



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL A. D. 2018-01-10 SKUNDO**

2018 m. kovo 12 d. Nr. S-47 (7-14/2018)
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

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
I. Š.

2018 m. vasario 20 d. posėdyje išnaginėjusi A. D. (toliau – Pareiškėjas) 2018-01-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-12-15 sprendimo Nr. 68-199, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-09-21 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-383, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 8 916,24 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 4 376,59 Eur GPM delspinigius, 2 675 Eur GPM baudą, 500,57 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSDĮ), 250,28 Eur VSDĮ baudą, 158,07 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSDĮ), 79,04 Eur PSDĮ baudą.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo 2010-01-01–2012-12-31 laikotarpio GPM, VSDĮ ir PSDĮ apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas 2007-12-10 iš I. K. įsigijo žemės sklypą, pastatą – sodo namelį, kitus statinius, adresu: (duomenys neskelbtini), už 1 000 Lt. Nepaėjęs trejiems metams, t. y. 2010-05-05 minėtą turtą pardavė J. M. , pirkimo–pardavimo sutartyje, reg. Nr. S-2497, nurodydamas pardavimo kainą 1 000 Lt. Pagal Pareiškėjo banko sąskaitos Nr. (duomenys neskelbtini) išrašą nustatyta, kad Pareiškėjui pervesta 30 000 Lt, nurodant, kad lėšos pervedamos iš J. M. kortelės už sodo pirkimą. Pareiškėjas, siekdamas išvengti mokėtino GPM, nekilnojamojo turto pardavimą įformino už 1 000 Lt, nors faktiškai gavo 30 000 Lt, t. y. dėl 2010 m. įforminto nekilnojamojo turto pardavimo sandorio Pareiškėjas gavo mokesstinės naudos ir išvengė mokėtino į biudžetą GPM.

Įvertinus Pareiškėjo 2010 m. gautas 3 919,50 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, 26 Lt išskaičiuotą GPM, 52 900 Lt pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą, 258 Lt sumokėtą pajamų mokestį, nekilnojamojo turto pardavimo pajamas 30 000 Lt, su turto pardavimu susijusias išlaidas 1 000 Lt, 29 000 Lt apmokestinamąsias nekilnojamojo turto pardavimo pajamas, 976,10 Lt metinį neapmokestinamųjų pajamų dydį (toliau – MNPD), 600 Lt metinį papildomą neapmokestinamą pajamų dydį (toliau – MPNPD), pirminėje metinėje pajamų deklaracijoje deklaruotą grąžintiną iš

biudžeto ir grąžintą GPM 26 Lt, Pareiškėjui už 2010 m. papildomai apskaičiuota 4 702 Lt (1 361,79 Eur) mokėtina GPM suma.

Inspekcija nurodo, jog nustatyta, kad 2012 m. Pareiškėjas, vykdydamas statybos darbų individualią veiklą, iš fizinių asmenų gavo 17 327 Lt, kurių metinėje gyventojų pajamų deklaracijoje nedeklaravo. Vadovaujantis GPM įstatymo Nr. IX-1007 18 str. 12 dalies nuostatomis, leidžiamiems atskaitymams priskirta apskaičiuota 30 proc. individualios veiklos pajamų suma – 5 198,10 Lt (17 327*30 proc.). Taigi, Pareiškėjas metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje už 2012 m. nedeklaravo 12 128,90 Lt apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų, nuo jų neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą mokėtino GPM, VSDĮ ir PSDĮ.

Nurodo, jog Pareiškėjas nuo 2010 m. dirba UAB „A1“, nuo 2010-08-30 valdo 100 proc. šios įmonės akcijų, įmonės veikla – grindų ir sienų dengimas. 2014-01-16 atliktas UAB „A1“ operatyvus patikrinimas, kurio metu pagal UAB „A1“ pateiktus buhalterinės apskaitos apyvartos žiniaraščius „4422-kitos skolos“ 2011-01-01 UAB „A1“ skola Pareiškėjui sudarė 5 000 Lt. Pagal 2011-05-25 kasos pajamų orderį Nr. TAS0002 įformintas 55 000 Lt, o pagal 2012-01-01 kasos pajamų orderį Nr. TAS0004 įformintas 325 000 Lt grynujų 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 Pareiškėjui sudarė 385 000 Lt. Inspekcija pažymi, kad UAB „A1“ Inspekcijai nėra pateikęs duomenų apie iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas už 2011–2012 m.

Išanalizavus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2012 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas, taip pat ir Pareiškėjo UAB „A1“ suteiktas paskolas grynaisiais pinigais, nustatyta, kad sutuoktiniams gautų pajamų nepakako patirtoms išlaidoms padengti. Tokiu būdu konstatuota, kad Pareiškėjas su sutuoktine panaudojo iš nenustatytų šaltinių gautas pajamas, kurios nebuvo apmokestintos Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka.

Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2012 m. gavo 51 787 Lt (10 662+41 125) pajamas ir patyrė 369 354 Lt (20 123+349 231) išlaidas. Įvertinus Pareiškėjo gautų kitų, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių, pajamų sumą – 164 789 Lt (329 578/2), gautas pajamas iš individualios veiklos – 17 327 Lt, apskaičiuotą leidžiamų atskaitymų sumą – 5 198,10 Lt, taikytino MPNPD (1 vaikui) 600 Lt sumą, grąžintą 90 Lt GPM, Pareiškėjui už 2012 m. papildomai apskaičiuota 26 084 Lt (7 554,45 Eur) mokėtina GPM suma.

Pareiškėjui 2017-07-26 patikrinimo akte Nr. (7.46) FR0680-343 (toliau – Patikrinimo aktas) papildomai apskaičiuota: 8 916,24 Eur GPM, 500,57 Eur VSDĮ, 250,28 Eur VSDĮ bauda, 158,07 Eur PSDĮ, 79,04 Eur PSDĮ bauda. Kauno AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi Pareiškėjo pateiktas pastabas, 2017-09-21 sprendimu Nr. (7.46-4.7.2) FR0682-383 (toliau – Sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 10 straipsniu, 69 str. 1 dalimi, 70 str. 1 dalimi, 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 98, 139 straipsniais, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės), Lietuvos Respublikos Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 str. 1 dalimi, 3.88 str. 1 dalimi, 3.109 straipsniu, GPM įstatymo 6, 10, 16 straipsniais, 18 str. 12 dalimi, 19 straipsniu, 22 str. 3 dalimi, 25 str. 1 dalimi, 27 straipsniu, 36 str. 2 dalimi, 1991-05-21 Valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. I-1336 (toliau – VSD įstatymas) 4 str. 3 dalimi, 7 str. 2 dalimi, 16 str. 2 punktu, 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (toliau – SDĮ) 17 straipsniu, nurodė Pareiškėjui sumokėti 8 916,24 Eur GPM, 4 376,59 Eur GPM delspinigių, 30 proc. 2 675 Eur GPM baudą, 500,57 Eur VSDĮ, 250,28 Eur VSDĮ baudą, 158,07 Eur PSDĮ, 79,04 Eur PSDĮ baudą.

Inspekcija tvirtina, jog ginčas vyksta dėl Pareiškėjui, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, papildomai apskaičiuoto GPM už 2012 m., nustačius, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės D. D. patirtos išlaidos 329 578 Lt viršijo pajamas ir konstatuojant, kad Pareiškėjas turėjo kitų įstatymo nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų bei, vadovaujantis MAĮ 69 straipsniu, nepripažinus Pareiškėjo gautos 380 000 Lt paskolos.

Nurodo, jog Kauno AVMI atlikto patikrinimo metu Pareiškėjo 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 taisyklės (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 Pareiškėjo GPM bazę, naudojosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. surinkta informacija iš komercinių bankų apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamas ir patirtas išlaidas, Inspekcijos informacinės duomenų bazės duomenimis apie gautas pajamas, turima VĮ Registrų centro informacija apie Pareiškėjo ir jo sutuoktinės D. D. vardu registruotą nekilnojamąjį turtą, turima VĮ „Regitra“ informacija apie transporto priemones, Pareiškėjo pateiktais duomenimis apie individualios veiklos pajamas ir išlaidas bei, įvertinusi kitą patikrinimo metu surinktą informaciją, apskaičiavo Pareiškėjo 2010–2012 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas. Kauno AVMI taip pat vadovavosi išlaidų metodu, t. y. patikrinimo metu vertinimas buvo atliktas lyginant Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtas asmenines išlaidas, t. y. suteiktas UAB „A1“ paskolas grynaisiais 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 Pareiškėjo santuoka su D. D. įregistruota 2011-06-25. Sutuoktiniai augina dukrą B. D. (gim. m. (duomenys neskelbtini) ir sūnų F. D. (gim. m. (duomenys neskelbtini)). Laikotarpiu nuo 2010-08-10 iki 2010-08-31 ir nuo 2010-10-18 iki 2010-10-29 Pareiškėjas buvo įsigijęs verslo liudijimus, veiklos rūšys pagal ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriaus kodus (toliau – EVRK kodas): stogų dengimas (EVRK kodas 439100), tinkavimas (EVRK koas 433100), staliaus dirbinių įrengimas (EVRK kodas 433200), grindų ir sienų dengimas (EVRK kodas 433300), dažymas ir stiklinimas (EVRK kodas 433400), kiti statybos baigiamieji ir apdailos darbai (EVRK kodas 433900) bei kita, niekur kitur nepriskirta, specializuota statybos veikla (EVRK kodas 439900). Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju išregistruotas nebuvo. Pareiškėjas nuo 2010-08-30 valdo 100 proc. UAB „A1“ akcijų, įmonė įregistruota Juridinių asmenų registre nuo 2010-08-30, įstatinis kapitalas 10 000 Lt (2 896 Eur), veikla – grindų ir sienų dengimas (EVRK kodas 433300).

Atlikusi pajamų ir išlaidų analizę už 2010–2012 m., Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjas 2010 m. gavo 138 910 Lt pinigines lėšas (t. y. 3 541 Lt – gautas darbo užmokestis iš IĮ „S1“ ir UAB „A1“; 52 900 Lt – gautos piniginės lėšos (per banką) iš veiklos pagal verslo liudijimus už atliktus statybos darbus; 5 000 Lt – gautos lėšos už parduotą automobilį; 900 Lt – gautos lėšos iš Lietuvos draudimo už draudiminį įvykį; 30 000 Lt – už parduotą nekilnojamąjį turtą; 16 568 Lt – gautos lėšos iš kitų asmenų; 1 Lt – gautos banko palūkanos; 30 000 Lt – gauta paskola iš tėvo L. D.) ir patyrė 32 550 Lt išlaidas (t. y. 5 102 Lt – vartojimo išlaidos, apskaičiuotos pagal Statistikos departamento skelbiamus duomenis, įvertinus vartojimo išlaidas, patirtas per banką; 3 527 Lt – vartojimo išlaidos, patirtos per banką; 10 000 Lt – piniginių lėšų įnašas UAB „A1“ įstatinio kapitalo formavimui; 200 Lt – įsigytas automobilis; 5 000 Lt – suteikta paskola grynaisiais pinigais UAB „A1“; 1 000 Lt – įsigytas automobilis; 3 000 Lt – įsigyta priekaba; 2 200 Lt – pervestos piniginės lėšos per banką A. S. už įrangą; 2 400 Lt – pervestos piniginės lėšos per banką G. D. ; 121 Lt – pervestos per banką UADB „Aviva Lietuva“ gyvybės draudimo įmokos). Įvertinus surinktą informaciją, Pareiškėjo 2010-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 80 Lt, 20 000 Lt grynaisiais pinigais, 2010 m. gautas pajamas 138 910 Lt, patirtas išlaidas 32 550 Lt bei įvertinus 93 091 Lt 2010-12-31 turėtą piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjo piniginių lėšų likutis ne banke 2010-12-31 galėjo būti 33 349 Lt (80+20 000+138 910–32 550–93 091).

Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-06-24 (iki santuokos su D. D.) gavo 12 134 Lt pinigines lėšas (t. y. 2 134 Lt gautas darbo užmokestis iš UAB „A1“; 10 000 Lt gautos piniginės lėšos (per banką) iš pusbrolio G. D.) ir patyrė 15 198 Lt išlaidas (t. y. 1 392 Lt vartojimo išlaidos, apskaičiuotos pagal Statistikos departamento skelbiamus duomenis, įvertinus vartojimo išlaidas per banką; 3 185 Lt – vartojimo išlaidos per banką; 3 079 Lt pervestos piniginės lėšos per banką G. D. ; 1 380 Lt – pervestos piniginės lėšos mamai V. D. ; 5 600 Lt pervestos lėšos per banką Rišardui Nakrevičiui; 200 Lt – pervestos lėšos per banką R. J. , įvardintos „avansas“, 362 Lt – pervestos UADB „Aviva Lietuva“ gyvybės draudimo įmokos). Atsižvelgiant į surinktą informaciją, Pareiškėjo 2011-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 93 091 Lt, ne banke – 33 349 Lt,

laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2011-06-24 gautas pajamas 12 134 Lt, patirtas išlaidas 15 198 Lt bei įvertinus 2011-06-24 turėtą 63 318 Lt piniginių lėšų likutį banke, nustatyta, kad Pareiškėjo lėšų likutis ne banke 2011-06-24 galėjo būti 60 058 Lt (93 091+33 349+12 134–15 198–63 318).

Nuo 2011-06-25 (po santuokos su D. D.) analizuotos bendros sutuoktinių patirtos pajamos bei išlaidos. Laikotarpiu nuo 2011-06-25 iki 2011-12-31 Pareiškėjas gavo 11 750 Lt pinigines lėšas (t. y. 4 750 Lt gautas darbo užmokestis iš UAB „A1“; 7 000 Lt – gautos piniginės lėšos per banką iš pusbrolio G. D.) ir patyrė 66 825 Lt išlaidas (t. y. 55 000 Lt – suteikta paskola grynaisiais UAB „A1“; 8 920 Lt pervestos piniginės lėšos per banką Rišardui Nakrevičiui; 2 905 Lt – vartojimo išlaidos per banką). Pareiškėjo sutuoktinė 2011-06-25 turėjo lėšų banke 190 Lt, ne banke – 2 092 Lt. Įvertinus 2011-06-25 Pareiškėjo turėtą piniginių lėšų likutį banke – 63 318 Lt, ne banke – 60 058 Lt, sutuoktinės piniginių lėšų likutį banke – 190 Lt, ne banke – 2 092 Lt, sutuoktinių 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 Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 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).

2012 m. Pareiškėjas gavo 41 125 Lt pinigines lėšas (t. y. 10 235 Lt gautas darbo užmokestis iš UAB „A1“; 17 327 Lt – gautos lėšos iš fizinių asmenų už statybos darbus; 5 408 Lt – gautos lėšos iš V. K. ; 5 200 Lt pajamos už parduotus automobilius; 33 Lt – gražintas iš biudžeto GPM, 253 Lt gautos lėšos per banką iš kitų asmenų; 2 669 Lt – gautos lėšos iš D. Ž.) ir patyrė 349 231 Lt išlaidas (t. y. 2 385 Lt – statistinės vartojimo išlaidos; 4 669 Lt vartojimo išlaidos per banką; 325 000 Lt – paskola grynaisiais pinigais UAB „A1“; 5 000 Lt – įsigytas automobilis; 1 700 Lt – pervestos lėšos Rišardui Nakrevičiui; 2 400 Lt – pervestos lėšos L. S. ; 5 408 Lt – nupirkta viel. tinklas ir plėvelė V. K. ; 2 669 Lt nupirktos statybinės medžiagos D. Ž.). Sutuoktinė gavo 10 662 Lt pajamas ir patyrė 20 123 Lt išlaidas. Įvertinus Pareiškėjo 2012-01-01 turėtą piniginių lėšų likutį banke – 58 959 Lt, sutuoktinės – 686 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 Pareiškėjas 2012 m. gavo 164 789 Lt (329 578 / 2) kitų neapmokestintų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų šaltinių.

Inspekcija sprendime tvirtina, jog įvertinus ginčui reikšmingas aplinkybes, byloje pateiktus įrodymus, Kauno AVMI sprendimo ir patikrinimo akto motyvus, teisinę argumentaciją, sutiktina su Kauno AVMI pozicija, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė D. D. tikrinamuoju laikotarpiu patyrė daugiau išlaidų nei gavo pajamų, jų kilmės šaltinio nepagrindė, pajamų nedeklaravo mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir mokesčių nesumokėjo, ir tai yra tos aplinkybės, kurios atitinka MAĮ 70 straipsnyje nustatytas sąlygas, leidžiančias mokėtiną mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Todėl daro išvadą, kad Kauno AVMI pagrindė būtinybę Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiuoti pagal MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas.

Inspekcija pateikia argumentus dėl Pareiškėjo gautų paskolų vertinimo. Nurodo, kad Pareiškėjas savo pajamų šaltinius, iš kurių suteiktos paskolos UAB „A1“ grynaisiais pinigais, grindė iš giminių ir pažįstamų (B. D. –J., Ž. J. , A. I. , R. A. , M. Š. , C. D. , V. U. , M. U.) pasiskolintomis 380 000 Lt pinigėmis lėšomis.

Atsakydama į Pareiškėjo 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 Pareiškėjas iš tiesų

disponavo minėtomis paskolų pagrindu gautomis lėšomis ginčo laikotarpiu, vadovaujantis 2015-06-25 Nr. XII-1897 MAĮ Nr. IX-2112 28, 41, 55, 68, 87, 89, 101, 1041, 1042, 129, 131, 154 straipsnių ir priedo pakeitimo, įstatymo papildymo 551 ir 611 straipsniais ir 56, 57, 58, 59, 60 straipsnių pripažinimo netekusiais galios įstatymo 18 str. 2 dalimi mokesčių mokėtojai iki 2016-06-30 centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka turi informuoti mokesčių administratorių apie po 2011-01-01 gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius, išskyrus atvejus, kai šie šaltiniai buvo deklaruoti paties mokesčių mokėtojo ar trečiųjų asmenų teisės aktų nustatyta tvarka. 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. Pareiškėjas apie gautas paskolas 2011 m. iš A. I. 30 000 Lt, V. U. 40 000 Lt, M. U. 40 000 Lt, R. A. 60 000 Lt, taip pat apie 2012 m. paskolas iš B. D. –J. 30 000 Lt, M. Š. 40 000 Lt, C. D. 20 000 Lt, V. U. 40 000 Lt, M. U. 40 000 Lt, Ž. J. 40 000 Lt turėjo pranešti Inspekcijai pateikdamas PRC911 formą, patvirtintą Inspekcijos viršininko 2015-12-17 įsakymu 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“. 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 (šeimų) 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. Pareiškėjas 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. , B. D. –J., Ž. J. , M. Š. , C. D. mokesčius tyrimus, nustatė šias svarbias aplinkybes (Sprendimo 4–9 psl., Patikrinimo akto 5–10 psl.):

1. Pareiškėjas pinigines lėšas skolinosi iš giminaičių (sesers B. D. –J. ir jos sutuoktinio Ž. J.), draugų (A. I. , R. A. , M. Š. , C. 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. , C. 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 B. D. –J. ir Ž. J. paskola atitinkamai 2012-01-10 – 30 000 Lt ir 2012-04-10 – 40 000 Lt. Pažymima, kad vertinant B. D. –J. finansines galimybes mokesčio 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. , B. D. –J., Ž. J. , M. Š., C. 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 Pareiškėjo 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 Pareiškėjas, 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.

Pareiškėjas 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 Pareiškėjo įnešta į UAB „A1“ kasą paskola grynaisiais 325 000 Lt negalėjo būti gauta iš paskolų, nes, kaip jau minėta, laikotarpiu nuo 2011-08-10 iki 2011-10-13 Pareiškėjas teigia pasiskolinęs 170 000 Lt.

Inspekcija tvirtina, jog Kauno AVMI pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėjas neįrodė, jog realiai gavo paskolas iš A. I. , V. U. , M. U. , R. A. , A. D. –J. ir Ž. J. , C. D. . Buvo tik įformintos paskolų sutartys, siekiant išvengti GPM mokėjimo. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, sprendime konstatuoja, kad Kauno AVMI pagrįstai daro išvadą, jog Pareiškėjas paskolos sutartis su fiziniais asmenimis sudarinėjo formaliai, realiai nesiekdamas sukurti paskolinių teisinių santykių, o tam, kad būtų formalus pagrindas jam turėti mokestinės naudos A. D. – nemokėti GPM nuo gautų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi. Todėl Kauno AVMI pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjo su A. I. , V. U. , M. U. , R. A. , A. D. –J., Ž. J. , M. Š., C. D. pasirašytas pinigų skolinimo sutartis vertino kaip formalias ir, vertindama Pareiškėjo 2011–2012 m. pajamas ir išlaidas, į minėtas paskolų sutartis neatsižvelgė.

Pareiškėjas 2018-01-10 skunde nurodo nesutinkantis su Inspekcijos sprendime padaryta išvada, jog jis neįrodė realiai gavęs 380 000 Lt dydžio paskolas iš A. I. , V. U. , M. U. , R. A. , B. D. –J. ir Ž. J. , M. Š. ir C. 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 mokėtojo teises.

Pareiškėjas nurodo, jog ginčas yra kilęs dėl pateiktų įrodymų vertinimo, t. y. dėl to, ar pagal mokesčių mokėtojo patikrinimo metu pateiktas paskolos sutartis įvyko realūs pinigų perdavimai, ar jos buvo surašytos siekiant mokestinės naudos. Remdamasis 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 mokėtojui bei tai, kad mokesčių mokėtojas skolinosi pinigus, norėdamas juos panaudoti savo įmonės veikloje. Pinigai buvo skolinami turint tikslą juos investuoti į verslą, nes tuo metu mokesčių mokėtojo finansinė padėtis neleido daryti investicijų, o ir iš kredito įstaigų nebuvo įmanoma gauti paskolų. Pareiškėjas 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 mokėtojas neturėjo galimybės pasiskolinti iš bankų ar kitų kredito įstaigų, taip pat ginčo laikotarpiu neturėjo galimybės įkeisti nekilnojamojo turto.

Pareiškėjas 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.

Pareiškėjas 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 jis, 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 mokesčio mokėtojo šeimai.

Pareiškėjas skunde remiasi MAĮ 67 straipsniu, reglamentuojančiu įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisyklės, ir pabrėžia, jog apskaičiuodamas mokesčius mokesčių administratorius negali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginti 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). Pareiškėjas pabrėžia ir tai, jog mokestinių teisinių santykių dalyviai dėl jų skirtingo profesinio statuso, materialinės padėties ir kitų priežasčių yra nelygūs. Mokesčių mokėtojas yra silpnoji mokestinio ginčo šalis, todėl mokestinio ginčo metu mokesčių administratorius privalo pateikti neginčijamų įrodymų, pagrindžiančių skundžiamame sprendime nurodytas aplinkybes.

Pareiškėjas skunde teigia, jog Kauno AVMI, vertindama susidariusią situaciją, buvo šališka ir tai patvirtina aplinkybės, jog atlikus asmenų, skolinusių mokesčių mokėtojui pinigus, mokestinius tyrimus buvo nustatyta, jog tie asmenys turėjo finansines galimybes paskolinti nurodytas pinigų sumas. Jokių kitų aplinkybių, be to, kad pinigus skolinę asmenys buvo susiję su mokesčių mokėtoju ir jo 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 Pareiškėjo, 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, Pareiškėjo 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.

Pareiškėjo 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, Pareiškėjo 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 davėjai.

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 <...>“, „<...> skolinosi <...>“, 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, Pareiškėjo 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 Pareiškėjo, 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.

Pareiškėjas 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 jo 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.

Pareiškėjas 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 nustatytomis 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, Pareiškėjas 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 principą. 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 priimtus 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 sutartis, 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 mokėtojo 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 Pareiškėjo, yra akivaizdu, jog pagal sudarytas paskolų sutartis pinigai faktiškai buvo perduoti mokesčių mokėtojui.

Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasis MAĮ nuostatomis, visuotinai pripažįstamais protingumo ir teisingumo principais, Pareiškėjas skunde prašo panaikinti Inspekcijos 2017-12-15 sprendimą Nr. 68-199.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos 2017-12-15 sprendimas Nr. 68-199 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą GPM bei su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas mokesčių administratoriui patikrinimo metu konstatavus, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2012 m. patirtos išlaidos viršijo juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas 329 578 Lt, t. y. Pareiškėjas 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 Pareiškėjo išlaidos 2012 m. viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą.

Pažymėtina, jog Pareiškėjas neginčija mokesčių administratoriaus nurodyto sumokėti GPM, kuris buvo apskaičiuotas nuo pajamų, gautų Pareiškėjui 2010 m. pardavus nekilnojamąjį turtą, neišlaikius jo trejus metus, taip pat nurodytų sumokėti GPM, VSDĮ ir PSDĮ, kurie buvo apskaičiuoti nuo Pareiškėjo 2012 m. vykdant statybos darbų individualią veiklą gautų pajamų. Taigi, Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus, apsprendžiančius šio mokestinio ginčo ribas, nagrinėja mokestinį ginčą jo ribose, nevertina ir nenagrinėja mokesčių administratoriaus priimto sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo tose dalyse, dėl kurių mokestinis ginčas nevyksta.

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

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas kaip vieną iš pajamų, kurias jis su sutuoktine 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 Pareiškėjas iš 8 fizinių asmenų iš viso pasiskolino 380 000 Lt sumą (patikrinimo akto 2 lentelė, 5 psl.).

Iš bylos medžiagos matyti, jog Kauno AVMI Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, remdamasi Inspekcijos turimų duomenų bazių duomenimis, iš trečiųjų asmenų gauta, atliktų mokestinių tyrimų metu surinkta priešpriešine informacija, vertino Pareiškėjui skolinusių fizinių asmenų finansines galimybes suteikti paskolas, aiškinosi grynųjų pinigų perdavimo aplinkybes ir, įvertinusi nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatavo, kad Pareiškėjo 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 Pareiškėjui (jo sutuoktinei) 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. A¹⁷-301/2007, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11, yra išaiškinęs, jog *įrodinėjimo dalykas* šiuo atveju yra *aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtoju realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos*. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui: įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). Tokio pobūdžio bylose išvada apie tai, kad mokesčių mokėtojas nepagrindė pajamų, neturėtų būti daroma vien netiesioginių įrodymų pagrindu (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kad paskolos davėjas neturėjo teisėtų pajamų). Tokios praktikos LVAT laikėsi ir priimdamas vėlesnes nutartis: 2011-02-04 adm. byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011, 2011-04-01 adm. byloje Nr. A⁴³⁸-953/2011, 2011-09-15 adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2502/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (e)A-110-438/2015, 2015-03-02 adm. byloje Nr. A⁶⁹⁰-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinai sistemiškai bei kompleksiškai 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 mokėtoju (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3513/2011). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis, 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 (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 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 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 Pareiškėjo 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 Pareiškėjas, 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 akcentuojamas šių sutarčių formos bei turinio atitiktį CK 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.

Mokesčių administratorius Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu, siekdamas išsiaiškinti paskolų Pareiškėjui suteikimo aplinkybes, skolintojų finansines galimybes suteikti paskolas, atliko Pareiškėjui pinigines lėšas skolinusių asmenų mokestinius tyrimus. Kontrolės veiksmų metu nustatė, kad didžioji dalis grynuosius pinigus skolinusių asmenų (6 iš 10, išskyrus A. I. , B. D. –J.) turėjo finansines galimybes paskolinti Pareiškėjui jų pasirašytose paskolų sutartyse nurodytas grynųjų pinigų sumas. Tačiau ši aplinkybė ne dėl Pareiškėjo skunde nurodytos priežasties (Pareiškėjas 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 Pareiškėjas iš tikrųjų aptariamuoju laikotarpiu būtų gavęs pajamas grynaisiais pinigais iš jo 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 Pareiškėjas 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 Pareiškėjui paskolas, o patys tuo pačiu laikotarpiu buvo skolingi bankams, už iš bankų paimtas paskolas mokėjo palūkanas (V. ir M. U. , R. A. , C. D.), arba, suteikę Pareiškėjui 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 pats Pareiškėjas, skolintojai yra arba jo giminaičiai,

arba draugai (mokesčių administratorius nustatė, kad iš viso 160 000 Lt Pareiškėjui skolinę V. ir M. U. su juo jokiais ryšiais nesusiję, Pareiškėjo jie nepažinojo, jį rekomendavo jų sūnus), visais atvejais grynųjų pinigų perdavime dalyvavo tik paskolos davėjas ir Pareiškėjas. Be to, mokesčių administratorius nustatė akivaizdžius prieštaravimus tarp Pareiškėjo 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 Pareiškėjui suteiktą paskolą; Pareiškėjas 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 Pareiškėjas).

Abejones ginče aptariamų paskolų sutarčių sudarymo ir vykdymo realumu sustiprina ir byloje nustatytos aplinkybės vertinant Pareiškėjo nurodytą piniginių lėšų skolinimosi tikslą – skolinimas 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. Pareiškėjo 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 Pareiškėjas įrodinėja pasiskolinęs žymiai mažesnę sumą – 170 000 Lt. Be to, UAB „A1“ nėra pateikęs Inspekcijai duomenų apie iš fizinių asmenų gautas ir jiems gražintas paskolas 2011 ir 2012 m.

Pasisakant šiuo mokestinio ginčo aspektu, Komisijos nuomone, akcentuotinas ir Pareiškėjo nurodytų pajamų gavimo šaltinių atskleidimo mokesčių administratoriui momentas. Mokesčių administratorius nurodė, jog Pareiškėjas jo 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 aptariamą paskolų sutartį. Taigi, tik mokestinio patikrinimo metu (jau žinant apie nustatytą trūkstumą pajamų išlaidoms padengti faktą) pateikti įrodymai apie gautas pajamas (paskolas) leidžia abejoti Pareiškėjo 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 Pareiškėjui, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai nepripažino šių sandorių pagrindu Pareiškėjui neva perduotų lėšų jo (šeimos) 2011 ir 2012 m. gautų pajamų šaltiniais.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde akcentuojamų argumentų, jog ginče aptariamoms paskolų sutartims, 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 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 nenukrypstantai 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. 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 byla 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 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 pagrindu. Pareiškėjas nei mokestinio 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 2011 ir 2012 m. patirtos išlaidos negali būti grindžiamos jo iš ginčo byloje minėtų fizinių asmenų gautomis paskolintomis lėšomis.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo 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 mokėtojo pateiktos paskolos sutartys yra tik formalios ir buvo sudarytos siekiant mokestinės naudos, Komisija nurodo, jog, jos vertinimu, mokesčių administratorius nagrinėjamoje mokestinio ginčo dalyje detalčiai pagrindė Pareiškėjui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, kaip tai numato MAĮ 67 str. 1 dalis. Tuo tarpu Pareiškėjas 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 2017-12-15 sprendimą Nr. 68-199.

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