



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL D. D. 2018-01-04 SKUNDO**

2018 m. kovo 12 d. Nr. S-46 (7-10/2018)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos nario, pavaduojančio komisijos pirmininkę  
komisijos narių

Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės – pranešėja  
Andriaus Veniaus  
Vilmos Vildžiūnaitės  
Ramutei Matkevičienei  
I. Š.

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei  
mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

2018 m. vasario 20 d. posėdyje išnagrinėjusi D. D. (toliau – Pareiškėja) 2018-01-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-11-27 sprendimo Nr. 68-192, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-09-04 sprendimą Nr. (7.46) FR0682-360, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 7 379,52 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 3 415,77 Eur GPM delspinigius, 2 213,86 Eur GPM baudą.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjos 2011-01-01–2012-12-31 laikotarpio GPM, VSDĮ ir PSDĮ apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio B. D. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog Pareiškėjos sutuoktinis B. D. išlaidoms, patirtoms suteiktai paskolai grynaisiais pinigais UAB „A1“ pagrįsti, pateikė dešimt paskolų sutarčių.

Inspekcija nurodo, jog 2014-01-16 atlikus UAB „A1“ operatyvų patikrinimą pagal pateiktus buhalterinės apskaitos apyvartos žiniaraščius „4422-kitos skolos“ nustatyta, kad 2011-01-01 UAB „A1“ skola Pareiškėjos sutuoktiniui sudarė 5 000 Lt. Pagal 2011-05-25 kasos pajamų orderį Nr. TAS0002 įformintas Pareiškėjos sutuoktinio B. D. 55 000 Lt, o pagal 2012-01-01 kasos pajamų orderį Nr. TAS0004 įformintas 325 000 Lt grynųjų pinigų įnešimas į UAB „A1“ kasą. Pagal UAB „A1“ pateiktus buhalterinės apyvartos žiniaraščio (suvestinės) buhalterinės sąskaitos „4422-kitos skolos“ duomenis, 2012-12-31 UAB „A1“ skola Pareiškėjos sutuoktiniui B. D. sudarė 385 000 Lt. UAB „A1“ Inspekcijai nėra pateikęs duomenų apie iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas už 2011–2012 m.

Kauno AVMI, įvertinusi sutuoktinių gautas pajamas bei patirtas išlaidas, sutuoktinio UAB „A1“ suteiktas paskolas grynaisiais pinigais, nustatė, kad sutuoktiniams gautų pajamų nepakako patirtoms išlaidoms padengti. Tokiu būdu jie panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka. Kauno AVMI pažymėjo, kad UAB „A1“ valdo vienintelis akcininkas B. D. .

Nustatyta, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2012 m. gavo 51 787 Lt (10 662+41 125) pajamas ir patyrė 369 354 Lt (20 123+349 231) išlaidas. Įvertinus Pareiškėjos gautų kitų, su darbo santykiais

ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių pajamų sumą – 164 789 Lt (329 578 / 2), gautas su darbo santykiais susijusias pajamas – 10 045,92 Lt, išskaičiuotą GPM 495 Lt, gyvybės draudimo išlaidas – 1 447,68 Lt, taikytiną metinio papildomo neapmokestinamųjų pajamų dydžio (1 vaikui) 600 Lt sumą, pirminėje metinėje pajamų deklaracijoje deklaruotą gražintiną iš biudžeto ir gražintą GPM 57 Lt, Pareiškėjai 2017-07-26 patikrinimo akte Nr. (7.46) FR0680-342 (toliau – Patikrinimo aktas) už 2012 m. papildomai apskaičiuota 25 480 Lt (7 379,52 Eur) mokėtina GPM suma.

Kauno AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, 2017-09-04 sprendimu Nr. FR0682-360 (toliau – Sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 10 straipsniu, 69 str. 1 dalimi, 70 str. 1 dalimi, 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98, 99 straipsniais, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės), Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 str. 1 dalimi, 3.88 str. 1 dalimi, 3.109 straipsniu, GPM įstatymo (toliau – GPMĮ) 6 straipsniu, 22 str. 3 dalimi, 25 str. 1 dalimi, 27 str. 1 ir 7 dalimis, 36 str. 2 dalimi, nurodė Pareiškėjai sumokėti 7 379,52 Eur GPM, 3 415,77 Eur GPM delspinigius, 30 proc. 2 213,86 Eur GPM baudą.

Inspekcija tvirtina, jog ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir Pareiškėja turėjo 164 789 Lt (329 578 / 2) GPM įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Nurodo, jog Kauno AVMI atlikto patikrinimo metu Pareiškėjos GPM bazę nustatė pagal jos atliktą įvertinimą, pritaikiusi išlaidų metodą. Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 70 str. 1 dalies, Taisyklių 4, 6.1, 7, 14–17 punktų nuostatas, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartis, kuriose teismas formuoja MAĮ 70 straipsnio aiškinimo ir taikymo taisykles (LVAT adm. byla Nr. A-1192-602/2017, 2013-07-04 nutartis adm. byloje Nr. A442-1032/2013, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2017-10-30 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-991/2017). Teigia, jog Kauno AVMI, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjos GPM bazę, naudojo Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. surinkta informacija iš komercinių bankų apie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautas pajamas ir patirtas išlaidas, Inspekcijos informacinės duomenų bazės duomenimis apie gautas pajamas, turima VĮ Registrų centro informacija apie Pareiškėjos ir jos sutuoktinio B. D. vardu registruotą nekilnojamąjį turtą, turima VĮ „Regitra“ informacija apie transporto priemones bei, įvertinusi kitą patikrinimo metu surinktą informaciją, apskaičiavo Pareiškėjos 2010–2012 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas. Kauno AVMI taip pat vadovavosi išlaidų metodu, t. y. patikrinimo metu vertinimas buvo atliktas lyginant Pareiškėjos ir jos sutuoktinio patirtas asmenines išlaidas, t. y. suteiktas UAB „A1“ paskolas gryniaisiais pinigais su faktiškai turėtomis (gautomis) pajamomis.

Inspekcija sprendime cituoja CK 3.87 str. 1 dalies, 3.88 str. 1 dalies nuostatas ir tvirtina, jog, vadovaujantis minėtomis CK nuostatomis visos prievolės, atsiradusios santuokos metu, yra abiejų sutuoktinių solidarios prievolės. Nurodo, kad Pareiškėjos santuoka su B. D. įregistruota 2011-06-25. Sutuoktiniai augina dukrą F. D. (gim. m. (duomenys neskelbtini) ir sūnų C. D. (gim. m. (duomenys neskelbtini)). Pareiškėja nuo 2010-11-03 dirba UAB „A1“.

Atlikusi pajamų ir išlaidų analizę už 2011–2012 m., Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-06-24 (iki santuokos su B. D. ) gavo 7 761 Lt pinigines lėšas (t. y. 4 635 Lt gautas darbo užmokestis iš UAB „A1“; 3 079 gautos pinigines lėšas per banką iš B. D. ; 47 Lt gražintas iš biudžeto GPM) ir patyrė 7 633 Lt išlaidas (t. y. 7 392 Lt vartojimo išlaidos per banką; 241 Lt pervestos per banką UADB „Aviva Lietuva“ gyvybės draudimo įmokos). Atsižvelgiant į surinktą informaciją, Pareiškėjos 2011-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 1 862 Lt, ne banke – 292 Lt, laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-06-24 gautas pajamas 7 761 Lt, patirtas išlaidas 7 633 Lt bei įvertinus 2011-06-24 turėtą 190 Lt piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjos lėšų likutis ne banke 2011-06-24 galėjo būti 2 092 Lt (1 862+292+7 761–7 633–190).

Nurodoma, jog nuo 2011-06-25 (po santuokos su B. D. ) buvo analizuotos bendros sutuoktinių gautos pajamos bei patirtos išlaidos. Laikotarpiu nuo 2011-06-25 iki 2011-12-31 Pareiškėja gavo 5 387 Lt pinigines lėšas (t. y. 4 855 Lt gautas darbo užmokestis iš UAB „A1“; 203 Lt gražintas iš biudžeto GPM; 329 Lt gautos pinigines lėšas per banką iš kitų asmenų) ir patyrė

8 541 Lt išlaidas (t. y. 7 696 Lt vartojimo išlaidos per banką, 845 Lt pervestos per banką UADB „Aviva Lietuva“ gyvybės draudimo įmokos). Pareiškėjos sutuoktinis gavo 11 750 Lt pajamas ir patyrė 66 825 Lt išlaidas. Įvertinus 2011-06-25 Pareiškėjos turėtą piniginių lėšų likutį banke – 190 Lt, ne banke – 2 092 Lt, sutuoktinio piniginių lėšų likutį banke – 63 318 Lt, ne banke – 60 058 Lt, Pareiškėjos ir jos sutuoktinio laikotarpiu nuo 2011-06-25 iki 2011-12-31 gautas pajamas 17 137 Lt, patirtas išlaidas 75 366 Lt bei įvertinus 59 645 Lt (58 959+686) 2011-12-31 turėtą piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio piniginių lėšų likutis ne banke 2011-12-31 galėjo būti 7 784 Lt (190+2 092+63 318+60 058+17 137–75 366–59 645).

Nustatyta, kad 2012 m. Pareiškėja gavo 10 662 Lt pinigines lėšas (t. y. 8 647 Lt gautas darbo užmokestis iš UAB „A1“; 175 Lt gražintas iš biudžeto GPM, 1 840 Lt gautos lėšos per banką iš kitų asmenų) ir patyrė 20 123 Lt išlaidas (t. y. 13 675 Lt vartojimo išlaidos per banką; 5 000 Lt – 2012-11-21 įsigytas automobilis; 1 448 Lt pervestos per banką UADB „Aviva Lietuva“ gyvybės draudimo įmokos). Sutuoktinis gavo 41 125 Lt pajamas ir patyrė 349 231 Lt išlaidas. Įvertinus Pareiškėjos 2012-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 686 Lt, sutuoktinio – 58 959 Lt, sutuoktinių pinigines lėšas ne banke – 7 784 Lt, 2012 m. gautas pajamas 51 787 Lt, patirtas išlaidas 369 354 Lt bei įvertinus 79 440 Lt (78 165+1 275) 2012-12-31 turėtą piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad sutuoktinių išlaidos 2012 m. viršijo gautas pajamas 329 578 Lt (58 959+686+7 784+51 787–369 354–78 165–1 275) suma, t. y. sutuoktinių gautų pajamų nepakako patirtoms išlaidoms padengti. Vadovaujantis CK 3.87 str. 1 dalies, 3.88, 3.109 straipsnių nuostatomis, sutuoktinių gautos kitos neapmokestintos pajamos padalintos sutuoktiniams per pusę ir, pasak Inspekcijos, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja 2012 m. gavo 164 789 Lt (329 578 / 2) kitų neapmokestintų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja savo pajamų šaltinius, iš kurių sutuoktinis B. D. suteikė paskolas UAB „A1“ grynaisiais pinigais, grindė jo iš giminių ir pažįstamų (A. D. –J., Ž. J. , A. I. , R. A. , M. Š. , A. D. , V. U. , M. U. ) pasiskolintomis 380 000 Lt pinigėmis lėšomis.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentus dėl galimo asmenų lygybės principo pažeidimo nustatant papildomus rūpestingumo reikalavimus grynaisiais pinigais disponuojantiems mokesčių mokėtojams, Inspekcija sprendime pastebi, jog pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog, esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodamas pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pvz., kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), mokesčių mokėtojas prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos. Net ir darant prielaidą (nors byloje surinkti duomenys objektyviai neleidžia tokios prielaidos daryti), kad Pareiškėjos sutuoktinis iš tiesų disponavo minėtomis paskolų pagrindu gautomis lėšomis ginčo laikotarpiu, pabrėžiama, kad, vadovaujantis nuo 2012 m. galiojančiomis MAĮ 42<sup>1</sup> str. 1 dalies nuostatomis, įtvirtintos prievolės gautas paskolas deklaruoti MAĮ nustatyta tvarka jis neįvykdė. Apie gautas paskolas (atsižvelgiant į jų dydį, pavyzdžiui, paskolą, gautą iš R. A. 60 000 Lt, dirbtinai išskaidytą V. ir M. U. paskolą po 40 000 Lt, taip pat sutuoktinių A. D. –J. ir Ž. J. paskolą, atitinkamai 30 000 Lt ir 40 000Lt) Pareiškėjos sutuoktinis privalėjo pranešti pateikdamas pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911). Pažymima, kad, kaip numatyta Inspekcijos viršininko 2015-12-17 įsakymo Nr. VA-114 „Dėl mokesčių mokėtojo pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius PRC911 formos užpildymo, pateikimo bei tikslinimo taisyklių patvirtinimo“ 26 punkte, jeigu mokesčių mokėtojas šiame straipsnyje nustatyta tvarka iki 2016-06-30 tokios informacijos mokesčių administratoriui nepateikia, mokesčių administratorius į vėliau mokesčių mokėtojo pateiktą informaciją neatsižvelgia ir jos nevertina. Mokesčių mokėtojui teikti pranešimo nereikia, jei gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltiniai turėjo (turi) būti deklaruoti metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje, metinėje gyventojų (šeimos) turto deklaracijoje, nuolatinio Lietuvos gyventojų pranešime apie sudarytus sandorius (forma PRC907) arba privačių interesų deklaracijoje (forma ID001) ir kt. Tokiu atveju turi būti teikiamos arba tikslinamos deklaracijos, jei nesuėjusi jų pateikimo senatis. Pareiškėjos sutuoktinis iki 2016-06-30

pranešimo apie gautų pajamų ir įsigyto turto įsigijimo šaltinius (forma PRC911) mokesčių administratoriui nepateikė.

Inspekcija sprendime nurodo, jog Kauno AVMI, atlikusi A. I. , V. U. , M. U. , R. A. , A. D. – J., Ž. J. , M. Š. , A. D. mokestinius tyrimus, nustatė šias svarbias aplinkybes (Sprendimo 2–7 psl., Patikrinimo akto 4–9 psl.):

1. Pareiškėjos sutuoktinis pinigines lėšas skolinosi iš giminaičių (sesers A. D. –J. ir jos sutuoktinio Ž. J. ), draugų (A. I. , R. A. , M. Š. , A. D. ) ir draugo tėvų (V. U. ir jos sutuoktinio M. U. ) grynaisiais pinigais, fiziniai asmenys paskolas suteikė sau nenaudingomis sąlygomis, t. y. be palūkanų, nesitariant dėl turto įkeitimo, ilgam (pvz., R. A. , M. Š., A. D. paskolą suteikė 10 m.) laikotarpiui, įformintos paskolų sutartys notariškai nepatvirtintos.

2. Bendra paskolų vertė sudarė reikšmingą 380 000 Lt sumą, atskirai kiekvienos paskolos suma nežymi, t. y. iki 50 000 Lt, išskyrus R. A. (60 000 Lt), tačiau nustatyta, kad jis neturėjo finansinių galimybių suteikti tokios paskolos. Sutuoktinius Vidą ir M. U. , kurių paskolos išskaidytos kiekvienam po 40 000 Lt, t. y. 80 000 Lt – 2011-09-12 (2 sutartys po 40 000 Lt) ir 80 000 Lt – 2012-02-23 (2 sutartys po 40 000 Lt). Sutuoktinių A. D. –J. ir Ž. J. paskola atitinkamai 2012-01-10 – 30 000 Lt ir 2012-04-10 – 40 000 Lt. Pažymima, kad vertinant A. D. –J. finansines galimybes mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad 2012-01-10 finansinių galimybių disponuoti 30 000 Lt ji neturėjo.

3. Kauno AVMI, išanalizavusi surinktus duomenis apie skolintojus, jų finansinius šaltinius, nors ir nenustatė, kad skolintojai negalėjo disponuoti laisvomis pinigėmis lėšomis (išskyrus A. I. ir A. D. –J. (laisvomis lėšomis galėjo disponuoti tik kartu su sutuoktiniu), tačiau nustatė kitas aplinkybes, keliančias abejonių, ar realiai paskolos buvo suteiktos, ar tik surašytos formalios sutartys. Nustatyta, kad praktiškai visi skolintojai patys naudojosi banko kreditais, t. y. ėmė paskolas iš bankų (V. U. , M. U. , R. A. , A. D. –J., Ž. J. , M. Š., A. D. ), mokėjo palūkanas, tačiau patys neva skolino be atlygio.

4. Sutuoktiniai V. U. sutartimi 2011-09-12 paskolino 40 000 Lt, praėjus penkiems mėnesiams, t. y. 2012-02-23, paskolino dar 40 000 Lt ir M. U. 2011-09-12 paskolino 40 000 Lt, 2012-02-23 dar 40 000 Lt, iš viso sutuoktiniai sutartimis paskolino net 160 000 Lt. 2017-03-27 savo paaiškinimuose teigė, kad Pareiškėjos sutuoktinio B. D. nepažinojo, jį rekomendavo kiti asmenys. Paaiškinimai dėl paskolų sudarymo aplinkybių nenuoseklūs ir prieštaringi.

5. Paskolų suteikimo faktai nėra fiksuoti kredito įstaigose esančių sąskaitų išrašuose, todėl Pareiškėjos sutuoktinis, įformindamas paskolų sutartis, prisiėmė visą riziką dėl jam tenkančios pajamų gavimo grynaisiais pinigais įrodinėjimo naštos. Mokesčių administratoriui nebuvo pateikta vienareikšmiškų ir neginčijamų įrodymų, kad pagal pateiktus rašytinius dokumentus skolintojai pinigines lėšas realiai perleido. Surinkti duomenys, Inspekcijos teigimu, rodo, kad Pareiškėjos sutuoktinio gautų paskolų suma yra didelė – 380 000 Lt, jomis grindžiamos sutuoktinio patirtos išlaidos suteikiant paskolas grynaisiais pinigais 380 000 Lt (55 000+325 000) susijusiai UAB „A1“. Pareiškėjos sutuoktinis teigia, kad paskolas ėmė susijusiai UAB „A1“ finansuoti, tačiau pinigai iš fizinių asmenų paskolų pagrindu neva gauti laikotarpiu nuo 2011-08-10 iki 2011-10-13 (170 000 Lt), kai tuo tarpu paskola UAB „A1“ grynaisiais pinigais suteikta anksčiau, t. y. 2011-05-25 – 55 000. Paskolos gautos laikotarpiu nuo 2012-01-10 iki 2012-04-10 (210 000 Lt), kai tuo tarpu paskola UAB „A1“ suteikta 2012-01-01 – 325 000 Lt. Inspekcija daro išvadą, kad 2012-01-01 Pareiškėjos sutuoktinio įnešta į UAB „A1“ kasą paskola grynaisiais 325 000 Lt negalėjo būti gauta iš paskolų, nes laikotarpiu nuo 2011-08-10 iki 2011-10-13 Pareiškėjos sutuoktinis teigia pasiskolinęs 170 000 Lt.

Inspekcija tvirtina, jog Kauno AVMI pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėja neįrodė, jog jos sutuoktinis realiai gavo paskolas iš A. I. , V. U. , M. U. , R. A. , A. D. –J. ir Ž. J. , A. D. . Buvo tik įformintos paskolų sutartys, siekiant išvengti GPM mokėjimo. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, sprendime konstatuoja, kad Kauno AVMI pagrįstai daro išvadą, jog Pareiškėjos sutuoktinis paskolos sutartis su fiziniais asmenimis sudarinėjo formaliai, realiai nesiekdamas sukurti paskolinių teisinių santykių, o tam, kad būtų formalus pagrindas jam turėti mokestinės naudos – nemokėti GPM nuo gautų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi. Todėl Kauno AVMI pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjos sutuoktinio su A. I. , V. U. , M. U. , R.

A. , B. D. –J., Ž. J. , M. Š., A. D. pasirašytas pinigų skolinimo sutartis vertino kaip formalias ir, vertindama Pareiškėjos 2011–2012 m. pajamas ir išlaidas, į minėtas paskolų sutartis neatsižvelgė.

Pareiškėja 2018-01-04 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos sprendime padaryta išvada, jog Pareiškėja neįrodė, jog jos sutuoktinis realiai gavo 380 000 Lt dydžio paskolas iš A. I. , V. U. , M. U. , R. A. , A. D. –J. ir Ž. J. , M. Š. ir A. D. , nes buvo tik įformintos paskolų sutartys, siekiant išvengti GPM mokėjimo. Teigia, jog Inspekcija, pagrįsdama papildomai apskaičiuotus mokesčius, rėmėsi prielaidomis, kurios buvo palankios išskirtinai Inspekcijai, tačiau nevertino patikrinimo metu nustatytų faktinių aplinkybių bei buvo pažeistas lygiateisiškumo principas, nes mokesčių administravimo įstatymai buvo traktuojami pažeidžiant mokesčių mokėtojos teises.

Pareiškėja nurodo, jog ginčas yra kilęs dėl pateiktų įrodymų vertinimo, t. y. dėl to, ar pagal mokesčių mokėtojos sutuoktinio patikrinimo metu pateiktas paskolos sutartis įvyko realūs pinigų perdavimai, ar jos buvo surašytos siekiant mokestinės naudos. Remdamasi LVAT praktika, kurioje teismas pasisakė, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui, toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, nurodo, kad Kauno AVMI patikrinimo aktas ne tik pažeidė įstatymuose įtvirtintus apmokestinimo principus, bet ir nebuvo pagrįstas objektyviais duomenimis.

Skunde pažymima tai, kad atliekant asmenų, suteikusių paskolas, mokestinius tyrimus, visi patvirtino tai, kad jie suteikė įvairaus dydžio paskolas mokesčių mokėtojos sutuoktiniui bei tai, kad mokesčių mokėtojos sutuoktinis skolinasi pinigus, norėdamas juos panaudoti savo įmonės veikloje. Pinigai buvo skolinami turint tikslą juos investuoti į verslą, nes tuo metu mokesčių mokėtojos sutuoktinio finansinė padėtis neleido daryti investicijų, o ir iš kredito įstaigų nebuvo įmanoma gauti paskolų. Pareiškėja pažymi, jog asmenys, iš kurių buvo skolintasi, turi darbus ir pragyvenimui gauna pajamas iš kitų teisėtų veiklų, pinigų skolinimas nėra veikla, kuria jie užsiima tam, kad būtų gaunamos pragyventi reikalingos pajamos. Todėl skolinant pinigus jų tikslas nebuvo pelno ar kitokios naudos gavimas, dėl šios priežasties suteiktos paskolos buvo neatlygintinės. Buvo nuspręsta skolintis iš artimų asmenų, nes Pareiškėja ir sutuoktinis neturėjo galimybės pasiskolinti iš bankų ar kitų kredito įstaigų, taip pat ginčo laikotarpiu neturėjo galimybės įkeisti nekilnojamojo turto.

Pareiškėja akcentuoja, jog Lietuvos Respublikos įstatymai numato, kad paskolos sutartis gali būti tiek atlygintinė, tiek ir neatlygintinė. Jeigu paskolos sutarties dalykas yra rūšies požymiais apibūdinti suvartojamieji daiktai (pavyzdžiui, statybinės medžiagos), tai preziumuojama, kad paskolos sutartis yra neatlygintinė. Tai reiškia, kad jeigu šalys paskolos sutartyje neaptarė, ar ši sutartis atlygintinė, ar ne, tuomet laikoma, kad ji yra neatlygintinė (tačiau tai nedraudžia kitai sutarties šaliai įrodinėti, kad paskolos sutartis yra atlygintinė ir minėtą prezumpciją paneigti). Pažymi ir tai, kad paskolos sutartis yra viena iš civilinių teisinių asmenų kreditavimo formų. Cituoja CK 6.870 str. 1 dalį, apibrėžiančią paskolos sutarties sąvoką, ir atkreipia dėmesį į tai, jog, vadovaujantis galiojančiais teisės aktais, sutarties šalys, sudarydamos sutartį, gali apsibrėžti bet kokias sąlygas, svarbu, kad jos nepažeistų įstatymų.

Pareiškėja skunde cituoja sutarties laisvės principą įtvirtinantį Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 46 straipsnį, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) praktiką, aiškinančią šį principą. Nurodo, kad šiuo konkrečiu atveju Pareiškėjos sutuoktinis, sudarydamas paskolos sutartis su kitais fiziniiais asmenimis, sutarė, jog suteikiamos paskolos yra neatlygintinės, tokia šalių valia buvo išreikšta raštu sudarytose paskolų sutartyse, tokiu būdu šalys pasinaudojo Konstitucijos ir kitų teisės aktų jiems suteiktu sutarties laisvės principu. Pabrėžia, jog pinigai buvo skolinti iš artimų žmonių, tarp kurių buvo bei ir dabar yra didžiulis pasitikėjimas vienas kitu, dėl šių elementarių žmogiškų sąlygų ir nebuvo prašoma paskolas užtikrinti įkeitimu, o paskolos davėjai iš suteiktų paskolų nesiekė pasipinigauti, jų tikslas buvo pagal išgales padėti mokesčių mokėtojos šeimai.

Pareiškėja skunde remiasi MAĮ 67 straipsniu, reglamentuojančiu įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisykles, ir pabrėžia, jog apskaičiuodamas mokesčius mokesčių administratorius negali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginėti mokesčių mokėtojas. Priešingai, mokesčių

administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas (LVAT 2003-12-15 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003). Pareiškėja pabrėžia ir tai, jog mokesčių teisinių santykių dalyviai dėl jų skirtingo profesinio statuso, materialinės padėties ir kitų priežasčių yra nelygūs. Mokesčių mokėtojas yra silpnoji mokesčio ginčo šalis, todėl mokesčio ginčo metu mokesčių administratorius privalo pateikti neginčijamų įrodymų, pagrindžiančių skundžiamame sprendime nurodytas aplinkybes.

Pareiškėja skunde teigia, jog Kauno AVMI, vertindama susidariusią situaciją, buvo šališka ir tai patvirtina aplinkybės, jog atlikus asmenų, skolinusių mokesčių mokėtojui pinigų, mokesčius tyrimus, buvo nustatyta, jog tie asmenys turėjo finansines galimybes paskolinti nurodytas pinigų sumas. Jokių kitų aplinkybių, be to, kad pinigų skolinę asmenys buvo susiję su mokesčių mokėtoja ir jos šeima, jog pinigai nebuvo faktiškai perduoti, nebuvo ir negalėjo būti nustatyta.

Nurodo, jog mokesčių mokėtojui pagrindus gautas pajamas įstatymų nustatytos formos sandoriais ar juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodyti, jog pajamų nebuvo, turi šias aplinkybes neigiantis mokesčių administratorius. Pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tokia įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklė, pasak Pareiškėjos, grindžiama tuo, kad pajamas deklaruojantys subjektai yra fiziniai asmenys, kuriems (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai asmenys vykdo ūkinę veiklą) įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, Pareiškėjos nuomone, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes. Neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, fiksuoti piniginių srautų judėjimą, 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.

Pareiškėjos tvirtinimu, patikrinimo metu buvo surinkta ir netiesioginių įrodymų, t. y. patikrinta, ar sutartyse nurodyti asmenys turėjo finansines galimybes skolinti pinigines lėšas. Buvo nustatyta, jog nurodyti asmenys turėjo finansines galimybes paskolinti nurodytas pinigų sumas. Tačiau atsižvelgiant į tai, kad tokie patikrinimų rezultatai buvo nepalankūs Inspekcijai, į juos nebuvo atsižvelgta. Mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis), tačiau, Pareiškėjos teigimu, negalima nereaguoti ir nevertinti rašytinių įrodymų, kuriuose šalys patvirtino, kad tarp jų yra susiklostę sutartiniai santykiai.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokesčių teisėje sandorių sudarymo ir galiojimo taisyklės negali būti vertinamos kitaip, nei tai nustato civilinė teisė. Civilinės teisės prezumpcija, kad sandoriai galioja, kol nėra nustatyta priešingai, taikytina ir mokesčių teisėje. Sandoriai gali būti pripažinti negaliojančiais tik teismine tvarka, mokesčių administratorius neturi teisės savavališkai pripažinti sandorį negaliojančiu. Kaip jau buvo minėta, sudarytos sutartys atitinka visus Lietuvos Respublikos įstatymų numatytus reikalavimus, o apie jų sudarymą ir galiojimą patvirtina tiek paskolos gavėjas (mokesčių mokėtojas), tiek paskolos davėjas.

Pabrėžiama, jog Kasacinio teismo praktikoje yra išaiškinta, kad aplinkybė, jog rašytinėje paskolos sutartyje atskirai padarant atitinkamą įrašą nėra užfiksuotas paskolos sutarties dalyko perdavimo paskolos gavėjui faktas (tiesiogiai tai patvirtinančio įrašo nėra), nėra kliūtis teismui konstatuoti tokio fakto egzistavimą. Bylose dėl paskolos grąžinimo teismas negali susiaurinti įrodinėjimo dalyko iki aplinkybės, ar sutartyje įrašytas paskolos dalyko perdavimo faktas, nustatinėjimo. Šalių tikroji valia dėl sutarties dalyko perdavimo turi būti aiškinama ne vien tik pagal tai, ar yra konkretus įrašas apie pinigų ar daikto perdavimą. Aplinkybę dėl paskolos sutarties sudarymo teismas konstatuoja pagal įrodymų vertinimo taisykles, įvertinęs visus byloje surinktus įrodymus ir iš jų duomenų viseto padaręs išvadas, kai susiformuoja teismo įsitikinimas, kad tokia aplinkybė egzistuoja arba neegzistuoja. Jokie įrodymai teismui neturi iš anksto nustatytos galios, išskyrus CPK nustatytas išimtis. Dėl to teismas, byloje surinktų įrodymų viseto duomenų kontekste įvertinęs sutarties sąlygas „<...> pasiskolinau <...>“, „<...> skolinuosi <...>“, gali jomis remiantis konstatuoti paskolos sutarties sudarymo faktą. Išvadą dėl tokių sąlygų vertinimo tik kaip atitinkamo ketinimo arba tik įsipareigojimo ateityje perduoti paskolos dalyką gali lemti byloje surinktų įrodymų visetas.

Skundžiamame sprendime nurodyti argumentai, Pareiškėjos teigimu, patvirtina faktą, jog mokesčių administratoriaus tikslas yra gauti kuo didesnę naudą. Tokią išvadą suponuoja tai, kad mokesčių administratorius pamina Konstitucijoje įtvirtintas žmogaus teises ir siekia eliminuoti tam tikrus principus, šiuo atveju sutarties laisvės principą. Atsižvelgiant į skundžiamą sprendimą, sutarties šalys, sudarydamos paskolos sutartį, privalo numatyti, jog sutartis yra atlygintinė ir joje turi būti nurodomas palūkanų dydis. Todėl, pasak Pareiškėjos, darytina išvada, jog tokiomis formuluotėmis mokesčių administratorius siekia kuo didesnės naudos sau, t. y. valstybės biudžetui, nes, vadovaujantis GPM įstatymo 5 straipsniu, palūkanos yra pajamų mokesčio objektas.

Pareiškėja skunde cituoja LVAT 2007-03-15 nutartį adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2011-02-04 nutartį adm. byloje Nr. A438-201/2011, 2011-04-01 nutartį adm. byloje Nr. A438-953/2011, 2011-09-15 nutartį adm. byloje Nr. A442-2502/2011 ir nurodo, jog dėl jos cituotos teisminės praktikos darytina išvada, jog paskolos sutartys yra įstatymų nustatytos rašytinės formos reikalavimus atitinkantys paskolos gavėjo ir davėjo pasirašytas skolos dokumentas, patvirtinantis pinigų perdavimą. Privaloma notarinė forma tokiems sandoriams nėra būtina. Todėl šiuo atveju sandoris yra sudarytas tinkamai. Vertinant šalių sudarytos rašytinės paskolos sutarties tekstą matyti, kad sutartyje vartojamos sąvokos yra būdingos paskolos sutarčiai; pareiga pagal šią sutartį nustatyta tik paskolos gavėjui, šalys susitarė ne tik dėl paskolos dydžio, bet ir dėl kitų paskolos sąlygų; sutartyje įrašė paskolos grąžinimo terminą, paskolos grąžinimo prieš terminą galimybę – tai sąlygos, kurios yra ne standartinės, o individualios.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos administruojant mokesčius vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais (LVAT 2005-05-03 nutartis adm. byloje Nr. A5-518/2005; 2007-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A17-1086/2007; 2005-09-14 sprendimas adm. byloje Nr. A5-1075/2005). Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais privalo būti atliekamas mokestinis patikrinimas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių (LVAT 2008-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A555-158/2008; 2009-05-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-670/2009; 2009-06-18 nutartis adm. byloje Nr. A556-483/2009), vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas (LVAT 2004-10-27 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A11-355/2004), vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, jog, vertinant mokesčių sumokėjimo teisingumą ir pagrįstumą, mokesčių administratorius dažnai yra šališkas, jis gina valstybės interesus. Tačiau šalių lygiateisiškumo principas reikalauja, jog abi mokestinio ginčo šalys turi būti lygios. Todėl mokesčių administratorius turi būti nešališkas. Tačiau kai mokesčių administratoriaus patikrinimo aktas yra grindžiamas netiksliais duomenimis, neteisingai ir nepagrįstai apskaičiuotomis mokestinių prievolių sumomis, Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius yra suinteresuotas bet kokiomis priemonėmis nubausti mokesčių mokėtoją.

Kauno AVMI bando paneigti paskolų sandorių realumą išskirtinai remdamasi vienu faktu – tuo, kad paskolos sutartys yra neatlygintinės, tačiau tokie mokesčių administratoriaus argumentai pažeidžia ne tik jau minėtą sutarties laisvės, bet ir teisėtų lūkesčių principus. Pažymima, kad KT savo 2001-07-12, 2002-11-05, 2003-03-04 ir kt. nutarimuose yra pasisakęs, kokiomis aplinkybėmis atsiranda teisėti lūkesčiai. Šie principai *inter alia* suponuoja tai, kad valstybė privalo vykdyti priisiimus įsipareigojimus asmeniui. Kaip ne kartą yra konstatavęs KT, neužtikrinus asmens teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise. Vadovaujantis aukščiau išdėstytais argumentais skunde daroma išvada, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas paskolos sutartį, kurių forma atitiko visus tuo metu galiojančius įstatymus, negalėjo tikėtis, jog ateityje mokesčių administratorius nepripažins šių sutarčių vien dėl to, kad jose nebuvo numatytas atlygis paskolos davėjui.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde daroma išvada, jog Kauno AVMI ir Inspekcija tinkamai neatliko savo pareigos ir neginčijamais įrodymais neįrodė, jog mokesčių mokėtojos pateiktos paskolos sutartys yra tik formalios ir buvo sudarytos tik siekiant mokestinės naudos. Kauno AVMI patikrinimo metu surinktus įrodymus įvertino šališkai, o jos pozicijai nepalankių įrodymų

tiesiog nevertino. Vertinant visą įrodymų visumą, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, jog pagal sudarytas paskolų sutartis pinigai faktiškai buvo perduoti mokesčių mokėtojos sutuoktiniui.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasi MAĮ nuostatomis, visuotinai pripažįstamais protingumo ir teisingumo principais, Pareiškėja skunde prašo panaikinti Inspekcijos 2017-11-27 sprendimą Nr. 68-192.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos 2017-11-27 sprendimas Nr. 68-192 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti į biudžetą GPM bei su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2012 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas 329 578 Lt, t. y. Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo (*kiekvienas iš sutuoktinių po 164 789 Lt (329 578 / 2)*), nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjos išlaidos 2012 m. viršijo jos pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Įvertinus skundžiamą Inspekcijos sprendimą bei Kauno AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos (jos šeimos) gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, taip pat MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatos, reglamentuojančios mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą. Todėl Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neapartinėja, o sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu apibrėžtose ginčo ribose motyvų.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja kaip vieną iš pajamų, kurias jos sutuoktinis B. D. 2011 ir 2012 m. panaudojo išlaidoms (paskoloms grynaisiais pinigais kontroliuojamai įmonei UAB „A1“ suteikti) padengti, šaltinių nurodė 10 paskolų sutarčių, pasirašytų 2011-08-10–2012-04-10 laikotarpiu, pagal kurias Pareiškėjos sutuoktinis iš 8 fizinių asmenų iš viso pasiskolino 380 000 Lt sumą (patikrinimo akto 2 lentelė, 3–4 psl.).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, remdamasi Inspekcijos turimų duomenų bazių duomenimis, iš trečiųjų asmenų gauta, atliktų mokestinių tyrimų metu surinkta priešpriešinė informacija, vertino Pareiškėjos sutuoktiniui skolinusių fizinių asmenų finansines galimybes suteikti paskolas, aiškinosi grynąjį pinigų perdavimo aplinkybes ir, įvertinusi nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatavo, kad Pareiškėjos sutuoktinio mokesčių administratoriui pateiktos su fiziniais asmenimis pasirašytos paskolos sutartys yra formalūs sandoriai. Mokesčių administratoriaus vertinimu, sutartys buvo surašytos ne patvirtinant iš tikrųjų buvusius faktus, o siekiant padėti Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui pagrįsti pajamų šaltinius ir išvengti GPM mokėjimo nuo pajamų, gautų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių.

Komisija nurodo, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>17</sup>-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškines, jog *įrodinėjimo dalykas* šiuo atveju yra *aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos*. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo



aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A<sup>690</sup>-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai.

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs (MAĮ 41 straipsnis), 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. byloje Nr. A<sup>556</sup>-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 Pareiškėja nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad Pareiškėjos sutuoktinis realiai grynaisiais pinigais gavo (fiziniai asmenys perdavė) mokesčių administratoriui pateiktose paskolų sutartyse nurodytą 380 000 Lt sumą. Kaip minėta, įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar minėta pinigų suma B. D. realiai buvo ar nebuvo perduota, ir *būtent Pareiškėjai bei jos sutuoktiniui 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 gavimo iš nurodytųjų šaltinių ir disponavimo jomis faktą*. Pažymėtina, jog, kaip yra konstatavęs LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui: 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015, 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016), 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. Atsižvelgdama į nurodytąją LVAT suformuotą teismų praktiką nagrinėjamo pobūdžio mokestinių ginčų bylose, Komisija Pareiškėjos skunde nurodytus argumentus, jog reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, jog šio mokestinio ginčo atveju nebuvo laikomasi MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintų įrodinėjimo naštos tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo paskirstymo taisyklių atmeta kaip nepagrįstus.

Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos sutuoktinis, mokestinio ginčo byloje įrodinėdamas realų pajamų (piniginių lėšų) pagal paskolų sutartis perdavimo ir gavimo faktą, savo poziciją grindžia rašytinės formos paskolų sutartimis, skunde Komisijai yra akcentuojant šių sutarčių formos bei turinio atitikimą CK nustatytiems reikalavimams bei pinigus skolinusių asmenų patvirtinimais apie piniginių lėšų skolinimą. Tačiau įvertinus šiuos akcentuojamus įrodymus visų kitų mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų kontekste, darytina išvada, jog jie nėra pakankami pripažinti, kad Pareiškėjos sutuoktinis realiai gavo ginčo paskolų sutartyse nurodytas grynųjų pinigų sumas.

Mokesčių administratorius Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, siekdamas išsiaiškinti ginčo paskolų suteikimo aplinkybes, skolintojų finansines galimybes suteikti paskolas, atliko pinigines lėšas skolinusių asmenų mokestinius tyrimus. Kontrolės veiksmų metu nustatė, kad didžioji dalis grynuosius pinigus skolinusių asmenų (6 iš 10, išskyrus A. I. , A. D. –J.) turėjo finansines galimybes paskolinti B. D. jų pasirašytose paskolų sutartyse nurodytas grynųjų pinigų sumas. Tačiau ši aplinkybė ne dėl Pareiškėjos skunde nurodytos priežasties (Pareiškėja teigia, jog mokestinių tyrimų rezultatai buvo nepalankūs mokesčių administratoriui, todėl į juos ir nebuvo atsižvelgta), bet įvertinus ją visų kitų byloje nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, Komisijos vertinimu, nesudaro pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjos sutuoktinis iš tikrųjų aptariamuoju laikotarpiu būtų gavęs pajamas grynaisiais pinigais iš nurodytų šaltinių. Paminėtina, kad skolintojų galimybės disponuoti nurodomomis pajamomis negali būti pripažinta esmine, pagrindžiant paskolų realumą, nes pajamų šaltinių (kuriais grindžiamos, pavyzdžiui, skolinamos, dovanojamos lėšos) turėjimas / neturėjimas teismų praktikoje vertinamas tik kaip netiesioginis įrodymas dėl galimo lėšų perdavimo (neperdavimo), todėl šio įrodymo įtaka ginčytinoms aplinkybėms vertintina kartu su kitais byloje pateiktais duomenimis, nes turi būti nustatyta dviejų aplinkybių sutaptis: pajamų šaltinio realumas ir realus piniginių lėšų perdavimas konkrečiam mokesčių mokėtojui.

Iš bylos medžiagos matyti, kad visų ginčo paskolų sutarčių ne tik pati forma, bet ir sąlygos yra identiškos – paskolos yra ilgalaikės (paskolų sutartys su V. U. ir M. U. pasirašytos 3 m., su kitais asmenimis – 10 m.), be palūkanų, paskolų grąžinimas nėra užtikrintas įkeitimu ar kitomis užtikrinimo priemonėmis. Kaip nurodė Pareiškėjos sutuoktinis 2017-07-17 paaiškinime, paskolų sutarčių šablonus paruošė jis pats, nors paskolų davėjai to nereikalavo. Paskolų sutartyse su V. U. ir M. U. yra šių asmenų parašais patvirtinti įrašai, jog praėjus lygiai trejiems metams nuo paskolų suteikimo, pinigines lėšas jiems yra grąžintos. Taigi, visos paskolų sutartys surašytos paskolų davėjams ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis. Kaip nustatė mokesčių administratorius, didžioji dalis paskolų davėjų tokiomis jiems nepalankiomis sąlygomis teikė B. D. paskolas, o patys tuo pačiu laikotarpiu buvo skolingi bankams, už iš bankų paimtas paskolas mokėjo palūkanas (V. ir M. U. , R. A. , A. D. ), arba suteikę ilgalaikes paskolas, patys taip pačiais metais ėmė paskolas iš bankų ir mokėjo už jas palūkanas (pavyzdžiui, A. D. –J. ir Ž. J. , M. Š.). Visos paskolos suteiktos grynaisiais pinigais, kaip paaiškino Pareiškėjos sutuoktinis, skolintojai yra arba jo giminaičiai, arba draugai (mokesčių administratorius nustatė, kad iš viso 160 000 Lt Pareiškėjos sutuoktiniui skolinę V. ir M. U. su juo jokiais ryšiais nesusiję, B. D. jie nepažinojo, jį rekomendavo jų sūnus), visais atvejais grynųjų pinigų perdavime dalyvavo tik paskolos davėjas ir Pareiškėjos sutuoktinis. Be to, mokesčių administratorius nustatė akivaizdžius prieštaravimus tarp Pareiškėjos sutuoktinio ir paskolos davėjų nurodomų paskolų suteikimo aplinkybių (A. I. ir jo sutuoktinė mokestinio tyrimo metu teikdami paaiškinimus apie vartojimo ir kitas išlaidas, nenurodė informacijos apie suteiktą paskolą; Pareiškėjos sutuoktinis nurodė, jog pinigų perdavime dalyvavo jis pats ir skolintojas, tuo tarpu V. ir M. U. nurodė, jog paskolų sutarčių surašyme dalyvavo abu sutuoktiniai ir jų sūnus, tačiau nenurodė, kad būtų dalyvavęs pats paskolos gavėjas B. D. ).

Abejones ginče aptariamų paskolų sutarčių sudarymo ir vykdymo realumu sustiprina ir byloje nustatytos aplinkybės vertinant Pareiškėjos sutuoktinio nurodytą piniginių lėšų skolinimosi tikslą – skolintas lėšas panaudoti savo kontroliuojamos UAB „A1“ veikloje. Mokesčių administratorius patikrinimo metu nustatė, kad pinigai grynaisiais iš fizinių asmenų paskolų sutarčių pagrindu 2011 m. buvo gauti laikotarpiu nuo 2011-08-10 iki 2011-10-13 (170 000 Lt), tuo tarpu 55 000 Lt paskola UAB „A1“ grynaisiais pinigais suteikta anksčiau, t. y. 2011-05-25. 2012 m. paskolos gautos laikotarpiu nuo 2012-01-10 iki 2012-04-10 (iš viso 210 000 Lt), o 325 000 Lt paskola UAB „A1“ suteikta 2012-01-01. Pareiškėjos sutuoktinio įnešta į UAB „A1“ kasą 325 000 Lt paskola grynaisiais negalėjo būti sukaupta iš 2011 m. neva paskolintų lėšų, nes laikotarpiu nuo 2011-08-10 iki 2011-10-13 B. D. įrodinėja pasiskolinęs žymiai mažesnę sumą – 170 000 Lt. Be to, UAB „A1“ nėra pateikęs Inspekcijai duomenų apie iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas 2011 ir 2012 m.

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu, Komisijos nuomone, akcentuotinas ir Pareiškėjos sutuoktinio nurodytų pajamų gavimo šaltinių atskleidimo mokesčių administratoriui momentas. Mokesčių administratorius nurodė, jog Pareiškėjos sutuoktinis mokestinio tyrimo metu į Kauno AVMI neatvyko, dokumentų, pagrindžiančių pajamas ir išlaidas, neteikė. Tik gavęs 2016-01-11

mokesčių administratoriaus nurodymą Nr. (12.7)-FR0706-150 pateikti pajamas ir išlaidas, paskolų suteikimą, paskolų gavimą, turto įsigijimą bei perleidimą pagrindžiančius bei kitus dokumentus, taip pat 2016-01-28 gavęs Kauno AVMI 2015-12-21 pranešimą Nr. (31.2) FR0687-2225 apie atliktą mokestinį tyrimą, kurio išvadoje pažymėta, jog nustatyta, kad Pareiškėjo 2010 m. bei Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2011 ir 2012 m. patirtos išlaidos viršijo jų gautas pajamas ir todėl yra inicijuojamas mokestinis patikrinimas, Pareiškėjas 2016-03-22 mokesčių administratoriui pateikė ginče aptariamas paskolų sutartis. Taigi, tik mokestinio patikrinimo metu (jau žinant apie nustatytą trūkstumą pajamų išlaidoms padengti faktą) pateikti įrodymai apie gautas pajamas (paskolas) leidžia abejoti Pareiškėjos sutuoktinio sąžiningumu ir ginčo paskolų tikrumu.

Įvertinus ginčijamame Inspekcijos sprendime bei aukščiau šiame sprendime aprašytą aplinkybių, keliančių pagrįstą abejonių aptariamų paskolų sandorių sudarymo ir vykdymo realumu, visumą bei byloje *nesant jokių objektyvių įrodymų*, pagrindžiančių *realų* piniginių lėšų perdavimą Pareiškėjos sutuoktiniui, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino šių sandorių pagrindu Pareiškėjos sutuoktiniui neva perduotų lėšų jų šeimos 2011 ir 2012 m. gautų pajamų šaltiniais.

Pasisakant dėl Pareiškėjos skunde akcentuojamų argumentų, jog ginče aptariamos paskolų sutartys, kurios buvo sudarytos pasinaudojant Konstitucijoje įtvirtintu sutarčių laisvės principu, atitinka visus Lietuvos Respublikos įstatymuose įtvirtintus reikalavimus, jog mokesčių teisėje sandorių sudarymo ir galiojimo taisyklės negali būti vertinamos kitaip, nei tai nustato civilinė teisė, atkreiptinas dėmesys į tai, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių teisė ir civilinė teisė, kurios teisės normose įtvirtintus reikalavimus atitiko ginčo paskolų sutartys, kaip kad tvirtina Pareiškėja, yra to paties lygio, greta stovinčios teisės sritys, kurios tas pačias faktines aplinkybes vertina iš kitos perspektyvos ir kitų vertybių požiūriu. Net jei mokesčių teisės norma apmokestinimą kildina iš civilinių teisinių santykių, ji neprivalo būti interpretuojama nenukrypstamai nuo susiklosčiusių teisinių santykių civilinio teisinio įvertinimo. Sandoriai, jų sudarymas ir galiojimas yra civilinės teisės, o ne viešosios teisės reguliavimo dalykas, t. y. sandorių civilinės teisinės pasekmės bei jų įtaka ūkio subjektų apmokestinimui yra skirtingų teisės šakų reguliavimo dalykai ir negali būti tapatinami (LVAT 2005-05-27 nutartis adm. byloje Nr. A14-587/2005). Nei mokesčių įstatymai, nei CK, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007). Taigi, nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pavyzdžiui, sandorių įvykdymo arba neįvykdymo), o vertina susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-05-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-735/2010 ir kt.).

Atsižvelgdama į aukščiau išdėstytą aplinkybių visumą, Komisija konstatuoja, jog šio mokestinio ginčo atveju byloje analizuojamus paskolų sandorius įvertinus ne civiliniu, bet mokestiniu teisiniu aspektu visų kitų byloje surinktų įrodymų ir nustatytų faktinių aplinkybių kontekste, padaryta pagrįsta išvada, jog jie yra tik formalūs, įforminti Pareiškėjos sutuoktiniui 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. Pareiškėja bei jos sutuoktinis nei mokestinio patikrinimo, nei skundo nagrinėjimo Inspekcijoje metu, nei skunde Komisijai nenurodė aplinkybių, nepateikė jokių objektyvių įrodymų dėl realaus piniginių lėšų perdavimo, apsiribodami tik abstrakčiais teiginiais apie šių piniginių lėšų gavimą. Todėl ginčo byloje pateiktos paskolų sutartys, taip pat byloje esantys Pareiškėjos sutuoktinio, paskolas neva suteikusių asmenų paaiškinimai dėl savo nepakankamumo ir abstraktumo negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytomis faktinėmis aplinkybėmis pagrįstos pozicijos, jog Pareiškėjos šeimos 2011 ir 2012 m. patirtos išlaidos negali būti grindžiamos iš ginčo byloje minėtų fizinių asmenų gautomis paskolintomis lėšomis.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų, jog Kauno AVMI surašytas patikrinimo aktas nebuvo pagrįstas objektyviais duomenimis, jog Kauno AVMI ir Inspekcija tinkamai neatliko savo pareigos ir neginčijamais įrodymais nepagrindė, jog mokesčių mokėtojos sutuoktinio pateiktos paskolos sutartys yra tik formalios ir buvo sudarytos siekiant mokestinės naudos, Komisija nurodo, jog, jos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamoje mokestinio ginčo dalyje detalai pagrindė Pareiškėjai apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis. Tuo tarpu Pareiškėja iš esmės nepateikė jokių minėtų duomenis ir jų pagrindu nustatytas faktines aplinkybes bei padarytas išvadas paneigiančių objektyvių įrodymų. Pažymėtina, jog teismų praktika, aiškindama MAĮ 67 str. 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. byloje Nr. A556-1527/2010, 2010-10-25 nutartis adm. byloje Nr. A438-1147/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A556-1632/2010, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A575-912/2011).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-11-27 sprendimą Nr. 68-192.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 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 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 narys, pavaduojantis Komisijos pirmininkę

Martynas Endrijaitis

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė