

Mokesčių administratorius siekdamas sumažinti mokestinių ginčų skaičių informuoja mokesčių mokėtojus šiais aktualiais klausimais:

I

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau - LVAT) išplėstinė teisėjų kolegija 201302-05 administracinėje byloje Nr. A-602-705/13 (UAB „MEVEX“) pasisakė dėl teisės į PVM atskaitą reikšmės, atsiradimo sąlygų, atsiradimo momento; dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo sąlygų; dėl įrodinėjimo naštos, paneigiant teisę į PVM atskaitą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija, apibendrindama ESTT praktiką, konstatavo, kad nacionalinės institucijos ir teismai turi teisę apmokestinamajam asmeniui atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatoma: 1) sandoriai, kuriais grindžiama ši teisė, sudaryti piktnaudžiaujant; 2) paties apmokestinamojo asmens sukčiavimas mokesčių srityje arba 3) jei atsižvelgus į objektyvias aplinkybes, įrodoma, kad apmokestinamasis asmuo (pirkėjas) žinojo arba turėjo žinoti, jog įsigydamas prekes jis dalyvauja sandoryje, susijusiame su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio šių tiekimų ar paslaugų grandinės pirkimo ar pardavimo sandoryje, atliktu sukčiavimu PVM srityje, net jeigu nagrinėjamas sandoris atitinka objektyvius kriterijus, kuriais grindžiamas apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, atliekamo prekių tiekimo ir ekonominės veiklos sąvokos.

Išplėstinė teisėjų kolegija akcentavo, kad pagal ESTT praktiką apmokestinamojo asmens piktnaudžiavimas, apmokestinamojo asmens sukčiavimas ir apmokestinamojo asmens dalyvavimas sukčiavime PVM srityje yra vienas nuo kito turinio prasme besiskiriantys atvejai, savarankiškai pagrindžiantys teisės į PVM atskaitą ribojimą (šiuo aspektu taip pat žr., 2012 m. balandžio 23 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A575-1686/2012).

Piktnaudžiavimo PVM atskaita koncepciją ESTT apibrėžė byloje Halifax (C-255/02). Piktnaudžiavimo PVM atskaita atvejai yra tokie, kuomet mokesčių mokėtojas sukuria transakcijų eigą nesiejant jų su ekonominiu pagrindimu, pagrindinis tokių veiksmų tikslas yra mokestinės naudos įgijimas. ESTT suformulavo piktnaudžiavimo teise taisyklės dėl PVM mokesčio, būtent konstatavo, kad piktnaudžiavimas bus tuomet, kai bus nustatytos dvi būtinos sąlygos: 1) transakcija atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas Šeštojoje direktyvoje bei nacionalinės teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja Šeštosios direktyvos tikslams; 2) pagrindinis transakcijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo.

Nesąžiningumo koncepcija išplėtotą vadovaujantis ESTT sprendimais (žr., pvz., 2012 m. gruodžio 6 d. sprendimą byloje Bonik, C-285/11, taip pat 2012 m. birželio 21 d. sprendimą sujungtose bylose Mahagében ir David, C-80/11 ir C-142/11), t.y. LVAT pažymėjo, jog dėl sąžiningumo koncepcijos pasisako tuomet kai sandorių tiekimo grandinėje susiduriama su apgaule atliktais teisei priešingais veiksmais, pavyzdžiui, su klaidingų deklaracijų pateikimu, neteisingų sąskaitų faktūrų išrašymu ar realių sandorių atlikimu turint tikslą nesumokėti iš PVM apmokestinamo sandorio gauto PVM, tai yra tikslingai siekiant pasisavinti PVM („karuselinio sukčiavimo“ atvejis) (žr., jau minėtus sprendimus bylose Axel Kittel ir Recolta Recycling; Mahagében ir David; Bonik ir kt.).

Analogiškai LVAT pasisakė ir 2013-02-11 administracinėje byloje Nr. A-602-133/2013. Be to, teisės į PVM atskaitą ribojimo kontekste LVAT išplėstinė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-602-705/2013 pažymėjo, kad įrodinėjimo našta dėl mokesčių mokėtojo dalyvavimo sandoryje, susijusiame su sukčiavimu PVM, tenka būtent mokesčių administratoriui. Iš principo analogiškas įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklės yra akcentavęs ir ESTT (žr. minėtą sprendimą sujungtose bylose Mahagében ir David ESTT), kuris išaiškino, jog: 1) 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 167 straipsnį, 168 straipsnio a

punktą, 178 straipsnio a punktą, 220 straipsnio 1 punktą ir 226 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti apmokestinamajam asmeniui teisę iš jo mokėtinos pridėtinės vertės mokesčio sumos atskaityti mokėtiną ar sumokėtą mokesčio sumą už jam suteiktas paslaugas dėl to, kad sąskaitą faktūrą už šias paslaugas išrašęs asmuo ar vienas iš jam paslaugas teikusių asmenų padarė pažeidimų, šiai institucijai objektyviais įrodymais nepatvirtinus, kad atitinkamas apmokestinamasis asmuo žinojo ar turėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi grindžiant teisę į atskaitą, susijęs su šio sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens ar kito ūkio subjekto ankstesniame paslaugų teikimo grandinės etape atliktu sukčiavimu.2) Direktyvos 2006/112 167 straipsnį, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą ir 273 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė praktika, pagal kurią mokesčių institucija atsisako suteikti teisę į atskaitą dėl to, kad apmokestinamasis asmuo nepatikrino, ar sąskaitą faktūrą už prekes, dėl kurių prašoma leisti pasinaudoti teise į atskaitą, išrašęs asmuo turi apmokestinamojo asmens statusą, taip pat turi atitinkamas prekes ir gali jas pristatyti ir ar įvykdė savo pareigas deklaruoti ir sumokėti pridėtinės vertės mokesťį, arba dėl to, kad šis apmokestinamasis asmuo, be šios sąskaitos faktūros, neturi kitų dokumentų, galinčių įrodyti, kad egzistuoja šios aplinkybės, nors įvykdytos materialios ir formalios Direktyvoje 2006/112 numatytos sąlygos pasinaudoti teise į atskaitą, ir kai apmokestinamasis asmuo neturi įrodymų, pateisinančių įtarimus, kad šis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo daro pažeidimus ar sukčiauja.

Šiame sprendime ESTT taip pat konstatavo, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitą yra išimtis iš pagrindinio principo, kurį sudaro ši teisė, taikymo, mokesčių institucija turi pakankamai teisiškai nustatyti objektyvius įrodymus, leidžiančius daryti išvadą, kad apmokestinamasis asmuo žinojo ar galėjo žinoti, jog sandoris, kuriuo remiamasi siekiant pagrįsti teisę į atskaitą, susijęs su tiekėjo ar kito ūkio subjekto, dalyvaujančio tiekimo grandinėje, atliekamu sukčiavimu (sprendimo byloje Mahagében ir David 49 p.).

Valstybinė mokesčių inspekcija atkreipia dėmesį, kad būtinybė kontroliuoti verslo partnerį yra tiesiogiai susijusi su mokesčių mokėtojo siekiu pelningai vykdyti veiklą ir apsaugoti nuo negatyvių pasekmių: pirmiausia siekiant apsaugoti nuo nepatikimų verslo partnerių, o antra, iškilus ginčui, apginti save kaip sąžiningą mokesčių mokėtoją.

ESTT sprendime sujungtose bylose Mahagében ir David yra konstatuota mokesčio administratoriaus pareiga surinkti įrodymus, patvirtinančius, kad yra pagrindas priimti sprendimą, kuriuo būtų ribojama teisė į PVM atskaitą ir iš šios bylos sprendimo matyti, kad įrodinėjimo pareiga negali būti perkelta mokesčių mokėtojui. Komentuojant minėtą nuostatą, pažymėtina, kad mokesčių mokėtojas elgdamasis rūpestingai ir apdairiai bei siekdamas apsaugoti nuo nepatikimų verslo partnerių, visada turės siekį domėtis verslo partneriu, surinkti visą būtiną dokumentaciją, kuri padės ne tik sprendžiant iškilusius ginčus, bet ir leis apginti save kaip sąžiningą mokesčių mokėtoją. Valstybinė mokesčių inspekcija 2005-02-08 interneto svetainėje www.vmi.lt yra patalpinusi „Būsimų partnerių patikrinimo rekomendacijas“, pagal kurias bendrovėms/įmonėms siūloma dėti visas pastangas, siekiant įsitikinti, kad jie prekiauja su sąžiningais verslo partneriais. Šios rekomendacijos nėra privalomos mokesčių mokėtojams, tačiau jose yra atskleidžiama rekomenduojama geroji verslo praktika mokesčių mokėtojams.

VMI prie FM pastebi, jog mokesčių mokėtojai siekdami pateisinti pajamų panaudotų savo (šeimos) išlaidoms padengti šaltinius, nurodo sandorius (paskola/dovanojimas), kurie tėra priemonė pateisinti iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių gautas įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas. Mokesčių administratoriaus praktika nagrinėjant mokestinius ginčus leidžia teigti, jog pasitelkus specialias MAĮ 69 straipsnio nuostatas, mokesčių administratorius apmokestina tokius nesąžiningus mokesčių mokėtojus ir įrodo, jog paskolos/ dovanavimo sutartis sudaryta formaliai, tikslu išvengti mokesčių mokėjimo. Akcentuotina, kad LVAT 2015-04-14 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-366-438/2015 konstatavo: „Mokesčio administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeliamų mokestinių teisinių pasekmių, reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis - gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2008 m. vasario 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-250/2008).

Aiškinant Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas taip pat pažymėtina, kad šia teisės norma yra detalizuojamas turinio viršenybės prieš formą principas, kurio veikimas pasireiškia tuo, kad „Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai“ (MAĮ 10 str.).

Aptartas teisinis reglamentavimas reiškia, kad mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y., jame fiksuotas veiksmas, sukeliantis atitinkamas mokestines teisinis pasekmes, atitinka Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu.“

III

Vis dažnėja atvejų kuomet mokesčių mokėtojai gauna ženklias pinigų sumas į asmenines sąskaitas, tačiau neturi įrodymų, pagrindžiančių pinigų kilmę. VMI prie FM informuoja, jog pareiga įrodyti, kad į asmeninę sąskaitą gauti pinigai yra neapmokestinamosios pajamos tenka konkrečiam asmeniui, kuris tas pajamas gauna, priešingu atveju, mokestinio patikrinimo metu suformuojama mokestinė prievolė apimanti ne tik papildomai apskaičiuotą mokestį, bet ir su juo susijusias sumas, t.y. delspinigius ir baudą. Minėtu klausimu aktuali LVAT 2015-04-14 nutartis administracinė byla Nr. eA-345-438-2015.

IV

Mokesčių administratoriui žinomos ir nesąžiningų įmonių išmokančių papildomą darbo užmokestį kitų išmokų (pvz., transporto priemonių nuomos) pavidalu schemas. Mokesčių administratorius informuoja, jog nesąžiningų veiksmų rezultate įmonėms ne tik priskaičiuojami papildomi mokesčiai, bet ir apskaičiuojami delspinigiai bei skiriamos baudos. Tokio pobūdžio bylose taip pat sėkmingai taikomos MAĮ 69 straipsnio nuostatos. LVAT 2015-01-26 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-26-602/2015 yra pažymėjęs, kad „<...> MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013).“

V

Įmonės vengia mokėti mokesčių ir neapskaitydamos dalies gautų pajamų, tačiau tokiu atveju mokesčių administratorius sėkmingai taiko MAĮ 70 straipsnyje įtvirtintą Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą institutą. LVAT 2014-06-12 nutartyje administracinėje byloje Nr. A575-978/2014 yra nurodęs: „Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalį „tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prirėikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus“.

Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad „įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 4.1. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau - mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštaringsus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); 4.2. bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); 4.3. tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); 4.4. saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau - dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais)“. Šių taisyklių 6.1 punkte nurodyta, kad, „norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausantią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.“

Iš šio teisinio reguliavimo matyti, kad jame yra įtvirtintos dvi būtinos sąlygos, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: 1) mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2) to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos - nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir/arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi. Tokios pozicijos nuosekliai laikomasi ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje (žr., pavyzdžiui, 2010 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A438-1542/2010; 2011 m. sausio 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575146/2011; 2012 m. lapkričio 12 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A442-1984/2012, 2013 m. balandžio 15 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-27/2013, kt.).“

VI

2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau - GPMĮ) 15 straipsnyje įtvirtintas reikalavimas, kad gyventojai, šio įstatymo nustatyta tvarka apskaičiuodami apmokestinamąsias pajamas, pajamomis iš bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos turi pripažinti sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą, o leidžiamais atskaitymais arba ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymais turi pripažinti bet kokio sandorio arba bet kokios ūkinės operacijos sąnaudų sumą, atitinkančią tokio sandorio arba tokios ūkinės operacijos tikrąją rinkos kainą. Jei asocijuotų asmenų tarpusavio sandoriuose arba ūkinėse operacijose sudaromos arba nustatomos kitokios sąlygos, negu būtų sudaromos ar nustatomos neasocijuotų asmenų tarpusavio sandoriu arba ūkine operacija, tada bet koks pelnas (pajamos), kuris, jei nebūtų tokių sąlygų, būtų priskiriamas vienam iš tų asmenų, bet dėl tokių sąlygų jam

nepriskiriamas, gali būti įtraukiamas į to asmens pajamas ir atitinkamai apmokestinamas. Finansų ministras nustato šios dalies įgyvendinimo taisykles, kurios patvirtintos 2004-04-09 įsakymu Nr. 1K123 (GPMĮ 15 str. 1 ir 2 dalys). Toks teisinis reglamentavimas numato, kad mokesčių administratoriaus teisė pripažinti kitokio dydžio apmokestinamąsias pajamas atsiranda, esant dviem sąlygoms: sandoriui (ūkinei operacijai) įvykus tarp asocijuotų asmenų, kaip tai suprantama pagal GPMĮ nuostatas (1); nustačius aplinkybes, kad sandorio ar ūkinės operacijos kaina neatitinka tikrosios rinkos kainos (2). Įstatymų leidėjas preziumodamas aplinkybes, kad sandoris tarp asocijuotų asmenų (dėl šių asmenų tarpusavio ryšių, įtakos vienas kitam) ne visuomet gali atitikti įprastas komercines sąlygas, galimą kitokio dydžio mokėtojo pajamų (ar išlaidų) nustatymą sieja išimtinai su dviejų aplinkybių nustatymu, o ne su būtinybe nustatyti faktinį didesnių pajamų gavimo faktą. Toks pajamų apskaičiavimo būdas yra išimtis iš GPMĮ įtvirtintos pajamų pripažinimo taisyklės, kad pajamomis yra pripažįstamos faktiškai gautos pajamos, kuri taikytina specialiais GPMĮ nustatytais atvejais.

GPMĮ 2 str. 32 dalis nustato, kad asocijuoti asmenys - asmenys (vienetai arba fiziniai asmenys), kai jie atitinka bent vieną iš šių kriterijų: yra susiję asmenys (1); gali vienas kitam daryti įtaką, dėl kurios tarpusavio sandorių arba ūkinių operacijų sąlygos būtų kitokios negu tuo atveju, jeigu kiekvienas šių asmenų siektų sau maksimalios ekonominės naudos (2). Tam, kad asmenys būtų pripažinti asocijuotais (ar ne) GPMĮ nustato du kriterijus, kuriuos sąlyginai galima įvardyti kaip objektyvųjį (faktinį šalių sąsajumą) (šiuo atveju GPMĮ 2 str. 19 dalis apibrėžia, kada asmenys laikomi susijusiais), subjektyvųjį, t. y. tai, ar šalys yra nepriklausomos, ar dėl tam tikrų priežasčių gali daryti viena kitai įtaką. Įstatymų leidėjas nedetalizuoja antrojo kriterijaus apibrėžimo, todėl ar šalys jį atitinka (ar ne) yra sprendtina konkrečioje situacijoje, atsižvelgiant į sandoryje dalyvaujančių šalių tarpusavio ryšius, šių ryšių įtaką laisvam šalių apsisprendimui siekti sau maksimalios naudos. Atsižvelgiant į išdėstytą, gyventojai sudarydami sandorius ne tikrąja rinkos kaina rizikuoja būti apmokestinti ne tik GPM, bet ir patirti papildomų išlaidų pasireiškiančių delspinigių ir baudų pavidalu.

Minėtu klausimu aktuali LVAT 2015-04-16 nutartis administracinėje byloje Nr.A-682-4422015.

VII

VMI prie FM informuoja, jog Centrinis mokesčių administratorius išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, mokestinėje byloje, turi teisę priimti sprendimą, kuriuo panaikinamas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas ir pavedama vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą (2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau - MAĮ) 154 str. 4 d. 5 punktas). Iš mokestinių ginčų praktikos matyti, jog dažnu atveju mokesčių mokėtojai teikdami skundus centriniam mokesčių administratoriui neteisingai mano, kad centriniam mokesčių administratoriui paskyrus pakartotinį patikrinimą jų kaip mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė negali kisti jiems nepalankia linkme. Akcentuotina, jog administraciniai teismai nagrinėjantys mokestinius ginčus, ne vienoje byloje yra akcentavę, jog mokesčių administratorius pakartotino patikrinimo metu gali ne tik apskaičiuoti daugiau mokesčių, bet ir pasirinkti kitokius, nei pirminio tikrinimo metu mokesčių apskaičiavimo metodus. Vadinasi mokesčių mokėtojui skundžiant vietos mokesčių administratoriaus sprendimą ir centriniam mokesčių administratoriui pavedus atlikti pakartotinį patikrinimą galima situacija, jog besiskundžiančio asmens mokestinė prievolė pakartotinio patikrinimo metu ženkliai padidėja.

Faktas, jog mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu gali apskaičiuoti daugiau konstatuotas ir 2013-09-24 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-556-1882/2013. Iš esmės šiuo klausimu aktuali ir 2013-01-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2805/2012, kurioje LVAT akcentavo, jog mokesčių administratorius neturi diskrecijos, nesant įstatymuose tiesiogiai nustatytų pagrindų, atleisti mokesčių mokėtoją nuo įstatymuose nustatytų mokesčių ir su jais susijusių sumų mokėjimo, kas iš esmės reiškia, jog centriniam mokesčių administratoriui nustačius, kad mokestis apskaičiuotas neteisingai (nustatyta per maža mokestinė prievolė), turi būti pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą.

VIII

VMI prie FM pateikia LVAT poziciją dėl mokestiniame ginče mokesčių mokėtojams - fiziniams asmenims tenkančios įrodinėjimo pareigos:

LVAT 2016-02-08 administracinės bylos Nr.A-145-602/2016 nutartyje akcentavo, kad gaunant pajamas grynaisiais pinigais, aplinkybių įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui:

Vienintelis Bendrovės akcininkas ir jos darbuotojas, einantis konsultanto pareigas. Bendrovė šiam asmeniui suteikinėjo paskolas, išduodavo pinigus ūkio reikmėms, 2008 m. jau buvo susidariusi 2,3 mln Lt skolos suma.

Bendrovė su Rusijos įmone verslo plėtros Rusijos Federacijoje tikslais 2008 m. sudarė sutartį „Dėl bendros veiklos vykdymo dalininkams kartu investuojant”.

Vienintelis Bendrovės akcininkas (minėtas tas pats asmuo) 2008 m. nusprendė per 2007-2008 m. akcininkui išduotas pinigines lėšas užskaityti kaip avanso įmoką už žemės sklypo įsigijimą iš Rusijos įmonės, suma - 960 000 Eur; trūkstamas lėšas žemės sklypui įsigyti akcininkas paskolino Bendrovei, sudarydamas paskolos sutartį.

Rusijos įmonė 2008 m. išrašė kasos pajamų orderio kvitą, kurį pasirašė vyriausioji buhalterė ir kasininkė, kuriame nurodyta, kad Bendrovė 2008 m. sumokėjo minėtai Rusijos įmonei 960 000 eurų pagal sutartį Nr. 1, tačiau koks konkrečiai asmuo sumokėjo minėtą sumą, KPO nenurodyta.

Taip pat nustatyta, kad Bendrovė už 2004-2006 m. jos akcininkui išmokėdavo dividendus, o 2007 m. gruodžio 31 d. turėjo 3,7 mln Lt nepaskirstyto pelno, kuris realiai priklausė ir dividendų forma galėjo būti išmokėtas vieninteliam Bendrovės akcininkui.

Mokesčių administratorius vadovaudamasis MAĮ 10 straipsniu ir 69 straipsnio 1 dalimi, Bendrovės 2008 m. sudengtą 2,3 mln Lt vienintelio akcininko skolą pagal juridinės galios neturintį KPO prilygino Bendrovės išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams). Remiantis GPMĮ 8 straipsniu padaryta išvada, kad Bendrovės akcininko faktinių pajamų gavimo momentu laikoma piniginių lėšų (kaip jų savininko) disponavimo pradžia - 2008 m. (kada buvo panaikinta prievolė šias lėšas grąžinti Bendrovei). Vadovaujantis GPMĮ 5 straipsnio 1 dalimi, 6 straipsnio 2 dalies 1 punktu, 22 straipsnio 2 dalimi, 23 straipsnio 1 dalimi ir MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Bendrovei papildomai apskaičiuota GPM nuo A klasės pajamų (A klasės išmokos iš paskirstytojo pelno (dividendai)).

Minėtos išvados buvo padarytos įvertinus mokestinio patikrinimo metu nustatytas reikšmingas aplinkybes: Rusijos įmonės vardu išrašytame KPO nenurodyta, koks konkrečiai asmuo iš Bendrovės pusės įnešė pinigus; Bendrovės akcininko pateikti paaiškinimai yra priešaringi, neišsamūs; jis nenurodė konkrečių asmenų, su kuriais derėtasi dėl projekto (pramoninėskomercinės bazės statyba) vystymo Sočyje; nustatyta, kad žemės sklypas Rusijoje neįsigytas, 960 000 Eur Bendrovei negrąžinti; Bendrovė pati turėdama finansinių įsipareigojimų (skolos bankams ir lizingo bendrovėms) 4 m. nesiėmė jokių veiksmų, siekdama susigrąžinti 960 000 eurų iš Rusijos įmonės (Bendrovės buhalterinėje apskaitoje nurodyto avansinio sumokėjimo);

Bendrovės akcininko paaiškinime nurodytas asmuo ir nurodyta kita įmonė nėra identifikuojami; priedas prie sutarties mokesčių administratoriui pateiktas tik po Bendrovės operatyvaus patikrinimo.

Rusijos Federacijos mokesčių administratorius, atsakydamas į mokesčių administratoriaus paklausimą, pateikė Rusijos įmonės direktorių apklausos protokolus, kuriuose nurodyta, kad minėtos Rusijos įmonės vardu nebuvo išrašytas KPO, minėta įmonė nėra gavusi iš Bendrovės (jos įgaliotų asmenų) KPO nurodytos pinigų sumos, 960 000 eurų neįtraukti į šios įmonės apskaitą, įmonė žemės sklypo Sočio mieste, skirto pramoninės-komercinės bazės statybai, nebuvo įsigijusi. Pateiktame atsakyme nurodyta, kad pasirašiusioji KPO kasininkė niekada nedirbo ir nebuvo įgaliota atstovauti Rusijos įmonės, tą patvirtino ir pasirašiusioji, apklausos protokole nurodydama, kad nei sutartyje Nr. 1, nei KPO esantys parašai nėra jos. Gauta informacija iš Rusijos Federacijos mokesčių administratoriaus paneigė bet kokius ryšius tarp Bendrovės ir Rusijos įmonės.

Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris sudaromas siekiant gauti mokestinę naudą, inter alia tiesiogiai ar netiesiogiai sumažinti mokėtinas mokesčių sumas ar visiškai išvengti mokesčių mokėjimo, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos 2013 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-715/2013).

Teisėjų kolegija sutiko su vietos mokesčių administratoriaus ir mokestinį ginčą nagrinėjusių institucijų ir pirmosios instancijos teismo pateiktu ginčo teisiniams santykiams aktualių Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo ir Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų aiškinimu, jog akcininkui išduotas pinigines lėšas užskaitant kaip avanso įmoką už žemės sklypo įsigijimą pagal juridinės galios neturintį KPO, buvo išvengta mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei šios sumos, kaip dividendai, būtų išmokėtos R. G.

Pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, siekiant konkrečiai situacijai taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo - gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (2007 m. liepos 17 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A11-719/2007; 2012 m. gruodžio 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A6022698/2012; 2013 m. kovo 5 d. nutartį administracinėje byloje A556-404/2013). Iš tiesų joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamą

sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-201/2011; 2011 m. rugsėjo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-2316/2011).

Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog MAĮ 69 straipsnis taikytinas tais atvejais, kai nustatomos dvi būtinos sąlygos: 1) ūkinės operacijos atitinka formaliąsias sąlygas, nustatytas atitinkamą mokestį nustatančiuose teisės aktuose, dėl to yra įgyjamas mokestinis pranašumas, kuris prieštarauja įstatymo tikslams; 2) pagrindinis ūkinių operacijų tikslas yra mokestinio pranašumo įgijimas, tačiau transakcija neturi ekonominio ir verslo pagrindimo. Dėl minėtų MAĮ 69 straipsnio taikymo sąlygų nustatymo kartu konstatuojamas ir mokesčio mokėtojo piktnaudžiavimas, taigi mokesčių mokėtojo veiksmai nelaikomi teisėtu mokesčių planavimu. Mokesčių administratorius, nustatęs piktnaudžiavimo teise faktą, taiko turinio viršenybės prieš formą principą, būtent atkuria tikrąsias sandorių aplinkybes ir priima sprendimą, paneigiantį tam tikras mokesčio mokėtojo teises (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2013 m. lapkričio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A602-1718/2013).

Nagrinėjamu atveju teisėjų kolegija, susipažinusi su byloje surinktais duomenimis, neturėjo pagrindo abejoti vietos mokesčių administratoriaus, mokestinį ginčą nagrinėjusių institucijų ir pirmosios instancijos teismo išvada, jog Bendrovė į buhalterinę apskaitą įtrauktu Rusijos įmonės išrašytu kasos pajamų orderio kvitu, kurio pagrindu buvo sudengta vienintelio akcininko skola Bendrovei, iš esmės buvo siekiama vienintelio tikslo - įgyti mokestinę naudą, t. y. sudaryti prielaidas Bendrovės akcininkui išmokėti atitinkamas sumas iš Bendrovės nepaskirstyto pelno išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius pagrįstai nustatė, jog faktiškai aptariamais sandoriais nevyko, jie buvo užfiksuoti tik Bendrovės mokesčių administratoriui pateiktuose dokumentuose. Kadangi tokie pareiškėjo veiksmai neturi jokio ekonominio ir verslo pagrindimo, nagrinėjamu atveju konstatuotinas pareiškėjo piktnaudžiavimas teise. Taigi šiuo atveju, konstatavus piktnaudžiavimą, neturi reikšmės pareiškėjo pateikiami argumentai, kad jis negalėjo žinoti, jog kontrahentas veikė neteisėtai. Šios aplinkybės nagrinėjamo ginčo kontekste būtų aktualios ir turėtų būti vertinamos tik tuo atveju, jei būtų nustatyta, kad ginčo sandoriai buvo realiai vykdomi.

Teisėjų kolegija konstatavo, jog nagrinėjamoje byloje darytina išvada, jog mokesčių administratorius įvykdė jam Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą pareigą ir pagrįstai sprendė, jog yra pagrindas ginčo mokestinius santykius vertinti taikant Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą bei klausimą dėl šiuose santykiuose dalyvaujančių subjektų mokestinių prievolių spręsti pagal to paties įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas taisykles.

Nagrinėjamu atveju Bendrovė nepateikė jokių objektyvių įrodymų, kurie pagrįstų avanso sumokėjimo realumą ir leistų suabejoti mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybe, jog sudarydama minėtus sandorius Bendrovė siekė išimtinai mokestinės naudos. Todėl Bendrovės apeliacinio skundo argumentai, kad nagrinėjamu atveju visa įrodinėjimo našta buvo nepagrįstai perkelta Bendrovei, kadangi savo poziciją apie tariamą sandorio fiktyvumą mokesčių administratorius grindė tuo, kad Bendrovė nepateikė pakankamai įrodymų sandorio su Rusijos įmone realumui pagrįsti, buvo atmesti kaip nepagrįsti.

Bendrovė nurodė, kad pagal aptariamą 2008 m. kasos pajamų orderį mokėtinos sumos buvo perduotos Rusijos įmonei grynaisiais pinigais. Tačiau toks šių sutarčių pobūdis reiškia, kad be sandorio šalių paaiškinimų, šiose sutartyse iš esmės nėra jokių kitų objektyvių duomenų, kurie patvirtintų realų piniginių lėšų perdavimą.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje yra įtvirtinta, 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 (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A602-27/2013).

Tokių įrodymų nebuvimas įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad pareiškėjas neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog 960 000 eurų sumai išrašytas ginčo 2008 m. kasos pajamų orderis, kurio pagrindu sudengiama vienintelio akcininko skola, neatspindi realiai vykusių ūkinės operacijos.

Teismo vertinimu, mokesčių administratorius, aiškiai identifikavęs mokestinės naudos siekimą pareiškėjo veiksmuose, pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalį bei išaiškino pareiškėjo iškreiptas aplinkybes, su kuriomis įstatymai sieja apmokestinimą. Nagrinėjamu atveju Bendrovės akcininkui paskolintos lėšos pagrįstai pripažintos Bendrovės išmokoms iš paskirstytojo pelno (dividendams). Remiantis GPMĮ 5 straipsnio 1 dalimi, 6 straipsnio 2 dalies 1 punktu, 22 straipsnio 2 dalimi, 23 straipsnio 1 dalimi ir MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Bendrovei pagrįstai papildomai apskaičiuota GPM nuo A klasės pajamų (A klasės išmokos iš paskirstytojo pelno (dividendai)).

LVAT 2016-11-17 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-1335-438/2016 (mokesčių mokėtojai -fiziniai asmenys) Pareiškėjų apeliacinį skundą atmetė.

Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius konstatavo, jog 2007-2010 metais Pareiškėjų patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas, o už 15 nekilnojamojo turto objektų buvo nedeklaruotas ir nesumokėtas NTM. Teismas akcentavo, kad ginčas kilo dėl faktinių aplinkybių vertinimo, t. y. pareiškėjų pajamų pripažinimo GPM apmokestinamomis pajamomis, NTM mokėtojo nustatymo.

Teismas nurodė, kad atsakovas, remdamasis surinkta informacija apie pareiškėjų darbo santykius, iš komercinių bankų apie pareiškėjų gautas pajamas ir patirtas išlaidas gautais duomenimis, VMI informacinės duomenų bazės duomenimis (apie registruotus sandorius, gautas pajamas, turimą VĮ „Registrų centras“ informaciją apie pareiškėjų vardu registruotą nekilnojama turtą, transporto priemones), įvertinęs operatyvių patikrinimų metu surinktą informaciją apie fizinių asmenų su pareiškėjais vykdytus sandorius (suteikiant ir gaunant paskolas), įvertinęs pareiškėjų gautas pajamas už metalo laužo ar medienos pardavimą ar kitokį perleidimą nuosavybėn, gautas paskolas bei kitą patikrinimo metu surinktą informaciją, apskaičiavo pareiškėjų 2007-2010 metais gautas pajamas bei patirtas išlaidas bei atitinkamai apmokestino GPM.

Mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės lemia išvadą, kad šiuo atveju pareiškėjams tenka pareiga įrodyti, jog jo gautos lėšos neturėtų būti apmokestinamos GPM.

Pareiškėjai savo poziciją dėl gautų pajamų grindė iš esmės kritiškais teiginiais dėl mokesčių administratoriaus neišsamiai atlikto mokestinio patikrinimo, formalaus įrodymų vertinimo bei aplinkybe, jog atsakovas iš pareiškėjų atsisakė priimti dovanojimo ir paskolos raštelius.

Teismas pažymėjo, kad MGK pagrįstai ir teisėtai pritaikė Mokesčių administravimo 153 straipsnio 3 dalies nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas privalo pateikti centriniam mokesčių administratoriui visus dokumentus (ne valstybine kalba įformintų dokumentų autentikuotus vertimus į valstybinę kalbą) ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu ir savo reikalavimą. Nurodytų dokumentų ir įrodymų nepateikęs, mokesčių mokėtojas praranda teisę jais remtis tolesnio ginčo nagrinėjimo ikiteisminėje mokestinį ginčą nagrinėjančioje institucijoje metu, išskyrus atvejus, kai apie negalimumą juos pateikti (nurodant svarbias to priežastis) buvo nurodyta pateiktame mokesčių mokėtojo skunde ar mokesčių administratorius, neturėdamas pagrindo, atsisakė priimti mokesčių mokėtojo pateiktus dokumentus ir įrodymus. Tačiau Teismas akcentavo ir tai, kad aptartos

nuostatos teismo neriboja - ši įstatymo nuostata yra adresuota ikiteisminei mokestinį ginčą nagrinėjančiai institucijai.

Teisėjų kolegija, įvertinusi pareiškėjų MGK pateiktus dokumentus, atkreipė dėmesį, kad pareiškėjai šiuos įrodymus pateikė tik ginčą nagrinėjant Mokestinių ginčų komisijoje - toks pareiškėjų elgesys negali būti vertinamas kaip sąžiningas naudojimas Mokesčių administravimo įstatyme įtvirtintomis teisėmis. Nors pareiškėjai tvirtino, kad dokumentus bandė perduoti ir mokesčių administratoriui (dokumentus buvo atsisakyta priimti), tačiau į bylą nepateikė jokių ši teiginių patvirtinančių įrodymų (pvz., registruotos pašto siuntos kvito ar pan.), kas patvirtintų mokesčių mokėtojo sąžiningumą, o ne keltų įtarimų apie bandymą išvengti mokestinių prievolių.

Šią išvadą taip pat patvirtina ir tai, kad byloje nėra pateiktų jokių kitų įrodymų apie tai, kad pareiškėjai iš tiesų gavo rašteliuose minimas paskolas (dovanas). Teisėjų kolegija pažymi, jog pareiškėjai nepateikė pačių dovanojimo ar paskolos sutarčių, tik asmenų liudijimus apie tai, kad tokios paskolos/ dovanos buvo suteiktos bei gražintos. Teisėjų kolegija pažymi, kad tokio masto sandoriams (10 000, 18 000 ir 20 000 Lt) Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau - ir CK) normos (6.871 str., 6.469 str.; akto redakcija, galiojusi nuo 2006 m. liepos 14 d. iki 2008 m. gruodžio 30 d.) įtvirtina privalomą rašytinę formą - šių normų nesilaikymas apsunkina galimybę pareiškėjams įrodyti apie tokių sandorių realų egzistavimą.

Akcentuotina, kad teismas, vadovaudamasis savo vidiniu įsitikinimu, teisingumo bei protingumo principais, įrodymus vertina kaip patvirtinančius ar paneigiančius tam tikras aplinkybes tik kitų įrodymų kontekste. Nagrinėjamu atveju ex post facto (lot., po fakto) teikiami pavieniai dokumentai, byloje nesant kitų juos patvirtinančių įrodymų, ypač - sudarytų pagal teisės aktų reikalavimus, vertintini kritiškai - kaip negalintys patvirtinti pareiškėjų nurodomos versijos apie gautas paskolas ir dovanas iš artimų asmenų. Be to, teisėjų kolegija pažymi, kad pareiškėjai į bylą pateikė teisės aktų nustatyta tvarka nepatvirtintas šių dokumentų kopijas, todėl jau vien šiuo pagrindu pareiškėjų pateikti įrodymai negali būti vertinami kaip patikimi.

Teismas konstatavo, kad pareiškėjai žinojo apie atliekamą NTM sumokėjimo patikrinimą, todėl, bendradarbiaudami su mokesčių administratoriumi, turėjo ne tik teisę, bet ir pareigą pateikti visus turimus įrodymus. Tačiau nagrinėjamoje mokestinėje byloje buvo pateikta tik vieno nekilnojamojo turto objekto, registruoto pareiškėjos vardu, nuomos bei panaudos sutartis. Kitų įrodymų pareiškėjai nei mokesčių administratoriui, nei ginčą nagrinėjusioms institucijoms nepateikė.

Prie apeliacinio skundo pareiškėjai pridėjo 11 nekilnojamojo turto panaudos sutarčių, iš kurių 10 sudarytos su vienu iš pareiškėjų ir Bendrove, atstovaujama pareiškėjo.

Aplinkybės, kad šiose sutartyse sutampa panaudos davėjas ir gavėją atstovaujantis asmuo - direktorius - pareiškėjas, bei tai, jog sutartys nebuvo pateiktos mokestinės bylos nagrinėjimo metu ir perduotos tik apeliacinės instancijos teismui, teisėjų kolegijai kelia pagrįstą abejonių šių sutarčių realumu.

Be to, nei vienoje iš 11 sutarčių nėra nurodyti sutarčių registracijos numeriai, sutartys sudarytos iki mokestinio patikrinimo pradžios, oficialiai neįregistruotos pagal teisės aktų reikalavimus (CK 6.478, 6.629), pateiktos sutarčių kopijos nepatvirtintos teisės aktų nustatyta tvarka, todėl teisėjų kolegija negali spręsti apie tai, kad tikrinamo laikotarpio metu, t. y. 2008-2012 metais, nekilnojamojo turto objektai tikrai buvo perleisti kitiems asmenims, kuriems būtų kilusi pareiga deklaruoti bei mokėti NTM.

Atsižvelgusi į šias aplinkybes bei į tai, kad sutarčių dėl nekilnojamojo turto objekto nuomos (panaudos) įregistravimo fakto mokesčių administratorius nenustatė, teisėjų kolegija konstatavo, kad atsakovas teisėtai ir pagrįstai pareiškėjams apskaičiavo mokėtiną NTM.

IX

LVAT 2017-07-04 išplėstinė teisėjų kolegija nutartyje administracinėje byloje Nr. A-517-442/2017 pasisakė dėl galimybės apmokestinti fizinį asmenį gavusį A klasės pajamų bei dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo.

Ginčas iš esmės vyko dėl fizinio asmens 2007-2010 metais palūkanų forma gautų pajamų apmokestinimo.

LVAT pažymėjo, jog siekiant konkrečiai situacijai taikyti MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo - gauti mokesstinę naudą. Akcentavo ankstesnę LVAT praktiką dėl MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatų taikymo.

Kaip jau minėta aukščiau, pasisakė dėl galimybės apmokestinti fizinį asmenį gavusį A klasės pajamų. Akcentavo, jog nesant mokesčių įstatymuose nustatytų specialių nuostatų, taikant MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir (ar) mokėtinus mokesčius apskaičiuojant pagal to paties įstatymo 69 str. 1 dalyje nustatytas taisykles, mokesčių teisės aktuose nustatyta mokesčių išskaičiuojančio asmens prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jų sumokėti į biudžetą gali būti perkelta atitinkamo mokesčio įstatyme nurodytam mokesčio mokėtojui tuo atveju, jei toks neperkėlimas pažeistų mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo, visuotinio privalomumo, sąžiningumo principus ir (ar) neatitiktų protingumo bei teisingumo kriterijų, kurių turi būti paisoma ir mokesčių administratoriui administruojant mokesčius.

Pažymėjo, jog, nagrinėjamos bylos atveju, pareiškėjas ginčui aktualiu laikotarpiu buvo ne tik mokesčių išskaičiuojančių asmenų akcininkas, bet ir kartu su kitais asocijuotais asmenimis kontroliavo šiuos vienetus, galėjo daryti ir darė įtaką bendrovių sprendimams. Palūkanų forma išmokant ginčo pajamas buvo veikiama išimtinai pareiškėjo (akcininko) interesais. Akcentavo, kad ginčo pajamos buvo išmokėtos iš bendrovių veiklos lėšų, t. y. šios sumos nebuvo lėšos, kurios pagal nacionalinius įstatymus gali būti išmokamos Lietuvos vieneto dalyviams, veikiantiems kaip tokiems (nagrinėjamu atveju pripažinta, jog ginčo pajamos nebuvo, pvz., dividendai, įnašų grąžinimas teisės aktuose numatytais atvejais ar kt.). Taigi sutiko su mokesčių administratoriaus pozicija, jog už ginčo mokesčių prievolių įvykdymą atsakingas pareiškėjas (fizinis asmuo).