



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL J. J. 2016-07-26 SKUNDO**

2016 m. spalio 6 d. Nr. S-209 (7-169/2016)
Vilnius

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

Editos Veršelienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovei

J. D.
J. J.
A. R.
M. M.

2016 m. rugsėjo 19 d. posėdyje išnaginėjusi J. J. (toliau – Pareiškėjas) 2016-07-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-30 sprendimo Nr. 68-167, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-30 sprendimu Nr. 68-167 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-03-03 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-116 dėl 2015-11-19 patikrinimo akto Nr. FR0680-798 (toliau – patikrinimo aktas) tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 3519,46 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1756,57 Eur GPM delspinigius ir 1056 Eur GPM baudą (30 proc.).

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjo GPM apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31. Nustatyta, kad Pareiškėjas pateiktose patikslintose 2010 m. ir 2011 m. pajamų mokesčio deklaracijose (forma GPM308) neteisingai deklaravo parduotų transporto priemonių individualios veiklos pardavimo pajamas ir / ar leidžiamus atskaitymus. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2010 m. priede „Individualios veiklos pajamos“ (GPM308V) deklaravo 6500 Lt pajamas, 6572 Lt leidžiamus atskaitymus ir 72 Lt individualios veiklos nuostolius, o turėjo deklaruoti 6500 Lt pardavimo pajamas, 6578 Lt leidžiamus atskaitymus ir 78 Lt veiklos nuostolius (1 pažeidimas). Taip pat nustatyta, kad 2011 m. Pareiškėjas deklaravo 14100 Lt pajamas, 22075 Lt leidžiamus atskaitymus ir 7975 Lt mokestinio laikotarpio nuostolius, o turėjo deklaruoti 7000 Lt pardavimo pajamas, 6906 Lt leidžiamus atskaitymus ir 94 Lt mokestinio laikotarpio pajamas (4 pažeidimas).

Kauno AVMI patikrinimo metu, atlikusi mokesčių administratoriaus įvertinimą ir vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69

straipsniu, nustatė, kad Pareiškėjas pažeidė Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 22 straipsnio 3 dalies, 6 straipsnio 3 dalies ir 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. 2010 m. gavęs 81610 Lt kitas iš nenustatytų mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių B klasei priskirtinas pajamas, jų nedeklaravo bei nuo jų neapskaičiavo ir į biudžetą nesumokėjo 15 proc. GPM (2 pažeidimas).

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė GPMĮ 9 straipsnio 4 dalies, 22 straipsnio 3 dalies, 6 straipsnio 1 dalies ir 27 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. 2011 m. neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM nuo 371,08 Lt pajamų natūra („menamų palūkanų“ nuo neatlygintinai gautos paskolos) (3 pažeidimas).

Kauno AVMI 2016-03-03 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-116 patvirtino minėtą patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui į valstybės biudžetą sumokėti papildomai apskaičiuotą 3519,46 Eur GPM, 1756,57 Eur GPM delspinigius ir skirtą 30 proc. dydžio 1056 Eur GPM baudą.

Pareiškėjas, nesutikdamas su Kauno AVMI sprendimu, skunde Inspekcijai nurodė nesutinkantis su vietos mokesčių administratoriaus nustatytu 171896 Lt piniginių lėšų likučiu 2007-01-01 ir statistinių vartojimo išlaidų taikymu. Pareiškėjas skunde taip pat teigė, kad vietos mokesčių administratoriaus sprendime nurodyti pagal pirkimo–pardavimo sutartis įsigyti automobiliai buvo skirti asmeniniam naudojimui. Be to, Pareiškėjas išreiškė prašymą atleisti jį nuo delspinigių bei baudos mokėjimo arba sumažinti paskirtą baudą. Pareiškėjas papildomai Inspekcijai 2016-06-06 pateiktuose papildomuose paaiškinimuose dėl 2016-04-13 pateikto skundo (toliau – Rašytiniai paaiškinimai) nurodė, kad jis, sudarydamas paskolos sutartis su kitais fiziniais asmenimis, įgyvendino sutarčių laisvės principą ir mokesčių administratorius neturi teisės savavališkai pripažinti sandorį negaliojančiu. Taip pat Pareiškėjas kvestionavo mokesčių administratoriaus atliktą surinktų įrodymų vertinimą.

Inspekcija nurodo, jog iš mokesčiam ginčui pateiktos medžiagos matyti, kad ginčas tarp Pareiškėjo ir mokesčių administratoriaus vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31, nustačius, kad Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo pajamas (2 pažeidimas), ir konstatavus, kad Pareiškėjas turėjo įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų, taip pat nustačius, kad Pareiškėjas gavo pajamų natūra (3 pažeidimas).

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Nurodoma, jog Kauno AVMI Pareiškėjui GPM už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31 apskaičiavo pagal atliktą įvertinimą, pritaikiusi išlaidų metodą. Pagal gyventojų registro duomenis Pareiškėjas nuo 1983-05-14 yra įregistravęs santuoką su B. J., todėl Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – Civilinis kodeksas) nuostatomis bei teismų praktika (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-01-07 nutartis adm. b. Nr. A-602-2280/2012, LVAT 2014-04-23 nutartis adm. b. Nr. A-438-581/2014), įvertino abiejų sutuoktinių gautas pajamas bei patirtas išlaidas.

Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje

Inspekcija nurodo, jog iš mokesčio patikrinimo metu turimos, mokesčių administratoriaus surinktos bei Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pateiktos informacijos duomenų nustatyta, kad sutuoktiniai neturėjo finansinių galimybių sukaupti piniginių lėšų banke ir ne banke, tačiau nustatyta, kad sutuoktiniai negalėjo turėti tokio piniginių lėšų likučio ne banke 2007-01-01, kokį nurodė mokesčių administratoriui pateiktuose paaiškinimuose, t. y. 296500 Lt. Mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad 2007-01-01 ne banke sutuoktiniai galėjo turėti ne daugiau kaip 171896 Lt (63000 Lt grynąjų piniginių lėšų likutis deklaruotas vienkartinėje gyventojų (šeimų) 2003-12-31 turėto turto deklaracijoje + 246263 Lt pagal verslo liudijimą gautos pajamos ir kitos pajamos – 136106 Lt (patirtos išlaidos) – 1261 Lt (Pareiškėjo piniginių lėšų banke).

Inspekcija, atsižvelgdama į bylos medžiagą bei nustatytą aplinkybių visumą, taip pat į tai, kad Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių šeimos galimybes per 4 metus (2003–2006 m.) sutaupyti 296500 Lt sumą, konstatavo, jog sutuoktiniai nurodytos sumos sutaupyti negalėjo.

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų už 2007–2009 m.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog Pareiškėjo gautos pajamos ir patirtos išlaidos laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2009 m. detalčiai nurodytos Patikrinimo akto 18–19 psl. ir Kauno AVMI sprendimo dėl Patikrinimo akto tvirtinimo 11–12 psl. Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2007 m. gautas 107810 Lt pajamas bei patirtas 124462 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2007-01-01 – 1261 Lt, apskaičiuotą 2007-01-01 bendrą sutuoktinių piniginių lėšų likutį ne banke – 171896 Lt ir turėtą 2007-12-31 banke – 6009 Lt, nenustatė, kad Pareiškėjas su sutuoktine neturėjo finansinių galimybių nustatytoms išlaidoms patirti, tačiau konstatuoja, kad sutuoktiniai 2007-12-31 ne banke galėjo sukaupti ne daugiau kaip 150496 Lt (171896 Lt + 1261 Lt + 107810 Lt - 124462 Lt - 6009 Lt).

Kauno AVMI, įvertinusi sutuoktinių 2008 m. gautas 39550 Lt pajamas bei patirtas 196122 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2008-01-01 – 6009 Lt, apskaičiuotą 2008-01-01 bendrą sutuoktinių piniginių lėšų likutį ne banke – 150496 Lt ir turėtą 2008-12-31 banke – 25656 Lt, nustatė 2008-12-31 neigiamą pajamų ir išlaidų balansą, t. y. išlaidos viršijo pajamas 25723 Lt.

Kauno AVMI, įvertinusi sutuoktinių 2009 m. gautas 91252 Lt pajamas bei patirtas 43389 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2009-01-01 – 25656 Lt, apskaičiuotą 2009-01-01 bendrą sutuoktinių piniginių lėšų likutį ne banke – 0 Lt, ir turėtą 2009-12-31 banke – 28059 Lt, nustatė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė turėjo finansinių galimybių nustatytoms išlaidoms patirti (25656 Lt + 91252 Lt - 43389 Lt - 28059 Lt) ir ne banke galėjo sukaupti ne didesnę kaip 45460 Lt likutį.

Patikrinimo metu Pareiškėjas pateikė rašytinius pinigų dovanojimo raštelių, kuriuose nurodyta, kad jo motina S. J. padovanojo sūnui šias pinigines lėšas: 2007-03-07 – 9800 Lt; 2008-02-20 – 9050 Lt. Kauno AVMI, įvertinusi dovanojimo sandorių motyvus ir aplinkybes bei ištyrusi finansinius dovanotojos pajamų šaltinius ir galimybes, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, nustatė, kad S. J. sūnui 2007 m. ir 2008 m. dovanojo nurodytas pinigines lėšas, t. y. minėtos dovanos pripažintos Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautomis pajamomis.

Nurodoma, jog Pareiškėjas nesutinka su vartojimo išlaidų taikymu, motyvuodamas tuo, kad šeimos su penkiaais vaikais išlaidos yra mažesnės, nei šeimų, auginančių vieną ar du vaikus, kurios gali patirti didesnes išlaidas vienam šeimos nariui. Pareiškėjas taip pat teigė, kad mokesčių administratorius neturi duomenų, jog Pareiškėjo šeimos išlaidos atitiko statistinius duomenis. Inspekcija, atsakydama į šiuos Pareiškėjo teiginius, pažymėjo, jog mokesčių administratorius mokesciniame patikrinime vertindamas mokėtojo patirtas išlaidas gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 29 punktą). Inspekcijos teigimu, vietos mokesčių administratoriaus pasirinktas išlaidų metodas leido tiksliausiai apskaičiuoti Pareiškėjo pajamas ir išlaidas remiantis oficialiais ir visuotinai prieinamais duomenimis. Pažymima, kad su mokesčių administratoriaus naudojamais Statistikos departamento teikiamais duomenimis įvairaus pobūdžio bylose sutinka ir LVAT (2011-09-05 nutartis adm. b. Nr. A-575-928/2011, 2014-04-15 nutartis adm. b. Nr. A-602-409/2014).

Dėl tikrinamuoju laikotarpiu gautų pajamų ir patirtų išlaidų

Nurodoma, jog Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu gautos pajamos ir patirtos išlaidos detalčiai nurodytos patikrinimo akto 19–25 psl.

Dėl 2010 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų

Įvertinusi Pareiškėjo ir sutuoktinės 2010 m. gautas 47041 Lt pajamas bei patirtas 280926 Lt išlaidas, Pareiškėjo piniginių lėšų likutį banke 2010-01-01 – 28059 Lt (sutuoktinės – 0 Lt), apskaičiuotą bendrą sutuoktinių ne banke turėtą sumą – 45460 Lt ir 2010-12-31 turėtą banke – 2853

Lt (Pareiškėjo – 1496 Lt, sutuoktinės – 1357 Lt), Kauno AVMI nustatė 2010-12-31 neigiamą pajamų ir išlaidų balansą, t. y. išlaidos viršijo pajamas 163219 Lt. Vadovaujantis Civilinio kodekso 4.73 ir 3.109 straipsnių nuostatomis, nustatyta, kad Pareiškėjo 2010 m. faktiškai patirtos išlaidos 81610 Lt (163219 Lt / 2) viršijo gautas pajamas.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjo motinos S. J. 2010 m. padovanota 9000 Lt suma patikrinimo metu vertinta kaip Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2010 m. gautos pajamos.

Dėl 2011 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų

Sprendime nurodyta, jog įvertinus Pareiškėjo šeimos 2011 m. gautas 110856 Lt pajamas bei patirtas 91991 Lt išlaidas, piniginių lėšų likutį banke 2011-01-01 – 2853 Lt (Pareiškėjo – 1496 Lt, sutuoktinės – 1357 Lt), apskaičiuotas 2011-01-01 bendras sutuoktinių lėšų likutis ne banke – 0 Lt ir turėtas 2011-12-31 banke – 2809 Lt (Pareiškėjo – 2416 Lt, sutuoktinės – 393 Lt).

Nustatyta, kad Pareiškėjo šeima turėjo finansinių galimybių nustatytoms išlaidoms patirti (2853 Lt + 110856 Lt – 91991 Lt – 2809 Lt) ir ne banke galėjo sukaupti ne didesnę kaip 18909 Lt likutį.

Patikrinimo metu Pareiškėjas su sutuoktine pajamų šaltiniams pagrįsti pateikė paskolų sutartis, pagal kurias iš fizinių asmenų iš viso pasiskolino 126700 Lt: iš I. M. pagal 2010-01-15 paskolos sutartį pasiskolino 10000 Lt, iš V. Z. pagal 2010-06-17 paskolos sutartį – 30000 Lt, iš V. K. pagal 2010-07-01 paskolos sutartį – 9000 Lt, iš S. K. pagal 2010-07-01 paskolos sutartį – 9500 Lt, iš S. S. pagal 2010-08-15 paskolos sutartį – 9000 Lt, iš R. K. pagal 2011-01-12 paskolos sutartį – 9200 Lt, iš E. L. pagal 2011-09-20 paskolos sutartį – 50000 Lt (paskolos sutarčių sudarymo aplinkybės nurodytos Patikrinimo akto 9–14 psl., Kauno AVMI sprendimo 4–9 psl.).

Nurodoma, jog Kauno AVMI iš E. L. pagal 2011-09-20 notariškai patvirtintą sutartį gautą 50000 Lt paskolą (paskolos gražinimo užtikrinimui kreditoriaus naudai buvo įkeistas sutuoktiniams nuosavybės teise priklausantis žemės sklypas, esantis (*duomenys neskelbtini*)) patikrinimo metu pripažino gauta. Kauno AVMI įvertinusi kitų paskolos sutarčių sudarymo aplinkybes ir vadovaudamasi MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, konstatavo, kad pateiktos rašytinės paskolų sutartys laikytinos tik formalią tariamų sandorių išraišką parodančiais, bet ne realiai įvykusius sandorius atspindinčiais įrodymais. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad pasirašytos sutartys yra formalios, neatitinkančios tikrovės ir surašytos siekiant mokestinės naudos, todėl vertinant 2010 m. ir 2011 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas bei išlaidas į paskolų sutartis, išskyrus sudarytą su E. L., neatsižvelgta.

Sprendime nurodoma, jog išanalizavus paskolų davėjų pateiktą informaciją apie jų pajamas bei išlaidas, nustatyta, kad V. K., kuri 2010-07-01 pasirašė 9000 Lt paskolos sutartį, neturėjo finansinių galimybių paskolinti minėtą pinigų sumą. Patikrinimo metu nenustatyta, kad I. M., kuri 2010-01-15 pasirašė 10000 Lt paskolos sutartį, S. K., kuris 2010-07-01 pasirašė 9500 Lt paskolos sutartį, S. S., kuris 2010-08-15 pasirašė 9000 Lt paskolos sutartį, R. K., kuri 2011-01-12 pasirašė 9200 Lt paskolos sutartį, neturėjo finansinių galimybių paskoloms suteikti bei kitoms pragyvenimo išlaidoms patirti. Inspekcijos vertinimu, analizuojant nustatytų aplinkybių visumą, t. y. Pareiškėjo pateiktas paskolų sutartis, sudarytas su fiziniais asmenimis, ir skolintojų Kauno AVMI teiktus paaiškinimus kartu su kitomis kontrolės procedūrų metu nustatytomis aplinkybėmis, minėtos paskolų sutartys pagrįstai nevertintos kaip objektyvios, neabejotinai patvirtinančios, jog sutuoktiniai iš nurodytų asmenų gavo pajamų šių paskolos sutarčių pagrindu.

Nurodoma, jog mokestinio patikrinimo metu, siekiant surinkti ir įvertinti duomenis apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas, jų teigimu gautų paskolos sutarčių pagrindu, gavimo realumą, buvo vertinamos tokios aplinkybės: paskolų sandoriai sudaryti su giminystės ryšiais susijusiais asmenimis ir pažįstamais, tarp Pareiškėjo ir paskolų davėjų sudaryti laisvos formos, notaro nepatvirtinti paskolų rašteliai (sutarčios) (išskyrus E. L.), kuriuose palūkanų mokėjimas, paskolų gražinimo prievolių įvykdymo užtikrinimas (įkeitimas, garantija, laidavimas) nenumatytas, pinigų gavimo / perdavimo būdas – grynaisiais pinigais. Nustatyta, kad paskolų davėjai nesidomėjo, kokiam tikslui Pareiškėjas skolinasi pinigus, iš kokių pajamų gražins pasiskolintas lėšas, nors, pavyzdžiui, I. M. Kauno AVMI 2015-07-06 teiktame paaiškinime nurodė, jog Pareiškėjui skolino dviejų

dešimtmečių santaupas. Pažymima, kad visi paskolų davėjai paaiškinimuose (2015 m.) nurodė, kad paskolos nėra gražintos, sutuoktiniai jas gražins, kai galės.

Akcentuojama, kad, analizuojant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2010 m. pajamų visumą, nustatyta, jog didžiąją jų dalį sudarė Pareiškėjo ir sutuoktinės 2010 m. pasiskolintos pinigines lėšos (67500 Lt), o šeimos pajamos 2010 m. sudarė 47041 Lt, t. y. paskolos sudarė 59 proc. visų 2010 m. gautų pajamų. Sutuoktinių išlaidos 2010 m. sudarė 280926 Lt (nekilnojamojo turto, automobilių įsigijimo, Pareiškėjo nurodytos vartojimo ir draudimo išlaidos), t. y. buvo 6 kartus didesnės, nei gautos pajamos.

Nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2010–2011 m. darbo sutarčių nebuvo sudarę, verslo liudijimų įsigiję taip pat nebuvo. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo šeimos gaunamas pajamas, teigia, jog tokie sutuoktinių skolinimosi iš kitų fizinių asmenų sandoriai, kai jų pačių nuolatinės pajamos nebuvo didelės, kelia pagrįstų abejonių dėl jų realumo.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2007–2011 m. nedeklaravo automobilių pardavimo pajamų. Daugeliu atvejų automobilių pardavimo kainos buvo mažesnės, nei jų įsigijimo, todėl konstatuota, jog sutuoktiniai galimai pasiskolintomis iš fizinių asmenų lėšomis realiai siekė padengti savo gautas neapskaitytas pajamas. Akcentuojama, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės kontrolės procedūrų metu paskolų suteikimas iš esmės yra grindžiamas tik mokėtojų bei jų artimųjų ir pažįstamų fizinių asmenų paaiškinimais bei surašytais paskolos suteikimo rašteliais (sutartimis).

Inspekcija, atsižvelgdama į patikrinimo metu nustatytas paskolos sutarčių sudarymo aplinkybes, vadovaudamasi MAĮ 33 straipsnio 1 dalies 13 punkto nuostatomis ir LVAT praktika (2011-04-14 nutartis adm. b. Nr. A-442-1111/2011, 2010-09-20 nutartis adm. b. Nr. A-438-1103/2010, 2010-12 nutartis adm. b. Nr. A-575-1853/2010, 2011-09-15 nutartis adm. b. Nr. A-442-2502/2011, 2011-09-05 nutartis adm. b. Nr. A-575-928/2011, 2011-09-09 nutartis adm. b. Nr. A-556-3513/2011, 2013-04-15 sprendimas adm. b. Nr. A-602-27/2013), konstatuoja, jog vien atskirų formalių įrodymų apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepatvirtina, o Pareiškėjo pateiktos paskolos sutartys negali būti vertinamos kaip realiai įvykę sandoriai. Inspekcijos teigimu, patikrinimo metu pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėjo gautos lėšos, įformintos kaip paskolos, buvo sutuoktinių nedeklaruotos ir neapmokestintos asmeninės pajamos. Paskolos įformintos nesiekiant sukurti paskolinių teisinių santykių, o tam, kad sutuoktiniai įgytų formalų pagrindą gauti mokesstinės naudos ir nemokėti GPM nuo nedeklaruotų kitų pajamų, gautų iš nenustatytų ir mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Pasak Inspekcijos, Pareiškėjas, įformindamas šias sutartis, siekė mokesstinės naudos, nes paskolų pagrindu gautos pajamos, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, neapmokestinamos.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo kartu su skundu pateiktas S. S. turto pirkimo–pardavimo sutartis, pažymi, kad, kaip matyti iš bylos medžiagos, į pajamas, gautas už pagal šias sutartis parduotą turtą, mokesčių administratorius atsižvelgė, vertindamas šio fizinio asmens galimybę Pareiškėjui paskolinti 9000 Lt. Dėl Pareiškėjo pateiktų Z. šeimos pajamų deklaracijų pažymima, kad nors pagal jas ir darant prielaidą, jog V. Z. turėjo finansines galimybes Pareiškėjui suteikti 30000 Lt paskolą, tačiau šiuo dokumentu teikiama informacija nepagrindžia realaus pinigų perdavimo fakto Pareiškėjui.

Sprendime pažymima, kad mokesčių administratorius neginčija civilinių sandorių, kurių pagrindu Pareiškėjui fiziniai asmenys suteikė paskolas. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis atkūręs iškreiptas paskolos sutarčių sudarymo aplinkybes, konstatavo, kad paskolų sutartys buvo sudarytos formaliai, realiai nesiekiant sukurti paskolinių teisinių santykių, o tam, kad sutuoktiniai įgytų formalų pagrindą gauti mokesstinės naudos, t. y. nemokėti GPM nuo gautų pajamų.

Dėl tikrinamuoju laikotarpiu vykdytos neįregistruotos individualios veiklos

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI kontrolės procedūros metu pagal surinktą informaciją apie sudarytus pirkimo–pardavimo sandorius nustatė, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė

vykdė neregistruotą automobilių prekybos individualią veiklą. Nustatyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine 2007–2011 m. nedeklaravo automobilių pardavimo pajamų. Pareiškėjo automobilių pardavimo pajamos 2007 m. sudarė 1000 Lt, 2008 m. – 10000 Lt, 2009 m. – 8200 Lt, 2010 m. – 6500 Lt, 2011 m. – 7000 Lt; sutuoktinės pardavimo pajamos 2008 m. sudarė 500 Lt, 2009 m. – 9500 Lt, 2010 m. – 16000 Lt, 2011 m. – 38000 Lt. Taip pat nustatyta, kad automobilių pardavimo kainos daugeliu atvejų buvo mažesnės, nei jų įsigijimo kainos.

Kauno AVMI mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad 2010 ir 2011 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pardavė bei įsigijo šias transporto priemones (toliau – TP): 2010-04-19 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjo sutuoktinė pardavė A. P. automobilį *VW Golf* (1998 m.) už 3000 Lt. Minėtas automobilis įsigytas 2008-09-30 (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) iš užsienio šalies piliečio už 47 Eur (162 Lt); 2010-07-03 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė Pareiškėjo sutuoktinė) Pareiškėjo sutuoktinė pardavė Kirgizijos šalies piliečiui automobilį *Mercedes Benz E270* (1999 m.) už 13000 Lt. Minėtas automobilis įsigytas 2009-07-12 (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) iš užsienio piliečio už 4000 Eur (13811 Lt); 2010-12-18 pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjas pardavė M. N. krovinių mikroautobusą *VW* (2001 m.) už 6500 Lt. Minėtą mikroautobusą Pareiškėjas įsigijo iš užsienio šalies įmonės 2009-11-07 (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) už 1905 Eur (6578 Lt); 2010-12-20 sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjas iš užsienio šalies piliečio įsigijo krovinių mikroautobusą *Mercedes Benz 412* (1996 m.) už 7000 Eur (24170 Lt). Už mikroautobusą 2010-12-21 apmokėta bankiniu pavedimu iš Pareiškėjo sutuoktinės sąskaitos. Pagal Inspekcijos duomenų bazėse esančius duomenis automobilis išregistruotas 2014-02-06, išregistravimo pagrindas – duomenų keitimas, pasikeitus TP savininkui; 2011-04-15 sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjo sutuoktinė iš užsienio šalies piliečio įsigijo automobilį *VW Passat* (1991 m.) už 600 Eur (2072 Lt). VĮ „Regitra“ duomenimis, automobilis išregistruotas 2013-06-20, išregistravimo pagrindas – pasibaigus jo eksploatacijai. Kauno AVMI Operatyvios kontrolės skyriui 2013-05-13 atlikus operatyvų patikrinimą nustatyta, kad minėtas automobilis buvo parduotas dalimis; 2011-04-21 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjo sutuoktinė pardavė Lietuvos piliečiui I. S. automobilį *VW Passat* (2008 m.) už 20700 Lt. Minėtas automobilis įsigytas 2010-06-10 (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) iš užsienio šalies juridinio asmens *MI* už 6000 Eur (20717 Lt); 2011-08-26 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjas iš V. G. įmonės įsigijo autovežį *Iveco* (2000 m.) už 35000 Lt; 2011-08-26 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjas iš V. G. įmonės įsigijo priekabą *TIJHOF TA* (2000 m.) už 15000 Lt; 2011-09-28 sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjas iš užsienio šalies įmonės „L1“ įsigijo automobilį *Renault Clio* (2001 m.) už 2900 Eur (10013 Lt). Pagal duomenų bazių duomenis automobilis išregistruotas 2012-08-08, išregistravimo pagrindas – duomenų keitimas, pasikeitus TP savininkui; 2011-10-19 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė Pareiškėjas) Nr. 2011/10-19 Pareiškėjas pardavė UAB „J1“ automobilį *BMW 320* (2003 m.) už 7000 Lt. Minėtas automobilis įsigytas 2011-10-14 (sutartį pateikė Pareiškėjas) iš užsienio šalies piliečio B. R. C. už 2000 Eur (6906 Lt); 2011-11-13 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjo sutuoktinė pardavė Ž. G. automobilį *VW Golf 5* (2004 m.) už 17300 Lt. Minėtas automobilis įsigytas 2010-07-10 (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) iš užsienio šalies piliečio P. P. už 3000 Eur (10358 Lt).

Mokesčių administratorius nustatė, kad 2010–2011 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pardavė TP už 67500 Lt (Pareiškėjas pardavė 2 TP, jo sutuoktinė – 4 TP) bei įsigijo TP iš viso už 124236 Lt (Pareiškėjas įsigijo 5 TP, sutuoktinė – 3). Tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2011-12-31) Pareiškėjo ir jo sutuoktinės vardu buvo įregistruota 11 TP.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 2 straipsnio 7 dalimi, ją aiškinančia LVAT praktika (2006-06-16 sprendimas adm. b. Nr. A-5-902/2006, 2006-10-20 sprendimas adm. b. Nr. A-14-916/2006, 2007-07-05 nutartis adm. b. Nr. A-8-693/2007, 2008-12-12 nutartis adm. b. Nr. A-575-1613/08, 2009-02-19 nutartis adm. b. Nr. A-442-66/2009, 2009-04-30 nutartis adm. b. Nr. A-442-499/2009, 2015-11-16 nutartis adm. b. Nr. A-1919-556/2015 ir kt.), konstatavo, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės tikrinamuoju laikotarpiu vykdyta veikla atitiko GPMĮ apibrėžtą bei LVAT pateiktą individualios veiklos sampratą.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė patys sprendė su savo veikla susijusius klausimus, patys dengė savo išlaidas, susijusias su veiklos vykdymu, patys savarankiškai susirasdavo ir nusipirkdavo automobilius, po to patys ieškojo pirkėjų ir parduodavo automobilius, t. y. veikė savarankiškai, niekieno neveikiami ir tai yra jų veiklos savarankiškumo požymis. Taip pat 2010–2011 m. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pardavė TP už 67500 Lt bei įsigijo TP už 124236 Lt. Sutuoktiniai tokia veikla verčiasi ne vienerius metus. Šios aplinkybės, Inspekcijos vertinimu, suponuoja individualios veiklos tęstinumo požymio buvimą.

Pažymima, kad tam, jog gyventojų vykdyta veikla būtų laikoma individualia veikla, gyventojas nuo pat jos vykdymo pradžios turi turėti tikslą gauti pajamų ar kitos ekonominės naudos. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės už TP pardavimą 2010 m. gautos pajamos sudarė 22500 Lt (47,83 proc. visų 2010 m. gautų pajamų), o 2011 m. – 45000 Lt (40,59 proc. visų 2011 m. gautų pajamų).

Pareiškėjas skunde Inspekcijai teigė, kad pagal pirkimo–pardavimo sutartis įsigyti automobiliai buvo skirti asmeniniam naudojimui, o tai patvirtina tokios aplinkybės, kaip laiko tarp šių automobilių įsigijimo ir pardavimo intervalai, jų išlaikymo nuosavybės teise trukmė bei tai, kad viena TP (autovežis *Iveco*) nebuvo parduota. Inspekcija, atsakydama į šiuos Pareiškėjo skundo argumentus, pažymi, kad minėtos aplinkybės, vykdamas Pareiškėjui ir jo sutuoktinei TP pirkimo ir pardavimo sandorius, nepaneigia individualios veiklos požymių. Be to, pažymima, kad Pareiškėjas 2013-05-24 pateikė patikslintas metines pajamų mokesčio deklaracijas už 2008 m., 2009 m., 2010 m., 2011 m., kuriose TP pardavimo pajamas deklaravo deklaracijos priede „Individualios veiklos pajamos“, t. y. Pareiškėjas savo veiksmais pripažino vykdęs neįregistruotą individualią prekybos automobiliais veiklą.

Dėl natūra gautų pajamų

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas pažeidė GPMĮ 9 straipsnio 4 dalies nuostatas, nes neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčio nuo palūkanų, skaičiuojamų nuo iš fizinio asmens gautos paskolos.

Inspekcija, vadovaudamasi GPMĮ 2 straipsnio 14 punkto, 2 straipsnio 15 dalies, 3 straipsnio, 5 straipsnio 1 dalies, 8 straipsnio, 9 straipsnio ir Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009-05-19 įsakymu Nr. IK-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau – Aprašas), nuostatomis, įvertinusi tai, kad nuo 2010 m. mokestinio laikotarpio gyventojų pajamomis, gautomis natūra, yra pripažįstamas neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina gautas nuosavybėn arba naudoti turtas arba gautos paskolos, taip pat kita gauta nauda, kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal GPMĮ nuostatas būtų priskiriamas pajamoms, išskyrus GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 1–5 punktuose nustatytus atvejus, daro išvadą, jog nuolatiniams Lietuvos gyventojams, gavusiems pajamas natūra, išskyrus minėtas išimtis, kyla prievolė mokėti GPM vadovaujantis GPMĮ 5, 6, 22, 25 ir 27 straipsnių nuostatomis.

Nustatyta, kad Pareiškėjui ir jo sutuoktinei E. L. 2011-09-20 suteikė 50000 Lt paskolą. E. L. Kauno AVMI 2013-02-11 teiktame paaiškinime nurodė, kad su Pareiškėju susipažino per bendrus pažįstamus, nei giminytės, nei verslo santykiai jų nesieja. Mokesčių administratorius, įvertinęs paskolos sutarties sudarymo aplinkybes, konstatavo, kad piniginių lėšų suteikimas / gavimas, t. y. siekis gauti naudos, šiuo atveju yra kilęs iš tam tikrų interesų įtakos (draugystės) bei naudos davėjas (paskolos suteikėjas) siekia duoti naudos Pareiškėjui ir jo sutuoktinei. Kauno AVMI nurodė, kad, vertinant minėtą paskolą, draugystės santykiai šiuo atveju negalėtų būti vertinami kaip bendražmogiški, nes tai neatitinka ekonominės logikos, t. y. Pareiškėjas su sutuoktine iš paskolos davėjo gavo ekonominės naudos. Be to, atsižvelgiant į GPMĮ 9 straipsnio nuostatų taikymą, kai naudos atsiradimas sąlygotas turto natūra davėjo ir natūra gavėjo tam tikrais ekonominiais interesais, santykiais, susijusiais su darbine ar panašia veikla, ir dėl sandorių įtakos, nustatyta, kad pats turto suteikimas naudotis asmeniniais tikslais jau yra vertinamas kaip gauta nauda (pajamos). Konstatuojama, kad neatlygintine paslauga paskolos davėjas E. L. paskolos gavėjams – Pareiškėjui

ir sutuoktinei, suteikė ekonominę naudą, kurios pastarieji negalėtų gauti rinkos dėsniais paremtomis sąlygomis, ir nėra jokių objektyvių aplinkybių, leidžiančių manyti kitaip (pavyzdžiui, pinigai buvo reikalingi ligos, nelaimės atveju). Todėl draugystės santykiais grindžiamos paskolos suteikimo aplinkybės negali būti vertinamos kaip neapmokestinamos GPMĮ taikymo požiūriu.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pagal minėtos paskolos sutartį gautą naudą (palūkanų tikrąją rinkos kainą) pripažino jų pajamomis, gautomis natūra. Pažymima, kad Pareiškėjas nei skunde, nei Rašytiniuose paaiškinimuose Inspekcijai nustatytų aplinkybių, jog jis bei sutuoktinė gavo pajamų natūra, nekvestionavo.

Nurodoma, jog, vadovaujantis Civilinio kodekso 4.73 ir 3.109 straipsniais, paskola padalinta pusiau abiem sutuoktiniams po 25000 Lt (50000 Lt / 2). Pagal Aprašo 7 punktą, taip pat pagal Lietuvos banko interneto puslapyje skelbiamą Pinigų finansinių institucijų paskolų ir indėlių palūkanų normų statistiką mokesstinio patikrinimo metu apskaičiuotos palūkanos – 371,08 Lt, pripažintos Pareiškėjo kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis.

Dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos arba baudos sumažinimo

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas laikosi pozicijos, kad jo veiksmuose nebuvo kaltės, nes jis ir sutuoktinė nevilkino tyrimo, laiku vykdė visus mokesčių administratoriaus nurodymus, įskaitant nurodymą deklaruoti pajamas, gautas iš vykdytos veiklos. Taip pat nurodė, kad jei mokesčių administratorius būtų anksčiau nustatęs pažeidimus pildant deklaracijas, mokesstinė prievolė būtų mažesnė.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 40 straipsnio 1 ir 5 punktais, GPMĮ 27 straipsnio 1 dalimi, Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių, patvirtintų Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2009-12-15 įsakymu Nr. VA-96 „Dėl Metinės pajamų deklaracijos GPM308 formos ir jos priedų užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“, 195 punktu, yra įpareigotas pateikti metinę pajamų deklaraciją ir yra atsakingas už deklaracijoje pateiktos informacijos teisingumą. Inspekcijos teigimu, aplinkybėmis, kurios patvirtintų, kad nėra Pareiškėjo kaltės dėl padaryto pažeidimo, šiuo atveju galėjo būti aplinkybės, kurios patvirtintų, jog Pareiškėjas dėl priežasčių, nepriklausančių nuo jo valios, neturėjo galimybės teisingai ir laiku deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti GPM. Tokių aplinkybių nenustatyta. Pareiškėjas įrodymų šiuo klausimu taip pat nepateikė. Pažymima, kad LVAT, aiškindamas MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą, yra nurodęs, jog įstatymų leidėjas atleidimą nuo baudos (delspinigių) sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta, jei mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti šia atleidimo nuo poveikio priemonių galimybe, tenka būtent mokesčių mokėtojui (2011-03-28 nutartis adm. b. Nr. A-556-364/2011). Taip pat nurodoma, jog LVAT yra išaiškinęs, kad už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (2009-10-15 nutartis adm. b. Nr. A-442-1218/2009).

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasi MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 100 straipsniu, 141 straipsnio 1 dalimi, Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“, 7 punktu, remdamasi LVAT 2011-06-27 nutartimi adm. b. Nr. A-438-2122/2011, konstatavo, kad Pareiškėjas negali būti atleistas nuo GPM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas.

Inspekcija dėl Pareiškėjo prašymo atleisti jį nuo GPM baudos mokėjimo arba sumažinti paskirtą 30 proc. dydžio GPM baudą, nes bauda Pareiškėjui buvo paskirta pirmąkart, patikrinimo metu jis bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nurodė, kad vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 2 dalimi, nuo baudos sumokėjimo atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas

mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Minėtų aplinkybių nenustatyta.

Inspekcija, vertindama galimybę sumažinti Pareiškėjui skirtą baudą, vadovaudamasi MAĮ 40 straipsniu, atsižvelgdama į LVAT praktiką dėl baudų dydžio nustatymo principų (2008-02-15 nutartis adm. b. Nr. A-261-214/2008, nutartis adm. b. Nr. A-438-1117/2010), konstatavo, jog Pareiškėjui pagrįstai skirta vidutinė 30 proc. dydžio GPM bauda. Nurodyta, jog ginčo byloje egzistuoja tiek atsakomybę lengvinančios, tiek ją sunkinančios aplinkybės. Lengvinančioms yra priskirtina aplinkybė, jog Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o sunkinančiomis yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (Pareiškėjui, taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatas, papildomai apskaičiuotas 3519,46 Eur GPM). Be to, Pareiškėjas nepripažįsta visų mokesčių administratoriaus nustatytų mokesčių įstatymų pažeidimų, kas, Inspekcijos teigimu, pagal MAĮ 139 straipsnio 2 dalies nuostatas bei minėtą LVAT praktiką, yra svarbi aplinkybė skiriant baudą. Apibendrinant tai, kas išdėstyta, prieita prie išvados, kad Pareiškėjui pagrįstai skirtas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, t. y. 30 proc. dydžio GPM bauda.

Pareiškėjas nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu ir 2016-07-26 skunde nurodo, kad, jo nuomone, Inspekcija netinkamai vertino byloje esančius duomenis, todėl Inspekcijos sprendimo teiginiai ir išvados yra nepagrįsti dėl skunde išdėstytų aplinkybių.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjo skundą, apsiribojo itin formaliu skunde nurodytų aplinkybių vertinimu bei atsižvelgė tik į išskirtinai Inspekcijai palankius įrodymus, o Pareiškėjo, trečiųjų asmenų pateiktų įrodymų ir paaiškinimų nevertino. Todėl, Pareiškėjo nuomone, buvo pažeisti įstatymuose nustatyti apmokestinimo principai, vienas kurių – lygiateisiškumo principas, reikalaujantis, jog abi mokestinio ginčo šalys turi būti lygios.

Pareiškėjo teigimu, ginčas šioje byloje yra kilęs dėl pateiktų įrodymų vertinimo, t. y. dėl to, ar pagal Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu pateiktas paskolos sutartis įvyko realūs pinigų perdavimai ir ar jos nebuvo surašytos, siekiant Pareiškėjui mokestinės naudos.

Pareiškėjas dėl Inspekcijos motyvų, kad paskolų sutartys buvo neatlygintinos, nurodo, jog Lietuvos Respublikos įstatymuose yra įtvirtintas sutarties laisvės principas, kuris reiškia, jog šalys turi teisę laisvai sudaryti sutartis ir savo nuožiūra nustatyti tarpusavio teises bei pareigas. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog būtent vadovaujantis šiuo principu ir buvo pasirašytos paskolų sutartys, kurios atitiko visus įstatymų keliamus reikalavimus.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija, neigdama ginčo paskolų realumą, nevertindama Pareiškėjo ir trečiųjų asmenų pateiktų argumentų, savo išvadų nepagrindžia abejonių nekeliančiais įrodymais, nors MAĮ 67 straipsnio 1 dalis įpareigoja mokesčių administratorių pagrįsti jo apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas. Nurodoma, kad tokios pozicijos dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo laikosi ir LVAT (2003-12-15 plenarinės sesijos nutartis adm. b. Nr. A-11-648/2003, 2010-11-08 nutartis adm. b. Nr. A-556-1527/2010, 2010-09-13 nutartis adm. b. Nr. A-556-973/2010, 2011-05-24 nutartis adm. b. Nr. A-442-1427/2011 ir kt.).

Skunde nurodoma, jog pagrindiniai Inspekcijos argumentai, kuriais yra grindžiama pozicija, jog paskolos sutartys buvo formalios, buvo tai, kad Pareiškėjui paskolas suteikė artimi giminaičiai ir draugai. Tačiau, pasak Pareiškėjo, nei įstatymuose, nei kituose teisės aktuose nėra nurodyta, jog mokesčių mokėtojai negali sudaryti paskolos sutarčių su artimais giminaičiais ar draugais, o sudarytos paskolų sutartys turi būti vertinamos tik kaip formalios ir realių sandorių aplinkybių neatitinkančios sutartys. Dėl šios priežasties Pareiškėjui nesuprantama, kokiais teisiniais argumentais vadovaudamasi Inspekcija priėmė tokį sprendimą, nes, kaip minėta, skundžiamame sprendime pateikiami argumentai yra tik Inspekcijos prielaidos, kurių nėra galimybės patvirtinti jokiais įrodymais.

Pabrėžiama, kad faktą, jog Inspekcija nebuvo objektyvi vertindama susidariusią situaciją, buvo šališka, nes atstovauja valstybės interesams, bei neteisingai įvertino surinktus įrodymus, patvirtina tai, jog atlikus asmenų, skolinusių Pareiškėjui pinigus, patikrinimus buvo nustatyta, jog tie asmenys turėjo finansines galimybes paskolinti nurodytas pinigų sumas, jokių kitų aplinkybių,

išskyrus tai, kad pinigų skolinę asmenys buvo susiję su Pareiškėju ir jo šeima, jog pinigai nebuvo faktiškai perduoti, nebuvo ir negalėjo būti nustatyta.

Taip pat atkreipiamas dėmesys, kad Inspekcija, siekdama pateikti kuo daugiau argumentų, patvirtinančių jos poziciją, sprendime nurodė: „todėl draugystės santykiais grindžiamos paskolos suteikimo aplinkybės negali būti vertinamos kaip bendražmogiškas bendravimas GPMĮ taikymo požiūriu“. Pareiškėjo teigimu, tokios Inspekcijos pozicijos negalima vertinti ir traktuoti kaip nekeliančių abejonių įrodymų, nes visi mokesčių mokėtojai, visų pirma, yra žmonės, kurių santykiai yra grindžiami pasitikėjimu, vienas kito supratimu bei pagalba, o jeigu yra kalbama apie artimus giminaičius ar draugus, kaip ir yra šiuo atveju, vertinant susiklosčiusius sandorius tarp šių asmenų, būtina atsižvelgti ir į protingumo bei teisingumo principus, įtvirtintus MAĮ, bei įvertinti tai, jog suteikiantys paskolas asmenys nesiekė ekonominės naudos sau, jų pagrindinis ir vienintelis tikslas buvo pagalba artimam žmogui, nagrinėjamu atveju Pareiškėjui.

Pareiškėjas pabrėžia, kad tiek jis, tiek paskolas suteikę asmenys viso mokestinio patikrinimo metu bei prasidėjus mokestiniam ginčui nuosekliai nurodo tas pačias aplinkybes, visi duoti paaiškinimai yra konkretūs ir nuoseklūs. Pareiškėjo nuomone, tai patvirtina, kad sutartyse nurodytos paskolos buvo suteiktos realiai.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjas, surinkęs pakankamai piniginių lėšų, grąžino dvi paskolas (pavedimų kopijos pridedamos): 2016-07-22 pavedimu paskola buvo grąžinta V. K., 2016-07-21 pavedimu – I. M. Likusias paskolas Pareiškėjas planuoja grąžinti kaip įmanoma greičiau, kai tik tą leis finansinė būklė. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad ir patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėjas anksčiau neturėjo galimybės grąžinti gautas paskolas, nes gaunamų pajamų dydis neleido to padaryti.

Taip pat nurodoma, jog Inspekcija, atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjui ir jo sutuoktinei fizinių asmenų suteiktų paskolų rašteliuose nebuvo numatytos palūkanos ar įkeitimas, teigė, kad šios paskolos buvo ekonomiškai nenaudingos pinigų skolinusiems asmenims. Tačiau Pareiškėjas su tokiais Inspekcijos teiginiais nesutinka, nes jam nesuprantama, kaip aplinkybė, jog asmenys, kurie skolino pinigines lėšas Pareiškėjui, nesiekė ekonominės naudos (t. y. pasirašytose paskolų sutartyse nebuvo nurodytas palūkanų mokėjimo faktas), patvirtina, kad šios sutartys buvo formalios bei pasirašytos, siekiant mokestinės naudos.

Pareiškėjas nurodo, jog pinigai buvo skolinami siekiant juos investuoti į šeimos verslą. Paaiškinama, kad tuo metu Pareiškėjo ir jo sutuoktinės finansinė padėtis neleido daryti investicijų, todėl buvo nuspręsta pasiskolinti pinigų iš giminaičių ir artimų draugų. Pabrėžiama, jog asmenys, iš kurių buvo skolinami pinigai, turi darbus ir pragyvenimui gauna pinigų iš kitų teisėtų veiklų, o pinigų skolinimas nėra veikla, kuria jie užsiima, kad būtų gaunamos pajamos, reikalingos pragyvenimui, todėl, kai jie skolino pinigų Pareiškėjui, jų tikslas nebuvo pelno ar kitokios naudos gavimas, dėl šios priežasties paskolos rašteliuose ir buvo nurodyta, kad suteikiamos paskolos yra neatlygintinės.

Pareiškėjas akcentuoja, kad jis, sudarydamas paskolos sutartis su kitais fiziniais asmenimis, sutarė, jog suteikiamos paskolos yra neatlygintinos, o tokia šalių valia buvo išreikšta raštu sudarytose paskolų sutartyse. Tokiu būdu šalys pasinaudojo Lietuvos Respublikos Konstitucijos ir kitų Lietuvos Respublikos teisės aktų (*inter alia* Civilinio kodekso) jiems suteiktu sutarties laisvės principu. Pabrėžiama, jog pinigai buvo pasiskolinti iš artimų žmonių, tarp kurių buvo ir yra didžiulis pasitikėjimas vienas kitu. Dėl šių elementarių žmogiškų sąlygų ir nebuvo prašoma paskolas užtikrinti įkeitimu, o paskolos davėjai iš suteiktų paskolų nesiekė „pasipinigauti“, jų tikslas buvo pagal savo išgales padėti Pareiškėjo šeimai.

Pareiškėjui nesuprantamas Inspekcijos argumentas, kad kontrolės procedūrų metu nebuvo pateikta vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, jog pagal pateiktus rašytinius dokumentus skoliniojo realiai perleido Pareiškėjui ir jo sutuoktinei pinigines lėšas. Pareiškėjas pabrėžia, jog, kaip jau buvo minėta, sudarytos sutartys atitinka visus Lietuvos Respublikos įstatymų reikalavimus, o apie jų sudarymą ir galiojimą patvirtino tiek paskolos gavėjai (Pareiškėjas ir jo sutuoktinė), tiek paskolas davėjai. Šios faktinės aplinkybės yra užfiksuotos atlikto patikrinimo metu.

Nurodoma, jog kasacinio teismo praktikoje išaiškinta, kad aplinkybė, jog rašytinėje paskolos sutartyje atskirai, padarant atitinkamą įrašą, nėra užfiksuotas paskolos sutarties dalyko perdavimo

paskolos gavėjui faktas (tiesiogiai tai patvirtinančio įrašo nėra), nėra kliūtis teismui konstatuoti tokio fakto egzistavimą. Bylose dėl paskolos gražinimo teismas negali susiaurinti įrodinėjimo dalyko vien tik iki aplinkybės, ar sutartyje įrašytas paskolos dalyko perdavimo faktas, nustatinėjimo. Šalių tikroji valia dėl sutarties dalyko perdavimo turi būti aiškinama ne vien tik pagal tai, ar yra konkretus įrašas apie pinigų ar daikto perdavimą. Aplinkybę dėl paskolos sutarties sudarymo, kaip ir bet kurią kitą aplinkybę, teismas konstatuoja pagal įrodymų vertinimo taisykles, įvertinęs visus byloje surinktus įrodymus, ir iš jų duomenų viseto padaręs išvadas, kai susiformuoja teismo įsitikinimas, kad tokia aplinkybė egzistuoja arba neegzistuoja.

Pareiškėjas sutinka su Inspekcijos teiginiu, jog sudarytos paskolų sutartys yra ekonomiškai nenaudingos, tačiau tai, pasak Pareiškėjo, niekaip nepaneigia pačio sutarties ir pinigų perdavimo fakto. Kaip jau buvo minėta, asmenys, kurie skolino pinigines lėšas Pareiškėjui, užsidirbdavo kitais teisėtais būdais, o tokie sudaryti sandoriai buvo pavieniai ir atsitiktiniai, kuriais nebuvo siekiama gauti pajamų, reikalingų pragyvenimui.

Pareiškėjas, apibendrinamas tai, kas išdėstyta, daro išvadą, jog Inspekcija paskolų sandorių realumą neigia išskirtinai vienu faktu, t. y. kad paskolos sutartys yra neatlygintinos, tačiau tokie mokesčių administratoriaus argumentai pažeidžia ne tik jau minėtą sutarties laisvės principą, bet ir teisėtų lūkesčių principą.

Nurodoma, jog tai, kad Inspekcija, vertindama, ar pagal pateiktas paskolų sutartis buvo realiai perleisti pinigai, nevertina liudytojų parodymų, pateiktų rašytinių įrodymų, tik patvirtina aplinkybę, jog Inspekcija yra šališka ir daro išvadas, grindžiamas tik prielaidomis. Inspekcija, siekdama paneigti sudarytų paskolų faktą, mokestinio patikrinimo metu nesurinko įrodymų, kurie patvirtintų, jog realiai nebuvo sudarytos paskolos sutartys, o Patikrinimo akte ir sprendime dėl jo tvirtinimo pateikta mokesčių administratoriaus pozicija yra tik jo nuomonė, kuri nepagrindžiama jokiais nei faktinėmis aplinkybėmis, nei teisine galią turinčiais argumentais.

Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratoriaus pozicija, jog paskolų sutartys buvo sudarytos tik formaliai, ne tik kad yra nepagrįsta juridinę galią turinčiais įrodymais, bet tokie mokesčių administratoriaus veiksmai gali sukelti neigiamas pasekmes ne tik Pareiškėjui, bet ir paskolos davėjams, t. y. administraciniame procese priimtas nepalankus sprendimas tretiesiems asmenims gali turėti įtakos jų teisėms ir pareigoms. Pareiškėjas skunde cituoja Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktiką dėl įrodymų vertinimo (2001-12-10 nutartis civ. b. Nr. 3K-3-1319/2001, 2003-01-20 nutartis civ. b. Nr. 3K-3-62/2003, 2004-03-01 nutartis civ. b. Nr. 3K-3-150/2004, 2009-08-02 nutartis civ. b. Nr. 3K-3-340/2009, 2014-07-24 nutartis civ. b. Nr. 3K-3-372/2014, 2015-02-06 nutartis civ. b. Nr. 3K-3-30-219/2015).

Pareiškėjo vertinimu, visus paskolas suteikusius asmenis būtina įtraukti į bylą kaip trečiuosius suinteresuotuosius asmenis, nes, susidarius situacijai, kai išnagrinėjus šį skundą būtų priimtas sprendimas palankus Inspekcijai, būtų pažeistos pinigų skolinusių asmenų teisės. Nors administraciniame procese ir nėra ginčijamas sandorių galiojimas ir jų įvykdymo tvarka, tačiau civiliniame procese paskolos suteikimo realumas būtų apsunkintas, nes Pareiškėjas turėtų kompetentingos institucijos sprendimą, kuriame būtų nurodyta, jog paskolos realiai nebuvo suteiktos, o sutartys buvo tik formalios. Pažymima, kad civiliniame procese galioja principas „labiau tikėtina“. Todėl susiklosčius aukščiau nurodytai situacijai Pareiškėjas rungimosi procese įgytų pranašumą prieš jam pinigų skolinusius asmenis.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, jog patikrinimo metu mokesčių administratoriaus traktuotos faktinės aplinkybės, kuriomis remiantis buvo apskaičiuoti papildomai mokėtini mokesčiai, neatitinka realių faktinių aplinkybių. Todėl, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais bei šalių lygiateisiškumo principu, Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos sprendimas yra naikintinas.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į išdėstytus motyvus, vadovaudamasis MAĮ, Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo, Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo nuostatomis, prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) panaikinti Inspekcijos 2016-06-30 sprendimą Nr. 68-167, netvirtinti Kauno AVMI 2016-03-03 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-116.

Taip pat Pareiškėjas Komisijai išreiškė reikalavimą į bylos nagrinėjimą įtraukti V. Z., S. S., S. K., R. K., kaip trečiuosius suinteresuotuosius asmenis, nes šiame administraciniame procese priimtas sprendimas gali turėti neigiamas pasekmes, kurios pakenks jų teisėms ir pareigoms.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-06-30 sprendimas Nr. 68-167 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Kauno AVMI 2016-03-03 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-116 apskaičiuotų GPM ir su juo susijusios mokestinės prievolės sumų, kylančių iš dviejų minėto Kauno AVMI sprendimo aspektų: GPM bazės nustatytos pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą atlikus pajamų ir išlaidų analizę ir GPM apskaičiuoto nuo iš neatlygintinos paskolos santykių kylančių „menamų“ palūkanų, mokesčių administratoriaus pripažintų Pareiškėjo pajamomis natūra.

Pažymėtina, jog skunde Komisijai Pareiškėjo argumentai teikiami dėl mokesčių administratoriaus nepripažintų paskolų sutarčių, mokesčių administratoriaus šališkumo ir netinkamų civilinės teisės normų taikymo. Klausimai dėl individualios veiklos vykdymo, lėšų likučio laikotarpio pradžioje ir pajamų natūra pripažinimo pagrįstumo, analizuoti skundžiamame Inspekcijos sprendime, skunde Komisijai nekeliama, todėl pripažintina, kad mokestinis ginčas šiose dalyse nevyksta.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Kauno AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo šeimos gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Pareiškėjas šioje dalyje argumentų dėl mokesčių administratoriaus sprendimų neteikia, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai ir jo atstovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi ir pritaikius išlaidų metodą (atlikus Pareiškėjo šeimos pajamų ir išlaidų analizę) nustatyta, kad Pareiškėjo 2010 m. faktiškai patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 81610 Lt (163219 Lt sutuoktiniams padalinta lygiomis dalimis).

Pareiškėjas Kauno AVMI 2013-02-15 paaiškino, kad iš fizinių asmenų buvo pasiskolinęs lėšų grynaisiais pinigais. Šiam teiginiui pagrįsti pateikė 2010-01-15 paskolos sutartį su I. M. dėl 10000 Lt, 2010-06-17 paskolos sutartį su V. Z. dėl 30000 Lt, 2010-07-01 paskolos sutartį su V. K. dėl 9000 Lt, 2010-07-01 paskolos sutartį su S. K. dėl 9500 Lt, 2010-08-15 paskolos sutartį su S. S. dėl 9000 Lt. Šias paskolas mokesčių administratorius laikė surašytomis siekiant mokestinės naudos, t. y., konstatavo, jog Pareiškėjas turėdamas pajamų, gautų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių, siekė jas pagrįsti paskolos sutartimis iš fizinių asmenų, nes vadovaujantis GPMĮ pasiskolintos lėšos GPM nėra apmokestinamos. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius pripažino, jog 2010 m. Pareiškėjui 9000 Lt paskolino Pareiškėjo motina S. J.

Pareiškėjas pateikė duomenis ir apie 2011 m. pasiskolintas lėšas: pagal 2011-01-12 paskolos sutartį iš R. K. teigia pasiskolinęs 9200 Lt, pagal 2011-09-20 paskolos sutartį (surašyta notarine forma) iš E. L. – 50000 Lt. Mokesčių administratorius paskolas iš R. K. nepripažino, o E. L. suteikta paskola priskirta Pareiškėjo pajamoms. Būtent dėl paskolos, gautos iš E. L., sąlygų (paskola suteikta neatlygintinai, t. y. skolinantis iš kredito įstaigų Pareiškėjui tektų prievolė mokėti palūkanas) mokesčių administratorius konstatavo Pareiškėją gavus pajamas natūra – minėtos paskolos palūkanos, Kauno AVMI vertinimu sudarytų 371,08 Lt, todėl būtent tokio dydžio suma priskirta apmokestinamosioms pajamoms.

Papildomai pažymėtina, kad mokesčių administratorius konstatavo Pareiškėją tikrinamuoju laikotarpiu vykdžius neregistruotą transporto priemonių prekybos individualią veiklą, tokios veiklos vykdymą deklaravo ir pats Pareiškėjas.

Dėl mokesčių administratoriaus nepripažintų paskolų sutarčių

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, jog minėtos paskolos su R. K., I. M., V. Z., V. K., S. K. ir S. S. buvo sudarytos siekiant išvengti ar sumažinti mokestinę prievolę ir sutartyse nurodytų sumų minėti asmenys Pareiškėjui neperdavė. Pareiškėjo skunde akcentuojama, kad ginčo sandoriai buvo sudaryti, jie atitinka Civilinio kodekso reikalavimus paskolos sutarčių turiniui, be to, mokesčių administratorius nustatė, kad minėti asmenys lėšas Pareiškėjui paskolinti galėjo.

Komisija pažymi, kad LVAT 2013-04-15 sprendime adm. b. 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). Todėl mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius. Mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos.

Kaip matyti iš bylos medžiagos, R. K. 2015-09-07 mokesčių administratoriui paaiškino, kad 9200 Lt broliui (Pareiškėjui) iš šeimos santaupų 2011 m. paskolino neatlygintinai. Pareiškėjo teigimu, skolintos lėšos panaudotos sunkvežimiui *Iveco* pirkti, tačiau sunkvežimis įsigytas praėjus 8 mėnesiams po paskolos suteikimo. Mokesčių administratorius, ištyręs R. K. šeimos pajamas, nenustatė, kad Pareiškėjui paskolintos sumos R. K. būti sukaupusi negalėjo.

I. M. dėl Pareiškėjui suteiktos 10000 Lt paskolos mokesčių administratoriui 2015-07-07 paaiškino, jog Pareiškėjas yra I. M. patėvio sesers vyras. Nurodė, kad Pareiškėjui savo du dešimtmečius kauptas santaupas 2010 m. spalio mėn. paskolino neatlygintinai, nes Pareiškėju pasitikėjo. Paaiškinimo surašymo dieną Pareiškėjas skolos nebuvo grąžinęs. Mokesčių administratorius konstatavo, kad paskolos raštas surašytas ne spalio, bet sausio mėn., tačiau ištyręs I. M. šeimos pajamas nenustatė, kad Pareiškėjui paskolintos sumos I. M. būti sukaupusi negalėjo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius negalėjo išsamiai ištirti 2010 m. V. Z. galimai suteiktos 30000 Lt paskolos aplinkybių, nes šis asmuo pas mokesčių administratorių neatvyko (Pareiškėjo teigimu, yra išvykęs iš Lietuvos). Mokesčių administratorius patikrinęs savo turimus duomenis nustatė, kad V. Z. šeima 2004–2010 m. turėjo paskolas kredito įstaigose, šeimos pajamos 2008 m. buvo santykinai mažos, duomenų apie pajamas 2009–2010 m. mokesčių administratoriui nepateikta. Paskolos suteikimo aplinkybes paaiškina tik Pareiškėjas, t. y. kad paskola suteikta svarais, sutartis pasirašyta V. Z. namuose Londone. Komisija pažymi, jog paskolos suteikimas litais perduodant grynuosius pinigus svarais, reikalauja atskiro šalių susitarimo dėl galiojančio valiutų kurso. Dėl valiutų kurso įtakos ir Pareiškėjo gauta suma būtų buvusi išreikšta ne apvalia svarų suma, bet svarais ir pensais. Pareiškėjas neteikia duomenų, kokią konkrečią sumą svarais gavo ir kokias išlaidas patyrė dėl valiutų keitimo (Pareiškėjas turėjo iškeisti svarus į litus, jei šiuos pinigus vartotojo einamosioms išlaidoms dengti, kaip pats nurodo) ir šios išlaidos didintų Pareiškėjo išlaidų balansą mokesčių administratoriaus skaičiavimuose.

V. K. dėl Pareiškėjui suteiktos 9000 Lt paskolos mokesčių administratoriui 2015-06-10 nurodė, kad su Pareiškėju ją sieja giminystės ryšiai (Pareiškėjas yra jos sutuoktinio sesers vyras). Mokesčių administratorius nustatė, kad V. K. šeima neturėjo pakankamai lėšų, kurias būtų galėjusi paskolinti Pareiškėjui.

S. K. dėl suteiktos 9500 Lt paskolos nurodė, kad šalis sieja giminystės ryšiai (S. K. paskolino motinos sesers šeimai). Mokesčių administratorius išanalizavęs S. K. ir jo sutuoktinės pajamas ir išlaidas nenustatė, kad šis asmuo Pareiškėjui nurodytos pinigų sumos paskolinti neturėjo finansinių galimybių.

S. S. mokesčių administratoriui 2015-08-26 pateiktame paaiškinime nurodė, kad yra J. J. mamos S. J. sugyventinis. Mokesčių administratorius išanalizavęs asmens pajamas nenustatė, kad S. S. pajamos nebuvo pakankamos 2010 m. paskolinti Pareiškėjui minėtą sumą. Be to, Pareiškėjo nurodytas paskolos tikslas neatitinka faktinių aplinkybių, t. y. nekilnojamasis turtas įsigytas dar prieš suteikiant paskolą, o sunkvežimis *Iveco* įsigytas po metų nuo paskolos gavimo.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo pateikti motyvai apie iš artimųjų pasiskolintas lėšas yra prieštaringi ir nurodytas paskolų tikslas kai kuriais atvejais neatitinka faktinių aplinkybių. Be to, Pareiškėjo, kaip jau minėta pirmiau, LVAT akcentuoja, kad tokiais atvejais mokesčių mokėtoji, pasirinkusiam gauti paskolas grynaisiais pinigais, tenka pareiga pagrįsti, kad šie pinigai realiai buvo perduoti. Taigi nustatant mokestines prievoles sandoriai vertinami mokesčių įstatymų, o ne civilinės teisės normų nustatyta tvarka. Kaip matyti iš aukščiau pateiktos LVAT praktikos, Pareiškėjui, nedeklaravusiam paskolų, kyla ne tik pareiga įrodyti, jog nurodyti asmenys pasirašė paskolos sutartis, bet ir pareiga įrodyti, jog būtent šie asmenys perdavė grynaisiais pinigais paskolos sutartyse nurodytas lėšas Pareiškėjui. Pažymėtina, kad Pareiškėjo skunde apsiribojama abstraktaus pobūdžio žodiniiais prieštaravimais Inspekcijos pozicijai, tačiau objektyvių duomenų, neginčijamai patvirtinančių, kad tokias lėšas Pareiškėjas gavo būtent iš nurodytų asmenų, į bylą nėra pateikiama.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjo motyvai, kad Inspekcija vadovaujasi prielaidomis ir nepagrįstai perkelia įrodinėjimo prievolę Pareiškėjui pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, negali būti vertinami kaip pagrįsti ir teisėti, nes Pareiškėjas nėra įgyvendinęs jam keliamos įrodinėjimo pareigos pagrįsti grynųjų pinigų judėjimą.

Komisija atkreipia dėmesį, jog mokesčių administratorius nustatė, kad atsižvelgus į Pareiškėjo teikiamas paskolos sutartis tektų konstatuoti Pareiškėjo pagrindinėmis pajamomis esant artimųjų paskolas. T. y. 2010 m. didžiąją pajamų dalį sudarė Pareiškėjo ir sutuoktinės 2010 m. pasiskolintos piniginės lėšos (67500 Lt). Tuo tarpu kitos Pareiškėjo ir sutuoktinės pajamos 2010 m. sudarė 47041 Lt (iš jų 9000 Lt Pareiškėjo motinos dovana, 14204 Lt – šalpos išmoka ir netekto darbingumo pensija) t. y. paskolos sudarė 59 proc. visų 2010 m. gautų pajamų. Pareiškėjas su sutuoktine 2010–2011 m. darbo sutarčių nebuvo sudarę, verslo liudijimų įsigiję taip pat nebuvo. Tačiau mokestinės kontrolės veiksmų metu konstatuota, jog Pareiškėjas vykdė transporto priemonių prekybos individualią veiklą, tokios veiklos vykdymą vėliau ir pats Pareiškėjas deklaravo. Sutuoktinių išlaidos 2010 m. sudarė 280926 Lt (nekilnojamojo turto, automobilių įsigijimo, Pareiškėjo nurodytos vartojimo ir draudimo išlaidos), t. y. buvo 6 kartus didesnės, nei gautos pajamos. Atsižvelgdama į šias aplinkybes Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad tokie sutuoktinių skolinimosi iš kitų fizinių asmenų sandoriai, kai jų pačių deklaruojamos pajamos nebuvo didelės ir nustatytas neįregistruotos individualios veiklos vykdymo faktas, sukėlė pagrįstų abejonių dėl tokių sutarčių realumo.

Pareiškėjas Komisijai papildomai pateikė įrodymus (2016-07-22 pavedimo kopiją, liudijančią paskolos grąžinimą V. K. ir 2016-07-21 pavedimo kopiją, liudijančią paskolos grąžinimą I. M.), Pareiškėjo vertinimu, patvirtinančius, kad paskolos Pareiškėjo šeimai buvo realiai suteiktos. Atsakydama į šį Pareiškėjo argumentą Komisija pažymi, kad šios pavedimų kopijos patvirtina piniginių lėšų judėjimą, tačiau ne paskolų suteikimo dieną ir ne iš minėtų fizinių asmenų Pareiškėjui, bet atvirkščiai. T. y. šie dokumentai patvirtina, kad Pareiškėjas pervedė pinigus V. K. ir I. M., tačiau nepatvirtina, kad V. K. ir I. M. suteikė paskolas Pareiškėjui ir Pareiškėjui perdavė skolinamus grynuosius pinigus. Taigi, šis Pareiškėjo motyvas atmestinas, kaip nepatvirtinantis grynųjų pinigų judėjimo tarp nurodytų asmenų ginčo paskolų sutarčių surašymo metu.

Atsižvelgdama į tai Komisija konstatuoja, kad Inspekcija pagrįstai į Pareiškėjo teikiamus paaiškinimus neatsižvelgė ir laikėsi pozicijos, jog byloje nepakanka įrodymų, patvirtinančių lėšų perėjimo faktą iš minėtų asmenų Pareiškėjui.

Papildomai pažymėtina, kad net ir pripažinus minėtas paskolas, Pareiškėjo išlaidos 2010 m. viršytų gautas pajamas, t. y. ginčo paskolų suma 2010 m. buvo 67500 Lt, o sutuoktinių išlaidos šiuo laikotarpiu viršijo pajamas 163219 Lt.

Dėl civilinės teisės ir mokesčių teisės santykio

Pareiškėjo skunde nurodoma, kad Inspekcija nepagrįstai atsisako Pareiškėjo naudai vertinti paskolos sutartis, atitinkančias civilinės teisės tokioms sutartims keliamus reikalavimus. Pareiškėjo vertinimu, minėtos sutartys atspindi faktines aplinkybes ir turi teisinę galią, todėl jų reikšmė negali būti paneigta mokesčių administratoriaus keliamomis prielaidomis, o tokie mokesčių administratoriaus veiksmai prieštarauja sutarties laisvės principui. Skunde atkreipiamas dėmesys, jog šalys sudarė susitarimus vadovaudamosi Civilinio kodekso nuostatomis, tarpusavio pasitikėjimu ir laisva valia, o teisės aktai draudimų sudaryti neatlygintinus sandorius nenumato.

Komisija pažymi, 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 reglamentuoti 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 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 mokestinių 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 nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (žr. LVAT 2010-05-17 nutartį adm. b. Nr. A556-735/2010 ir kt.)

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 pinigines lėšas 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 sureglamentuoti 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 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 administracinėje byloje Nr. A14-587/2005).

Kaip matyti iš išdėstytos teismų praktikos, dėl įrodinėjimo pareigos pasiskirstymo ir civilinės bei mokesčių teisės santykio konstatuotina, kad Pareiškėjo pozicija, jog sutarties laisvės principas užkerta kelią mokesčių administratoriui vertinti sandorius ne civilinės, bet mokesčių teisės prasme, yra nepagrįsta, nes sutarties laisvės principas veikia civilinės teisės srityje, tačiau nesukuria pagrindo

laikyti neapmokestinamais civilinės teisės reikalavimus atitinkančia forma surašytus sandorius, kurių realus egzistavimas neįrodytas mokesčių teisės prasme.

Be to, kaip jau minėta, lemiamą reikšmę apskaičiuojant Pareiškėjo pajamas ir išlaidas turi piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjui faktas. Kadangi tokiam faktui įrodyti Pareiškėjas duomenų nepateikia, Komisija konstatuoja, jog nėra teisėto pagrindo pripažinti nepagrįsta mokesčių administratoriaus poziciją, kad paskolos Pareiškėjui nebuvo suteiktos.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą, teisingai nustatė Pareiškėjo mokestinės prievolės dydį. Nagrinėjamu atveju mokestinė bazė yra nustatyta nepažeidžiant protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijų, o mokėtinas GPM ir su juo susijusios sumos apskaičiuotos pagrįstai ir teisingai.

Papildomai pažymėtina, jog į Pareiškėjos prašymą įtraukti paskolas suteikusius asmenis į bylą trečiaisiais asmenimis atsakyta Komisijos 2016-09-02 raštu Nr. 5-499(7-169/2016).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 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. 68-167.

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, 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

Andrius Venius

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliene