



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. N. 2016-04-06 SKUNDO**

2016 m. birželio 14 d. Nr. S-125 (7-76/2016)
Vilnius

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

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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojui
mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui

Rūtai Kazlauskaitei
L. N.
K. J.
I. J.

2016 m. gegužės 31 d. posėdyje išnagrinėjusi L. N. (toliau – Pareiškėjas) 2016-04-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-03-14 sprendimo Nr. 68-66, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-03-14 sprendimu Nr. 68-66 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2015-12-16 sprendimą Nr. FR0682-780, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 14118,69 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 6693,25 Eur GPM delspinigius, 1411,86 Eur GPM baudą, 3471,38 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 2147,49 Eur PSD įmokų delspinigius ir 347,25 Eur PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI patikrino Pareiškėjo 2009–2012 m. laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumą ir 2015-11-04 patikrinimo aktu Nr. (42.2)-FR0680-759 nustatė, kad 2009 m. ir 2012 m. Pareiškėjo patirtos išlaidos 328366 Lt viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog Pareiškėjas išlaidoms, t. y. paskoloms suteikti ir grąžinti, įstatiniam kapitalui didinti, indėliui suformuoti, nekilnojamajam turtui įsigyti, vartojimo ir kitoms išlaidoms panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalimi, Valstybinės mokesčių inspekcijos 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) 4 punkto nuostatomis ir pritaikiusi išlaidų metodą, apskaičiavo Pareiškėjo 328366 Lt GPM bazę. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2, 3, 6, 22, 27 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiuotas 14118,69 Eur GPM. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos

sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 straipsnio 8 dalies nuostatomis nuo iš nenustatytų šaltinių gautų pajamų papildomai apskaičiuotos 3471,38 Eur PSD įmokos.

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

Šiaulių AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėjas per 2008–2009 m. įnešė į S. N. IĮ 449500 Lt. Atlikusi UAB „S1“ operatyvų patikrinimą (2015-10-14 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. FR1041-1724) bei išanalizavusi Pareiškėjo banko sąskaitų duomenis Šiaulių AVMI nustatė, kad 2008 m. Pareiškėjas įnešė pinigus į savo sąskaitą Ūkio banke ir pavedimais iš savo sąskaitos pervedė į UAB „S1“ sąskaitą: 2008-07-02 – 130000 Lt, 2008-08-06 – 150000 Lt, 2008-09-12 – 155000 Lt, 2009-04-02 iš DNB banko sąskaitos pervedė 14500 Lt. Iš viso Pareiškėjas į UAB „S1“ pervedė 449500 Lt (pavedimuose nurodyta, jog finansavimas skiriamas apyvartinėms lėšoms). UAB „S1“ mokestinio tyrimo (2013-03-08 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. MT-33) metu nustatyta, kad pagal 2008-07-01 paskolos sutartį pasirašytą tarp Pareiškėjo ir S. N. IĮ, Pareiškėjas S. N. IĮ iki 2010-12-31 paskolino 449500 Lt (paskolos sutartis nepatvirtinta notaro, paskola beprocentė, be garantijų, užtikrinančių paskolos grąžinimą).

UAB „S1“ (buvusi S. N. IĮ) 2009-01-15 pavedimu iš bendrovės atsiskaitomosios sąskaitos Pareiškėjui grąžino 10000 Lt, 2011-10-28 grynaisiais pinigais pagal kasos išlaidų orderį Nr. 029 grąžino 12000 Lt ir bendrovė 2009 m. gegužės–birželio mėn. įskaitė 436000 Lt padengiant skolą Pareiškėjui ilgalaikiu turtu (transporto priemonėmis), taigi iš viso grąžino 458000 Lt.

Pareiškėjas nurodė, kad jis paskolą S. N. IĮ suteikė pasiskolinęs pinigus iš B. G. . Pagal 2008-08-20 paskolos sutartį (sutartis ne notarinė, be garantijų, be palūkanų) iš B. G. (gim. 1931 m.) Pareiškėjas pasiskolino 450000 Lt grynaisiais pinigais. Pareiškėjas įsipareigojo paskolą grąžinti iki 2012-05-01. Po B. G. mirties (2011-08-17), jos turto paveldėtoju tapo sūnus A. G. . A. G. operatyvaus patikrinimo (2013-02-13 pažyma Nr. OP-220) metu nustatyta, kad pagal 2011-11-21 ir 2012-06-29 Paveldėjimo teisės liudijimus Nr. 1–9822 ir Nr. 1-5399 A. G. nepaveldėjo motinos suteiktos 450000 Lt paskolos Pareiškėjui. A. G. 2013-02-15 paaiškinime nurodė, kad dėl suteiktos paskolos 450000 Lt L. N. jis nieko negali pasakyti, nes mama buvo ištikta insulto ir negalėjo kalbėti, iš L. N. grynaisiais pinigais paskolos neatgavo, nei į jo, nei į motinos sąskaitą pinigai taip pat nebuvo grąžinti.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas mokestinio tyrimo metu (2014-11-19) Inspekcijai pateikė 2014-06-02 sutartį „Dėl paskolos sutarties, sudarytos 2008-08-20 pratęsimo“, kuria A. G. perima B. G. 2008-08-20 sudarytą paskolos sutartį su Pareiškėju dėl 450000 Lt paskolos. Šalys susitaria, kad paskolintą sumą Pareiškėjas grąžins dalimis, pagal savo galimybes, iki 2023-12-31. Sutartis nepatvirtinta notaro, be paskolos grąžinimo garantijų, be palūkanų, nenurodyta, nuo kada Pareiškėjas pradeda grąžinti pinigus. A. G. 2014-11-20 pateikė naują paaiškinimą, nurodydamas, kad apie mamos Pareiškėjui suteiktą 450000 Lt paskolą sužinojo tik 2013 m., o 2014 m. kreipėsi į Pareiškėją dėl paskolos grąžinimo, teigė, kad pasitiki Pareiškėju, jog šis pinigus grąžins grynaisiais pinigais pagal savo galimybes iki 2023 m.

Atlikus B. G. deklaruotų pajamų (metines pajamų mokesčio deklaracijas B. G. yra pateikusi už 2005–2008 m.) bei banko sąskaitų išrašų analizę, nustatyta, kad gyventoja gautus pinigus už parduotus žemės sklypus panaudojo indėliams (pavyzdžiui, 2008-05-12 įformino 250000 Lt indėlį, kurį atsiėmė tik 2008-11-12, 2008-05-21 – 110000 Lt indėlį, kurį atsiėmė tik 2008-11-21), dalį pinigų pervedė į sūnaus A. G. sąskaitas, 2007-08-16 pavedimu paskolino 120000 Lt (paskola nebuvo grąžinta iki 2008-08-20), per 2008 m. kovo–balandžio mėn. iš sąskaitų gyventoja paėmė 262000 Lt, didžioji dalis pinigų liko banko sąskaitose, kurias po B. G. mirties 2011 m. paveldėjo sūnus A. G. . Įvertinusi aukščiau pateiktą informaciją Inspekcija konstatavo, jog B. G. 2008-08-20 negalėjo

Pareiškėjui suteikti 450000 Lt dydžio ilgalaikės paskolos grynaisiais pinigais, nes 2008-08-20 tiek grynųjų pinigų neturėjo. Įvertinus patikrinimo metu surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, t. y. Pareiškėjo pateiktą paskolos sutartį, A. G. pateiktus paaiškinimus, tai, kad 2009–2010 m. metinėse turto deklaracijose Pareiškėjas nedeklaravo iš B. G. gautos paskolos, nedeklaravo UAB „S1“ suteiktos paskolos, UAB „S1“ deklaracijos už 2008–2009 m. FR0711 „Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų gražintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems gražintas paskolas“ nepateikė, paskolos sutartis su B. G. sudaryta 2008-08-20, tačiau dalį pinigų (280000 Lt) Pareiškėjas į bendrovę pervedė anksčiau (2008-07-02 pervedė 130000 Lt, 2008-08-06 – 150000 Lt) nei pasirašyta paskolos sutartis, konstatuota, kad Pareiškėjas 2008 m. turėjo kitų pajamų, kurias paskolino UAB „S1“ ir pervedė į bendrovės sąskaitą, o 2008-08-20 paskolos sutartį surašė kaip šaltinį pajamoms pagrįsti, todėl 2008-08-20 paskolos sutartis dėl 450000 Lt tarp B. G. ir Pareiškėjo vertinta kritiškai, nes patikrinimo metu nustatytos aplinkybės paneigia realų 450000 Lt grynųjų pinigų perdavimo faktą pagal 2008-08-20 paskolos sutartį.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjas 2009 m. metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje deklaravo, kad turi ne banke 300000 Lt, banke 10000 Lt, bei deklaravo registruoto turto už 263187 Lt. 2010 m. gyventojas deklaravo tuos pačius duomenis kaip ir 2009 m. deklaracijoje.

Patikrinimo metu Pareiškėjui buvo duotas mokesčių administratoriaus nurodymas pateikti dokumentus, pagrindžiančius deklaruotą pinigines lėšas 2009 m. ne banke 300000 Lt ir banke 10000 Lt bei deklaruotą lėšas ne banke 300000 Lt ir banke 10000 Lt laikotarpiu nuo 2010-02-01 iki 2011-01-31. Pareiškėjas dokumentų 2009–2010 m. deklaruotoms piniginėms lėšoms pagrįsti nepateikė, tačiau paaiškino, kad įvyko nesusipratimas: deklaruodamas pajamas galvojo, kad deklaracijoje įsiskaito visos lėšos, o ne lėšos metų pabaigoje, ir nurodė, kad deklaruotos lėšos ne banke 300000 Lt ir banke 10000 Lt 2009–2010 m. laikytinos išnaudotomis. Pagal GPMĮ 3 straipsnį Pareiškėjas 2009 m. metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje privalėjo deklaruoti pasiskolintas ir negražintas pinigines lėšas, jeigu jų bendra suma viršija daugiau nei 5000 Lt (pagal Pareiškėjo pateiktus dokumentus Pareiškėjo pasiskolintą ir negražintą sumą sudaro: 114400 Lt pasiskolinta iš tėvų I. ir J. N. bei 450000 Lt iš B. G.), vertybinius popierius, jeigu jų bendra suma viršija 5000 Lt (Pareiškėjo turimų vertybinių popierių suma sudaro 605000 Lt), pinigines lėšas, turimas bankuose ir ne bankuose, jeigu jų bendra suma viršija 5000 Lt bei vadovaujantis to paties įstatymo 5 straipsnio nuostatomis minėta deklaracija už 2009 m. turėjo būti pateikta iki 2010-05-01 (Pareiškėjas deklaraciją pateikė 2011-01-10). Vadovaujantis minėto įstatymo 9 straipsnio nuostatomis, gyventojas atsako už neteisingai deklaracijoje nurodytus duomenis, ir jeigu šio įstatymo nustatyta tvarka turto nedeklaravo, tokiu turto negali būti grindžiami kito turto įsigijimo šaltiniai.

Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo pajamų ir išlaidų analizę už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2012-12-31. 2008 m. pajamų ir išlaidų analizė atlikta dėl pinigų likučio banke ir ne banke nustatymo 2009-01-01 (mokestinio patikrinimo pradžioje).

Šiaulių AVMI nustatė, kad Pareiškėjo pajamas 2008 m. sudarė: pinigai ne banke 200000 Lt (gauti 2004 m. pardavus vertybinius popierius už 222922 Lt bei deklaruota 2007 m. turto deklaracijoje), pinigai banke metų pradžioje – 1831,35 Lt, 114400 Lt paskola iš tėvų, 27038 Lt darbo užmokestis neatskaičius mokesčių, 5708,82 Lt palūkanos už indėlius, 4719,77 Lt kitos pajamos (ligos pašalpa, draudimo išmoka, gražintas GPM). Iš viso 2008 m. Pareiškėjas gavo 353698 Lt pajamų. Pareiškėjo 2008 m. išlaidas 435000 Lt sudarė įnašai į UAB „S1“, kitos įvairios išlaidos – 23342,73 Lt, pinigų likučiai bankų sąskaitose metų pabaigoje – 10749,19 Lt. Iš viso patirtos 469092 Lt išlaidos. Šių metų išlaidos viršijo pajamas 115394 Lt. Šiaulių AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas 2008 m. pabaigoje pinigų ne banke neturėjo.

Šiaulių AVMI, atlikusi Pareiškėjo banko sąskaitų pajamų ir išlaidų analizę, įvertinusi 2004–2008 m. deklaracijų duomenis, bei kitą informaciją, nustatė, kad Pareiškėjo 2009-01-01 pinigų likutis bankų sąskaitose sudarė 10749,19 Lt. Pareiškėjo vartojimo išlaidos už 2009–2010 m. apskaičiuotos pagal statistinius rodiklius, nes už komunalinius patarnavimus, pirkinius, kt. vartojimo išlaidas Pareiškėjas atsiskaitė grynaisiais pinigais, o 2011–2012 m. – per banko sąskaitas, todėl 2011–2012 m. nustatytos faktinės vartojimo išlaidos.

Šiaulių AVMI atlikusi 2009 m. Pareiškėjo banko sąskaitų analizę, įvertinusi kitą surinktą informaciją, Pareiškėjo paaiškinimus bei dokumentus, nustatė, kad Pareiškėjas 2009 m. (įskaitant pinigų likučius metų pradžioje), gavo 615117 Lt pajamų: UAB „S1“ grąžino 125000 Lt, po GPM deklaracijos pateikimo grąžinta 834,86 Lt, gavo palūkanas už indėlius 1399,72 Lt, gavo darbo užmokestį neatskaičius mokesčių 31936,46 Lt, gavo ligos pašalpą 2796,31 Lt, UAB „S1“ grąžino paskolą turtu už 436000 Lt, Pareiškėjas taip pat pardavė du žemės sklypus už 6400 Lt. Gautas pajamas Pareiškėjas deklaravo metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje. Pareiškėjas 2009 m. patyrė 814876,44 Lt išlaidas: 129500 Lt įnešė į S. N. II sąskaitą, 2015,50 Lt sumokėjo už mokslus VDU, grąžino 32092 Lt paskolą bankui pagal 2003-04-07 kreditavimo sutartį Nr. 943, už viešbučio paslaugas su kateriu sumokėjo 3684,77 Lt, už gyvybės draudimą sumokėjo 3475,44 Lt, sumokėjo mokesčių nuo pajamų susijusių su darbo santykiais 7845,29 Lt, apskaičiuota statistinių vartojimo išlaidų 8668,80 Lt $(489,8 \times 12) + (489,8 - 9,5 - 15,10) : 2 \times 12$ pagal rodiklius (kaimo vietovė bei 1/2 išlaidų priskirta nepilnamečiui vaikui išlaikyti, atimant alkoholio ir tabako išlaidas); įsigijo du žemės ūkio paskirties sklypus (duomenys neskelbtini) už 6400 Lt; sumokėta palūkanų už paskolą 1909,62 Lt (DNB bankui pagal sandorį Nr. 943), 125000 Lt pervedė į savo kontroliuojamą UAB „R1“ įstatiniam kapitalui didinti bei įnešė turtu į UAB „R1“ didinti įstatiniam kapitalui, kurio vertė 436000 Lt, 2009-01-29 įsigijo 0,0690 ha žemės ūkio paskirties sklypą už 300 Lt (duomenys neskelbtini), 2009-12-03 suformavo indėlį 50467,57 Lt, pinigų likučiai metų pabaigoje bankų sąskaitose sudarė 4896,50 Lt, kitos įvairios išlaidos sudarė 2620,95 Lt. Konstatuota, kad Pareiškėjas 2009 m. gavo 199759 Lt kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurių nedeklaravo ir GPM nesumokėjo.

Šiaulių AVMI, išanalizavusi Pareiškėjo pateiktas deklaracijas, įvertinusi Pareiškėjo bankų sąskaitų informaciją, Inspekcijos duomenų bazėse esančią informaciją, įvertinusi atliktus operatyvius patikrinimus, nustatė, kad 2012 m. Pareiškėjas gavo 105477,30 Lt pajamas: pinigų likutis metų pradžioje bankuose 17100,92 Lt, ne banke 16770 Lt, gavo darbo užmokestį neatskaičius mokesčių 28879,51 (iš UAB „R1“ 20227,06 Lt ir iš UAB „S1“ 8652,45 Lt); po GPM deklaracijos pateikimo grąžinta 726,91 Lt, UAB „R1“ pavedimu grąžino 41000 Lt, žvejų klubas „Penki“ grąžino permoką 1000 Lt. Pareiškėjas 2012 m. patyrė 234084,31 Lt išlaidas: draudimui PZU Lietuva sumokėta 3185,82 Lt, išskaičiuota mokesčių iš pajamų, susijusių su darbo santykiais, 6139,15 Lt, išlaidos pirkiniams iš sąskaitos bei už SEB banko paslaugas iš viso sumokėjo 717,33 Lt, pervedė į Inspekcijos sąskaitą 671 Lt, sumokėjo už komunalinius patarnavimus 4974,79 Lt, UAB „A1“ sumokėjo 5371,74 Lt, iš DNB banko sąskaitų išleido už patarnavimus, pensijų fondams, sumokėjo Joniškio žemės ūkio mokyklai, pirkiniams 2382,31 Lt, pervedė M. N. 450 Lt, 88000 Lt pervedė už įsigytą žemės sklypą su statiniais (duomenys neskelbtini) (44000 Lt pervedė A. G. ir 44000 Lt pervedė J. J.), 2500 Lt sumokėjo A. G. už įsigytą žemės ūkio paskirties sklypą (duomenys neskelbtini), 8700 Lt sumokėjo J. J. už įsigytą žemės ūkio paskirties sklypą (duomenys neskelbtini), per Šiaulių banko sąskaitą pirkiniams išleido 4924,93 Lt, už Šiaulių banko sąskaitos aptarnavimą bei seifo nuomą išleido 519,90 Lt, pinigų likutis metų pabaigoje bankuose sudarė 5647,34 Lt, Pareiškėjas per 2012 m. UAB „R1“ paskolino 99900 Lt. UAB „R1“ operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas į UAB „R1“ per 2012 m. apyvartinėms lėšoms įnešė 99900 Lt, iš kurių 2012-11-16 41000 Lt bendrovė grąžino į Pareiškėjo sąskaitą. Gryniaisiais pinigais pagal kasos pajamų orderius į UAB „R1“ Pareiškėjas įnešė 67000 Lt, į UAB „R1“ banko sąskaitą įnešė 20000 Lt ir pavedimais iš savo sąskaitos į bendrovės sąskaitą pervedė 12900 Lt. UAB „R1“ pateikė dvi paskolos sutartis, kuriose nurodyta, kad pagal 2012-02-10 paskolos sutartį Pareiškėjas bendrovei paskolina 30900 Lt ir pagal 2012-10-01 paskolos sutartį bendrovei paskolino 70000 Lt. UAB „R1“ už 2012 m. deklaraciją FR0711 „Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas“ pateikė tik 2015-04-24 po mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo. UAB „R1“ pateikė skolų Pareiškėjui registrą, kuriame užfiksuota, kad bendrovė 2012-12-31 Pareiškėjui skolinga 58900 Lt. Nustatyta, jog Pareiškėjas 2012 m. gavo 128607 Lt kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurių nedeklaravo ir GPM nesumokėjo.

Inspekcija konstatavo, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybė, ar pinigų suma, nurodyta 2008-08-20 paskolos sutartyje su B. G. , Pareiškėjui realiai buvo perduota, t. y. ar pajamos

buvo gautos. Ar Pareiškėjas realiai pagal paskolos sutartis gavo pinigus, paprastai turėtų būti įrodinėjama tiesioginiais įrodymais, iš kurių būtų galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką (pinigų gavimo arba negavimo faktą sudarančias aplinkybes). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis. Inspekcijos vertinimu, Pareiškėjas 450000 Lt paskolos grynaisiais pinigais gavimo faktą grindžia tik 2008-08-20 paskolos sutartimi. Kitų tiesioginių įrodymų nėra pateikta. Šiaulių AVMI atliko B. G. deklaruotų pajamų analizę ir nustatė, jog B. G. gautus pinigus už parduotus žemės sklypus panaudojo indėliams, dalį pinigų pervėdė į sūnaus A. G. sąskaitas, 2007-08-16 pavedimu K. G. paskolino 120000 Lt (paskola nebuvo gražinta iki Pareiškėjo ir B. G. 2008-08-20 paskolos sutarties sudarymo), per 2008 m. kovo–balandžio mėn. iš sąskaitų B. G. nusiėmė 262000 Lt, didžioji dalis pinigų liko banko sąskaitose, kurias po B. G. mirties 2011 m. paveldėjo sūnus A. G. . Iš byloje pateiktų B. G. banko sąskaitų matyti, kad A. R. , R. S. ir L. G. už įsigytus žemės sklypus su B. G. atsiskaitė bankiniais pavedimais, todėl Pareiškėjo skunde nurodomos B. G. iš minėtų asmenų gautos sumos taip pat buvo įvertintos atliekant B. G. pajamų analizę. Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad A. G. 2013-02-15 ir 2014-11-20 paaiškinimuose nurodė, kad apie mamos 2008-08-20 suteiktą 450000 Lt paskolą grynaisiais pinigais nieko nežinojo. Įvertinus aukščiau pateiktą informaciją konstatuota, jog B. G. 2008-08-20 negalėjo Pareiškėjui suteikti 450000 Lt dydžio ilgalaikės paskolos grynaisiais pinigais, nes 2008-08-20 tiek grynųjų pinigų neturėjo.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjas pateikė papildomus paaiškinimus, kuriuose nurodė, kad 2014-06-02 susitarimas dėl 2008-08-20 paskolos sutarties pratęsimo yra vykdomas ir nurodė, kad Pareiškėjas 2014-12-22 A. G. , kaip B. G. paskolos paveldėtojai, gražino 44000 Lt. Šiam teiginiui pagrįsti Pareiškėjo atstovas advokatas K. J. pateikė galimai A. G. pasirašytą raštelį, kuriame nurodoma, kad A. G. 2014-12-22 gavo 44000 Lt. Tačiau šiame raštelyje nenurodoma nuo kokio asmens A. G. gavo 44000 Lt bei nenurodoma kokiu pagrindu A. G. gavo 44000 Lt. Minimame raštelyje savo valios gražinti paskolos dalį nėra išreiškęs ir Pareiškėjas, be to Pareiškėjas nėra pasirašęs 2014-12-22 raštelyje. Inspekcija pabrėžė, kad pagal byloje pateiktus 2011-11-21 ir 2012-06-29 paveldėjimo teisės liudijimus Nr. 1–9822 ir Nr. 1-5399 A. G. nepaveldėjo motinos B. G. Pareiškėjui suteiktos 450000 Lt paskolos, todėl byloje nesant įstatymo nustatyta tvarka išduoto dokumento apie palikimo priėmimą bei atsižvelgiant į minėto 2014-12-22 raštelio turinį, nėra pagrindo teigti, kad 2014-12-22 raštelis yra pakankamas įrodymas teigti, jog Pareiškėjas iš B. G. realiai 2008-08-20 grynaisiais pinigais gavo 450000 Lt.

Pareiškėjas nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu ir 2016-04-06 skunde nurodo, kad, jo nuomone, išvada, jog Pareiškėjo išlaidos 2008 m., 2009 m. ir 2012 m. viršijo jo pajamas, dėl ko už 2009 m., 2012 m. apskaičiuotas piniginių lėšų trūkumas laikytinas kitomis Pareiškėjo gautomis, bet nedeklaruotomis pajamomis, nuo kurių Pareiškėjui kyla prievolė sumokėti mokesčių administratoriaus apskaičiuotas GPM ir PSDĮ sumas.

Dėl išvados, kad B. G. neturėjo lėšų 2008-08-20 grynaisiais paskolinti Pareiškėjui 450000 Lt

Pareiškėjas pažymi, jog Inspekcijos išvada, jog B. G. neturėjo galimybės 2008-08-20 grynaisiais pinigais paskolinti Pareiškėjui 450000 Lt, yra nepagrįsta, nes padaryta neišsamiai ir nevisapusiškai išnagrinėjus Pareiškėjo 2015-12-31 skunde dėl Šiaulių AVMI sprendimo išdėstytas aplinkybes bei neištyrus jas pagrindžiančių įrodymų, turinčių esminės reikšmės sprendžiant dėl B. G. galimybės grynaisiais pinigais suteikti Pareiškėjui ginčijamo dydžio paskolą. Pareiškėjas teigia, kad Inspekcija įvertino tik dalį Pareiškėjo su 2015-12-31 skundu pateiktų įrodymų (apie B. G. iš sandorių su A. R. , R. S. , L. G. gautas lėšas), tuo tarpu dėl aplinkybių (ir jas pagrindžiančių įrodymų), jog B. G. pajamų buvo gavusi dar už 2004 m. parduotus sklypus bei kad B. G. , kaip savo neveiksnios sesers J. J. globėja ir turto administratorė, turėjo galimybę disponuoti J. J. pinigėmis lėšomis (įskaitant jų perdavimą Pareiškėjui), nepasisakė ir į jas neatsižvelgė.

Pareiškėjas pažymi, kad su Pareiškėjo 2015-12-31 skundu dėl Šiaulių AVMI sprendimo pateikti įrodymai patvirtina, jog prieš parduodama žemės sklypus 2005–2008 m., B. G. dar 2004 m.

buvo sudariusi jai priklausiusio nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandorius: 2004-02-23 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 1219 pardavė jai priklausiusias 1286/2572 dalis žemės sklypo (registro Nr. (duomenys neskelbtini); 2004-02-23 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 1217 pardavė 225/900 dalis žemės sklypo (registro Nr. (duomenys neskelbtini); 2004-02-23 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 1221 pardavė 35/70 dalis žemės sklypo (duomenys neskelbtini), 2004-02-23 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 1215 pardavė 554/1108 dalis žemės sklypo (duomenys neskelbtini). Iš viso 2004 m. B. G. atlygintinai perleido keturis jai nuosavybės teise priklausiusius nekilnojamojo turto vienetus. Dėl šių aplinkybių Inspekcija nepasisakė.

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija neįvertino Pareiškėjo su 2015-12-31 skundu pateikto įrodymo, kad ne visa kaina už S. N. individualiai įmonei parduotą turtą B. G. buvo sumokėta grynaisiais pinigais: 2005-12-28 pirkimo–pardavimo sutarties Nr. 11140 pagrindu iš B. G. įsigijusi nekilnojamąjį turtą, pirkėja S. N. II dalį turto kainos (8000 Lt) pardavėjai sumokėjo grynaisiais pinigais. Mokesčių administratorius analizavo gyventojos finansines galimybes suteikti L. N. paskolą būtent grynaisiais pinigais, tačiau su tokiomis B. G. galimybėmis susijusių įrodymų neištyrė.

Be to, 2003-05-12 Šiaulių miesto apylinkės teismo nutartimi B. G. buvo paskirta savo neveiksnios sesers J. J. globėja, o 2007-03-14 – neveiksnios J. J. turto administratore. Pareiškėjo 2015-12-31 skunde taip pat buvo nurodyta, kad B. G., veikdama kaip savo neveiksnios sesers globėja ir / ar turto administratorė, sudarė mažiausiai du sandorius dėl J. J. turto pardavimo: 2008-06-09 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 4614 B. G. L. G. pardavė J. J. priklausiusias 6/12 dalis žemės sklypo, registro Nr. (duomenys neskelbtini), bei 2006-04-13 pirkimo–pardavimo sutartimi Nr. 3791 S. N. individualiai įmonei pardavė J. J. priklausiusias 28685/57370 dalis žemės sklypo, registro Nr. (duomenys neskelbtini). Kadangi B. G., kaip neveiksnios sesers globėja ir turto administratorė, sudarė sandorius dėl seseriai priklausiusio turto pardavimo bei turėjo galimybę disponuoti J. J. pinigėmis lėšomis, yra tikėtina, kad 2008-08-20 su L. N. sudarytos paskolos sutarties pagrindu B. G. perdavė Pareiškėjui ne tik jai pačiai, bet ir J. J. priklausiusias (iš J. J. banko sąskaitos išgrynintas) pinigines lėšas. Iš Pareiškėjo 2015-12-31 skundo 6 priedo – 2007-08-13 sutarties dėl 2006-04-13 pirkimo–pardavimo sutarties pakeitimo – matyti, kad žemės sklypo dalį iš J. J. pirkusi S. N. individuali įmonė įsipareigojo iki 2008-12-31 sumokėti pardavėjai J. J. visą sandorio kainą, t. y. 500000 Lt. S. N. II J. J. už žemę pagal pirkimo–pardavimo sutartį daryti mokėjimo pavedimai patvirtina, kad laikotarpiu nuo 2006-07-14 iki 2008-04-29 į J. J. sąskaitą buvo sumokėta 500000 Lt suma. Šių aplinkybių Inspekcija netyrė.

Pareiškėjo vertinimu, dėl šių priežasčių kyla MAĮ 118 straipsnio 1 dalyje 4 punkte numatytas teisinis pagrindas atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, kurio metu būtų išsiaiškintos dėl L. N. galimybės grynaisiais pinigais gauti 450000 Lt pagal su B. G. 2008-08-20 sudarytą paskolos sutartį.

Dėl išvados, kad Pareiškėjo atliktas 44000 Lt grąžinimas A. G. nepatvirtina 2008-08-20 paskolos sutartimi Pareiškėjo prisiimtų įsipareigojimų vykdymo

Inspekcija nurodė, kad A. G. raštiškas patvirtinimas, jog 2014-12-22 jis yra gavęs 44000 Lt, nepatvirtina 2008-08-20 paskolos sutarties vykdymo grąžinant dalį skolos. Inspekcija teikia motyvus, kad raštelyje nenurodyta, iš kokio asmens A. G. gavo 44000 Lt; savo valios grąžinti paskolos dalį raštelyje nėra išreiškęs pats Pareiškėjas, raštelis nėra Pareiškėjo pasirašytas. Be to, pagal 2011-11-21 ir 2012-06-29 paveldėjimo teisės liudijimus A. G. motinos Pareiškėjui suteiktos 450000 Lt paskolos nepaveldėjo, todėl, nesant atitinkamo dokumento apie palikimo priėmimą ir įvertinant raštelio turinį, Inspekcija teigė, jog nėra pagrindo daryti išvadą, kad raštelis patvirtina, jog Pareiškėjas iš B. G. 2008-08-20 grynaisiais pinigais gavo 450000 Lt.

Pareiškėjas su tokia išvada nesutinka. Skunde nurodoma, kad Pareiškėjo ir A. G. tarpusavio sutartiniams santykiams taikytinos civilinės teisės normos numato, kad pareiga patvirtinti priimamos prievolės įvykdymą pateikiant skolininkui pakvitavimą kyla kreditoriui (CK 6.65 straipsnio 1 dalis). Kreditoriaus (t. y. A. G.) parašu patvirtintas pakvitavimas šiuo atveju yra tinkamas ir pakankamas įrodymas dalies skolos grąžinimo faktui pagrįsti, o skolininko (Pareiškėjo) parašo ant aptariamo raštelio nebuvimas nedaro minėto dokumento negaliojančiu ar netinkamu. Taip pat įvertinant, kad

raštelio su A. G. patvirtinimu apie pinigų sumos gavimą disponuoja Pareiškėjas, yra logiška manyti, kad raštelyje nurodytą pinigų sumą A. G. gavo būtent iš Pareiškėjo, dėl ko pastarajam perdavė dalies prievolės įvykdymą patvirtinantį pakvitavimą, kaip to reikalauja minėtos CK nuostatos.

Pareiškėjo teigimu, A. G. išduoti paveldėjimo teisės į B. G. palikimą liudijimai patvirtina, kad A. G. priėmė mirusios mamos palikimą. Atsižvelgiant į tai, kad įstatymas imperatyviai draudžia palikimą priimti iš dalies arba su sąlyga ar išlygomis (CK 5.50 straipsnio 1 dalis), seka, kad neatsižvelgiant į paveldėjimo teisės liudijimuose išvardintą turtą, A. G. yra priėmęs visą B. G. palikimą, įskaitant ir turtinę teisę į 2008-08-20 paskolos sutartimi Pareiškėjui perduotą 450000 Lt paskolos sumą. Be to, apie turtinės teisės atgauti paskolos sumą perėmimą A. G. yra patvirtinęs su Pareiškėju 2014-06-02 sudarytu rašytiniu susitarimu, kuriuo šalys iki 2023-12-31 pratęsė paskolos sumos gražinimo terminą. Todėl Pareiškėjas mano, kad A. G. rašytinis patvirtinimas apie pinigų gavimą pagrindžia, jog A. G. iš Pareiškėjo 2014-12-22 gavo 44000 Lt.

Dėl kitų mokesčių administratoriaus argumentų apie 2008-08-20 paskolos sutarties fiktyvumą

Kaip jau minėta anksčiau, 2008-08-20 paskolos sutarties su B. G. sudarymo metu galiojusios normos numatė, kad fizinių asmenų paskolos sutartis turi būti paprastos rašytinės formos, jeigu paskolos suma viršija 2000 Lt (CK 6.871 straipsnio 1 dalis). Paskolos teisinius santykius reglamentuojančios teisės normos nenustato, kad paskolos sutartis privalo būti atlygintinė ar užtikrinta garantija (ar kitomis užtikrinimo priemonėmis), ar kad sutartyje būtų numatytas tikslus paskolos gražinimo terminas (priešingai, CK 6.873 straipsnio 2 dalis įgalina sutartyje paskolos gražinimo termino apskritai nenumatyti). Sutarties laisvės principas suteikia sutarties šalims teisę savo nuožiūra nustatyti sudaromos sutarties (įskaitant paskolos) sąlygas, išskyrus atvejus, kai tam tikras sutarties sąlygas nustato imperatyviosios teisės normos (CK 6.156 straipsnio 4 dalis). Taigi, 2008-08-20 paskolos sutartį sudarę Pareiškėjas ir B. G., taip pat 2014-06-20 susitarimą pratęsti paskolos gražinimo terminą pasirašę Pareiškėjas ir A. G. buvo laisvi savo nuožiūra numatyti sudaromų sandorių sąlygas dėl paskolos gražinimo termino, sutarties atlygintinumo ar įvykdymo užtikrinimo, pasirinkti, kokia forma (notarine ar paprasta rašytine) sudaryti sutartį. Konkrečias sutarčių sąlygas šalys nustatė atsižvelgdamos į ilgamečią bendravimo praktiką ir abipusį pasitikėjimą (Pareiškėjas ir G. buvo ilgamečiai kaimynai, jų tarpusavio bendravimas vyko dar nuo tėvų ir senelių laikų). Mokesčių administratorius, sandorių sudarymo aplinkybių ir šalių tikrosios valios bei ketinimų nesiaiškino, o formaliai vadovaudamasis pažodiniu sutarčių tekstu nepagrįstai savo nuožiūra sandorius įvertino kaip sutarčių šalims nereikšmingus bei minėta aplinkybe be pagrindo motyvavo tariamą paskolinių sandorių fiktyvumą.

Patikrinimo akte akcentuota, kad 2013 m. mokestinio tyrimo metu teikdamas paaiškinimus apie mamos B. G. 2008-08-20 Pareiškėjui suteiktą 450'000 Lt paskolą paveldėtojas A. G. nurodė apie paskolą nežinojęs, o 2014-11-20 paaiškinimuose teigė apie paskolą sužinojęs 2013 m. vasario mėnesį. A. G. paaiškinimus mokesčių administratorius vertino kaip papildomą argumentą 2008-08-20 Pareiškėjo ir B. G. paskolos sutarties fiktyvumui konstatuoti. Pareiškėjas pabrėžia, kad B. G. 2011-08-17 mirė, A. G. yra B. G. įstatyminis paveldėtojas, kuris reikalavimo teisę į Pareiškėją pagal pastarojo su B. G. sudarytą 2008-08-20 paskolos sutartį įgijo priėmęs mamos palikimą. Paskolos sutarčių registracija, nėra vykdoma, duomenys apie asmenų suteiktas ir gautas paskolas nėra viešinami, todėl tretiesiems asmenims gali būti nežinomi.

Aplinkybė, kad Pareiškėjas nedeklaravo iš B. G. 2008-08-20 sutarties pagrindu gautos paskolos, savaime nepatvirtina, kad sutarties dalykas (450000 Lt) Pareiškėjui nebuvo perduotas. Be to, Pareiškėjui už 2008 m. metinės gyventojų (šeimos) turto deklaracijos teikti nebuvo prievolės (patikrinimo akto 5 psl.). Pareiškėjas taip pat nedeklaravo iš tėvų I. R. N. ir J. A. Neimano 2008-07-23 bei 2008-08-04 paskolos sutarčių pagrindu gautų paskolų (iš viso: 114400 Lt), nors, kaip nurodyta patikrinimo akte, privalėjo tai padaryti už 2009 m. pateiktoje metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje. Mokesčių administratorius, priešingai nei iš B. G. gautos paskolos atveju, atsižvelgia į nurodytų paskolų pagrindu Pareiškėjo gautas pinigines lėšas, atlikdamas Pareiškėjo pajamų ir išlaidų balansą, todėl konstatuotina, kad mokesčių administratorius surinktus įrodymus vertina nenuosekliai. MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas, be kita ko, įpareigoja mokesčių

administratorių „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai, ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai“ (Konstitucinio Teismo 1996-01-24, 2000-06-30 ir 2002-10-23 nutarimai; Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) sprendimas administracinėje byloje Nr. A-438-239/2011). Todėl aplinkybė, kad Pareiškėjas nedeklaravo iš B. G. gautų 450000 Lt, negali būti laikoma priežastimi paskolintus pinigus laikyti Pareiškėjui neperduotais.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas į S. N. II 2008-07-02 pervedė 130000 Lt, o 2008-08-06 – 150000 Lt, t. y. 280000 Lt įmonei pervesti anksčiau, nei sudaryta 2008-08-20 paskolos sutartis su B. G. , Pareiškėjas tokią mokesčių administratoriaus poziciją laiko nepagrįsta. Pagal CK 6.162 straipsnio 2 dalį, sutarties šalims susitarus dėl esminių sutarties sąlygų, sutartis galioja, o antraeilės sąlygos nelemia sutarties galiojimo, dėl jų šalys gali susitarti ir vėliau arba, esant ginčui dėl tokių sąlygų, kreiptis į teismą dėl jų nustatymo teismo sprendimu. Paskolos sutarties esminėmis sąlygomis pripažintina paskolos dalyko perdavimas paskolos gavėjo nuosavybėn ir paskolos gavėjo įsipareigojimas grąžinti pinigus arba rūšies požymiais apibūdinto suvartojamojo daikto (-ų) ekvivalentą (CK 6.870 straipsnio 1 dalis). Tarp paskolos gavėjo (Pareiškėjo) ir paskolos davėjos (B. G.) teisės ir pareigos perėmusio paveldėtojo A. G. ginčas dėl paskolos sutarties dalyko (450000 Lt) perdavimo paskolos gavėjui ir pastarojo įsipareigojimo paskolą grąžinti nekyla, ką A. G. papildomai patvirtino 2014-06-02 su Pareiškėju pasirašydamas susitarimą dėl 2008-08-20 paskolos sutarties termino pratęsimo. Paskolos teisinius santykius reglamentuojančios įstatymo normos nedraudžia šalims įforminti paskolos sutartinius santykius vėliau, nei įvyksta faktinis pinigų perdavimas.

Vadovaujantis tuo, kas išdėstyta, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2016-03-14 sprendimą Nr. 68-66 ir Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo, nurodant Inspekcijai pavesti atlikti pakartotinį Pareiškėjo mokestinį patikrinimą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2016-03-14 sprendimas Nr. 68-66 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas kilo dėl Šiaulių AVMI 2015-12-16 sprendimo Nr. FR0682-780 nurodymų sumokėti į biudžetą 14118,69 Eur GPM, 6693,25 Eur GPM delspinigius, 1411,86 Eur GPM baudą, 3471,38 Eur PSD įmokas, 2147,49 Eur PSD įmokų delspinigius ir 347,25 Eur PSD įmokų baudą ir Inspekcijos 2016-03-14 sprendimo Nr. 68-66, kuriuo patvirtintas minėtas Šiaulių AVMI sprendimas. Papildoma mokestinė prievolė Pareiškėjui apskaičiuota konstatavus, jog 2009 ir 2012 m. Pareiškėjo patirtos išlaidos viršijo jo gautas pajamas (2009 m. – 199759 Lt, 2012 m. – 128607 Lt). Taigi, pripažinta, kad Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir GPM Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Šiaulių AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo 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 Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde Komisijai ir jo atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Pareiškėjo vertinimu, mokesčių administratorius nustatydamas GPM bazę 2009–2012 m. nepagrįstai padarė išvadą, jog Pareiškėjo 2008-08-20 paskolos sutartis su B. G. bei kiti byloje esantys duomenys nėra pakankami pagrįsti, kad B. G. paskolino Pareiškėjui 450000 Lt. Pareiškėjas mano, jog Inspekcija privalėjo atsižvelgti į minėtą sutartį bei jos realumą pagrindžiančius motyvus ir nepatvirtinti Šiaulių AVMI nurodymų sumokėti į biudžetą ginčo sumas.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtoju apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal minėtame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokesčiai ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtoju, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtoju apskaičiuotą mokesį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtoju atsiranda mokestinė prievolė.

Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesį, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A556-1527/2010; 2010 m. spalio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1147/2010; 2011 m. gruodžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-912/2011).

Šiaulių AVMI 2015-11-04 patikrinimo akte (3 psl.) nurodyta, jog Pareiškėjas 2009 m., siekdamas pagrįsti savo pajamas 2008 m., mokesčių administratoriui pateikė 2008-08-20 paskolos sutartį tarp Pareiškėjo ir B. G., kuria Pareiškėjas pasiskolino 450000 Lt grynaisiais pinigais. Paskolos grąžinimo terminas – 2012-05-01, sutartyje neaptarti atlyginimo už suteiktą paskolą bei prievolių įvykdymo užtikrinimo klausimai.

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamai įrodymų, patvirtinančių, kad pinigų suma, nurodyta 2008-08-20 paskolos sutartyje, Pareiškėjui buvo realiai perduota. Inspekcija laikosi pozicijos, kad Pareiškėjas 450000 Lt paskolos grynaisiais pinigais gavimo faktą grindžia tik 2008-08-20 paskolos sutartimi. Pareiškėjo vertinimu, paskolos egzistavimą taip pat patvirtina aplinkybė, kad B. G. sūnus A. G. 2014-06-20 su Pareiškėju sudarė 2008-08-20 sutarties pratęsimo sandorį, be to, Pareiškėjas pradėjo dengti savo įsiskolinimą A. G. – prie skundo Inspekcijai Pareiškėjas pridėjo A. G. vardu pasirašytą raštą, kuriame nurodoma „2014-12-22 pinigus gavau 44000 (keturiasdešimt keturis tūkstančius) litų“.

Šiaulių AVMI atliktos B. G. deklaruotų pajamų analizės metu nustatyta, jog B. G. gavo lėšų už parduotus žemės sklypus, tačiau panaudojo juos indėliams, dalį pinigų pervedė į sūnaus A. G. sąskaitas, 2007-08-16 pavedimu K. G. pasiskolino 120000 Lt (paskola nebuvo grąžinta iki Pareiškėjo ir B. G. 2008-08-20 paskolos sutarties sudarymo), per 2008 m. kovo–balandžio mėn. iš sąskaitų B. G. nusiėmė 262000 Lt, didžioji dalis pinigų liko banko sąskaitose, kurias po B. G. mirties 2011 m. paveldėjo sūnus A. G. Įvertinus aukščiau pateiktą informaciją konstatuota, jog B. G. 2008-08-20 negalėjo Pareiškėjui suteikti 450000 Lt dydžio ilgalaikės paskolos grynaisiais pinigais, nes 2008-08-20 tiek grynųjų pinigų neturėjo. Be to, A. G. 2013-02-15 ir 2014-11-20 paaiškinimuose nurodė, kad apie mamos 2008-08-20 suteiktą 450000 Lt paskolą grynaisiais pinigais nieko nežinojo, pagal byloje esančius 2011-11-21 ir 2012-06-29 paveldėjimo teisės liudijimus Nr. 1–9822 ir Nr. 1-5399 A. G. motinos B. G. Pareiškėjui suteiktos 450000 Lt paskolos nepaveldėjo.

Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju mokesčių administratorius vertino Pareiškėjo sudarytą 2008-08-20 paskolos sutartį, kuria jis grindė pajamų, įneštų į UAB „S1“, šaltinius, ne civiliniu, bet mokestinio teisiniu aspektu, todėl Pareiškėjo motyvai, kad ginčo sandoris neprieštarauja CK nuostatomis, atmetini kaip nepagrįsti. Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų atkreiptinas dėmesys į tai, kad 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. 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 (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A14-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje 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 (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010 ir kt.). Šio mokesčio ginčo atveju byloje analizuojamą paskolos sandorį įvertinus ne civiliniu, bet mokestiniu teisiniu aspektu visų kitų byloje surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, Komisijos vertinimu, padaryta pagrįsta išvada, jog jis yra tik formalus, nepagrindžiantis realaus pajamų gavimo fakto.

Pažymėtina, jog vertinant šiame ginče aptariamą paskolos sutartį, kaip jau minėta, mokestiniu, bet ne civilinės teisės aspektu, esminės įrodinėtinos aplinkybės yra realus pajamų (piniginių lėšų) pagal sutartį perdavimo ir gavimo faktas. Dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A17-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškines, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A438-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A438-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A442-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A690-556/2015 ir kt. Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

LVAT 2013-04-15 sprendime adm. byloje Nr. A602-27/2013 yra nurodęs, jog „pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų, mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.“ Taigi, LVAT praktikoje ir iš MAĮ 67 straipsnio kylantis įrodinėjimo naštos tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus paskirstymas lemia, kad mokesčių mokėtojui, gavusiam pajamas grynaisiais pinigais tenka pareiga pateikti įrodymus, pagrindžiančius, jog ginčo lėšos buvo faktiškai perduotos jam disponuoti. Ir priešingai – mokesčių administratoriui nekyla pareiga surinkti įrodymus, paneigiančius mokesčių mokėtojo paaiškinimus. Komisijos vertinimu, 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. Todėl turi būti pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio, t. y. ne tik šaltinis turi būti realus, bet ir aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui, turi būti patvirtintos objektyviais duomenimis (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-3513/2011). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis ar galimai jomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

Iš mokestinio ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas pajamų deklaracijos už 2008 m. nebuvo pateikęs ir ginčo paskolos nedeklaravo, taip pat šių sumų nedeklaravo ir B. G., kuri pajamų deklaraciją už 2008 m. pateikė. Kitų dokumentų, susijusių su 2008 m. suteikta paskola, išskyrus 2008-08-20 sutartį su B. G., Pareiškėjas nepateikia.

Tie patys faktinio lėšų perdavimo įrodinėjimo reikalavimai taikytini ir Pareiškėjo pateiktam 2014-12-22 dalies paskolos gražinimo raštui, kuris surašytas A. G. vardu, tačiau iš jo turinio neįmanoma nustatyti, iš kokio asmens, nei kokiu pagrindu A. G. gavo 44000 Lt.

Pareiškėjas akcentuoja, kad su B. G. ilgą laiką buvo kaimynai, juos sieja pasitikėjimo santykiai, todėl B. G. geranoriškai paskolino Pareiškėjui pinigus. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas pabrėžė, kad B. G. valdė daug nekilnojamojo turto objektų ir šių objektų išlaikymas bei mokesčiai valstybei B. G. kėlė finansinių sunkumų, todėl ji ryžosi dalį nekilnojamojo turto objektų parduoti. Komisijos vertinimu, šis Pareiškėjo argumentas yra nesuderinamas su ekonomine logika, nes iš to sektų išvada, kad B. G. pardavė dalį sklypų, nes jų išlaikymo išlaidos jai buvo per didelės, kas atspindi ribotas B. G. finansines galimybes, tačiau B. G. turėjo dideles indėlių sumas banke, pasiliko dalį sklypų (taip pat reikalaujančių išlaikymo išlaidų), o palyginti didelę sumą (450000 Lt) neatlygintinai ir neaptardama gražinimo sąlygų bei netesybų ketveriems metams paskolino Pareiškėjui. Atkreiptinas dėmesys, kad iš bylos medžiagos matyti, jog B. G. aktyviai naudojosi banko indėlio paslauga, todėl šias lėšas galėjo investuoti finansiškai naudingiau, taip pagerindama savo finansinę situaciją – 2008 m. viduryje ekonominė krizė dar nebuvo prasidėjusi, Lietuvos banko duomenimis, namų ūkių banko indėlio palūkanų norma buvo aukšta (sudarant naują banko indėlio sutartį ilgesniam nei 2 m. laikotarpiui 2008 m. rugpjūčio mėn. vidutinė palūkanų norma buvo 6,51 proc. – šaltinis https://www.lb.lt/stat_pub/statbrowser.aspx?group=7280&lang=lt) ir galėjo garantuoti dideles pajamas iš pinigų skolinimo bankui. Tačiau, kaip galima spręsti iš Pareiškėjo teiginių, pati stokodama lėšų, šias lėšas ne investavo, o paskolino Pareiškėjui gera valia, neužsitikrindama paskolos gražinimo.

Komisijos posėdžio metu Pareiškėjas akcentavo, kad 2014-12-22 gražino A. G. dalį skolos, kas turėtų patvirtinti paskolą egzistavus ir paskolos sumą buvus perduotą Pareiškėjui. Kaip jau minėta, Pareiškėjas teigia, jog jį ir G. šeimą sieja šilti ilgalaikiai kaimyniški santykiai. Pareiškėjas 2008-08-20 sutartimi įsipareigojo skolą B. G. gražinti iki 2012-05-01. B. G. mirė 2011-08-17, paskolos sutartis nebuvo įtraukta į paveldėjimą patvirtinančius dokumentus, A. G. 2014-11-20 teikdamas paaiškinimą Šiaulių AVMI nurodė, kad apie motinos suteiktą paskolą Pareiškėjui sužinojo 2013 m. vasario mėn. (Pareiškėjas 2013-02-15 teikė paaiškinimą Inspekcijai). Tokia Pareiškėjo pozicija suponuoja išvadą, kad Pareiškėjas, teigdamas palaikęs tokius šiltus santykius su G. šeima, kad sunkiai besiverčianti senyvo amžiaus B. G. jam neatlygintinai paskolino 450000 Lt, po B. G. mirties net dvejus metus neinformavo B. G. sūnaus (pasak Pareiškėjo, taip pat sunkios finansinės padėties) apie įsiskolinimą jo motinai bei suėjusį skolos gražinimo terminą. Mokestinės kontrolės procedūrų metu A. G. iš Šiaulių AVMI sužinojo apie Pareiškėjo paskolą, vėliau buvo informinti skolos perėmimo ir gražinimo (dokumento turinys nesusietas su Pareiškėju ir jo skolos gražinimu A. G.) dokumentai.

Taip pat Pareiškėjo skunde teigiama, kad ta aplinkybė, jog Pareiškėjas į S. N. II 2008-07-02 pervedė 130000 Lt, o 2008-08-06 – 150000 Lt, t. y. 280000 Lt įmonei pervesti anksčiau nei sudaryta 2008-08-20 paskolos sutartis su B. G., nesudaro pagrindo teigti, jog paskolos sutartis su B. G. nebuvo sudaryta. Pareiškėjas nurodo, jog pagal CK 6.162 straipsnio 2 dalį, sutarties šalims susitarus dėl esminių sutarties sąlygų, sutartis galioja, o antraeilės sąlygos nelemia sutarties galiojimo, dėl jų šalys gali susitarti ir vėliau arba, esant ginčui dėl tokių sąlygų, kreiptis į teismą dėl jų nustatymo teismo

sprendimu. Paskolos sutarties esminėmis sąlygomis pripažintina paskolos dalyko perdavimas paskolos gavėjo nuosavybėn ir paskolos gavėjo įsipareigojimas grąžinti pinigus arba rūšies požymiais apibūdinto suvartojamojo daikto (-ų) ekvivalentą (CK 6.870 straipsnio 1 dalis). Tarp paskolos gavėjo (Pareiškėjo) ir paskolos davėjos (B. G.) teises ir pareigas perėmusio paveldėtojo A. G. ginčas dėl paskolos sutarties dalyko (450000 Lt) perdavimo paskolos gavėjui ir pastarojo įsipareigojimo paskolą grąžinti nekyla, ką A. G. papildomai patvirtino 2014-06-02 su Pareiškėju pasirašydamas susitarimą dėl 2008-08-20 paskolos sutarties termino pratęsimo. Paskolos teisinius santykius reglamentuojančios įstatymo normos nedraudžia šalims įforminti paskolos sutartinius santykius vėliau, nei įvyksta faktinis pinigų perdavimas.

Komisija, atsakydama į šį Pareiškėjo motyvą pažymi, jog, kaip jau minėta, nustatant mokestines prievolės sandoriai vertinami mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. Taigi, Pareiškėjui kyla ne pareiga įrodyti jog A. G. pripažįsta Pareiškėjo ir B. G. sutartį, bet pareiga įrodyti, kad būtent B. G. perdavė paskolos sutartyje nurodytas lėšas Pareiškėjui. Ta aplinkybė, kad civilinės teisės normos neužkerta kelio šalims įforminti sandorių vėliau, nei perduotos lėšos, nesudaro pagrindo teigti, jog šias lėšas Pareiškėjui perdavė būtent B. G. .

Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcija, konstatuodama, jog B. G. paskolos sudarymo dieną negalėjo turėti 450000 Lt ne banke, netyrė B. G. sandorių 2004 m. Pareiškėjo teigimu, B. G. 2004 m. pardavė nekilnojamąjį turtą, iš kurio gavo pajamų, tačiau Šiaulių AVMI neatsižvelgė į šias pajamas, pasisakydama dėl B. G. galimybių sukaupti Pareiškėjui perduotą sumą. Kita vertus, posėdžio Komisijoje metu, Pareiškėjas laikėsi pozicijos, kad nekilnojamąjį turtą B. G. pardavinėjo dėl sudėtingos finansinės situacijos, kad prieštarauja paties Pareiškėjo teiginiams dėl B. G. galimybių turėti 450000 Lt nenaudojamų lėšų, kurias B. G. galėjo paskolinti Pareiškėjui.

Kaip jau minėta, Pareiškėjui tenka pareiga įrodyti realų pinigų gavimą iš B. G. . Pareiškėjas nepateikia realių šios aplinkybės egzistavimo įrodymų. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo motyvai dėl papildomų duomenų rinkimo reikalavimo mokesčių administratoriui, negali būti vertinami kaip pagrįsti ir teisėti, nes Pareiškėjas nėra įgyvendinęs jam keliamos įrodinėjimo pareigos pagrįsti grynųjų pinigų judėjimą, tačiau siekia įrodinėjimo našta perkelti mokesčių administratoriui.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta anksčiau, Komisija konstatuoja, kad yra sutiktina su Inspekcijos išvadomis, jog Pareiškėjo teikiami paaiškinimai ir dokumentai nepatvirtina fakto, kad B. G. perdavė Pareiškėjui disponuoti 450000 Lt grynaisiais pinigais (t. y. Pareiškėjo teikiami dokumentai ir paaiškinimai nesudaro pagrindo neabejotinai patvirtinti, jog ginčo pajamos yra gautos būtent Pareiškėjo nurodytu būdu ir iš nurodyto pajamų šaltinio). Tai lemia, kad mokesčių administratorius MAĮ 70 straipsnio nuostatų pagrindu taikydamas išlaidų metodą pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjo išlaidos 2009 ir 2012 m. viršijo Pareiškėjo pajamas ir pripažino Pareiškėją gavus kitų nedeklaruotų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų. Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius teisingai ir nepažeisdamas protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijų nustatė Pareiškėjo mokestinės prievolės dydį ir priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl jį keisti ar naikinti nėra pagrindo.

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 2016-03-14 sprendimą Nr. 68-66.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene