



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. K. 2017-04-06 SKUNDO**

2017 m. birželio 5 d. Nr. S-127 (7-80/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršeliienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovei

Miglei Mainionytei

2017 m. gegužės 16 d. išnagrinėjusi S. K. (toliau – Pareiškėjas) 2017-04-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-02-28 sprendimo Nr. 68-31, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2017-01-04 sprendimo Nr. (6.5)-FR0682-5 dėl 2016-10-27 patikrinimo akto Nr. (9.6)-FR0680-670 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 17378,65 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 5769,58 Eur GPM delspinigius ir 5213 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo GPM mokesčių patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-12-31, nustatė, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės D. K. išlaidos 2011–2013 metais viršijo jų gautas pajamas 799035 Lt (2011 m. – 165988 Lt, 2012 m. – 99033 Lt, 2013 m. – 534014 Lt), t. y. sutuoktiniai minėtu laikotarpiu gavo kitų nedeklaruotų ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų. Vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalimi bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių

administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 4.1 ir 6.3.3 papunkčių nuostatomis, Klaipėdos AVMI pripažino, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2011, 2012 ir 2013 m. gavo kitas pajamas, kurios, vadovaujantis 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 22 str. 3 dalimi, priskiriamos B klasės pajamoms. Vadovaudamasi Civilinio kodekso (toliau – CK) 3.87 str. 1 dalimi ir 3.88 str. 1 ir 2 dalimis, pajamas pripažinusi kiekvienam sutuoktiniui lygiomis dalimis (kiekvienam po 399517,5 Lt (799035 Lt/ 2), Klaipėdos AVMI 2017-01-04 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-5 Pareiškėjui nurodė sumokėti 17378,65 Eur GPM, 5769,58 Eur GPM delspinigius bei skyrė 5213 Eur GPM baudą.

Skundžiamu sprendimu Inspekcija Klaipėdos AVMI 2017-01-04 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-5 patvirtino.

GPM Pareiškėjui apskaičiuotas vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, nustačius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Ši įstatymo nuostata įtvirtina, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus. MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarka nustatyta Taisyklėse (MAĮ 70 str. 2 d.).

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: (1) apskaičiuoti mokesčius; (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi; (3) tvarkyti apskaitą; (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 *nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010*, 2011-01-26 *nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011*, 2012-11-12 *išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012*, 2013-04-15 *sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt.*).

LVAT taip pat yra išaiškinęs, kad nors MAĮ 70 str. 1 dalyje *expréssis verbis* nėra nustatyta, jog mokesčiai gali būti apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas, tačiau tokie atvejai patenka į MAĮ 70 str. 1 dalies teisinio reguliavimo sritį (2013-07-04 *nutartis adm. byloje Nr. A-442-1032/2013*, 2016-02-10 *nutartis adm. byloje Nr. A-300-492/2016*).

Inspekcija nurodo, kad mokestinis patikrinimas inicijuotas atlikus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės operatyvius patikrinimus, kurių metu nustatyta, kad 2011 ir 2013 m. sutuoktiniai patirtas išlaidas BUAB „G1“ reikmėms – apyvartinėms lėšoms dengė iš nenustatytų ir Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų šaltinių. Nustačius faktų, turinčių mokesčių vengimo požymių, inicijuoti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės mokestiniai patikrinimai, kurių metu nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu sutuoktinių turto vertė ir asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį buvo didesnės už deklaruotas pajamas. Pareiškėjui GPM už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-12-31 apskaičiuotas pagal atliktą įvertinimą, pritaikius išlaidų metodą.

Norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtoju priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingą įvertinimui atlikti (Taisyklių 6.2 p.). Ginčo atveju Klaipėdos AVMI, pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjui GPM už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2013-12-31, naudojo Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais: VĮ Regitra, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos (Sodra), AB SEB banko, „Swedbank“ AB pateikta informacija, Lietuvos statistikos departamento skelbiama informacija, mokesčių administratoriaus disponuojama informacija bei kita patikrinimo metu surinkta informacija.

Gyventojų registro duomenimis, Pareiškėjas 1996-02-22 įregistravo santuoką su D. K. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė turi du vaikus, gim. 1996-11-21 ir 2006-06-19.

Nustatyta, kad Pareiškėjas pagal 2012-11-15 akcijų pirkimo pardavimo sutartį jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise įsigijo 50 vnt. paprastųjų vardinių materialių 100 Lt nominalios vertės UAB „T1“ (vykdoma veikla – žuvų, vėžiagyvių ir moliuskų perdirbimas ir konservavimas) akcijų, likusias 50 vnt. paprastųjų vardinių materialių 100 Lt nominalios vertės akcijų įsigijo 2014-09-28 ir tapo vieninteliu šios bendrovės akcininku.

Pareiškėjo sutuoktinė 2006-04-21–2015-11-09 laikotarpiu dirbo BUAB „G1“ (bendrovės deklaruota ir faktiškai vykdyta veikla – kitų maisto produktų, įskaitant žuvis, vėžiagyvius ir moliuskus, didmeninė prekyba), laikotarpiu nuo 2005-02-25 iki 2006-03-31 Pareiškėjo sutuoktinės vardu buvo registruota individuali įmonė „G1“, kuri nuo 2006-03-31 pertvarkyta į BUAB „G1“ (nuo 2016-03-24 yra bankrutavusi). Pareiškėjo sutuoktinei priklauso 100 proc. BUAB „G1“ akcijų. Pareiškėjo sutuoktinė 2004-08-03–2016-05-04 laikotarpiu vykdė individualią veiklą pagal pažymą ir nuo 2014-07-26 dirba UAB „T1“.

Dėl piniginių lėšų likučio ne banke tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Pareiškėjas ir sutuoktinė Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (toliau – Deklaracija) neteikė, t. y. nedeklaravo, kad 2003-12-31 turėjo daugiau negu 50000 Lt piniginių lėšų likutį.

Nustatyta, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 1993–2002 m. laikotarpiu gavo pajamas ir pinigines lėšas – 91246 Lt, iš jų: su darbo santykiais susijusias pajamas – 51246 Lt, iš AB SEB bankas Valstybės remiamą būsto kreditą – 40000 Lt bei patyrė išlaidas – 161473 Lt, iš jų: statistines vartojimo išlaidas – 103413 Lt, nekilnojamojo turto įsigijimo išlaidas – 48000 Lt, paskolos grąžinimo išlaidas – 3715 Lt ir sumokėjo kredito palūkanas ir delspinigius – 6345 Lt. Minėtu laikotarpiu sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 70227 Lt (91246 Lt – 161473 Lt) suma, piniginių lėšų 2002-12-31 bankų sąskaitose sutuoktiniai neturėjo. Atsižvelgiant į tai, kad nustatytos sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas ir pinigines lėšas 70227 Lt suma bei į tai, kad M. G. 2002 m. Pareiškėjo sutuoktinei realiai 500000 Lt nepadovanojo, konstatuota, kad sutuoktiniai 2002-12-31 piniginių lėšų likučio ne banke sukaukę neturėjo.

Klaipėdos AVMI, sprendimo priėmimo metu, įvertinusi 2003–2010 m. laikotarpio 4 asmenų šeimos statistines išlaidas ir vaikams nepriskirdama alkoholio ir tabako statistinių išlaidų, perskaičiavo 2003–2010 m. laikotarpio Pareiškėjo šeimos išlaidas (2003 m. – 17321 Lt, 2004 m. – 18253 Lt, 2005 m. – 21403 Lt, 2006 m. – 27491 Lt, 2007 m. – 37387 Lt, 2008 m. 37831 Lt, 2009 m. – 31223 Lt, 2010 m. – 29683 Lt) ir nustatė, kad sutuoktiniai tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2011-01-01) turėjo didesnę piniginių lėšų likutį ne banke (t. y. 38723 Lt), nei nurodytas patikrinimo akte (38122 Lt) (sprendimo 8 psl.).

Dėl vartojimo išlaidų pagrįstumo. Pareiškėjo teigimu, vartojimo išlaidos nepagrįstai apskaičiuotos pagal Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas vienam ūkio nariui (mieste) per metus.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas 2016-01-25 paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nurodė, kad „370000,00 Lt panaudojau šeimos poreikiams“. Pareiškėjo sutuoktinė analogiškai teiktame paaiškinime nurodė, kad „mano vyro S. K. pinigines lėšas – 370000,00 Lt“, t. y. apskritai neįvardijo, kas šią sumą sudaro, kam ir kada minėto dydžio suma buvo panaudota.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjo nurodyta vartojimo išlaidų suma (370000 Lt) nebuvo pagrįsta dokumentais, nenurodytas išlaidų laikotarpis, Klaipėdos AVMI pagrįstai, apskaičiuodama Pareiškėjo (šeimoms) vartojimo išlaidas, panaudojo statistinius duomenis.

Centrinis mokesčių administratorius taip pat pažymi, jog atliekamame mokesčiniame patikrinime, kai vertinamos mokėtojo patirtos išlaidos, mokesčių administratorius gali pasirinkti tokį informacijos šaltinį, kuris leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taip pat mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registru (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją (Taisyklių 29 p.). Klaipėdos AVMI pasirinktas išlaidų metodas leido tiksliausiai apskaičiuoti Pareiškėjo pajamas ir išlaidas, remiantis oficialiais ir visuotinai prieinamais duomenimis. Pažymėtina, kad su mokesčių administratoriaus naudojamais duomenimis (Lietuvos statistikos departamento) įvairaus pobūdžio bylose savo formuojamoje praktikoje sutinka ir LVAT (2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

2011–2013 m. tikrinamuoju laikotarpiu pagal AB SEB banko ir „Swedbank“ AB sąskaitų išrašus buvo nustatytos faktinės Pareiškėjo (šeimoms) vartojimo išlaidos.

Dėl iki 2003 m. turėtų santaupų pagrįstumo. Atsakant į Pareiškėjo argumentą, jog iki 2003 m. jis ne banke turėjo 35000 Lt santaupų, pažymėtina, kad nustatyta, jog 1993–2002 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 70227 Lt (91246 Lt – 161473 Lt) suma, piniginių lėšų 2002-12-31 bankų sąskaitose sutuoktiniai neturėjo. 2003–2010 m. laikotarpiu sutuoktinių išlaidos viršijo pajamas. Taigi net ir pripažinus, jog Pareiškėjas iki 2003 m. turėjo sutaupęs 35000 Lt sumą, kurios Deklaracijoje nedeklaravo, sutuoktinių pajamų ir išlaidų už laikotarpį nuo 1993 m. iki 2010 m. balansas vis tiek būtų neigiamas. Inspekcija atkreipia dėmesį, jog Pareiškėjas 2016-10-27 teiktose pastabose nenurodė, kad mokesčių administratorius neįvertino 2003 m. turėtų 35000 Lt dydžio santaupų, kas leidžia daryti išvadą, jog paties mokesčių mokėtojo pozicija dėl 2003 m. galimai turėtos 35000 Lt sumos nėra nuosekli. Skundžiamame sprendime konstatuota, jog Pareiškėjo argumentas dėl 2003 m. turėtų, bet nedeklaruotų, santaupų yra nepagrįstas.

Dėl pajamų šaltinių tikrinamuoju 2011–2013 metų laikotarpiu.

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų už 2011 metus. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2011 m. gavo 65145 Lt pajamas ir patyrė 267047 Lt išlaidas, iš kurių 206542 Lt sudarė Pareiškėjo sutuoktinės asmeninių lėšų įnašai į BUAB „G1“, kurios vienintele akcininke ir vadove laikotarpiu nuo 2006-03-31 iki 2015-10-29 buvo Pareiškėjo sutuoktinė, ir kt.

Įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 38723 Lt lėšų likutį ne banke metų pradžioje (2011-01-01), banke metų pradžioje (2011-01-01 – 6463 Lt) ir metų pabaigoje (2011-12-31 – 9272 Lt), 2011 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, jog 2011 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės išlaidos 165988 Lt viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog 2011 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 82994 Lt suma (165988 Lt / 2) (CK 3.87 str. 1 d. ir 3.88 str. 1, 2 d.).

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų už 2012 metus. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2012 m. gavo 383105 Lt pajamas ir patyrė 485193 Lt išlaidas, iš kurių 320000 Lt už Pareiškėjo sutuoktinės įsigytą sklypą ir namą Palangoje, 71791,19 Lt BUAB „G1“ atskaitingo asmens išlaidos, 5093,80 Lt už Pareiškėjo su UAB „T1“ akcijų įsigijimu susijusios išlaidos ir kt.

Įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės bankuose turėtų lėšų likutį metų pradžioje (2012-01-01 – 9272 Lt) ir metų pabaigoje (2012-12-31 – 6217 Lt), 2012 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, jog 2012 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės išlaidos 99033 Lt viršijo pajamas. Konstatuota, jog 2012 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 49516,50 Lt suma (99033 Lt / 2).

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų už 2013 metus. Pareiškėjas ir jo sutuoktinė 2013 m. gavo 139417 Lt pajamas ir patyrė 676422 Lt išlaidas, iš kurių 490214,97 Lt UAB „G1“

atskaitingo asmens išlaidos, 91171,09 Lt UAB „T1“, kurios vadovu nuo 2012-11-21 ir nuo 2013-01-01 akcininku yra Pareiškėjas, atskaitingo asmens išlaidos ir kt.

Įvertinus, jog Pareiškėjas ir jo sutuoktinė banke turėjo lėšų likutį metų pradžioje (2013-01-01 – 6217 Lt) ir metų pabaigoje (2013-12-31 – 3226 Lt), 2013 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, nustatyta, jog 2013 m. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės išlaidos 534014 Lt viršijo gautas pajamas. 2013 m. Pareiškėjo išlaidos viršijo pajamas 267007 Lt suma (534014 Lt / 2).

Įvertinus Pareiškėjo ir jo sutuoktinės gautas pajamas bei patirtas išlaidas, nustatyta, kad šeimos išlaidos viršijo pajamas: 2011 m. – 166589 Lt suma, 2012 m. – 99033 Lt suma, 2013 m. – 534014 Lt suma, iš viso išlaidos viršijo pajamas 799035 Lt suma.

Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2011–2013 m. faktiniais duomenimis pagrįstos išlaidos viršijo deklaruotas ir dokumentais pagrįstas pajamas bei į tai, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė nevykdė prievolės metinėje pajamų deklaracijoje už 2011, 2012 ir 2013 m. deklaruoti atitinkamai gautų 166589 Lt, 99033 Lt ir 534014 Lt kitų pajamų, konstatuotina, jog mokesčio bazė ir mokėtina mokesčio suma pagrįstai apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant išlaidų metodą.

Dėl paskolų, gautų iš O. K., pagrįstumo. Pareiškėjo teigimu, nepagrįstai nepripažintos iš O. K. gautos paskolos, iš viso 144000 Lt suma.

Mokestinio patikrinimo metu 2016-06-29 Pareiškėjas ir jo sutuoktinė pateikė Pranešimus apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911) (toliau – Pranešimas apie pajamų ir turto šaltinius). Pareiškėjas pateiktame Pranešime apie pajamų ir turto šaltinius nurodė, kad laikotarpiu nuo 2005-11-20 iki 2014-11-21 iš savo motinos O. K. (mirusi 2016-01-14) pasiskolino 144000 Lt, iš jų: 2005-11-20 – 47000 Lt, 2010-12-23 – 39000 Lt, 2012-06-19 – 33000 Lt ir 2014-11-21 – 25000 Lt. Pareiškėjo sutuoktinė pateiktame Pranešime nurodė, kad laikotarpiu nuo 2009-01-15 iki 2013-05-09 iš fizinių asmenų pasiskolino 239000 Lt. Iš B. M. K. P. Pareiškėjo sutuoktinė pasiskolino iš viso 209300 Lt, iš jų: 2009-01-15 – 49800 Lt, 2010-02-16 – 49000 Lt, 2011-02-22 – 48000 Lt, 2012-01-18 – 49500 Lt ir 2013-01-09 13000 Lt; iš M. N. 2013-05-09 pasiskolino 30000 Lt.

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas paskolų sutarčių, sudarytų su motina O. K., nepateikė, jos su skundu buvo pateiktos tik centriniam mokesčių administratoriui. Inspekcija pažymėjo ir tai, kad Pareiškėjas iš O. K. gautų paskolų, iš viso 144000 Lt sumos, 2016-01-25 pateiktame paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą nenurodė.

Išanalizavus O. K. skolinimo aplinkybes bei galimybes skolinti pinigines lėšas, nustatyta, kad tik 2010-12-23 O. K. Pareiškėjui (sūnui) realiai galėjo paskolinti 39000 Lt, t. y. O. K. 2005 m. pabaigoje galėjo turėti sukaupusi piniginių lėšų ne banke apie 13994 Lt, todėl 2005-11-20 negalėjo Pareiškėjui perduoti (paskolinti) 47000 Lt; O. K. 2010 m. pabaigoje galėjo turėti sukaupusi piniginių lėšų ne banke apie 41489 Lt, todėl turėjo finansinių galimybių 2010-12-23 perduoti (paskolinti) Pareiškėjui 39000 Lt; O. K. 2012 m. galėjo turėti sukaupusi piniginių lėšų ne banke apie 5114 Lt, todėl negalėjo 2012-12-19 Pareiškėjui perduoti (paskolinti) 33000 Lt; O. K. 2014 m. galėjo turėti sukaupusi piniginių lėšų ne banke apie 17964 Lt, todėl konstatuota, kad O. K. neturėjo finansinės galimybės 2014-11-21 realiai perduoti (paskolinti) Pareiškėjui 25000 Lt sumos.

Aptardama gausią LVAT praktiką byloje, kai mokesčių mokėtojai nepagrindžia savo patiriamų išlaidų juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais, Inspekcija pažymi, kad teismas tinkamais pripažįsta mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus, kurių metu vertinama, ar mokesčių mokėtojo nurodomas pajamų šaltinis yra realus, ar konkretus asmuo turėjo galimybes pagal atitinkamą (dovanojimo, paskolos ar pan.) sandorį perduoti deklaruojamas pinigines lėšas (LVAT 2010-09-20 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1103/2010, 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1853/2010, 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011, 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A-575-928/2011 ir kt.). Tačiau šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi egzistuoti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3513/2011).

Nagrinėjama atveju O. K. paskolų suteikimas iš esmės yra grindžiamas tik paskolų sutarčių kopijomis, duomenų, kurie patvirtintų realų paskolų suteikimą ir grynųjų piniginių lėšų perdavimą, nepateikta. O. K. mokestinio tyrimo metu nustatyta, kad ji tik 2010 m. turėjo finansinių galimybių suteikti 39000 Lt paskolą. Inspekcijos vertinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, jog O. K. Pareiškėjui (sūnui) 2005-11-20 – 47000 Lt, 2012-12-19 – 33000 Lt ir 2014-11-21 – 25000 Lt paskolinti negalėjo ir pripažino tik 2010-12-23 suteiktą 39000 Lt paskolą.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo kartu su skundu pateiktas paskolų sutartis, pažymi, kad atsižvelgiant į nustatytą aplinkybių visumą, šie dokumentai nepagrindžia realaus pinigų perdavimo fakto Pareiškėjui.

Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio. Pareiškėjo teigimu, delspinigiai nepagrįstai apskaičiuoti už ilgesnį nei 180 dienų laikotarpį.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 97–98 straipsnių nuostatomis, LVAT praktika, aiškinančia delspinigių apskaičiavimo tvarką ir terminus, nurodo, kad 180 dienų terminas yra taikomas tik skaičiuojant delspinigius už laikotarpį nuo mokesčių įstatymuose numatytos teisės priverstinai išieškoti mokesstinę nepriemoką atsiradimo momento (*pavyzdžiui, LVAT 2009-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-206/2009, 2010-04-26 nutartis adm. byloje Nr. A-438-401/2010, 2011-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-575-285/2011*). Kitaip tariant, šis terminas netaikomas situacijoms, kai delspinigiai apskaičiuojami už bet kokią kitą įstatyme nustatytą laikotarpį, kai dar nėra atsiradusi mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti mokesstinę nepriemoką. Taigi nagrinėjama atveju Pareiškėjui pagrįstai netaikytas 180 dienų delspinigių skaičiavimo terminas ir delspinigiai apskaičiuoti už ilgesnį nei 180 dienų laikotarpį, t. y. nuo prievolės deklaruoti ir sumokėti GPM už atitinkamą laikotarpį atsiradimo dienos iki patikrinimo akto surašymo dienos.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutiko ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašė perduoti jo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Dėl paskolų iš fizinio asmens pagrįstumo. Paaiškino, kad 2016-06-29 pateikė Pranešimą apie pajamų ir turto įsigijimo šaltinius, kuriame nurodė, jog laikotarpiu nuo 2005-11-20 iki 2014-11-21 iš savo motinos O. K. pasiskolino 144000 Lt, iš jų: 2005-11-20 – 47000 Lt, 2010-12-23 – 39000 Lt, 2012-06-19 – 33000 Lt ir 2014-11-21 – 25000 Lt.

Pareiškėjas, vadovaudamasis CK nuostatomis ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) praktika (*kurioje pasisakyta dėl teisės normų, reglamentuojančių paskolos sampratą, aiškinimo ir taikymo*), skunde išsamiai aptaria paskolos sutarties sampratą ir nurodo, kad mokesčių administratorius, neigdamas paskolų sutarčių egzistavimą, remiasi tik prielaidomis ir ignoruoja surinktus įrodymus. Iš aukščiau nurodytų paskolos sutarčių mokesčių administratorius pripažino tik pagal 2010-12-23 paskolos sutartį Pareiškėjui paskolintus 39000 Lt, nes, Inspekcijos teigimu, O. K. pagal kitas paskolos sutartis paskolinti piniginių lėšų negalėjo, nes tokių piniginių sumų minėtais laikotarpiais turėti negalėjo.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius neatsižvelgė į ankstesniu, nei 2013 m. O. K. gyvenimo laikotarpiu gautas pajamas, t. y. nebuvo įvertintos O. K. galimybės pasiskolinti iš kitų artimųjų giminaičių, taip pat nėra duomenų apie jos gautas dovanas iš giminaičių. Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad nedeklaruojamos dovanojimo būdu iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (itėvių), brolių, seserų ir senelių gautos pajamos, kurių suma per mokestinį laikotarpį nėra didesnė kaip 10000 Lt. Pareiškėjo teigimu, O. K. galėjo gauti dideles sumas grynųjų pinigų dovanų iš artimųjų, kurių nereikėjo deklaruoti, tačiau šias aplinkybes mokesčių administratorius ignoruoja ir jų nevertina.

Kaip nurodo Pareiškėjas, jam yra žinoma, jog O. K. iš artimųjų giminaičių, gyvenančių ir dirbančių užsienyje, daugybę kartų gavo dovanų grynaisiais pinigais. Nurodo, kad sutartis, kai dovanojama didesnė kaip 5000 Lt suma, turi būti rašytinės formos, o dovanojimo sutartis,

kurios suma didesnė kaip penkiasdešimt tūkstančių litų, turi būti notarinės formos (CK 6.469 str. 1 d. ir 2 d.). O. K. gaunant dovanų iki 5000 Lt sumas, nereikėjo jokių rašytinių dovanų sutarčių, tačiau tai, kad nebuvo sudarytos rašytinės ar notarinės formos sutartys, dar nereiškia, kad O. K. negavo dovanų ir neturėjo galimybės Pareiškėjui paskolinti 144000 Lt. Pats mokesčių administratorius pripažino, jog O. K. turėjo iš viso apie 78561 Lt grynujų pinigų sumą (13994 Lt + 41489 Lt + 5114 Lt + 17964 Lt), tačiau atsižvelgiant į tai, kad 39000 Lt paskolą mokesčių administratorius pripažįsta, liko 39561 Lt jos asmeninių grynujų pinigų suma, kuri, dėl nesuprantamų priežasčių, nelaikoma, kad buvo paskolinta.

Pareiškėjas nurodo, kad mokesčių administratoriui buvo pateikti 2016-06-29 Pranešimai apie pajamų ir turto įsigijimo šaltinius, kuriuose buvo nurodyta, jog iš viso Pareiškėjas ir jo sutuoktinė D. K. pasiskolino 383000 Lt, t. y. iš B. K. P. – 209300 Lt, iš M. N. – 30000 Lt ir iš O. K. – 144000 Lt. Tas faktas, kad Pranešimų pateikimo data sutapo su mokesčio patikrinimo laikotarpiu, nelaikytinas kaip argumentas, kad visi duomenys, nurodyti pranešime, yra neteisingi, nes tai tėra formali laikotarpių sutaptis.

Dėl iki 2003 metų turėtų santaupų pagrįstumo. Pareiškėjas teigia, kad 2016-01-25 pateiktame paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą (forma FR0698) nurodė, kad iki 2003 metų ne banke turėjo 35000 Lt santaupas, tačiau mokesčių administratorius nurodė, kad Pareiškėjas 35000 Lt nebuvo sukaukęs.

Pareiškėjo nuomone, nedeklaravus turto, kurio deklaruoti nereikėjo, t. y. pinigines lėšas iki 50000 Lt, negalima teigti, jog jis (Pareiškėjas) neturėjo mažesnės nedeklaruotos sumos (35000 Lt). Pareiškėjas dar kartą nurodo, kad šeima patyrė daug mažesnes vartojimo išlaidas, todėl galėjo sutaupyti šias lėšas iš gautų pajamų. Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos argumentais, kad net ir pripažinus iki 2003 m. Pareiškėjo turėtas 35000 Lt santaupas, sutuoktinių pajamų ir išlaidų už laikotarpį nuo 1993 m. iki 2010 m. balansas vis tiek būtų neigiamas. Pareiškėjo teigimu, šios išvados yra pagrindas skaičiuoti daug didesnę GPM.

Komisija, įvertinusi mokesčio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos 2017-02-28 sprendimas Nr. 68-31 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti 17378,65 Eur GPM, 5769,58 Eur GPM delspinigius ir 5213 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjo kartu su sutuoktine D. K. (toliau – Pareiškėjo šeima; sutuoktiniai) išlaidos tikrintuoju 2011–2013 m. laikotarpiu viršijo pajamas 799035 Lt suma (atitinkamai 2011 m. – 165988 Lt, 2012 m. – 99033 Lt, 2013 m. – 534014 Lt), t. y. jog Pareiškėjo šeima gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą mokėtinų mokesčių. Mokesčių administratorius, nustatydamas tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjo ir sutuoktinės turėtas (gautas) pajamas, atliko ir iki tikrinamojo laikotarpio (1993–2002 m. ir 2003–2010 m.) sutuoktinių pajamų bei išlaidų analizę ir nustatė, jog tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2011-01-01) sutuoktiniai piniginių lėšų galėjo būti sukaukę 38723 Lt. Pareiškėjo nurodytą 1993–2002 m. laikotarpiu sutaupytų piniginių lėšų 35000 Lt mokesčių administratorius nepripažino sutuoktinių turėtomis pajamomis, nes nustatė, kad minėtu laikotarpiu sutuoktinių patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 70227 Lt (91246 Lt – 161473 Lt) suma, piniginių lėšų 2002-12-31 bankų sąskaitose sutuoktiniai neturėjo, o M. G. (sutuoktinės močiutė) 2002 m. Pareiškėjo sutuoktinei realiai 500000 Lt nepadovanojo. Taip pat mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas pagal pateiktas su motina O. K. D. K. sudarytas keturias paskolų sutartis, kuriose nurodyta, kad Pareiškėjas pasiskolina iš motinos iš viso 144000 Lt, realiai galėjo pasiskolinti tik 39000 Lt pagal 2010-12-23 paskolos sutartį. Pareiškėjo sutuoktinės patikrinimo metu mokesčių administratorius nepripažino sutuoktinių pajamomis Pareiškėjo sutuoktinės 2016-06-29 pranešime (forma PRC911) nurodytą 2009–2013 m. laikotarpiu iš B. M. K. P. pasiskolintą iš viso 209300 Lt ir iš M. N. 2013-05-09 pasiskolintą 30000 Lt, nes konstatavo, jog minėtų sumų nurodyti fiziniai asmenys Pareiškėjo sutuoktinei neperdavė.

Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jo pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjui apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą. Įvertinus skundžiamą sprendimą bei Klaipėdos AVMI patikrinimo aktą ir sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, matyti, kad šiuose dokumentuose išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjo ir sutuoktinės gautomis pajamomis bei patirtomis išlaidomis, 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 ir Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išdėstytos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja, juolab, kad Pareiškėjas iš esmės nekelia ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo teisėtumo ir pagrįstumo, o šiame sprendime pasisako dėl Pareiškėjo skunde nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų. Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu faktinių aplinkybių bei įrodymų vertinimu, t. y. Pareiškėjas iš esmės nesutinka su skundžiamo sprendimo išvadomis dėl jo iki 2003 m. turėto piniginių lėšų likučio dydžio, dėl motinos O. K. Pareiškėjui suteiktų paskolų nepripažinimo, taip pat dėl su motina O. K. sudarytų paskolų sutarčių nevertinimo pagal CK nuostatas ir prašo perduoti jo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pareiškėjas neginčija aritmetinio mokesčių bei baudų ir delspinigių apskaičiavimo. Kadangi savo skundu būtent Pareiškėjas nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija nagrinėjamą bylą spręs pagal Pareiškėjo pareikštus konkrečius reikalavimus.

Dėl paskolų sutarčių, sudarytų su motina O. K. (2005-11-20, 2010-12-23, 2012-06-19 ir 2014-11-21), vertinimo pagal CK nuostatas. Pareiškėjas nurodo, kad pagal CK nuostatas ir LAT praktiką su motina sudarytos paskolų sutartys atitinka visus tokioms sutartims keliamus reikalavimus, todėl mokesčių administratorius privalėjo pagal šiuos sandorius paskolintas pinigines lėšas pripažinti Pareiškėjo pajamomis.

Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys, jog LVAT yra ne kartą nurodęs, kad 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 (žr., pvz., LVAT 2007 m. kovo 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁷-328/2007). Nei mokesčių administratorius, nei bylą nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007, *Administracinė jurisprudencija Nr. 1(11), 2007, p. 103–113; 2016-06-06 nutartis adm. byloje Nr. A-581-602/2016, 2016-11-04 nutartis adm. byloje Nr. A-3075-575/2016 ir kt.*), todėl Pareiškėjo argumentai dėl su motina sudarytų paskolos sutarčių vertinimo pagal CK nuostatas ir iš to kylančių teisinių pasekmių, nagrinėjamu atveju vertintini kaip teisiškai nereikšmingi ir atmestini kaip nepagrįsti. Šiuo atveju mokesčių administratorius neginčija Pareiškėjo su motina O. K. sudarytų paskolos sutarčių galiojimo. Ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl to, ar pagal šias sutartis pinigines lėšas realiai Pareiškėjui buvo perduotos.

Dėl paskolų, gautų iš motinos O. K. . Šioje byloje Pareiškėjas, grįsdamas savo šeimos pajamų šaltinius, mokesčių administratoriui pateikė su motina O. K. (mirusi 2016-01-14) laikotarpiu nuo 2005-11-20 iki 2014-11-21 sudarytas paskolos sutartis, kuriose nurodyta, kad Pareiškėjas pasiskolina iš motinos: 2005-11-20 – 47000 Lt, 2010-12-23 – 39000 Lt, 2012-06-19 – 33000 Lt ir 2014-11-21 – 25000 Lt, iš viso 144000 Lt. Tačiau mokesčių administratorius, išanalizavęs 1993–2014 m. laikotarpio turimus ir surinktus duomenis apie O. K. pajamas ir išlaidas, nustatė, kad O. K. tik 2010-12-23 Pareiškėjui (sūnui) realiai galėjo paskolinti 39000 Lt, o pagal kitas paskolos sutartis jose nurodyto dydžio piniginių lėšų paskolinti neturėjo finansinių galimybių (*detalesnė nurodyta Klaipėdos AVMI atlikto O. K. mokestinio tyrimo 2016-*

10-07 ataskaitos Nr. (9.6) FR0686-1990 6–7 psl., t. y. buvo vertinta O. K. pensija ir kitos išmokos 1993–2014 m. laikotarpiu, atsižvelgta į statistines vartojimo išlaidas, įvertintos aplinkybės, kad O. K. nekilnojamojo turto perleidimo sandorių 1993–2014 m. nevykdė, papildomų pajamų negavo, O. K. nekilnojamąjį turtą ir sąskaitose esančias pinigines lėšas paveldėjo dukra S. R.). Minėtą 39000 Lt sumą mokesčių administratorius pripažino Pareiškėjo realiai turėtomis pajamomis.

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius privalėjo įvertinti O. K. galimybes pasiskolinti iš kitų artimų giminaičių, taip pat motinos iš giminaičių grynaisiais pinigais gautas dovanas, kurių nebuvo prievolės deklaruoti.

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 (motina O. K. perdavė) minėtose paskolų sutartyse (2005-11-20, 2012-06-19 ir 2014-11-21) nurodytas piniginių lėšų sumas (atitinkamai 47000 Lt, 33000 Lt 25000 Lt).

Nagrinėjamu atveju pažymėtina, kad mokesčių administravimo veiksmus Pareiškėjo atžvilgiu mokesčių administratorius pradėjo vykdyti 2015 m. (*Klaipėdos AVMI 2015-11-30 išrašytas operatyvaus patikrinimo pavedimas Nr. FR1043-10921*). Operatyvaus patikrinimo metu pateiktame 2016-01-25 paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius (forma FR0698) Pareiškėjas iš motinos O. K. pasiskolintų piniginių lėšų apskritai nenurodė, nors apie tokio pobūdžio, t. y. pasiskolintas, pinigines lėšas atitinkamai 25000 Lt ir 20000 Lt pagal 2011-03-22 ir 2014-02-03 vartojimo kredito sutartis šiame paaiškinime Pareiškėjas nurodė. Operatyvaus patikrinimo už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 metu mokesčių administratorius nustatė, kad abiejų sutuoktinių išlaidos viršijo jų pajamas. Nustačius faktų, turinčių mokesčių vengimo požymių, buvo inicijuoti Pareiškėjo ir jo sutuoktinės mokestiniai patikrinimai. Pareiškėjo mokestinis patikrinimas pradėtas 2016-06-09, Klaipėdos AVMI išrašius pavedimą tikrinti Nr. (9.6) FR0773-1686. Mokestinio patikrinimo metu, t. y. 2016-06-29, Pareiškėjas pateikė Pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911), kuriame jau nurodė apie iš savo motinas pasiskolintas pinigines lėšas (iš viso 144000 Lt), tačiau paskolos sutarčių vietos mokesčių administratoriui Pareiškėjas nepateikė. Šias sutartis (jų kopijas) Pareiškėjas pateikė tik Inspekcijai. Taigi, kaip matyti iš bylos medžiagos, jau mokestinio tyrimo metu Pareiškėjo buvo paprašyta nurodyti turėtų pajamų šaltinius ir juos pagrįsti. Tačiau Pareiškėjas faktinę aplinkybę dėl iš motinos pasiskolintų 144000 Lt nurodė tik mokestinio patikrinimo metu ir grindžia šią aplinkybę tik minėtų paskolos sutarčių kopijomis.

Komisija pažymi, jog dėl įrodymų vertinimo, kai, remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, LVAT, kuris, vadovaudamasis ABTĮ 15 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus, 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A¹⁷-301/2007 (publikuota: „Administracinė jurisprudencija“, 2007, Nr. 11) yra išaiškinęs, jog įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Šios aplinkybės turėtų būti įrodinėjamos tiesioginiais įrodymais, iš kurių galima daryti vienareikšmę išvadą apie įrodinėjimo dalyką sudarančias aplinkybes (pavyzdžiui: mokėjimo pavedimai, patvirtinantys lėšų judėjimą; asmenų, iš kurių pajamos neva gautos, paaiškinimai apie tai, kad lėšos perduotos ar neperduotos; kitų liudytojų, galinčių patvirtinti ar paneigti lėšų perdavimą, parodymai). Įstatymas nedraudžia įrodinėti ir netiesioginiais įrodymais, t. y. įrodymais, daugiareikšmiai susijusiais su įrodinėjimo dalyką sudarančiomis aplinkybėmis (pavyzdžiui, įrodymai apie tai, kokiomis lėšomis galėjo disponuoti asmuo, iš kurio galėjo būti gautos pajamos; įrodymai apie gautų lėšų panaudojimo aplinkybes ir pan.). 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-438-201/2011, 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. A-690-556/2015 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinis 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, pajamų gavimo nepagrindžia (2011-09-09 adm. byloje Nr. A-556-3513/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (A-110-438/2015)). Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554/2014; 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016).

Komisijos vertinimu, mokesčių mokėtojo įpareigojimas pagrįsti atitinkamų pajamų šaltinius reiškia, kad jo nurodomi pajamų šaltiniai turi būti realūs, o pateikti įrodymai apie piniginių lėšų gavimą iš atitinkamų šaltinių atspindėti realiai susiklosčiusias faktines aplinkybes, ypač tais atvejais, kai gautų pajamų šaltinis yra ne paties mokėtojo veikla, o kito asmens gautos pajamos. Todėl turi būti *pateikti pakankami ir neginčijami įrodymai, kad atitinkamo dydžio pajamos realiai yra gautos konkrečiu nurodytu būdu iš nurodyto pajamų šaltinio*, t. y. šaltinis turi būti ne tik realus, bet ir turi būti objektyviais duomenimis patvirtintos aplinkybės, kad lėšos realiai perduotos mokėtojui (LVAT 2011-09-09 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3513/2011). Todėl mokesčių mokėtojas negali remtis vien tik tvirtinimu, kad pateikė atitinkamus sandorius patvirtinančias sutartis, paskolų davėjai patvirtino paskolos suteikimo faktą ar galimai jomis disponavo, jas naudojo patirdamas atitinkamas išlaidas. Pareiga nurodyti pajamų šaltinius pirmiausia tenka mokesčių mokėtojui, kuris ir privalo užtikrinti, jog, esant kompetentingų valstybės institucijų reikalavimui, galės pateikti šiuos šaltinius pagrindžiančius dokumentus. Mokėtojais, pasirinkdami pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) ir šių pajamų nedeklaruodami, pateikiant atitinkamo mokesčio laikotarpio pajamų deklaracijas (pavyzdžiui, kai tokios deklaracijos teikimas nėra privalomas), prisiima ir visą riziką dėl jiems tenkančios įrodinėjimo naštos.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjas savo teiginiais dėl motinos atskirais laikotarpiais galimai turėtų didesnių pajamų, nei nustatė mokesčių administratorius, t. y. iš artimųjų giminaičių gautų dovanų grynaisiais pinigais, pagrįsti jokių objektyvių įrodymų nepateikė. Atsižvelgdama į tai ir įvertinusi nustatytas aplinkybes dėl O. K. finansinių galimybių suteikti paskolas, Pareiškėjui nepateikus jokių objektyvių įrodymų apie pagal minėtas paskolos sutartis grynųjų pinigų perdavimą (gavimą), iš motinos gautų paskolų neįtraukus į pateiktą pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto gavimo šaltinius (forma FRO698), o patį faktą dėl pagal paskolos sutartis gautų pajamų Pareiškėjui nurodžius tik mokesčio patikrinimo metu (*po operatyvaus patikrinimo Pareiškėjas žinojo, kad jo šeimos išlaidos viršijo iš mokesčių administratoriui žinomų oficialių šaltinių gautas pajamas*), Komisija neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos pozicija, kad su skundu centriniam mokesčių administratoriui pateiktos paskolos sutarčių kopijos nepagrindžia realaus pinigų perdavimo Pareiškėjui fakto. Mokesčių administratorius nustatė, jog O. K. 2005 m. pabaigoje galėjo turėti sukaupusi piniginių lėšų ne banke apie 13994 Lt, 2010 m. – 41489 Lt (*pripažinta, kad iš šios sumos 39000 Lt motina galėjo paskolinti Pareiškėjui*), 2012 m. – apie 5114 Lt, 2014 m. – apie 17964 Lt. Pareiškėjui neaišku, kodėl ir likusios 39561 Lt sumos (13994 Lt + 2489 Lt (41489 – 39000) + 5114 Lt + 17964 Lt) mokesčių administratorius nelaikė kaip paskolintos. Komisija pažymi, kad įrodinėjimo dalykas šiuo atveju yra aplinkybės, ar pinigų sumos mokesčių mokėtojui realiai buvo ar nebuvo perduotos, t. y. gautos ar negautos pajamos. Pareiškėjo motinos atskirais mokesčiais

laikotarpiais (*paskolų sutarčių surašymo metu*) turėti atitinkamų piniginių lėšų likučiai (*mažesni, nei nurodyta paskolos sutartyse*) patys savaime ne tik negali pagrįsti paskolų sandorių pagrindu Pareiškėjo gautų pajamų realumo, tačiau taip pat nepagrindžia, nesant jokių kitų pateiktų objektyvių įrodymų, šių piniginių lėšų likučių perdavimo Pareiškėjui fakto. Ginčo atveju mokesčių administratorius tinkamai pagrindė, kodėl minėtomis paskolos sutartimis negalėjo būti pagrįstos jose nurodytos ginčo pajamos.

Dėl Pareiškėjo turėtų piniginių lėšų iki 2003 m. Pareiškėjo teigimu, jis iki 2003 m. ne banke turėjo sukaukęs 35000 Lt.

Bylos medžiaga nustatyta, kad, siekdamas nustatyti Pareiškėjo šeimos piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje (2011-01-01), mokesčių administratorius vertino ir ankstesnių laikotarpių sutuoktinių pajamas bei išlaidas. Nustatyta, kad 1993–2002 m. laikotarpiu Pareiškėjo šeimos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 70227 Lt (91246 Lt – 161473 Lt) suma (*detalesniam Komisijos sprendimo 3 psl.*), piniginių lėšų 2002-12-31 bankų sąskaitose sutuoktiniai neturėjo, taip pat nustatyta, kad M. G. (sutuoktinės močiutė) 2002 m. Pareiškėjo sutuoktinei realiai 500000 Lt nepadovanojo. Įrodymų apie minėtu laikotarpiu gautas kitokio dydžio pajamas Pareiškėjas nenurodė ir nepateikė. Mokesčių administratorius nustatė, kad sutuoktiniai 3 asmenų šeimai (iki 1996 m. – 2 asmenų šeimai) maistui, avalynei, drabužiams, transporto paslaugoms, būstui ir kitoms būtinoms paslaugoms 1993–2002 m. laikotarpiu patyrė 103413 Lt, t. y. vidutiniškai per mėn. po 718 Lt (*103413 Lt : 12 metų : 12 mėn.*). Pareiškėjas dėl minėtu laikotarpiu galimai patirtų mažesnių išlaidų ir galimybės sutaupyti skunde nurodytą sumą, t. y. mokesčių administratoriaus pagal statistinius duomenis nustatytą Pareiškėjo šeimos išlaidų dydį paneigiančių objektyvių įrodymų nepateikė, apsiribodamas abstrakčiais teiginiais apie sukauptas atitinkamų piniginių lėšų sumas. Atsižvelgusi į šias aplinkybes, Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti skundžiamame sprendime padarytos išvados, kad sutuoktiniai 2002-12-31 piniginių lėšų likučio ne banke sukaukęs neturėjo. Kadangi, kaip minėta, 1993–2002 m. laikotarpiu Pareiškėjo šeimos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 70227 Lt suma, sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad net ir pripažinus, jog Pareiškėjas iki 2003 m. turėjo sutaupęs 35000 Lt sumą, sutuoktinių pajamų ir išlaidų balansas vis tiek būtų neigiamas.

Dėl Pareiškėjo prašymo jo skundą centriniam mokesčių administratoriui perduoti nagrinėti iš naujo. Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatas skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokesčio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju nesusklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negalėtų priimti sprendimo iš esmės, todėl Pareiškėjo prašymas dėl jo skundo perdavimo mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atmestinas. Be to, Pareiškėjas jokiais argumentais nepagrindė savo prašymo, o byloje surinkti įrodymai patvirtina, jog, remiantis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, mokesstinė prievolė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyta pagrįstai ir teisėtai, konstatavus, jog Pareiškėjo išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jo pajamas.

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 Finansų ministerijos 2017-02-28 sprendimą Nr. 68-31.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene