



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

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

2017 m. birželio 6 d. Nr. S-129 (7-81/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

mokesčių mokėtojai nedalyvaujant

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovei

Miglei Mainionytei

2017 m. gegužės 16 d. išnagrinęjusi D. K. (toliau – Pareiškėja) 2017-04-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-02-28 sprendimo Nr. 68-32, 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)-FR0682-6 dėl 2016-10-24 patikrinimo akto Nr. (9.6)-FR0680-659 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 17568,06 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 5780,96 Eur GPM delspinigius ir 5270 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjos GPM mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-12-31, nustatė, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio S. 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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, Klaipėdos AVMI 2017-01-04 sprendimu Nr. (6.5)-FR0682-5 Pareiškėjai nurodė sumokėti 17568,06 Eur GPM, 5780,96 Eur GPM delspinigius ir skyrė 5270 Eur GPM baudą.

Skundžiamu sprendimu Inspekcija Klaipėdos AVMI 2017-01-04 sprendimą Nr. (6.5)-FR0682-6 patvirtino.

GPM Pareiškėjai apskaičiuotas vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, nustatčius, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu. Ši įstatyminė 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 tvarką nustato Taisyklės (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 *expressis 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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. Nustatčius faktų, turinčių mokesčių vengimo požymių, inicijuoti Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokestiniai patikrinimai, kurių metu nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu sutuoktinių turto vertė ir asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį buvo didesnės už deklaruotas pajamas. Pareiškėjai GPM už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2013-12-31 apskaičiuotas pagal atliktą įvertinimą, pritaikius išlaidų metodą.

Norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui 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 Pareiškėjai GPM už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2013-12-31, naudojosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais: VĮ Regitra, Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos, 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, Pareiškėja 1996-02-22 įregistravo santuoką su S. K. . Pareiškėja ir jos sutuoktinis turi du vaikus, gim. 1996-11-21 ir 2006-06-19.

Pareiškėja 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 jos vardu buvo registruota individuali įmonė „G1“, kuri nuo 2006-03-31 pertvarkyta į BUAB „G1“ (nuo 2016-03-24 yra bankrutavusi). Pareiškėjai priklauso 100 proc. BUAB „G1“ akcijų. Pareiškėja 2004-08-03–2016-05-04 laikotarpiu vykdė individualią veiklą pagal pažymą ir nuo 2014-07-26 dirba UAB „T1“.

Nustatyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis 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.

Dėl piniginių lėšų likučio ne banke tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Pareiškėja ir sutuoktinis 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 Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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. Pareiškėjai realiai 500000 Lt nepadovanojo, konstatuota, kad sutuoktiniai 2002-12-31 piniginių lėšų likučio ne banke sukaupe 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 Pareiškėjos 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. Pareiškėja nurodė, kad nepagrįstai vartojimo išlaidos apskaičiuotos pagal Statistikos departamento skelbiamas vidutines vartojimo išlaidas vienam ūkio nariui (mieste) per metus.

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

Taigi atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos sutuoktinio nurodyta vartojimo išlaidų suma (370000 Lt) nebuvo pagrįsta dokumentais, nenurodytas išlaidų laikotarpis, Klaipėdos AVMI

pagrįstai, apskaičiuodama Pareiškėjos (šėimos) vartojimo išlaidas, panaudojo statistinius duomenis.

Centrinis mokesčių administratorius taip pat pažymi, jog atliekamame mokestiniam 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 Pareiškėjos (šėimos) vartojimo išlaidos.

Dėl 500000 Lt dovanos, gautos iš M. G., pagrįstumo. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino 2002 m. iš močiutės M. G. gautos 500000 Lt dovanos.

Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja 2016-08-02 pateiktame paaiškinime nurodė, kad 2002 m. jos močiutė M. G. (mirusi 2003-07-17) grynaisiais pinigais padovanojo 500000 Lt. Pareiškėja nepateikė piniginę dovaną (500000 Lt) patvirtinančio įrodymo. Mokestinio tyrimo metu (2016-10-10 *mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (9.14)FR0686-1998*) įvertinus 1995-01-01 (*ankstesnių duomenų apie M. G. senatvės pensijas nebuvo*)–2003-07-17 laikotarpiu M. G. gautą 23578,99 Lt pensiją, bei nustatčius, kad nurodytu laikotarpiu M. G. nevykdė jokių nekilnojamojo turto perleidimo sandorių, be to, pagal turimus duomenis nenustatyta, kad M. G. būtų vykdžiusi kokią nors ekonominę veiklą ar gavusi papildomų pajamų, konstatuota, kad M. G. 1993–2003 m. laikotarpiu neturėjo finansinių galimybių sukaupti 500000 Lt pinigines lėšas. Pagal banko notarų biurui pateiktą pažymą apie M. G. sąskaitas nustatyta, kad 2003-09-30 M. G. sąskaitos likutis buvo 0,05 Lt, o indėlio sąskaitos likutis – 1044,75 Lt.

Inspekcijos vertinimu, atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, susijusias su M. G. finansine padėtimi bei nesat jokių objektyvių duomenų apie realų 49999 Lt dydžio dovanos suteikimą, nėra pagrindo pripažinti, kad M. G. padovanojo Pareiškėjai 49999 Lt sumą (*Pareiškėjos nuomone, yra pagrindas pripažinti, jog ji iki 2003-12-31 yra gavusi dovanų 49999 Lt, kurių nereikėjo deklaruoti*).

Dėl pajamų šaltinių tikrinamuoju 2011-2013 metų laikotarpiu.

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

Įvertinus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos 165988 Lt viršijo gautas pajamas. Konstatuota, jog 2011 m. Pareiškėjos 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. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 2012 m. gavo 383105 Lt pajamas ir patyrė 485193 Lt išlaidas, iš kurių 320000 Lt už Pareiškėjos įsigytą sklypą ir namą Palangoje, 71791,19 Lt BUAB „G1“ atskaitingo asmens išlaidos, 5093,80 Lt už Pareiškėjos sutuoktinio su UAB „T1“ akcijų įsigijimu susijusios išlaidos ir kt.

Įvertinus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 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. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos 99033 Lt viršijo pajamas. Konstatuota, jog 2012 m. Pareiškėjos išlaidos viršijo pajamas 49516,50 Lt suma (99033 Lt / 2).

Dėl gautų pajamų ir patirtų išlaidų už 2013 metus. Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 Pareiškėjos sutuoktinis, atskaitingo asmens išlaidos ir kt.

Įvertinus, jog Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio išlaidos 534014 Lt viršijo gautas pajamas. 2013 m. Pareiškėjos išlaidos viršijo pajamas 267007 Lt suma (534014 Lt / 2).

Mokestinio patikrinimo metu, įvertinus Pareiškėjos ir jos sutuoktinio gautas pajamas bei patirtas išlaidas, nustatyta, kad 2011 m. šeimos išlaidos 166589 Lt viršijo pajamas, 2012 m. šeimos išlaidos 99033 Lt viršijo pajamas, 2013 m. šeimos išlaidos 534014 Lt viršijo pajamas, iš viso išlaidos viršijo pajamas 799035 Lt suma.

Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjos ir jos sutuoktinio 2011–2013 m. faktiniais duomenimis pagrįstos išlaidos viršijo deklaruotas ir dokumentais pagrįstas pajamas bei į tai, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis 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 B. K. P. ir M. N. , pagrįstumo. Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai nepripažino iš B. K. P. gautų paskolų, iš viso 209300 Lt sumos, M. N. suteiktos 30000 Lt paskolos.

2016-06-29 Pareiškėja ir jos sutuoktinis pateikė Pranešimus apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911) (toliau – Pranešimas apie pajamų ir turto šaltinius). Pareiškėja pateiktame Pranešime nurodė, kad laikotarpiu nuo 2009-01-15 iki 2013-05-09 iš fizinių asmenų pasiskolino 239000 Lt. Iš Bertos K. P. Pareiškėja 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.

Pareiškėjos sutuoktinis 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.

Pareiškėja rašytinių paskolos sutarčių ar kitokio dokumento, patvirtinančių paskolų suteikimą, nepateikė. Pareiškėja 2016-08-02 paaiškinime Nr. (9.29)-AC19-42 nurodė, jog paskolų sutartys liko pas paskolų davėjus. Inspekcija pažymi, kad Pareiškėja iš B. K. P. gautų paskolų (iš viso 209300 Lt) bei iš M. N. gautos 30000 Lt paskolos anksčiau pateiktame 2016-01-25 paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir jų pagrindimą (forma FR0698) nenurodė.

Klaipėdos AVMI atliko B. K. P. operatyvų patikrinimą, kurio metu B. K. P. įgaliotas asmuo I. P. 2016-09-16 pateikė 5 paskolų raštelių (2009-01-15, 2010-02-16, 2011-02-22, 2012-01-18, 2013-01-09) kopijas. Paskolų rašteliuose pasirašė tik paskolos gavėja, t. y. Pareiškėja. B. K. P. įgaliotas asmuo I. P. 2016-09-16 pateikė paaiškinimą, kuriame nurodė, kad B. K. P. ir Pareiškėjos mama yra geros draugės, todėl, Pareiškėjai paprašius, B. K. P. per 5 kartus pasiskolino 209300 Lt. Skolinant pinigų dalyvavo B. K. P. sūnus I. P. . Pinigus Pareiškėja žadėjo gražinti pagal galimybę, dalimis, tačiau iki 2016-09-16 skolos negražino. Dėl turto įkeitimo ir dėl palūkanų nebuvo tartasi. Paskolos beprocentinės. Paskolų gražinimas neužtikrintas jokiais garantijomis. Klaipėdos AVMI nustatė, kad paskolų suteikimas iš esmės grindžiamas tik pačios Pareiškėjos surašytais ir pasirašytais paskolų rašteliais bei paaiškinimais. Objektivių įrodymų, kurie patvirtintų faktinį (realų) lėšų perdavimą, nepateikta.

Atlikto M. N. operatyvaus patikrinimo metu M. N. pateikė 2013-05-09 skolos raštelį, kuriame nurodyta, jog M. N. Pareiškėjai paskolino 30000 Lt. Paskola beprocentinė. Paskolos gražinimas „pagal galimybes“. M. N. nepateikė 30000 Lt perdavimo faktą patvirtinančių dokumentų. Nustatyta, kad paskolos nebuvo pradėta gražinti, nors nuo paskolos suteikimo praėjo daugiau nei septyneri metai.

Aptardama gausią LVAT praktiką bylose, kai mokesčių mokėtojai nepagrindžia savo patiriamų išlaidų juridinę galią turinčiais pajamų šaltiniais, Inspekcija pažymi, kad teismas tinkamai 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).

Atsižvelgdama į nustatytas paskolos sutarčių sudarymo aplinkybes bei vadovaudamasi nurodytomis MAĮ nuostatomis ir LVAT praktika, Inspekcija nurodo, kad Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, jog K. P. 2009–2013 m. laikotarpiu 209300 Lt piniginių lėšų, o M. N. 2013-05-09 30000 Lt piniginių lėšų sumos realiai Pareiškėjai neperdavė.

Dėl 100000 Lt paskolos, suteiktos pagal 2011-12-01 paskolos sutartį, BUAB „G1“ vertinimo. Pareiškėja su skundu centriniam mokesčių administratoriui papildomai pateikė 2011-12-01 paskolos sutartį (toliau – paskolos sutartis) bei nurodė, kad pagal šį dokumentą realiai BUAB „G1“ paskola suteikta nebuvo, todėl Klaipėdos AVMI neteisingai apskaičiavo Pareiškėjos išlaidas už 2011 m. Skunde teigė, kad Pareiškėjai gavus iš BUAB „G1“ bankroto administratoriaus paskolos sutarties originalą, ji kreipsis dėl ikiteisminio tyrimo pradėjimo pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 300 straipsnio „Dokumento suklastojimas ar disponavimas suklastotu dokumentu“ 1 dalį.

Inspekcija pažymi, kad sprendimo priėmimo dieną mokesčių administratorius vadovaujasi tais duomenimis bei vertina tas aplinkybes, kurios yra nustatytos sprendimo priėmimo dieną. Hipotetinė situacija dėl galimo ikiteisminio tyrimo pradėjimo negali ir neturi įtakos mokesčių administratoriaus mokestinio patikrinimo metu nustatytų aplinkybių vertinimui. LVAT yra išaiškinęs, jog pareiga sumokėti mokesčius ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką ar administracinę teisės pažeidimą nėra susijusios tiesioginiu priešastiniu ryšiu (pavyzdžiui, LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2007-05-28 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-6-238/2007). Taigi baudžiamajame procese sprendžiami asmens baudžiamosios atsakomybės klausimas, o šiame mokestiniame procese sprendžiamas Pareiškėjos apmokestinimo klausimas pagal mokesčių administratoriaus surinktus bei mokesčių mokėtojo pateiktus duomenis sprendimo priėmimo dieną.

Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio. Pareiškėjos teigimu, nepagrįstai delspinigiai 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 mokestinę 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 kokį kitą įstatyme nustatytą laikotarpį, kai dar nėra atsiradusi mokesčių administratoriaus teisė priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką. Taigi nagrinėjamu atveju Pareiškėjai 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.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutiko ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašė perduoti jos 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 kartu su sutuoktiniu pasiskolino iš viso 383000 Lt sumą, iš jų iš B. K. P. – 209300 Lt, o iš M. N. – 30000 Lt sumą.

Pareiškėja, vadovaudamasi 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. Pareiškėjos teigimu, iš Bertos K. P. pasiskolinta 209300 Lt suma laikytina pagrįsta, nes atitinka visus paskolos sutarties elementus, o garantija, hipoteka įkeisto turtas ir laidavimas tėra papildomos, neprivalomos, paskolos sutarties šalių pasirinktos pagal tarpusavio susitarimų, priemonės. Pareiškėja nurodo, kad abi šalys patvirtino paskolinių santykių egzistavimo faktą, todėl egzistuoja absoliučiai visi įrodymai, patvirtinantys paskolos sutarčių egzistavimą ir pinigų perdavimo faktą.

Pareiškėjos nuomone, nėra pagrindo abejoti ir paskolos sutartimi, sudaryta su M. N. . Pats M. N. 2016-09-15 paaiškiniame patvirtino, kad 2013-05-09 verslo partnerei D. K. (Pareiškėjai) suteikė 30000 Lt paskolą verslo reikalams, kad paskolos raštas buvo surašytas M. N. namuose, paskolos lėšas D. K. perdavė grynaisiais pinigais vienu kartu. M. N. pateikė 2013-05-09 surašytą skolos raštą su D. K. , kuriame nurodyta, kad D. K. iš M. N. pasiskolino 30000 Lt, paskola beprocentinė, grąžinimas pagal galimybes.

Pareiškėja nurodo, kad su M. N. buvo tartasi, jog pinigai skolinami labai trumpam laikotarpiui, todėl ir nebuvo susitarta dėl palūkanų, tačiau pasikeitus finansinėms galimybėms iki šiol nėra galimybės grąžinti paskolą. Pareiškėjos teigimu, vien tas faktas, kad paskola yra beprocentinė, nedaro paskolos sutarties negaliojančios, kai egzistuoja visi paskolos sutarties elementai ir abi šalys patvirtino paskolos faktą.

Kaip nurodo Pareiškėja, visose paskolos sutartyse yra aiškiai nurodyta, jog Pareiškėja *pasiskolina* vienokią ar kitokią sumą pinigų (tai buvo parašyta mano ranka), kas, lingvistiškai aiškinantis paskolos sutarties elementų egzistavimo faktą, akivaizdžiai parodo, jog pinigai buvo gauti sutarties sudarymo metu ir būtent šiuo įrašytu žodžiu buvo patvirtintas paskolos sutarties dalyko perdavimo Pareiškėjai kaip paskolos gavėjai faktas pagal CK 6.871 str. 3 dalį.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratoriui buvo pateikti 2016-06-29 Pranešimai apie pajamų ir turto įsigijimo šaltinius (forma PRC911), kuriuose buvo nurodyta, jog iš viso Pareiškėja ir jos sutuoktinis S. 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 mokestinio patikrinimo laikotarpiu, nelaikytinas kaip argumentas, kad visi duomenys, nurodyti pranešime, yra neteisingi, nes tai tėra formali laikotarpių sutaptis.

Dėl dovanotų lėšų pagrįstumo. Pareiškėja nurodo, kad 2002 m. iš močiutės M. G. (mirė 2003-07-17) grynaisiais pinigais padovanotų 500000 Lt Deklaracijoje nedeklaravo, nes nežinojo, jog tai buvo privalu.

Pareiškėja nurodo, kad jai žinoma, jog 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 ir 2 d.). Pareiškėja paaiškina, kad dovanojimo sutartys buvo pasirašytos, tačiau, praėjus 14 metų, šie dokumentai jau sunaikinti, manant, jog jų daugiau nebeprireiks.

Pareiškėja paaiškina, kad pablogėjęs močiutės sveikatai, dažnai ją lankydavo ir kiekvieną kartą pas ją atvykus buvo dovanojamos pinigų sumos, kurios neviršijo 50000 Lt, todėl pas notarą ir nevykdavo. Pareiškėjos teigimu, kiek žinanti, tuo metu močiutė buvo susipykusi su kitais artimaisiais giminaičiais, slėpė nuo jų visas santaupas, o jausdama, jog liko jai gyventi nedaug – nuolatos ir tik Pareiškėjai atsidėkodavo už priežiūrą ir pagalbą pinigėmis dovanomis. Taip pat Pareiškėja prisimena, jog močiutė sakė, kad šiuos pinigus yra gavusi dovanų, bet iš ko ir koku pagrindu, nesakė.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad nedeklaravus 2003-12-31 turėtų piniginių lėšų ir turto, prarandama galimybė pinigines lėšas laikyti realiu ir teisėtu pajamų šaltiniu, todėl, Pareiškėjos nuomone, turi būti atsižvelgiama į tai, kad buvo galimybė gauti dovanas iki 50000 Lt, kurių nereikėjo deklaruoti. Pareiškėjos nuomone, yra būtina pripažinti 49999,99 Lt dovaną, kaip gautą pagrįstai ir teisėtai.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos 2017-02-28 sprendimas Nr. 68-32 tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 17568,06 Eur GPM, 5780,96 Eur GPM delspinigius ir 5270 Eur GPM baudą, mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėjos kartu su sutuoktiniu S. K. (toliau – Pareiškėjos 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 Pareiškėjos šeima gavo kitų pajamų, kurių mokesčių įstatymų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo kurių neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą mokėtinų mokesčių. Mokesčių administratorius, nustatydamas tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos ir sutuoktinio 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 grynaisiais pinigais galėjo būti sukaukę 38723 Lt. Pareiškėjos sutuoktinio nurodytų 1993–2002 m. laikotarpiu sutaupytų piniginių lėšų 35000 Lt mokesčių administratorius nepripažino sutuoktinių turėtomis pajamomis, nes nustatė, kad šiuo 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. (Pareiškėjos močiutė) 2002 m. Pareiškėjai realiai 500000 Lt padovanoti negalėjo. Taip pat mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos sutuoktinis pagal pateiktas su motina O. K. sudarytas keturias paskolų sutartis, kuriose nurodyta, kad Pareiškėjos sutuoktinis pasiskolina iš motinos iš viso 144000 Lt, realiai galėjo pasiskolinti tik 39000 Lt pagal 2010-12-23 paskolos sutartį. Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius nepripažino sutuoktinių pajamomis Pareiškėjos 2016-06-29 pranešime (forma PRC911) nurodytų 2009–2013 m. laikotarpiu iš Bertos K. P. pasiskolintų iš viso 209300 Lt ir iš M. N. 2013-05-09 pasiskolintų 30000 Lt, nes konstatavo, jog minėtų sumų nurodyti fiziniai asmenys Pareiškėjai neperdavė.

Mokesčių administratorius, konstatavęs, jog Pareiškėjos išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jos pajamas, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir mokesčius Pareiškėjai 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 Pareiškėjos ir sutuoktinio 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 Pareiškėja iš esmės nekelia ginčo dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo teisėtumo ir pagrįstumo, o šiame sprendime pasisako dėl Pareiškėjos skunde nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų. Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktu faktinių aplinkybių bei įrodymų vertinimu, t. y. Pareiškėja iš esmės nesutinka su skundžiamo sprendimo išvadomis dėl jos iki 2003 m. iš močiutės dovanų gautų piniginių lėšų nepripažinimo, dėl Bertos K. P. ir M. N. Pareiškėjai suteiktų paskolų nepripažinimo, taip pat dėl su šiais fiziniais asmenimis sudarytų paskolų sutarčių nevertinimo pagal CK nuostatas ir prašo perduoti jos skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Pareiškėja neginčija aritmetinio mokesčių bei baudų ir delspinigių apskaičiavimo. Kadangi savo skundu būtent Pareiškėja nustato mokestinės bylos nagrinėjimo ribas, Komisija nagrinėjamą bylą spręs pagal Pareiškėjos pareikštus konkrečius reikalavimus.

Dėl paskolų sutarčių, sudarytų su Berta K. P. ir M. N., vertinimo pagal CK nuostatas. Pareiškėja nurodo, kad pagal CK nuostatas ir LAT praktiką su šiais fiziniiais asmenimis sudarytos paskolų sutartys atitinka visus tokioms sutartims keliamus reikalavimus, todėl mokesčių administratorius privalėjo pagal šiuos sandorius paskolintas pinigines lėšas pripažinti Pareiškėjos 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 mokesčių 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 mokesčiais teisinaisiais 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 Pareiškėjos 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 Pareiškėjos su Berta K. P. ir M. N. sudarytų paskolos sutarčių galiojimo. Ginčas nagrinėjamu atveju kilo dėl to, ar pagal šias sutartis pinigines lėšas realiai Pareiškėjai buvo perduotos.

Dėl paskolų, gautų iš B. K. P. ir M. N. Šioje byloje Pareiškėja, grįsdama savo šeimos pajamų šaltinius, mokesčių administratoriui 2016-06-29 pateikė Pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911), kuriame nurodė, kad iš B. K. P. Pareiškėja 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, o iš M. N. 2013-05-09 pasiskolino 30000 Lt.

Pareiškėjos teigimu, paskolos jai suteiktos realiai ir šias aplinkybes patvirtino paskolas suteikę B. K. P. ir M. N. .

Komisija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindų nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatuoja, jog Pareiškėja nepateikė pakankamų ir neginčijamų įrodymų, kurie pagrįstų, kad ji realiai grynaisiais pinigais gavo (B. K. P. ir M. N. perdavė) minėtose paskolų sutartyse (2009-01-15, 2010-02-16, 2011-02-22, 2012-01-18, 2013-01-09 ir 2013-05-09) nurodytas piniginių lėšų sumas (atitinkamai 49800 Lt, 49000 Lt, 48000 Lt, 49500 Lt, 13000 Lt ir 30000 Lt).

Nagrinėjamu atveju pažymėtina, kad mokesčių administravimo veiksmus Pareiškėjos atžvilgiu mokesčių administratorius pradėjo vykdyti 2015 m. (*Klaipėdos AVMI 2015-11-30 išrašytas operatyvaus patikrinimo pavedimas Nr. FR1043-10922*). Operatyvaus patikrinimo metu pateiktame 2016-01-25 paaiškinime apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius (forma FR0698) Pareiškėja iš B. K. P. ir M. N. pasiskolintų piniginių lėšų apskritai nenurodė, nors apie tokio pobūdžio, t. y. pasiskolintas, pinigines lėšas atitinkamai 62000 Lt ir 225000 Lt pagal su E. P. (2014-06-16 paskolos sutartis) ir „Swedbank“, AB banku (2012-01-30 kredito sutartis) sudarytas sutartis šiame paaiškinime Pareiškėja 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 Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokesčiai patikrinimai. Pareiškėjos mokesstinis patikrinimas pradėtas 2016-06-09, Klaipėdos AVMI išrašius pavedimą tikrinti Nr. (9.6) FR0663-248. Mokesstinio patikrinimo metu, t. y. 2016-06-29, Pareiškėja pateikė Pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto (įskaitant pasiskolintas pinigines lėšas) įsigijimo šaltinius (forma PRC911), kuriame jau nurodė apie iš B. K. P. ir M. N. pasiskolintas pinigines lėšas (iš viso 239300 Lt (209300 Lt + 30000 Lt), tačiau paskolos sutarčių Pareiškėja nepateikė. 2016-08-02

paaškinime Nr. (9.29)-AC19-42 Pareiškėja nurodė, kad paskolų sutartys liko pas paskolų davėjus. Taigi, kaip matyti iš bylos medžiagos, jau mokestinio tyrimo metu Pareiškėjos buvo paprašyta nurodyti turėtus pajamų šaltinius ir juos pagrįsti. Tačiau Pareiškėja faktinę aplinkybę dėl iš B. K. P. ir N. N. pasiskolintų 239300 Lt (*pažymėtina, gana didelės sumos*) nurodė tik mokestinio patikrinimo metu, be to, pačių paskolos sutarčių ar jų kopijų neturėjo ir nepateikė.

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, paaškinimai 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, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016 ir kt.

Taigi, kaip pripažįstama LVAT praktikoje, išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, pajamų gavimo nepagrindžia (2011-09-09 adm. byloje Nr. A-556-3513/2011, 2015-02-10 adm. byloje Nr. (A-110-438/2015; 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A-2342-442/2016). 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 (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. Mokėtojai, 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.

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius atliko B. K. P. ir M. N. operatyvius patikrinimus. Nors mokesčių administratorius ir nenustatė, kad minėti fiziniai asmenys negalėjo suteikti (paskolinti) piniginių lėšų Pareiškėjai, tačiau kompleksiskai įvertinus visus byloje esančius įrodymus, matyti, jog byloje nėra objektyviais duomenimis patvirtintų aplinkybių, kad lėšos pagal su šiais asmenimis sudarytas paskolų sutartis (*faktiškai surašyti rašteliai*) realiai buvo perduotos Pareiškėjai.

Nustatyta, kad paskolų sandoriai su B. K. P. ir M. N. sudaryti ekonomiškai nenaudingomis sąlygomis: paskolos beprocentės, jų grąžinimas nebuvo užtikrintas jokiais teisinėmis priemonėmis, paskolos suteiktos neapibrėžtam terminui (*visuose rašteliuose nurodyta – paskolos grąžinimas pagal galimybes*), paskolos nėra pradėtos grąžinti, nors iki Pareiškėjos patikrinimo akto surašymo nuo pirmos paskolos su B. K. P. sudarymo praėjo daugiau kaip septyneri, o nuo su M. N. – daugiau kaip treji metai. B. K. P. įgaliotas asmuo I. P. pateikė 5 raštelių, iš esmės vienodo turinio, tik skirtingų datų ir su nuodytomis skirtingomis aukščiau minėtomis sumomis. Raštelių pasirašė tik Pareiškėja. B. K. P. įgaliotas asmuo I. P. paaiškino, jog B. K. P. ir Pareiškėjos mama yra geros draugės, taip pat nurodė, kad Pareiškėjos finansinėmis galimybėmis grąžinti skolas nepasidomėjo. Kaip matyti iš bylos medžiagos, šiuo atveju paskolų suteikimas nesusijusiam asmeniui iš esmės grindžiamas tik pačios Pareiškėjos surašytais ir pasirašytais rašteliais bei B. K. P. įgalioto asmens I. P. ir Pareiškėjos paaiškinimais ir nėra pagrįsti jokiais faktiniais objektyviais duomenimis, kurie patvirtintų realų paskolų suteikimą ir realų lėšų perdavimą (detaliau patikrinimo akto 6–7 psl.). M. N. operatyvaus patikrinimo metu pateikė 2013-05-09 surašytą raštą su Pareiškėja, kurį pasirašė abu šie asmenys. Nei Pareiškėja, nei M. N. kontrolės veiksmų metu piniginių lėšų pagal minėtą raštą perdavimo faktą patvirtinančių įrodymų (dokumentų) nepateikė. Šiuo atveju pažymėtina, kad 2011 m. AB bankas „Swedbank“, M. N. yra suteikęs paskolų gyvenamajam namui statyti ir vartojimo kreditui refinansuoti ir M. N. bankui moka 3,916 proc. ir 16,636 proc. palūkanas. Mokesčių administratorius nustatė, kad nuo paskolų gavimo dienos iki 2013-05-09 (surašytas paskolos raštas su Pareiškėja) M. N. bankui sumokėjo 21350,53 Lt kredito palūkanas, kai Pareiškėjai pagal ginčo paskolos raštą suteikta beprocentė paskola, kurios grąžinimas numatytas – pagal galimybes. Komisijos nuomone, M. N. galimas paskolos suteikimas Pareiškėjai neatitinka jokios ekonominės logikos. Pareiškėja nenurodė jokių aplinkybių (duomenų), kurios įrodytų, kad ji būtų įkeitusi savo turtą, ar už ją būtų kas nors laidavęs, siekiant užtikrinti suteiktos paskolos grąžinimą. Sunkiai tikėtina ir paaiškinama aplinkybė, kai paskolos davėjas pats moka bankui palūkanas už paimitus kreditus, o nesusijusiam asmeniui suteikia neribotam laikotarpiui beprocentę paskolą be jokių paskolos grąžinimą užtikrinančių priemonių. Įvertinus aukščiau nurodytas aplinkybes ir tai, kad ir B. K. P. ir M. N. gautų paskolų Pareiškėja neįtraukė į pateiktą pranešimą apie gautų pajamų ir įsigyto turto gavimo šaltinius (forma FR0698), o patį faktą dėl pagal paskolos sutartis (raštelius) gautų pajamų Pareiškėja nurodė tik mokesčio patikrinimo metu (*po operatyvaus patikrinimo Pareiškėja žinojo, kad jos šeimos išlaidos viršijo iš mokesčių administratoriui žinomų oficialių šaltinių gautas pajamas*), Komisija neturi pagrindo nesutikti su Inspekcijos pozicija, kad B. K. P. įgalioto asmens ir M. N. pateikti skolos rašteliai, nedetalizuojant paskolos rašteliuose įtvirtintų prievolių įvykdymo faktinių aplinkybių, nepagrindžia realaus pinigų perdavimo Pareiškėjai fakto, t. y. nepatvirtina, kad Pareiškėja gavo iš B. K. P. 2009–2013 m. laikotarpiu 209300 Lt sumą ir iš M. N. 2013-05-09 30000 Lt pinigines lėšas. Ginčo atveju mokesčių administratorius tinkamai pagrindė, kodėl minėtais paskolos rašteliais negalėjo būti pagrįstos jose nurodytos Pareiškėjos ginčo pajamos.

Dėl Pareiškėjos 500000 Lt dovanos, gautos iš jos močiutės M. G. , pagrįstumo. Pareiškėjos teigimu, jai iki 2003 m. močiutė M. G. (mirė 2003-07-17) padovanojo iš viso 500000 Lt.

Kaip minėta, mokesčių administratorius nustatė, kad 1993–2002 m. laikotarpiu Pareiškėjos šeimos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 70227 Lt (91246 Lt – 161473 Lt) suma (*detaliau Komisijos sprendimo 4–3 psl.*), o piniginių lėšų 2002-12-31 bankų sąskaitose sutuoktiniai neturėjo. Įvertinusi bylos medžiagą, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjos nurodytų iš močiutės dovanų gautų 500000 Lt nepripažino Pareiškėjos 2002 metais gautomis (turėtomis) pajamomis.

Visų pirma, Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų (faktinių duomenų), tiesiogiai patvirtinančių, kad jai M. G. padovanojo skunde nurodytas pinigines lėšas. Ir antra, Pareiškėja nepateikė jokių įrodymų, kad realiai gavo, o močiutė perdavė 500000 Lt sumą. Šios aplinkybės sudaro pakankamą pagrindą abejoti Pareiškėjos teiginių realumu dėl 500000 Lt sumos gavimo. Be to, mokesčių administratorius surinko duomenis apie M. G. finansines galimybes (*1993–2003 metų duomenys apie senatvės pensiją; aplinkybės dėl pajamų, keičiant laikinuosius pinigus–talonus į litus, nedeklaravimo; nekilnojamojo turto sandorių nesudarymas; ekonominės veiklos nevykdymas; papildomų pajamų negavimas; duomenys apie atkurtas santaupas; aplinkybės dėl paveldėto turto ir pan. Detaliau patikrinimo akto 5–6 psl.*) ir nustatė, kad M. G. iki 2002 m. neturėjo sukaupti ir negalėjo Pareiškėjai realiai padovanoti 500000 Lt. Vien ta aplinkybė, jog pagal 2003-12-18 Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo nuostatas gyventojai neturėjo prievolės deklaruoti mažesnių negu 50000 Lt piniginių lėšų, nesudaro pagrindo pripažinti, kad 49999 Lt sumą M. G. turėjo ir, tuo labiau, pripažinti, kad tokia suma Pareiškėjai realiai buvo perduota. Nustatyta, kad 2003-09-30 M. G. sąskaitos likutis buvo 0,05 Lt, o indėlio likutis – 1044,75 Lt. Taigi ir šiuo atveju mokesčių administratorius tinkamai pagrindė, kodėl tiek 500000 Lt, tiek 49999 Lt suma negalėjo būti pripažintos Pareiškėjos iki 2003 m. turėtomis pajamomis.

Dėl Pareiškėjos prašymo jos 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 mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamu atveju nesusiklostė tokia situacija, jog byloje pateiktų įrodymų pagrindu Komisija negalėtų priimti sprendimo iš esmės, todėl Pareiškėjos prašymas dėl jos skundo perdavimo mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atmestinas. Be to, Pareiškėja jokiais argumentais nepagrindė savo prašymo, o byloje surinkti įrodymai patvirtina, jog, remiantis MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis, mokestinė prievolė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyta pagrįstai ir teisėtai, konstatavus, jog Pareiškėjos išlaidos tikrintuoju laikotarpiu viršijo jos 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. 68-32.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių

administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene