



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. M. 2016-09-07 SKUNDO**

2016 m. lapkričio 14 d. Nr. S-247 (7-206/2016)  
Vilnius

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

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovei  
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei  
Advokatei M. V.

2016 m. spalio 18 d. posėdyje išnagrinėjusi V. M. (toliau – Pareiškėja) 2016-09-07 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-08-16 sprendimo Nr. 68-217, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-08-16 sprendimu Nr. 68-217 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-03-18 sprendimą Nr. (04.7.2)FR0682-152, kuriuo nurodyta Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 11911,20 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 4800,92 Eur GPM delspinigius, 1191 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31 ir 2015-12-11 surašė patikrinimo aktą Nr. (13.2)FR0680-855.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta:

1. Pareiškėjos 2011 metais patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 236827 Lt, todėl konstatuota, kad Pareiškėja 2011 metais disponavo pajamomis, nepagrįstomis atitinkamais pajamų gavimo šaltiniais. Minėtų pajamų Pareiškėja nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM, tuo pažeisdama 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22, 25 ir 27 straipsnių nuostatas. Mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė nustatyta vadovaujantis 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi ir taikant Inspekcijos 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punktą bei 6.3.3. punkte numatytą išlaidų metodą.

2. Vadovaujantis MAĮ 10 straipsniu ir 69 str. 1 dalimi, patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjos su A. C. ir L. P. pasirašytos paskolų sutartys yra formalios, jomis siekta pagrįsti

Pareiškėjos turimas lėšas, kuriomis dengtos išlaidos, ir išvengti mokėtinų į biudžetą mokesčių mokėjimo nuo disponuojamų pajamų, taip gaunant mokesstinės naudos. Šiuo atveju mokesčių administratorius, taikydamas turinio viršenybės prieš formą principą, atkūrė paskolų sandoriais iškreiptas ir slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir Pareiškėjos pajamomis nepripažino 270000 Lt gautų paskolų iš minėtų asmenų.

3. Pareiškėja pažeidė GPMĮ 9, 25 ir 27 straipsnių nuostatas ir Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo, patvirtinto Lietuvos Respublikos finansų ministro 2009-05-19 įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ „(toliau – Aprašas) 7 punkto nuostatas, t. y. nuo T. R. 2007-05-10 suteiktos 300000 Lt beprocentės paskolos, nemokėdama palūkanų, 2010–2011 metais gavo 32640 Lt pajamas natūra, iš jų 2010 metais – 16860 Lt, 2011 metais – 15780 Lt, kurių GPMĮ nustatyta tvarka nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM.

Nurodyta, jog Pareiškėja, nesutikdama su Kauno AVMI patikrinimo aktu, pateikė pastabas, tačiau Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjos pastabas, išnagrinėjusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, 2016-03-18 sprendimu Nr. (04.7.2)FR0682-152 perskaičiavo pajamas natūra ir nurodė, kad Pareiškėja 2010–2011 metais gavo 37350 Lt pajamas natūra, iš jų 2010 metais – 19470 Lt, 2011 metais – 17880 Lt. Minėtu sprendimu Kauno AVMI pakeitė patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai vietoj 11706,44 Eur GPM sumos sumokėti į biudžetą 11911,20 Eur GPM sumą, apskaičiavo 4800,92 Eur GPM delspinigius ir skyrė 10 proc. 1191 Eur GPM baudą.

Inspekcija 2016-04-19 gavo Pareiškėjos skundą dėl Kauno AVMI sprendimo bei 2016-04-21 Pareiškėjos pateiktą pasiūlymą pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio, remiantis MAĮ 71 straipsniu. Dėl šios priežasties Inspekcija 2016-04-27 sprendimu Nr. 68-102 sustabdė Pareiškėjos skundo dėl sprendimo nagrinėjimą, iki bus išnagrinėtas minėtas Pareiškėjos pasiūlymas. Išnagrinėjusi šį pasiūlymą ir įvertinusi faktinių aplinkybių bei įrodymų visumą, Inspekcija nusprendė, kad nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su mokesčių mokėtoja dėl papildomai apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusių sumų. Inspekcija 2016-07-19 sprendimu Nr. 70-94 atnaujino Pareiškėjos skundo nagrinėjimą ir išnagrinėjo Pareiškėjos skundą iš esmės.

Sprendime pažymėta, jog Inspekcija sprendė Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 11911,20 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų pagrįstumą dviem aspektais, t. y. 1) Kauno AVMI, vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavus, kad Pareiškėjos 2011 metų išlaidos viršijo gautas pajamas; 2) tai pat konstatavus, kad Pareiškėja 2010–2011 metais, nemokėdama palūkanų nuo gautos beprocentės paskolos, gavo pajamų natūra.

Nurodyta, jog pagal 2013-09-20 Inspekcijos užduotį atlikti mokesstinį tyrimą, buvo atliktas Pareiškėjos mokesstinis tyrimas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31 ir surašytas 2013-10-04 pranešimas Nr. AU13-93 apie atliktą mokesstinį tyrimą. Mokesstinio tyrimo metu Pareiškėja, pagrįsdama patirtas išlaidas, pateikė paskolų sutartis su fiziniais asmenimis. Atlikus paskolų davėjų kontrolės procedūras ir įvertinus visas aplinkybes, 2015-11-03 inicijuotas Pareiškėjos mokesstinis patikrinimas. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja yra Ž. C. motina. Pareiškėja didžiąją dalį nekilnojamojo turto (patikrinimo akto 1 lentelė) įsigijo kartu su G. C. ir Ž. C., t. y. Pareiškėjos vykdyti nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sandoriai yra susiję su G. ir Ž. C. vykdytais sandoriais. Minėti asmenys komercinės paskirties nekilnojamojo turto objektus įsigijo bendrai. Pareiškėja pagal panaudos sutartis Ž. C. perleido teisę naudotis nekilnojamoju turto, Ž. C. daugelį veiksmų, susijusių su nekilnojamoju turto vykdė už Pareiškėją (mokėjo ir apskaičiavo nekilnojamojo turto mokesį, gaudavo nuomos pajamas ir kt.).

Taip pat nurodyta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu darbo sutarčių nebuvo sudariusi, individualios veiklos nevykdė, nuo 2000-06-17 gauna senatvės pensiją. Pareiškėja metinių pajamų deklaracijų (forma GPM308) ar Metinių gyventojų (šeimos) turto deklaracijų (FR0001) už 2010–2011 metų tikrinamąjį laikotarpį nėra pateikusi.

**2010 metai.** Pažymėta, jog nustatytas Pareiškėjos 2010-01-01 dieną turėtas piniginių lėšų likutis ne banke sudarė 40000 Lt, įsiskolinimas kitiems asmenims – 461173 Lt, Ž. C. skola Pareiškėjai 410000 Lt (pagal 2007-05-09 paskolos sutartį). Taip pat, surinktos informacijos

duomenimis, 2010 metais Pareiškėja gavo 18425 Lt pajamas: 8571 Lt VSDF valdybos Kauno skyriaus išmokėta senatvės pensija; 354 Lt AB „Snoras“ išmokėtos palūkanos už terminuotą indėlį (5000 Lt); 9500 Lt pajamos už parduotas miško gėrybes, daržoves, uogas, vaisius (Pareiškėjos 2013-02-28 paaiškinimas) ir patyrė 10041 Lt išlaidas: 7500 Lt (vartojimo išlaidos (vartojimo išlaidos nustatytos pagal Pareiškėjos 2013-02-28 paaiškinimą); 2541 Lt gražinta skola UAB „S1“ už atliktus gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), projektavimo darbus. Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjos 2010 metais gautas pajamas 18425 Lt ir patirtas išlaidas 10041 Lt, piniginių lėšų likučius banke 2010-01-01 – 5000 Lt ir 2010-12-31 – 5004 Lt, piniginių lėšų likutį ne banke 2010-01-01 – 40000 Lt, apskaičiavo teigiamą piniginių lėšų balansą – 48380 Lt.

**2011 metai.** Pažymėta, jog nustatytas Pareiškėjos 2011-01-01 dieną turėtas piniginių lėšų likutis ne banke sudarė 44000 Lt, įsiskolinimas kitiems asmenims – 461173 Lt, Ž. C. skola Pareiškėjai 410000 Lt (pagal 2007-05-09 paskolos sutartį). Surinktos informacijos duomenimis, 2011 metais Pareiškėja gavo 18310 Lt pajamas: 8571 Lt VSDF valdybos Kauno skyriaus išmokėta senatvės pensija; 239 Lt AB „Snoras“ išmokėtos palūkanos už terminuotą indėlį (5000 Lt); 9500 Lt pajamos už parduotas miško gėrybes, daržoves, uogas, vaisius (Pareiškėjos 2013-02-28 paaiškinimas) ir patyrė 298112 Lt išlaidas: 7500 Lt (vartojimo išlaidos nustatytos pagal Pareiškėjos 2013-02-28 paaiškinimą); 7936 Lt sumokėtas grynaisiais nekilnojamojo turto mokestis už 2010 metus, 94044 Lt sumokėti mokesčiai ir delspinigiai VMI pagal 2011-05-02 susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio Nr. 210-19; 60000 Lt nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), įsigijimas; 128632 Lt gražinta skola UAB „P1“ už atliktus gyvenamojo namo adresu: (duomenys neskelbtini), statybos darbus. Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjos 2011 metais gautas pajamas 18310 Lt bei patirtas išlaidas 298112 Lt, piniginių lėšų likučius banke ir ne banke 2011-01-01 – 49004 Lt ir 2011-12-31 banke – 6029 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjos išlaidos viršijo gautas pajamas 236827 Lt.

#### ***Dėl paskolų sutarčių su A. C. ir L. P. vertinimo***

Inspekcija, remdamasi MAĮ 10 straipsnio ir 69 str. 1 dalies nuostatomis bei LVAT praktika, jog siekiant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatą taikyti konkrečioje situacijoje, būtina nustatyti, kad mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinės naudos (2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007, 2008-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2012-12-10 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2698/2012, 2013-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-556-404/2013, 2015-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-267-442/2015, 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015), pabrėžė, jog mokesčių administratoriui, tais atvejais, kai sandoris, t. y. jame fiksuotas veiksmas, sukiantis atitinkamas mokestines teises pasekmes, atitinka MAĮ 69 str. 1 dalyje nustatytas sąlygas, yra suteikta teisė neatsižvelgti į formalią šio sandorio išraišką bei nesiremti jame fiksuotomis mokestinėmis teisinėmis pasekmėmis, o atkurti tikrąsias teisiškai reikšmingas mokestines teises aplinkybes, kurios buvo slepiamos šiuo sandoriu (LVAT 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015).

Detalizuota, jog Pareiškėja, siekdama pagrįsti piniginių lėšų šaltinius, pateikė 2 paskolų sutartis 270000 Lt sumai: 1) pagal 2011-06-28 sutartį A. C. paskolino Pareiškėjai 200000 Lt grynaisiais be palūkanų neterminuotam laikotarpiui. Pagal Pareiškėjos 2013-02-28 paaiškinimą gauta paskola panaudota: 2011-06-30 sumokėta 94044 Lt suma į VMI sąskaitą pagal 2011-05-02 susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio Nr. 210-19; gražinta 128632 Lt skola UAB „P1“ už atliktus statybos rangos darbus (2011-07-01 kasos pajamų orderio kvitai Nr. PAR10178 ir 2011-07-08 Nr. PAR10179); 2) pagal 2011-09-20 sutartį L. P. paskolino Pareiškėjai 70000 Lt be palūkanų neterminuotam laikotarpiui. Pareiškėjos teigimu, gauta paskola panaudota 2011-09-23 įsigyjant nekilnojamojį turtą adresu: (duomenys neskelbtini), už 60000 Lt.

Pastebėta, jog mokesčių administratorius, siekdamas ištirti A. C. ir L. P. sudarytų piniginių lėšų skolinimo sandorių motyvus bei faktines aplinkybes, taip pat nustatyti, ar fiziniai asmenys realiai suteikė paskolas Pareiškėjai ir ar turėjo tam pakankamai lėšų, atliko fizinių asmenų, skolinusių Pareiškėjai pinigines lėšas pajamų ir išlaidų analizę. A. C. ir B. C. mokestinių tyrimų

metu nustatyta, kad minėti asmenys neturėjo pakankamai lėšų paskolinti Pareiškėjai 200000 Lt. Tačiau po mokestinio tyrimo A. C. 2015-02-20 pateikė paaiškinimą ir papildomus dokumentus, iš kurių matyti, kad A. C. pagal 2008-10-22 perleidimo sutartį (bulgarų kalba) atstovavo J. N. N. (Rusijos piliečiui) įsigyjant nekilnojamąjį turtą Bulgarijoje, taip pat, jog minėtas pilietis jam pervedė pinigines lėšas į *Raiffeisen bank* (pateiktas mokėjimo pavedimas bulgarų kalba), kuris tuo metu teikė trijų dienų sąskaitos atidarymo paslaugą tam, kad galėtų įvykdyti pavedimo paslaugą. Pareiškėjos patikrinimo metu, įvertinus A. C. po mokestinio tyrimo pateiktus dokumentus, paaiškinimus bei atlikus sutuoktinių pajamų ir išlaidų analizę, nustatyta, kad A. C. turėjo finansinių galimybių 2011-06-28 Pareiškėjai suteikti 200000 Lt paskolą. Taip pat vietos mokesčių administratorius, L. P. mokestinio tyrimo metu įvertinęs surinktus duomenis apie L. P. ūkinių operacijų visumą (gautos ir gražintos paskolos, nekilnojamojo ir kito registruotino turto, finansinių priemonių įsigijimas / perleidimas ir kt.), t. y. gautas pajamas bei patirtas išlaidas iki paskolų suteikimo Pareiškėjai, nustatė, kad L. P. turėjo finansinių galimybių suteikti paskolas. Tačiau nustatyta aplinkybė, kad paskolų davėjai turėjo finansinių galimybių suteikti paskolas Pareiškėjai, patikrinimo metu vertinta kompleksiskai visų nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų kontekste.

Inspekcija nurodė, kad duomenų, patvirtinančių pateiktų paskolų sutarčių tarp Pareiškėjos ir Ž. C., L. P. vykdymo realumą, nebuvimas įrodymų vertinimo prasme reiškia, kad Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė vietos mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėja pagal aptariamą paskolų sutartį realiai piniginių lėšų nepasiskolino. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, ir įvertinusi vietos mokesčių administratoriaus nustatytas faktines aplinkybes, t. y. kad Pareiškėjai 270000 Lt paskolas suteikė pažįstami fiziniai asmenys, kad paskolų davėjai jas suteikė sau nenaudingomis sąlygomis (t. y. paskolų sutartys notariškai nepatvirtintos, nenumatytos palūkanos, nenumatytos paskolų gražinimo užtikrinimo garantijos – turto įkeitimas, laidavimas ar kitos garantijas, nenumatytas paskolų gražinimo terminas), kad Pareiškėjos gautos paskolos sudaro dominuojančią pajamų dalį ir Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pabaigoje 2011-12-31 skolintos lėšos sudarė 600000 Lt, t. y. 93 proc. visų gautų pajamų, taip pat kad A. C. buvo skolingas kredito įstaigoms, kad Pareiškėja gautų paskolų negražino, taip pat kad paskolų suteikimas grindžiamas vien tik surašytomis paskolų sutartimis bei paaiškinimais, nepateikus pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėjos su A. C. ir L. P. sudarytos paskolų sutartys yra formalios, įformintos siekiant mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų, todėl pripažino, kad pagrįstai Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 str. 1 dalimi, nustatydama Pareiškėjos pajamas, į minėtas paskolų sutartis neatsižvelgė ir pajamomis nepripažino 270000 Lt. Inspekcija Pareiškėjos skundo argumentus šioje dalyje laikė gynybine pozicija, nepaneigiančia mokesčių administratoriaus nustatytų duomenų bei juos pagrindžiančių įrodymų visumos.

Dėl Pareiškėjos argumento, kad mokesčių administratorius skirtingai traktuoja Pareiškėjos ir L. P. 2006 metais ir 2011 metais sudarytas paskolų sutartis, Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjos atžvilgiu buvo atlikti 2 savarankiški mokestiniai patikrinimai: pagal 2009-12-18 pavedimą tikrinti Nr. AU2-28 atliktas laikotarpio 2004-01-01–2008-12-31 mokestinis patikrinimas, pagal 2015-11-03 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-2931 atliktas laikotarpio 2010-01-01–2011-12-31 mokestinis patikrinimas. Pirmojo mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad L. P. 2006 metais Pareiškėjai suteikė 70000 Lt paskolą, kuri gražinta 2007 metais. Mokesčių administratorius pagal minėtą paskolą gautas lėšas pripažino Pareiškėjos pajamomis ir įtraukė į pajamų ir išlaidų vertinimą. Tačiau vietos mokesčių administratorius pagal Pareiškėjos ir L. P. 2011-09-20 sudarytą paskolos sutartį tariamai gautas lėšas 70000 Lt, kurios nebuvo gražintos, nepripažino Pareiškėjos pajamomis, taikydamas MAĮ 10 straipsnį ir 69 str. 1 dalį ir motyvuodamas tuo, kad paskolos sutartis sudaryta siekiant pagrįsti Pareiškėjos pajamas, gautas iš mokesčių administratoriui nežinomų pajamų šaltinių ir taip išvengti mokesčių mokėjimo nuo gautų pajamų. Tokį nevienodą L. P. suteiktų paskolų sutarčių traktavimą, pasak Inspekcijos, lėmė nustatyta skirtinga faktinė situacija dėl paskolų suteikimo, jų gavimo šaltinių, gražinimo, surinkti bei ištirti duomenys ir

įrodymai, taip pat LVAT formuojama praktika. Todėl Inspekcija nesutiko su Pareiškėjos argumentais, kad buvo pažeistas apmokestinimo aiškumo principas, įtvirtintas MAĮ 9 straipsnyje.

Sprendime pacituota LVAT praktika dėl MAĮ 67 straipsnio nuostatų taikymo (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011).

Inspekcija, įvertinusi byloje nustatytų aplinkybių ir surinktų įrodymų visumą, padarė išvadą, kad Kauno AVMI pagrindė Pareiškėjai papildomai apskaičiuotą GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, t. y. įvykdė MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatytą pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Nustačius, kad Pareiškėjos atitinkamu mokestiniu laikotarpiu išlaidos viršijo jos turėtas lėšas ir (ar) gautas pajamas, šį skirtumą sudarančių pajamų (lėšų) šaltinį nurodyti ir pagrįsti teko Pareiškėjai, nes būtent mokesčių mokėtoja pirmiausia disponuoja informacija ir dokumentais apie gautas lėšas bei jų šaltinius. Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurie pagrįstų pajamų gavimo šaltinius bei objektyviai paneigtų Inspekcijos patikrinimo metu nustatytus rezultatus.

Pabrėžta, jog Pareiškėja skunde neišdėstė argumentų dėl netiesioginio mokesčių bazės nustatymo pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas pagrįstumo. Inspekcija, įvertinusi ginčui reikšmingas aplinkybes, byloje pateiktus įrodymus, Kauno AVMI sprendimo ir patikrinimo akto faktinę ir teisinę argumentaciją, sutiko su Kauno AVMI pozicija dėl Pareiškėjos mokesčių bazės nustatymo taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas. Mokestinio patikrinimo metu atlikto išsamaus Pareiškėjos pajamų bei išlaidų tyrimo metu nustatyta, jog 2011 metais išlaidos viršijo gautas pajamas 236827 Lt, todėl Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja 2011 metais išlaidas dengė pajamomis, nepagrįstomis atitinkamais pajamų gavimo šaltiniais. Minėtų pajamų Pareiškėja nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo mokėtino į biudžetą GPM. Šios nustatytos aplinkybės patvirtino būtinąsias sąlygas, sudarančias prielaidas taikyti MAĮ 70 str. 1 dalį, t. y. kad mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka dėl Pareiškėjos netinkamo pareigų vykdymo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Inspekcija padarė išvadą, kad Kauno AVMI pagrindė būtinybę Pareiškėjos mokesčių bazę apskaičiuoti pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas.

### ***Dėl pajamų natūra***

Akcentuota, jog vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 2 str. 15 dalimi, 9 straipsniu (2009-07-22 įstatymo Nr. XI-385 redakcija), Aprašu, konstatavo, kad Pareiškėja, nemokėdama palūkanų už suteiktą paskolą, gavo ekonominės naudos – pajamų natūra. Vadovaujantis Aprašo 7 punktu ir taikant Lietuvos banko internetiniame puslapyje ([www.lb.lt](http://www.lb.lt)) skiltyje „Statistika“ pateikiamas (Naujos paskolos namų ūkiams ir jų palūkanų normos) palūkanų normas, Pareiškėjai apskaičiavo 2010–2011 metų menamas palūkanas 37350 Lt, iš jų: 2010 metais – 19470 Lt, 2011 metais – 17880 Lt. Apskaičiuotos palūkanos priskirtos Pareiškėjos B klasės kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos apmokestinamosioms pajamoms, kurioms taikomas 15 proc. GPM tarifas.

Nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2007-05-10 paskolos sutartį iš T. R. gavo 300000 Lt beprocentę paskolą verslui vystyti (statyboms). Paskola suteikta dalimis: 2007-05-15 pervesta į Pareiškėjos banko sąskaitą 296500 Lt ir 3500 Lt gauta grynaisiais per 5 dienas nuo sutarties pasirašymo. Mokestinio patikrinimo metu nenustatyta, kad pasiskolintas lėšas Pareiškėja būtų grąžinusi tikrinamuoju laikotarpiu.

Vadovaudamasi GPMĮ 3 straipsnio (2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija), 2 str. 14 ir 15 dalių, 9 str. 1 dalies, 5, 6, 22, 25 ir 27 straipsnių nuostatomis, vertindama Pareiškėjos apmokestinimo GPM pagrįstumą, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjos nauda, gauta nemokant palūkanų už suteiktas paskolas, t. y. pajamos natūra gali būti neapmokestintinos GPM tik tokiu atveju, jeigu yra neidentifikuojamas ekonominiais dėsniais pagrįstas siekis duoti ar gauti naudos, t. y. pateikiami įrodymai, patvirtinantys, jog tai nėra Pareiškėjos gauta nauda.

Inspekcijos vertinimu, nustačius, kad Pareiškėja iš T. R. neterminuotam laikui gavo 300000 Lt paskolą, nemokėdama už ją palūkanų, nesuteikdama jokių finansinių garantijų (laidavimas, įkeitimas, garantija) paskolų grąžinimui užtikrinti, pripažintina, jog paskola be

palūkanų buvo ekonominė nauda, nes Pareiškėja nepatyrė išlaidų, kurios įprastai yra patiriamos, disponuojant skolintomis lėšomis. Tai, kad Pareiškėja paskolą be palūkanų gavo iš pažįstamo asmens, nesudarė pakankamo pagrindo pripažinti, jog pajamų natūra nėra, o beprocenčių paskolų gavimą lėmė bendražmogiškos sąlygos. Priešingai, šis santykis parodė, kad kreditorė savo veiksmais – neatlygintine paslauga Pareiškėjai suteikė ekonominės naudos, kurios pastaroji negalėtų gauti rinkos dėsniais paremtomis sąlygomis, ir nebuvo jokių objektyvių aplinkybių, leidžiančių manyti kitaip (pavyzdžiui, pinigai buvo reikalingi ligos, nelaimės atveju). Pareiškėja nepateikė jokių argumentų ir įrodymų, kad, skolindamasi pinigų lengvatinėmis sąlygomis (be palūkanų), ji negavo ekonominės naudos.

Pažymėta, jog nustatyta, kad Pareiškėjai paskola suteikta verslui vystyti (statybai), todėl pripažinta, jog vietos mokesčių administratoriaus patikrinimo akte ir sprendime padaryta išvada, kad Pareiškėja, nemokėdama palūkanų už gautas paskolas, gavo naudos, t. y. pajamų natūra, pagrįsta ir teisinga. Kauno AVMI, pritaikiusi Lietuvos banko nustatytas paskolų gavimo laikotarpiu buvusias palūkanų normas namų ūkiams, nustatytą Pareiškėjos 2010–2011 metais 37350 Lt pajamų natūra sumą (nemokėtos palūkanas) pagrįstai apmokestino, taikant 15 proc. GPM tarifą.

Dėl Pareiškėjos skundo argumentų, kad mokesčių administratorius turėjo taikyti palankesnę palūkanų normą eurais, Inspekcija atsakė, kad paskolos buvo suteiktos litais, todėl pagrįstai vietos mokesčių administratorius nuo suteiktų paskolų nemokėtas palūkanas apskaičiavo, remdamasis Lietuvos banko internetiniame puslapyje skelbiamomis suteiktų paskolų palūkanų normomis, kurios buvo taikytos suteikiant paskolas litais, o Pareiškėjos skundo argumentus atmetė.

#### ***Dėl mokesstinio tyrimo / patikrinimo procedūrų pažeidimų***

Inspekcija nesutiko su Pareiškėjos skundo argumentais, kad, atlikus mokesstinį tyrimą, mokesstinis patikrinimas pradėtas ne per objektyviai įmanomą laikotarpį. Nurodyta, kad vietos mokesčių administratorius pagal operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. AU12-20 atliko Pareiškėjos operatyvų patikrinimą. Pagal 2013-09-20 užduotį Nr. AU10-85 inicijuotas Pareiškėjos mokesstinis tyrimas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31. Mokesstinio tyrimo metu atlikta Pareiškėjos pateiktų duomenų, Inspekcija informacinių duomenų bazių, trečiųjų asmenų pateiktų duomenų bei pateiktų banko išrašų duomenų analizė. 2013-10-04 pranešime apie atliktą mokesstinį tyrimą nurodyta, jog mokesstinis tyrimas baigtas, tačiau atlikus paskolų davėjų kontrolės procedūras ir išaiškėjus aplinkybėms, turinčioms įtakos mokesstinio tyrimo rezultatams, bus sprendžiamas klausimas dėl Pareiškėjos kontrolės procedūrų inicijavimo. Iš 2013-10-04 mokesstinio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. A18-93 (19 psl.) Inspekcija nustatė, kad Kauno AVMI dėl Pareiškėjai suteiktų paskolų realumo numatė atlikti A. C. ir jo sutuoktinės B. C. ir L. P. kontrolės procedūras. Bylos duomenys, pasak Inspekcijos, patvirtino, kad vietos mokesčių administratorius iki Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo atliko kontrolės veiksmus fizinių asmenų, skolinusių Pareiškėjai pinigines lėšas, atžvilgiu. Iš A. C. 2015-02-19 mokesstinio tyrimo ataskaitos Nr. FR0686-241 (10 psl.) Inspekcija nustatė, kad Kauno AVMI 2013 metais kreipėsi į Vilniaus AVMI dėl kontrolės veiksmų atlikimo minėto asmens atžvilgiu siekdama nustatyti paskolų suteikimo Pareiškėjai galimybes. Pagal 2013-12-19 užduotį Nr. FR0688-2569 pradėtas A. C. mokesstinis tyrimas, kuris baigtas 2015-02-19. B. C. 2015-02-19 mokesstinių tyrimų rezultatų ataskaitoje Nr. FR0686-240 (6–7 psl.) nurodyta, kad pagal 2013-11-18 operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. AU12-207 Kauno AVMI atliko B. C. operatyvų patikrinimą, 2014-01-05 pradėtas B. C. mokesstinis tyrimas. Iš L. P. 2014-01-30 mokesstinio tyrimo ataskaitos Nr. FR0686-62 (5–6 psl.) Inspekcija nustatė, kad mokesčių mokėtojos atžvilgiu kontrolės veiksmai pradėti 2013-03-20 pagal operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. AU12-56, 2014-01-06 pagal mokesstinio tyrimo užduotį Nr. AU10-4 atliktas L. P. mokesstinis tyrimas. Po minėtų mokesstinių tyrimų Pareiškėjos kreditorių atžvilgiu, Kauno AVMI iniciavo Pareiškėjos mokesstinį patikrinimą pagal 2015-11-03 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-2931. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Inspekcija teigė, kad Kauno AVMI nuo mokesstinio tyrimo pabaigos iki mokesstinio patikrinimo pradžios veikė aktyviai, nustatydamą Pareiškėjos vykdytus sandorius apibūdinančias faktines aplinkybes bei renkant,

tiriant ir vertinant tas aplinkybes pagrindžiančius įrodymus. Inspekcija konstatavo, jog Kauno AVMI veiksmai truko protingą laiko tarpą, siekiant kuo išsamiau išsiaiškinti visas bylos aplinkybes bei priimti objektyvų ir teisingą sprendimą, todėl Pareiškėjos argumentus laikė nepagrįstais ir atmestinais.

***Dėl Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų***

Pareiškėjai skunde nurodžius, jog dėl mokesčių administratoriaus procedūrų vilkinimo delspinigiai apskaičiuoti pažeidžiant MAĮ 8 str. 3 dalį, bei paprašius mažinti delspinigius ir baudą, Inspekcija pažymėjo, jog kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (MAĮ 8 str. 1 dalis), o asmenims, pažeidusiems šias nuostatas, mokesčių įstatymų nustatyta tvarka yra skaičiuojami delspinigiai ir skiriamos baudos.

Pabrėžta, jog Pareiškėja pažeidė mokesčių teisės aktus, laiku ir tinkamai nevykdydama savo kaip mokesčių mokėtojos pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, todėl kaip pasekmė nuo patikrinimo metu apskaičiuoto mokėtino GPM apskaičiuoti delspinigiai ir paskirta bauda, t. y., vadovaujantis GPMĮ, MAĮ nuostatomis, Pareiškėjai apskaičiuoti 4800,92 Eur GPM delspinigiai ir paskirta minimali 10 proc. 1191 Eur GPM bauda.

Inspekcija nurodė, kad LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi ir teisingumo ir protingumo kriterijais. Tačiau aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebėta, jog mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštarumui), leidžiančių vertinti, ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. Pakartota, jog mokesčių administratoriaus procedūriniai veiksmai truko protingą laiko tarpą, siekiant, kuo išsamiau išsiaiškinti visas bylos aplinkybes bei priimti objektyvų ir teisingą sprendimą. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas kaip siekimas protingo skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Pareiškėja laiku nevykdė mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, o apskaičiuotą GPM delspinigių sumą Inspekcija vertino, kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmę. Inspekcija, įvertinusi skundo nagrinėjimo metu nustatytus faktus, padarė išvadą, kad neapibrėžtų įstatymų leidėjo aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą, o tuo pačiu ir atleidimą nuo dalies delspinigių ir baudų būtent šiais pagrindais, nenustatyta. Pareiškėjos skunde taip pat Inspekcija nenustatė aplinkybių, kurių pagrindu būtų galimas teisingumo ir protingumo taikymas atleidžiant nuo delspinigių ir baudų mokėjimo.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2016-08-16 sprendimu Nr. 68-217 ir mano, jog jis yra neteisėtas ir naikintinas.

***Dėl pateiktų paskolos sutarčių su L. P. ir A. C. vertinimo***

Pažymima, jog mokesčių mokėtoja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu pateiktų pajamų šaltinių vertinimu, t. y. kad Pareiškėjos su L. P. ir A. C. pasirašyto pinigų skolinimo sutartys formalios ir neatitinkančios tikrovės.

Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika (pavyzdžiui, 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928-2011) dėl mokesčių mokėtojo įpareigojimo pagrįsti pajamų gavimo šaltinius, akcentavo, jog taikant MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintą įrodinėjimo pareigos paskirstymo taisyklę taip pat atsižvelgtina ir į tai, kad fiziniams asmenims (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai šie asmenys vykdo ūkinę veiklą) įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų *realumą priklausytų pajamas*

*deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, reikštų probatio diabolica, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, nes neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, fiksuoti piniginių srautų judėjimo, mokesčių mokėtojas turėtų itin ribotas galimybes įrodyti šias aplinkybes.* Tačiau pateikti įrodymus apie realų pajamų gavimą turėtų tiek šias aplinkybes siekiantis įrodyti mokesčių mokėtojas, tiek jas siekiantis paneigti mokesčių administratorius (LVAT 2007-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007).

Pareiškėja paaiškina, jog pateikė įstatymų reikalavimus atitinkančius įrodymus – rašytines paskolos sutartis bei paaiškinimus apie paskolos sutarčių sudarymo ir pinigų perdavimo aplinkybes. Mokesčių administratorius, siekdamas surinkti duomenis apie mokesčių mokėtojos piniginių skolinimosi sandorių įforminimą, motyvus, faktines aplinkybes, nustatyti, ar skolintojai turėjo pakankamai piniginių lėšų suteikti mokesčių mokėtojai paskolas, ar realiai piniginės lėšos mokesčių mokėtojai buvo perduotos, atliko L. P., A. C. ir B. C. mokestinių tyrimų / operatyvių patikrinimų procedūras, kurių metu nustatyta, jog L. P. ir A. C. disponavo laisvomis pinigėmis lėšomis, kurias galėjo skolinti. Iš Inspekcijos sprendimo turinio Pareiškėjai akivaizdu, jog tiek L. P., tiek Z. C. dokumentais pagrindė paskolintų jai piniginių lėšų šaltinius.

Pabrėžiama, jog mokesčių mokėtoja laiku ir tinkamai pateikė mokesčių administratoriui pranešimą PRC911 apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, nurodydama iš L. P. ir A. C. gautas paskolas. Būtent paskolų gavimo grynaisiais pinigais faktas ir notarinės sutarties formos nebuvimas yra pagrindas teikti nurodytą pranešimą PRC911, o šio pranešimo nepateikimas yra pagrindas į mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgti ir jos nevertinti.

Pareiškėja taip pat paaiškina, kad ir ankstesniais mokestiniais laikotarpiais skolinosi ir skolino pinigus pagal paprastos rašytinės formos notariškai netvirtintas sutartis, nes nei Lietuvos Respublikos įstatymai, nei poįstatyminiai aktai iki 2015-01-01 nenustatė paskolos sutarčiai privalomos notarinės formos. Be to, paskolos buvo suteikiamos ir grynaisiais pinigais, ir bankiniais pavedimais, nes CK 6.156 str. įtvirtintas sutarties laisvės principas leidžia šalims savo nuožiūra nustatyti teises ir pareigas.

Pastebima, kad mokesčių administratorius atlikdamas Pareiškėjos 2004–2008 m. patikrinimą, kurio rezultatai buvo įforminti 2010-05-06 patikrinimo aktu Nr. AU16-11, vertino analogišką 2006-06-30 paskolos sutartį, pagal kurią L. P. suteikė 70000 Lt paskolą Pareiškėjai (paskolą L. P. Pareiškėja grąžino 2007 m.), ir jokių pastabų, trūkumų dėl sutarties formos ar paskolos suteikimo sąlygų mokestinių procedūrų metu nereiškė, t. y. pripažino grynaisiais pinigais gautas pajamas pagal beprocentinę paprastos rašytinės formos paskolos sutartį. Tvirtinama, jog, jeigu mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjos 2004–2008 m. patikrinimą, būtų išaiškinęs mokesčių mokėtojai pareigą sudaryti notarinę sutartį ir / arba pinigų perdavimo faktą fiksuoti kredito įstaigose, Pareiškėja ir paskolų teikėjai būtų sandorius įforminę pas notarą ir / arba paskolas suteikę bankiniais pavedimais.

Pasak Pareiškėjos, paskolų realumą patvirtina paskolų davėjų nurodyti ir mokesčių administratoriaus patikrinti paskolų davėjų piniginių lėšų šaltiniai.

Patvirtinama, kad Pareiškėjos gautos paskolos 2011 metais sudarė dominuojančią pajamų dalį, nes mokesčių mokėtoja skolintomis pinigėmis lėšomis (A. C. paskola) siekė atsiskaityti su kreditoriais UAB „P1“ ir UAB „S1“ bei su mokesčių administratoriumi pagal 2011-05-02 pasirašytą susitarimą Nr. 210-19 dėl mokesčio dydžio, tačiau tai, Pareiškėjos nuomone, nepaneigia skolinimosi fakto, o kaip tik patvirtina skolinimosi būtinumą ir suteiktų paskolų realumą.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokesčių administratorius, vertindamas, kad Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pabaigoje 2011-12-31 skolintos lėšos iš fizinių asmenų sudarė 600000 Lt, t. y. 93 proc. visų gautų pajamų, prie mokesčių mokėtojos negrąžintų paskolų pridėjo ir 2011 m. gautas paskolas iš L. P. (70000 Lt) ir A. C. (200000 Lt).

Teigiama, kad mokesčių administratoriaus nepagrįstą išvadą, jog Pareiškėja, turėdama 600000 Lt dydžio (iš jų ir skola L. P. ir A. C.) kreditorinius įsipareigojimus, finansiškai nepajėgi grąžinti visų paskolų, paneigia VĮ Registrų centro išrašas apie Pareiškėjos Kauno mieste nuosavybės teise valdomus 6 nekilnojamojo turto subjektus, 1 nekilnojamojo turto objektą



Palangoje bei patikrinimo aktu nustatyta faktinė aplinkybė, kad mokesčių mokėtoja turėjo 410000 Lt reikalavimo teisę į Ž. C. . Todėl Pareiškėjos turto visiškai užteko skoliniam įsipareigojimams užtikrinti ir jokios papildomos prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės nebuvo reikalingos.

Papildomai dėl A. C. suteiktos paskolos Pareiškėjai realumo argumentuojama, jog paskolos sutarties šalis siejo ilgalaikiai tarpusavio draugiški, pasitikėjimo santykiai, o faktinė aplinkybė, kad šalys sandorio sudarymo dieną dėl palūkanų nesitarė (dėl palūkanų šalys gali susitarti vėliau, pakeičiant sutarties sąlygas), nepaneigia pinigų skolinimo fakto, nes paskolos sutartis gali būti ir neatlygintinė (CK 6.872 str.).

#### ***Dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo***

Pabrėžiama, jog LVAT 2016-07-08 nutartyje adm. byloje Nr. A-3825-624/2016 yra išaiškinęs įrodinėjimo naštos paskirstymą tarp mokesčio mokėtojo (pareiškėjo) ir mokesčių administratoriaus – pagal bendrą taisyklę pareiga pagrįsti apskaičiuotas sumas pirmiausia tenka mokesčių administratoriui (MAĮ 67 str. 1 d.), t. y., jei mokesčių mokėtojas pagrindžia gautas pajamas įstatymų nustatytos formos sandoriais ar juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodyti, jog pajamų nebuvo, turi šias aplinkybes neigiantis mokesčių administratorius. Tvirtinama, jog paskolos sutartimis Pareiškėjai perduotų piniginių lėšų realumą patvirtina tiesioginiai įrodymai: pateiktos sutartys, mokesčių mokėtojos ir paskolų suteikėjų paaiškinimai bei netiesioginiai įrodymai: pateikti ir mokesčių administratoriaus patikrinti pajamų gavimo šaltiniai, pateikti įrodymai apie pajamų panaudojimo aplinkybes, apie gautas paskolas įstatymų nustatyta tvarka pateiktas pranešimas VMI. Mokesčių administratorius, Pareiškėjos nuomone, nėra pateikęs nei tiesioginių, nei netiesioginių įrodymų, kad paskolos realiai nebuvo suteiktos, o remiasi vien prielaidomis ir spėjimais.

#### ***Dėl pajamų natūra apmokestinimo***

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu neatlygintinų paskolos sutarčių vertinimu, t. y. kad Pareiškėja pažeidė GPMĮ 9 str. 4 d. nuostatas, neapskaičiuodama, nedeklaruodama ir nesumokėdama pajamų mokesčio nuo palūkanų iš T. R. gautos 300000 Lt paskolos. Pareiškėja teigia, kad remiantis GPMĮ 5 str. 1 dalies, 2 str. 15 dalies ir 16 d. 1 punkto, 9 straipsnio nuostatomis mokesčių administratorius neturėjo jokio teisinio pagrindo taikyti GPMĮ 9 straipsnio nuostatas jos sudarytiems piniginių lėšų skolinimo sandoriams, nes dėl šių sandorių nebuvo gauta nauda, kaip ji yra apibrėžta GPMĮ 2 str. 15 dalyje bei nėra tenkinama nei viena iš trijų sąlygų, nurodytų GPMĮ 9 straipsnio komentaro 2 dalyje. Remdamasi GPMĮ 16 str., 9 str. 2 d., 8 str. 1 ir 2 d. nuostatomis, Pareiškėja aiškina, jog GPM objektu laikomos tik gautos pajamos natūra ir pripažįstamos, kai faktiškai gaunamos. Be to, nei Vyriausybė ar jos įgaliota institucija (GPMĮ 9 str. 3 dalis), nei mokesčių administratorius neturi teisės savo nuožiūra praplėsti įstatymu nustatyto mokesčių objekto, nes tokie esminiai mokesčio elementai, kaip mokesčio objektas, mokesčių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtytys bei lengvatos, turi būti nustatomos įstatymu (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarimas).

Be to, Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu mokėtinų palūkanų apskaičiavimu, atkreipdama dėmesį į tai, kad Lietuvos komerciniai bankai paskolas suteikia ir eurais, paskolų eurais palūkanos yra daug mažesnės, todėl mokesčių administratorius turėjo mokesčių mokėtojui taikyti palankesnę palūkanų normą (Lietuvos banko duomenimis, eurais suteiktų naujų paskolų nefinansinėms korporacijoms ir namų ūkiams ir jų palūkanų normos 2010 m. gruodžio mėn. sudarė 4,41 proc., 2011 m. gruodžio mėn. – 4,47 proc.), t. y. 13230 Lt palūkanos apskaičiuotos nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 (4,41 proc.); 13410 Lt palūkanos apskaičiuotos nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31 (4,47 proc.) (iš viso 26640 Lt palūkanos nuo 300000 Lt paskolos).

Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius nesilaikė ir MAĮ 136 str. 1 ir 2 d. nuostatų, nes atlikęs mokesčių tyrimą, 2013-10-04 pranešime apie atliktą mokesčių tyrimą Nr. AU 13-93 nepasiūlė pateikti GMP deklaraciją, neišaiškino pareigos deklaruoti aukščiau aptartas pajamas natūra, nors mokesčių administratoriui buvo žinoma apie mokesčių mokėtojos gautas paskolas pagal neatlygintines paskolos sutartis.

***Dėl mokestinio tyrimo / patikrinimo procedūrų pažeidimų***

Pažymima, jog pagal 2013-09-20 Kauno AVMI užduotį atlikti mokestinį tyrimą buvo atliktas mokėtojos mokestinis tyrimas už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31, surašant 2013-10-04 pranešimą apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. AU13-93. Mokestinio tyrimo metu Pareiškėja, pagrįsdama patirtas išlaidas, pateikė paskolų sutartis su fiziniais asmenimis. Atlikus paskolų davėjų kontrolės procedūras ir įvertinus visas aplinkybes, vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymo Nr.VA-108 „Dėl mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir užduoties vizuoti/kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ (toliau – Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklės) 11 punktu, buvo inicijuotas Pareiškėjos mokestinis patikrinimas, kuris pradėtas 2015-11-03, baigtas 2015-12-11. Pareiškėja akcentuoja, jog mokestinio tyrimo / patikrinimo procedūros buvo tęsiamos nuo 2013-09-20 iki 2015-12-11 ir atkreipia dėmesį į tai, kad jau 2013 m. mokesčių administratoriui buvo žinomos paskolų suteikimo aplinkybės. Taip pat mokesčių administratoriui buvo žinoma apie mokesčių mokėtojos iki 2010-01-01 gautas ir negražintas paslaugas, tačiau, pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 136 str. 1 ir 2 d. nuostatų, nes atlikęs mokestinį tyrimą, 2013-10-04 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. AU 13-93 nepasiūlė, neišaiškino pareigos deklaruoti pajamas natūra. Pareiškėja daro išvadą, jog jau 2013 m. mokesčių administratorius buvo surinkęs informaciją, kuria remiantis galėjo pradėti ir atlikti mokesčių mokėtojos mokestinį patikrinimą, tačiau 2 metus neatliko jokių veiksmų, kad kuo operatyviau informuotų mokesčių mokėtoją apie būtinybę pateikti deklaracijas ir sumokėti mokėtinus mokesčius.

Teigiama, jog mokesčių administratorius mokestinio tyrimo / patikrinimo procedūrų vilkinimą teisina A. C. ir L. P. mokestinių tyrimų, kurių tikslas buvo nustatyti, ar skolintojai turėjo galimybę suteikti paskolas, atlikimu. Kadangi dėl šių aplinkybių nustatymo mokestinio tyrimo / patikrinimo procedūros užtruko dvejus metus, Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius turėtų atsižvelgti į atliktų patikrinimo procedūrų metu nustatytas aplinkybes, tačiau nustatytas mokesčių mokėtojai palankias išvadas, kad skolintojai turėjo galimybių suteikti paskolas, visiškai ignoravo.

Remdamasi MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punktu, 81 str. 2 dalimi, 97 str. 2 dalimi, Pareiškėja teigia, kad mokesčių mokėtojai apskaičiuojamų delspinigių dydis priklauso nuo mokesčių administratoriaus atliekamo mokestinio patikrinimo trukmės. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą, vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Siekti teisingumo, pasak Pareiškėjos, reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pabrėžiama, jog Inspekcija nurodė, kad mokestinio tyrimo metu buvo nustatyti akivaizdūs mokesčių įstatymų pažeidimai, dėl ko, mokesčių administratorius pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą, neprivalėjo mokėtojai teikti pasiūlymo pašalinti trūkumus ir prieštaravimus. Tačiau Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punkte nustatyta, kad tuo atveju, kai mokestinio tyrimo metu siūlymas pašalinti nustatytus trūkumus ir prieštaravimus mokėtojai neteikiamas dėl 11.1.–11.6. punktuose nustatytų aplinkybių, per objektyviai įmanomą laikotarpį, atsižvelgiant į taikomus atrankos patikrinimams prioritetus, turi būti pradedamas mokestinis patikrinimas. Todėl, remdamasi MAĮ 19 straipsnyje nustatytais Inspekcijos uždaviniais (padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas; įgyvendinti mokesčių įstatymus; užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti), Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius, atlikęs mokestinį tyrimą ir nustatęs trūkumus, privalėjo teikti pasiūlymą dėl trūkumų ir prieštaravimų pašalinimo, o esant Mokestinio tyrimo atlikimo

taisyklių 11.1.–11.6. p. nustatytooms aplinkybėms, nedelsiant pradėti mokestinį patikrinimą. Pareiškėjos atveju mokestinis patikrinimas buvo pradėtas tik 2015-11-03, t. y. praėjus 2 metams po mokestinio tyrimo pabaigos. Todėl mokesčių administratorius pažeidė Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 p. nuostatas. Pažymima, kad tokia praktika, kai mokesčių administratorius žino apie galimus mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau neatlieka jokių veiksmų, kad mokesčių mokėtojas būtų informuotas apie pareigą kuo greičiau sumokėti mokesčius, pažeidžia ir MAĮ 8 str. 3 d. įvirtintą mokesčių administratoriaus pareigą, administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.

### ***Dėl delspinigių mažinimo***

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog tuo atveju, kai delspinigių dydį sąlygoja neteisėtai ilgai vilkinami mokestinių procedūrų atlikimo veiksmai, delspinigių dydis gali būti mažinamas (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2014-05-05 nutartis adm. byloje Nr. I-667-629/2014).

Pareiškėja, motyvuodama mokesčių administratoriaus pažeidimais, padarytais vilkinant mokestinio tyrimo / patikrinimo procedūras bei nepasiūlant trūkumus pašalinant geruoju, prašo mažinti delspinigių dydį.

Vadovaudamasi išdėstytais motyvais ir teisės normomis, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-08-16 sprendimą Nr. 68-217.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, tačiau Pareiškėja atleistina nuo dalies delspinigių mokėjimo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 11911,20 Eur GPM ir su šiuo mokesčiu susijusių sumų pagrįstumo. Mokesčių administratorius minėtą mokestį apskaičiavo: 1) už 2011 metus, vadovaudamasis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, pripažinęs, kad Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo pajamų gavimo šaltiniais patvirtintas pajamas, bei konstatavęs, kad Pareiškėjos su A. C. ir L. P. pasirašytos paskolų sutartys yra formalios, o Pareiškėja pagal šias sutartis realiai piniginių lėšų nepasiskolino (MAĮ 10 straipsniu ir 69 str. 1 dalis); 2) pripažinęs, kad Pareiškėja pagal 2007-05-10 gautą beprocentę paskolą iš T. R. , nemokėdama palūkanų, 2010–2011 m. gavo pajamų natūra.

Pareiškėja nesutinka su tuo, kad mokesčių administratorius jos pajamų šaltiniais nepripažino pagal su L. P. ir A. C. pasirašytas pinigų skolinimo sutartis gautų paskolų, argumentuodama, jog davėjų piniginių lėšų šaltiniai buvo įrodyti, nes L. P. , A. C. ir B. C. mokestinių tyrimų / operatyvių patikrinimų procedūrų metu buvo nustatyta, jog šie asmenys disponavo laisvomis piniginėmis lėšomis, kurias galėjo skolinti, akcentuodama ir mokesčių administratoriaus skirtingą analogiškų 2006-06-30 ir 2011-09-20 L. P. paskolų sutarčių vertinimą bei mokesčių administratoriaus pareigą pagrįsti apskaičiuotas mokesčių mokėtojais sumas. Taip pat Pareiškėja nesutinka, jog ji pažeidė GPMĮ 9 str. 4 d. nuostatas, neapskaičiuodama, nedeklaruodama ir nesumokėdama pajamų mokesčio nuo palūkanų iš T. R. gautos paskolos, nes dėl šių sandorių nebuvo gauta nauda. Be to, Pareiškėja tvirtina, jog mokestinio tyrimo / patikrinimo procedūrų metu mokesčių administratorius padarė procedūrinių pažeidimų, todėl kelia klausimą dėl jai apskaičiuotų delspinigių sumažinimo. Taigi, iš esmės Pareiškėja kelia klausimą dėl įrodymų, kad ginčo laikotarpiu Pareiškėjos patirtos išlaidos buvo dengiamos gautomis paskolomis, o iš pripažintos Pareiškėjos gautos paskolos nebuvo gauta ekonominė nauda, pakankamumo ir patikimumo.

Pastebėtina, kad Inspekcijos sprendime, Kauno AVMI patikrinimo akte ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos gautomis pajamomis, patirtomis išlaidomis tikrinamuoju laikotarpiu. Taip pat skundžiamame Inspekcijos sprendime nuosekliai aptartos MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių, LVAT nutarčių nuostatos dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo, mokėtojo pareigų pagrįsti pajamų šaltinius. Kadangi bylos

nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus ir aiškius reikalavimus, o nagrinėjamoje ginčo byloje Pareiškėja yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus ir nekelia klausimo dėl atitinkamų teisės normų, reglamentuojančių specialaus mokesčių apskaičiavimo metodo taikymą, aiškinimo bei taikymo, Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 str. 1 dalies bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau dėl šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių nepasisakys, o mokestinį ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde Komisijai išdėstytus argumentus, kuriuos Komisijos posėdžio metu akcentavo ir Pareiškėjos atstovė.

### ***Dėl paskolų sutarčių su A. C. ir L. P. vertinimo***

Iš byloje esančios medžiagos matyti, jog mokestinio patikrinimo, kuris inicijuotas dėl mokestinio tyrimo metu nustatytų aplinkybių, metu vietos mokesčių administratorius tikrino Pareiškėjos pajamas ir patirtas išlaidas laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31. Kauno AVMI mokestinio patikrinimo metu, įvertinusi VĮ Registrų centro duomenis apie Pareiškėjos turimą ir įsigytą nekilnojamąjį turtą, Pareiškėjos pateiktus paaiškinimus, tai, kad Pareiškėja metinių pajamų deklaracijų (forma GPM308) ar metinių gyventojo (šėimos) turto deklaracijų (FR0001) už 2010–2011 metų tikrinamąjį laikotarpį nėra pateikusi, nustatytą Pareiškėjos 2010-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį ne banke, įsiskolinimą kitiems asmenims ir Pareiškėjos dukters (Ž. C. ) skolą Pareiškėjai, 2010 m. Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas, turėtus piniginių lėšų likučius banke 2010 m. pradžioje bei pabaigoje, apskaičiavo teigiamą (48380 Lt) Pareiškėjos piniginių lėšų balansą 2010 m. Taip pat Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjos 2011-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį ne banke, piniginių lėšų likučius 2011-12-31 banke ir ne banke, įsiskolinimą kitiems asmenims ir Pareiškėjos dukters (Ž. C. ) skolą Pareiškėjai, 2011 metais Pareiškėjos gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatė, kad Pareiškėjos išlaidos 2011 m. viršijo gautas pajamas 236827 Lt. Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 10 straipsniu ir 69 straipsnio 1 dalimi, konstatavo, kad Pareiškėjos 2011-06-28 su A. C. ir 2011-09-20 su L. P. pasirašytos paskolų sutartys yra formalios, jomis siekta pagrįsti Pareiškėjos turimas lėšas, kuriomis dengtos 2011 m. išlaidos (2011-06-30 sumokėta 94044 Lt suma į Inspekcijos sąskaita pagal 2011-05-02 susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio Nr. 210-19; grąžinta 128632 Lt skola UAB „P1“ už atliktus statybos rangos darbus; 2011-09-23 įsigyjant nekilnojamąjį turtą adresu: Savanorių pr. 191, Kaunas, sumokėta 60000 Lt suma), ir išvengti mokėtinų į biudžetą mokesčių mokėjimo nuo disponuojamų pajamų, taip gaunant mokestinės naudos, todėl, atkūrusi paskolų sandoriais iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, Pareiškėjos 2011 metų pajamų šaltiniais nepripažino 270000 Lt gautų paskolų iš A. C. (200000 Lt) ir L. P. (70000 Lt). Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, kad nesant duomenų, patvirtinančių pateiktų paskolų sutarčių tarp Pareiškėjos ir A. C. , L. P. vykdymo realumą, Pareiškėja nepaneigė vietos mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėja pagal minėtas paskolų sutartis realiai piniginių lėšų nepasiskolino.

Pareiškėja skunde Komisijai laikosi pozicijos, jog jos mokestinio tyrimo metu pateiktos rašytinės paskolos sutartys bei paaiškinimai apie paskolos sutarčių sudarymo ir pinigų perdavimo aplinkybes, taip pat mokesčių administratoriaus atliktų L. P. , A. C. ir B. C. mokestinių tyrimų / operatyvių patikrinimų metu nustatytos aplinkybės apie šių asmenų disponuotas pinigines lėšas patvirtina 270000 Lt paskolų suteikimo Pareiškėjai realumą.

Pažymėtina, jog mokesčių administratoriaus teisę nevertinti sandoriu sukeliama mokestinių teisinių pasekmių, reglamentuoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti grąžintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia

į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesčių apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. LVAT jurisprudencijoje (pavyzdžiui, 2008-02-20 nutartis adm. byloje Nr. A-556-250/2008, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015, 2015-07-02 nutartis adm. byloje Nr. A-1239-556/2015) pažymėta, kad taikant minėtą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Šių aplinkybių nustatymas yra neatsiejamai susijęs ir su įrodinėjimų taisyklių taikymu.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Vadinasi, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojui. Tuo tarpu mokesčių mokėtojui, siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugynėti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti vien tik paaiškinimų ir kontraargumentų teikimu, negrindžiant jų konkrečiais įrodymais. Pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokių įrodymų, kurie suponuotų priešingą išvadą, nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (LVAT 2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-622/2013, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1379/2014, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A-366-438/2015).

Dėl įrodymų vertinimo analogiškos kategorijos bylose (kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas) LVAT yra išaiškinęs, 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.) (2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2011-04-14 sprendimas adm. byloje Nr. A-442-1111/2011). 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. LVAT 2011-04-14 sprendime adm. byloje Nr. A-442-1111/2011, atsižvelgdamas 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, konstatavo, kad 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.

Taigi, nagrinėjamos bylos atveju, įrodinėjimo dalyku yra nustatymas aplinkybės – ar Pareiškėja pagal 2011-06-28 paskolos sutartį su A. C. ir 2011-09-20 paskolos sutartį su L. P. realiai gavo lėšų (200000 Lt ir 70000 Lt), ar ne.

Pareiškėja savo poziciją dėl lėšų pagal paskolų sutartis su A. C. ir L. P. gavimo grindžia paskolų sutartimis ir paskolų davėjų paaiškinimais. Iš šių paskolų sutarčių matyti, kad jose yra nurodoma, jog prieš pasirašant sutartis grynaisiais pinigais Pareiškėjai buvo perduotos minėtos lėšos. Iš bylos matyti, kad mokesčių administratorius atliko paskolų Pareiškėjai davėjų (L. P. ir A. C. / B. C.) mokestinius tyrimus / operatyvius patikrinimus, kurių metu nustatytos aplinkybės apie šių asmenų disponuotas pinigines lėšas patvirtina, jog paskolų davėjai realiai galėjo turėti paskolų

sutartyse nurodytas Pareiškėjai paskolintas pinigines lėšas. Tačiau ginčo byloje mokesčių administratorius surinko pakankamai faktinių duomenų, iš kurių darytina išvada, kad nurodytos paskolos sutarys nebuvo sudarytos įprastinėmis šioms sutartims būdingomis sąlygomis, taip pat sąlygomis, kurioms esant paskolų davėjai turėtų galimybę užsitikrinti operatyvų ir sklandų galimai paskolintų lėšų grąžinimą. Įprastinėmis sąlygomis paskolos sutartimis yra perduodamos paskolos davėjui laikinai nereikalingos lėšos, tačiau reikalingos paskolos gavėjui. Pagal teisinį reglamentavimą tai gali būti daroma atlygintinai (numatant palūkanų mokėjimą), tiek neatlygintinai. Tačiau įprastinėmis paskolų suteikimo sąlygomis paskolų davėjai įsitikina paskolos gavėjo galimybėmis dengti paskolą bei užsitikrina paskolintų lėšų grąžinimą. Iš bylos medžiagos matyti, kad tokie veiksmai nebuvo atliekami, t. y. paskolų sutartyse nenumatytas palūkanų mokėjimas, nenumatytas paskolų grąžinimo terminas, paskolų grąžinimas neužtikrintas jokiais garantijomis (įkeitimu, laidavimu ar kitomis paskolų grąžinimo prievolių įvykdymą užtikrinančiomis priemonėmis), paskolų sutartys nepatvirtintos notariškai. Pažymėtina ir tai, kad nei vienas iš nurodomų paskolų davėjų (A. C. , L. P. ) mokesčių administratoriui nepateikė objektyvių paaiškinimų, kodėl skolindami nemažas pinigines lėšas, nesiėmė jokių paskolų užtikrinimo priemonių ar nenumatė palūkanų, nors pats A. C. tuo pat metu turėjo banko paskolą ir mokėjo palūkanas (pavyzdžiui, 2008 m. – 7314 Lt, 2011 m. – 2845 Lt) pagal vartojimo kreditą (2015-02-19 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. FR0686-241). L. P. pakartotinai teikė 70000 Lt beprocentinę paskolą (nurodė, jog pinigai sutaupyti iš ankstesnių metų sandorių) Pareiškėjai nekilnojamajam turtui įsigyti, nors jos pačios pajamos palyginus nebuvo didelės apie 14000–17000 Lt per metus (2014-01-30 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. FR0686-62). A. C. 2013-04-17 paaiškinime Nr. (4.65)-339-KD-450 nurodė, kad nenumatė paskolos užtikrinimo priemonių, nes, jo teigimu, paskola buvo suteikta trumpam laikui. Tačiau pagal byloje surinktus duomenis Pareiškėja paskolų iki mokestinio patikrinimo pabaigos (2015-12-11) paskolų davėjams nebuvo grąžinusi. Pažymėtina ir tai, kad įvertinus Pareiškėjos (paskolų suteikimo metu Pareiškėjai buvo 68 metai, pensininkė) kiekvienais metais gautinas pajamas (18310 Lt – pensija, pajamos už parduotas miško gėrybes, daržoves vaisius, banko palūkanos) ir tai, kad Pareiškėja 2011 m. pradžioje (prieš paskolų gavimą) jau turėjo 461173 Lt gautų paskolų išskolinimą (patikrinimo akto 16 psl.), atsakingas ir rūpestingas paskolos davėjas nefinansuotų Pareiškėjos, t. y. paskolos neteiktų, tuo labiau jų grąžinimo neužsitikrinęs sutarčių įvykdymo priemonėmis, nes esminės aplinkybės suteikiant paskolą yra ne ūkio subjekto turimas turtas, o paskolos gavėjo pajamų finansinis tvarumas ir galimybė realiai paskolas grąžinti. Pastebėtina, jog Pareiškėjos nurodomos pagal 2011 m. paskolų sutartis skolintos pinigines lėšos (270000 Lt) beveik 15 kartų viršijo tais metais jos gautas pajamas (18310 Lt). Nors Pareiškėja nurodė (jos atstovė Komisijos posėdžio metu patvirtino), kad ji, turėdama 600000 Lt dydžio (taip pat skola L. P. ir A. C. ) kreditorinius įsipareigojimus, yra finansiškai pajėgi grąžinti visas paskolas, nes turi VĮ Registrų centre registruotus nuosavybės teise valdomus kelis nekilnojamojo turto objektus bei 410000 Lt reikalavimo teisę į Ž. C. , Komisijos vertinimu, šie argumentai nepagrindžia ekonominės skolinimo logikos, kai paskolų davėjams paprašius grąžinti suteiktas paskolas, jie turėtų laukti nekilnojamojo turto objektų (kurio disponavimas gali būti apsunkintas, pavyzdžiui, įkeitimu) pardavimo (nekilnojamojo turto objektų pardavimo procesas praktikoje užima daug daugiau laiko nei paskolų sutartyse numatytas 7 dienų terminas nuo kreditoriaus pareikalavimo grąžinti paskolą).

Taip pat akcentuotina, jog Pareiškėja nepateikė pinigų perdavimo faktą pagrindžiančių objektyvių įrodymų. Pažymėtina, jog 2011 m. Pareiškėjos gautos paskolos tikrinamuoju laikotarpiu nebuvo grąžintos (priešingai nei Pareiškėjos nurodytos 2006-06-30 paskolos sutarties su L. P. atveju, kada buvo mokesčių administratoriaus nustatyta, jog Pareiškėja L. P. paskolą grąžino 2007 m.). Vienareikšmiškų ir negincijamų įrodymų, kad pagal pateiktus rašytinius dokumentus pinigines lėšas buvo realiai perleistos Pareiškėjai, t. y. paskolos suteiktos grynaisiais pinigais, taip pat nepateikė ir paskolų sutartyse nurodyti paskolų davėjai A. C. ir L. P. . Nei Pareiškėja, nei paskolų davėjai nepateikė ekonomine logika pagrįstų paaiškinimų, kurie atskleistų konkrečius tokių paskolų suteikimo motyvus. Taigi, mokesčių administratoriaus nustatyta aplinkybė, kad paskolų davėjai turėjo finansinių galimybių suteikti paskolas Pareiškėjai, vertintina

sistemiškai visa nustatytų faktinių duomenų ir surinktų įrodymų visuma, o įrodinėjimo naštos paskirstymo tarp šalių prasmė lemia, kad Pareiškėjai tenka pareiga įrodyti, pateikiant papildomus tiesioginius ir / ar netiesioginius įrodymus, kurie patvirtintų teisiškai reikšmingą aplinkybę, kad jai pagal minėtas paskolų sutartis realiai buvo perduotos lėšos (70000 Lt ir 200000 Lt). Tokių įrodymų nebuvimas reiškia, kad Pareiškėja neįrodė savo teiginių pagrįstumo, o tuo pačiu ir nepaneigė mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų, bei jų pagrindu padarytų išvadų apie tai, jog Pareiškėja pagal minėtas paskolų sutartis realiai piniginių lėšų negavo, t. y. Pareiškėjos su A. C. ir L. P. sudarytos paskolų sutartys yra formalios, įformintos siekiant mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo nuo neapmokestintų pajamų. Tokios mokesčių administratoriaus išvados atitinka LVAT praktiką, kurioje konstatuota, kad tais atvejais, kai kyla pagrįstų abejonų dėl gautų paskolų realumo, pareiga įrodyti šias aplinkybes tenka mokesčio mokėtojui, nes mokesčio mokėtojas pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (LVAT 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2013-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2923/2012; 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A575-1852/2010).

Komisija, atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes, sutinka su skundžiamame Inspekcijos sprendime išdėstytais argumentais dėl minėtų paskolų sutarčių, kaip Pareiškėjos pajamų gavimo šaltinio, vertinimo, t. y. kad vietos mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ įtvirtintą mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybės teikimo šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai principą (MAĮ 10 straipsnis, 69 straipsnio 1 dalis), surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog minėtos paskolų sutartys nepagrindžia jose nurodytos pinigų sumos gavimo fakto. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai nustatė mokestinės naudos siekimą, kaip vienintelį / pagrindinį tikslą Pareiškėjos veiksmuose, t. y. sudarant paskolų sandorius.

Atitinkamai, šios aplinkybės konstatavimas yra sąlyga, suteikianti teisę mokesčių administratoriui, remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, neatsižvelgti į minėtose paskolų sutartyse nurodytas mokestines teises pasekmes ir atkurti tikrąsias mokestines aplinkybes bei, remiantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiuoti Pareiškėjos mokestinę bazę.

### ***Dėl pajamų natūra***

Inspekcija sprendime sutiko su vietos mokesčių administratoriaus Pareiškėjai apskaičiuotomis 2010–2011 metų menamomis palūkanomis 37350 Lt (2010 metais – 19470 Lt, 2011 metais – 17880 Lt), konstatavusi, kad Pareiškėja, nemokėdama palūkanų už 2007-05-10 T. R. suteiktą 300000 Lt paskolą, vadovaujantis GPMĮ 2 straipsnio 15 dalimi, 9 straipsniu, Aprašu, gavo ekonominės naudos – pajamų natūra. Tačiau Pareiškėja skunde nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu vertinimu.

Pažymėtina, jog GPMĮ 3 straipsnio aktualioje redakcijoje nurodyta, jog pajamų mokestį moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Pajamos – tai pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo gražinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita nauda pinigais ir (arba) natūra (GPMĮ 2 straipsnio 14 dalis). Pajamos natūra – tai neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal šio įstatymo nuostatas būtų priskiriamas pajamoms (GPMĮ 2 straipsnio 15 dalis).

Taigi, iš nurodytų įstatyminių nuostatų matyti, jog nuolatiniam Lietuvos gyventojui, gavusiam pajamų natūra, išskyrus GPMĮ 9 str. 1 dalyje įtvirtintas išimtis, kyla prievolė, vadovaujantis GPMĮ 5, 6, 22, 25 ir 27 straipsnių nuostatomis, mokėti GPM. Pažymėtina, jog

siekiant teisingai pritaikyti GPMĮ nuostatas, reglamentuojančias pajamas natūra, kiekviena konkreti situacija turi būti vertinama individualiai, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, tarp sandorio šalių susiklosčiusių santykių esmę, jų susitarimų turinį bei kt., o pajamos natūra galėtų būti neapmokestinamos GPM tik tokiu atveju, jeigu yra neidentifikuojamas ekonominiiais dėsniais pagrįstas siekis duoti ar gauti naudos, pateikiant įrodymus, patvirtinančius, jog tai nėra Pareiškėjos gauta nauda.

Ginčo byloje nustatytų faktinių aplinkybių, susijusių su Pareiškėjos pagal 2007-05-10 paskolos sutartį iš T. R. gauta 300000 Lt (296500 Lt pervesti į Pareiškėjos banko sąskaitą 2007-05-15 ir 3500 Lt gauti grynaisiais per 5 dienas nuo sutarties pasirašymo) beprocente paskola, visuma, t. y. kad Pareiškėja minėtą paskolą verslui vykdyti (statyboms) gavo neterminuotam laikui (Pareiškėja 2013-02-28 paaiškinime nurodė, jog paskola T. R. negražinta), nemokėdama už paskolą palūkanų ir nesuteikdama jokių finansinių garantijų (laidavimas, įkeitimas, garantija) paskolos grąžinimui užtikrinti, Komisijos vertinimu, leidžia daryti išvadą, jog paskola be palūkanų pripažintina faktiškai gauta ekonomine nauda, nes Pareiškėja nepatyrė išlaidų, kurios įprastai yra patiriamos, disponuojant skolintomis lėšomis. Aplinkybė, kad Pareiškėja 300000 Lt paskolą be palūkanų neterminuotam laikui gavo iš draugystės santykiais siejamo asmens (T. R.), kurį seniai pažįsta, susipažino per dukrą Ž. C. (Pareiškėjos 2009-12-09 paaiškinimo 3.1 klausimas), nesudaro pagrindo teigti, jog pajamos natūra nėra gautos, o beprocentės paskolos gavimą lėmė bendražmogiškos sąlygos. Konstatuotina, jog paskolos davėja T. R. savo veiksmais – neatlygintina paslauga jos gavėjai Pareiškėjai suteikė ekonominės naudos (pinigai buvo paskolinti verslui vykdyti (statyboms), kurios pastaroji nebūtų galėjusi gauti rinkos dėsniais paremtomis sąlygomis. Ginčo byloje nenustatyta jokių objektyvių aplinkybių, leidžiančių manyti kitaip. Pareiškėja Komisijai taip pat nepateikė jokių argumentų ir įrodymų, kad skolindamasi pinigus lengvatinėmis sąlygomis (be palūkanų), ji negavo ekonominės naudos. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog Inspekcija padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėja, tikrinamuju laikotarpiu (2010–2011 metais) nemokėdama palūkanų už gautą paskolą, kuri nebuvo gražinta, gavo naudos, t. y. pajamų natūra.

Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus, vadovaujantis Aprašo 7 punktu ir taikant Lietuvos banko internetiniame puslapyje ([www.lb.lt](http://www.lb.lt)) skiltyje „Statistika“ pateikiamas (Naujos paskolos namų ūkiams ir jų palūkanų normos) palūkanų normas, Pareiškėjai apskaičiuota 2010–2011 metais gauta 37350 Lt pajamų natūra suma (nemokėtos palūkanos) pagrįstai priskirta Pareiškėjos B klasės kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos apmokestinamosioms pajamoms bei apmokestinta, taikant 15 proc. GPM tarifą.

Tuo tarpu Pareiškėjos argumentai dėl mokesčių administratoriaus netinkamai pritaikytos palūkanų normos menamoms palūkanoms apskaičiuoti atmetini kaip nepagrįsti, nes byloje neginčijamai nustatyta, jog 2007-05-10 paskola Pareiškėjai buvo suteikta litais. Atitinkamai vietos mokesčių administratorius, apskaičiuodamas suteiktos paskolos nemokėtas palūkanas tikrinamuju laikotarpiu, neturėjo jokio pagrindo remtis kitokiomis nei Lietuvos banko internetiniame puslapyje skelbiamomis suteiktų paskolų palūkanų normomis, kurios buvo taikytos suteikiant paskolas litais.

### ***Dėl delspinigių***

Pareiškėja nurodo, jog Inspekcijos sprendimu patvirtintų GPM delspinigių suma (4800,92 Eur) susidarė dėl mokesčių administratoriaus padarytų procedūrinių pažeidimų, t. y. mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 136 straipsnio nuostatų, nes, atlikęs mokestinį tyrimą, 2013-10-04 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. AU13-93 mokesčių mokėtojai nepasiūlė, neišaiškino pareigos deklaruoti pajamas natūra bei vilkino Pareiškėjos mokestinių procedūrų atlikimo veiksmus (po 2013 m. atlikto mokestinio tyrimo mokesčių administratorius 2 metus neatliko jokių veiksmų, kad kuo operatyviau informuotų mokesčių mokėtoją apie būtinybę pateikti deklaracijas ir sumokėti mokėtinus mokesčius, ir tik 2015-11-03 buvo pradėtas mokesčių mokėtojos mokestinis patikrinimas). Dėl nurodytų procedūrinių pažeidimų, vadovaudamasi protingumo ir teisingumo principais (MAĮ 8 straipsnis), Pareiškėja prašo sumažinti jai apskaičiuotų delspinigių dydį.



Pažymėtina, kad pagal MAĮ 2 straipsnio 24 dalį mokestinis tyrimas – mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojo veiklos stebėseną, apimanti pateiktų mokesčių deklaracijų, muitinės deklaracijų, dokumentų bei kitos apie mokesčių mokėtoją turimos informacijos analizę, mokesčių mokėtojų vizitavimą, jų veiklos kontrolę, siekiant nustatyti ir pašalinti trūkumus bei prieštaravimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. MAĮ 136 straipsnis numato, jog, jeigu mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustato mokesčių mokėtojo pateiktos mokesčių deklaracijos ar kito dokumento trūkumą arba šie dokumentai prieštarauja kitai apie mokesčių mokėtoją turimai informacijai, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui įteikia rašytinį pranešimą pasiūlydamas ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus. Detali šio straipsnio įgyvendinimo tvarka nustatyta Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 „Dėl Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių, Pranešimo apie nustatytus trūkumus ir / ar prieštaravimus FR0687 formos ir Užduoties vizituoti / kontroliuoti mokesčių mokėtojo veiklą FR0688 formos patvirtinimo“ patvirtintose Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklėse. Šių taisyklių 6 punkte yra įtvirtinta, jog mokėtojo mokestinio tyrimo tikslas – trūkumų ir / ar prieštaravimų nustatymas, siekiant juos pašalinti, mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) kontrolės užtikrinimas, mokesčių įstatymų pažeidimų rizikos identifikavimas ir mokesčių įstatymų pažeidimų prevencija.

LVAT, aiškindamas minėtos MAĮ 136 straipsnio normos taikymą, yra pasisakęs, kad galimybė mokesčio mokėtojui ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus, kurie egzistuoja mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ar kituose dokumentuose, paprastai atsiranda, kai minėtos klaidos, trūkumai ar prieštaravimai yra akivaizdūs ir nereikalauja papildomo aplinkybių tyrimo bei teisiškai reikšmingų faktų nustatymo, siekiant išsiaiškinti, ar šiomis klaidomis nebuvo padaryta didesnė žala biudžetui, nei yra nurodyta mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ar kituose dokumentuose (2014-01-08 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2096/2013, 2014-04-03 nutartis adm. byloje Nr. A-438-447/2014).

Iš kitos pusės paminėtina ir tai, kad nei MAĮ, nei Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių nuostatos nenustato, kad po atlikto mokestinio tyrimo mokesčių administratorius privalo pradėti mokestinį patikrinimą, išskyrus įsakmiai nustatytus atvejus, kai tai daroma nedelsiant (Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11.2–11.6 punktai) ir neteikiamas siūlymas ištaisyti prieštaravimus.

Nagrinėjamu atveju, pasisakant dėl Pareiškėjos argumentų, kad mokesčių administratorius vilkino Pareiškėjos patikrinimo procedūras, t. y. mokestiniam tyrimui pasibaigus 2013-10-04, mokestinis patikrinimas buvo pradėtas tik 2015-11-03, pažymėtina, jog mokesčių administratorius, atlikęs pagal 2013-09-20 užduotį Nr. AU10-85 Pareiškėjos mokestinį tyrimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31 (2013-10-04 mokestinio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. AU18-93), numatė atlikti Pareiškėjos paskolų sutarčių kontrahentų ir jų šeimos narių (A. C. ir jo sutuoktinės B. C. ir L. P. ) kontrolės procedūras tam, kad nustatytų šių asmenų paskolų suteikimo Pareiškėjai galimybes ir po to spręsti dėl Pareiškėjos mokestinio patikrinimo. Mokesčių administratorius, atlikęs minėtų asmenų operatyvinius patikrinimus ir mokestinius tyrimus, įvertinęs jų metu surinktą ir nustatytą informaciją, inicijavo Pareiškėjos mokestinį patikrinimą pagal 2015-11-03 pavedimą tikrinti Nr. FR0773-2931, kuris buvo užbaigtas per objektyvų laiko tarpą, t. y. 2015-12-11 surašant patikrinimo aktą Nr. (13.2)FR0680-855. Įvertinusi nurodytas aplinkybes bei atsižvelgusi į tai, kad aukščiau nurodytų MAĮ ir Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių nuostatos nenustato terminų, per kuriuos užbaigus mokestinį tyrimą turi būti pradėdamas mokestinis patikrinimas, Komisija vertina, jog mokesčių administratoriaus Pareiškėjos atžvilgiu atlikti kontrolės veiksmai (tyrimas ir patikrinimas) truko protingą laiko tarpą, todėl atitinka minėtų MAĮ ir Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių nuostatų reikalavimus.

Dėl Pareiškėjos argumento, jog mokesčių administratorius 2013-10-04 pranešime apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. AU13-93 mokesčių mokėtojui nepasiūlė, neišaiškino pareigos deklaruoti pajamas natūra, pastebėtina, jog mokesčių administratorius, 2013 m. atlikdamas Pareiškėjos mokestinį tyrimą, nustatė, jog Pareiškėja visą mokestinio tyrimo metu tikrintą

laikotarpį (nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31) nebuvo grąžinusi T. R. pagal 2007-05-10 paskolos sutartį gautos 300000 Lt paskolos sumos (2013-10-04 mokesčio tyrimo rezultatų ataskaitos Nr. AU18-93 12–16 psl.). Tai, kad mokesčio tyrimo metu mokesčių administratoriui buvo žinomos paskolos pagal 2007-05-10 paskolos sutartį su T. R. suteikimo aplinkybės, patvirtina ir tai, jog mokesčių administratorius vadovavosi Pareiškėjos 2004–2008 m. mokesčio patikrinimo medžiaga. Tačiau mokesčio tyrimo išvadose buvo pasisakyta tik dėl galimos numatomų atlikti paskolų davėjų ir jų šeimos narių kontrolės veiksmų rezultatų įtakos Pareiškėjos gautoms paskoloms 2011-09-20 iš L. P. (70000 Lt) ir 2011-06-28 iš A. C. (200000 Lt). Tyrimo ataskaitoje nėra jokių duomenų apie Pareiškėjos gautą ekonominę naudą nemokant palūkanų už 2007-05-10 T. R. suteiktą paskolą. Kauno AVMI 2013-10-04 pranešime Nr. AU13-93 apie atliktą mokesčio tyrimą Pareiškėjai nepateikė jokių pasiūlymų ar išaiškinimų dėl pareigos deklaruoti pajamas natūra. Tik patikrinimo akte Pareiškėjai buvo nurodytas mokesčio pažeidimas, jog gyventojui gavus beprocentę paskolą iš kito gyventojų turi būti pateikta metinė pajamų deklaracija ir nuo gautų pajamų natūra (nesumokėtų palūkanų) sumokėtas 15 proc. GPM (2015-12-11 patikrinimo aktas Nr. (13.2)FR0680-855). Dėl šio mokesčio patikrinimo metu nustatyto Pareiškėjos mokesčio pažeidimo buvo apskaičiuoti 2537,87 Lt (735 Eur) GPM delspinigiai (už 2010 m. apskaičiuota 2920,5 Lt GPM suma nuo 19470 Lt menamų palūkanų, už 2011 metus apskaičiuota 2682 Lt GPM suma nuo 17880 Lt menamų palūkanų, t. y. iš viso 5603 Lt, todėl delspinigiai apskaičiuoti už laikotarpius: 2011-05-02–2012-05-01 2921 x 0,03 proc. x 366, iš viso 320,73 Lt; 2012-05-02–2013-05-01 5603 x 0,03 proc. x 365, iš viso 613,54 Lt; 2013-05-02–2014-05-01 5603 x 0,03 proc. x 365, iš viso 613,54 Lt; 2014-05-02–2015-05-01 5603 x 0,03 proc. x 365, iš viso 613,54 Lt; 2015-05-02–2015-12-11 5603 x 0,03 proc. x 224, iš viso 376,52 Lt). Todėl sutiktina su Pareiškėjos argumentu, jog mokesčių administratorius, baigęs Pareiškėjos mokesčio tyrimą 2013-10-04, turėdamas informaciją apie Pareiškėjos nedeklaruotas pajamas natūra, neinformavo Pareiškėjos apie pareigą pateikti pajamų deklaracijas, apskaičiuoti ir sumokėti GPM, tuo pažeisdamas bendradarbiavimo su mokesčių mokėtoju pareigą ir neįgyvendindamas norminiuose aktuose įtvirtintos mokesčio tyrimo procedūros paskirties – užkirsti kelią mokesčiams pažeidimams, pasiūlydamas mokesčių mokėtojui pasitaisyti geranoriškai.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokesčiuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui: 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011). Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo

nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas, Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi, Komisija, įvertinusi Pareiškėjos argumentus dėl mokesčių administratoriaus veiksmų nepranešant Pareiškėjai apie pareigą deklaruoti ir sumokėti GPM nuo gautų pajamų natūra po to, kai mokesčių administratoriui, atlikus mokestinį tyrimą buvo žinomos paskolos sutarties aplinkybės, bei atsižvelgdama į Konstitucinio Teismo doktriną, vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 735 Eur delspinigių sumos, kuri sudarė dėl laiku nesumokėto 5602,5 Lt (1622,6 Eur) GPM už gautas pajamas natūra už laikotarpį iki patikrinimo akto surašymo, mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi, 141 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2016-08-16 sprendimo Nr. 68-217 nurodymus Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 11911,20 Eur GPM, 4800,92 Eur GPM delspinigius, 1191 Eur GPM baudą.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 735 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 str. 2 dalį apskųsti 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 mokesstinio 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene