



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2016 m. spalio 6 d. Nr. S-210 (7-168/2016)  
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 administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojos atstovei  
mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

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

2016 m. rugsėjo 19 d. posėdyje išnagrinėjusi B. J. (toliau – Pareiškėja) 2016-07-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-30 sprendimo Nr. 68-169, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-30 sprendimu Nr. 68-169 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-03-03 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-117 dėl 2015-11-19 patikrinimo akto Nr. FR0680-799 (toliau – patikrinimo aktas) tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 3624,88 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1793,13 Eur GPM delspinigius ir 1087 Eur GPM baudą (30 proc.).

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31. Nustatyta, kad Pareiškėja 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 Pareiškėja 2010 m. priede „Individualios veiklos pajamos“ (GPM308V) deklaravo 22500 Lt pajamas, 20454 Lt leidžiamus atskaitymus ir 2046 Lt individualios veiklos nuostolius, o turėjo deklaruoti 16000 Lt pardavimo pajamas, 13973 Lt leidžiamus atskaitymus ir 2027 Lt veiklos nuostolius (1 pažeidimas). Taip pat nustatyta, kad 2011 m. Pareiškėja deklaravo 20700 Lt pajamas, 20717 Lt leidžiamus atskaitymus ir 17 Lt mokestinio laikotarpio nuostolius, o turėjo deklaruoti 38000 Lt pardavimo pajamas, 31075 Lt leidžiamus atskaitymus ir 6925 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 Pareiškėja 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. gavusi 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 Pareiškėja 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)-FR0682-117 patvirtino minėtą patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai į valstybės biudžetą sumokėti papildomai apskaičiuotą 3624,88 Eur GPM, 1793,13 Eur GPM delspinigius ir skirtą 30 proc. dydžio 1087 Eur GPM baudą.

Pareiškėja, nesutikdama su Kauno AVMI sprendimu, skunde Inspekcijai nurodė nesutinkanti su vietos mokesčių administratoriaus nustatytu 171896 Lt piniginių lėšų likučiu 2007-01-01 ir statistinių vartojimo išlaidų taikymu. Pareiškėja skunde taip pat teigė, kad vietos mokesčių administratoriaus sprendime nurodyti pagal pirkimo–pardavimo sutartis įsigyti automobiliai buvo skirti asmeniniam naudojimui. Be to, Pareiškėja išreiškė prašymą atleisti ją nuo delspinigių bei baudos mokėjimo arba sumažinti paskirtą baudą. Pareiškėja papildomai Inspekcijai pateiktuose papildomuose paaiškinimuose nurodė, kad Pareiškėjos sutuoktinis, sudarydamas paskolos sutartis su kitais fiziniiais asmenimis, įgyvendino sutarčių laisvės principą ir mokesčių administratorius neturi teisės savavališkai pripažinti sandorį negaliojančiu. Taip pat Pareiškėja kvestionavo mokesčių administratoriaus atliktą surinktų įrodymų vertinimą.

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

### **Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo**

Nurodoma, jog Kauno AVMI Pareiškėjai GPM už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31 apskaičiavo pagal atliktą įvertinimą, pritaikiusi išlaidų metodą. Pagal gyventojų registro duomenis Pareiškėja nuo 1983-05-14 yra įregistravusi santuoką su J. 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pateiktos informacijos duomenų nenustatyta, 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 grynujų 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 (piniginės lėšos banke).

Inspekcija, atsižvelgdama į bylos medžiagą bei nustatytą aplinkybių visumą, taip pat į tai, kad Pareiškėja nepateikė 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėja pateikė rašytinius pinigų dovanojimo raštelių, kuriuose nurodyta, kad Pareiškėjos sutuoktinio 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. dovanoje nurodytas pinigines lėšas, t. y. minėtos dovanos pripažintos Pareiškėjos ir jo sutuoktinio gautomis pajamomis.

Nurodoma, jog Pareiškėja nesutinka su vartojimo išlaidų taikymu, motyvuodama tuo, kad šeimos su penkiais vaikais išlaidos yra mažesnės, nei šeimų, auginančių vieną ar du vaikus, kurios gali patirti didesnes išlaidas vienam šeimos nariui. Pareiškėja taip pat teigė, kad mokesčių administratorius neturi duomenų, jog Pareiškėjos šeimos išlaidos atitiko statistinius duomenis. Inspekcija, atsakydama į šiuos Pareiškėjos teiginius, pažymėjo, jog mokesčių administratorius mokestiniam 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, registrų (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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu gautos pajamos ir patirtos išlaidos detalčiai nurodytos patikrinimo akto 19–25 psl.

*Dėl 2010 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų*

Įvertinusi Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010 m. gautas 47041 Lt pajamas bei patirtas 280926 Lt išlaidas, Pareiškėjos piniginių lėšų likutį banke 2010-01-01 – 0 Lt (sutuoktinio – 28059 Lt),

apskaičiuotą bendrą sutuoktinių ne banke turėtą sumą – 45460 Lt ir 2010-12-31 turėtą banke – 2853 Lt (Pareiškėjos – 1357 Lt, sutuoktinio – 1496 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 Pareiškėjos 2010 m. faktiškai patirtos išlaidos 81610 Lt (163219 Lt / 2) viršijo gautas pajamas.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjos anytos S. J. 2010 m. padovanota 9000 Lt suma patikrinimo metu vertinta kaip Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010 m. gautos pajamos.

*Dėl 2011 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų*

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

Nustatyta, kad Pareiškėjos 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 Pareiškėja su sutuoktiniu 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 P. 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. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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, P. 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. Pareiškėjos pateiktas paskolų sutartis, jos sutuoktinio 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamas, jų teigimu gautų paskolos sutarčių pagrindu, gavimo realumą, buvo vertinamos tokios aplinkybės: paskolų sandoriai sudaryti su giminstės ryšiais susijusiais asmenimis ir pažįstamais, tarp Pareiškėjos sutuoktinio ir paskolų davėjų sudaryti laisvos formos, notaro nepatvirtinti paskolų rašteliai (sutarčiai) (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 Pareiškėjos sutuoktinis skolinasi pinigus, iš kokių pajamų gražins pasiskolintas lėšas, nors, pavyzdžiui, I. M. Kauno AVMI 2015-07-06 teiktame paaiškinime nurodė, jog J. J. 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2010 m. pajamų visumą, nustatyta, jog didžiąją jų dalį sudarė Pareiškėjos ir sutuoktinio 2010 m. pasiskolintos piniginės 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, Pareiškėjos nurodytos vartojimo ir draudimo išlaidos), t. y. buvo 6 kartus didesnės, nei gautos pajamos.

Nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2010–2011 m. darbo sutarčių nebuvo sudarę, verslo liudijimų įsigiję taip pat nebuvo. Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjos pateiktos paskolos sutartys negali būti vertinamos kaip realiai įvykę sandoriai. Inspekcijos teigimu, patikrinimo metu pagrįstai nustatyta, kad Pareiškėjos 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, Pareiškėjos sutuoktinis, įformindamas šias sutartis, siekė mokesstinės naudos, nes paskolų pagrindu gautos pajamos, vadovaujantis GPMĮ nuostatomis, neapmokestinamos.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos kartu su skundu pateiktas P. 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 Pareiškėjos sutuoktiniui paskolinti 9000 Lt. Dėl Pareiškėjos sutuoktinio pateiktų Z. šeimos pajamų deklaracijų pažymima, kad nors pagal jas ir darant prielaidą, jog V. Z. turėjo finansines galimybes J. J. suteikti 30000 Lt paskolą, tačiau šiuo dokumentu teikiama informacija nepagrindžia realaus pinigų perdavimo fakto J. J.

Sprendime pažymima, kad mokesčių administratorius neginčija civilinių sandorių, kurių pagrindu Pareiškėjos sutuoktiniui 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis

vykdė neregistruotą automobilių prekybos individualią veiklą. Nustatyta, kad Pareiškėja su sutuoktiniu 2007–2011 m. nedeklaravo automobilių pardavimo pajamų. J. J. automobilių pardavimo pajamos 2007 m. sudarė 1000 Lt, 2008 m. – 10000 Lt, 2009 m. – 8200 Lt, 2010 m. – 6500 Lt, 2011 m. – 7000 Lt; Pareiškėjos 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. Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė bei įsigijo šias transporto priemones (toliau – TP): 2010-04-19 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėja 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 Pareiškėja 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“) Pareiškėjos sutuoktinis pardavė M. N. krovinių mikroautobusą *VW* (2001 m.) už 6500 Lt. Minėtą mikroautobusą J. J. 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“) Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos 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“) Pareiškėja 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“) Pareiškėja 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“) Pareiškėjos sutuoktinis iš V. G. įmonės įsigijo autovežį *Iveco* (2000 m.) už 35000 Lt; 2011-08-26 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėjos sutuoktinis iš V. G. įmonės įsigijo priekabą *TIJHOF* (2000 m.) už 15000 Lt; 2011-09-28 sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) J. J. 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 Nr. 2011/10-19 Pareiškėjas pardavė UAB „J1“ automobilį *BMW 320* (2003 m.) už 7000 Lt. Minėtas automobilis įsigytas 2011-10-14 iš užsienio šalies piliečio B. R. C. už 2000 Eur (6906 Lt); 2011-11-13 TP pirkimo–pardavimo sutartimi (sutartį pateikė VĮ „Regitra“) Pareiškėja 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. Pareiškėja ir jos sutuoktinis pardavė TP už 67500 Lt (J. J. pardavė 2 TP, Pareiškėja – 4 TP) bei įsigijo TP iš viso už 124236 Lt (J. J. įsigijo 5 TP, Pareiškėja – 3). Tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2011-12-31) Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamuoju laikotarpiu vykdyta veikla atitiko GPMĮ apibrėžtą bei LVAT pateiktą individualios veiklos sampratą.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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).

Pareiškėja 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 Pareiškėjos skundo argumentus, pažymi, kad minėtos aplinkybės, vykdant Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui TP pirkimo ir pardavimo sandorius, nepaneigia individualios veiklos požymių. Be to, pažymima, kad sutuoktiniai 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. asmenys savo veiksmais pripažino vykdę neįregistruotą individualią prekybos automobiliais veiklą.

### **Dėl natūra gautų pajamų**

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja 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 Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui E. L. 2011-09-20 suteikė 50000 Lt paskolą. E. L. Kauno AVMI 2013-02-11 teiktame paaiškinime nurodė, kad su Pareiškėjos šeima susipažino per bendrus pažįstamus, nei giminystės, 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 J. J. 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. Pareiškėja su sutuoktiniu 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 – Pareiškėjai ir sutuoktiniui, 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pagal minėtos paskolos sutartį gautą naudą (palūkanų tikrąją rinkos kainą) pripažino jų pajamomis, gautomis natūra. Pažymima, kad Pareiškėja nei skunde, nei paaiškinimuose Inspekcijai nustatytų aplinkybių, jog ji su sutuoktiniu 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 Pareiškėjos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis.

### **Dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos arba baudos sumažinimo**

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja laikosi pozicijos, kad jos veiksmuose nebuvo kaltės, nes jie su sutuoktine nevilkinio 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 Pareiškėja, vadovaudamasi 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 įpareigota pateikti metinę pajamų deklaraciją ir yra atsakinga už deklaracijoje pateiktos informacijos teisingumą. Inspekcijos teigimu, aplinkybėmis, kurios patvirtintų, kad nėra Pareiškėjos kaltės dėl padaryto pažeidimo, šiuo atveju galėjo būti aplinkybės, kurios patvirtintų, jog Pareiškėja dėl priežasčių, nepriklausančių nuo jos valios, neturėjo galimybės teisingai ir laiku deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti GPM. Tokių aplinkybių nenustatyta. Pareiškėja 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 Pareiškėja negali būti atleista nuo GPM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą.

Inspekcija dėl Pareiškėjos prašymo atleisti ją nuo GPM baudos mokėjimo arba sumažinti paskirtą 30 proc. dydžio GPM baudą, nes bauda Pareiškėjai buvo paskirta pirmąkart, patikrinimo metu ji 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 Pareiškėjai 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 Pareiškėjai 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 Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o sunkinančiomis yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (Pareiškėjai, taikant MAĮ 69 ir 70 straipsnių nuostatas, papildomai apskaičiuotas 3519,46 Eur GPM). Be to, Pareiškėja 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 Pareiškėjai pagrįstai skirtas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, t. y. 30 proc. dydžio GPM bauda.

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

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

Pareiškėjos teigimu, ginčas šioje byloje yra kilęs dėl pateiktų įrodymų vertinimo, t. y. dėl to, ar pagal Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu pateiktas paskolos sutartis įvyko realūs pinigų perdavimai ir ar jos nebuvo surašytos, siekiant Pareiškėjai mokesčines naudas.

Pareiškėja 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.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija, neigdama ginčo paskolų realumą, nevertindama Pareiškėjos ir trečiųjų asmenų pateiktų argumentų, savo išvadą nepagrindžia abejonių nekeliančiais įrodymais, nors MAĮ 67 straipsnio 1 dalis įpareigoja mokesčių administratorių pagrįsti jo apskaičiuotas mokesčius 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 Pareiškėjai paskolas suteikė artimi giminaičiai ir draugai. Tačiau, pasak Pareiškėjos, 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 Pareiškėjai 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 Pareiškėjos šeimai pinigų, patikrinimus buvo nustatyta, jog tie asmenys turėjo finansines galimybes paskolinti nurodytas pinigų sumas, jokių kitų aplinkybių, išskyrus tai, kad pinigus skolinę asmenys buvo susiję su Pareiškėja ir jos 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“. Pareiškėjos 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 Pareiškėjos sutuoktiniui.

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

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjos šeima, surinkusi 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 Pareiškėjos sutuoktinis planuoja grąžinti kaip įmanoma greičiau, kai tik tą leis finansinė būklė. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad ir patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėjos šeima anksčiau neturėjo galimybės grąžinti gautas paskolas, nes gaunamų pajamų dydis neleido to padaryti.

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

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

Pareiškėja akcentuoja, kad jos sutuoktinis, 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 Pareiškėjos šeimai.

Pareiškėjai nesuprantamas Inspekcijos argumentas, kad kontrolės procedūrų metu nebuvo pateikta vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, jog pagal pateiktus rašytinius dokumentus skolintojai realiai perleido Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui 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 (Pareiškėja ir jos sutuoktinis), tiek paskolos 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 taisyklės, įvertinęs visus byloje surinktus įrodymus, ir iš jų duomenų viseto padaręs išvadas, kai susiformuoja teismo įsitikinimas, kad tokia aplinkybė egzistuoja arba neegzistuoja.

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

Pareiškėja, apibendrindama 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, mokesčio 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.

Pareiškėja 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 Pareiškėjai, bet ir paskolos davėjams, t. y. administraciniame procese priimtas nepalankus sprendimas tretiesiems asmenims gali turėti įtakos jų teisėms ir pareigoms. Pareiškėja 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).

Pareiškėjos 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 Pareiškėja 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 Pareiškėjos sutuoktinis rungimosi procese įgytų pranašumą prieš jam pinigų skolinusius asmenis.

Pareiškėja, atsižvelgdama 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, Pareiškėjos teigimu, Inspekcijos sprendimas yra naikintinas.

Pareiškėja, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi MAĮ, Lietuvos Respublikos administracinių ginčų komisijų įstatymo, Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo nuostatomis, prašo Mokesčių 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 Pareiškėja Komisijai išreiškė reikalavimą į bylos nagrinėjimą įtraukti V. Z., P. 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 Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-06-30 sprendimas Nr. 68-169 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Kauno AVMI 2016-03-03 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-117 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 Pareiškėjos pajamomis natūra.

Pažymėtina, jog skunde Komisijai Pareiškėjos 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 nekeliami, 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 Pareiškėjos šeimos gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Pareiškėja 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos šeimos pajamų ir išlaidų analizę) nustatyta, kad Pareiškėjos 2010 m. faktiškai patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 81610 Lt (163219 Lt sutuoktiniams padalinta lygiomis dalimis).

Pareiškėjos sutuoktinis 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 P. S. dėl 9000 Lt. Šias paskolas mokesčių administratorius laikė surašytomis siekiant mokestinės naudos, t. y., konstatavo, jog Pareiškėjos šeima turėdama 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. Pareiškėjos sutuoktiniui 9000 Lt paskolino J. J. motina S. J.

Pareiškėjos sutuoktinis 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 Pareiškėjos šeimos pajamoms. Būtent dėl paskolos, gautos iš E. L., sąlygų (paskola suteikta neatlygintinai, t. y. skolinantis iš kredito įstaigų Pareiškėjos šeimai 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 pati Pareiškėjos šeima.

### **Dėl mokesčių administratoriaus nepripažintų paskolų sutarčių**

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

Komisija pažymi, kad LVAT 2013-04-15 sprendime adm. b. Nr. A602-27/2013 nurodė, jog 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 (Pareiškėjos sutuoktiniui) iš šeimos santaupų 2011 m. paskolino neatlygintinai. Pareiškėjos sutuoktinio 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 paskolintos sumos R. K. būti sukaupusi negalėjo.

I. M. dėl Pareiškėjos sutuoktiniui suteiktos 10000 Lt paskolos mokesčių administratoriui 2015-07-07 paaiškino, jog J. J. yra I. M. patėvio sesers vyras. Nurodė, kad J. J. savo du dešimtmečius kauptas santaupas 2010 m. spalio mėn. paskolino neatlygintinai, nes Pareiškėjos sutuoktinis pasitikėjo. Paaiškinimo surašymo dieną Pareiškėjos sutuoktinis skolos nebuvo grąžinęs. Mokesčių administratorius konstatavo, kad paskolos raštas surašytas ne spalio, bet sausio mėn., tačiau ištyręs I. M. šeimos pajamas nenustatė, kad Pareiškėjos sutuoktiniui 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 (Pareiškėjos šeimos 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 Pareiškėjos sutuoktinis, 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 J. J. gauta suma būtų buvusi išreikšta ne apvalia svarų suma, bet svarais ir pensais. Pareiškėjos sutuoktinis nepateikė duomenų, kokią konkrečią sumą svarais gavo ir kokias išlaidas patyrė dėl valiutų keitimo (J. J. turėjo iškeisti svarus į litus, jei šiuos pinigus vartojo einamosioms išlaidoms dengti, kaip nurodoma skunde) ir šios išlaidos keistų Pareiškėjos šeimos išlaidų balansą mokesčių administratoriaus skaičiavimuose.

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

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 Pareiškėjos sutuoktiniui nurodytos pinigų sumos paskolinti neturėjo finansinių galimybių.

P. S. mokesčių administratoriui 2015-08-26 pateiktame paaiškinime nurodė, kad yra J. J. mamos S. J. sugyventinis. Mokesčių administratorius išanalizavęs asmens pajamas nenustatė, kad P. S. pajamos nebuvo pakankamos 2010 m. paskolinti Pareiškėjos sutuoktiniui minėtą sumą. Be to, Pareiškėjos sutuoktinio 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, Pareiškėjos pateikti motyvai apie iš artimųjų pasiskolintas lėšas yra priešaringi ir nurodytas paskolų tikslas kai kuriais atvejais neatitinka faktinių aplinkybių. Be to, kaip jau minėta pirmiau, LVAT akcentuoja, kad tokiais atvejais mokesčių mokėtojui, 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, mokesčių mokėtojui, 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. Pažymėtina, kad Pareiškėjos skunde apsiribojama abstraktaus pobūdžio žodiniais prieštaravimais Inspekcijos pozicijai, tačiau objektyvių duomenų, neginčijamai patvirtinančių, kad tokias lėšas Pareiškėjos sutuoktinis gavo būtent iš nurodytų asmenų, į bylą nėra pateikiama.

Komisijos vertinimu, Pareiškėjos motyvai, kad Inspekcija vadovaujasi prielaidomis ir nepagrįstai perkelia įrodinėjimo prievolę Pareiškėjai pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, negali būti vertinami kaip pagrįsti ir teisėti, nes Pareiškėja ir jos sutuoktinis nėra įgyvendinę joms keliamos įrodinėjimo pareigos pagrįsti grynujų pinigų judėjimą.

Komisija atkreipia dėmesį, jog mokesčių administratorius nustatė, kad atsižvelgus į Pareiškėjos sutuoktinio teikiamas paskolos sutartis tektų konstatuoti Pareiškėjos šeimos pagrindinėmis pajamomis esant artimųjų paskolas. T. y. 2010 m. didžiąją pajamų dalį sudarytų Pareiškėjos ir sutuoktinio 2010 m. pasiskolintos piniginės lėšos (67500 Lt). Tuo tarpu kitos Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pajamos 2010 m. sudarė 47041 Lt (iš jų 9000 Lt Pareiškėjos anytos dovana, 14204 Lt – šalpos išmoka ir netekto darbingumo pensija) t. y. paskolos sudarė 59 proc. visų 2010 m. gautų pajamų. Pareiškėja su sutuoktiniu 2010–2011 m. darbo sutarčių nebuvo sudarę, verslo liudijimų įsigiję taip pat nebuvo. Tačiau mokestinės kontrolės veiksmų metu konstatuota, jog Pareiškėja vykdė transporto priemonių prekybos individualią veiklą, tokios veiklos vykdymą vėliau 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.

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

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

Papildomai pažymėtina, kad net ir pripažinus minėtas paskolas, Pareiškėjos 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**

Pareiškėjos skunde nurodoma, kad Inspekcija nepagrįstai atsisako Pareiškėjos naudai vertinti paskolos sutartis, atitinkančias civilinės teisės tokioms sutartims keliamus reikalavimus. Pareiškėjos 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 nurodyta 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 nurodyta 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos pajamas ir išlaidas turi piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjos šeimai faktas. Kadangi tokiam faktui įrodyti Pareiškėja duomenų nepateikia, Komisija konstatuoja, jog nėra teisėto pagrindo pripažinti nepagrįsta mokesčių administratoriaus poziciją, kad paskolos Pareiškėjos šeimai nebuvo suteiktos.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą, teisingai nustatė Pareiškėjos 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. 5-500(7-168/2016).

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. 68-169.

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