



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL A. U. 2016-08-22 SKUNDO**

2016 m. lapkričio 7 d. Nr. S-244 (7-195/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

sekretoriaujant  
dalyvaujant šalims

Editos Veršelienės  
Andriaus Veniaus – pranešėjas  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei  
mokesčių mokėtojui A. U.

2016 m. rugsėjo 27 d. išnaginėjusi A. U. (toliau – Pareiškėjas) 2016-08-22 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-07-29 sprendimo Nr. 68-206, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2016-05-09 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-286. Panevėžio AVMI 2016-05-09 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-286 pakeitė 2016-03-14 patikrinimo aktu Nr. (42.72)-FR0680-183 apskaičiuotą 9613,65 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM) ir nurodė Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 9453,49 Eur GPM, 3242,11 Eur GPM delspinigius ir skyrė 945 Eur GPM baudą (10 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo GPM patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, nustatė, kad tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2010-01-01) Pareiškėjas ir jo sutuoktinė B. U. turėjo 2029 Lt piniginių lėšų banke ir 145840 Lt piniginių lėšų ne banke (*tirtas laikotarpis nuo 2003 m. iki 2010-01-01*), o, įvertinus tikrinamuoju laikotarpiu (2010–2014 metai) Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, jog 2011 m. ir 2012 m. Pareiškėjo ir sutuoktinės išlaidos viršijo bendras oficialiai Pareiškėjo ir sutuoktinės gaunamas pajamas atitinkamai 120291 Lt ir 317394 Lt, tai yra minėtu laikotarpiu Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo nedeklaruotų ir neapmokestintų pajamų. Įvertinęs nustatytas aplinkybes, vietos mokesčių administratorius, taikydamas 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatas ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės) numatytą išlaidų metodą, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiavo mokėtiną GPM ir su juo susijusias sumas, nes nagrinėjama situacija atitiko Taisyklių 4 punkte nustatytas sąlygas.

Skundžiamu sprendimu centrinis mokesčių administratorius patvirtino Panevėžio AVMI 2016-05-09 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-286. Inspekcija nurodo, kad savo sprendime 2010 metų ir 2013–2014 metų laikotarpio plačiau nedetalizuos, nes už šį laikotarpį Pareiškėjui mokestinė prievolė nėra apskaičiuota.

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, jog, vadovaujantis Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87, 3.88, 3.109 straipsnių nuostatomis, reglamentuojančiomis sutuoktinių turto teisinį režimą, analizuojant Pareiškėjo gautas pajamas bei patirtas išlaidas pagrįstai atsižvelgta ir į sutuoktinio (B. U. ) gautas pajamas, patirtas išlaidas bei piniginių lėšų likučius. Minėtų CK nuostatų pagrindu Pareiškėjo gautos pajamos ir patirtos išlaidos, nes tai yra bendros šeimos pajamos ir išlaidos, yra pagrįstai dalinamos lygiomis dalimis su sutuoktine ir apmokestintos 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) nustatyta tvarka.

Pozicijos, kad santuokos metu sutuoktinio gautos pajamos yra priskirtinos abiem sutuoktiniams, laikosi ir Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), kuris ne kartą savo sprendimuose yra nurodęs, jog GPMĮ prasme pajamos, gautos iš disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises, be to, bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esantis turtas priklauso lygiomis dalimis abiem sutuoktiniams, juo disponuojama abiejų sutuoktinių bendra valia, (*pavyzdžiui: plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendimas adm. byloje Nr. A-7-158/2002, 2006-10-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-4-916/2006*), vadinasi, mokestinės prievolės, atsirandančios iš disponavimo tokiu turtu, taip pat dalintinos sutuoktiniams po lygiai. Šios praktikos yra laikomasi ir vėlesnėse LVAT išnagrinėtose bylose (*pavyzdžiui: 2011-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2164/2011, 2011-06-23 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2250/2011, 2011-02-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-264/2011*), o 2016-06-23 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-777-438/2016 LVAT taip pat akcentavo, kad administracinių teismų praktikoje aiškinant teisės aktų nuostatas, kiek tai susiję su pajamų, kurias gauna asmuo būdamas santuokoje apmokestinimu, yra konstatuota, kad tokiais atvejais turi būti laikomasi prezumpcijos, jog pajamų gavo abu sutuoktiniai.

Inspekcija nurodo, kad, vertinant Pareiškėjo ir jo šeimos patirtas išlaidas, vadovautasi Lietuvos Respublikos statistikos departamento (toliau – Statistikos departamentas) internetiniame puslapyje skelbtų vidutinių vartojimo išlaidų vienam ūkio nariui per mėnesį duomenimis, pagal kuriuos didžiųjų miestų gyventojų vartojimo išlaidos per mėnesį sudarė: 2010 m. – 630,90 Lt, 2011 m. – 669,30 Lt, 2012 m. – 697,80 Lt, 2013 m. – 731,50 Lt, 2014 m. – 732,20 Lt.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėjas su sutuoktine tikrinamuoju laikotarpiu (2011-09-23) susilaukė vaiko (A. U. ), todėl, skaičiuodama Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patiriamas išlaidas, Panevėžio AVMI akto tvirtinimo metu savo sprendime atsižvelgė į tai, jog suaugusių šeimos narių ir vaiko (ypač naujagimio) patiriamos išlaidos skiriasi, vaikui priskirtinas vartojimo išlaidas perskaičiavo, papildomai sumažindama vaikui tenkančias statistines išlaidas maistui ir nealkoholiniams gėrimams (*2011 m. – sumažinant 80 proc., 2012 m. – 60 proc., 2013–2014 m. – 50 proc.*), aprangai ir avalynei (*2011–2012 m. sumažinant – 50 proc., 2013–2014 m. – 30 proc.*), poilsiui ir kultūrai (*2011 m. sumažinant – 100 proc., 2012–2014 m. – 50 proc.*), ryšiams, būsto apstatymo, namų ūkio įrangos ir kasdieninės namų priežiūros išlaidoms, papildomai eliminuodama transporto išlaidas, nustatė, kad Pareiškėjo šeimos vartojimo išlaidos sudaro: 2010 m. – 15141,60 Lt, 2011 m. – 16769,22 Lt (669,30 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (235,34 Lt x 3 mėn. x 1 žm.), 2012 m. – 20440,92 Lt (697,80 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (307,81 Lt x 12 mėn. x 1 žm.), 2013 m. – 21642,12 Lt (731,50 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (340,51 Lt x 12 mėn. x 1 žm.), 2014 m. – 21 662,64 Lt (732,20 Lt x 12 mėn. x 2 žm.) + (340,82 Lt x 12 mėn. x 1 žm.).

2011 metais Pareiškėjas ir sutuoktinė gavo pajamų, susijusių su darbo santykiais, ligos, motinystės, tėvystės ir motinystės pašalpų, kito turto nuomos pajamų, Inspekcijos gražintus

mokesčius, paskolų iš P. Š., UAB „A1“, UAB „L1“, pajamų už finansinių priemonių pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn išvestinių finansinių priemonių realizavimo (UAB „D1“), dovanų ir grąžintų atsiskaitytinai gautų lėšų, kas sudaro 343583 Lt pajamų sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2011 metus).

2011 metais Pareiškėjas ir sutuoktinė patyrė išlaidų, susijusių su mokesčių išskaičiavimu, grąžintomis paskolomis, suteiktomis paskolomis, vartojimo išlaidų, vertybinių popierių įsigijimo išlaidų, gyvybės draudimo įmokų išlaidų, kas sudaro 665917 Lt sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2011 metus – suma po atlikto perskaičiavimo).

Po atlikto perskaičiavimo nustatyta, jog Pareiškėjo ir sutuoktinė 2011 metais patirtos išlaidos viršijo oficialiai gautas pajamas 120291 Lt suma.

2012 metais Pareiškėjas ir sutuoktinė gavo pajamų, susijusių su darbo santykiais, Inspekcijos grąžintus mokesčius, pajamų iš paskirstytojo pelno, gyvybės draudimo išmokų, kompensacijų ir paskolų iš fizinių ir juridinių asmenų, kas sudaro 263692 Lt pajamų sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2012 metus).

2012 metais Pareiškėjas ir sutuoktinė patyrė išlaidų, susijusių su mokesčių išskaičiavimu, grąžintomis paskolomis, suteiktomis paskolomis, vartojimo išlaidomis, kas sudaro 579474 Lt sumą (pajamų ir išlaidų balansas už 2011 metus – suma po atlikto perskaičiavimo).

Įvertinusi visą turimą informaciją apie Pareiškėjo šeimos gautas pajamas bei patirtas išlaidas, Panevėžio AVMI konstatavo, kad 2011–2012 metų laikotarpiu Pareiškėjo šeimos patirtos išlaidos viršijo oficialiai gautas pajamas 437685 Lt suma (2011 metais 120291 Lt + 2012 metais 317394 Lt).

MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais). Vadovaujantis minėtų Taisyklių 6 punktu, apskaičiuodamas mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius: konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte (6.1 p.), parenka tuos informacijos ir duomenų šaltinius, kurie leistų nustatyti kuo teisingesnį mokesstinės prievolės dydį (įvertinimui atlikti gali būti naudojamas vienas ar keli informacijos, duomenų šaltiniai (6.2 p.) bei atlieka vertinimą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, pasirenka tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis (siekiama atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus) (6.3 p.). Vienas iš minėtose Taisyklėse nustatytų vertinimo metodų, kuriuos prireikus gali taikyti mokesčių administratorius, yra išlaidų metodas (6.3.3. p.). Vadovaujantis Taisyklių 14 punktu, šis metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima

informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas. Taikant šį vertinimo metodą, vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (Taisyklių 15 p.), o tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai duomenys, ar duomenys iš kitų, taisyklių X dalyje nurodytų, informacijos šaltinių (Taisyklių 16 p.). Pagal Taisyklių X dalį vertinimui atlikti mokesčių administratoriaus pareigūnas turi pasirinkti tokį (-ius) informacijos šaltinį (-ius), kuris (-ie) leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą (Taisyklių 28 p.) bei turi teisę naudotis informacija, gauta iš mokesčių mokėtojo (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų mokesčių mokėtojų (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų asmenų, 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 (Taisyklių 29 p.).

Inspekcijos vertinimu, išanalizavus duomenis apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas ir išlaidas, pagrįstai nustatyta, kad faktinės Pareiškėjo šeimos išlaidos 2011–2012 metų laikotarpiu 437685 Lt viršijo gautas pajamas, t. y. sutuoktiniai realiais pajamų šaltiniais nepagrindė patirtų išlaidų. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjui mokėtini mokesčiai pagrįstai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas.

Dėl Statistikos departamento duomenų naudojimo ginčo atveju Inspekcija nurodo, jog, kai vertinamos mokėtojo patirtos išlaidos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą bei 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 (Taisyklių 29 p.). Mokesčių administratoriaus pasirinktas išlaidų metodas leido tiksliausiai apskaičiuoti Pareiškėjos mokestinę prievolę už praėjusį laikotarpį, remiantis oficialiais ir visuotinai prieinamais duomenimis. Papildomai pažymėtina, jog su mokesčių administratoriaus naudojamais duomenimis (Statistikos departamento) įvairaus pobūdžio bylose savo formuojamoje praktikoje sutinka ir LVAT (*pavyzdžiui: LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928-11, LVAT 2010-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1397-10, LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409-14*). Atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtinais ir galimais paskaičiavimais. Tokios pozicijos laikosi LVAT, kuris savo praktikoje yra konstatavęs, jog MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta (*2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-603/2007; LVAT 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-2491/2011*).

Mokestinio tyrimo metu, siekdamas pagrįsti patirtų išlaidų šaltinius, Pareiškėjas pateikė paskolų sutartis, surašytas su fiziniais asmenimis: P. Š. (2010 m. – 50000 Lt ir 2011 m. – 40000 Lt) ir R. M. (2010 m. – 300000 EUR). Mokesčių administratorius pripažino P. Š. Pareiškėjui paskolintas pinigines lėšas ir į jas atsižvelgė, vertindamas Pareiškėjo šeimos pajamas ir išlaidas. Tačiau mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius kritiškai vertino Pareiškėjo

pateiktus duomenis ir nurodytas faktines aplinkybes dėl R. M. 300000 EUR paskolos Pareiškėjui suteikimo.

R. M. (gyv. L. g. 27/29, buto Nr. 30, K. m. U.) iki 2016-02-10 turėjo leidimą laikinai gyventi Lietuvoje, nuo 2012-02-22 R. M. Lietuvoje deklaruota gyvenamoji vieta adresu: A. g. 12, M. k. P. sen. (nuosavybės teisė nekilnojamojo turto registre įregistruota gyventojų vardu). R. M. nuo 2009 m. iki 2012 m. turėjo 34 proc. UAB „K1“ akcijų. Nuo 2013 m. R. M. valdo 100 proc. UAB „K1“ akcijų paketą. R. M. nuo 2010-11-23 dirba UAB „K1“. Pagal trečiųjų asmenų Inspekcijai pateiktus duomenis R. M. pajamas per 2010–2014 m. sudarė darbo užmokestis, gautas iš UAB „K1“.

Muitinės departamento prie Finansų ministerijos (toliau – Muitinės departamentas) Muitinės informacinių sistemų centro duomenimis (2015-10-12) Pareiškėjo ir R. M. įformintų muitinės dokumentų, kuriuose būtų deklaruoti gryniesi pinigai, neužfiksuota. Lietuvos Respublikos sienos kirtimų užklausa nurodo vieną R. M. – 2011-02-17 atvykimą (kryptis Kenos geležinkelio PKP, Kenos U, Vilniaus rinktinė).

Pareiškėjas pateikė R. M. dokumentus (rusų kalba), UAB „B1“ 2015-12-04 raštą Nr. 75/06 AAB „U2“ direktoriui p. M. R. . Panevėžio AVMI kreipėsi į vertimo paslaugas teikiančią bendrovę dėl pateikto paaiškinimo (anglų kalba) ir dokumento (rusų kalba) tekstų vertimo į lietuvių kalbą ir išanalizavusi išverstus dokumentus konstatavo, kad Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose paskolos suteikimo aplinkybės nurodytos skirtingos, paskolos gavėjo ir paskolos davėjo paaiškinimuose nurodytos datos ir kita informacija prieštaringa. Pareiškėjas paaiškiniame nurodė apie 300000 EUR gavęs per 2008–2011 m., o R. M. paaiškiniame nurodė, kad „... 2009 m. jis vėl paprašė paskolinti pinigų, tik šį kartą didelės sumos. Aš paskolinau, tačiau jis pasakė, kad šį kartą skolinasi ne trumpam, o dvejiems ar trejiems metams. Aš sutikau ir kiekvieną kartą jam atvykus 2011, 2012, 2013, 2014 ir 2015 metais duodavau įvairias sumas – kartais 5000 EUR, kartais 10000 – 7000 EUR ir panašiai...“. Pažymėtina, jog Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose skirtingai nurodomas paskolos grąžinimas, t. y. Pareiškėjas nurodė, kad dalį paskolos (apie 438000 Lt) grąžino 2013–2014 metais, tačiau R. M. nurodė, kad šiuo metu Pareiškėjas grąžinęs apie 100000 EUR.

Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių administratoriui pateiktame 2015-12-04 UAB „B1“ rašte Nr. 75/06, adresuotame AAB „U2“ direktoriui p. M. R. , nurodyta, kad „...laikotarpiu nuo 2010 m. iki 2013 m. atviroji akcinė bendrovė „U1“ / „M1“ nuo sąskaitų, atidarytų uždarajoje akcinėje bendrovėje „T1“, M. R. grynaisiais pinigais nusiėmė piniginių lėšų sumas komandiruočių išlaidoms...“. Išanalizavusi R. M. pateiktą raštą iš UAB „B1“, kuris adresuotas AAB „U1“, Panevėžio AVMI konstatavo, kad minėtas raštas nepatvirtina fakto, jog R. M. gautas lėšas perdavė Pareiškėjui. Taip pat pažymėtina, kad paskola suteikta paskolos davėjui ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis – be jokių paskolos grąžinimą užtikrinančių garantijų. R. M. , kuris nurodomas kaip paskolos davėjas, iš UAB „B1“ grynaisiais pinigais nusiėmė pinigines lėšas (nurodyta paskirtis komandiruočių išlaidoms), įrodymų, kad šias lėšas perdavė Pareiškėjui, nėra.

Pareiškėjas pastabose nurodė, kad vertimų biuras klaidingai išvertė R. M. paaiškinimą, tačiau, kuri R. M. paaiškinimo dalis buvo išversta klaidingai, nenurodė ir prie pastabų pridėjo naują R. M. paaiškinimą, kuriame nurodyta, kad R. M. paaiškinimai buvo neteisingai suprasti arba neteisingai išversti. Atkreiptinas dėmesys, kad patikrinimo metu paaiškinimą rašė pats R. M. . Prie pastabų pateiktame R. M. paaiškiniame nurodytos iš esmės skirtingos grąžintos pinigų sumos (*patikrinimo metu nurodyta grąžinta pinigų suma – 100000 EUR, prie pastabų pateiktame paaiškiniame nurodyta – 127000 EUR*) bei likusi skolos dalis (*patikrinimo metu nurodoma likusi skola – 200000 EUR, prie pastabų pateiktame paaiškiniame – 100000 EUR*).

Pareiškėjas ir R. M. kitų dokumentų, pateisinančių piniginių lėšų faktinį pagrindimą ir perdavimą, nepateikė.

Centrinis mokesčių administratorius konstatuoja, jog Panevėžio AVMI pagrįstai kritiškai vertino Pareiškėjo pateiktus skolos raštėlius ir paaiškinimus. Visų pirma, Pareiškėjo pateikti duomenys negali patvirtinti realaus pinigų pasiskolinimo iš R. M. fakto. LVAT savo

praktikoje yra pažymėjęs, jog asmenys, pasirinkdami finansines operacijas grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų perdavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose), prisiima ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos (2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-27-13). Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nepateikė jokių objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų piniginių lėšų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui: paprasta rašytine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Inspekcija papildomai pažymi, jog mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Tokia mokesčių administratoriaus pozicija yra išdėstyta ir administracinių teismų praktikoje, kurioje ne kartą yra pažymėta, kad sąvoka „pagrįsti“ turi dvejopą reikšmę. Vienu atveju „pagrįsti“ reiškia pateikti pagrįstus argumentus, kad pagal mokesčių administratoriaus turimą ir tirtą medžiagą mokestis apskaičiuotas neteisingai ar neteisingai nustatyta mokesčio bazė arba neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės, arba neteisingai taikytos materialinės teisės normos. Kitu atveju sąvoka „pagrįsti“ reiškia pateikti naujus įrodymus, kurie patvirtintų faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčio bazės neteisingumą ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą arba įrodymus apie kitas aplinkybes, kuriomis mokesčių mokėtojas grindžia savo reikalavimą (LVAT 2006-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>15</sup>-1108/2006; 2011-01-06 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-1744/2010). Pastebėtina, jog pateikti įrodymai negali būti prieštaringi ir neturi kelti abejonių, ar pateikti tokius įrodymus, kurių mokestinį patikrinimą atliekančios ar mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos pagrįstumą galėtų įvertinti toms institucijoms prieinama informacija, tačiau šiuo atveju nagrinėjamoje byloje nustatyta priešingai.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, ginčo atveju pagrįstai padaryta išvada, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigą teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius, disponavo lėšomis, kurių šaltinių patikrinimo metu negalėjo pagrįsti ir atitinkamai įrodyti. Pareiškėjo pateikti dokumentai neįrodo piniginių lėšų perdavimo fakto, o paskolos sutartis vertintina kaip sudaryta pateisinti Pareiškėjo pajamų šaltinius. Taigi apskaičiuojant Pareiškėjo pajamas 300000 EUR paskola nevertinta pagrįstai.

Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė, jog 2009-12-31 jam UAB „A1“ buvo skolinga 233400 Lt, todėl, Pareiškėjo vertinimu, jis iki patikrinimo periodo turėjo 233400 Lt ir šia suma turėtų būti mažinama suma, nuo kurios skaičiuotas GPM.

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, jog ši Pareiškėjo pozicija yra nepagrįsta. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjas el. paštu 2015-11-09 atsiuntė UAB „A1“ atskaitingo asmens A. U. (Pareiškėjo) sąskaitos Nr. 481 apyvartą už laikotarpį nuo 2007 m. iki 2009 m. UAB „A1“ skola atskaitingam asmeniui 2007-12-31 sudaro 20880,50 Lt; 2008-12-31 – 212430,00 Lt; 2009-12-31 – 233400,00 Lt. Buhalterės 2015-10-29 el. paštu pateiktoje įsipareigojimų acininko A. U. (Pareiškėjo) sąskaitos 4489 apyvartoje už 2010 m. nurodyta, kad UAB „A1“ įsipareigojimas acininkui sudaro 233400 Lt. UAB „A1“ pateikė formą FR0711 už 2009 m., kurioje deklaravo iš Pareiškėjo gautą paskolą 233400 Lt. Atkreiptinas dėmesys, jog mokesčių administratorius tikrinamuoju laikotarpiu įvertino iš UAB „A1“ ir kitų juridinių asmenų Pareiškėjo gautas (įmonių grąžintas) paskolas (2010–2014 m. A. U. suteiktos / grąžintos paskolos I lentelė). Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas iš viso juridiniams vienetams suteikė paskolų 1730777 Lt, Pareiškėjui juridiniai vienetai grąžino 1352 468 Lt (Pareiškėjui negrąžinta paskolų suma 378309 Lt).

Centrinis mokesčių administratorius papildomai pažymi, jog mokesčių apskaičiavimas yra detalai išdėstytas ir pagrįstas Panevėžio AVMI sprendime ir patikrinimo akte, o, kadangi Pareiškėjas nepateikė nesutikimo motyvų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, plačiau šiuo klausimu nepasisako.

Pareiškėjas su Inspekcijos 2016-07-29 sprendimu Nr. 68-206 nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog R. M. Pareiškėjui nesuteikė paskolos, dėl kurios (išvados) nepagrįstai nepripažino pajamomis gautų paskolų iš minėto asmens.

Pareiškėjas skunde cituoja MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas bei šias nuostatas ir įrodinėjimo naštos pasiskirstymo aspektus aiškinančias LVAT nutartis.

Pareiškėjas akcentuoja, kad GPM, delpinigiškai ir bauda jo sutuoktinei apskaičiuoti nepagrįstai. Pareiškėjas, remdamasis Konstitucinio Teismo nutarimais (2000-03-15, 2002-06-03, 2003-11-17, 2004-09-02, 2006-01-24, 2006-09-26) nurodo, kad atitinkamame mokesčio įstatyme pateikta mokesčių mokėtojo sąvoka negali būti aiškinama plečiamai. Vadovaujantis ginčo teisiniams santykiams taikytinomis GMPĮ 8 str. 2 dalies 1 punkto nuostatomis, GPM mokėtoju yra pripažįstamas gyventojas (konkretus fizinis asmuo), kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamų. Nors mokesčių administratorius pripažino Pareiškėją ir jo sutuoktinę faktiškai gavusiais ginčo pajamas lygiomis dalimis dėl to, kad, nesant numatytų išimčių, šios pajamos yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK 3.88 str. 1 dalies ir 3.117 str. 1 dalies nuostatas, tačiau LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013-01-07 priimtoje nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-2280/2012 nurodė, kad vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais.

Pareiškėjas nurodo, kad jo sutuoktinė paskolos iš R. M. negavo, ji negavo jokių pajamų, kurias gavo jis (Pareiškėjas). Pareiškėjo teigimu, apie jo sandorius sutuoktinė nieko nežino, pinigai iš sandorių šeimos poreikiams nėra naudoti. Visos pajamos, nuo kurių apskaičiuoti mokesčiai, kaip teigia Pareiškėjas, yra jo asmeniškai gautos pajamos.

Pareiškėjas remiasi LVAT sprendime administracinėje byloje Nr. A602-27/2013 pateiktais išaiškinimais ir nurodo, jog, kai mokesčiai apskaičiuojami MAĮ 70 str. 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, mokesčių administratorius ne visada turi galimybę remtis objektyviais ir tiksliais duomenimis. Tačiau tokių (tikslų) duomenų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti savo sprendimą remiantis tokiais duomenimis, kurių pagrindu daroma išvada atitiktų protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Ši pareiga turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais, t. y. taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Pareiškėjas nurodo, kad ginčo atveju nėra jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad ginčo pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančio turto. Taigi nėra pagrindo teigti, kad mokesčiniuose teisiniuose santykiuose, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo jis ir jo sutuoktinė, kad šios pajamos buvo įgytos bendra šių asmenų (sutuoktinių) valia.

Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad Pareiškėjas yra paskolinęs pinigus UAB „A1“ ir šių pinigų šeima neturi. Reikalavimo teisę atgauti šiuos pinigus, Pareiškėjo teigimu, turi tik jis. Nėra jokių įrodymų, kad buvo paskolinti šeimos pinigai. Nėra jokių duomenų, kad pinigus Pareiškėjas gavo iš kitos veiklos, o ne iš R. M. . Mokesčių administratorius iš viso nesiaiškino, iš kokios veiklos Pareiškėjas gavo pajamų. Nėra įrodymų, kad paskolos sandoriai buvo sudaryti šeimos interesais, nėra Pareiškėjo ir sutuoktinės bendros prievolės paskolą gražinti ir todėl gautos pajamos (gauta paskola) nelaikytinos šeimos turtu. Pareiškėjas nurodo, kad jeigu vienas iš sutuoktinių gavo pajamų, kurios yra iš jo asmeninio verslo, tokios pajamos yra laikomos asmenine nuosavybe (CK 3.89 str. 1 d. 5 p.).

Pareiškėjas nurodo, kad 2010-11-03 beprocentė paskolos sutartis tarp jo ir R. M. sudaryta Ukrainoje, Kijeve, todėl turi būti taikomi Ukrainos įstatymai. Pareiškėjas skunde rusų kalba cituoja Ukrainos CK ir nurodo, kad paskolos sutartis, nepriklausomai nuo dydžio, turi

būti sudaryta paprasta rašytine forma. Nors Inspekcija, priešingai nei vietos mokesčių administratorius, jau nenurodo, kad paskolos sutarčiai sudaryti buvo reikalingas notarinis patvirtinimas, tačiau paskolos sutarties nepripažįsta, kaip patvirtinančios jo (Pareiškėjo) gautos pajamas, nes neva neįrodytas pinigų perdavimo faktas, taip pat yra neatitikimų tarp paskolos sutartį sudariusių asmenų paaiškinimų apie pinigų perdavimą.

Pareiškėjas akcentuoja, kad pinigus, kaip paskolą, iš R. M. gavo. Šis asmuo yra pasiturintis verslininkas, turi kelias įmones, todėl gali ir neprisiminti visų paskolos suteikimo aplinkybių. Šis asmuo gyvena Ukrainoje, todėl Pareiškėjo galimybės teikti įrodymus apie šį asmenį yra ribotos. Mokesčių administratorius privalėjo kreiptis į Ukrainos mokesčių administratorių, siekdamas išsiaiškinti, ar pastarasis asmuo yra suteikęs Pareiškėjui 300000 Eur paskolą. Pareiškėjas teigia, kad yra nurodęs asmenis, kurie atveždavo pinigus į Lietuvą, kuriuos mokesčių administratorius taip pat privalėjo apklausti. Be to, kaip nurodo Pareiškėjas, jis dažnai vykdavo į Baltarusiją, Ukrainą, kur susitikdavo su R. M., todėl labiau tikėtina, nei netikėtina, kad minėtą sumą jis gavo per kitus asmenis ir pats įsiveždamas į Lietuvą, o įvežamos sumos neviršijo 10000 Eur, todėl jų deklaruoti nereikėjo.

Pareiškėjo teigimu, vien ta aplinkybė, kad R. M. pateikti paaiškinimai apie pinigų suteikimą nekonkretūs ar tam tikrais aspektais skirtingi, neleidžia daryti išvados, kad paskola nebuvo suteikta. R. M. parodymai iš esmės nėra tarpusavyje priešaringi, tik yra apytiksliai. R. M. aiškiai nurodė, kad suteikė Pareiškėjui paskolą, tik visų detalių neprisimena.

Pareiškėjas pažymi, kad gautos paskolos iš R. M. buvo perskolintos juridiniams asmenims, t. y. paskolos buvo tikslinės. Aplinkybė, kad paskolos buvo be procentų, Pareiškėjo nuomone, patvirtina, jog jis veikė ne savo, o bendrovių interesais, ir realūs paskolos gavėjai buvo pačios bendrovės. 2014-07-10 patikrinimo akte Nr. FR0687-1073 konstatuota, kad paskolos bendrovėms suteiktos realiai. Pareiškėjas nurodo, kad paskolų užtikrinti nereikėjo, nes jis yra R. M. priklausančios įmonės direktorius ir juos sieja tarpusavio pasitikėjimas.

Taip pat Pareiškėjas nurodo, kad nepagrįstai mokesčių administratorius taikė vidutinės statistinės šeimos išlaidas, nes Pareiškėjo šeimos realios išlaidos yra mažesnės.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas. Skundžiamas Inspekcijos 2016-07-29 sprendimas Nr. 68-206 naikintinas ir Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 9453,49 Eur GPM bei su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius ir baudą, mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjo (jo šeimos) 2010–2014 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais ir atitinkamais sandoriais pagrįstas pajamas, t. y. Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių GPM įstatymo nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

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 (jo šeimos) gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo (jo šeimos) išlaidas tikrintuoju 2010–2014 m. laikotarpiu (vartojimo išlaidos, grąžintos ir suteiktos paskolos fiziniams bei juridiniams asmenims, gyvybės draudimo išlaidos, dalies kredito grąžinimas, sumokėtas GPM ir kt.) ir Pareiškėjo (jo šeimos) pajamas, nustatė, kad Pareiškėjo



šeimoms išlaidos 2011–2012 m. 437685 Lt (iš jų 2011 m. – 120291 Lt, 2012 m. – 317394 Lt) viršijo gautas pajamas. Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė gavo 437685 Lt kitas, nedeklaruotas ir neapmokestintas pajamas, kurios patikrinimo metu, atsižvelgus į CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių įgyto turto ir gautų pajamų teisinį režimą, buvo padalintos lygiomis dalimis Pareiškėjui ir jo sutuoktinei po 218842 Lt (2011 m. – 60145 Lt, 2012 m. – 158697 Lt) ir apmokestintos GPM.

Remiantis byloje pateiktu Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamų ir išlaidų balansu bei suteiktų / gražintų paskolų (forma FR0711) suvestine, absoliučiai didžiąją dalį Pareiškėjo pajamų ir išlaidų sudaro suteikiamos ir gražinamos paskolos. Patikrinimo metu buvo nustatyta, jog Pareiškėjas iš viso juridiniams asmenims (UAB „A1“, UAB „K1“ ir UAB „L1“) suteikė 1730777 Lt paskolas, o tuo pačiu laikotarpiu juridiniai asmenys gražino Pareiškėjui 1352468 Lt (Pareiškėjui negražinta paskolų suma sudaro 378309 Lt). Iš jų didžiąją dalį Pareiškėjo pajamų ir išlaidų sudaro jo valdomai ir vadovaujamai UAB „A1“ (Pareiškėjas yra šios įmonės savininkas, turintis 100 proc. akcijų, ir jos direktorius) suteiktos ir gražintos paskolos. Pavyzdžiui, Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad 2010–2014 m. Pareiškėjas paskolino savo įmonei 1401963 Lt (iš jų 424812 Lt – 2011 m., 437906 Lt – 2012 m.), o pastaroji gražino Pareiškėjui 1188373 Lt (iš jų 134429 Lt – 2011 m., 85000 Lt – 2012 m.). Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas ir išlaidas, juridiniams asmenims suteiktas paskolas vertino kaip Pareiškėjo ir jo šeimos išlaidas, o juridinių asmenų gražintas paskolas – jo pajamomis.

Pareiškėjas tiek jo mokestinio patikrinimo metu, tiek anksčiau atlikto jo įmonės UAB „A1“ mokestinio tyrimo metu (2014-07-10 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. FR0687-1073) savo įmonei suteiktų piniginių lėšų šaltiniu nurodė iš Ukrainoje gyvenančio R. M. (Gvinėjos Respublikos konsulas Ukrainoje) pagal 2010-11-03 paskolos sutartį gautą 300000 Eur paskolą, skirtą Pareiškėjo asmeniniam verslui plėtoti. Pareiškėjas savo asmeniniams poreikiams pinigų nenaudojo. Tačiau mokesčių administratorius, išanalizavęs Pareiškėjo ir R. M. pateiktus paaiškinimus bei įrodymus dėl paskolos suteikimo ir jos gražinimo, paskolos sutartį vertino kritiškai ir nurodytos paskolos kaip pajamų šaltinio nepripažino. Būtent šios paskolos pripažinimas arba nepripažinimas, kaip Pareiškėjo papildomo pajamų šaltinio, ir sudaro šio mokestinio ginčo esmę.

Bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus. Kadangi nagrinėjamoje byloje Pareiškėjas yra pareiškęs konkrečius ir aiškius reikalavimus, todėl Komisija konstatuoja, jog ginčas dėl mokesčių administratoriaus padarytų išvadų iš esmės yra siejamas su materialiuoju aspektu, t. y. keliant klausimą dėl įrodymų, pagrindžiančių, jog Pareiškėjo ginčo laikotarpiu patirtos išlaidos gali būti grindžiamos iš R. M. pasiskolintomis 300000 Eur pinigėmis lėšomis, pakankamumo ir patikimumo.

Inspekcijos vertinimu, išvadą, kad Pareiškėjas 300000 Eur paskolos iš R. M. negavo, pagrindžia tai, jog Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose nurodytos paskolos suteikimo ir gražinimo aplinkybės (pinigų skolinimo ir gražinimo datos, gražintos paskolos dalies suma) skiriasi, kad R. M. iš banko UAB „B1“ grynaisiais pinigais nusiėmė piniginių lėšų sumas komandiruočių išlaidoms ir nėra įrodymų, kad šias lėšas jis perdavė Pareiškėjui, o Muitinės informacinėje sistemoje nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėjas ir R. M. būtų deklaravę pervežamus grynuosius pinigus, Lietuvos Respublikos sienos kirtimų užklausa nurodo tik vieną R. M. atvykimą – 2011-02-17 (kryptis Kenos geležinkelio PKP, Kenos U, Vilniaus rinktinė), taip pat jog paskola Pareiškėjui suteikta paskolos davėjui (R. M. ) ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis – be jokių paskolos gražinimą užtikrinančių garantijų.

Komisija, pasisakydama šiuo aspektu, konstatuoja, jog įrodinėjimo dalykas nagrinėjamu atveju yra aplinkybė, ar R. M. 2009–2010 m. laikotarpiu realiai perdavė (paskolino) Pareiškėjui 300000 Eur pinigų sumą kaip paskolą, ar ne, t. y. gautos ar negautos pajamos. Nagrinėjamu atveju nėra sprendžiamas klausimas dėl sandorio, kuriuo Pareiškėjas grindžia gautas pinigines lėšas, galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių, o vertinami susiklostę civiliniai teisiniai santykiai mokestiniais teisiniais aspektais. Ar Pareiškėjas realiai gavo pinigus kaip

paskolą, paprastai turėtų būti įrodinėjama tiesioginiais įrodymais, iš kurių būtų galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių gautos pinigines lėšas, paaiškinimai apie tai, kad pinigai perduoti ar neperduoti; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis, kurie gali būti naudingi, patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Atsižvelgiant į šias teisės aiškinimo taisykles, kurių savo praktikoje laikosi ir LVAT (pavyzdžiui: 2010-01-25 sprendime adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-285/2010, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-2502/2011, 2015-03-02 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>690</sup>-556/2015 ir kt.), turėjo būti vertinami įrodymai bei nustatinėjamos faktinės aplinkybės ir šioje bylos dalyje.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Inspekcija, konstatuodama, kad R. M. realiai neperdavė Pareiškėjui 300000 Eur, nevisapusiškai ištyrė ginčui reikšmingas faktines aplinkybes, todėl centrinio mokesčių administratoriaus priimtas sprendimas dėl Pareiškėjo apmokestinimo negali būti traktuojamas kaip pakankamai motyvuotas ir tinkamai pagrįstas objektyviais duomenimis.

Inspekcija savo sprendime akcentuoja, jog Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose mokesčių administratoriui yra nustatyti tam tikri prieštaravimai, o kartu su pastabomis Pareiškėjo pateiktame R. M. papildomame paaiškinime yra nurodytos iš esmės skirtingos grąžintos ir likusios negrąžintos pinigų sumos (pirminiame paaiškinime R. M. buvo nurodęs, kad Pareiškėjas jam yra atidavęs apie 100000 Eur ir dar turi grąžinti 200000 Eur, tuo tarpu papildomame paaiškinime nurodė, jog 2011–2015 m. laikotarpiu Pareiškėjas jam grąžino 127000 Eur, o šią dieną (2016-03-30) Pareiškėjas yra skolingas 100000 Eur). Komisija pažymi, jog Pareiškėjo nurodyti argumentai dėl susidariusių prieštaravimų liko neįvertinti, t. y. į juos nebuvo atsižvelgta, prieštaravimai nebuvo pašalinti. Komisija nurodo, jog, visų pirma, Pareiškėjas pateikė argumentus dėl R. M. asmens statuso ir jo finansinių galimybių paskolinti atitinkamas lėšas. T. y. Pareiškėjas nurodė, jog šis asmuo buvo Gvinėjos Respublikos konsulas Ukrainoje, jis yra pasiturintis verslininkas, turintis įmonių visame pasaulyje, todėl paaiškinimų davimo metu galėjo ir neprisiminti visų paskolos suteikimo aplinkybių. Be to, Pareiškėjas su R. M. yra pažįstami, juos sieja verslo ryšiai. Byloje yra nustatyta, jog R. M. nuo 2010-02-20 iki 2016-02-10 turėjo leidimą laikinai gyventi Lietuvoje, o jo deklaruojama gyvenamoji vieta: A. o g. 12, M. k., P. r. sav. Komisija pažymi, jog būtent šiuo adresu esantis žemės sklypas bei pastatas-gyvenamasis namas nuosavybės teise priklauso Pareiškėjui. Byloje taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas yra Lietuvoje įregistruotos UAB „K1“ direktorius, o R. M. – šios įmonės akcininkas (2009–2012 m. laikotarpiu jis valdė 34 proc., o nuo 2013 m. – 100 proc. šios įmonės akcijų). Pareiškėjas taip pat yra nurodęs, jog su minėtu asmeniu turi bendrų verslo projektų Baltarusijoje. Siekdamas pagrįsti savo teiginius apie R. M. realias galimybes suteikti Pareiškėjui nurodyto dydžio paskolą, Pareiškėjas remiasi byloje pateiktu uždarnosios akcinės bendrovės banko „B1“ išduotu raštu apie tai, kad R. M. 2010-2013 m. laikotarpiu nuo atvirosios akcinės bendrovės „U1“ / „M1“ sąskaitų grynaisiais pinigais nusiėmė 1264330 Eur, 16000 JAV dolerių ir 320000 rublių komandiruočių išlaidoms. Šiuo atveju Komisija pripažįsta, jog tai, kad pinigines lėšas nuo banko sąskaitos buvo nusiimtose kaip komandiruočių išlaidos, kelia tam tikrų abejonių dėl šių lėšų panaudojimo ginčo paskolai suteikti, tačiau nurodytos aplinkybės taip pat patvirtina, kad R. M. ginčui aktualiu laikotarpiu faktiškai disponavo pakankamai didelėmis grynųjų pinigų sumomis, kurių pakaktų paskolai suteikti. Antra, Pareiškėjas ir R. M. savo paaiškinimuose mokesčių administratoriui buvo nurodę, jog skolinamus pinigus per keliolika kartų į Lietuvą įvežė R. M., jo pažįstami asmenys arba pats Pareiškėjas, o sumos niekada neviršijo 10000 Eur. Pareiškėjas savo paaiškinime yra identifikavęs ir keletą asmenų, kurie jam perdavė R. M. paskolintas pinigines lėšas (R. K., gim. 1978, Ukrainos pil.; A. R., gim. 1974 m., Baltarusijos pil., A. T., gim. 1956, Ukrainos pil.). R. M. savo paaiškinime buvo nurodęs, jog be jo įmonės kolegų, kurie dažnai važiuodavo į

Lietuvą, pinigus Pareiškėjui perduodavo jo žmona, sūnus ir pusbroliis. Taigi, be Pareiškėjo ir R. M., yra visa eilė kitų asmenų, kurie žinojo (galėjo žinoti) apie paskolos Pareiškėjui suteikimą, tačiau jie šioje byloje nebuvo apklausti. Trečia, byloje nėra duomenų apie tai, kad Pareiškėjas galimai iš nenustatytų pajamų šaltinių gautas pinigines lėšas būtų panaudojęs asmeniniams ar šeimos poreikiams tenkinti, pavyzdžiui, įsigijus didesnės vertės turintį kilnojamąjį ar nekilnojamąjį turtą, gražinus iš banko paimtą kreditą ir nemokėjus kredito palūkanų, reikšmingai būtų pasikeitę Pareiškėjo ir jo šeimos vartojimo įpročiai ir pan. Priešingai, kaip nurodo Pareiškėjas, gautos paskolos buvo panaudotos asmeniniam verslui plėtoti. UAB „A1“ mokestinio tyrimo metu, kurio metu buvo vertinamas įmonės sąnaudų pagrįstumas ir nuostolių realumas, PVM atskaitos pagrįstumas, paskolų suteikimo realumas bei VSD įmokų apskaičiavimo realumas, buvo nustatyta ir neginčijama, jog Pareiškėjas skolino įmonei pinigus (atlikta įmonės gautų ir suteiktų paskolų analizė parodė, kad Pareiškėjas 2009–2013 m. įmonei paskolino 1438363 Lt ir tuo pačiu laikotarpiu įmonė jam grąžino 1065281 Lt (įmonės skola Pareiškėjui 2014-01-01 sudarė 373082 Lt) ir kad 2012 m. UAB „A1“ įsigijo briketų gamybos liniją, dėl ko įmonės pajamos 2013 m., palyginus su 2012 m., padidėjo 2,34 karto. Be to, nenustatyta, kad Pareiškėjo valdoma ir vadovaujama įmonė UAB „A1“ būtų gavusi neapskaitytų pajamų ar neapskaičiusi savo akcininkui ar direktoriui išmokamų pinigų. Taigi, tiek įmonės mokestinio tyrimo metu, tiek Pareiškėjo mokestinio tyrimo ir mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas nurodė tas pačias aplinkybes, jog Pareiškėjas dalimis buvo gavęs iš Ukrainos piliečio R. M. 300000 Eur paskolą (paskola įforminta 2010-11-03) ir kad lėšos buvo reikalingos ir skolinamos Pareiškėjo asmeniniam verslui.

Tuo tarpu, mokesčių administratorius, nustatęs tam tikrus prieštaravimus Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose, tačiau turėdamas plačius įgaliojimus mokesčių administravimo ir kontrolės srityje, įskaitant ir tarptautinį bendradarbiavimą su kompetentingomis užsienio valstybių institucijomis, nesiėmė veiksmų, leidžiančių pašalinti nustatytus prieštaravimus ir savo poziciją dėl paskolos santykių nebuvimo grįsti abejonių nekeliančiais įrodymais. Kaip nurodė savo skunde Pareiškėjas, R. M. gyvena Ukrainoje, todėl Pareiškėjo galimybės teikti įrodymus apie šį asmenį yra ribotos. Tuo tarpu Pareiškėjo pateiktu R. M. papildomu paaiškinimu mokesčių administratorius netiki. Tokiomis aplinkybėmis mokesčių administratorius turėjo pasinaudoti galimybe kreiptis į Ukrainos mokesčių administratorių dėl papildomo ginčui reikšmingų aplinkybių tyrimo, pavyzdžiui, išsiaiškinti, ar Pareiškėjo ir R. M. paaiškinimuose nurodytos aplinkybės dėl 2010-11-03 paskolos sutarties sudarymo, R. M. statuso, jo finansinių galimybių, verslo ryšių su Pareiškėju buvimo, paskolos suteikimo aplinkybių (pavyzdžiui, galimo R. M. komandiruočių išlaidų panaudojimo ginčo paskolai suteikti; nurodytų fizinių asmenų R. K., A. R. ir A. T. ryšio su Pareiškėju ir R. M. bei jų dalyvavimo perduodant Pareiškėjui skolinamas lėšas, ar šie asmenys kirto Lietuvos Respublikos sieną ir Pareiškėjui vežė grynuosius pinigus; taip pat R. M. šeimos narių dalyvavimo skolinant pinigus Pareiškėjui) ir pan. yra realios ir atitinka tikrovę.

Komisija pažymi, kad administracinių teismų praktikoje (pavyzdžiui, LVAT 2004-02-27 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>8</sup>-192-04) ne kartą yra pripažinta, jog mokesčių administratoriaus sprendimams yra taikytini viešojo administravimo principai, įtvirtinti Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje. Vadovaujantis Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintu viešojo administravimo subjekto objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administravimo subjekto sprendimai ir kiti oficialūs mokesčių administratoriaus veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus. Viešojo administravimo subjektas, vertindamas byloje surinktus įrodymus, turi patikrinti kiekvieno jų tikrumą, realumą, pakankamumą ir tarpusavio ryšį. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių mokėtojui mokėtiną mokestį, neturi remtis prielaidomis ir spėjimais. Kadangi Inspekcija, priimdama ginčijamą sprendimą, neįvertino visų aplinkybių, turinčių esminės reikšmės Pareiškėjo apmokestinimui, akivaizdu, kad priimtas

sprendimas negali būti traktuojamas kaip pakankamai motyvuotas ir tinkamai pagrįstas objektyviais duomenimis. Dėl šios priežasties skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Mokesčių administratorius, nagrinėdamas Pareiškėjo skundą iš naujo, turėtų, atsižvelgdamas į nurodytus Inspekcijos sprendimo trūkumus, surinkti visą teisiškai reikšmingą informaciją, kuri gali turėti esminės reikšmės, priimant sprendimą dėl 300000 Eur paskolos Pareiškėjui suteikimo, ir iš naujo spręsti dėl Pareiškėjo apmokestinimui reikšmingo pajamų ir išlaidų balanso tikrinamuoju laikotarpiu.

Dėl Pareiškėjos ir jos sutuoktinio tikrinamojo laikotarpio pajamų pripažinimo faktiškai gautomis abiejų sutuoktinių po lygiai. Kaip nurodyta aukščiau, skundžiamas sprendimas, kuriuo buvo nustatyta, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jų gaunamas pajamas, yra naikintinas, nes reikia iš naujo nustatyti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės apmokestinimui reikšmingą pajamų ir išlaidų balansą tikrinamuoju laikotarpiu. Kita vertus, Inspekcija savo sprendimą Pareiškėjo ir jo sutuoktinės pajamas tikrintuoju laikotarpiu padalinti abiemis sutuoktiniams lygiomis dalimis ir jas apmokestinti GPMĮ nustatyta tvarka, grindė išimtinai CK nuostatomis, reglamentuojančiomis sutuoktinių turto teisinį režimą, ir abstrakčiais teiginiais, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautos pajamos ir patirtos išlaidos yra bendros šeimos pajamos ir išlaidos. Tačiau šiuo aspektu Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad, kaip konstatavo LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2013 m. sausio 7 d. priimta nutartimi administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-2280/2012, aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal CK nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPM įstatymo nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPM įstatymo 3 straipsnio (2002 m. liepos 2 d. įstatymo Nr. IX-1007 redakcija), skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 straipsnio 2 dalies 1 punktu (2004 m. balandžio 8 d. įstatymo Nr. IX-2103 redakcija), aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti pareiškėjo ir jo sutuoktinės lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais. MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtinta mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas implikuoja ir mokesčių administratoriaus pareigą objektyviai pagrįsti savo sprendimą konkretų asmenį pripažinti atsakingu už atitinkamas mokesčines prievoles. Neabejotina, kad kai mokesčių mokėtojo mokėtini mokesčiai yra apskaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta tvarka, o pajamų šaltiniai nėra žinomi, mokesčių administratorius ne visada turi galimybę remtis objektyviais ir tiksliais duomenimis, leidžiančiais *inter alia* aiškiai (vienareikšmiškai) identifikuoti konkrečius mokesčių teisinių santykių dalyvius apmokestinimo atitinkamu mokesčiu tikslais. Tačiau tokių (tikslų) duomenų nebuvimas negali paneigti mokesčių administratoriaus pareigos pagrįsti savo sprendimą, šiuo tikslu, be kita ko, remiantis tokiais duomenimis, kurių pagrindu daroma išvada apie mokesčio mokėtoją atitiktą protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Mokesčių administratoriaus pareiga pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas turi būti vykdoma ypatingai atidžiai pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimo atvejais. Iš tiesų tokie atvejai skiriasi nuo gyventojų deklaruotų arba mokesčių administratoriaus nurodomų mokėti mokesčių nuo pajamų, kurių gavimo šaltiniai yra žinomi, o jų apskaičiavimo būdai yra tikslūs ir dažniausiai paremti mokesčio mokėtojo ir (ar) mokesčių administratoriaus turimais objektyviais duomenimis. Kaip minėta, pajamų, kurių šaltiniai nėra žinomi, apmokestinimas taikant Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokesčinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai.

LVAT taip pat yra konstatavęs, jog byloje nesant jokių objektyvių prielaidų vertinti, kad ginčo pajamos buvo gautos iš bendrąja jungtine nuosavybe esančio turto, nėra pagrindo remtis

LVAT formuojama praktika dėl iš tokio turto gautų pajamų paskirstymo sutuoktiniams apmokestinimo GPM tikslais (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013; 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015; 2016-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016).

Komisija pažymi, jog tiek Pareiškėjas, tiek jos sutuoktinė mokestinio patikrinimo ir mokestinio ginčo metu nuosekliai teigė, kad ginčo pajamos (lėšos, kuriomis ginčiui aktualiu laikotarpiu Pareiškėjas disponavo, suteikdamas savo įmonei paskolas) buvo gautos Pareiškėjo asmeniškai, tačiau ši aplinkybė dar bus papildomai iširta ir įvertinta, skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėjant iš naujo. Todėl mokesčių administratorius, iš naujo nagrinėdamas Pareiškėjo skundą, ir nustatęs, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės išlaidos viršija jų pajamas, taip pat turi atsižvelgti į aukščiau nurodytą LVAT praktiką dėl mokesčių administratoriui tenkančios pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuojamus mokesčius tais atvejais, kai pajamų šaltiniai nėra žinomi.

Pareiškėjas skunde taip pat nurodė, jog jam nepagrįstai taikytos vidutinės statistinės šeimos vartojimo išlaidos, nes jo šeimos realios išlaidos yra mažesnės. Tačiau nei mokestinio patikrinimo metu, nei ginčo nagrinėjimo metu Pareiškėjas nepateikė dokumentų, pagrindžiančių faktiškai patirtas išlaidas būtiniems poreikiams tenkinti bei išlaidas namų ūkiui ir buičiai sutvarkyti. Įvertinus visa tai, Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio (2010–2014 m.) vartojimo išlaidos buvo skaičiuojamos pagal Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Statistikos departamentas) namų ūkio „Miestas ir kaimas“ namų ūkio vartojimo išlaidų rodiklius, kurie skelbiami Statistikos departamento internetiniame puslapyje *www.stat.gov.lt*, iš vaikai skaičiuojamų vartojimo išlaidų atimant alkoholiui, tabakui, viešbučiams ir restoranams tenkančias išlaidas. Komisijos nuomone, atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas nepateikė dokumentų, pagrindžiančių faktiškai patirtas vartojimo išlaidas, naudoti Statistikos departamento teikiami duomenys apie vidutines vartojimo išlaidas vienam namų ūkio nariui per mėnesį leido tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti Pareiškėjo patirtų kasdienių vartojimo išlaidų įvertinimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-07-29 sprendimą Nr. 68-206 ir Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosyliene

