



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL V. Š. 2017-01-25 SKUNDO**

2017 m. balandžio 3 d. Nr. S-72 (7-29/2017)  
Vilnius

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

Editos Veršalienės  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės – pranešėja  
Ramutei Matkevičienei  
V. Š.  
T. K.

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojui  
mokesčių administratoriaus atstovui

2017 m. vasario 28 d. posėdyje išnagrinėjusi V. Š. (toliau – Pareiškėjas) 2017-01-25 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-01-09 sprendimo Nr. 68-2, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-01-09 sprendimu Nr. 68-2 pakeitė Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-09-09 sprendimą Nr. (4.65) FR0682-558 ir vietoje nurodymo sumokėti 6711,94 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3687,67 Eur GPM delspinigius ir 671 Eur GPM baudą nurodė Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 4858,96 Eur GPM, 2736,79 Eur GPM delspinigius ir 485,89 Eur baudą.

Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjo GPM už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2011-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą bei surašė 2016-07-08 patikrinimo aktą Nr. (4.65) FR0680-483, patvirtintą 2016-09-09 sprendimu Nr. (4.65) FR0682-558.

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas byloje vyksta dėl Pareiškėjo gautų pajamų ir patirtų išlaidų vertinimo patikrinimo metu nustatčius, jog Pareiškėjo išlaidos grynaisiais pinigais 151311,76 Lt viršijo disponuojamas pajamas, t. y. Pareiškėjas turėjo 151311,76 Lt kitų pajamų, kurių nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose už 2010–2011 m. ir nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM.

**Dėl piniginių lėšų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje** sprendime nurodoma, jog mokestinio patikrinimo metu, siekiant objektyviai nustatyti Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio pradžioje turėtų piniginių lėšų likučius, vertintos iki tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjo gautos pinigines lėšas ir patirtas išlaidas. Mokestinio tyrimo metu (2015-04-14) Pareiškėjas paaiškino Nr. (4.65)-FR0698P-30 nurodė, kad 2010-01-01 turėjo 100000 Lt santaupų grynaisiais pinigais, kurių pajamų šaltiniai buvo darbo užmokestis nuo 2000 m. ir iš fizinių asmenų gautos paskolos. Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu (2015-09-18), motyvuodamas tuo, kad 2015-04-14 pateiktame paaiškinyje nurodė informaciją su klaidomis ir netikslumais, pateikė naujai užpildytą

paaiškinimą Nr. 42-KD-1053, kuriame nurodė pasikeitusius duomenis: nurodė 2010-01-01 turėjęs 150000 Lt (t. y. 50000 Lt daugiau nei pirminio paaiškinimo metu) santaupų grynaisiais pinigais, kurios susidarė iš darbo užmokesčio, gautų paskolų iš fizinių asmenų, tėvų dovanų, žemės ūkio veiklos pajamų. Šis 2015-09-18 Pareiškėjo paaiškinimas buvo pateiktas po Pareiškėjo supažindinimo su mokestinio tyrimo metu nustatytais pažeidimais.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas, siekdamas pagrįsti paaiškinimuose nurodytas lėšas, 2015-05-12 pateikė 2 paskolų sutartis, sudarytas su tėvais A. Š. ir I. Š. : su Pareiškėjo tėvu 2005-09-20 sudarytoje paskolos sutartyje nurodyta, kad tėvas Pareiškėjui paskolina 48000 Lt grynaisiais pinigais, o su Pareiškėjo motina 2007-02-10 sudarytoje paskolos sutartyje nurodyta, kad motina Pareiškėjui paskolina 48000 Lt grynaisiais pinigais. Pareiškėjas 2015-05-20 pateikė dar 10 paskolų sutarčių, sudarytų su kitais fiziniais asmenimis, kuriose nurodyta, kad fiziniai asmenys Pareiškėjui paskolino grynaisiais pinigais 425000 Lt, t. y. I. D. Pareiškėjui 2004-05-15 paskolino 40000 Lt, Č. S. 2005-04-04 – 45000 Lt, A. V. 2007-06-28 – 45000 Lt, A. P. 2007-07-17 – 40000 Lt, L. M. 2009-03-02 – 50000 Lt, A. M. 2009-05-10 – 45000 Lt, S. V. 2009-06-01 – 40000 Lt, J. J. 2009-06-10 – 35000 Lt, E. T. 2009-12-12 – 45000 Lt, A. K. 2009-12-15 paskolino 40000 Lt.

Inspekcija nurodo, kad mokesčių administratorius minėtiems asmenims išsiuntė paklausimus dėl informacijos pateikimo ir vertino, ar šie asmenys turėjo galimybių paskolinti nurodytas sumas. Įvertinus mokesčių administratoriaus turimus duomenis, iš 10 paskolų davėjų teikti paskolas Pareiškėjui finansines galimybes turėjo tik 3 asmenys: E. T. , A. M. , L. M. , iš viso 140000 Lt. Kiti paskolos sutartyse nurodyti asmenys S. V. , A. K. , J. J. , Č. S. , A. P. , A. V. , I. D. finansinių galimybių paskoloms suteikti neturėjo. Mokestinio patikrinimo metu įvertinta tai, jog nei viena iš paskolų sutartyse nurodytų šalių – tiek Pareiškėjas, tiek paskolos rašteliuose nurodyti asmenys, kurie turėjo finansinių galimybių Pareiškėjui paskolinti atitinkamas pinigines lėšas (E. T. , A. M. , L. M. ), nepateikė jokių tiesioginių įrodymų, patvirtinančių paskolų suteikimą. Apibendrinusi Pareiškėjo pateiktus argumentus dėl tariamai paskolos sutarčių pagrindu 2004–2009 m. gautų pajamų, Inspekcija pažymėjo, jog 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 (pvz., 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 2007-03-15 nutartis adm. b. Nr. A17-301/2007; 2013-01-04 nutartis adm. b. Nr. A438-2923/2012; 2015-02-10 nutartis adm. b. Nr. A110-438/2015). Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas ir paskolų sutartyse kaip paskolų davėjai įvardinti gyventojai paskolų suteikimą iš esmės grindė tik surašytais paskolų sutartimis ir paaiškinimais, jokių objektyvių įrodymų, kurie patvirtintų piniginių lėšų perdavimo faktą Pareiškėjas ir paskolų sutartyse nurodyti asmenys nepateikė.

Vertindama Pareiškėjo nurodytas aplinkybes ir pateiktas 2005-09-20 bei 2007-02-10 paskolos sutartis tarp Pareiškėjo ir jo tėvų, Inspekcija sutiko su Vilniaus AVMI pozicija, jog Pareiškėjo tėvai 2005-09-20 (I. Š. ) ir 2007-02-10 (A. Š. ) pagal byloje esančią medžiagą turėjo galimybes Pareiškėjui paskolinti ir paskolino 2005 ir 2007 m. po 48000 Lt.

Inspekcija pažymėjo, jog analizuojant Pareiškėjo tikrinamojo laikotarpio pajamas ir išlaidas, įvertinus Pareiškėjo tėvų 2005-09-20 ir 2007-02-10 paskolintas pinigines lėšas, 2008 m. nustatytas 23596,81 Lt, o 2009 m. – 570339, 83 Lt trūkumas (V. Š. 2002–2011 m. pajamų ir išlaidų vertinimo lentelė), todėl nagrinėjamu atveju net ir pripažinus gavus paskolas iš asmenų, kurie turėjo piniginių lėšų minėtoms paskoloms už 140000 Lt suteikti (E. T. , A. M. , L. M. ), tai neturėtų įtakos mokesčių administratoriaus nustatytam Pareiškėjo turėtam 2010-01-01 piniginių lėšų likučiui. Mokesčių administratorius atliktos Pareiškėjo tiriamojo laikotarpio analizės metu (V. Š. 2002–2011 m. pajamų ir išlaidų vertinimo lentelė), įvertinęs Pareiškėjo gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatė, jog Pareiškėjas tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2010-01-01) turėjo ar galėjo turėti 7218,34 Lt banke ir 14940,23 Lt ne banke.

Inspekcija, įvertinusi tai, kad Pareiškėjas nepateikė nesutikimo motyvų dėl mokesčių administratoriaus atliktos analizės, sutiko su Vilniaus AVMI pozicija.

**Dėl Pareiškėjo 2010–2011 m. gautų pajamų ir patirtų išlaidų** Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėjui 2015-03-26 įteiktas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (11.48)FR0706-1925 pateikti informaciją apie gyventojų patirtas apytiksles vartojimo bei kitas išlaidas grynaisiais pinigais 2010–2011 m. Pareiškėjas 2015-04-14 pateikė atsakymą Nr. (4.65)FR0698P-29, kuriame nurodė, kad 2010–2011 m. vartojimo ir būsto išlaikymo išlaidų nepatyrė, nes gyveno kartu su tėvais ir tėvai Pareiškėją išlaikė. Pareiškėjas nurodė, kad kasmet grynaisiais pinigais maistui ir gėrimams išleidžia po 2500 Lt, būsto priežiūrai bei namų apyvokos įrangai skiria po 1000 Lt, drabužiams, avalynei ir transportui – po 4000 Lt, poilsiui – po 2000 Lt, kitoms išlaidoms – po 1000 Lt, piniginiams ir daiktiniams dovanoms draugams bei artimiesiems skiria po 1000 Lt (iš viso 11500 Lt per metus). Pareiškėjo tėvai (A. Š. ir I. Š.) patvirtino, kad jie išlaiko sūnų (moka už būsto išlaikymą, maistą ir kitas pragyvenimo išlaidas). Įvertinus mokesčių administratoriaus turimus duomenis apie tėvų gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, kad tėvai turėjo finansines galimybes išlaikyti sūnų, todėl tikrinamuoju laikotarpiu vertintos nustatytos faktinės Pareiškėjo vartojimo išlaidos pagal bankų sąskaitų išrašų duomenis bei Pareiškėjo nurodytos vartojimo bei kitos išlaidos grynaisiais pinigais.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjo kasmet patirtos išlaidos įvertintos atsižvelgiant į pateiktus paaiškinimus: nustatytos faktinės išlaidos pagal operacijas bankų sąskaitose + 11500 Lt (kasmet) mokėtojo nurodytos grynaisiais pinigais patirtos vartojimo bei kitos išlaidos.

Už 2010 m. nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 2010-01-01 iki 2010-12-31 gavo 263627,24 Lt pajamas, iš jų: 16770,37 Lt UAB „Š1“ darbo užmokestis, 304,76 Lt UAB „O1“ darbo užmokestis, 810 Lt deklaruotos žemės ūkio veiklos pajamos, 120 Lt sumokėjo Šalčininkų r. sav. administracija (priteistos su bylos nagrinėjimu susijusios išlaidos), 232605,99 Lt UAB „Š1“ avansu atskaitingam asmeniui išmokėtos lėšos, 3106,12 Lt išmokos iš Nacionalinės mokėjimo agentūros, 720 Lt sumokėjo antstolis G. B. (grąžinta varžytynių dalyvio įmoka), 9190 Lt nedeklaruotos žemės ūkio veiklos pajamos.

Pareiškėjas 2010 m. patyrė 382654,10 Lt išlaidas, iš jų: 11500 Lt Pareiškėjo nurodytos vartojimo bei kitos išlaidos grynaisiais pinigais, 232605,99 Lt UAB „Š1“ išlaidos pagal avansines apyskaitas, 2918,81 Lt faktinės vartojimo išlaidos pagal operacijas bankų sąskaitose, 11400 Lt paskolų grąžinimas UAB „M1“, 15000 Lt mokėtojo nurodytos namo (duomenys neskelbtini) statybos išlaidos, 1822,80 Lt išlaidos už bankų paslaugas (palūkanos, komisiniai ir kt.), 94 Lt mokėtinas į biudžetą GPM už 2009 m., 472,50 Lt kadastrinių matavimų išlaidos, 2000 Lt sumokėta Nacionalinei visuomenės sveikatos priežiūros laboratorijai, 4840 Lt žemės ūkio technikos įsigijimo išlaidos, 100000 Lt UAB „Š1“ suteiktos paskolos.

Įvertinus Pareiškėjo 2010-01-01 piniginių lėšų likutį banke 7218,34 Lt, 14940,23 Lt likutį ne banke, 2010 m. gautas pajamas 263627,24 Lt, gautas 127286,60 Lt įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas, patirtas išlaidas 382654,10 Lt, 2010-12-31 likutį banke 3926,72 Lt, nustatyta, kad 2010-12-31 grynųjų pinigų likutis sudarė 26491,59 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus 2010-01-01 Pareiškėjo turėtą 7218,34 Lt likutį banke, 14940,23 Lt grynųjų pinigų likutį, 2010 m. gautas 263627,24 Lt pajamas, patirtas 382654,10 Lt išlaidas, 2010-12-31 likutį banke 3926,72 Lt ir 26491,59 Lt grynųjų pinigų likutį, nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidos 127286,60 Lt grynaisiais pinigais viršijo disponuojamas pajamas (7218,34 + 14940,23 + 263627,24 - 382654,10 - 3926,72 - 26491,59 = -127286,60 Lt).

Už 2011 m. nustatyta, kad Pareiškėjas nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31 gavo 263199,49 Lt pajamas, iš jų: 23897,86 Lt UAB „Š1“ darbo užmokestis, 311,27 Lt UAB „O1“ darbo užmokestis, 2012,33 Lt UAB „S1“ darbo užmokestis, 208349,63 Lt UAB „Š1“ pagal avansines apyskaitas išmokėtos lėšos, 18,75 Lt banko mokesčių atstatymas, 10000 Lt nedeklaruotos žemės ūkio veiklos pajamos, 1000 Lt iš A. Ž. pasiskolinta suma, 2078 Lt iš A. D. pasiskolinta suma, 500 Lt iš M. Č. (sesers vyro) pasiskolinti pinigai, 323 Lt grąžintas iš biudžeto GPM už 2010 m., 1250 Lt grąžintos lėšos iš UAB „Š1“ už pavedimą, 12000 Lt pavedimas iš V. V., 1458,65 Lt išmokos iš Nacionalinės mokėjimo agentūros.

Pareiškėjas 2011 m. patyrė 290408,36 Lt išlaidas, iš jų: 591,72 Lt faktinės vartojimo išlaidos pagal operacijas banko sąskaitose, 208349,63 Lt UAB „Š1“ išlaidos pagal avansines

apyskaitas, 11500 Lt Pareiškėjo nurodytos vartojimo bei kitos išlaidos grynaisiais pinigais, 15180,24 Lt paskolų grąžinimas UAB „M1“, 812,51 Lt išlaidos už bankų paslaugas (palūkanos, komisiniai ir kt.), 550 Lt draudimo įmoka už UAB „Š1“, 1000 Lt skolos grąžinimas A. Ž. , 1153,74 Lt atsiskaitymas Nacionalinei žemės tarnybai už projektavimo darbus, 200 Lt įmoka VMI pagal nutarimą Nr. 12-5, 1250 Lt pavedimas UAB „Š1“, 2078 Lt pavedimas A. D. , 500 Lt pavedimas M. Č. , 15000 Lt namo statybos išlaidos, 2924,52 Lt automobilio *Peugeot Boxer* įsigijimo išlaidos, 318 Lt žemės mokestis, 17000 Lt nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidos, 12000 Lt suteikta paskola V. V. .

Įvertinus Pareiškėjo 2011-01-01 piniginių lėšų likutį banke 3926,72 Lt, 26491,59 Lt likutį ne banke, 2011 m. gautas pajamas 263199,49 Lt, gautas įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas pajamas 24025,16 Lt, patirtas išlaidas 290408,36 Lt, 2011-12-31 likutį banke 14838,77 Lt, nustatyta, kad 2011-12-31 grynųjų pinigų likutis sudarė 12395,83 Lt.

Įvertinus 2011-01-01 Pareiškėjo 3926,72 Lt likutį banke, 26491,59 Lt grynųjų pinigų likutį, 2011 m. gautas 263199,49 Lt pajamas, patirtas 290408,36 Lt išlaidas, 2011-12-31 likutį banke 14838,77 Lt, 2011-12-31 likutį ne banke 12395,83 Lt, nustatyta, kad Pareiškėjo išlaidos grynaisiais pinigais 24025,16 Lt viršijo pajamas.

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

Mokesčių administratoriaus įvertinimo, siekiant apskaičiuoti teisingą mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą, atlikimo tvarką nustato Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintos „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės“ (toliau – Taisyklės), kurių 4 punkte nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais). Vadovaujantis minėtų Taisyklių 6 punktu, apskaičiuodamas mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius: konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte (6.1 punktas), parenka tuos informacijos ir duomenų šaltinius, kurie leistų nustatyti kuo teisingesnį mokestinės prievolės dydį (įvertinimui atlikti gali būti naudojamas vienas ar keli informacijos, duomenų šaltiniai (6.2 punktas) bei atlieka vertinimą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, pasirenka tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis (siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus, 6.3 punktas). Vienas iš minėtose Taisyklėse nustatytų vertinimo metodų, kuriuos prireikus gali taikyti mokesčių administratorius, yra išlaidų metodas (6.3.3. punktas). Vadovaujantis Taisyklių 14 punktu, šis metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas. Taikant šį vertinimo metodą, vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (Taisyklių 15 punktas), o tais atvejais, kai nėra galimybių nustatyti konkrečių išlaidų sumų, vertinimui atlikti gali būti naudojami statistiniai

duomenys, ar duomenys iš kitų, taisyklių X dalyje nurodytų, informacijos šaltinių (Taisyklių 16 punktas). Pagal Taisyklių X dalį vertinimui atlikti mokesčių administratoriaus pareigūnas turi pasirinkti tokį (-ius) informacijos šaltinį (-ius), kuris (-ie) leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą (Taisyklių 28 punktas) bei turi teisę naudotis informacija, gauta iš mokesčių mokėtojo (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų mokesčių mokėtojų (mokesčio deklaracijų, rašytinių paaiškinimų, kitų šaltinių), kitų asmenų, Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 punktas).

Sprendime pažymėta, kad iš byloje esančios medžiagos matyti, jog mokestinio patikrinimo metu (2015-09-18) Pareiškėjas Vilniaus AVMI papildomai (be mokestinio tyrimo metų nurodytų gautų paskolų) nurodė, kad 2010–2011 m. iš tėvų dovanų gavo 40000 Lt grynaisiais pinigais, tačiau Vilniaus AVMI šių Pareiškėjo nurodytų aplinkybių nepripažino, motyvuodama tuo, jog Pareiškėjas Vilniaus AVMI pateiktame 2015-04-09 paaiškinime Nr. (4.65)-FR0698P-30 nenurodė ir neva iš tėvų 2010–2011 m. gautų 40000 Lt dovanų, be to, Pareiškėjas pateikė naują informaciją apie dovanojimo sutartis jį supažindinus su mokestinio tyrimo metu nustatytais pažeidimais.

Inspekcija atkreipė dėmesį, jog aplinkybės, ar Pareiškėjas realiai gavo pinigus kaip dovaną, paprastai turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių būtų galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių gautos pinigines lėšas, paaiškinimai apie tai, kad pinigai perduoti ar neperduoti; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis, kurie gali būti naudingi, patvirtinant ar paneigiant tiesioginių įrodymų pagrindu formuluojamas išvadas (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan., LVAT 2010-01-25 sprendimas adm. b. Nr. A556-285/2010, 2011-09-15 nutartis adm. b. Nr. A442-2502/2011, 2015-03-02 nutartyje adm. b. Nr. A690-556/2015 ir kt.).

Inspekcija pažymėjo, kad Vilniaus AVMI 2015-12-16 atliko Anos ir I. Š. (Pareiškėjo tėvų) operatyvius patikrinimus (2015-10-15 Nr. FR1043-9485 ir Nr. FR1043-9484). Pareiškėjo tėvai 2015-11-23 paaiškinimuose, pateiktuose 2015-11-30 (atitinkamai 42-KD-1319 ir 42-KD-1318) nurodė, kad sūnui dovanodavo pinigus be jokių raštelių tada, kada jam reikėdavo, dovanojimo raštelių parašė Vilniaus AVMI pradėjus mokestinį patikrinimą, tada suskaičiavo apytiksliai 2010–2011 m. sūnui dovanotas sumas. T. y. Pareiškėjo tėvai patvirtino, jog Pareiškėjui atitinkamais laikotarpiais pinigines lėšas dovanavo. Be to, Pareiškėjo tėvas 2015-06-01 pateiktame atsakyme į Vilniaus AVMI raštą (2015-05-15 raštas Nr. (11.33-30-2)46-KD-2637) ir Pareiškėjo motina 2015-06-01 pateiktame atsakyme į Vilniaus AVMI raštą (2015-05-15 raštas Nr. (11.33-30-2)46-KD-2636) paaiškino, jog Pareiškėjo ir tėvų santykiai yra draugiški, tėvai išlaiko sūnų. Vertinant aplinkybes, ar Pareiškėjo tėvai galėjo / turėjo galimybių dovanoti Pareiškėjui iš viso 40000 Lt (2010 m. 20000 Lt ir 2011 m. 20000 Lt) pagal byloje esančią medžiagą (A. Š. ir I. Š. grynųjų pinigų lentelė 2002–2012 m.) nustatyta, jog I. Š. ir A. Š. 2010-01-01 turėjo 217867,53 Lt, 2010-12-31 turėjo 227402,53 Lt, 2011-01-01 turėjo 227402,53 Lt, 2011-12-31 turėjo 251884,33 Lt grynųjų pinigų likutį, iš kurio Pareiškėjui 2010 ir 2011 m. galėjo padovanoti 40000 Lt grynaisiais pinigais. Inspekcija, įvertinusi nustatytas aplinkybes ir LVAT praktiką panašaus pobūdžio bylose, pripažino, jog tėvai Pareiškėjui minėtas pinigines lėšas padovanojo.

Vilniaus AVMI nustatė, jog Pareiškėjo išlaidos 2010 m. 127286,60 Lt, o 2011 m. 24025,16 Lt viršijo disponuojamas pajamas. Tačiau Inspekcija nurodė, jog Vilniaus AVMI nepagrįstai 2010 m. ir 2011 m. nepripažino 40000 Lt dovanotų piniginių lėšų kaip Pareiškėjo pajamų. Todėl Pareiškėjo 2010 ir 2011 m. pajamų ir išlaidų įvertinimas (skaičiavimas) atliktas iš naujo. Pripažinus, jog 2010 m. Pareiškėjas gavo ne 263627,24 Lt pajamas, o 283627,24 Lt pajamas, nustatyta, jog 2010 m. Pareiškėjo išlaidos grynaisiais pinigais viršijo oficialiai gautas pajamas 107286,60 Lt. Kadangi 2011 m. Pareiškėjas gavo ne 263199,49 Lt pajamas, o 283199,49

Lt pajamas, nustatyta, jog 2011 m. Pareiškėjo išlaidos grynaisiais pinigais viršijo oficialiai gautas pajamas 4025,16 Lt. Ginčijamame sprendime konstatuota, jog atsižvelgus į kiekvienais metais gražintas permokas, Pareiškėjui apskaičiuota 2010 m. 16173 Lt GPM, o 2011 m. – 604 Lt GPM, iš viso 16777 Lt (4858,96 Eur) GPM.

Vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 36 straipsnio 2 dalimi bei MAĮ 96–99 straipsniais, nuo Pareiškėjo mokėtino 4858,96 Eur GPM apskaičiuojami 2736,79 Eur GPM delspinigiai.

**Dėl atleidimo nuo delspinigių.** Pareiškėjo vertinimu, yra pagrindas jį atleisti nuo apskaičiuotų 2736,79 Eur GPM delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu, nes sutartyse nenurodant pinigų perdavimo fakto ir jas apibrėžiant teisiškai nekvalifikuotai, pačios kaltės Pareiškėjo veiksmuose neatsiranda, tokie veiksmai turi būti vertinami kaip nepatyrimo, teisinių niuansų neišmanymo kriterijai, tačiau ne kaip Pareiškėjo kaltė ar sąmoningas elgesys.

Atsakydama į šį motyvą Inspekcija pažymėjo, jog atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus nustato MAĮ 100 straipsnio 1 dalis ir 141 straipsnio 1 dalis bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių (Žin. 2004, Nr. 118-4408; 2012, Nr. 116-5917) 7 punktas. MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu a) yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; b) kitais atvejais, kai delspinigių išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad atleidimo nuo pagal MAĮ 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra:

- 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;
- 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas;
- 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui;
- 4) kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Inspekcija pabrėžė, jog mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytu pagrindu, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę. Už tinkamą mokesčių apskaičiavimą bei sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, kuris, atsižvelgdamas į teisės aktų reikalavimus, turi savarankiškai apskaičiuoti priklausančius mokėti mokesčius, užpildyti atitinkamas mokesčių deklaracijas ir mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto poįstatyminio teisės akto nustatytu terminu bei tvarka sumokėti mokesčius į biudžetą. Pagal MAĮ nuostatas už mokėtino į biudžetą mokesčio sumažinimą skiriamos sankcijos laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama, tai yra laikoma, kad dėl mokesčio įstatymo pažeidimo kaltas mokesčių mokėtojas, jeigu jis neįrodo priešingai. LVAT 2011-03-28 nutartyje adm. b. Nr. A-5-364/2011 yra išaiškines, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti, t. y. įrodinėjimo našta tenka būtent mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe. Analizuojant LVAT praktiką, pasak Inspekcijos, matyti, kad aptariamasis atleidimo nuo delspinigių pagrindas iš esmės sietinas tik su tokiais nuo pareiškėjo valios nepriklausančiomis aplinkybėmis, kurios lemia, kad jis neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti mokesčių. Mokesčių mokėtojo kaltės nepaneigia tokios aplinkybės kaip neteisingas (klaidingas) mokesčių įstatymų supratimas, mokesčių prievolių neįvykdymas dėl mokėtojo kontrahentų sutartinių įsipareigojimų nevykdymo, netinkama mokesčių administratoriaus vykdoma mokesčių mokėtojo veiklos kontrolė ir laiku nenustatytas daromas

mokesčių įstatymo pažeidimas, mokesčio įstatymo pažeidimą tiesiogiai padaro mokesčių mokėtojo vardu veikiantis jo atstovas ir pan. (LVAT 2012-09-19 praktikos apibendrinimas; Administracinė jurisprudencija 23, p. 542–877).

Inspekcija pažymėjo, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjas 2010 ir 2011 m. patyrė išlaidas, 107286,60 Lt ir 4025,16 Lt viršijusias jo oficialiai gautas pajamas, t. y. Pareiškėjas atitinkamai nedeklaravo 2010 m. gautų 107286,60 Lt ir 2011 m. gautų 4025,16 Lt pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių. Aplinkybių, kodėl Pareiškėjas netinkamai įvykdė savo prievolę ir laiku nepateikė atitinkamų deklaracijų ir laiku nesumokėjo 4858,96 Eur GPM bei jų atitikimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo sričiai Pareiškėjas Inspekcijai pateiktame skunde nenurodė, o Inspekcija, išanalizavusi byloje esančią medžiagą ir nustatytas faktines aplinkybes, teigia tokių atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų nenustačiusi. Pareiškėjo nurodytos aplinkybės, jog netinkamai įformino sutartis (paskolas su fiziniais asmenimis), mokesčių administratoriui surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių visuma paneigus realų sutarčių vykdymą, vertinant Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindus, nėra pakankamos.

Pareiškėjas su Inspekcijos 2017-01-09 sprendimu Nr. 68-2 nesutinka ir 2017-01-25 skunde teigia, kad Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas.

Skunde nurodyta, kad pagal MAĮ 154 straipsnio 4 dalį „centrinis mokesčių administratorius, išnagrinėjęs mokesčių mokėtojo skundą, pagal savo kompetenciją priima vieną iš šių sprendimų: 1) patvirtina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 2) panaikinta vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 3) iš dalies patvirtina arba iš dalies panaikina vietos mokesčių administratoriaus sprendimą; 4) pakeičia vietos mokesčių administratoriaus sprendimą. Pareiškėjas, siekdamas objektyvumo, neprašė nepatvirtinti patikrinimo akto, bet prašė pavesti pakartotinai patikrinti Pareiškėją. Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 126 ir 127 punktuose nurodyta, kad „sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo trumpai turi būti nurodomi patikrinimo rezultatai, kokie teisės aktai, jų straipsniai (dalys) buvo pakeisti, taip pat nustatytos mokesčių ir delspinigių sumos“ (126 p.); „kai mokėtojas pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta). Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys“ (127 p.). Pareiškėjo teigimu, vietos mokesčių administratoriui priimant sprendimą, jame turi būti ne tik formaliai perrašomi patikrinimo akte nurodyti argumentai bei informacija, bet ir atliekamas rašytinėse pastabose nurodytų argumentų teisinis įvertinimas bei pateikiamos tokio įvertinimo išvados bei motyvai. LVAT yra konstatavęs, kad mokesčių administratoriaus teisė priimti bet kurį iš paminėtų sprendimų nėra absoliuti. Šia teise turi būti naudojama laikantis teisės aktų reikalavimų bei atsižvelgiant į objektyviai nustatytas reikšmingas kiekvienu atveju faktines aplinkybes (LVAT 2008-07-18 nutartis adm. b. Nr. A502-1305/2008). LVAT taip pat yra pažymėjęs, kad „įrodinėjimo našta sudaro du tarpusavyje susiję aspektai. Įrodinėjimo našta pirmiausia apima pareigą pateikti įrodymus (pozityvusis įrodinėjimo naštos aspektas). Ši pareiga pagal bendrąją taisyklę tenka visiems byloje dalyvaujantiems asmenims. Kitas įrodinėjimo našios aspektas tampa aktualus tais atvejais, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei pareiškėjo, nei atsakovo nurodomoms aplinkybėms. Tada sprendimas priimamas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytu aplinkybių įrodinėjimo našta (negatyvusis įrodinėjimo naštos aspektas)“ (LVAT nutartys adm. b. Nr. A1-203-2005, Nr. A17-30112007, etc.). Šiuo atveju Inspekcija neatsižvelgė į tai, jog Vilniaus AVMI remdamasi prielaidomis konstatavo, kad Pareiškėjui suteikę paskolas subjektai tokių veiksmų atlikti negalėjo. Visgi manytina, jog vien abstrakčių vertinamojo pobūdžio teiginių nurodymas, neįrodinėjant jų konkrečiomis įrodinėjimo priemonėmis ir atmetant pačių paskolas teikusių asmenų paaiškinimus, nėra teisiškai pagrįstas ir pakankamas.

**Dėl sandorių tarp Pareiškėjo ir trečiųjų asmenų.** Pareiškėjas 2015-05-20 pateikė paskolų sutartis, kuriose nurodyta, jog fiziniai asmenys Pareiškėjui paskolino grynaisiais pinigais 425000 Lt. Vilniaus AVMI neneigia paskolų sutarčių buvimo fakto ir jų teisėtumo bei sutarčių laisvės principo ir pripažįsta, kad šalys savo civiliniuose santykiuose yra laisvos sudaryti sutartis, kurių sudaryti nedraudžia teisė, taip pat, kad šalys yra laisvos susitarti ir dėl esminių sandorio

sąlygų. Tačiau mokesčių administratorius mano, kad sutartyse nurodytos pinigų sumos nebuvo perduotos. Inspekcija nurodė, jog išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindų gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz., 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.

Skunde pažymima, jog sandorių sudarymo metu galiojant teisiniam reglamentavimui, kad paskolos sandoriai, nepriklausomai nuo sumos, gali būti sudaromi tiek grynaisiais pinigais, tiek pavedimu ir patiems paskolos davėjams tvirtinant šiuos faktus, nėra teisinio pagrindo daryti priešingas išvadas. Inspekcija nurodė, jog nei Pareiškėjas, nei paskolos sutartyse nurodyti asmenys objektyvių įrodymų, patvirtinančių piniginių lėšų perdavimo faktą, nepateikė. Pareiškėjo vertinimu, šie teiginiai neatitinka tikrovės. Aplinkybė, kad pinigų gavimo faktas nėra nurodytas pačiose sutartyse, nėra esminė, nes paskolos sandorio šalys neneigia, kad sandoris buvo sudarytas ir kad paskolos davėjai Pareiškėjui paskolino pinigines lėšas. Visi apklausti asmenys paliudijo šias piniginių lėšų perdavimo aplinkybes. Be to, Inspekcija neatsižvelgė į tai, jog patikrinimo akte nurodyta, kad iš 4 asmenų, paskolinusių lėšas, nebuvo gauti jokie paaiškinimai, nes siūsti nurodymai nebuvo įteikti. Minėti 4 asmenys apskritai nebuvo apklausti ir iš jų nebuvo gauti jokie paaiškinimai. Taip buvo pažeisti objektyvumo ir visų į bylą surinktų įrodymų ištyrimo principai, dėl ko mokesčių administratorius padarė nepagrįstas išvadas dėl pinigų gavimo fakto nebuvimo. Todėl būtina pakartotinai pavesti patikrinti mokesčių mokėtoją, apklausti nurodytus asmenis ir gauti iš jų tiek rašytinius, tiek žodinius paaiškinimus apie tyrimui svarbias faktines ir juridines aplinkybes.

**Dėl Pareiškėjo atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių.** MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje 2 punkte nurodyta, kad „mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas“. MAĮ 141 straipsnyje 1 dalyje nurodyta, kad „mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudos, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo“. Dėl skunde išvardintų aplinkybių, Pareiškėjo tvirtinimu, jo veiksmuose kaltės nėra. Teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad vertinant aptariamoje teisės normoje nustatytą sąlygą – mokesčio mokėtojas turi būti nekaltas dėl padaryto pažeidimo, jos apibrėžtumo aspektu, matyti, kad ši sąlyga yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretizuojanti, kokios aplinkybės kiekvienu konkrečiu atveju patvirtina šios sąlygos buvimą ar nebuvimą. Tai lemia, kad aplinkybės, kurios konkretizuoja mokesčio mokėtojo kaltės buvimą ar nebuvimą dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų, gali būti skirtingos, nes šių aplinkybių pobūdis, apimtis ir pan. gali būti sąlygotas tų specialiųjų teisės normų reikalavimų, kurios reglamentuoja atitinkamus mokesčius. Todėl kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant konkretaus mokesčio mokėtojo kaltės dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų klausimą MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo aspektu, turi būti atsižvelgiama į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį santykį, t. y. turi būti įvertinama, kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai, kurių pakanka konstatuoti konkretaus mokesčio mokėtojo kaltę dėl konkretaus mokesčio įstatymo pažeidimo klausimo (LVAT nutartis adm. b. Nr. A438-2122/2011). Šiuo atveju sutartyse nenurodant pinigų perdavimo fakto ir jas apibrėžiant teisiškai nekvalifikuotai, pačios kaltės Pareiškėjo veiksmuose neatsiranda. Tokie veiksmai gali būti vertinami kaip nepatyrimo, teisinių niuansų neišmanymo kriterijai, tačiau ne kaip Pareiškėjo kaltė ar sąmoningas elgesys. Todėl Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos išvada, jog atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų nenustatyta, o Pareiškėjo nurodytos aplinkybės, vertinant atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindus, nėra pakankamos. Todėl Pareiškėjas turėtų būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių.

Remdamasis tuo, kas išdėstyta, Pareiškėjas 2017-01-25 skunde prašo pavesti Vilniaus AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą bei atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių.



Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo 2017-01-25 skundas netenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2017-01-09 sprendimas Nr. 68-2 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą GPM bei su šiuo mokesčiu susijusias delpinigių ir baudos sumas centriniam mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo 2010–2011 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas 111311,76 Lt (2010 m. – 107286,60 Lt, 2011 m. – 4025,16 Lt), t. y. 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 2010–2011 m. viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą, Vilniaus AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus patikrinimo metu 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 išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, o sprendime pasisako dėl ginčijamo Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde bei mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodytus nesutikimo su mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus, apsprendžiančius nagrinėjamo mokestinio ginčo ribas. Pareiškėjas iš esmės neginčija byloje nustatytų faktinių aplinkybių, aritmetinio mokesčio, baudos ir delpinigių apskaičiavimo, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu, mano, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino jo pagal paskolų sutartis, sudarytas su fiziniais asmenimis, grynaisiais pinigais gautų 425000 Lt pajamų. Pareiškėjas pažymi, jog sandorių sudarymo metu galiojant teisiniam reglamentavimui, kad paskolos sandoriai, nepriklausomai nuo sumos, gali būti sudaromi tiek grynaisiais pinigais, tiek pavedimu ir patiems paskolos davėjams tvirtinant šiuos faktus, nėra teisinio pagrindo daryti priešingas išvadas. Aplinkybė, kad pinigų gavimo faktas nėra nurodytas pačiose paskolų sutartyse, Pareiškėjo tvirtinimu, nėra esminė, nes paskolos sandorio šalys neneigia, kad sandoriai buvo sudaryti ir kad paskolų davėjai paskolino Pareiškėjui pinigines lėšas. Pareiškėjas akcentuoja, jog pats mokesčių administratorius nurodė neapklausęs 4 paskolų davėjų, negavęs iš jų jokių paaiškinimų dėl pinigų perdavimo. Tokiu būdu buvo pažeistas objektyvumo principas ir, Pareiškėjo nuomone, yra būtina pavesti pakartotinai patikrinti mokesčių mokėtoją apklausiant paskolas suteikusius asmenis.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas atlikus jo mokestinį tyrimą (2015-07-17 moketinio tyrimo ataskaita Nr. FR0686-1492), kurio metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2010–2011 m. išlaidoms padengti naudojo nedeklaruotas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka. Vykdydamas mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti paaiškinimą apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą, Pareiškėjas mokestinio tyrimo metu nurodė 2010-01-01 turėjęs 100000 Lt santaupų grynaisiais pinigais (2015-04-09 paaiškinimas Nr. (4.65)-FR0698P-30) ir šių pajamų šaltiniai buvo darbo užmokestis nuo 2000 m. ir iš fizinių asmenų gautos paskolos. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas nurodė 2010-01-01 turėjęs 150000 Lt santaupų grynaisiais pinigais, kurios susidarė iš darbo užmokesčio, gautų paskolų iš fizinių asmenų, tėvų dovanų, žemės ūkio veiklos pajamų (2015-09-18 paaiškinimas Nr. 42-KD-1053). Mokesčių administratorius, siekdamas įvertinti Pareiškėjo paaiškinimuose nurodytas aplinkybes bei jo realiai turėtą grynųjų pinigų likutį 2009-12-31 (tikrinamojo laikotarpio pradžioje), atliko Pareiškėjo pajamų ir išlaidų vertinimą už 2002–2009 m. laikotarpį. Įvertinęs Inspekcijos duomenų bazėse esančius duomenis, bankų pateiktus sąskaitų išrašus, Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktus dokumentus bei paaiškinimus, atlikęs pajamų ir išlaidų analizę, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo piniginių lėšų likutis ne banke (santaupos grynaisiais pinigais) 2009-12-31 buvo 14940,23 Lt.

Mokesčių administratoriaus nustatytas Pareiškėjo turėtų piniginių lėšų dydis tikrinamojo laikotarpio pradžioje įtakojo jo 2010–2011 m. pajamų ir išlaidų balansą, kuris, kaip minėta, buvo neigiamas.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog Pareiškėjas, tvirtindamas, jog 2009-12-31 jo turėtas grynujų pinigų likutis buvo 100000 Lt (vėliau nurodė šį likutį buvus 150000 Lt), šias grynujų pinigų santaupas grindė iš fizinių asmenų pasiskolintomis pinigėmis lėšomis (iš viso 425000 Lt) bei 2015-05-20 pateikė mokesčių administratoriui su 10 asmenų pasirašytas paskolų sutartis. Vilniaus AVMI Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu, remdamasi Inspekcijos turimų duomenų bazių duomenimis, iš trečiųjų asmenų gauta, atliktų operatyvių patikrinimų, mokesčių tyrimų metu surinkta priešpriešinė informacija, vertino Pareiškėjui skolinusių fizinių asmenų finansines galimybes suteikti paskolas, aiškinosi grynujų pinigų perdavimo aplinkybes ir, įvertinusi nustatytą faktinių aplinkybių visumą, konstatavo, kad Pareiškėjo mokesčių administratoriui pateiktos su fiziniais asmenimis pasirašytos paskolų sutartys buvo surašytos ne patvirtinant iš tikrųjų buvusius faktus, o siekiant padėti Pareiškėjui pagrįsti pajamų, panaudotų išlaidoms padengti, šaltinius ir išvengti mokesčių prievolių.

Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. b. 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 byloje 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 priimdama vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. b. Nr. A438-201/2011, 2011-04-01 adm. b. Nr. A438-953/2011, 2011-09-15 adm. b. Nr. A442-2502/2011, 2015-02-10 adm. b. Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. b. Nr. A690-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiskai 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.

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. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. b. Nr. A556-3513/2011). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis, deklaravo atitinkamas pinigų sumas, ar galimai jomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas, jis turi realiai pagrįsti jo nurodomus piniginių lėšų šaltinius.

Komisija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, jog Pareiškėjas nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad jis realiai grynaisiais pinigais gavo (paskolų sutartis pasirašę fiziniai asmenys perdavė) paskolų sutartyse nurodytas piniginių lėšų sumas, iš viso 425000 Lt. Kaip minėta, įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėta pinigų suma Pareiškėjui realiai buvo ar nebuvo perduota, ir būtent Pareiškėjui tenka pareiga pateikti įrodymus, kad atitinkamo dydžio pajamas *realiai* gavo konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio. Tuo tarpu nagrinėjamoje byloje *nėra objektyvių duomenų, patvirtinančių ginčo piniginių lėšų gavimą ir disponavimą jomis*. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2013-04-15 sprendimas adm. b. Nr. A602-27/2013, 2015-12-28 nutartis adm. b. Nr. A1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. b. Nr. A145-602/2016), pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas, pateikiant atitinkamo mokestinio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos.

Pareiškėjas, mokestinio ginčo byloje įrodinėdamas, kad realiai iš sutartis pasirašiusių asmenų gavo jų paskolintas pinigines lėšas, savo poziciją grindžia minėtomis rašytinės formos paskolų sutartimis, akcentuodamas šių sutarčių formos atitiktį Civiliniame kodekse nustatytiems reikalavimams, bei pinigus skolinusių asmenų patvirtinimais apie piniginių lėšų skolinimą. Tačiau įvertinus Pareiškėjo akcentuojamus įrodymus visų kitų mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų kontekste, darytina išvada, jog jie nėra pakankami pripažinti, kad Pareiškėjas realiai gavo ginčo paskolų sutartyse nurodytas grynųjų pinigų sumas.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad didžioji dalis grynuosius pinigus skolinusių asmenų (7 iš 10, pavyzdžiui, I. D. , Č. S. , A. V. ir kt.) neturėjo finansinių galimybių paskolinti Pareiškėjui jų pasirašytose paskolų sutartyse nurodytas grynųjų pinigų sumas. Skolintojai L. M. , A. M. , E. T. , kaip nustatė mokesčių administratorius, turėjo finansinių galimybių suteikti Pareiškėjui paskolas. Tačiau vien ši aplinkybė, vėlgi įvertinus ją visų kitų byloje nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, Komisijos vertinimu, nesudaro pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjas iš tikrųjų aptariamuoju laikotarpiu būtų gavęs pajamas grynaisiais pinigais iš jo nurodytų šaltinių. Iš bylos medžiagos matyti, kad visų paskolų sutarčių ne tik pati forma, bet ir sąlygos yra identiškos – paskolos yra ilgalaikės (nuo 8 iki 16 metų), be palūkanų, paskolų grąžinimas nėra užtikrintas įkeitimu ar kitomis užtikrinimo priemonėmis. Taigi, visos paskolų sutartys surašytos paskolų davėjams ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis. Kaip nustatė mokesčių administratorius, kai kurie paskolų davėjai tokiomis jiems nepalankiomis sąlygomis paskolino Pareiškėjui viso gyvenimo santaupas (pavyzdžiui, S. V. ), skolino Pareiškėjui dideles grynųjų pinigų sumas, tačiau gaunamų pajamų neužteko jų pačių vartojimo išlaidoms padengti (pavyzdžiui, Č. S. , A. P. , J. J. ) arba teikė Pareiškėjui paskolas, o patys tuo pačiu laikotarpiu ėmė paskolas iš bankų ir mokėjo už jas palūkanas (pavyzdžiui, I. D. , A. V. , A. K. ). Visos šios aplinkybės kelia pagrįstų abejonių ginčo paskolų realumu. Visos paskolos suteiktos grynaisiais pinigais, kaip paaiškino pats Pareiškėjas, skolintojai yra jo draugai (mokesčių administratorius nustatė, kad kai kurie iš skolintojų (I. D. , L. M. , S. V. ) buvo UAB „Š1“ (nuo 2008-06-10 Pareiškėjui priklauso 50 proc. šios įmonės akcijų) arba kitų Pareiškėjo vadovaujamų įmonių darbuotojai), visais atvejais gryniesiems pinigais buvo perduoti automobilyje (Pareiškėjas nenurodė, jo ar skolintojo), pinigų perdavime dalyvaujant tik paskolų davėjams ir Pareiškėjui. Pareiškėjas pagal 2005-04-04 su Č. S. pasirašytą paskolos sutartį pasiskolintą 45000 Lt grynųjų pinigų sumą turėjo grąžinti iki 2015-12-30, tačiau šių pasiskolintų lėšų negrąžino. Kaip nustatė mokesčių administratorius bei ką patvirtino ir pats Pareiškėjas ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, piniginių lėšų pagal aptariamą paskolų sutartį jis nėra grąžinęs. Tuo tarpu iš byloje pateiktos 2010–2011 m. pajamų ir išlaidų vertinimo lentelės matyti, kad Pareiškėjas, būdamas skolingas, kaip jis pats įrodinėja, ženkliai grynųjų pinigų sumą savo draugams, patiria ne tik vartojimo, bet ir namo statybos, žemės ūkio technikos, žemės sklypų įsigijimo išlaidas, skolina grynaisiais pinigais lėšas UAB „Š1“ (2010 m. gegužės – liepos mėn. paskolino iš viso 100000 Lt).

Abejones ginče aptariamų paskolų sutarčių sudarymo ir vykdymo realumu sustiprina ir Pareiškėjo nurodytas piniginių lėšų skolinimosi tikslas – suteikti paskolas savo vadovaujamai įmonei UAB „Š1“. Ginčo byloje nustatyta, jog Pareiškėjas UAB „Š1“ akcijas įsigijo tik 2008-07-01, 2009 m. pirmąją paskolą šiai įmonei grynaisiais pinigais suteikė 2009-02-02 – 10000 Lt. Tačiau, kaip kad pats įrodinėja Pareiškėjas, nuo 2004 m. (pirma paskolos sutartis buvo sudaryta 2004-05-15) iki 2009 m. pagal paskolos sutartis iš fizinių asmenų (savo draugų) jis pasiskolina 170000 Lt (atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pareiškėjo tėvas I. Š. 2005-09-20 paskolino Pareiškėjui 48000 Lt, o 2007-02-10 motina A. Š. paskolino jam analogišką sumą, šias paskolų sutartis mokesčių administratorius patikrinimo akto tvirtinimo metu pripažino buvus realiomis), laiko šiuos grynuosius pinigus tam, kad, praėjus penkeriems metams nuo pirmosios sutarties sudarymo, suteiktą paskolą savo vadovaujamai bendrovei, kurios akcijas įsigijo, kaip minėta, praėjus beveik 4 metams po pirmojo sandorio sudarymo.

Atkreiptinas dėmesys ir į ginčo byloje nustatytą aplinkybę, jog Pareiškėjas, 2010 m. turėjęs prievolę teikti metinę gyventojų (šeimos) turto deklaraciją (dėl kandidatavimo į savivaldybės tarybą), 2010-12-20 pateiktoje turto deklaracijoje už 2009 m. iš fizinių asmenų gautų paskolų nedeklaravo, nors UAB „Š1“ suteiktą 350000 Lt paskolą deklaravo (deklaruota klaidingai, nes iki 2009-12-31 Pareiškėjas bendrovei buvo paskolinęs 520000 Lt). Šiame kontekste akcentuotina ir ta aplinkybė, jog Pareiškėjo 2004–2009 m. nurodytos iš fizinių asmenų, taip pat ir banko pasiskolintos piniginės lėšos sudarė 72 proc. visų jo tuo pačiu laikotarpiu gautų pajamų, taigi, negali būti įvardintos kaip neženklūs, kurias mokesčių mokėtojas galėjo užmiršti deklaruoti. Kaip akcentavo mokesčių administratorius, Pareiškėjo tikrintuoju 2010–2011 m. laikotarpiu gaunamos pajamos nėra didelės: vidutinis mėnesio išmokėtas darbo užmokestis siekė iki 1721 Lt, žemės ūkio veiklos pajamos – 834 Lt, o jo nurodyta 2004–2009 m. laikotarpio iš fizinių asmenų (įskaitant ir tėvus) gautų paskolų suma sudarė net 521000 Lt.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog, atliekant jo mokesstinį patikrinimą, 4 pinigus skolinę asmenys nebuvo apklausti, iš jų nebuvo paimti jokie paaiškinimai. Tai, jo nuomone, reiškia, jog buvo pažeisti objektyvumo ir visų byloje pateiktų įrodymų ištyrimo principai, dėl ko mokesčių administratoriaus išvada dėl pinigų gavimo fakto nebuvimo yra nepagrįsta. Komisija nurodo, jog šie Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius prašymus pateikti paaiškinimus dėl paskolų sutarčių sudarymo, piniginių lėšų perdavimo Pareiškėjui bei kt. aplinkybių išsiuntė visiems paskolų sutartis pasirašiusiems asmenims. Tačiau dalis Vilniaus AVMI siųstų raštų buvo grąžinti gavėjams jų neatsiėmus AB Lietuvos pašte. Iš bylos medžiagos matyti, jog, nepaisant aplinkybės, ar fiziniai asmenys teikė ar neteikė mokesčių administratoriui paaiškinimus dėl paskolų sutarčių sudarymo ir vykdymo aplinkybių, mokesčių administratorius vertino visų jų finansines galimybes paskolinti Pareiškėjui paskolų sutartyse nurodytas piniginių lėšų sumas, o L. M. atžvilgiu atliko operatyvų patikrinimą (2015-11-16 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-12744), kurio metu pastarasis ir pateikė mokesčių administratoriui paaiškinimą. Kaip jau minėta, didžioji dalis paskolas Pareiškėjui neva teikusių asmenų finansinių galimybių skolinti lėšas neturėjo, o šias galimybes turėję asmenys lėšų Pareiškėjui dėl aukščiau šiame sprendime išdėstytų aplinkybių iš tikrųjų neskolino. Pasisakant šiuo mokesstinio ginčo aspektu pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus reglamentuojantys teisės aktai nenustato, koks paaiškinimų skaičius yra privalomas ar pakankamas sprendžiant apie padarytus pažeidimus bei kad paaiškinimai nėra vienintelė mokesčių administratoriaus įrodinėjimo priemonė tam tikroms aplinkybėms pagrįsti, šis įrodymas gali būti atmetas kaip nepagrįstas, jeigu jis nėra paremtas (patvirtintas) kita byloje esančia informacija.

Pasisakant dėl Pareiškėjo argumentų, jog ginče aptariamais sandoriais buvo sudaryti nepažeidžiant galiojančio teisinio reglamentavimo, pagal kurį paskolos sandoriai, nepriklausomai nuo sumos, gali būti sudaromi tiek grynaisiais pinigais, tiek pavedimu, o aplinkybė, kad pinigų gavimo faktas nėra nurodytas pačiose paskolų sutartyse, Pareiškėjo tvirtinimu, nėra esminė, atkreiptinas dėmesys į tai, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė, kurioje įtvirtintus reikalavimus atitiko ginčo paskolų sutartys, kaip kad tvirtina Pareiškėjas, 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 teisės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. b. 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 mokesčių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. b. Nr. A17-301/2007). Taigi, nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokesčiais teisinais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. b. Nr. A556-735/2010 ir kt.).

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytą aplinkybių visumą, Komisija konstatuoja, jog šio mokesčio ginčo atveju byloje analizuojamus paskolų sandorius įvertinus ne civiliniu, bet mokesčiniu teisiniu aspektu visų kitų byloje surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, padaryta pagrįsta išvada, jog jie yra tik formalūs, įforminti Pareiškėjui siekiant išvengti neapmokestintų pajamų apmokestinimo, tačiau nepagrindžiantys realaus pajamų gavimo fakto.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau aprašytas aplinkybes, daro išvadą, jog vien tik paprasta rašytine forma surašytų paskolų sutarčių, kaip formalių įrodymų, pateikimas mokesčių administratoriui *per se* negali būti pripažįstamas tinkamu realaus piniginių lėšų perdavimo ir gavimo fakto pagrindimu. Pareiškėjas nei mokesčio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nenurodė aplinkybių, nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl realaus piniginių lėšų perdavimo, apsiribodamas tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų gavimą. Todėl Pareiškėjo pateiktos paskolų sutartys, taip pat byloje esantys Pareiškėjo, paskolas neva suteikusių asmenų paaiškinimai dėl savo nepakankamumo ir abstraktumo negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis pagrįstos pozicijos, jog Pareiškėjo iki tikrinamojo laikotarpio patirtos išlaidos negali būti grindžiamos jo iš ginčo byloje minėtų fizinių asmenų gautomis paskolintomis lėšomis.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, jog Inspekcija, priimdama ginčijamą sprendimą, neatsižvelgė į tai, jog Vilniaus AVMI išvada, kad Pareiškėjui paskolas suteikę subjektai tokių veiksmų atlikti negalėjo, yra paremta tik prielaidomis, o vien abstrakčių vertinamojo pobūdžio teiginių nurodymas, negrindžiant jų konkrečiomis įrodinėjimo priemonėmis ir atmetant pačių paskolas teikusių asmenų paaiškinimus, Pareiškėjo nuomone, nėra teisiškai pagrįstas ir pakankamas, Komisija nurodo, jog, jos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju detalčiai pagrindė Pareiškėjui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis) apskaičiuotą mokesį ir su juo susijusias sumas, kaip tai numato MAĮ 67 straipsnio 1 dalis. Tuo tarpu Pareiškėjas iš esmės nepateikė jokių minėtus duomenis ir jų pagrindu nustatytas faktines aplinkybes bei padarytas išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų. Pažymėtina, jog teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą pareigą – paneigti mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes, akcentuoja, jog kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojui apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą, nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą. Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo, priimtino mokesčių mokėtojo naudai (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. b. Nr. A556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. b. Nr. A438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. b. Nr. A556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. b. Nr. A575-912/2011). Apibendrinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog būtent mokėtojui tenka pareiga objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais ir duomenimis pagrįsti aplinkybes, jog mokesčių administratoriaus pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas nustatyta mokesčio bazė neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų, kas nagrinėjamo ginčo atveju nebuvo padaryta.

Dėl Pareiškėjo skunde išdėstyto reikalavimo pavesti Vilniaus AVMI atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą pažymėtina, jog tokį sprendimą pagal MAĮ nuostatas (154 straipsnio 4 dalies (2015-06-25 įstatymo Nr. XII-1897 redakcija, galiojanti nuo 2016-01-01) 5

punktas) turi teisę priimti centrinis mokesčių administratorius – Inspekcija, bet ne Komisija. Pagal MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą Komisija gali priimti sprendimą perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pažymėtina, jog nors įstatymų leidėjas nenumato pavyzdinio aplinkybių sąrašo, kuomet Komisija turi teisę priimti tokį sprendimą, tačiau toks sprendimas paprastai yra priimamas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių teisės normų pažeidimų, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai, nevisapusiškai ir neobjektyviai nustačius bei ištyrus visas reikšmingas bylai faktines aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas. Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju, Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius surinko visus šiam ginčui reikšmingus įrodymus, detalai išanalizavo surinktus įrodymus, įvertinant juos pakankamumo ir patikimumo aspektais bei išdėstė argumentus, kuriais remdamasis apskaičiavo Pareiškėjui mokesčių bazę ir mokėtiną GPM. Mokesčių administratorius Pareiškėjo patikrinimo metu rėmėsi pateiktais dokumentais (deklaracijomis, paaiškinimais, sutartimis), trečiųjų asmenų pateiktais duomenimis, kitų fizinių asmenų pateiktais paaiškinimais, informacija, surinkta kitų fizinių asmenų mokesčių tyrimų ir operatyvių patikrinimų metu, Inspekcijos informacinės sistemos duomenimis, VĮ Registrų centro, VĮ „Regitra“ duomenimis, Pareiškėjo banko sąskaitų išrašais, t. y. mokesčių administratoriaus surinkti įrodymai ginčo atveju yra pakankamas pagrindas vienareikšmiškai išvadai padaryti bei sprendimui priimti. Taigi, Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, bei vadovaudamasi proceso ekonomiškumo bei efektyvumo principais, daro išvadą, jog nėra tikslinga Pareiškėjo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Pareiškėjas skunde Komisijai išdėstė prašymą atleisti jį nuo ginčijamame Inspekcijos sprendime nurodytų sumokėti 2736,79 Eur GPM delspinigių remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija, galiojanti nuo 2007-07-19) 1 punkte įtvirtintu pagrindu – mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo pagal šio įstatymo 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų (apskaičiuotų delspinigių) mokėjimo, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo.

Pažymėtina, jog MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos teisės normos numato bendro pobūdžio atleidimo nuo baudos bei delspinigių aplinkybes, kurias privalo įrodyti mokesčių mokėtojas ir jos yra vertinamojo pobūdžio dėl jų taikymo konkrečiam atvejui. Kaip ne sykį yra nurodęs LVAT savo praktikoje, tokiam vertinimui yra svarbūs mokesčius nustatantys teisės aktai, kuriuos pažeidė mokesčių mokėtojas ir pagal kuriuos buvo nustatyta prievolė sumokėti mokesčius. Todėl kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant konkretaus mokesčių mokėtojo kaltės dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų klausimą MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo aspektu, turi būti atsižvelgiama į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį santykį, t. y. turi būti įvertinama, kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai, kurie yra pakankami konstatuoti konkretaus mokesčio mokėtojo kaltės dėl konkretaus mokesčio įstatymo pažeidimo klausimą (pavyzdžiui, LVAT 2011-06-27 nutartį adm. b. Nr. A438-2122/2011).

Nagrinėjamo mokesčio ginčo atveju GPM delspinigiai Pareiškėjui buvo apskaičiuoti dėl padaryto GPMĮ nuostatų pažeidimo mokesčių administratoriui nustačius, jog Pareiškėjas 2010 ir 2011 m. gavo pajamų, kurių nedeclaravo bei nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Pareiškėjas, vadovaudamasis GPMĮ 25 straipsnio 1 dalies bei 27 straipsnio 1 dalies nuostatomis, 2010 m. gyventojų pajamų mokesčio deklaracijoje (pateikta 2011-03-21) bei 2011 m. gyventojų pajamų mokesčio deklaracijoje (pateikta 2012-03-19) be kitų jose deklaruotų pajamų turėjo prievolę deklaruoti ir gautas kitas B klasės pajamas, kurios, kaip apskaičiavo mokesčių administratorius, remdamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, 2010 m. sudarė 107286,60 Lt, 2011 m. – 4025,16 Lt, nuo jų apskaičiuoti 15 proc. GPM (GPMĮ 6 straipsnio 1 dalis) bei sumokėti jį į biudžetą. Tačiau Pareiškėjas to nepadarė ir tokiu būdu pažeidė nurodytąsias GPMĮ nuostatas. Dėl šio pažeidimo Pareiškėjui, remiantis GPMĮ 36 straipsnio 2 dalimi, MAĮ 96–99 straipsniais buvo apskaičiuoti GPM delspinigiai, nuo kurių mokėjimo Pareiškėjas prašo atleisti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu.

Pažymėtina, jog siekiant pagrįsti galimybę nagrinėjamu atveju taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtintą atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindą, byloje *turėtų būti pateikti*

*atitinkami įrodymai.* Šio mokestinio ginčo atveju Pareiškėjas *nepateikė jokių įrodymų*, pagrindžiančių, kad mokesčių įstatymas buvo pažeistas nesant jo kaltės. Pareiškėjo skunde dėstomi argumentai, jog ginče aptariamose paskolų sutartyse nenurodant pinigų perdavimo fakto ir jas apibrėžiant teisiškai nekvalifikuotai, Pareiškėjo veiksmuose kaltės neatsiranda, jog tokie veiksmai gali būti vertinami kaip nepatyrimo, teisinių niuansų neišmanymo kriterijai, tačiau ne kaip Pareiškėjo kaltė ar sąmoningas elgesys, nurodytosios išvados nepaneigia, nes Pareiškėjui GPM bei šio mokesčio delspinigiai buvo apskaičiuoti ne dėl ginče aptariamų paskolų sutarčių netinkamo įforminimo, bet dėl nurodytųjų GPMĮ nuostatų pažeidimo. Taigi Pareiškėjas, nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju siekdamas pasinaudoti atleidimo nuo GPM delspinigių teisine galimybe, įrodymais nepaneigė savo kaltės, todėl tenkinti jo prašymą atleisti nuo 2736,79 Eur GPM delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu nėra teisinio pagrindo.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-01-09 sprendimą Nr. 68-2.

2. Neatleisti Pareiškėjo nuo 2736,79 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

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 apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene