



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. L. 2016-07-25 SKUNDO**

2016 m. rugsėjo 20 d. Nr. S-192 (7-152/2016)
Vilnius

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

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant
ginčo šalims nedalyvaujant

Jelenai Krochmalienėi

2016-09-06 posėdyje išnagrinėjusi S. L. (toliau – Pareiškėja) 2016-07-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-30 sprendimo Nr. 68-168, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-30 sprendimu Nr. 68-168 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-04-01 sprendimą Nr. (36.9)FR0682-190, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 9189,64 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1787,54 Eur GPM delspinigius, 918 Eur GPM baudą, taip pat patvirtintas gražintinas 151,18 Eur GPM.

Sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31 ir surašė 2016-02-09 patikrinimo aktą Nr. (42.72)FR0680-98.

Minėta mokestinė prievolė Pareiškėjai nustatyta dėl šių priežasčių:

1. Pareiškėjos 2013 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 213317 Lt. Pareiškėja minėtų pajamų, kuriomis dengė išlaidas, nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais, todėl mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė ir mokėtina mokesčio suma Pareiškėjai apskaičiuota vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir taikant Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punktą bei 6.3.3. punkte numatytą išlaidų metodą.

2. Pareiškėja 2011–2014 m. gavo 4160 Lt buto nuomos pajamų, iš jų 2011 m. – 720 Lt; 2012 m. – 440 Lt; 2013 m. – 800 Lt, 2014 m. – 2200 Lt.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja, pažeisdama Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 25 ir 27 straipsnių nuostatas, minėtų pajamų nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino GPM.

Kaip pažymi Inspekcija, mokestinis ginčas vyksta dėl Pareiškėjai vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų pagrįstumo. Ginčo dėl gautų buto nuomos pajamų apmokestinimo nėra.

Dėl mokestinio tyrimo metu nustatytų trūkumų pašalinimo

Šioje skundo dalyje Pareiškėja mano, kad Panevėžio AVMI nepagrįstai pradėjo mokestinį patikrinimą, tinkamai neužbaigęs mokestinio tyrimo procedūros, t. y. nepasiūlęs jai ištaisyti trūkumų ir prieštaravimų, ir taip pažeidė MAĮ ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr.VA-108 patvirtintas Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės (toliau – Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės).

Inspekcija nurodė, kad pagal MAĮ 2 straipsnio 24 dalį mokestinis tyrimas yra mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Pagal MAĮ 136 straipsnio 1 dalį, jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktose mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumų arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) teisėjų kolegija 2014-04-03 nutartyje adm. b. Nr. A438-447/2014 šiuo klausimu yra pasisakiusi, kad mokestinio tyrimo metu nustatyti rezultatai sukelia dviejopą pobūdžio pasekmes: 1) galimybę mokesčio mokėtojui ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus, kurie egzistuoja mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ar kituose dokumentuose, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu (MAĮ 136 straipsnio 1 dalis; Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 5 punktas), 2) pradėti mokestinį patikrinimą, kai nustatomos aplinkybės, sudarančios pagrindą pagrįstai manyti, kad yra padaryti teisės aktų pažeidimai mokestinių teisinių santykių srityje, kuriais galimai yra padaroma žala biudžetui, vengiant sumokėti mokesčius (Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punktas). Teisėjų kolegija pažymėjo, kad „galimybė mokesčio mokėtojui ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus, kurie egzistuoja mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ar kituose dokumentuose, paprastai atsiranda, kai minėtos klaidos, trūkumai ar prieštaravimai yra akivaizdūs ir nereikalauja papildomo aplinkybių tyrimo bei teisiškai reikšmingų faktų nustatymo, siekiant išsiaiškinti, ar šiomis klaidomis nebuvo padaryta didesnė žala biudžetui, nei yra nurodyta mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ar kituose dokumentuose. Ir priešingai, priimti sprendimą pradėti mokestinį patikrinimą pakanka pagrįstos prielaidos, paremtos preliminariais faktais, kad yra padaryti teisės aktų pažeidimai mokestinių teisinių santykių srityje, kuriais galimai yra padaryta žala biudžetui, vengiant sumokėti mokesčius.“ Pagal Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punkto nuostatas tokia prielaida sudaro teisinį pagrindą mokesčių administratoriui pradėti mokestinio patikrinimo procedūras. Teismo kolegija pažymėjo, kad mokestinio patikrinimo metu yra ištiriamos visos aplinkybės, susijusios su mokesčių sumokėjimo teisingumu, padaromos išvados dėl padarytų arba nepadarytų mokesčių įstatymų pažeidimų bei priimami galutiniai sprendimai dėl buvimo ar nebuvimo mokesčių mokėtojo pareigos sumokėti atitinkamus mokesčius.

Pagal Panevėžio AVMI 2016-01-13 mokestinio tyrimo ataskaitą Nr. (42.72)FR0686-70 Panevėžio AVMI kontrolės procedūrų metu nustatė GPMĮ pažeidimus, o konkrečiai, GPM slėpimo atvejus – Pareiškėja turėjo dokumentais nepagrįstų ir įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų pajamų, nuo kurių nesumokėjo GPM. Dėl tokių Pareiškėjos veiksmų, t. y. netinkamo mokesčių teisės aktų vykdymo, padaryta žala valstybės biudžetui. Todėl Inspekcija, vadovaudamasi Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11.4 punktu, kuriame reglamentuota, kad tais atvejais, kai mokestinio tyrimo metu identifikuojami mokesčių slėpimo požymiai, kai mokesčių bazė sumažinama slepiant realiai įvykusias ūkines operacijas, buhalterinės apskaitos dokumentuose fiksuojant realiai neįvykusias ūkines operacijas ir kitais būdais, kai yra pagrindas mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių

administratoriaus įvertinimą, iniciavo Pareiškėjos mokesčių patikrinimą. Iš minėtos teisės normos turinio matyti, kad identifikavus galimus mokesčių teisės aktų pažeidimus, atlikus mokesčių tyrimą siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus (prieštaravimus) neteikiamas ir per objektyviai protingą terminą, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradamas mokesčių patikrinimas. Pareiškėjos mokesčių patikrinimas inicijuotas kitą dieną po mokesčių tyrimo ataskaitos surašymo, t. y. išrašius 2016-01-14 pavedimą tikrinti Nr. (42.72)FR0773-137. Taigi, mokesčių administratorius operatyviai reaguodamas į galimus pažeidimus, siekdamas juos iširti ir pašalinti neigiamas pasekmes valstybės biudžetui, pradėjo Pareiškėjos mokesčių patikrinimą. Konstatuota, kad Panevėžio AVMI pagrįstai bei vadovaudamasi mokesčių teisės aktų nuostatomis, neteikė Pareiškėjai siūlymo pašalinti trūkumus ar prieštaravimus ir iniciavo Pareiškėjos mokesčių patikrinimą, nes nustatyti mokesčių slėpimo atvejai.

Dėl mokesčių patikrinimo atlikimo tvarkos

Inspekcija pažymi, kad pagal MAĮ 121 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokesčių patikrinimą, nurodydamas dieną ir valandą, kada jam (jo atstovui) atvykti pas mokesčių administratorių arba būti savo patalpose, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją. Pranešime nurodomas numatomo patikrinimo dalykas bei preliminarus dokumentų ir kitų duomenų, reikalingų patikrinimui atlikti, sąrašas. Tokie dokumentai ir duomenys turi būti pateikti (parengti) atitinkamai mokesčių mokėtojo (jo atstovo) arba mokesčių administratoriaus pareigūno atvykimo dieną. Kiekvienu atveju nuo pranešimo mokesčių mokėtojui įteikimo dienos iki dokumentų ir kitų duomenų pateikimo (parengimo) dienos turi praėti ne mažiau kaip 10 dienų. Trumpesnis terminas gali būti nustatytas mokesčių mokėtojo prašymu arba sutikimu.

Pareiškėjos nuomone, Panevėžio AVMI pažeidė MAĮ 121 straipsnio nuostatas, nes nepagrįstai pradėjo mokesčių patikrinimą, tinkamai neužbaigęs mokesčių tyrimo procedūros, t. y. nepasiūlęs jai ištaisyti trūkumų ir prieštaravimų ir taip pažeidė MAĮ ir Mokesčių tyrimo atlikimo taisyklės. Todėl, Pareiškėjos vertinimu, patikrinimas atliktas neteisėtai.

Inspekcija pažymėjo, kad pavedimas tikrinti Nr. (42.72)FR0773-137 įformintas 2016-01-14, Pareiškėja su šiuo pavedimu pasirašytinai supažindinta 2016-01-26. Pranešimas apie mokesčių patikrinimą Nr. (42.72)FR0663-25 įformintas 2016-01-15 ir patalpintas ESKIS duomenų sistemoje. Iš duomenų bazės informacijos matyti, kad Pareiškėja tą pačią dieną pranešimą perskaitė. Patikrinimo akto 1 psl. užfiksuota, kad Pareiškėja mokesčiniui patikrinimui papildomai pateikė dokumentus: 2011-05-05 paskolos sutarties su A. D. kopiją ir paaiškinimą apie pinigines lėšas, gautas pavedimais bankuose. Todėl nėra pagrindo konstatuoti, kad Panevėžio AVMI padarė procedūrinius pažeidimus.

Dėl Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo nuostatų pažeidimo

Pareiškėjos nuomone, vietos mokesčių administratoriaus sprendimas neatitinka Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) nuostatų, nes nėra aišku, koku įstatyminiu pagrindu atliktas mokesčių patikrinimas. Inspekcija nurodė, kad VAĮ 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas numato, kad administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, įtvirtintu VAĮ 3 straipsnio 2 punkte, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Atitinkamai VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad individualiame administraciniame akte turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka. LVAT 2011-06-27 sprendime adm. b. Nr. A556-336/2011 yra išdėstęs, kad VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas (taip pat žr. 2010-08-24 sprendimą adm. b. Nr. A756-450/2010, 2016-05-17 nutartį adm. b. A835-556/2016).

Inspekcija, atsižvelgdama į išdėstytas nuostatas ir įvertinusi Panevėžio AVMI 2016-04-01 sprendimą Nr. (36.9)FR0682-190 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nurodė, kad neturi pagrindo išvadai dėl padaryto VAĮ 8 straipsnio pažeidimo.

Dėl iš D. D. 2012–2013 m. gautų paskolų

Inspekcija nurodo, kad, atlikus pajamų ir išlaidų analizę, nustatyta, jog Pareiškėjos 2013 m. patirtos 213317 Lt išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2011–2013 m. UAB „G1“, kurioje ji yra vienintelė akcininkė, paskolino bei įnešė 549200 Lt. Nustatyta, kad 2011 m. Pareiškėja paskolino bendrovei 77500 Lt, gražinta – 6500 Lt. 2012 m. Pareiškėja paskolino bendrovei 113900 Lt, gražinta – 17000 Lt. 2013 m. Pareiškėja paskolino bendrovei 357800 Lt, gražinimai neužfiksuoti. Pareiškėja 2015-09-17 paaiškinime nurodė, kad pinigų verslui pasiskolino iš sugyventinio D. D., su kuriuo dešimt metų veda bendrą ūkį.

Pareiškėja laikosi pozicijos, jog D. D. turėjo finansines galimybes suteikti paskolas Pareiškėjai, nes pasiskolino iš D. O. 750000 Lt pagal 2011-12-28 paprastąjį vekselį. Pareiškėjos nuomone, paskolų sutartys atitiko teisės aktų reikalavimus, paskolos realiai buvo suteiktos. Taip pat Pareiškėja nesutinka dėl įrodinėjimo naštos perkėlimo Pareiškėjai.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja iš D. D. tariamai gautų paskolų nėra deklaravusi. Pagal MAĮ 421 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatas nuolatiniai Lietuvos gyventojai vieną kartą per kalendorinius metus pateikia VMI prie FM informaciją apie jų sudarytus sandorius, kurie atitinka visas šias sąlygas: 1) gyventojas pagal sudarytus sandorius gauna lėšų (įskaitant pasiskolintas) iš fizinių arba užsienio juridinių asmenų (toliau šiame straipsnyje – asmuo), 2) asmens gyventojui per vienerius kalendorinius metus grynaisiais pinigais sumokėta suma pagal vieną sandorį arba pagal keletą su tuo pačiu asmeniu sudarytų sandorių viršija penkiasdešimt tūkstančių litų, 3) sandoriai nėra notarinės formos, 4) gyventojas pagal sandorius negauna pajamų, kurios mokesčių administratoriui yra deklaruotos kitų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. MAĮ 42¹ straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad jeigu gyventojas centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka ir terminais šio straipsnio 1 dalyje nurodytos informacijos nepateikė, tokiais sandoriais negali būti pagrindžiami jo turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltiniai.

Inspekcija nurodo, jog Panevėžio AVMI 2016-01-06 atliko D. D. operatyvų patikrinimą siekdama išsiaiškinti asmens finansines galimybes suteikti paskolas Pareiškėjai. Kontrolės procedūrų metu pateiktos 2011–2013 m. paskolų sutartys, kuriomis D. D. paskolina Pareiškėjai 525750 Lt grynaisiais pinigais. Paskolų sutartys sudarytos paprasta rašytine forma, nenumatytos prievolės užtikrinimo priemonės, tokios kaip turto įkeitimas, laidavimas ar kitos garantijos, paskolų gražinimo terminas. Duomenų apie Pareiškėjos paskolų gražinimą ar palūkanų mokėjimą D. D. nenustatyta. Pagal kredito įstaigų pateiktus duomenis matyti, kad D. D. turėjo finansinių įsipareigojimų kredito įstaigoms, pagal 2004–2006 m. sudarytas paskolų sutartis, suteiktų ir negražintų paskolų likutis 2014-12-31 – 86734 Lt. Operatyvaus patikrinimo metu atlikta išsami D. D. 2004–2014 m. pajamų ir išlaidų analizė bei padaryta išvada, kad 2012–2013 m. D. D. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjai paskolų. D. D. savo finansines galimybes suteikti 525750 Lt paskolas Pareiškėjai operatyvaus patikrinimo metu grindė 750000 Lt paskola, gauta iš D. O. . Kaip įrodymas pateikta 2011-12-28 paprastojo vekselio kopija, kurioje nurodyta, kad D. D., paprastojo vekselio davėjas, pagal šį vekselį, jį pateikus privalo besąlygiškai sumokėti D. O. 750000 Lt su 12 proc. palūkanų iki 2012-12-31. Panevėžio AVMI 2015-12-29 atliko D. O. operatyvų patikrinimą, kurio metu buvo nustatyta, kad D. D. iki operatyvaus patikrinimo atlikimo dienos 750000 Lt paskolos D. O. nėra gražinęs, paskolos gražinimo terminas nėra pratęstas. Įvertinusi operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei atsižvelgus į tai, kad nepateikta jokių pajamų gavimo faktų pagrindžiančių įrodymų, konstatuota, kad realiai piniginių lėšų perdavimas neįvyko, sandoris yra formalus.

Inspekcija nurodo, kad, vadovaujantis byloje esančiais duomenimis, Pareiškėjos argumentai, jog D. D. turėjo finansinių galimybių suteikti paskolas Pareiškėjai, nes pagal 2011-12-28 paprastąjį vekselį gavo paskolą iš D. O. ir turtinio pobūdžio reikalavimai kilę iš minėto vekselio yra pareikšti bankroto byloje, vertintini kaip Pareiškėjos gynybinė pozicija. Byloje pateikta 2011-12-28 paprastojo vekselio kopija, 2015-02-09 Šiaulių apygardos teismo nutarimas, kuriuo bankrutuojančios D. D. II

trečios eilės kreditoriumi įtraukas D. O. , kreditorinis reikalavimas 217215,01 Eur (750000 Lt), vertinant mokesčine teisine prasme nepagrindžia Pareiškėjos ir D. D. suteiktų paskolų realumo, taip pat nepaneigia išvados, kad Pareiškėjos gautos piniginės lėšos, kuriomis dengė išlaidas, priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms. Inspekcija pažymėjo, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija išakmiai nenurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (žr. LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartį adm. b. Nr. A11-648/2003). Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (žr. LVAT 2005-05-27 nutartį adm. b. Nr. A14-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kišti į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokesčinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (žr. LVAT 2007-03-15 nutartį adm. b. Nr. A17-301/2007). Taigi nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprendžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais (žr. LVAT 2010-05-17 nutartį adm. b. Nr. A556-735/2010 ir kt.).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos paskolų suteikimas UAB „G1“ grindžiamas paskolų sandorių grandine, pateiktais paaiškinimais bei skundo argumentais, tačiau byloje nėra pateikta kitų duomenų, patvirtinančių pateiktų paskolų sutarčių tarp Pareiškėjos ir D. D. vykdymo realumą, taip pat šalys nepateikė įrodymų, patvirtinančių realų piniginių lėšų perdavimą vienas kitam. Dėl įrodymų vertinimo, kai remiantis įvairiais civiliniais sandoriais įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-17 nutartyje adm. b. Nr. A17-301/2007 yra išaiškines, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pvz., mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). LVAT 2011-04-14 nutartyje adm. b. Nr. A442-1111/2011 pažymėjo, kad vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių ar disponavimą turtu patvirtinančių dokumentų) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. LVAT 2011-09-09 nutartyje adm. b. Nr. A556-3513/2011 nurodyta, kad pajamų šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui.

LVAT 2016-06-23 nutartyje adm. byloje Nr. A777-428/2016 nurodė, kad „tais atvejais, kai kyla pagrįstų abejonų dėl gautų paskolų realumo, pareiga įrodyti šias aplinkybes tenka mokesčio mokėtojui, nes mokesčio mokėtojas pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos“.

Todėl Inspekcija konstatavo, kad nustatytos ginčo nagrinėjimui reikšmingos faktinės aplinkybės – paskolų suteikimas Pareiškėjai grindžiamas vien tik surašytomis paskolų sutartimis bei

paaikškinimais, nepateikiant pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų, paskolos suteiktos kreditoriui D. D. nenaudingomis sąlygomis, t. y. paskolų sutartys notaro nepatvirtintos, nenumatytos prievolių užtikrinimo garantijos, nenumatytas paskolų grąžinimo terminas, Pareiškėja nėra grąžinusi paskolų, D. D. neturėjo finansinių galimybių suteikti paskolas Pareiškėjai, taip pat D. D. turėjo kreditorinių įsipareigojimų bankams, suponuoja išvadą, kad Pareiškėjos su D. D. sudarytos paskolų sutartys nepagrindžia Pareiškėjos pajamų gavimo iš D. D. fakto.

Dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo

Pareiškėja nesutinka su MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymu, nes mokesčių administratoriui buvo pateikti visi reikiami dokumentai, paaikškinimai. Atsakydama į šiuos argumentus Inspekcija nurodė, kad mokestinio patikrinimo metu atliktas Pareiškėjos pajamų bei išlaidų tyrimas ir nustatyta, kad Pareiškėjos 2013 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas 213317 Lt. Pareiškėjos mokestinio tyrimo ir D. D. operatyvaus patikrinimo metu pateiktos paskolų sutartys, paaikškinimai, kaip nustatyta kontrolės procedūrų metu nepagrindžia Pareiškėjos disponuotų pajamų šaltinio. Pareiškėja minėtų pajamų iš nežinomų šaltinių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo ir GPM nesumokėjo.

Mokesčių mokėtojo pareigos reglamentuotos MAĮ 40 straipsnyje, kurio 1 ir 4 dalyje nurodyta, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Pagal MAĮ 66 straipsnio 1 dalį, priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas. MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad 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 prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. b. Nr. A438-1542/2010, 2015-12-02 nutartis adm. b. Nr. A2210-502/2015).

Inspekcija sutinka su Panevėžio AVMI pozicija, kad Pareiškėjos veiksmai – bandymas nuslėpti gautas pajamas, jų kilmės šaltinio nepagrindimas, pajamų nedeklaravimas mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir GPM nesumokėjimas, yra tos aplinkybės, kurios atitinka MAĮ 70 straipsnyje nustatytas sąlygas, leidžiančias mokėtiną mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Todėl Pareiškėjos mokesčių bazė pagrįstai apskaičiuota pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalį.

Dėl Pareiškėjos motyvų, kad mokesčių administratorius tikrinamuoju laikotarpiu 2011-01-01–2014-12-31 negalėjo vertinti 2004–2010 m. pajamų ir išlaidų, Inspekcija pažymėjo, kad Panevėžio AVMI, siekdama nustatyti Pareiškėjos piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, atliko Pareiškėjos 2004–2010 m. pajamų ir išlaidų tyrimą. MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad jeigu kitaip nenustatyta šiame straipsnyje ar atitinkamo mokesčio įstatyme, 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, kuriais pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 d. Iš patikrinimo akto matyti, kad tikrinamasis laikotarpis yra 2011-01-01–2014-12-31 ir mokėtinas į biudžetą GPM bei su juo susijusios sumos apskaičiuotos tik už 2013 m. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai, nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, apskaičiuojant bei perskaičiuojant

mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį, vadovautis papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumumas, sąsajumas ir pan.). Iš esmės tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT formuojamoje praktikoje (2011-02-04 nutartis adm. b. Nr. A438-201/2011 ir kt.). Todėl Inspekcija laikosi pozicijos, kad Panevėžio AVMI pagrįstai analizavo, vertino ir kaip įrodymais rėmėsi ankstesnių mokestinių laikotarpių duomenimis.

Dėl Pareiškėjos argumento, kad 2009 m. nepatyrė 24539 Lt šeimos išlaidų, Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu duomenų apie patirtas vartojimo išlaidas nepateikė, todėl šios išlaidos pagrįstai apskaičiuotos vadovaujantis Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės duomenimis.

Inspekcija konstatavo, kad įvertinus Pareiškėjos skundo argumentų pagrįstumą, ginčo nagrinėjimui reikšmingas teisinės aplinkybes bei byloje pateiktus įrodymus, Panevėžio AVMI pagrindė Pareiškėjai apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusias sumas, todėl MAĮ 67 straipsnio 1 dalies reikalavimai yra įgyvendinti. Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos apskaičiuotomis GPM ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis, LVAT 2007-03-15 nutartis adm. b. Nr. A17-301/2007 ir kt.). Todėl mokesčių mokėtojai siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginkčyti Panevėžio AVMI sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro vietos mokesčių administratorius. Kadangi Pareiškėja nepateikė papildomų įrodymų, kurie pagrįstų pajamų gavimo šaltinius bei objektyviai paneigtų patikrinimo rezultatus, Inspekcija konstatavo, kad tenkinti Pareiškėjos reikalavimą panaikinti Inspekcijos sprendimą nėra teisėto pagrindo.

Pareiškėja su minėtu Inspekcijos 2016-06-30 sprendimu Nr. 68-168 nesutinka, ir teigia mananti, kad Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas, juo siekiama suformuoti mokesčių mokėtojų nepalankią aplinką, sudarančią galimybes nepagrįstam apmokestinimui.

Dėl neteisingo įstatymų ir pateiktų duomenų vertinimo

Pareiškėjos skunde nurodyta, jog Pareiškėja neįrodė, kad paskolos davėjas suteikė paskolą, t. y. atlikus D. D. 2004–2014 m. pajamų ir išlaidų analizę padaryta išvada, kad 2012–2013 m. D. D. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjai paskolų. Pareiškėja pabrėžia, kad Inspekcija taip įpareigoja mokesčių mokėtoją įrodyti, kad paskolos davėjas turėjo finansinių galimybių suteikti paskolą. Pareiškėjos teigimu, iš Inspekcijos sprendimo matyti, jog Inspekcija pripažįsta Pareiškėją įrodžius, kad D. D. suteikė paskolas (cit. sprendimo 5 psl.): „Byloje pateikta 2011-12-28 paprastojo vekselio kopija, 2015-02-09 Šiaulių apygardos teismo nutarimas, kuriuo bankrutuojančios D. D. II trečios eilės kreditoriumi įtrauktas D. O. kreditorinis reikalavimas 217215,01 Eur (750000 Lt)“. Tačiau ir minėti dokumentai ir paskolos sutartys sudarytos tarp S. L. ir D. D. , mokesčio administratoriaus nuomone, „vertinant mokestine teisine prasme nepagrindžia Pareiškėjo ir D. D. suteiktų paskolų realumo“. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius pažeidinėdamas imperatyvias įstatymo normas ignoruoja jau kitose bylose įrodytus faktus, todėl būtina paminėti teismo sprendimo teisinę galią (2015-02-09 Šiaulių apygardos teismo nutarimas). Įsiteisėjęs teismo sprendimas, nutartis turi prejudicinę galią ir byloje nedalyvavusiems asmenims (CPK 279 straipsnio 4 dalis). Kasacinio teismo praktikoje išaiškinta, kad sprendimas, turintis *res judicata* galią, sukuria materialiuosius ir procesinius teisinius padarinius. Procesinis teismo sprendimo *res judicata* padarinys reiškia, kad sprendimo nebegalima skųsti įprasta, t. y. apeliacine, tvarka (CPK 301 straipsnio 1 dalis). Materialieji tokio sprendimo padariniai dvejopi: pirma, šalys nebegali pakartotinai reikšti tapataus ieškinio (negatyvusis *res judicata* poveikis, įtvirtintas CPK 279 straipsnio 4 dalyje), antra, sprendimas gali būti reikalavimo pagrindas kitoje civilinėje byloje (pozityvusis *res judicata* poveikis, įtvirtintas CPK 182 straipsnio 2 punkte). (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus išplėstinės teisėjų kolegijos 2010-04-26 nutartis c. b. Nr. 3K-7-173/2010). Nutartis yra privaloma visoms

institucijoms, todėl Pareiškėjai nesuprantama, kodėl mokesčių administratorius ignoruoja faktą, patvirtintą teismo, t. y. teismas nustatė, kad D. O. suteikė paskolą D. D. . Visos minėtos aplinkybės įrodo, kad D. D. turėjo finansinių galimybių suteikti paskolą ir ją realiai suteikė, todėl skundžiamas sprendimas yra nepagrįstas.

Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius nepagrįstai kaip įrodymą nurodo D. D. operatyvaus patikrinimo pažymą. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus subjektyviai įvertintos aplinkybės neturi teisinės galios nagrinėjant šį mokestinį ginčą. Pastarąją nuomonę patvirtino ir LVAT 2016-07-13 nutartyje adm. b. Nr. AS-554-146/2016 išaiškindamas, kad operatyvaus patikrinimo pažyma „nėra nuspręsta dėl pareiškėjo teisių ir pareigų, ir kuri laikytina teisinių pasekmių nesukeliančiu dokumentu“. Taigi, mokesčių administratoriaus teiginiai apie D. D. finansines galimybes yra klaidingi ir priešingai – byloje yra duomenys, įrodantys, kad tuo metu pastarasis asmuo turėjo finansinių galimybių suteikti paskolą.

Pareiškėja pabrėžia, kad GPMĮ 17 straipsnyje nurodyta, kokios pajamos laikomos neapmokestinamosiomis. Šio įstatymo 3 straipsnyje įtvirtinta, kad pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Nagrinėjamu atveju Pareiškėja gavo paskolas iš artimo asmens. Paskolų pagrindu gauti pinigai yra neapmokestinami remiantis GPMĮ.

Centrinio mokesčių administratoriaus nurodyta MAĮ redakcija Nr. XI-2078 ir cituotas 42¹ straipsnis įsigaliojo nuo 2013-01-01, t. y. galiojo teikiant deklaraciją 2014 m. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija cituodama minėtą straipsnį siekia suklaidinti mokesčių mokėtoją. Įrodydama savo žodžius Pareiškėja prideda tai patvirtinančią teisės aktą bei GPMĮ ir MAĮ keitimo dažnumą patvirtinančias suvestines. Pareiškėjos vertinimu, šios aplinkybės įrodo nepagrįstai didelę įstatymų kaitą bei mokesčių administratoriaus siekį suklaidinti mokesčių mokėtoją (taikyti tuo metu negaliojusias įstatymo normas). Pareiškėja pabrėžia, kad nagrinėjamu laikotarpiu nebuvo draudimo skolinti pinigines lėšas ir skolintos lėšos nebuvo apmokestinamos GPM.

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja yra UAB „G1“ vienintelė akcininkė, 2011 m. bendrovė gražino 6500 Lt, 2012 m. – 17000 Lt. Paskolos gražinimas įrodo, kad paskolos buvo realios. Mokesčių administratorius nepagrįstai neatsižvelgė į tai, kad šalių veiksmai, sutartys atitinka CK nuostatas, buvo pildomi Kasos pajamų orderiai, t. y. į įmonės kasą pinigų įnešimą patvirtinantys dokumentai, liudytojų parodymai įrodo, kad pinigai realiai buvo paskolinti ir juos paskolino būtent D. D. . Skolinantis pinigines lėšas nėra įstatyminio įpareigojimo (bent jau tuo metu nebuvo) prašyti nurodyti kreditoriaus pinigų šaltinius. Dėl to Pareiškėjai negali kilti mokestinės prievolės už tai, kad ji pasiskolino pinigines lėšas iš D. D. . Pareiškėja mano, kad jei D. D. būtų suteikęs paskolas iš finansinių šaltinių, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai, mokesčių administratorius turėtų apmokestinti D. D. , o ne paskolos gavėją, kuris gavęs paskolą ją išviešino sudarydamas sutartis, teikdamas duomenis juridinių asmenų registru. Taip pat mokesčių administratorius privalo atsižvelgti ir į Lietuvos Aukščiausio Teismo praktiką, kurioje yra išaiškinta, kad paskolos sutartis pripažįstama sudaryta nuo pinigų arba rūšies požymiais apibūdintų suvartojamųjų daiktų perdavimo momento (CK 6.870 straipsnio 2 dalis), o ne kaip nurodyta sprendimo 6–7 psl. „paskolos suteiktos kreditoriui D. D. nenaudingomis sąlygomis, t. y. paskolų sutartys notariškai nepatvirtintos, nenumatytos prievolių užtikrinimo garantijos.<...> Pareiškėja nėra gražinusi paskolų. <...> D. D. turėjo kreditorinių įsipareigojimų bankams“. Minėti išaiškinimai yra tik mokesčių administratoriaus nuomonė, o ne įstatyme numatyti reikalavimai. Inspekcija ignoruoja, kad paskolos buvo teikiamos sugyventiniui, artimam žmogui, kartu auginančiam bendrus vaikus. Be to, pats mokesčių administratorius nepateikė duomenų, paneigiančių faktą, kad D. D. Pareiškėjai suteikė paskolas.

LVAT nurodo, kad išvados apie mokesčio 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. Tačiau mokesčių administratorius tokias savo išvadas grindė spėjimu, kilusiu iš operatyvaus patikrinimo pažymos (dokumento, kuris neturi jokios teisinės galios ir nesukelia teisinių pasekmių). Pareiškėjos žiniomis, yra nagrinėjama bankroto procedūra (B2-677-440/2015), kurioje pareikšti turinio pobūdžio reikalavimai kilę iš aukščiau nurodyto vekselio. Jei mokesčių administratorius būtų įvertinęs visus turimus duomenis, nepagrįstą Panevėžio AVMI sprendimą būtų panaikinęs.

Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija siekia neteisėtai suformuoti praktiką, pagal kurią paskolos gavėjas būtų priverstas įrodyti kreditoriaus finansinius šaltinius. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius mano, kad paskolos sutartys tarp fizinių asmenų yra nepakankamas įrodymas, tačiau dokumentus patvirtinančius pinigų įnešimo į įmonės apskaitą, laiko tinkamais. Šioje vietoje mokesčių administratorius neanalizavo, ar buvo sudaryta sutartis su įmone, ar buvo suteikta paskola, kokiais terminais, kokios garantijos suteiktos ir pan. T. y. mokesčių administratorius taiko dvejopus standartus analogiškomis paskoloms. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad, jei D. D. būtų įnešęs pinigus į įmonės kasą, būtent jam kiltų pareiga įrodyti pinigų šaltinius, o ne įmonei. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjai reikia įrodyti, kad D. D. turėjo pinigų. Civilinėse bylose esant rašytinei paskolos sutarčiai, patvirtinančiai pinigų perdavimo faktą, skolininkui reikia įrodyti, kad paskolos negavo, o ne priešingai. Taigi, mokesčių administratorius Pareiškėjai nepagrįstai perkėlė įrodinėjimo pareigą, t. y. nurodė Pareiškėjai įrodyti trečiojo asmens pinigų šaltinius, neįvertinęs, kad paskolos ir pinigų įnešimą patvirtina visuma rašytinių dokumentų.

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokesčių mokėtojų suvokiamą sprendimą. Taip yra paisoma teisių bei pareigų vienovės principo, taip pat ir apmokestinimo aiškumo principo, įtvirtinto MAĮ 9 straipsnyje, bei iš čia kylančių pasekmių (LVAT 2010-02-17 nutartis adm. b. Nr. A556- 302/2010 ir kt). LVAT yra pripažinęs, jog apmokestinimo aiškumo principas taikomas ir aiškinant mokesčių įstatymus. Iš priimto sprendimo ir joje nurodytų argumentų nėra aišku, dėl kokių priežasčių D. D. suteiktos paskolos nebuvo pripažintos pagrįstais pinigų šaltiniais. Taip pat Pareiškėjai nėra suprantama, kodėl mokestinė našta yra taikoma būtent jai, o ne D. D. . Pastarasis asmuo, pasak mokesčių administratoriaus, nepagrindė finansinių šaltinių, tačiau realiai paskolino piniginių lėšų. Pareiškėjos nuomone, pastarajam asmeniui ir turėtų kilti mokestinė našta, o ne atvirkščiai.

Dėl teisės pašalinti mokestinio tyrimo metu nustatytus trūkumus

Pareiškėja nurodo, kad iš mokesčių administratoriaus 2016-04-13 siūsto pranešimo matyti, kad Pareiškėja jau laikoma skolininke, neatsižvelgiant į tai, kad nėra pasibaigęs mokestinis ginčas ir taip šiurkščiai pažeidžia MAĮ 81 straipsnio 2 dalį. Pareiškėjos manymu, tai įrodo, kad mokesčių administratorius jau turi išankstinę nuomonę, taip pažeisdamas ne tik nekaltumo prezumpciją, bet ir nesuteikdamas teisės apsiginti ar pasinaudoti kitomis įstatyme numatytais trūkumų šalinimo taisyklėmis (nesukeliamomis finansiškai skaudžių pasekmių).

Pagal MAĮ 26 straipsnio 1 dalies 7 punktą vietos mokesčių administratorius jam priskirtą funkciją kontroliuoti, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai, įgyvendina atlikdamas mokestinį tyrimą bei mokestinį patikrinimą. Detalią mokestinio tyrimo atlikimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į MAĮ ir atitinkamų mokesčių įstatymų nuostatas (MAĮ 135 straipsnio 2 dalis). Konkretūs atvejai (aplinkybės), kada mokestinio tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojų neteikiamas ir per objektyviai įmanomą laikotarpį turi būti pradėdamas mokestinis patikrinimas, kai mokėtojas gali paslėpti ar sunaikinti mokestiniam patikrinimui atlikti reikalingus dokumentus, yra įtvirtinti Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punkte. Pareiškėja pabrėžia, jog nagrinėjamu atveju nebuvo pagrindo pradėti mokestinį patikrinimą, be to, mokesčių administratorius konkrečiau pagrindo nenurodė, t. y. neobjektyviai, neišsamiai ir neteisingai išnagrinėjo bylos aplinkybes. Skundžiamo sprendimo 3 psl. yra nurodoma, kad administratorius kontrolės procedūrų metu nustatė GPMĮ pažeidimus, t. y. GPM slėpimo atvejus – Pareiškėja turėjo dokumentais nepagrįstų ir įstatymų nustatyta tvarka nedeklaruotų pajamų, nuo kurių nesumokėjo pajamų“, tačiau iš bylos duomenų matyti priešingai, mokesčių mokėtoja neįvykdė tik vienos prievolės – deklaruoti gautas paskolas. Gauta paskola niekaip negali būti traktuojama kaip GPM slėpimo atvejis, ypač žinant, kad skolintus pinigus ji įnešė į įmonę. Mokesčių administratorius mokestinio tyrimo metu žinodamas visus duomenis vis tiek nustatė tariamus mokesčių slėpimo atvejus. Tokie išvedžiojimai yra nelogiški ir nepagrįsti, t. y. mokesčių administratorius, neturėdamas teisės pradėti patikrinimo, išgalvojo būdą, kaip jį neteisėtai pradėti, jau turėdamas visus dokumentus ir duomenis. Pareiškėja niekada neslėpė jokios informacijos. LVAT adm. b. Nr. A556-324/2010 yra pažymėjęs, kad mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo rezultatų teisinės pasekmės skirtingos: „mokestinio tyrimo metu gali būti pašalinti trūkumai, klaidos, sumokėti

mokesčiai, o tai reiškia, jog tokiu būdu būtų paneigta mokesčio patikrinimo būtinybė, užtikrintas galimo mokesčio ginčo išsprendimas jau pirminėje stadijoje“. Šiuo atveju mokesčių administratorius tokios teisės nepagrįstai nesuteikė ir neleido taikiai išspręsti susidariusios situacijos tam, kad vėliau galėtų nepagrįstai skirti baudą.

Taisyklių 8 punkte nurodyta, kad mokesčių administratorius, sprenddamas jam mokesčio tyrimo metu iškeltus uždavinius, tarp kitų veiksmų turi informuoti mokesčių mokėtoją apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus bei jų pašalinimo būdus. Mokesčių mokėtojas taip pat turi būti informuojamas apie atliekamą mokesčio tyrimą ir jo rezultatus (Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 9 p.). Taigi, mokesčių administratorius, pradėjęs mokesčio tyrimą, mokesčio patikrinimą turi veikti tik taip, kaip numatyta (įstatymo viršenybės principas, taikytinas ir mokesčių administratoriui, kaip viešojo administravimo sistemos subjektui) teisės aktuose: informuoti mokesčių mokėtoją apie nustatytus trūkumus ir prieštaravimus bei jų pašalinimo būdus, informuoti apie atliekamą mokesčio tyrimą ir jo rezultatus, o mokesčio patikrinimą, kilusį dėl mokesčio tyrimo, pradėti tik norminiuose aktuose nustatytais atvejais.

Pareiškėja pabrėžia, kad viena iš pareigų, tenkančių mokesčių administratoriui, mokesčio tyrimo metu – informuoti mokesčių mokėtoją apie mokesčio tyrimą, jo eigą bei rezultatus. Tinkamas pareigos įvykdymas bei mokesčių mokėtojo nepašalinimas galimų nustatytų trūkumų ir / ar prieštaravimų yra sąlyga pradėti mokesčio patikrinimą, todėl šiuo atveju svarbu nustatyti, ar mokesčių administratorius atliko visus teisės aktais apibrėžtus veiksmus (ir ar tinkamai), kad galėtų pradėti mokesčio patikrinimą, kuris buvo nulemtas mokesčio tyrimo rezultatu. Būtina patikrinti ir ar mokesčio patikrinimas pradėtas vienu iš atvejų, išvardintų MAĮ bei Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklėse, ir ar tai padaryta pagrįstai. Tikrintinas mokesčio patikrinimo proceso pradžios teisėtumas bei pagrįstumas. Pareiškėjos nuomone, nebuvo pagrindo pradėti mokesčio patikrinimą ir Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 10 punkto pagrindu, nes tik trūkumų ir / ar prieštaravimų nepašalinimas, galėjo tapti pagrindu pradėti mokesčio patikrinimą. Pareiškėjai tokia galimybė nebuvo suteikta. Jeigu ji negalėjo būti suteikta, tai turėjo atsispindėti atitinkame baigiamajame dokumente, konstatavus teisės aktų pažeidimus, eliminuojančius teises galimybes pašalinti trūkumus. Pareiškėja pažymi, jog nėra pagrindo teiginiui, kad mokesčio patikrinimas galėjo būti pradėtas vadovaujantis Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių 8 ar 11 punktais, nes nėra pažymėta, kad mokesčio tyrimo metu nustatyti faktai, aplinkybės ar gauta informacija, reikalaujanti papildomų veiksmų ir įvertinimo, ir dėl to turi būti pradėtas mokesčio patikrinimas.

Pareiškėja taip pat pažymi, kad Panevėžio AVMI specialistė V. D. 2016-01-13 surašė pranešimą apie atliktą mokesčio tyrimą Nr. (42.72) FR 0687-35, tačiau nenustatė termino trūkumams pašalinti ir tinkamai neįspėjusi 2016-01-14 pradėjo mokesčio patikrinimą. Pareiškėja su patikrinimo pradžia pasirašytinai supažindinta 2016-01-26, o mokesčio patikrinimas baigtas 2016-02-09, t. y. nesuteikiant teisės apsiginti, papildyti tyrimą. Pareiškėja pažymi, kad iki šiol nėra atsakyta į 2016-01-24 prašymą.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nesuteikdamas galimybės pašalinti nustatytų trūkumų šiurkščiai pažeidė MAĮ ir Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių nuostatas. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad nagrinėdamos ginčą ikiteisminės institucijos įvertina tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksmus), t. y. pavedimą tikrinti bei pranešimą apie mokesčio patikrinimą bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmiais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamos mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui (žr. LVAT 2011-03-17 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį adm. b. Nr. A442-1238/2011). Mokesčių administratorius atsisakė įvertinti tai, kad mokesčio patikrinimas apie tai tinkamai ir laiku neinformavus mokesčių mokėtojo, nesuteikiant jam galimybės pašalinti trūkumus.

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius atsisako bendradarbiauti ir toliau vienašališkais sprendimais nepagrįstai varžo Pareiškėjos teises. Mokesčio tyrimo metu nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus mokesčių mokėtojui yra siunčiamas raštiškas pranešimas, kuriame išdėstoma nustatytų trūkumų ir / ar prieštaravimų esmė, pašalinimo būdas ir pašalinimo terminas, kuris negali būti trumpesnis negu 10 dienų nuo pranešimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Ir tik jeigu mokesčių mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą laiką pašalina nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus, jam netaikomos MAĮ 139 straipsnyje numatytos baudos. Pareiškėjos

nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai nesuteikė teisės pašalinti nustatytą trūkumą, nenustatė termino, todėl buvo pažeistos imperatyvios įstatymo normos, o mokestinis patikrinimas (tiek jo pradėjimas, tiek atlikimas ir rezultatas) neteisėti, nes per nustatytą terminą pašalinus trūkumus ir / ar prieštaravimus nebūtų jokio pagrindo atlikti mokestinį patikrinimą.

Dėl mokestinio patikrinimo atlikimo tvarkos

Pareiškėja dar kartą nurodo, kad buvo pažeista mokestinio patikrinimo atlikimo tvarka. Patikrinimo tvarką turi patikrinti ginčą nagrinėjantis subjektas. Patikrinimo akte nurodoma, kad „Mokestinis patikrinimas pradėtas 2016-01-14 ir baigtas 2016-02-09“. Taip pat nurodoma, kad „2016-01-15 paruoštas Pranešimas apie mokestinį patikrinimą“, 2016-01-26 Pareiškėja pasirašytinai supažindinta su pavedimu tikrinti“. MAĮ 121 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių administratorius, prieš pradėdamas mokesčių mokėtojo patikrinimą, privalo įteikti mokesčių mokėtojui pranešimą apie numatomą mokestinį patikrinimą. Kiekvienu atveju nuo pranešimo mokesčių mokėtojui įteikimo dienos iki dokumentų ir kitų duomenų pateikimo (parengimo) dienos turi praeiti ne mažiau kaip 10 dienų. Akivaizdu, kad įstatyme numatytos pareigos nebuvo laikomasi ir mokestinis patikrinimas buvo pradėtas ir atliekamas neteisėtai. Pareiškėja pateikė dokumentus, davė paaiškinimus, tačiau mokesčių administratorius jų tinkamai neįvertinęs 2016-02-09 surašė patikrinimo aktą. T. y. pateikti dokumentai, paaiškinimai patikrinimo aktui įtakos neturėjo, nes jau mokestinio tyrimo metu buvo nuspręsta nepagrįstai atlikti mokestinį patikrinimą. Tai įrodo, kad patikrinimo aktas jau galimai buvo surašytas anksčiau (ar taip buvo nuspręsta daryti jau mokestinio tyrimo metu). Visa tai liudija apie išankstinį mokesčių administratoriaus nusistatymą bei neobjektyvų bylos aplinkybių vertinimą.

Dėl šių priežasčių, Pareiškėjos nuomone, patikrinimas buvo atliktas neteisėtai, o jo rezultatas – patikrinimo aktas – yra niekinis. Kitaip vertinant susidariusią situaciją būtų paneigtas esminis teisės principas „iš neteisės teisė nekyla“ (*ex iniuria ius non oritur*).

Dėl priimto sprendimo neaiškumo

LVAT 2011-06-27 nutartyje adm. b. Nr. A556-336/2011 yra pažymėjęs, kad VAĮ 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus. Šia įstatymo nuostata nėra daroma išimtis bei nesuteikiama teisė mokesčių administratoriui, kaip viešojo administravimo subjektui, nepaisyti kitų jo veiklą reguliuojančių įstatymų, šiuo atveju – VAĮ.

Pareiškėjos nuomone, MAĮ nuostata negali būti aiškinama kaip paneigianti mokesčių administratoriaus pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojo atžvilgiu priimamus sprendimus. Pastarųjų sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas. Individualus administracinis aktas paprastai turi būti toks, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas, mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymu pavestu funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Susipažinus su priimtu sprendimu Pareiškėjai nėra aišku, koku konkrečiu įstatyminiu pagrindu ir kokiais motyvais remiantis buvo atliktas mokestinis patikrinimas. Skundžiamame sprendime nurodyti argumentai yra logiškai nesuprantami, kadangi Pareiškėja bendravo su mokesčių administratoriumi ir pateikė visus turimus dokumentus dar mokestinio tyrimo metu, o visos ūkinės operacijos yra fiksuotos nustatyta tvarka.

Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Mokesčių administratorius mokestinę prievolę apskaičiuoja remdamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi esant dviem būtinoms sąlygoms ir tik jų buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį. Pareiškėja pabrėžia, kad atlikto mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriui buvo pateikti visi reikalingi dokumentai ir paaiškinimai. Mokesčių administratorius

pats sau prieštarauja, nes vieno tyrimo metu nustatė visas pajamas, o kito metu jau yra nurodoma, kad buvo bandoma nuslėpti pajamas ir pan. Byloje esantys rašytiniai dokumentai patvirtina, kad visos ūkinės operacijos buvo vykdomos viešai nieko neslepian ir jos buvo apskaitytos remiantis galiojančiais įstatymais.

Pareiškėjos skunde atkreipiamas dėmesys, kad patikrinimo akte buvo nurodoma „sudarytas Gyventojų 2004–2014 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų balansas“. Mokesčių administratorius tikrindamas 2011-01-01–2014-12-31 laikotarpį negalėjo vertinti 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 m. laikotarpių išlaidų. Taip pat akte nurodoma, kad 2009 m. šeimos išlaidos buvo 24539 Lt. Tokių didelių išlaidų Pareiškėja teigia nepatyrusi, o apskaičiuota suma yra neteisinga. Taikydamas tokias dideles išlaidas mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokėtinas mokesčių sumas ir todėl toks sprendimas privalo būti panaikintas.

Pareiškėja, vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta, bei nurodytais teisės aktais 2016-07-25 skundu prašo panaikinti Inspekcijos 2016-06-30 sprendimą Nr. 68-168 ir Panevėžio AVMI 2016-04-01 sprendimą Nr. (36.9)FR0682-190.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-06-30 sprendimas Nr. 68-168 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Panevėžio AVMI 2016-04-01 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9)FR0682-190 nurodymų sumokėti į biudžetą 9189,64 Eur GPM, 1787,54 Eur GPM delspinigius, 918 Eur GPM baudą, taip pat patvirtintas grąžintinas 151,18 Eur GPM. Inspekcija nustatė, kad Pareiškėjos 2013 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 213317 Lt. Pareiškėja minėtų pajamų, kuriomis dengė išlaidas, nepagrindė juridinę galią turinčiais dokumentais, todėl mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė ir mokėtina mokesčio suma apskaičiuota vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir taikant Taisyklių 4 punktą bei 6.3.3. punkte numatytą išlaidų metodą.

Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja 2011–2013 m. paskolino bei įnešė 549200 Lt piniginių lėšų į UAB „G1“, kurioje ji yra vienintelė akcininkė. Nustatyta, kad 2011 m. Pareiškėja paskolino bendrovei 77500 Lt, iš kurių grąžinta – 6500 Lt. 2012 m. Pareiškėja paskolino bendrovei 113900 Lt, grąžinta – 17000 Lt. 2013 m. Pareiškėja paskolino bendrovei 357800 Lt, grąžinimai neužfiksuoti. Pareiškėja 2015-09-17 paaiškinime nurodė, kad pinigų verslui pasiskolino iš sugyventinio D. D., su kuriuo veda bendrą ūkį dešimt metų. Pareiškėja paskolų iš D. D. nedeklaravo.

Panevėžio AVMI 2016-01-06 atliko D. D. operatyvų patikrinimą siekdama išsiaiškinti asmens finansines galimybes suteikti paskolas Pareiškėjai. Kontrolės procedūrų metu pateiktos 2011–2013 m. paskolų sutartys, kuriomis D. D. paskolina Pareiškėjai 525750 Lt grynaisiais pinigais. Paskolų sutartys sudarytos rašytine forma, nenumatytos prievolės užtikrinimo priemonės, paskolų grąžinimo terminas. Duomenų apie Pareiškėjos paskolų grąžinimą ar palūkanų mokėjimą D. D. nenustatyta. D. D. turėjo finansinių įsipareigojimų kredito įstaigoms, pagal 2004–2006 m. sudarytas paskolų sutartis suteiktų ir negrąžintų paskolų likutis 2014-12-31 – 86734 Lt. Panevėžio AVMI atliko išsamią D. D. 2004-2014 m. pajamų ir išlaidų analizę ir padarė išvadą, kad 2012–2013 m. D. D. neturėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjai paskolų. D. D. savo finansines galimybes suteikti 525750 Lt paskolas Pareiškėjai operatyvaus patikrinimo metu grindė gauta 750000 Lt paskola iš D. O., pateikdamas 2011-12-28 paprastojo vekselio kopiją, kurioje nurodyta, kad D. D., paprastojo vekselio davėjas, pagal šį vekselį, jį pateikus privalo besąlygiškai sumokėti D. O. 750000 Lt su 12 proc. palūkanų iki 2012-12-31. Panevėžio AVMI 2015-12-29 atliko D. O. operatyvų patikrinimą, kurio metu buvo nustatyta, kad D. D. iki operatyvaus patikrinimo atlikimo dienos 750000 Lt paskolos D. O. nėra grąžinęs, paskolos grąžinimo terminas nėra pratęstas. Įvertinus operatyvaus patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei atsižvelgus į tai, kad nepateikta jokių pajamų gavimo faktą pagrindžiančių įrodymų, konstatuota, kad realiai piniginių lėšų perdavimas neįvyko.

Įvertinus skundžiamą sprendimą bei Panevėžio AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių

apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų, taip pat sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptaria. Šiame sprendime Komisija pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Dėl paskolų iš D. D. pagrįstumo

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad pareiga įrodyti D. D. pajamų šaltinius jai perkeliama nepagrįstai, nes paskolos sandorio tarp Pareiškėjos ir jos sugyventinio D. D. egzistavimą liudija rašytinė paskolos sutartis, o tuo atveju, jei mokesčių administratorius abejoja D. D. turėtų piniginių lėšų dydžiu, patikrinimą turėtų atlikti jo atžvilgiu.

Komisija, pažymi, jog į bylą yra pateikta 12 paskolos sutarčių, sudarytų vieneriems metams tarp Pareiškėjos ir D. D. : 2011-05-01 Pareiškėja pasiskolino 50000 Lt, mokėtinos palūkanos – 500 Lt (1 proc.), 2011-08-01 pasiskolino 25750 Lt, palūkanos – 250 Lt, 2012-04-01, 2012-07-01, 2012-11-20, 2013-04-01, 2013-04-30, 2013-05-01, 2013-07-01, 2013-08-01, 2013-09-01, 2013-09-30 Pareiškėja pasiskolino po 50000 Lt, palūkanos – po 500 Lt. Iš jų tikrinamuoju laikotarpiu sudarytos 7 sutartys (dėl 350000 Lt), kurių Inspekcija nepripažįsta.

LVAT 2013-04-15 sprendime administracinėje byloje Nr. A602-27/2013 nurodė, kad pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos. Teismas minėtame sprendime papildomai nurodė, kad mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Kaip teisingai skundžiamame sprendime yra nurodžiusi Inspekcija, LVAT 2011-04-14 nutartyje adm. b. Nr. A442-1111/2011 yra pažymėjęs, kad dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, egzistuoja praktika, jog įrodinėjimo dalykas yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes. Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais. Taigi 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 (papyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių ar disponavimą turtu patvirtinančių dokumentų) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia.

Taigi nustatant mokestines prievoles sandoriai vertinami mokesčių įstatymų, o ne civilinės teisės normų nustatyta tvarka. Kaip matyti iš aukščiau pateiktos LVAT praktikos, Pareiškėjai, nedeklaravusiai paskolų didelėmis sumomis iš savo sugyventinio, kyla ne tik pareiga įrodyti, jog D. D. pasirašė paskolos sutartį, bet ir pareiga įrodyti, jog būtent D. D. perdavė grynaisiais pinigais paskolos sutartyje nurodytas lėšas Pareiškėjai. Pareiškėja realių šios aplinkybės egzistavimo įrodymų nepateikia. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos motyvai dėl papildomų duomenų rinkimo prievolės nepagrįsto perkėlimo Pareiškėjai negali būti vertinami kaip pagrįsti ir teisėti, nes Pareiškėja nėra įgyvendinusi jai keliamos įrodinėjimo pareigos pagrįsti grynųjų pinigų judėjimą.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjos pateikti motyvai apie iš D. D. pasiskolintas lėšas stokoja ne tik pagrindimo, kad D. D. galėjo disponuoti Pareiškėjos nurodomo dydžio lėšomis, bet ir nuorodų į realų lėšų (pajamų) atsiradimą pas Pareiškėją, t. y. kad lėšos Pareiškėjai realiai buvo perduotos. Komisija pažymi, kad būtent piniginių lėšų perdavimo įrodymo faktas yra lemiamą aplinkybę, sudaranti pagrindą vertinti, ar ginčo lėšomis Pareiškėja disponavo. Įvertinus tai, jog Pareiškėja šių

lėšų nedeklaravo ir nepateikė kitų įrodymų, patvirtinančių lėšų perleidimo faktą, mokesčių administratorius turėjo pagrindą konstatuoti, kad D. D. lėšų Pareiškėjai nepaskolino. Nepaisant to, Panevėžio AVMI įvertino D. D. atskirais laikotarpiais disponuotas lėšas ir pripažino suteiktomis paskolas iki 2013 m., konstatavus, jog Pareiškėjos sugyventinis galėjo disponuoti skolinamomis sumomis ir jas perduoti Pareiškėjai. Tuo tarpu 2013 m. Pareiškėjos ir jos sugyventinio pajamų ir išlaidų ataskaitos nesudaro pakankamo pagrindo teigti, kad D. D. disponavo 350000 Lt grynaisiais pinigais, kuriuos paskolino Pareiškėjai.

Pareiškėja grindžia savo gautas pajamas paskolomis iš sugyventinio, o sugyventinis – vekseliu iš D. O. Pareiškėjos skunde nurodoma, kad paskolos egzistavimą patvirtina Šiaulių apygardos teismo 2015-02-09 nutartis c. b. Nr. B2-501-440, kuria patvirtintas D. O. 243280,82 Lt trečios eilės kreditorinis reikalavimas D. D. individualiai įmonei.

D. O. tvirtina gavęs D. D. 2011-12-28 išduotą vekselį 750000 Lt (originalo Panevėžio AVMI nepateikė), pagal kurį dokumentas apmokėjimui turi būti pateiktas per 12 mėnesių nuo jo išrašymo dienos. Byloje nėra duomenų, kad D. O. būtų pareikalavęs apmokėti minėtą vekselį laiku, o D. D. būtų lėšas pagal šį vekselį gražinęs. D. O. 2015-01-12 paaiškinime D. D. individualios įmonės bankroto administratoriui pažymėjo, jog minėtas lėšas iš UAB „N1“ (vėliau – UAB „N2“) pasiskolino su 8 proc. palūkanomis ir perskolino jas D. D. su 12 proc. palūkanomis tikėdamasis gauti finansinės gražos. Komisija atkreipia dėmesį, jog D. O. nesinėmė veiksmų skolai iš D. D. susigrąžinti, net kai dėl D. D. veiksmų D. O. patyrė nuostolį. D. O. minėtame 2015-01-12 paaiškinime nurodo, jog pasitaręs su advokatu finansinį reikalavimą D. D. įmonei pateikė 2014-12-30 (t. y. praėjus trejiems metams nuo vekselio didelei sumai išdavimo ir D. D. jau dvejus metus vėluojant jį gražinti). Be to, iš D. O. pajamų ir išlaidų balanso matyti, kad 2011 m. pradžioje asmuo galėjo turėti 611547 Lt ne banke, o 2011 m. pabaigoje – 614721 Lt. Taigi, D. D. dalį paskolos būtų galėjęs suteikti ir nesiskolindamas lėšų už palyginti dideles palūkanas arba 2012 m. pabaigoje D. D. nepadengus vekselio D. O. savo lėšomis galėjo gražinti didžiąją dalį paskolos UAB „N1“.

Dėl byloje esančios Šiaulių apygardos teismo 2015-02-09 nutarties c. b. Nr. B2-501-440, kuria patvirtintas D. O. 243280,82 Lt trečios eilės kreditorinis reikalavimas D. D. individualiai įmonei, pasisakytina, jog LVAT yra išaiškinęs, kad teismų sprendimai civilinėse bylose dėl civilinių prievolių vykdymo yra tik tam tikra civilinio teisinio pobūdžio išdava ir mokestine teisine prasme nepaneigia išvados, kad mokestinėje byloje tiriamos mokesčių mokėtojų gautos piniginės lėšos priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms (LVAT 2013-09-13 nutartis adm. b. Nr. A575-1583/2013). Pažymima, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. LVAT plenarinė sesija yra konstatavusi, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai suregulmentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Tokiais atvejais CK normos netaikytinos (žr., LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A11-648/2003). Atitinkamai sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (žr. LVAT 2005-05-27 nutartį administracinėje byloje Nr. A14-587/2005). Atsižvelgiant į tai, pripažintina, kad civilinės teisės nuostatos neturi lemiamos reikšmės mokestiniam faktinių aplinkybių vertinimui.

Kaip jau minėta, lemiamą reikšmę apskaičiuojant Pareiškėjos pajamas ir išlaidas turi piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjai faktas. Kadangi tokiam faktui įrodyti Pareiškėja duomenų nepateikia, o Panevėžio AVMI nustatė, kad D. D. turėtos lėšos nebuvo pakankamos suteikti paskolas Pareiškėjai, Komisija konstatuoja, jog nėra teisėto pagrindo pripažinti nepagrįsta mokesčių administratoriaus poziciją, kad paskolos Pareiškėjai nebuvo suteiktos.

Dėl Pareiškėjos iki tikrinamojo laikotarpio pradžios patirtų vartojimo išlaidų

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius tikrindamas 2011-01-01–2014-12-31 laikotarpį negalėjo vertinti 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 m. laikotarpių išlaidų.

Komisija pažymi, jog mokesčių administratorius, negalėdamas nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, apskaičiuodamas mokesčių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnio 1 dalį), turi pareigą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal mokesčio administratoriaus atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prirėikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Kaip matyti iš bylos medžiagos, mokesčių administratorius apskaičiuoti Pareiškėjos mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka negalėjo, nes Pareiškėja 2011 m. metinės pajamų deklaracijos neteikė (pateikė deklaracijas už 2012 m. ir 2014 m.), o tais laikotarpiais, kada deklaracijas teikė, deklaravo mažesnes pajamas, nei iš tikrųjų buvo gavusi.

Pagal Taisyklių 17 punktą mokesčių administratorius, taikydamas išlaidų metodą, turi įvertinti aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta. Komisija pažymi, kad Pareiškėjos santaupos tikrinamojo laikotarpio pradžioje turi tiesioginės įtakos Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pajamų ir išlaidų balansui. Todėl nagrinėjamu atveju Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos pajamų ir išlaidų įvertinimą ir už ankstesnius laikotarpius. Komisijos vertinimu, tokia skaičiavimo praktika ne tik nepažeidžia MAĮ 70 straipsnio nuostatų, bet ir užtikrina, kad mokesčio bazė būtų apskaičiuota vadovaujantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijais.

Pareiškėja pabrėžia, kad Panevėžio AVMI konstatavo, jog 2009 m. Pareiškėjos šeimos išlaidos buvo 24539 Lt. Tokių didelių išlaidų Pareiškėja teigia nepatyrusi, o apskaičiuota suma yra neteisinga.

Taisyklių 16 punkte nurodyta, jog taikant išlaidų metodą, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys ar duomenys iš kitų, taisyklių X dalyje nurodytų, informacijos šaltinių. Mokesčių administratorius turi parinkti tokius informacijos ir duomenų šaltinius, kurių pagrindu atliktas vertinimas leistų kuo tiksliau nustatyti mokesstinės prievolės dydį. Komisija pažymi, kad Pareiškėjos vartojimo išlaidos 2010–2014 m. apskaičiuotos pagal Pareiškėjos banko sąskaitų išrašus. Pavyzdžiui, 2010 m. Pareiškėjos vartojimo išlaidos buvo 40913 Lt, 2011 m. – 31545 Lt, 2012 m. – 32142 Lt, 2013 m. – 35604 Lt ir t. t. Kaip matyti iš šių duomenų, visais laikotarpiais po 2010 m. Pareiškėjos vartojimo išlaidos pagal kredito įstaigų duomenis buvo didesnės nei 2010 m. išlaidos, nustatytos pagal Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės duomenis. Pažymėtina, kad iš bylos medžiagos matyti, jog statistinės išlaidos 2010–2014 m. buvo 32752–34901 Lt, t. y. panašios į faktiškai Pareiškėjos patirtas pagal kredito įstaigų duomenis. Be to, Pareiškėja pateikia tik prieštaravimą dėl išlaidų dydžio, tačiau nenurodo motyvų, kodėl Pareiškėjos išlaidos buvo mažesnės, neprideda įrodymų bei detalių skaičiavimų, pagrindžiančių Pareiškėjos poziciją. Komisijos vertinimu, vadovaujantis mokesstinio ginčo bylos duomenimis ir Pareiškėjai neteikiant objektyvių duomenų, pagrindžiančių jos poziciją, nėra pagrindo konstatuoti, kad Pareiškėjos vartojimo išlaidos 2009 m. buvo mažesnės, o suma apskaičiuota neobjektyviai ir neatitinka protingumo kriterijaus.

Dėl teisės pašalinti mokesstinio tyrimo metu nustatytus trūkumus

Pareiškėjos skunde teigiama, kad mokesčių administratorius nepagrįstai pradėjo Pareiškėjos mokesstinį patikrinimą nebaigęs mokesstinio tyrimo procedūros ir nepagrįstai, nustatęs, kad Pareiškėja nedeklaravo paskolos sutarčių pagrindu iš sugyventinio pasiskolintų lėšų, pradėjo patikrinimą nepasiūlęs Pareiškėjai ištaisyti tyrimo metu nustatytus minėtus trūkumus ir prieštaravimus MAĮ 136 straipsnio nustatyta tvarka. Pareiškėja pabrėžia, kad pašalinus trūkumus vadovaujantis minėta norma Pareiškėjai galėjo būti neskiriama bauda.

Kaip matyti iš mokesstinio ginčo byloje esančios medžiagos, Pareiškėjai adresuotas 2016-01-13 pranešimas apie mokesstinį tyrimą Nr. (42.72)FR0688-1721 patalpintas ESKIS sistemoje (<https://www.vmi.lt/manovmi/>) 2016-01-13. Iš byloje esančios minėtos duomenų bazės informacijos matyti, kad Pareiškėja aktyviai naudojasi elektronine mokesčių mokėtojų informavimo sistema ir

visus dokumentus, taip pat ir aptariamą, perskaitė dokumentų patalpinimo į sistemą dieną. Minėtame pranešime Panevėžio AVMI nesiūlo Pareiškėjai pašalinti nustatytą mokesčio apskaičiavimo ir deklaravimo trūkumą, tačiau informuoja, kad Pareiškėjos atžvilgiu nuspręsta pradėti mokestinį patikrinimą.

Inspekcija atsakydama į šį Pareiškėjos motyvą pacitavo aktualias teisės normas bei išdėstė LVAT praktiką tokio pobūdžio atvejais, todėl Komisija papildomai šių teisės aktų nuostatų ir LVAT sprendimų nebekartoja.

Komisija pažymi, kad teises pasekmes mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės srityje, atliekant mokestinį patikrinimą, mokesčių mokėtojui paprastai sukelia sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnai nustato mokesčių įstatymų pažeidimus (MAĮ 132 straipsnio 1 ir 2 dalys). Mokestinis tyrimas yra mokesčių administratoriaus kontrolės ir stebėsenos procedūra, skirta surinkti ir patikslinti turimą informaciją apie mokesčių mokėtoją. Pagal Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių nuostatas apie mokestinio tyrimo procedūrą atskirais atvejais mokesčių mokėtojas gali būti ir neinformuojamas. MAĮ 114 straipsnyje, reglamentuojančiame mokestinio patikrinimo pradžią, nurodyta, jog mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrintinus mokesčių mokėtojus, nustato tikrinimo mastą ir laiką. Ši ir kitos MAĮ nuostatos, įtvirtinančios apribojimus pradėti mokestinį patikrinimą, nenumato, jog mokestinis patikrinimas atliekamas griežtai tik tada, kai yra iš anksto atliktas mokestinis tyrimas ir jo metu mokesčių mokėtojui yra sudaryta galimybė pašalinti trūkumus.

LVAT 2008-03-15 nutartyje adm. b. Nr. A-525-353-08 yra pažymėjęs, kad pagal MAĮ 136 straipsnį mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį siūlymą pašalinti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas tik tokiu atveju, kai tyrimo metu yra nustatomi pateiktos mokesčių deklaracijos ar kitų dokumentų trūkumai ar kai nustatoma, kad šie dokumentai prieštarauja kitai mokesčių administratoriaus apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai. Tuo atveju, kai mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį tyrimą, įtaria, kad asmuo tyčia padarė mokesčių įstatymų pažeidimus ir tokiu būdu neteisėtai sumažino mokėtiną mokestį, laikytina, jog mokesčių įstatymų pažeidimai nėra tolygūs MAĮ 136 straipsnyje įvardintiems prieštaravimams ir trūkumams, todėl mokesčių administratorius po mokestinio tyrimo neprivalo įteikti rašytinį siūlymą ištaisyti klaidas.

Būtent tyčinį pažeidimo pobūdį Pareiškėjos atveju ir akcentuoja mokesčių administratorius. Pareiškėjos atžvilgiu taikytas MAĮ 70 straipsnis, kurio būtina taikymo sąlyga yra mokesčių mokėtojo elgesys, sudarantis kliūtis mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokestį tiesiogiai mokesčio įstatymo nustatyta tvarka. Pažymėtina, kad Pareiškėjai išsiųstas 2015-09-01 raštas Nr. (42.72)MTP-1186, kuriuo Pareiškėja informuota apie numatomą atlikti mokestinį tyrimą. Šiuo raštu Pareiškėja paprašyta surinkti ir paruošti dokumentus, pagrindžiančius pajamų gavimo šaltinius ir kitus dokumentus (tarp jų ir gautas / suteiktas paskolas). Pareiškėja teikdama 2015-09-09 paaiškinimą mokestinio tyrimo pradžioje nurodė, kad lėšas verslui gavo iš savo sugyventinio D. D. . Nenurodyta, kad lėšos gautos paskolų pagrindu ir kad D. D. būtų skolinęsis iš D. O. . Sutarčių Pareiškėja taip pat nepateikė. Sutartys ir versija apie tai, kad sutuoktinis suteikė paskolą, pateikta vėliau, 2015-10-06. Versija apie lėšas, skolintas iš D. O. , atsirado Pareiškėjos sutuoktinio operatyvaus patikrinimo metu nuo 2015-11-04 iki 2016-01-06.

Pasisakydama dėl baudos neskyrimo galimybės Komisija pažymi, kad MAĮ 139 straipsnyje nenumatyta galimybė neskirti baudos, kai yra nustatyti mokesčių įstatymų pažeidimai. Kaip minėta pirmiau, Pareiškėjos atveju nustatyti ne deklaravimo ir sumokėjimo netikslumai, kuriuos ištaisius mokestinė prievolė nebesusidaro, o tyčiniai Pareiškėjos veiksmai, kuriais siekiama išvengti GPM mokėjimo, kurie negali būti prilyginti neapdairiam deklaravimo tvarkos pažeidimui, kaip teigia mokėtoja.

Darytina išvada, kad mokesčių administratorius MAĮ 70 straipsnio nuostatų pagrindu taikydamas išlaidų metodą pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos išlaidos 2013 m. viršijo Pareiškėjos pajamas, ir pripažino Pareiškėją gavus kitų nedeklaruotų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų. Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius teisingai ir nepažeisdamas protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijų nustatė

Pareiškėjos mokestinės prievolės dydį ir priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl jį keisti ar naikinti nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-06-30 sprendimą Nr. 68-168.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė