



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. M. 2018-04-23 SKUNDO**

2018 m. rugpjūčio 8 d. Nr. S-128 (7-74/2018)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojai
jos atstovams advokatams

D. M.
L. V.
G. R.
E. V.

liudytojui

mokesčių administratoriaus atstovui

A. A.

2018-06-12 posėdyje išnagrinėjusi D. M. (toliau – Pareiškėja) 2018-04-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-03-30 sprendimo Nr. 68-45, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2018-04-27 gavo Pareiškėjos 2018-04-23 skundą dėl Inspekcijos 2018-03-30 sprendimo Nr. 68-45, Komisija 2018-06-21 ir 2018-06-22 gavo Pareiškėjos atstovės advokatės G. R. pateiktą informaciją dėl pateikto Inspekcijai pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal skundžiamą Inspekcijos sprendimą. Inspekcijai 2018-06-25 el. paštu patvirtinus Pareiškėjos pasiūlymo gavimą, Komisija, remdamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71, 156 straipsnių nuostatomis, 2018-06-25 protokoliniu sprendimu Nr. PP-154 (7-74/2018) sustabdė Pareiškėjos 2018-04-23 skundo dėl Inspekcijos 2018-03-30 sprendimo Nr. 68-45 nagrinėjimą iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija 2018-08-02 gavo Inspekcijos 2018-08-01 raštą Nr. (24.10-31-5)-R-4227, kuriuo informuota, jog su Pareiškėja nėra pagrindo pasirašyti susitarimo dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų pagal pateiktą jos pasiūlymą.

Atsižvelgusi į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, taip pat į aplinkybę, jog Pareiškėjos skundas iš esmės buvo išnagrinėtas Komisijos 2018-06-12 posėdyje, Komisija 2018-08-07 posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujina ir priima sprendimą iš esmės.

Inspekcija 2018-03-30 sprendimu Nr. 68-45 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-12-18 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2) FR0682-470, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 5309,60 Eur gyventojų pajamų mokesčių (toliau – GPM), 3675,21 Eur GPM delpinigių, 1593 Eur GPM baudą.

Kauno AVMI atliko Pareiškėjos GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos 2010–2011 m. patirtos išlaidos 122223 Lt (2010 m. – 105447 Lt, 2011 m. – 16776 Lt) viršijo gautas pajamas. Pareiškėja savo kontroliuojamos UAB „L1“ atsiskaitymams už prekes (medžiagas) / paslaugas (paskolų teikimui), žemės sklypo, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkų m., įsigijimui, būsto paskolos ir palūkanų dengimui bei vartojimo išlaidoms padengti panaudojo pajamas, kurių kilmės šaltiniai nenustatyti. Pajamų šaltiniai patikrinimo metu grįsti dukros D. V. 2003–2013 m. dovanotomis 208000 Lt pinigėmis lėšomis bei 2010-06-23 preliminariąja sutartimi dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo, sudaryta su Rusijos Federacijos piliečiu S. T. Patikrinimo metu dukters dovanotos pinigines lėšas pripažintos Pareiškėjos 2003–2013 m. pajamomis. Dėl sutarties sudarymo, įvertinęs nustatytas aplinkybes bei taikydamas MAĮ 10 straipsnį ir 69 straipsnio 1 dalį, mokesčių administratoriaus konstatuota, kad sutartis sudaryta formaliai, siekiant mokesstinės naudos – nemokėti GPM nuo disponuotų pajamų, kurių šaltiniai nepagrįsti jokiais įrodymais. Mokesčio bazė apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 6.3.3. punkte numatytą išlaidų metodą.

Inspekcijos sprendime, remiantis Taisyklėmis, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, aptariamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies turinys, taikymo pagrindai, vertinimo šaltiniai.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos ir E. M. santuoka buvo įregistruota 1965-08-14. Pareiškėjos sutuoktinis mirė 2001-10-01. Pareiškėja turi dukrą D. V., gim. 1971-06-03, ir sūnų E. M., gim. 1967-05-25. Pareiškėja nuo 1993-07-01 iki 2002-11-26 dirbo VŠĮ „N1“ sanatorija, nuo 2003 m. – senatvės pensininkė.

Teigiama, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 buvo vienintelė UAB „L1“ akcininkė. Pagal UAB „L1“ pateiktas ataskaitas apie kontroliuojamuosius ir kontroliuojančius vienetus bei asmenis (forma FR0438) laikotarpiu 2004–2007 m. UAB „L1“ akcininkai, valdantys po 50 proc. bendrovės akcijų, buvo E. V. (Pareiškėjos žentas) ir D. V. (Pareiškėjos dukra). Nuo 2008-11-11 bendrovės vienintele akcininke, valdančia 100 proc. akcijų, tapo Pareiškėja. Pagal 2008-11-11 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį E. V. ir D. V. pardavė Pareiškėjai jiems priklausančias 500 vnt. paprastųjų vardinių 100 Lt nominalios vertės akcijų už 50000 Lt.

Sprendime pastebima, kad Pareiškėja Vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos forma FR0593 mokesčių administratoriui nepateikė.

Nurodoma, kad Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui AB Swedbank bankas pagal 1996-01-12 kredito sutartį Nr. TOK-24406-FO suteikė kreditą būsto įsigijimui. Pareiškėjos pasiskolintų ir negrąžintų piniginių lėšų likutis 2002-12-31 sudarė 21846 Lt, 2003-12-31 – 20536 Lt, 2004-12-31 – 18023,5 Lt, 2005-12-31 – 18023,5 Lt, 2006-12-31 – 16817,5 Lt, 2007-12-31 – 15611,5 Lt, 2008-12-31 – 14305 Lt ir 2009-12-31 - 13400,5 Lt.

Pagal Pareiškėjos pateiktą 2002-01-03 paveldėjimo teisės liudijimo kopiją, Kauno AVMI nustatė, kad po sutuoktinio mirties Pareiškėja paveldėjo sutuoktinio E. M. turtą – trijų kambarių

butą (adresu: *(duomenys neskelbtini)*, Druskininkų sav.), kurią pagal 2002-02-19 dovanojimo sutartį Nr. 742 Pareiškėja padovanojo dukrai D. V. Taip pat Pareiškėja paveldėjo dviejų kambarių butą (adresu: *(duomenys neskelbtini)*, Druskininkai, kuris įsigytas pagal 1996-01-20 pirkimo–pardavimo sutartį, gavus būsto kreditą iš AB Swedbank banko) ir lengvąjį automobilį Opel Kadett (1987 m. laidos). Piniginių lėšų Pareiškėja iš savo sutuoktinio nepaveldėjo.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėja 2002–2003 m. gavo apie 20585 Lt pajamų ir patyrė apie 13372 Lt išlaidų. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis įsigijo būstą iš suteikto kredito, kad laikotarpiu 2002–2003 m. bankui buvo gražinta būsto kredito dalis ir mokamos palūkanos, kad Pareiškėja grynųjų piniginių lėšų iš savo sutuoktinio pagal paveldėjimo teisės liudijimą nepaveldėjo, kad laikotarpiu 2002–2003 m. Pareiškėja tapo bedarbe ir vieninteliu pragyvenimo šaltiniu tapo bedarbio pašalpa, į tai, kad 2003 m. gauta bedarbio pašalpa buvo du kartus mažesnė nei Statistikos departamento nustatytos vidutinės vartojimo išlaidos vienam namų ūkio nariui, kad susiklosčius tokioms gyvenimo aplinkybėms (sutuoktinio mirtis, darbo netekimas), santaupos iš ankstesnių laikotarpių galėjo būti panaudotos, mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI vertino, kad Pareiškėja didelėmis grynųjų pinigų sumomis nedisponavo ir 2003-12-31 galėjo turėti ne banke ne didesnę nei 8000 Lt sumą.

Sprendime pasisakoma, kad įvertinus Pareiškėjos 2004–2009 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas, laikotarpiu 2004–2009 m. įneštus grynuosius pinigus į bankų sąskaitas bei išimtus grynus pinigus iš sąskaitų, patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėjos 2009-12-31 turėtas piniginių lėšų likutis ne banke sudarė ne daugiau kaip 124382 Lt. Nustatyta, kad Pareiškėjos turėtas piniginių lėšų likutis banke 2009-12-31 sudarė 2623,72 Lt (patikrinimo akto 16 psl., 5 lentelė).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja 2010 m. gavo 18698 Lt pajamų: senatvės ir našlės pensija – 8697,60 Lt, dovanotos piniginės lėšos – 10000 Lt. Patyrė 250624 Lt išlaidų: 0,09 ha žemės sklypo, esančio *(duomenys neskelbtini)*, Druskininkų m., įsigijimas – 50000 Lt, UAB „L1“ paskolos suteikimas – 180458 Lt, būsto paskolos ir palūkanų padengimas – 13989,93 Lt, vartojimo išlaidos – 6176,31 Lt. Piniginių lėšų likutis banke 2010 m. pradžioje sudarė 2623,72 Lt, ne banke – 124382 Lt, pabaigoje banke – 527,24 Lt. Nustatyta, kad 2010 m. Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 105447 Lt (2623,72 Lt + 124382 Lt + 18698 Lt – 527,24 Lt – 250624 Lt).

Taip pat sprendime nurodoma, kad Pareiškėja 2011 m. gavo 18698 Lt pajamų: senatvės ir našlės pensija – 8697,60 Lt, dovanotos piniginės lėšos – 10000 Lt. Patyrė 35117 Lt išlaidų: UAB „L1“ paskolos suteikimas – 28415 Lt, vartojimo išlaidos – 6702,06 Lt. Piniginių lėšų likutis banke 2011 m. pradžioje sudarė 527,21 Lt, pabaigoje banke – 883,84 Lt. Nustatyta, kad 2011 m. Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas – 16776 Lt (18698 Lt + 527,21 Lt – 883,84 Lt – 35117 Lt).

Inspekcijos teigimu, pagrįstai taikytos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatos ir mokestis apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes Pareiškėjos išlaidos viršijo jos pajamas, o tai reiškia, kad ji gavo papildomų pajamų, kurių nustatyta tvarka nedeklaravo bei nesumokėjo nuo jų mokesčių, tačiau nepateikė objektyvių įrodymų, kuriais remiantis būtų galima tiesiogiai nustatyti mokesčio bazę.

Aptarusi turinio viršenybės prieš formą principo aiškinimą ir jo taikymą aiškinančią LVAT praktiką, sprendime dėl 2010-06-23 preliminariosios sutarties vertinimo Inspekcija detalizavo, kad Pareiškėja (pardavėjas) ir S. T. (pirkėjas, gim.1964-06-26) susitarė, kad šalys pasirašydamos preliminarįją sutartį patvirtina, kad jos yra susitarusios dėl pardavėjui nuosavybės teise priklausančio gyvenamojo buto (unikalus Nr. *(duomenys neskelbtini)*), esančio adresu: *(duomenys neskelbtini)*, Druskininkai, pirkimo–pardavimo. Preliminariosios sutarties dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo 5 punkte numatyta, kad pardavėjas ir pirkėjas įsipareigoja pasirašyti notaro tvirtinamą pirkimo–pardavimo sutartį, kuria nuosavybės teisė į turtą bus perduota pirkėjui vėliausiai iki 2015 m. rugpjūčio 23 d. notarų biure. Sutarties 7 punkte šalys patvirtina, kad šalių sutarta turto pardavimo kaina – 250000 Lt. Sutarties 8 punkte numatyta, kad šalys susitaria, kad pirkėjas iki 2010-07-01 sumoka pardavėjui 125000 Lt. Likusią

125000 Lt sumą pirkėjas įsipareigoja sumokėti pardavėjui sąlygomis, numatytomis notaro tvirtinamoje pirkimo–pardavimo sutartyje, bet ne vėliau, kaip iki 2015 m. rugpjūčio 23 d.

Sprendime pastebima, kad nors 2010-06-23 preliminarioji sutartis dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis buvo sudaryta, tačiau VĮ “Registru centras” duomenimis butas, esantis (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, tebeprisiklauso Pareiškėjai nuosavybės teise.

Pažymima, kad Pareiškėja patikrinimo metu pateikė prie preliminariosios sutarties dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties 2015-08-15 priedą Nr. 01, kuriame nurodyta, kad priedas sudarytas remiantis 2010-06-23 preliminariąja sutartimi dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo ir kad keičiamas punktas Nr. 5: pardavėjas (Pareiškėja) ir pirkėjas (S. T.) įsipareigoja pasirašyti notaro tvirtinamą pirkimo–pardavimo sutartį, kuria nuosavybės teisė į turtą bus perduota pirkėjui, vėliausiai iki 2020-08-23, notarų biure.

Sprendime teigiama, kad Pareiškėja 2015-06-04 paaiškinime nurodė: „preliminarioji sutartis dėl nekilnojamojo turto, buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, pardavimo buvo sudaryta 2010-06-23. Sutarėme su pirkėju kainą, tik jis neturėjo pinigų iš karto. Pasiūlė man priimtinas sąlygas – kol nesumokėtos visos įmokos, tol aš gyvenu savo bute. Buvo sutarta, kad per 5 metus bus pastatytas namas ir aš išsikelsiu, o iki to laiko gyvensiu bute. S. T. nėra mano pažįstamas. Tiesiog tai buvo realus pirkėjas, norintis pirkti mano butą už man priimtina kainą. Jis yra geras pažįstamas su žentu E. V. Kiek žinau, pagal galiojančius įstatymus preliminarioji sutartis dėl turto pardavimo privalo būti rašytinė, bet ne notarinė. Registruoti preliminarią sutartį pas notarą dar būtų ir papildomos, ne tik neprivalomos išlaidos. Domėjausi tuo metu panašaus turto pardavimo kainomis, aptarėme tai su dukra D. V., žentu E. V. Pirmas įnašas buvo įmokėtas sutarties pasirašymo dieną – 2010-06-23. Pagal susitarimą turtas neturi būti parduotas. Preliminarioji sutartis buvo pasirašyta pas mane namuose adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. Be mūsų, buvo ir žentas E. V. <...>.“

Inspekcijos vertinimu, patikrinimo metu nustatytos svarbios aplinkybės:

1. 2010-06-23 preliminarioji sutartis dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo notarine tvarka nebuvo įregistruota. Sutartis dėl buto pirkimo–pardavimo pagal 2010-06-23 preliminariąją sutartį dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo nesudaryta ir VĮ „Registru centras“ Nekilnojamojo turto registre buto, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, pirkimo–pardavimo sutartis neužregistruota;

2. Piniginės lėšos sumoje 125000 Lt pagal 2010-06-23 preliminariąją sutartį dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo tariamai sumokėtos grynaisiais pinigais, tačiau nei Pareiškėja, nei S. T. nepateikė dokumentų, patvirtinančių piniginių lėšų (avanso) perdavimą / gavimą sumoje 125000 Lt, sutartyje pinigų perdavimo faktas neužfiksuotas;

3. Pareiškėja gyventojų registro duomenimis deklaruoja gyvenamąją vietą bute, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, ir jame faktiškai gyvena;

4. VĮ “Registru centras” duomenimis buto, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, vidutinė rinkos vertė 2001-12-14 buvo 30609 Lt (8865 Eur);

5. Nei Pareiškėja, nei S. T. jokių aktyvių veiksmų 2010-06-23 preliminariojoje sutartyje dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo numatytiems įsipareigojimams atlikti, neatliko;

6. S. T. (minėtu vardu ir pavarde registre įregistruotas tik vienas asmuo) nuo 2012-03-13 iki 2012-03-15 deklaravo gyvenamąją vietą Rusijos Federacijoje, nuo 2012-03-15 iki 2015-12-21 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, nuo 2015-12-21 iki 2016-08-24 – adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, nuo 2016-08-24 adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. Leidimas laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje S. T. išduotas laikotarpiui nuo 2016-03-10 iki 2018-03-10;

7. S. T. pateiktame paaiškinime pateikė prieštarinę informaciją, nurodydamas, kad dėl sutuoktinės ligos (bronchinės astmos) jam dažnai tenka apsilankyti Lietuvoje gydymosi tikslais, dėl ko buvo nuspręsta įsigyti butą Druskininkuose. Sprendime pažymėta, kad S. T. Lietuvos Respublikoje nuosavybės teise priklauso /-ė ne vienas nekilnojamojo turto objektas. Nuosavybės teisė į butą (unikalus Nr. (*duomenys neskelbtini*)), adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai,

S. T. vardu buvo įregistruota jau 2008 m. (pagal 2008-08-11 pirkimo–pardavimo sutartį Nr.7102). S. T. 2013-06-20 gavo pajamų Lietuvos Respublikoje už parduotą nekilnojamąjį turtą (butą), adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. S. T. šeimai 2015-09-25 nuosavybės teisėmis tam tikromis dalimis priklausė gyvenamasis namas (unikalus Nr.4400-2993-2667), adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. Nuosavybė į nekilnojamąjį turtą S. T. vardu įregistruota ir po 2015-08-23, t. y. po termino iki kurio turėjo būti sudaryta pagrindinė buto, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai;

8. Valstybinės sienos apsaugos tarnybos informacinės sistemos duomenimis, S. T. į Lietuvos Respubliką atvyko 2010-06-17 14:09 val. (per Medininkų tarptautinį PKP) ir iš Lietuvos Respublikos išvyko 2010-06-23 04:57 val., t. y. S. T. iš Lietuvos Respublikos išvyko (kirto Lietuvos sieną Raigardo tarptautiniame PKP) 2010-06-23 – preliminariosios sutarties sudarymo dienos ankstyvą rytą – 4:57 val.;

9. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu patirtas išlaidas (paskolų suteikimui UAB „L1“ ir nekilnojamojo turto (žemės sklypo) įsigijimui) grindžia pinigineis lėšomis, gautomis pagal pinigų dovanojimo sutartį iš dukters D. V. (laikotarpio 2003–2013 m. nurodė gavusi 208000 Lt) ir galimai iš S. T. gautomis pinigineis lėšomis pagal 2010-06-23 preliminariąją sutartį dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo – 125000 Lt.

Inspekcija sprendime nurodo, kad pagal Civilinio Kodekso (toliau – CK) 6.165 straipsnio 1 dalies nuostatas, preliminariąją sutartimi laikomas šalių susitarimas, pagal kurį jame aptartomis sąlygomis šalys įsipareigoja ateityje sudaryti kitą – pagrindinę – sutartį. Pagal minėto CK straipsnio 5 dalies nuostatas, jeigu šalys per preliminariojoje sutartyje nustatytą terminą pagrindinės sutarties nesudaro, tai prievolė sudaryti šią sutartį pasibaigia.

Inspekcija pastebi, kad pagal CK nuostatas pareiga sudaryti pagrindinę sutartį negali egzistuoti amžinai bei CK nenumatyti preliminariosios sutarties pratęsimo terminai.

Atsižvelgusi į minėtas bylos aplinkybes, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja preliminariąją sutartį su S. T. sudarė formaliai, realiai nesiekdama sukurti teisinių santykių, o tam, kad būtų formalus pagrindas jai turėti mokestinę naudą – nemokėti GPM nuo gautų pajamų, kurių šaltiniai mokesčių administratoriui nežinomi. Inspekcijos teigimu, pagrįstai, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, pateikta 2010-06-23 preliminarioji sutartis vertinta kaip tikrovės neatitinkanti ir neatsižvelgta į pagal minėtą sutartį Pareiškėjos tariamai gautą 125000 Lt avansą.

Pareiškėja pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos 2018-03-30 sprendimu Nr. 68-45.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcijos ginčijamo sprendimo išvados pagrįstos prielaidų ir spėjimų pagrindu, tokiu būdu įrodinėjimo našta perkelta silpnusiai šaliai – mokesčių mokėtojui.

Skunde nesutinkama su 2010-06-23 preliminariosios sutarties dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo vertinimu. Nurodoma, kad Pareiškėja mokesčių administratoriui 2015-06-04 teiktame paaiškinime dėl nekilnojamojo turto – buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, nurodė, kad preliminariojoje sutartyje buvo susitarta, kad pagrindinė nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartis bus sudaryta iki 2015-08-23. Toks terminas buvo nustatytas atsižvelgiant į aplinkybę, kad Pareiškėja buvo suplanavusi per 5 metus pasistatyti namą ir išsikelti į jį gyventi. Būtent dėl pastarosios aplinkybės Pareiškėja nusprendė parduoti butą, nes jai buvo reikalingos lėšos žemės sklypo pirkimui ir tikslo – namo statybai – įgyvendinimui. Kad tai buvo vienintelis tikslas, nekintantis visą laiką, sąlygojęs preliminariosios sutarties sudarymą, neabejotinai patvirtina Pareiškėjos veiksmų nuoseklumas. Po preliminariosios sutarties sudarymo Pareiškėja 2010-11-25 žemės sklypo pirkimo–pardavimo sutarties pagrindu įsigijo 0,09 ha žemės sklypą, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, kuriame ketino per 5 metus pasistatyti namą ir persikelti į jį gyventi, ir tai padariusius, sudaryti pagrindinę nekilnojamojo turto – buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, pirkimo–pardavimo sutartį. 2011-10-10 Pareiškėjai buvo išduotos prisijungimo sąlygos dvibučio gyvenamojo namo elektros įrenginių prijungimui, 2011-10-03 išduotos techninės sąlygos

vandens tiekimui. Atsižvelgiant į tai, kad statinio projekto rengimas užtruko, statybos leidimas buvo gautas 2015 metais, kas reiškė, jog Pareiškėjai namas nebus pastatytas iki preliminariojoje sutartyje numatytos pagrindinės buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, sutarties sudarymo. Šalių susitarimu dėl šios ir kitų aplinkybių buvo nuspręsta pratęsti preliminariosios sutarties terminą iki 2020-08-23.

Skunde teigiama, kad CK įtvirtina sandorių šalių galimybę prireikus, pratęsti terminą sudaryti pagrindinę sutartį, todėl Inspekcijos išvada, kad pareiga sudaryti pagrindinę sutartį baigėsi 2015-08-23, yra nepagrįsta, prieštaraujanti šalių sutarties laisvės principui ir civiliniams teisiniams santykiams taikomam dispozityvumo metodui.

Pareiškėja pažymi, jog preliminariosios sutarties sudarymo ir 125000 Lt perdavimo faktą patvirtino ir pats S. T. Mokestinio patikrinimo metu Valstybinės sienos apsaugos tarnybos informacinės sistemos (VSATIS) duomenimis nustatyta, kad S. T. Lietuvos Respublikoje buvo laikotarpiu nuo 2010-06-17 iki 2010-06-23, t. y. preliminariosios sutarties sudarymo metu buvo Lietuvos Respublikoje ir nors išvyko ankstų rytą, tai nepaneigia preliminariosios sutarties sudarymo ir pinigų perdavimo Pareiškėjai fakto.

Pareiškėja pastebi, kad jai nėra žinoma, iš kur S. T. Lietuvos Respublikoje turėjo 125000 Lt sumą, tačiau faktas, kad mokestinio patikrinimo metu buvo gauti duomenys, jog Lietuvos Respublikos duomenų bazėse nėra duomenų apie tai, kad S. T. nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 būtų deklaravęs įvežamų grynųjų pinigų sumas, negali būti laikomas pakankamu išvadai, kad asmuo neturėjo piniginių lėšų. Akivaizdu, jog S. T. pinigines lėšas galėjo būti atsivežęs į Lietuvą anksčiau, nes, kaip nurodyta patikrinimo akte, S. T. paaiškino, jog dėl žmonos ligos dažnai tenka lankytis Lietuvoje. Beje, jau anksčiau, t. y. iki preliminariosios sutarties sudarymo, S. T. Lietuvos Respublikoje buvo įsigijęs nekilnojamojo turto. Pareiškėja taip pat neatmeta galimybės, jog pinigai į Lietuvos Respubliką buvo įvežti ne tiesiogiai iš Rusijos Federacijos, o keliaujant iš kitos Europos Sąjungos šalies.

Skunde nesutinkama, kad preliminariosios sutarties formalų sudarymą pagrindžia ir S. T. neva pateikta prieštaringa informacija, t. y. jis nurodydamas, kad pagrindinės nekilnojamojo turto – buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, sutarties sudarymo terminas buvo pratęstas iki 2020 m., nes jam trūko piniginių lėšų, nors, Inspekcijos teigimu, po 2015-08-23 S. T. įsigijo kitą nekilnojamąjį turtą. Pastebima, kad 2015-09-25 sutarties pagrindu įsigytas gyvenamasis namas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, S. T. buvo perleistas kaip UAB „D1“ akcininkui, tokiu būdu faktiškai padengiant įmonės skolas akcininkui.

Pareiškėja akcentuoja, kad nė vienai iš preliminariosios sutarties šalių neginčijant sutarties sudarymo fakto, priešingai tiek Pareiškėjai, tiek S. T. patvirtinus, jog preliminarioji sutartis buvo sudaryta 2010-06-23 bei pinigai – 125000 Lt grynais perduoti Pareiškėjai preliminariosios sutarties sudarymo metu bute, esančiame (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, taip pat nuoseklus tikslo – kuris ir sąlygojo preliminariosios sutarties sudarymą, įgyvendinimas – statybos proceso vystymas, patvirtina, kad preliminarioji sutartis iš tiesų buvo sudaryta ir pagal ją buvo gauti pinigai, kurie buvo reikalingi žemės sklypo pirkimui ir tolimesniam namo projekto vystymui.

Skunde pažymima, jog tiek rašytinėse pastabose, tiek 2018-01-22 skunde Pareiškėja buvo nurodžiusi ir dar vieną papildomą įrodymą, kuris galėtų pagrįsti preliminarios sutarties su S. T. sudarymo faktą, t. y. rašytinėse pastabose buvo nurodyta, jog preliminariosios sutarties sudarymo faktą ir pinigų gavimo faktą gali patvirtinti kartu su Pareiškėja šiuo metu gyvenanti D. B., registruota gyvenamoji vieta: (*duomenys neskelbtini*), Druskininku r. sav., faktinė gyvenamoji vieta: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. Nors preliminariosios sutarties sudarymo metu D. B. dar negyveno kartu su Pareiškėja, tačiau jai buvo žinoma visa informacija apie ketinimą parduoti butą, naujo namo statybą, nes planavo vykti gyventi į Druskininkus – iš pradžių gyvens bute kartu su Pareiškėja iki jis bus parduotas S. T., o vėliau, pastačius namą, abi kartu kraustysis. Inspekcija šį įrodymą atsisakė vertinti motyvuodama tuo, jog greta kitų kontrolės procedūrų metu nustatytų aplinkybių galimos liudytojos D. B. paaiškinimai negali būti vertinami kaip objektyvūs ir neabejotinai patvirtinantys, jog nurodytos piniginės lėšos yra gautos avanso pagrindu iš S. T. .

Pareiškėja skunde teigia, kad LVAT yra išaiškinęs, kad, jei mokesčių mokėtojas pagrindžia gautas pajamas įstatymų nustatytos formos sandoriais ar juridinę galią turinčiais dokumentais, įrodyti, jog pajamų nebuvo, turi šias aplinkybes neigiantis mokesčių administratorius. Pagal MAĮ 67 straipsnio 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Tokia įrodinėjimo našta paskirstymo taisyklė taip pat grindžiama tuo, kad pajamas deklaruojantys subjektai yra fiziniai asmenys. Šiems asmenims (išskyrus įstatymų nustatytus atvejus, kai šie asmenys vykdo ūkinę veiklą), įstatymai nenustato jokių reikalavimų tvarkyti buhalterinę apskaitą. Reikalavimas, kad įrodinėjimo našta apie gautų pajamų realumą priklausytų pajamas deklaruojančiam mokesčių mokėtojui, reikštų *probatio diabolica*, t. y. neįmanomas įrodyti aplinkybes, nes neprivalėdamas vesti buhalterinės apskaitos, kaupti dokumentus, mokesčių mokėtojas turėtų itin ribotas galimybes įrodyti šias aplinkybes. Tačiau pateikti įrodymus apie realų pajamų gavimą turėtų tiek šias aplinkybes siekiantis įrodyti mokesčių mokėtojas, tiek jas siekiantis paneigti mokesčių administratorius (LVAT 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A556-301/07).

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytus argumentus, Pareiškėja daro išvadą, jog tiek Inspekcijos, tiek Kauno AVMI sprendimai nėra pagrįsti pakankamais objektyviais įrodymais, padaryti vien prielaidų ir deklaratyvių teiginių pagrindu, todėl skundu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2018-03-30 sprendimą Nr. 68-45, Kauno AVMI 2017-12-18 sprendimą Nr. (7.46-4.7.2)-FR0682-470, apklausti S. T., ir D. B., kurių pakvietimą į Mokestinių ginčų komisijos posėdį Pareiškėja įsipareigoja užtikrinti.

Komisija, įvertinusi bylos aplinkybes bei pateiktus duomenis, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 5309,60 Eur GPM ir su juo susijusias sumas, mokesčių administratoriui, taikant mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str. 1 d.) bei išlaidų metodą, konstatavus, jog Pareiškėjos 2010–2011 m. patirtos viršijo gautas pajamas 122223 Lt.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, jog mokestinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius tikrino Pareiškėjos pajamas ir patirtas išlaidas laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31. Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjos gautas senatvės ir našlės pensijas, iš dukters D. V. gautas pinigines dovanas, taip pat įvertinusi patirtas išlaidas Pareiškėjos kontroliuojamos UAB „L1“ atsiskaitymams už prekes (medžiagas) / paslaugas (paskolų teikimui), žemės sklypo, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkuose, įsigijimui, būsto paskolos ir palūkanų dengimui bei vartojimui, nustatytus Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio turėtus piniginių lėšų likučius banke ir ne banke, nustatė, kad Pareiškėjos 2010 m. išlaidos viršijo gautas pajamas 105447 Lt, 2011 m. – 16776 Lt, už 2013 m. apskaičiavo teigiamą Pareiškėjos piniginių lėšų balansą.

Pareiškėja išlaidoms dengti panaudotas pajamas patikrinimo metu įvardino dukros D. V. 2003–2013 m. dovanotas 208000 Lt pinigines lėšas, kurias Kauno AVMI pripažino Pareiškėjos pajamomis ir įtraukė į nurodyto laikotarpio Pareiškėjos pajamų–išlaidų suvestinę.

Be to, Pareiškėja, siekdama pagrįsti savo pajamas tikrinamuoju laikotarpiu, mokesčių administratoriui pateikė ir 2010-06-23 preliminarąją sutartį, sudarytą su Rusijos Federacijos piliečiu S. T., dėl gyvenamojo buto, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, pirkimo–pardavimo, pagal kurią Pareiškėja teigianti grynais pinigais gavusi 125000 Lt.

Patikrinimo metu, atsižvelgdama į sutarties sudarymo, vykdymo, piniginių lėšų perdavimo, pateikus paaiškinimus bei kitas reikšmingas aplinkybes, Kauno AVMI, taikydama turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 str. ir 69 str. 1 d.), sprendė, kad 2010-06-23 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo preliminarioji sutartis sudaryta formaliai tik dėl mokestinės naudos – Pareiškėjai išvengti GPM mokėjimo nuo turimų pajamų iš nenustatytų šaltinių. Neidentifikavus pajamų kilmės šaltinio, Pareiškėjos tikrinamuoju laikotarpiu turėtos ir nepagrįstos pajamos mokesčių administratoriaus pripažintos kitomis su darbo santykiais nesusijusiomis ir ne individualios veiklos pajamomis, nuo kurių apskaičiuotos mokestinės prievolės.

Pareiškėja skunde pateiktais bei Komisijos posėdžio metu jos bei atstovų išdėstytais argumentais nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu, nepripažįstant pagal 2010-06-23 preliminariąją sutartį dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo grynaisiais pinigais gautų 125000 Lt iš Rusijos piliečio S. T. Pasak Pareiškėjos, byloje pateikti įrodymai patvirtina pastarąsias aplinkybes, t. y. tiek pačios Pareiškėjos, tiek S. T. paaiškinimai, preliminarioji sutartis. Preliminariosios sutarties sudarymo bei pinigų perdavimo faktą, Pareiškėjos teigimu, įrodo ir nuoseklus sutarties sudarymo tikslas – gyvenamojo namo statybos proceso vystymas. Taigi, nagrinėjamu atveju Pareiškėja kelia klausimą dėl įrodymų, jog ginčo laikotarpiu jos patirtos išlaidos buvo dengiamos 2010-06-23 preliminariosios sutarties dėl nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo pagrindu gautomis 125000 Lt piniginėmis lėšomis, pakankamumo ir patikimumo.

Pastebėtina, kad Inspekcijos sprendime, Kauno AVMI patikrinimo akte ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo yra išsamiai aptartos mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos gautomis pajamomis, patirtomis išlaidomis tikrinamuoju laikotarpiu. Taip pat skundžiamame Inspekcijos sprendime nuosekliai aptartos MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių, LVAT nutarčių nuostatos dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymo, mokėtojo pareigų pagrįsti pajamų šaltinius. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal pareikštus ir aiškius reikalavimus, o nagrinėjamoje ginčo byloje Pareiškėja yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus ir nekelia klausimo dėl atitinkamų teisės normų, reglamentuojančių specialaus mokesčių apskaičiavimo metodo taikymą, aiškinimo bei taikymo, Komisija, vengdama pasikartojimų ir sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu MAĮ 70 straipsnio 1 dalies bei Taisyklių nuostatų vertinimu, plačiau dėl šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių nepasisakys, o mokestinį ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde Komisijai išdėstytus argumentus, kuriuos Komisijos posėdžio metu akcentavo ir Pareiškėjos atstovai.

Mokesčių administratoriaus teisės nevertinti sandoriu sukeliama mokestinių teisinių pasekmių reglamentuoja MAĮ 69 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinės naudos, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas. LVAT jurisprudencijoje (pavyzdžiui, 2008-02-20 *nutartis adm. byloje Nr. A556-250/2008*, 2015-04-14 *nutartis adm. byloje Nr. A366-438/2015*, 2015-07-02 *nutartis adm. byloje Nr. A1239-556/2015*) pažymėta, kad taikant minėtą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintos mokestinės naudos). Šių aplinkybių nustatymas yra neatsiejamai susijęs ir su įrodinėjimo pareiga.

MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Vadinas, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojų. Ir kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojų apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padaryta išvada. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojų apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojų atsiranda mokestinė prievolė

(LVAT 2011-11-14 nutartis adm. byloje Nr. A556-2839/2011, 2014-04-09 nutartis adm. byloje Nr. A556-1052/2014, 2014-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A556-1946/2014, 2016-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A293-556/2016, 2017-01-09 nutartis adm. byloje Nr. A2342-442/2016).

GINČO ATVEJU KAUNO AVMI APSKAIČIAVUS PAREIŠKĖJOS 2010–2011 M. OFICIALIAI GAUTŲ PAJAMŲ TRŪKUMĄ 122223 Lt sumai, tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja disponuotas pajamas grindžia 2010-06-23 preliminarią sutartimi, sudaryta su Rusijos Federacijos piliečiu S. T., dėl gyvenamojo buto, esančio adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, pirkimo–pardavimo. Minėtoje sutartyje numatyta, kad pardavėjas ir pirkėjas įsipareigoja pasirašyti notaro tvirtinamą pirkimo–pardavimo sutartį, kuria nuosavybės teisė į turtą bus perduota pirkėjui vėliausiai iki 2015-08-23. Byloje nustatyta, kad pagrindinė buto pirkimo–pardavimo sutartis iki šalių numatyto termino nesudaryta, 2015-08-15 sutarties priedu Nr. 01 pratęsiant pagrindinės nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo terminą iki 2020-08-23. Preliminariojoje sutartyje šalių sutarta turto pardavimo kaina – 250000 Lt, iš kurios pagal sutarties 8 punktą 125000 Lt S. T. turi sumokėti Pareiškėjai iki 2010-07-01, likusią sumą – iki 2015-08-23.

Pareiškėja tiek patikrinimo metu, tiek ir mokestiniame ginče nuosekliai laikosi pozicijos, jog pagal pastarąją sutartį iš S. T. gavo pusę buto pardavimo sumos grynaisiais pinigais 125000 Lt. Įvertinus byloje pateiktą medžiagą, Pareiškėjos skundo bei Komisijos posėdžio metu išdėstytus Pareiškėjos bei atstovų argumentus, teigtina, kad Pareiškėjos įrodinėjama piniginių lėšų gavimo versija iš esmės grindžiama pačios 2010-06-23 preliminariosios sutarties sudarymo faktu, civilinio sandorio dalyvių paaiškinimais ir tvirtinimais, Pareiškėjos žento E. V. liudijimu.

Šiuo klausimu privalu atsižvelgti į LVAT suformuotą praktiką, nagrinėjant mokestinių ginčų bylas, kuriose remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas. Teismas yra konstatavęs, 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 vienareikšmišką 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.*). Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą pagal LVAT praktiką darytinos sistemiskai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. *Vien atskirų formalių įrodymų (pavyzdžiui, paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia*. Tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į MAĮ 10 straipsnio nuostatas, įtvirtinančias turinio viršenybės prieš formą principą, pagal kurį mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-554/2014). Kaip pasisakyta LVAT, pajamų gavimo faktas turi būti patvirtintas visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, vien atskirų formalių įrodymų pateikimas *per se* pajamų gavimo nepatvirtina.

Byloje nustatytos faktinės aplinkybės, Komisijos vertinimu, paneigia Pareiškėjos įrodinėjamą piniginių lėšų gavimą pagal 2010-06-23 preliminarią nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį ir patvirtina šios sutarties formalų sudarymo pobūdį.

Tokią išvadą suponuoja aplinkybė, jog ginčo byloje nepateikta jokių kitų faktinių duomenų (išskyrus aukščiau paminėtuosius: ginčo sutartį, šalių paaiškinimus), tiesiogiai patvirtinančių Pareiškėjos realiai iš S. T. gautą / perduotą preliminariojoje nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartyje nurodytą pinigų sumą. Apie ginčo sutarties formalų pobūdį byloja ir pateiktų Pareiškėjos ir S. T. paaiškinimų bei Komisijos posėdžio metu atstovų išsakytų

argumentų nenuoseklumas dėl 2010-06-23 preliminariosios nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo tikslo (S. T. Rusijos Federacijos Inspekcijai pateiktame paaiškinime nurodytas buvo įsigijimo tikslas – sutuoktinės liga (bronchinė astma), nes dėl jos S. T. dažnai tenka apsilankyti Lietuvoje gydymosi tikslais, tuo tarpu Komisijos posėdžio metu liudytojas E. V. sutarties sudarymo tikslą įvardino S. T. nekilnojamojo turto verslo vystymą, biuro steigimą), dėl sutarties termino pratęsimo (vienu atveju tvirtinama, jog terminas pratęstas dėl užsitęsusių Pareiškėjos gyvenamojo namo statybų, kitu atveju – dėl S. T. finansinių galimybių stygiaus), taip pat nenuosekli Pareiškėjos pozicija dėl gautų 125000 Lt piniginių lėšų panaudojimo, nors Komisijos posėdžio metu ir skunde akcentuojama, kad gautos lėšos panaudotos žemės sklypo įsigijimui ir namo statybai, tuo tarpu byloje pateiktame Pareiškėjos 2017-04-11 paaiškinime Nr. KD1-217 teigiama, kad gautos lėšos panaudotos Pareiškėjos reikšmėms, dalis panaudota suteikiant paskolas UAB „L1“.

Pastebėtina, kad patikrinimo metu nustatyta, kad S. T. su šeimos nariais pagal 2008-08-11 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 7102 įsigijo butą, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai; pagal 2011-05-03 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 2745 įsigijo butą, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, kurį pardavė 2013-06-20; nuo 2011-09-22 iki 2016-08-23 tam tikromis dalimis S. T. šeimai nuosavybės teisėmis priklausė butas, adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai bei nuo 2015-09-25 – gyvenamasis namas (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. Registrų centro duomenimis S. T. nuo 2012-03-13 iki 2012-03-15 deklaravo gyvenamąją vietą Rusijos Federacijoje, nuo 2012-03-15 iki 2015-12-21 deklaravo gyvenamąją vietą adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, nuo 2015-12-21 iki 2016-08-24 – adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, nuo 2016-08-24 adresu: (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai. Leidimas laikinai gyventi Lietuvos Respublikoje S. T. išduotas laikotarpiui nuo 2016-03-10 iki 2018-03-10. Pastarosios aplinkybės dėl S. T. kartu su šeimos nariais įsigyto bei turimo nekilnojamojo turto Lietuvoje, deklaruotos gyvenamosios vietos, Komisijos nuomone, taip pat paneigia S. T. įvardintą 2010-06-23 preliminariosios nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo tikslą dėl buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, reikalingumo sergant sutuoktinei.

Pagal CK 6.165 straipsnio 1 dalį preliminarioji sutartis apibrėžiama kaip šalių susitarimas, pagal kurį jame aptartomis sąlygomis šalys įsipareigojama ateityje sudaryti kitą – pagrindinę sutartį. Pagal 3 dalį preliminariojoje sutartyje šalys turi nurodyti terminą pagrindinei sutarčiai sudaryti. Nors sandorio šalys yra laisvos bendru sutarimu apibrėžti ateityje sudarytos pagrindinės sutarties terminą, jį pratęsti, tačiau pareiga sudaryti pagrindinę sutartį negali egzistuoti amžinai – tai varžytų sutarties šalių laisvę ir prieštarautų verslo interesams, nes šalys negalėtų ieškoti naujų kontrahentų ir sudaryti sutarčių su kitais asmenimis (CK komentaras. Šeštoji knyga. Prievolių teisė I tomas). Ginčo atveju preliminariosios sutarties 5 punkte apibrėžtas pagrindinės sutarties sudarymo terminas – 2015-08-23, kuris pratęstas iki 2020-08-23, t. y. 10 m., Komisijos nuomone, yra nepagrįstai ilgas, nes sandorių šalys realiai jokių aktyvių veiksmų dėl buto, esančio (*duomenys neskelbtini*), Druskininkuose, pagrindinės pirkimo–pardavimo sutarties sudarymo, preliminariosios sutarties nutraukimo, nuostolių atlyginimo neinicijavo ir nevykdė. Nekilnojamasis turtas registruotas Pareiškėjos vardu, jos deklaruota ir faktiškai gyvenamoji vieta yra ginčo bute, gyvenamasis namas, kurį pastačius, planuojama sudaryti pagrindinę buto pirkimo–pardavimo sutartį, ginčo nagrinėjimo metu dar nepastatytas, šias aplinkybes Komisijos posėdžio metu patvirtino ir pati Pareiškėja bei jos atstovai. Tuo tarpu, kaip nustatyta byloje, S. T. nuosavybės teise jau turėjo nekilnojamąjį turtą Druskininkuose, atitinkamai, Komisijos nuomone, nebuvo objektyvios būtinybės įsigyti dar vieną butą tame pačiame mieste dėl sutuoktinės ligos (primintina, kad Komisijos posėdžio metu pateikta kita buto įsigijimo versija). Civiliuose teisiniuose santykiuose šalys prisiimtus įsipareigojimus privalo vykdyti sąžiningai, rūpestingai ir būti suinteresuotos tinkamu prievolių įvykdymu sutartyje apibrėžtu terminu, o vengiant sutartinių įsipareigojimų vykdymo – atlyginti nuostolius, sumokėti baudas. Aptartos aplinkybės, Komisijos įsitikinimu, dar kartą patvirtina, kad ginčo sandoris sudarytas formaliai, siekiant pagrįsti tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjos disponuotas pajamas.

Pažymėtina, kad pagal byloje pateiktą Muitinės departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos informaciją nėra duomenų apie S. T. laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 deklaruotas grynųjų pinigų sumas ar pateiktas keleivio deklaracijas, vykstant per Lietuvos Respublikos sieną. Todėl Pareiškėjos atstovų hipotetinio pobūdžio teiginiai apie S. T. piniginių lėšų įvežimą į Lietuvos Respublikos teritoriją galimai ne iš Rusijos teritorijos, nepagrįsti objektyviais faktiniais duomenimis bei nepaneigia mokesčių administratoriaus konstatuotų išvadų.

Pareiškėja, jos atstovai bei žentas E. V. Komisijos posėdžio metu objektyviai negalėjo įvardinti, kokiū būdu nustatė parduodamo buto, (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, 250000 Lt kainą, apsiribodami lakonišku pareiškimu dėl pardavimo vykdomo Rusijos piliečiui. Registrų centro duomenimis buto vidutinė rinkos vertė 2001-12-14 buvo 30609 Lt (8865 Eur). Pastebėtina, kad posėdžio metu patvirtinta, jog ginčo buto nebuvo siekiama parduoti nei iki 2010-06-23 preliminariosios sutarties sudarymo, nei jos sudarymo metu, kas atitinkamai kelia abejones ir dėl Pareiškėjos akcentuojamo buto pardavimo tikslo – gyvenamojo namo statybos.

Pareiškėja skunde įvardina galimą liudytoją D. B., faktiškai gyvenančią bute (*duomenys neskelbtini*), Druskininkai, ir galinčią patvirtinti preliminariosios sutarties sudarymą, pinigų perdavimo faktą, gyvenamojo namo vykdomas statybas. Tačiau pastebėtina, kad minėta liudytoja Komisijos posėdyje nedalyvavo, pati Pareiškėja skunde patvirtina, jog preliminariosios sutarties sudarymo metu D. B. ginčo bute negyveno, juolab, byloje pateiktuose Pareiškėjos, S. T. paaiškinimuose nurodyta, jog sutarties sudarymo metu dalyvavo Pareiškėja, S. T. ir Pareiškėjo žentas E. V., pastarąsias aplinkybes Komisijos posėdyje patvirtino ir liudytojas E. V. Todėl, Komisijos vertinimu, nėra pagrindo atsižvelgti į Pareiškėjos teikiamus argumentus dėl galimos liudytojos apklausos.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija akcentuoja, kad 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*). Pareiškėjos ginčo atveju pasirinktos įrodinėjamo priemonės (paties 2010-06-23 preliminariosios sutarties sudarymo faktas, civilinio sandorio dalyvių paaiškinimai bei Pareiškėjos žento E. V. liudijimas), Komisijos vertinimu, byloje nustatytų faktinių duomenų bei juos pagrindžiančių įrodymų kontekste teisiškai nėra pakankamos ir nepatvirtina 125000 Lt piniginių lėšų realaus gavimo pagal 2010-06-03 preliminariąją nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį. Primintina, jog mokesčio mokėtojas, pasirinkdamas pajamas gauti grynaisiais pinigais (dėl ko šių pajamų gavimo faktas nėra fiksuojamas kredito įstaigose esančių sąskaitų įrašuose) prisiima ir visą riziką dėl jam tenkančios įrodinėjimo naštos (*LVAT 2013-04-15 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-602-27-13, 2016-06-23 nutartis administracinėje byloje Nr. A777-428/2016 ir kt.*).

Komisija, atsižvelgusi į išdėstytas aplinkybes, sutinka su skundžiamame Inspekcijos sprendime išdėstytais argumentais dėl 2010-06-03 preliminariosios nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties, kaip Pareiškėjos pajamų gavimo šaltinio, vertinimo, t. y., kad Kauno AVMI, taikydama MAĮ įtvirtintą mokestinių santykių dalyvių veiklos turinio viršenybės prieš jos formalią išraišką principą (MAĮ 10 str., 69 str. 1 d.), surinko pakankamai duomenų, suteikusių pagrindo išvadoms, jog ginčo sutartis nepagrindžia joje nurodytos pinigų sumos gavimo fakto. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai nustatė mokestinės naudos siekimą, kaip vienintelį tikslą Pareiškėjai sudarant 2010-06-03 preliminariąją nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį.

Atitinkamai S. T., šios aplinkybės konstatavimas yra sąlyga, suteikianti teisę mokesčių administratoriui, remiantis MAĮ 69 straipsnio 1 dalimi, neatsižvelgti į minėtoje sutartyse

nurodytas mokestines teises pasekmes ir atkurti tikrasias mokestines aplinkybes bei, remiantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiuoti Pareiškėjos mokestinę bazę. Vadinasi, tenkinti Pareiškėjos skundą jame nurodytais motyvais nėra pagrindo, todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas paliktinas galioti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Komisijos 2018-06-25 protokoliniu sprendimu Nr. PP-154 (7-74/2018) sustabdyto Pareiškėjos 2018-04-23 skundo dėl Inspekcijos 2018-03-30 sprendimo Nr. 68-45 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-03-30 sprendimą Nr. 68-45.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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 MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė