041-1033) metu nustatyta, jog Pareiškėjas (direktorius) 2012–2013 m. apmokėjo už UAB "C1" vardu įsigytas prekes bei paslaugas grynaisiais pinigais. Pareiškėjas buvo UAB "C1" vadovas ir vienintelis akcininkas nuo 2012-11-16, pagal Sodros duomenis bendrovėje dirbo nuo 2012-11-12. Bendrovė registruota 2012-10-20, deklaruota veikla – krovinių gabenimo agentų ir ekspeditorių veikla.

Pagal UAB "C1" pateiktas buhalterinėje apskaitoje apskaitytas Pareiškėjo, kaip atskaitingo asmens, avansines apyskaitas už 2012–2013 m. nustatyta, kad Pareiškėjas apmokėjo už UAB "C1" vardu įsigytas prekes bei paslaugas grynaisiais pinigais pagal pateiktus pirkimo dokumentus (sąskaitas, PVM sąskaitas faktūras, čekius, kvitus ir kt.) 1 750 263,83 Lt sumai (2012 m. – 702 482,40 Lt, 2013 m. – 1 047 781,43 Lt).

Pareiškėjui grynaisiais pinigais 2012–2013 m. išmokėta iš viso 1 751 563,82 Lt, iš jų 2012 m. – 9 997 Lt; 2013 m. – 1 741 566,82 Lt. Buhalterinėje apskaitoje apskaityta bendrovės skola Pareiškėjui 2012-12-31 buvo 692 485,40 Lt, 2013-12-31 – 0 Lt.

2. Pareiškėjo teigimu, pinigines lėšas UAB "C1" veiklai finansuoti jis gavo iš Rusijos piliečio A. A., iš viso 455 000 Eur (1 571 024 Lt):

- 250 000 Eur (863 200 Lt) 2012 m.: 2012-11-18 – 50 000 Eur (172 640 Lt), 2012-12-31 – 200 000 Eur (690 560 Lt);
- 205 000 Eur (707 824 Lt) 2013 m.: 2013-01-10 – 150 000 Eur (517 920 Lt), 2013-02-04 – 55 000 Eur (189 904 Lt).

Lėšų gavimą patvirtino pateikdamas keturių pinigų gavimo raštelių kopijas (rašteliai surašyti rusų kalba).

Pareiškėjas, vykdydamas 2017-12-07 Mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (21.75-32) FR0706-14624, paaiškino, kad buvo sudaryta trišalė sutartis, trišalės sutarties sudarymą inicijavo A. A., kuris ketino verstis krovinių pervežimu per Lietuvoje veikiančią įmonę, nes, kiek atsimena, tai buvo siejama su jo ir jo partnerio verslu Rusijoje ir pateikė 2012-11-07 trišalės sutarties, sudarytos tarp V. S. (Pareiškėjas), A. A. ir UAB "C1" dokumento „Dėl abipusio bendradarbiavimo“ (surašyto rusų kalba) kopiją.

Sutartyje nenurodyta sudarymo vieta, konkreti finansavimui skirta pinigų suma, A. A. asmens kodas, gimimo data, nenumatytas skolos grąžinimo terminas. 2012-11-07 trišalėje sutartyje UAB "C1" direktoriumi nurodytas Pareiškėjas, nors jis UAB "C1" akcijas įsigijo pagal 2012-11-16 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį ir direktoriaus pareigas vykdė tik nuo 2012-11-16 pagal UAB "C1" darbo sutartį Nr. 1.

Pagal minėtą sutartį, sudarytą tarp UAB "C1" kuriai atstovo direktorius Pareiškėjas (V. S.), ir A. A., A. A. įsipareigojo finansuoti UAB "C1" veiklą sau naudingomis sąlygomis, t. y. užtikrinti jo atstovaujamų įmonių krovinių vežimų organizavimą su juo suderintomis kainomis, UAB "C1" įsipareigojo atlikti visus A. A. nurodymu gautus krovinių vežimus už suderintas su A. A. kainas, Pareiškėjas įsipareigojo garantuoti ir prisiimti įsipareigojimus dėl iš A. A. gautų piniginių lėšų grąžinimo. Numatyta, kad piniginių lėšų grąžinimo garantas yra 100 proc. UAB "C1" akcijų, kurios pereina A. A., skolos negrąžinimo atveju kartu su Pareiškėjo reikalavimo teise UAB "C1" atžvilgiu. Šalys susitarė, kad skola grąžinama pagal kreditoriaus pareikalavimą, bet atsižvelgiant į UAB "C1" finansines galimybes. Jei UAB "C1" dėl skolos grąžinimo taps nemoki, Pareiškėjas įsipareigoja nedelsdamas kreiptis į teismą dėl bankroto bylos iškėlimo, o patvirtintą kreditoriaus reikalavimą neatlygintinai perduoti A. A., tuomet Pareiškėjas atleidžiamas nuo atsakomybės grąžinti skolą A. A..

Atsižvelgusi į tai, kad nebuvo atliktas akcijų rinkos vertės nustatymas, taip pat į tai, kad pagal VĮ „Registrų centras“ pateiktų finansinės atskaitomybės už 2012 m. ir 2013 m. duomenis UAB "C1" įsipareigojimai ženkliai viršijo bendrovės nuosavą kapitalą, Inspekcija padarė išvadą, jog UAB "C1" akcijos negalėjo būti pakankamas garantas suteikiant pinigines lėšas 455 000 Eur be palūkanų ir šis sandoris stokoja ekonominės prasmės.

3. Pareiškėjas nurodė, kad A. A. dažnai lankėsi ir iki šiol lankosi Lietuvoje, dažniausiai telefonu jis pranešdavo jam (Pareiškėjui), kad yra Vilniuje arba tiesiog darbo valandomis atvykdavo į jo darbo vietą, kur tiesiogiai aptardavo bendradarbiavimo eigą. A. A. pinigus jam perduodavo biure. Pakvitavimus vietoje jis (Pareiškėjas) surašydavo savo ranka vienu egzemplioriumi, kurį atiduodavo A. A., o sau pasilikdavo kopiją. Kiek atsimena, pinigų perdavimo momentu dalyvavo V. F. (verslo partnerė, kuri supažindino su A. A., kaip Rusijos bendrovės „K“ vadovu, 2012 m. antroje pusėje). Kaip šios lėšos buvo atgabentos į Lietuvą, nesidomėjo. Notarinės sutarties nepasirašinėjo, nes A. A. nurodė, jog jam priimtina ir paprasta susitarimo forma, todėl susitarimas buvo pasirašytas adresu: Y, Vilniuje, t. y. bendrovės biure. Susitarimo paruoštus egzempliorius su savimi turėjo A. A..

Pagal turimus duomenis Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31 nekirto Lietuvos Respublikos sienos. Duomenų apie A. A. Lietuvos Respublikos sienos kirtimą taip pat nėra.

V. F. mokesčių administratoriui nepateikė atsakymo dėl minėto sandorių sudarymo aplinkybių.

4. Atsakydamas į Inspekcijos 2017-12-07 raštą Nr.(21.165)RKD-4486, Pareiškėjas, nurodė, kad UAB "C1" nėra sudariusi tiesioginių sandorių su piliečiu A. A., išskyrus trišalę bendradarbiavimo sutartį. Bendradarbiavimo sutartis buvo pasirašyta A. A. iniciatyva, kuris ketino kurti verslą Lietuvoje, turėdamas viziją investuoti į krovinių pervežimo verslą, tačiau Pareiškėjas nenurodė, kaip ir kokiais vertinimo kriterijais buvo apskaičiuotos ir planuojamos vykdyti krovinių pervežimo apimtys ir apyvartinių lėšų poreikis, nenurodė ir neįvardino, kokių A. A. nurodymų pagrindu bei su kokiomis jo atstovaujamosiomis įmonėmis planavo organizuoti ir faktiškai atliko krovinių vežimo paslaugas su A. A. suderintomis kainomis ir nepateikė tai patvirtinančių dokumentų. Tai pat teigė, kad pinigus realiai gaudavo ir juos grąžindavo UAB "C1" Abiem atvejais jis buvo tik tarpininkas. Būtent, taip suvokdamas savo, kaip tarpininko vaidmenį, jis sutiko pasirašyti minėtą trišalį susitarimą.

5. UAB "A1" direktorius J. B. nurodė, kad nuo 2013-01-02 veda UAB "C1" kompiuterizuotą buhalterinę apskaitą pagal UAB "C1" pateiktus pirminius dokumentus, pirminiai dokumentai suvedami kliento patalpose, dėl to dokumentų perdavimo akto nėra.

UAB "C1" nei operatyvaus patikrinimo metu (2017-10-24 operatyvaus patikrinimo pavedimas Nr. FR1043-6200), nei vėliau, vadovaujantis MAĮ 33 straipsnio 1 dalimi atsakant į mokesčių administratoriaus paklausimą, nepateikė 2012-11-07 sutarties ir piniginių lėšų grynaisiais pinigais gavimą patvirtinančių dokumentų bei buhalterinės apskaitos suvestinių dokumentų, kuriuose būtų apskaitytos pagal minėtą sutartį perduotos piniginės lėšos ir įsipareigojimai.

UAB "C1" apskaitos duomenis Pareiškėjui laikotarpiu nuo 2012-10-20 (bendrovės įregistravimo data) iki 2013-12-31 UAB "C1" paskolų nesuteikė bei iš UAB "C1" Pareiškėjas paskolų negavo.

UAB "C1" operatyvaus patikrinimo metu, įvertinus Inspekcijos turimus duomenis apie UAB "C1" pateiktas deklaracijas ir ataskaitas, UAB "C1" pateiktus dokumentus (išskyrus trišalę sutartį), nustatyta, kad UAB "C1" su Pareiškėju buvo susijusi kaip atskaitingo asmens vykdytais piniginiiais sandoriais.

6. Pareiškėjas dėl piniginių lėšų grąžinimo nurodė (2017-12-19 paaiškinimas), kad <<...visos lėšos buvo grąžintos A. A.. Lėšos buvo perduodamos A. A. nurodymais ar jam tiesiogiai, ar per jo nurodytus asmenis. Kalbėjau su A. A. ir jis neneigia, kad su juo yra visiškai atsiskaityta, nes visais atvejais buvo daromi įrašai ant paskolos raštelių ar originalų, tiesiog šiuo metu tiksliai neatsimenu. Nurodyti konkrečiai, kam perduodavau pinigus, negaliu, nes man rūpėjo tik gauti patvirtinimą iš kreditoriaus...>>. Pareiškėjas nurodo, kad „UAB "C1" išmokėdavo man pinigus, kurie buvo skirti atsiskaitymui su A. A. asmeniškai grynaisiais pinigais. Jei buvo grąžinama dalis pakvitavime nurodytos sumos, tai ant pakvitavimo originalo darėme įrašą dėl dalinio atsiskaitymo. Jei grąžindavau visą sumą, raštelis buvo sunaikinamas vietoje. Tais atvejais, kai A. A. nurodydavo pinigus perduoti kitam bendrovės „K“ atstovui, tas atstovas atvykdavo į biurą ir pasirašydavo pakvitavimą už gautus iš manęs pinigus, o šiuos pakvitavimus aš vėliau atiduodavau A. A.“

Pareiškėjas pinigų grąžinimą patvirtinančių dokumentų nepateikė, išskyrus Lietuvoje notariškai patvirtinto 2018-03-23 dokumento „Liudytojo parodymai“ kopiją, kuriame A. A. patvirtino, kad UAB "C1" ir Pareiškėjas visiškai įvykdė bendradarbiavimo sutarties sąlygas ir jis neturi jokių pretenzijų, nes skola jam visiškai padengta.

7. Rusijos Federacijos mokesčių administratorius, atsakydamas į paklausimą dėl A. A. finansinių galimybių suteikti paskolą, nurodė, kad A. A. registruotas Rusijos Federacijoje kaip mokesčių mokėtojas nuo 2010-12-25 ir nuo 2001 m. iki 2017 m. nedeklaravo pajamų ir nemokėjo mokesčių Rusijos Federacijoje, nėra registravęs individualios veiklos, laikotarpiu 2012–2013 m. neturėjo sąskaitų bankuose, nėra pardavęs nekilnojamojo turto ir transporto priemonių ir tik pateikė iš A. A. paimtą paaiškinimą, kuriame jis nurodė suteikęs pagal 2012-11-07 sutartį pinigines lėšas viso 455 000 Eur finansinei pagalbai.

Kaip pinigų šaltinį minėtų piniginių lėšų suteikimui A. A. nurodė pajamas gautas iš Vokietijos bendrovės „X“ (nurodė tik pavadinimą), tačiau piniginių lėšų šaltinius patvirtinančių dokumentų nepateikė.

Inspekcija nurodo, kad pateikti visiškai priešaringi paskolą suteikusiai A. A. ir paskolą gavusiai Pareiškėjo paaiškinimai. A. A. nurodė, kad paskola suteikta per vieną kartą ir gražinta per vieną kartą 2013 metais Lietuvoje, be sutarties kitokie dokumentai surašyti nebuvo, liudininkai suteikiant paskolą nedalyvavo, o Pareiškėjas nurodė, kad paskolą gavo 2012–2013 metais per keturis kartus, surašant pakvitavimus, gaunant paskolą dalyvavo V. F., gražinta paskola irgi per keletą kartų ir ne visada pačiam A. A..

Rusijos Federacijos mokesčių administratoriui pateiktame paaiškinime A. A. į klausimą, ar buvo 2012–2013 m. Lietuvos Respublikoje ir, jei buvo, pateikti tiksliai datas bei buvimo laikotarpį, vykimo tikslus, pateikiant paso kopiją, atsakė, kad buvo, tačiau datų neprisimena, dokumentų nepateikė. Inspekcijos duomenimis duomenų apie A. A. Lietuvos Respublikos sienos kirtimą nėra.

8. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu, 69 straipsnio 1 dalimi, konstatavo, kad Pareiškėjas nepateikė dokumentų, patvirtinančių faktinį 455 000 Eur (1 571 024 Lt) (2012-11-18 – 50 000 Eur (172 640 Lt), 2012-12-31 – 200 000 Eur (690 560 Lt), 2013-01-10 – 150 000 Eur (517 920 Lt), 2013-02-04 – 55 000 Eur (189 904 Lt)) gavimą iš Rusijos piliečio A. A. pagal 2012-11-07 sutartį. Pareiškėjas pateiktai pakvitavimais bei 2012-11-07 trišale sutartimi siekė pagrįsti kitas iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kuriomis Pareiškėjas UAB "C1" vardu, kaip atskaitingas asmuo, faktiškai įsigijo prekes bei paslaugas. Mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjo patirtos išlaidos gryniaisiais pinigais tikrinamuoju 2012–2013 m. laikotarpiu 1 567 236 Lt viršijo iš oficialių šaltinių gautas pajamas, todėl Pareiškėjo mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, vadovaudamasis GPMĮ 2 straipsnio 14 dalies, 3 straipsnio, 5 straipsnio, 6 straipsnio, 8 straipsnio, 22 straipsnio 3 dalies, 25 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pripažino Pareiškėjo apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestino 15 proc. GPM tarifu.

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

Po 2020-03-10 įvykusio posėdžio Pareiškėjo atstovė advokatė 2020-03-16 pateikė Komisijai 2020-03-16 prašymą dėl papildomų įrodymų prie Pareiškėjo mokestinio ginčo medžiagos prijungimo. Komisija šiuos įrodymus (dokumentus) prie bylos prijungia ir dėl jų įtakos sprendžiant ginčo klausimą pasisakys šiame sprendime, vertindama juos kartu su byloje jau esančiais dokumentais.

Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas. Skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, tačiau Pareiškėjas atleistas nuo dalies GPM delspinigių.

Nagrinėjamas mokestinis ginčas kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 68 323,68 Eur GPM, 22 777,34 Eur GPM delspinigių bei 6832 GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėjo 2012–2013 metų laikotarpiu patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1 567 236 Lt (2012 m. 694 374 Lt, 2013 m. 872 862 Lt) ir išlaidų sumai padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas, nuo kurių mokėtinas GPM buvo apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis), taikant išlaidų metodą.

Mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjo 2012-01-01–2013-12-31 metų mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas minėtas GPMĮ nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas įnešė į asmenines banko sąskaitas (6 469,09 Lt) bei panaudojo UAB "C1" kurios direktorius ir vienintelis akcininkas buvo, veiklos finansavimui (1 560 767,61 Lt). Pareiškėjas, siekdamas pateisinti turėtas pajamas UAB "C1" veiklos finansavimui ir įnašams į banko sąskaitas, mokesčių administratoriui pateikė 2012-11-07 trišalės sutarties „Dėl abipusio bendradarbiavimo“ (toliau – 2012-11-07 trišalė sutartis), sudarytos tarp V. S. (Pareiškėjas), A. A. ir UAB "C1" kopiją, 4 pakvitavimus, pagal kuriuos Pareiškėjas patvirtino iš A. A. gavęs iš viso 455 000 Eur, Rusijos

piliečio A. A. paaiškinimus. Mokesčių administratorius iš surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visumos padarė išvadą, kad Pareiškėjas nepateikė įrodymų, patvirtinančių faktinį 455 000 Eur gavimą iš A. A., o pateiktais pakvitavimais bei minėta sutartimi siekė pagrįsti kitas iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas. Mokesčių administratorius nepripažino Pareiškėjo turėtomis pajamomis iš Rusijos piliečio A. A. grynaisiais pinigais gautos 455 000 Eur (1 571 024 Lt) sumos. Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu faktinių aplinkybių bei įrodymų vertinimu, t. y. Pareiškėjas iš esmės nesutinka su skundžiamo sprendimo išvadamis dėl iš A. A. pagal minėtą paskolos sutartį gautos sumos nepripažinimu, teigia, kad MAĮ 70 straipsnis taikytas nepagrįstai, pažeistas mokesčių apskaičiavimo senaties terminas, taip pat mano, kad delspinigius mokesčių administratorius apskaičiavo už laikotarpį, kurį pats netinkamai vykdė savo pareigas. Argumentų dėl aritmetinio mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo Pareiškėjas nepateikė. Kadangi savo skundu būtent Pareiškėjas nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija nagrinėjama bylą spręs pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius reikalavimus.

Dėl senaties termino

MAĮ 68 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Pareiškėjo teigimu, nors Inspekcijos pavedimas tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-2586 surašytas 2017-12-22, tačiau realiai Inspekcijos sistemoje patalpintas tik 2018-01-02, todėl teisinius padarinius sukėlė nuo to momento, kai buvo paskelbtas (įteiktas mokesčių mokėtojui) teisės aktų nustatyta tvarka, t. y. tik nuo 2018-01-02. Taigi ginčo atveju Pareiškėjas kelia klausimą dėl jo atžvilgiu atlikto mokestinio patikrinimo pradžios, nes būtent ši data svarbi nustatant, ar mokesčių administratorius teisėtai atliko Pareiškėjo patikrinimą už 2012 metus.

Mokestinio patikrinimo pradžia yra aiškiai apibrėžta MAĮ 120 straipsnio 1 dalyje ir yra siejama su konkrečiu sprendimu jį atlikti priėmimu (pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą surašymu). Pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimo tikrinti) surašymas yra būtina sąlyga mokestiniam patikrinimui pradėti bei jį vykdyti. Mokestinis patikrinimas iš esmės yra mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo vykdomo mokesčių apskaičiavimo patikrinimas (MAĮ 2 straipsnio 23 dalis). Visa mokestinio patikrinimo procedūra yra nukreipta būtent į mokesčio apskaičiavimą ir perskaičiavimą, todėl pradėjus mokestinį patikrinimą kartu prasideda mokesčių administratoriaus vykdomas mokesčių apskaičiavimas ir perskaičiavimas.

Komisija konstatuoja, kad mokestinėje byloje nėra jokių objektyvių duomenų (įrodymų) apie kitokią 2017-12-22 pavedimo tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-2586 surašymo datą, kurių pagrindu Komisija galėtų spręsti ir vertinti, ar nagrinėjamu atveju buvo pažeistos MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatos dėl mokesčių apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties. Atvirksčiai, mokesčių administratorius 2020-03-23 Komisijai pateikė informaciją (išrašą iš Inspekcijos sistemos), iš kurios matyti, kad pavedimas tikrinti išrašytas (sukurta) 2017-12-22 9.36 val. Komisijos teigimu, aplinkybė, jog dėl mokesčių administratoriaus darbuotojos atostogų pavedimas tikrinti įkeltas į „Mano VMI“ 2018-01-02 (Pareiškėjas susipažino 2018-01-03), negali turėti įtakos mokestinio patikrinimo pradžios datai nustatyti, nes, kaip minėta, mokestinio patikrinimo pradžia siejama su pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimo tikrinti) surašymu, o ne su mokesčio mokėtojo informavimu apie numatomą atlikti mokestinį patikrinimą. Tuo labiau, kad Pareiškėjo atžvilgiu jau 2017-10-10 Inspekcija pradėjo mokestinio tyrimo veiksmus (užduotis atlikti mokestinį tyrimą Nr. (21.66.32) FR0688-1521) ir 2017-12-21 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (21.68.32) FR0687-1446 nurodė (įvertinusi nustatytas aplinkybes dėl Pareiškėjo gautų ir nedeklaruotų pajamų), kad yra pagrindas pradėti Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, kas nagrinėjamu atveju ir buvo padaryta, t. y. 2017-12-22 išrašytas Inspekcijos pavedimas tikrinti. Pažymėtina, kad Pareiškėjas su 2017-12-21 pranešimu apie atliktą mokestinį tyrimą susipažino 2017-12-21. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat atmetini Komisijos posėdžio metu ir skunde Komisijai Pareiškėjo pateikti argumentai dėl mokesčių administratoriaus galimai tyčinių veiksmų pavedimą tikrinti išrašyti būtent 2018 metais, kad

nebūtų pažeista MAĮ 68 straipsnio 1 dalis ir mokesčių administratorius turėtų teisę atlikti Pareiškėjo patikrinimą už 2012 metus. Įvertinusi aukščiau išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratorius, 2017-12-22 išrašęs pavedimą tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-2586, turėjo teisę tikrinti Pareiškėją ir už 2012 metus, t. y. mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo senaties terminas pažeistas nebuvo.

Dėl byloje surinktų įrodymų vertinimo ir MAĮ 70 straipsnio taikymo

Iš byloje esančios medžiagos ir Pareiškėjo skundo bei posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovės išsakytų argumentų matyti, kad ginčas iš esmės kyla dėl įrodymų, kuriais Pareiškėjas grindžia savo teiginius dėl pagal 2012-11-07 trišalę sutartį iš A. A. gautų piniginių lėšų grynaisiais pinigais (455 000 Eur), pagrįstumo.

Kaip savo praktikoje yra nurodęs Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), MAĮ 5 skyriaus 1 skirsnis, reglamentuojantis mokesčių apskaičiavimą, nustato tam tikras bendro pobūdžio taisykles dėl įrodinėjimo neteisminėje mokestinėje procedūroje, tačiau nenustato nei įrodymų sąvokos, nei pavyzdinio įrodinėjimo priemonių sąrašo, nei įrodymų rinkimo tvarkos, todėl mokestinėje neteisminėje procedūroje taikytinos bendrosios teisės doktrinos taisyklės, kad bet kuris įrodymas yra tam tikri duomenys, informacija, žinios apie faktus, sudarančius įrodinėjimo dalyką. Mokestinio ginčo įrodinėjimo procesui, kaip ir įrodinėjimo procesui kitokiame administraciniame ginče taip yra būdinga tai, kad byloje yra siekiama nustatyti objektyvią tiesą, aplinkybės įrodinėjamos įstatyme nustatytais leistiniais įrodymais. Įrodinėjimo procesas priklauso nuo mokestinio ginčo dalyko (LVAT 2019-05-22 nutartis adm. byloje Nr. A-625-968/2019). Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) nelaikomas objektyvios tiesos nustatymu, bet pagal įstatymą yra laikomas pagalbiniais faktiniais duomenimis, kurių negalima nustatyti įprasto įrodinėjimo proceso metu (LVAT 2012-05-12 sprendimas adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1236/2012, 2019-05-22 nutartis adm. byloje Nr. A-625-968/2019). Įrodymams, kuriuos galima panaudoti įrodinėjimo procese, būtinos dvi savybės – leistinumas ir liečiamumas. Įrodymų leistinumas reiškia, kad įrodymais gali būti tik teisėtai būdais gauti duomenys, o įrodymų liečiamumas – tai jų turinio ryšys su įrodinėtomis aplinkybėmis (LVAT 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-887-442/2016, 2019-05-22 nutartis adm. byloje Nr. A-625-968/2019). Įrodymai gali būti nuginčijami paprastai pateikiant kitus įrodymus, paneigiančius vertinamo įrodymo turinį (LVAT 2012-05-12 sprendimas adm. byloje Nr. A⁶⁰²-1236/2012, 2019-05-22 nutartis adm. byloje Nr. A-625-968/2019).

Pagal GPMĮ nuostatas asmuo gavęs arba uždirbęs pajamų (bet kokia jų forma) privalo jas deklaruoti, apskaičiuoti ir sumokėti mokesčius, o jų teisingumui pagrįsti turi turėti visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatyme ir kituose teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentus, sandorius ir pan. (2, 3, 5, 19, 24, 25 straipsniai). Kaip nurodo LVAT, šia prasme įvairios civilinio teisinio pobūdžio sutartys dėl atitinkamų lėšų gavimo, GPMĮ taikymo prasme, nėra pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, neginčijamai patvirtinantys atitinkamų lėšų gavimo faktą. Tokio pobūdžio sutartys tik sudaro pagrindą prielaidai, kad asmuo galėjo gauti atitinkamų lėšų pagal šiuos sandorius, tačiau jos pačios savaime neįrodo, kad asmuo iš tikrųjų šias lėšas ir gavo ir jomis disponavo (2019-04-17 nutartis adm. byloje Nr. A-272-438/2019). Tokiais atvejais realus lėšų gavimo / negavimo faktas tampa įrodinėjimo dalyku, kuris gali būti įrodinėjamas bei paneigiamas visomis leistinomis priemonėmis (tiek tiesioginiais, tiek netiesioginiais įrodymais), šiuos įrodymus vertinant pagal bendrąsias įrodymų vertinimo taisykles. Todėl tokiais atvejais nustatymas aplinkybės, ar asmuo gavo / negavo atitinkamas lėšas, ar jos apmokestinamos GPM, ar ne, priklauso nuo konkrečių bylos aplinkybių, joje surinktų įrodymų visumos ir pan. (LVAT 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A⁴⁴²-1111/2011, 2015-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-110-438/2015, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016, 2019-04-17 nutartis adm. byloje Nr. A-272-438/2019 ir kt.).

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar

notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, pajamų gavimo nepagrindžia (2011-09-09 adm. byloje Nr. A-556-3513/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (A-110-438/2015, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016). Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554/2014, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016).

Visa tai apsprendžia ir byloje įrodinėtinių aplinkybių pobūdį bei apimtį, o būtent, asmuo turi įrodyti, kad jis pagal civilinio teisinio pobūdžio sandorius realiai gavo GPM neapmokestinamas lėšas, o mokesčių administratorius atitinkamai turi įrodyti, kad asmuo šių lėšų pagal jo nurodomus sandorius negavo, kad jų kilmė ir pobūdis yra kitokie ir pan. (LVAT 2019-04-17 nutartis adm. byloje Nr. A-272-438/2019).

Komisija, atsižvelgdama į nustatytas faktines aplinkybes, konstatuoja, kad Pareiškėjas nagrinėjamu atveju nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų 455 000 Eur gavimo iš A. A. faktą.

Visų pirma, 2012-11-07 trišalėje sutartyje nėra nurodyta sudarymo vieta, nenurodyta konkreti finansavimui skirta pinigų suma, nenumatyta skolos grąžinimo terminas, nenurodyti A. A. identifikuojantys duomenys (gimimo data, asmens kodas). Be to, 2012-11-07 sutartyje UAB "C1" direktoriumi nurodytas Pareiškėjas, nors Pareiškėjas šios bendrovės akcijas įsigijo ir direktoriaus pareigas vykdė tik nuo 2012-11-16. Antra, sutartyje piniginių lėšų grąžinimo garantas yra 100 proc. UAB "C1" akcijų, kurios pereina A. A., tačiau mokesčių administratorius nustatė, kad akcijų rinkos vertės nustatymas nebuvo atliktas, o pagal pateiktų finansinės atskaitomybės už 2012 m. ir 2013 m. duomenis UAB "C1" įsipareigojimai ženkliai viršijo bendrovės nuosavą kapitalą. Trečia, pagal trišalės sutarties sąlygas UAB "C1" įsipareigojo atlikti visus A. A. nurodymu gautus krovinių vežimus už suderintas su A. A. kainas, tačiau nei UAB "C1" operatyvaus patikrinimo metu (2017-11-28 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (21.71-32)FR1041-1033), nei Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl minėtų sutarties sąlygų vykdymo (dėl krovinių vežimo, dėl kainų derinimo) ir / ar bendradarbiavimo (su kokiomis A. A. atstovaujamosiomis įmonėmis planavo organizuoti ir faktiškai atliko krovinių vežimo paslaugas ir pan.). Ketvirta, Pareiškėjas nepateikė pinigų grąžinimą patvirtinančių dokumentų, išskyrus tik Lietuvoje notariškai patvirtinto 2018-03-23 dokumento „Liudytojo parodymai“ kopiją, kuriame A. A. patvirtino, kad skola jam visiškai padengta. Penkta, Rusijos Federacijos mokesčių administratorius pateikė iš A. A. paimtą paaiškinimą, kuriame jis nurodė suteikęs pagal 2012-11-07 sutartį pinigines lėšas iš viso 455 000 Eur finansinei pagalbai, o šaltinį minėtų piniginių lėšų suteikimui A. A. nurodė pajamas gautas iš Vokietijos bendrovės „X“ (nurodė tik pavadinimą), tačiau piniginių lėšų šaltinius patvirtinančių dokumentų nepateikė. Ir šešta, pateikti visiškai prieštaringi paskolą suteikusiai Rusijos piliečio A. A. ir paskolą gavusio Pareiškėjo paaiškinimai. Rusijos Federacijos mokesčių administratoriui A. A. nurodė, kad paskola suteikta per vieną kartą ir grąžinta per vieną kartą 2013 metais Lietuvoje, be sutarties kitokie dokumentai surašyti nebuvo, liudininkai suteikiant paskolą nedalyvavo, o Pareiškėjas nurodė, kad paskolą gavo 2012–2013 metais per keturis kartus, surašant pakvitavimus, gaunant paskolą dalyvavo V. F., grąžinta paskola irgi per keletą kartų ir ne visada pačiam A. A..

Komisijos nuomone, aukščiau išvardintos aplinkybės dėl 2012-11-07 trišalės sutarties sudarymo, šio sandorio ekonominės prasmės stoka, sandorio šalių visiškai prieštarūnų aplinkybių dėl paskolos suteikimo ir / ar grąžinimo nurodymas yra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad Pareiškėjas neįrodė, jog iš tikrųjų šias lėšas gavo iš A. A., ypač įvertinus aplinkybes, jog A. A. savo paaiškinimuose / parodymuose net neužsiminė apie keturis pakvitavimus (2012-11-18, 2012-12-21, 2013-01-10 bei 2013-02-04), pagal kuriuos Pareiškėjas patvirtina iš A. A. gavęs iš viso 455 000 Eur UAB "C1" veiklos finansavimui. Pareiškėjas tik 2020-03-03 posėdžio metu Komisijai pateikė A. A. 2020-02-21 surašytą paaiškinimą (liudijimą), kuriame pastarasis jau nurodė, kad pinigų perdavimo faktas įformintas pakvitavimais (jų skaičius ir datos nenurodytos).

Komisija kritiškai vertina šiuos A. A. paaiškinimus. Visų pirma, šie A. A. paaiškinimai pateikti jau po visų mokesčių administratoriaus Pareiškėjo atžvilgiu atliktų mokesčių administravimo procedūrų, t. y. Pareiškėjui žinant visas su jo apmokestinimu susijusias aplinkybes. Antra, A. A. į Šengeno zoną įvežamų piniginių sumų grynaisiais pinigais nedeklaravo. Trečia, šis asmuo yra Pareiškėjo pažįstamas, todėl galėjo būti suinteresuotas pateikti Pareiškėjui palankius paaiškinimus.

Komisijos 2020-03-03 posėdyje Pareiškėjo atstovė pateikė papildomus dokumentus, advokatės teigimu, įrodančius A. A. galimybes suteikti 455 000 Eur paskolą Pareiškėjui (A. A. paaiškinimą, gyvenimo aprašymą, paso kopiją, kitų Rusijos Federacijos fizinių ir juridinių asmenų įregistravimą, Ukrainos fizinio asmens įregistravimą individualiu verslininku ir pan., detaliai išvardinta Komisijos sprendimo p. 2–3). Tačiau iš šių pateiktų įrodymų (dokumentų) negalima spręsti nei apie A. A. galimybes suteikti minėto dydžio pinigines lėšas Pareiškėjui ir, juolab, spręsti apie grynujų pinigų perdavimo Pareiškėjui ar susigrąžinimo iš Pareiškėjo aplinkybes.

Kaip minėta, po 2020-03-10 posėdžio Pareiškėjo atstovė pateikė Komisijai 2020-03-16 prašymą dėl papildomų įrodymų prijungimo, t. y. (1) A. A. paso atskirų puslapių kopijas su Šengeno viza, iš kurių matyti, jog jis lankėsi Lietuvoje 2016 m., 2017 m. ir 2018 m., (2) 2011-09-26 sutartį Nr. MRT011, sudarytą tarp OOO „A“ (stambi Rusijos logistikos įmonė) ir įmonės „S“ (stambi Vokietijos maisto pramonės gamintoja), kuri sudaryta vykdančią A. A. valdomos OOO „K“ užsakymą pieno miltelių ir kitos produkcijos įvežimui į Rusiją bei Moldovą (šio sandorio vertė 8 mln. Jungtinių Amerikos Valstijų (toliau – JAV) dolerių), (3) kelis OOO „K“ užsakymus, atliktus vykdančią nurodytą sandorį, pagrindžiančias sąskaitas faktūras ir (4) susistemintą informaciją apie UAB "C1" vykdytus pervežimus A. A. susijusioms įmonėms.

Pagal MAĮ 155 straipsnio 6 dalį Komisija, priimdama sprendimą dėl mokesčių mokėtojo skundo, neatsižvelgia ir nevertina tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui, išskyrus atvejus, kai apie jų negalimumą pateikti buvo nurodyta mokesčių mokėtojo skunde centriniam mokesčių administratoriui. Komisija, įvertinusi aplinkybes, kad 2020-03-10 Komisijos posėdžio metu buvo iškelti klausimai dėl galimybės pateikti papildomus įrodymus (dokumentus) dėl ginčo dalyko, taip pat atsižvelgusi į MAĮ įtvirtintą Komisijos tikslą – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą (MAĮ 148 straipsnio 2 dalis), vadovaudamasi administracinio proceso koncentracijos ir ekonomiškumo principais bei remdamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtinta Komisijos teise mokesčių mokėtojo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, konstatuoja, jog šiuo atveju spręst, ar yra pagrindas perduoti Pareiškėjo skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo, nes vienas iš pagrindų tokiam veiksmui gali būti būtinumas įvertinti naujus įrodymus, pateiktus Komisijai, ir spręsti dėl šių įrodymų įtakos mokesčių mokėtojo nustatytų mokesčių prievolių dydžiui.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo atstovės 2020-03-16 pateiktų dokumentų kopijų turinį, daro išvadą, kad nėra pagrindo Inspekcijai perduoti Pareiškėjo skundą (su papildomai pateiktomis dokumentų kopijomis) nagrinėti iš naujo. Pateiktuose dokumentuose nurodytos informacijos nėra galimybės susieti su mokesčių administratoriaus surinktais duomenimis ir nustatytomis aplinkybėmis. Iš pateiktų dokumentų galima spręsti tik apie A. A. buvimą Lietuvos Respublikos teritorijoje faktą, tačiau ne ginčui aktualiu laikotarpiu, apie OOO „K“ užsakymus (nors teigiama, kad šią įmonę valdo A. A., tačiau šią aplinkybę patvirtinančių įrodymų nėra pateikta), apie užsienio įmonių OOO „A“ ir „S“ sudarytą sandorį, apie UAB "C1" vykdytus pervežimus A. A. susijusioms įmonėms (pažymėtina, kad nėra pateikta jokių įrodymų apie šioje informacijoje nurodytų užsienio įmonių sąsajas su A. A.). Tačiau konkrečių argumentų, kokią įtaką šie dokumentai turi (jei turi) ginčo dalykui, t. y. mokesčių administratoriaus nustatytam faktui, jog Pareiškėjo 2012–2013 metų laikotarpiu patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 1 567 236 Lt suma ir išlaidų sumai padengti Pareiškėjas naudojo įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas ar Pareiškėjo teiginiams dėl piniginių lėšų (455 000 Eur) gavimo iš A. A. pagrįsti, papildomai pateiktuose dokumentuose nėra nurodyta. Iš Pareiškėjo atstovės pateiktų paaiškinimų spręstina, kad minėti įrodymai pagrindžia A. A. finansines galimybes suteikti ginčo pinigines lėšas

Pareiškėjui. Šiuo aspektu pažymėtina, kad savo praktikoje LVAT yra pažymėjęs, jog vien tai, kad dovanų (paskolų) davėjai turėjo galimybes disponuoti sutartyse nurodytomis lėšomis, nesudaro pagrindo dovanojimo (ar paskolų) sutartyse nurodomų lėšų pripažinti realiai perduotomis (LVAT 2019-05-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-1057-442/2019). Taigi, kaip matyti iš pateiktos LVAT pozicijos, bendrąja prasme finansinių galimybių turėjimas pats savaime nepagrindžia realaus lėšų perdavimo. Todėl ginčo atveju, net ir nustatius, jog A. A. turėjo finansinių galimybių paskolai suteikti (nors tokios aplinkybės byloje nėra nustatytos), tai vienareikšmiškai nepagrįstų fakto, nesant kitų realų pinigų perdavimą pagrindžiančių įrodymų, kad Pareiškėjas iš šio asmens faktiškai gavo 455 000 Eur dydžio pinigines lėšas grynaisiais pinigais. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Komisija dėl Pareiškėjo pateiktų papildomų dokumentų, kaip neturinčių įtakos nustatytos mokesstinės prievolės pagrįstumui, plačiau nepasisako.

Pareiškėjas skunde ir Pareiškėjo atstovė posėdžio Komisijoje metu atkreipė dėmesį, kad A. A. turi verslo santykius Vokietijoje, todėl vien ta aplinkybė, kad mokesčių administratorius neturi informacijos apie šio asmens Lietuvos Respublikos sienos kirtimus ginčo aktuali laikotarpiu, negali paneigti A. A. buvimo Lietuvoje 2012–2013 m, į kurios teritorija jis galėjo patekti iš Vokietijos. Komisija pažymi, kad vien ta aplinkybė, jog šis asmuo ginčui aktuali laikotarpiu būtų buvęs įvažiavęs į Lietuvos Respublikos teritoriją, vienareikšmiškai negalėtų patvirtinti minėto asmens į Lietuvos Respubliką įvežtų piniginių lėšų fakto, ir, juo labiau, fakto apie šio asmens buvimą Vilniuje, t. y. UAB "C1" biure(Y) ginčo piniginių lėšų suteikimo ir / ar grąžinimo Pareiškėjui metu.

Komisija taip pat nurodo, kad LVAT savo praktikoje yra ne kartą nurodęs, jog 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 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1852/2010, 2013-01-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2923/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A⁶⁰²-27/2013, 2019-04-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-476-438/2019). Todėl tais atvejais, kai realus piniginių lėšų perdavimas nėra įrodomas, vertinama, kad tariamai perduotas pinigines lėšas grynaisiais pinigais grindžiantys dokumentai yra surašyti formaliai, siekiant mokesčių mokėtojui sudaryti sąlygas pagrįsti pajamų šaltinius mokesčių administratoriui. Komisija, įvertinusi tai, kad pateikta 2012-11-07 trišale sutartimi ir A. A. patvirtinimais apie piniginių lėšų Pareiškėjui suteikimą negali būti pagrindžiami Pareiškėjo pajamų gavimo šaltiniai, o pateikti 2012-11-18, 2012-12-21, 2013-01-10, 2013-02-04 pakvitavimai apie grynųjų pinigų (455 000 Eur) perdavimą Pareiškėjui nepagrindžia realaus pajamų gavimo fakto, sprendžia, jog Inspekcija pagrįstai nepripažino fakto, kad Pareiškėjas 2012–2013 m. iš A. A. gavo 455 000 Eur pajamas.

Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdyje iškėlė klausimą, jog mokesčių administratorius, nepripažindamas pagal ginčo 2012-11-07 trišalę sutartį ir pakvitavimus iš A. A. Pareiškėjo gautų pajamų (455 000 Eur), taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, visiškai neanalizavo, iš kur Pareiškėjas galėjo turėti tas pajamas, kurias panaudojo UAB "C1" veiklos finansavimui.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalis numato, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio sumas, o šio straipsnio 2 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Taigi, įrodinėjimo pareiga yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Dėl Pareiškėjo atstovės posėdyje minėto argumento, kad mokesčių administratorius nesiaiškino, iš kur Pareiškėjas galėjo turėti ginčo sumą, Komisija nurodo, kad mokesčių administratorius, taikydamas Taisyklių 6.3.3 punkte nustatytą išlaidų metodą, tokios įrodinėjimo pareigos neturi, t. y. neturi įrodyti kada, iš kur ir kokias pajamas gavo mokesčių mokėtojas, kurio išlaidos viršijo pajamas. Mokesčių administratorius turi nustatyti aplinkybes, lemiančias būtinumą taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas, kurios nagrinėjamu atveju ir buvo nustatytos. Nurodytina, kad tokios pozicijos laikosi

ir LVAT (2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-472-968/2019, 2019-05-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-1321-438/2019). LVAT taip pat yra nurodęs, 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).

Atsižvelgus į visas aukščiau išdėstytas aplinkybes, Pareiškėjo papildomai pateiktus įrodymus ir įvertinus Pareiškėjo skundo bei Pareiškėjo atstovės Komisijos posėdžio metu išsakytus argumentus, konstatuotina, jog Pareiškėjas piniginių lėšų (455 000 Eur) gavimo realumą įrodinėja pačia 2012-11-07 trišale sutartimi ir pakvitavimais, kurie anksčiau aptartų motyvų ir suformuotos teismų praktikos pagrindu nelaikytini pakankamais įrodymais, savo paaiškinimais, kurie yra priešingi A. A. Rusijos Federacijos mokesčių administratoriui pateiktiems paaiškinimams, savo pažįstamo A. A., kuris gali būti suinteresuotas teikti Pareiškėjui palankius paaiškinimus, Komisijai pateiktai paaiškinimais, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o, kartu, ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėjas pagal 2012-11-07 trišalę sutartį realiai piniginių lėšų negavo, t. y. minėta sutartis yra formali, įforminta siekiant pateisinti turėtas pinigines lėšas, kurias Pareiškėjas panaudojo UAB "C1" veiklos finansavimui bei įnešė į savo asmenines banko sąskaitas.

Dėl delspinigių ir baudos

Pareiškėjas nurodo, kad jam apskaičiuoti 45 554,68 Eur GPM delspinigiai bei 6832 Eur GPM bauda ir, nors Inspekcija atleido jį nuo 50 proc. delspinigių, visgi dėl mokesčių administratoriaus neoperatyvių veiksmų apskaičiuoti delspinigiai yra per dideli.

Pareiškėjui skirta minimali 10 proc. dydžio GPM bauda, todėl Komisija neturi teisinio pagrindo spręsti klausimo dėl baudos sumažinimo (MAĮ 139 straipsnio 1 dalis, 140 straipsnis). Nors Pareiškėjas neprašo, tačiau nagrinėjamu atveju taip pat nėra teisinės galimybės spręsti dėl Pareiškėjo atleidimo nuo GPM baudos, nes atleidimą nuo baudos galima nagrinėti tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas yra atidėtas arba išdėstytas (MAĮ 141 straipsnio 2 dalis). Skundo nagrinėjimo metu nenustatyta, kad Pareiškėjas būtų sumokėjęs apskaičiuotą GPM ar jo mokėjimas būtų atidėtas ar išdėstytas (tokių duomenų nepateikė ir Pareiškėjas).

Skundžiamu sprendimu mokesčių administratorius, įvertinęs tai, kad apskaičiuotų delspinigių 45 554,68 Eur suma sudaro 67 proc. apskaičiuotos 68 323,68 Eur GPM sumos, kad mokestinis laikotarpis – 2012–2013 metai, vadovaudamasis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais, atleido Pareiškėją nuo 50 proc. GPM delspinigių mokėjimo, t. y. nuo 22 777,34 Eur (45 554,68 Eur x 50 proc.).

Komisija sutinka su Inspekcija, jog LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokesčių mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014).

Nagrinėjama atveju tam tikru aspektu yra aktualūs mokesčių administratoriaus veiksmams administruojant mokesčius Pareiškėjo atžvilgiu ir paties Pareiškėjo veiksmams.

Komisija vertina tai, kad, nors mokėtinas GPM apskaičiuotas taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, tačiau Pareiškėjas ginčui aktualiui laikotarpiu buvo gana jauno amžiaus (Pareiškėjui 2012–2013 m. buvo 21–22 metai) ir dėl gyvenimiškos patirties bei patirties vykdant veiklą stokos galėjo ir nesuvokti bei neįvertinti visų gautų pajamų šaltinių pagrįstumą reglamentuojančių teisės normų, taip pat vertina aplinkybę, kad nors mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį (MAĮ 119 straipsnio 6 dalis), o nagrinėjama atveju mokesčių administratorius nepaaiškinamai ilgai buvo sustabdęs Pareiškėjo mokestinį patikrinimą dėl papildomos informacijos gavimo iš Rusijos Federacijos mokesčių administratoriaus, t. y. nuo 2018-05-21 iki 2019-11-06. Nors Inspekcija prašomą informaciją iš Rusijos Federacijos mokesčių administratoriaus gavo 2019-01-08, tačiau patikrinimą atnaujino ir pratęsė tik nuo 2019-11-07 ir gautą informaciją įvertino per kelias dienas, nes jau 2018-11-13 buvo surašytas patikrinimo aktas (informacijos įvertinimui užteko 5 dienų). Šiuo aspektu sutiktina su Pareiškėjo pozicija dėl mokesčių administratoriaus nepagrįsto procedūrų vilkinimo laikotarpiu nuo gautos informacijos iš Rusijos Federacijos (2019-01-08) iki patikrinimo atnaujinimo ir pratęsimo (2019-11-07) (detaliau patikrinimo akto p. 2–3).

Atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes bei papildomai įvertinusi skundžiamame sprendime pažymėtą tikrinamąjį laikotarpį – 2012–2013 metus, tai, kad likusi Pareiškėjui nurodyta sumokėti delspinigių suma sudaro apie 33 proc. apskaičiuotos GPM sumos, taip pat atsižvelgusi į tai, kad Nekilnojamojo turto registro duomenimis nekilnojamojo turto ir Kelių eismo priemonių registro duomenimis transporto priemonių Pareiškėjas neturi, Komisija konstatuoja, kad yra tikslinga Pareiškėją atleisti ne nuo 50 proc. mokesčio delspinigių, o nuo didesnės dalies apskaičiuotų GPM delspinigių, t. y. nuo 90 proc. visų apskaičiuotų delspinigių. Visiškai atleisti Pareiškėją nuo delspinigių nėra galimybių, nes vis dėlto mokesčių teisės reikalavimai buvo pažeisti. Visiškai atleidus nuo ginčo GPM delspinigių, nebūtų pasiekti šiai priemonei keliami tikslai, t. y. nebūtų daromas tiesioginis poveikis teisės pažeidėjui, nebūtų įspėjami kiti potencialūs mokesčių mokėtojai apie taikytinus mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus nepaklusus reikalavimams dėl pareigos laiku bei tinkamai mokėti mokesčius. Dėl išdėstytų priežasčių bei įvertinusi ir tai, jog delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais, Komisija atleidžia Pareiškėją nuo 40 999,21 Eur GPM delspinigių (45 554,68 x 90 proc.), nurodant Pareiškėjui sumokėti 4 555,47 Eur GPM delspinigių. Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi ir 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu,

n u s p r e n d ž i a :

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-01-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-18 pirmą dalį.

2. Pakeisti Inspekcijos 2020-01-13 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-18 antrą dalį ir atleisti Pareiškėją nuo 40 999,21 Eur GPM delspinigių.

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

Evaldas Raistenskis

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė