



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. K. 2019-01-02 SKUNDO**

2019 m. vasario 26 d. Nr. S-33 (7-5/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

Komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Evaldo Raistensčio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojais ir jo atstovams
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
nedalyvaujant
M. M.

2019 m. vasario 5 d. posėdyje išnaginėjusi E. K. (toliau – Pareiškėja) 2019-01-02 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-12-05 sprendimo Nr. 68-136, n u s t a t ė:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI, vietos mokesčių administratorius), vykdydama Inspekcijos 2016-09-01 sprendimą Nr. 68-240 (sprendimas priimtas vykdant Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-06-07 sprendimą Nr. S-119 (7-64/2016), atliko pakartotinį Pareiškėjos gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31 ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokos) patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31, 2018-07-11 surašydama patikrinimo aktą Nr. (9.6)FR0680-291. Klaipėdos AVMI patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėjos 2009 metais patirtos išlaidos 66772 Lt viršijo gautas pajamas, todėl konstatuota, kad Pareiškėja gavo pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų pajamų šaltinių, kurių ji nedeklaravo ir nuo kurių nesumokėjo mokesčių. Todėl Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalies nuostatomis, pritaikiusi išlaidų metodą, nuo apskaičiuotos mokesčių bazės Pareiškėjai apskaičiavo mokėtinas 2837,12 Eur GPM ir 1160,22 Eur PSD įmokų sumas. Išnaginėjusi patikrinimo aktą ir Pareiškėjos pastabas, Klaipėdos AVMI 2018-09-24 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (6.5)FR0682-325 patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 2837,12 Eur GPM ir 1160,22 Eur PSD įmokas, taip pat apskaičiavo 1261 Eur GPM delspinigius ir 310 Eur PSD įmokų delspinigius, skyrė 490 Eur GPM baudą ir 234 Eur PSD įmokų baudą.

Inspekcija savo 2018-12-05 sprendimu Nr. 68-136 patvirtino Klaipėdos AVMI sprendimą. Sprendime Inspekcija pažymėjo, kad Komisija savo sprendime nurodė, jog mokesčių administratorius turi vertinti visas Pareiškėjos pajamas ir išlaidas, įvertinant Pareiškėjos pateiktą informaciją dėl nurodytų pajamų realumo. Pažymėta, kad Komisija, iš esmės išnaginėjusi bylą,

pritarė Inspekcijos pozicijai dėl Pareiškėjos tariamai gautų grynųjų pinigų iš D. L. ir nepripažino jų Pareiškėjos pajamomis. Pasak Inspekcijos, Klaipėdos, AVMI atlikdama Pareiškėjos pakartotinį patikrinimą, įvertino visas Pareiškėjos pajamas ir išlaidas, kurios nebuvo įvertintos pirminių patikrinimų metu bei perskaičiavo Pareiškėjos vartojimo išlaidas pagal kredito įstaigų pateiktus bankinius sąskaitų išrašus. Atsižvelgiant į pakartotinio patikrinimo metu atliktus vertinimus, Pareiškėjai apskaičiuota mokėtina 2837,12 Eur GPM ir 1160,22 Eur PSD įmokų suma, iš viso 3997,34 Eur, t. y. 563,31 Eur mažiau nei prieš tai atlikto patikrinimo metu.

Inspekcija sprendime pasisakė dėl Pareiškėjos skunde Inspekcijai nurodytų nesutikimo su Klaipėdos AVMI sprendimu motyvų.

Dėl iš D. L. tariamai gautų 84415 Lt grynais pinigais

Ginčas byloje kilo nustačius, kad Pareiškėjos išlaidos 2009 metais viršijo gautas pajamas. Nustatyta, kad Pareiškėja 2009 metais patyrė 1087449 Lt išlaidas nekilnojamam turtui įsigyti, būsto paskolos palūkanoms mokėti, paskoloms gražinti ir kt. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja gavo 973159 Lt pajamas bei turėjo 1620 Lt piniginių lėšų likutį banke ir 47477 Lt likutį grynaisiais pinigais. Atsižvelgiant į Pareiškėjos laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31 gautas pajamas ir patirtas išlaidas bei piniginių lėšų likučius, nustatyta, kad Pareiškėjos patirtos išlaidos viršijo gautas pajamas 66772 Lt. Pareiškėja, siekdama pagrįsti gautas pajamas, pateikė paskolų ir dovanojimo sutartis, pagal kurias D. L. Pareiškėjai perdavė grynaisiais pinigais 84415 Lt sumą. Taip pat pateikė preliminariąją nekilnojamojo turto (buto, esančio duomenys neskelbtini) pirkimo–pardavimo sutartį, pagal kurią būsimasis pirkėjas V. Z. per D. L. sumokėjo Pareiškėjai grynaisiais pinigais 190091,84 Lt avansą. Klaipėdos AVMI konstatavo, kad surinkti duomenys bei pateikti dokumentai nepagrindžia realaus pinigų perdavimo fakto ir neva gautų 84415 Lt bei 190091,84 Lt sumų nepripažino Pareiškėjos pajamomis.

Inspekcija nepagrįstais pripažino Pareiškėjos skundo motyvus, kad ji iš D. L. gavo 84415 Lt paskolas ir dovanas grynaisiais pinigais, todėl jos pajamų pakanka išlaidoms padengti (teigta, kad D. L. disponavo V. Z. banko sąskaita ir didelėmis pinigų sumomis). Nurodyta, kad Pareiškėja pateikė paskolų ir dovanojimo sutartis bei paprastąjį vekselį 84415 Lt sumai, kurie, Pareiškėjos teigimu, įrodo, kad ji iš D. L. papildomai gavo 84415 Lt piniginių lėšų grynaisiais pinigais. Pažymėta, kad tais atvejais, kai remiantis įvairiais civiliniais sandoriais, įrodinėjamas (grindžiamas) mokesčių mokėtojo gautų pajamų realumas, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) 2007-03-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-17-301/2007 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. Išvados apie mokesčių mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinai 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 (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011; 2011-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A-438-953/2011; 2011-09-15 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2502/2011). Pajamų šaltinių (kuriais grindžiamos skolinamos, dovanojamos lėšos) turėjimas / neturėjimas teismų praktikoje vertinamas tik kaip netiesioginis įrodymas dėl galimo lėšų perdavimo (neperdavimo), todėl šio įrodymo įtaka ginčytinoms aplinkybėms vertintina kartu su kitais byloje pateiktais duomenimis. Taip pat LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016). Todėl vien aplinkybės, kad Pareiškėja yra pateikusi atitinkamas dovanojimo ir paskolų sutartis, nesudaro pagrindo teigti, kad ji savo pareigas įvykdė tinkamai, nes šios sutartys visų kitų byloje nustatytų aplinkybių kontekste nepagrindžia jose nurodytų piniginių sumų realaus šaltinio. Inspekcija nurodė, kad 2017-01-17 atlikto D. L. operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad D. L. neturėjo finansinių galimybių perduoti Pareiškėjai grynais pinigais 84415 Lt sumos. Patikrinimo metu, atsižvelgiant į tai, kad

byloje nėra pateikta duomenų, kad V. Z. būtų suteikęs įgaliojimą D. L. veikti jo vardu, įsigyjant nekilnojamąjį turtą Lietuvos Respublikoje, ar įsigyti butą konkrečiai iš Pareiškėjos, tokių įgaliojimų suteikimą šis asmuo paneigė ir pateiktoje informacijoje mokesčių administratoriui, pagrįstai buvo pripažinta, kad D. L. neperdavė Pareiškėjai 190091,84 Lt pagal preliminarią nekilnojamo turto pirkimo–pardavimo sutartį. Pareiškėja nagrinėjamame skunde be deklaratyvių teiginių, kurie jau buvo išnagrinėti ir ankstesnių Pareiškėjos patikrinimų metu, jokių papildomų įrodymų apie gautas pajamas nepateikė.

Inspekcija pabrėžė ir tai, kad Komisija 2016-06-07 sprendime Nr. S-119 (7-64/2016) išnagrinėjo aplinkybes dėl D. L. tariamai perduotų grynųjų pinigų ir pritarė Inspekcijos pozicijai konstatuodama, kad „Pareiškėjos pateiktos rašytinės paskolos (dovanojimo) sutartys, nesant šių lėšų perdavimą patvirtinančių dokumentų, nenustačius D. L. pajamų šaltinių šioms lėšoms suteikti, Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu nė vienai iš sandorių šalių neteikiant jokios informacijos dėl deklaruotų sandorių vykdymo, pinigų perdavimo aplinkybių, taip pat atsižvelgiant į tai, kad dalis papildomas pajamas pagrindžiančių dokumentų (pavyzdžiui, 2005 metų paskolos sutartys) buvo pateiktos 2014 metais centriniam mokesčių administratoriui, negali būti pripažintos įrodymais, kad piniginės lėšos pagal šias sutartis buvo perduotos Pareiškėjai. Komisijos nuomone, ginčo atveju nėra pagrindu pripažinti kitokią pajamų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje negu nustatė mokesčių administratorius.“

Dėl piniginių lėšų likučio patikrinimo pradžiai

Pasisakydama dėl Pareiškėjos pozicijos, kad jos piniginių lėšų likutis 2007-01-01 buvo nustatytas neteisingai, nes nebuvo įvertintos gautos pajamos už butų ir traktoriaus–krautuvo pardavimą, Inspekcija šį argumentą taip pat pripažino nepagrįstu ir į jį neatsižvelgė. Inspekcija pripažino, kad Pareiškėja 2003-12-31 galėjo disponuoti ne didesne kaip 50000 Lt piniginių lėšų ne banke suma. Ši suma nustatyta įvertinus Pareiškėjos vykdytus sandorius ir pateiktus tai patvirtinančius dokumentus, tai yra buvo įvertinta: Pareiškėjos už 18800 Lt 2001-10-19 parduotas butas, esantis adresu: (duomenys neskelbtini); 2002-05-27 už 14800 Lt parduotas butas, esantis adresu: (duomenys neskelbtini); 2002-11-12 parduotas traktorius už 38000 Lt. Nustatyta, kad Pareiškėja iš viso gavo 71600 Lt turto pardavimo pajamas, tačiau, įvertinus tai, kad Pareiškėja vienkartinės gyventojų (šeimos) 2003-12-31 turėto turto deklaracijos (forma FR0593) neteikė, Pareiškėja iki 2003-12-31 patyrė ir turto įsigijimo (2001-06-18 buto, esančio adresu (duomenys neskelbtini), traktoriaus krautuvo Kramer Werke 312) išlaidas, kurioms pagrindžiančių dokumentų nepateikė, patyrė išlaidų pragyvenimui, todėl patikrinimo akto išvada, kad Pareiškėja 2003-12-31 galėjo turėti grynaisiais pinigais 50000 Lt, Inspekcijos pripažinta pagrįsta ir teisinga.

Patikrinimo metu, įvertinus per 2004 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likučius banko sąskaitose, nustatyta, kad Pareiškėjos gautos pajamos viršijo patirtas išlaidas 52062 Lt. Įvertinus Pareiškėjos 2005 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likutį sąskaitoje, nustatyta, kad Pareiškėjos gautos pajamos viršijo patirtas išlaidas 62378 Lt.

Įvertinus Pareiškėjos 2006 m. gautas pajamas ir patirtas išlaidas, piniginių lėšų likutį sąskaitoje, nustatyta, kad Pareiškėja 2006-12-31 (2007-01-01) galėjo disponuoti ne didesne kaip 63894 Lt piniginių lėšų ne banke suma.

Dėl duomenų apie D. L. operatyvų patikrinimą pateikimo

Pasisakydama dėl šių aplinkybių, Inspekcija nurodė, kad MAĮ 38 str. 1 dalyje nurodyta, jog informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui, turi būti laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams. Vadovaujantis MAĮ 129 str. 4 dalimi, taip pat Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87, 81 punktu, mokesčių mokėtojui įteikiamas vienas patikrinimo akto egzempliorius, prie kurio pridedami pažeidimo nustatymo faktą pagrindžiantys įrodymai, t. y. visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal MAĮ laikomos informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją. Patikrinimo metu Pareiškėja nurodė, kad su D. L. jos nesieja giminystės ryšiai, todėl, vadovaujantis MAĮ 129 str. 4 d. nuostata, buvo konstatuota, kad mokesčių administratorius pagrįstai patikrinimo akte nenurodė konkrečių duomenų apie D. L. finansinę padėtį, o tik

konstatavo, jog D. L. neturėjo finansinių galimybių grynais pinigais paskolinti / dovanoti Pareiškėjai 84415 Lt.

Dėl MAĮ 70 str. taikymo

Inspekcija, susipažinusi su mokestinėje byloje surinktais duomenimis ir juos įvertinusi, konstatavo, kad mokesčių administratorius, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškinęs visas bylai reikšmingas aplinkybes bei nenukrypdamas nuo LVAT suformuluoto MAĮ 70 str. 1 dalies aiškinimo, pagrindė mokestinio patikrinimo metu padarytas išvadas dėl Pareiškėjos mokesčio bazės apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos 2009 m. išlaidos grynaisiais pinigais 66772 Lt viršijo gautas pajamas. Išlaidoms (nekilnojamajam turtui įsigyti, paskoloms gražinti) panaudotų pajamų kilmės šaltinio Pareiškėja patikrinimo metu nepagrindė vienareikšmiškais leistiniais įrodymais. Gautų pajamų Pareiškėja nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose, nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo mokėtinų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka ir terminais.

Mokesčių administratorius įvertinimą gali atlikti, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius: nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais. Nustatytų duomenų visuma (gautų pajamų teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravimas, mokėtino į biudžetą GPM ir PSD įmokų neapskaičiavimas bei nesumokėjimas, mokestiniu laikotarpiu patirtos išlaidos viršija gautas pajamas) pagrindžia Pareiškėjos realiai gautų pajamų slėpimo faktą, kuris iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes. Tokiu būdu mokesčių administratorius patikrinimo metu neteko galimybės nustatyti visos Pareiškėjos apmokestinimui reikšmingos faktinės situacijos, kas sudaro pagrindą, kaip papildoma įrodinėjimo priemone, remtis mokesčių administratoriaus atliekamu įvertinimu.

Inspekcija sprendime aptarė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, nurodydama, kad mokesčių administratorius, pasirinkęs išlaidų metodą bei siekdamas atlikti kuo išsamesnį Pareiškėjos pajamų / išlaidų tyrimą, patikrinimo metu analizavo trečiųjų asmenų pateiktus duomenis mokesčių administratoriui, VĮ Registrų centro, Lietuvos komercinių bankų bei pačios Pareiškėjos pateiktą informaciją apie Pareiškėjos ankstesniais mokestiniais laikotarpiais bei tikrinamuoju laikotarpiu gautas pajamas ir patirtas išlaidas. Mokesčių bazei nustatyti pasirinkti duomenų šaltiniai leido identifikuoti Pareiškėjos realiai gautas pajamas ir patirtas išlaidas bei apskaičiuoti mokestinės prievolės dydį, atitinkantį protingumo ir teisingumo kriterijus. Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas mokesčių apskaičiavimo srityje, nepateikė objektyvių įrodymų, kurie leistų nustatyti mokesčio bazę įprastine mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, o tai yra pagrindas apskaičiuoti mokestį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį. Inspekcijos vertinimu, vietos mokesčių administratorius įvykdė jam tenkančią įrodinėjimo pareigą MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatų prasme, pagrindžiant Pareiškėjai apskaičiuotą GPM ir PSD įmokas.

Pagal MAĮ 67 str. 2 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (pvz., LVAT 2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A556-622/2013, 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A556-1379/2014, 2015-04-14 nutartis adm. byloje Nr. A366-438/2015). Pareiškėja įrodymų, paneigiančių GPM ir PSD įmokų apskaičiavimui taikyto specialaus būdo tikslingumą, nepateikė, todėl vietos mokesčių administratoriaus išvados nagrinėjamu klausimu pripažintos teisingomis ir pagrįstomis.

Dėl senaties termino

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skundo motyvo, kad buvo pažeistas MAĮ 68 straipsnyje numatytas senaties terminas, Inspekcija sprendime aptarusi šios normos turinį, nurodė, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2012-04-30 pavedimu tikrinti Nr. AC1-18. Tikrintas laikotarpis nuo 2007-01-01 iki 2010-12-31. Atlikus pirminį patikrinimą, 2014-02-27 surašytas patikrinimo aktas Nr. FR0680-153. Kaip matyti iš bylos medžiagos, atlikus du pakartotinius patikrinimus (2015-04-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-289 ir 2018-07-11 patikrinimo aktas Nr. (9.6) FR0680-291), mokėtinos mokesčių sumos buvo apskaičiuotos nepažeidžiant 68 str. 2 dalyje nustatytų terminų. Todėl konstatuota, kad patikrinimas buvo atliktas MAĮ 68 str. 1 dalyje numatytose ribose ir senaties terminai pažeisti nebuvo. Pažymėta, kad ankstesnio laikotarpio pajamų vertinimas atliktas tik siekiant nustatyti piniginių lėšų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžiai, tačiau ne siekiu apmokestinti Pareiškėją, todėl piniginių lėšų likučio nustatymas patikrinimo pradžiai nėra suprantamas kaip patikrinimas už ankstesnį nei leidžiama laikotarpį. Pažymėta, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį vadovautis papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujama ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnis) įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumai, sąsajumas ir pan. aplinkybės). Tokios nuostatos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (pavyzdžiui, adm. bylos Nr. A8-693/2007, Nr. A442-206/2009, Nr. A556-1073/2010, Nr. A438-201/2011). Konstatuota, kad siekdama nustatyti Pareiškėjos piniginių lėšų likutį patikrinimo laikotarpio pradžioje, Klaipėdos AVMI teisėtai ir pagrįstai nustatinėjo Pareiškėjos pajamas ir jų šaltinius už laikotarpį iki 2007 metų.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu. Teigiama, kad padarytos nepagrįstos išvados, jog ji realiai nėra gavusi 84415 Lt grynaisiais pinigais iš D. L. Pareiškėja nurodo, kad yra pateikti tai patvirtinantys dokumentai, nes D. L. pateikė visus paaiškinimus, įrodymus, patvirtinančius, jog visos sumos D. L. realiai buvo perduotos (pateikti pinigų priėmimo–perdavimo aktai). Pasak Pareiškėjos, D. L. (kita sandorio šalis) kategoriškai patvirtino, kad visi sandoriai su ja realiai įvyko, lėšos realiai pagal sandorius ir vekselį buvo perduotos. Pažymima, kad ankstesnių mokestinių patikrinimų metu tik dėl tokių įrodymų (lėšų perdavimo faktų) trūkumo (nes D. L. net nebuvo apklausiamas), Pareiškėjos sandoriai su D. L. buvo vertinti kaip realiai neįvykę. Skunde nurodoma, kad nepagrįstai, remiantis prielaidomis, spręsta, kad D. L. neturėjo finansinių galimybių paskolinti / dovanoti Pareiškėjai grynaisiais piniginių lėšų. Mokesčio administratorius tik deklaratyviai teigia, kad 2017 m. atlikto D. L. operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad jis neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjai perduoti lėšas. Tačiau prie patikrinimo akto priedų Pareiškėjai nėra pridėti tai pagrindžiantys įrodymai. Pareiškėja skunde dėsto motyvus dėl netinkamai atliktų D. L. kontrolės veiksmų. Pareiškėja teigia, kad nevertinta reikšminga aplinkybė, kad D. L. disponavo V. Z. SEB banko sąskaitoje esančiomis lėšomis, o tai įrodo, kad D. L. realiai turėjo (pavyzdžiui, sandoriui pagal 2009-02-02 paprastąjį vekselį). Pasak Pareiškėjos, tai, kad D. L. realiai turėjo finansines galimybes Pareiškėjai paskolinti ir dovanoti lėšas patvirtina aplinkybė, kad jis dalį suteikiamų lėšų pervesdavo ir per banką, be to, 2015 m. atlikto D. L. operatyvaus patikrinimo už 2004–2007 m. buvo nustatyta, kad jis patyrė 1165357 Lt pinigines išlaidas, kas rodo, kad jis pajamų turėjo ir tai leidžia pagrįstai manyti, kad D. L. galėjo Pareiškėjai realiai paskolinti bei dovanoti lėšas.

Skunde teigiama, kad pateikti įrodymai ir atsiradę nauji duomenys tik patvirtino, kad pinigines lėšas pagal nurodytą preliminarį turto pirkimo–pardavimo sutartį iš V. Z. atstovo (D. L.) Pareiškėja gavo. Naujai nustatyta, kad V. Z. ir D. L. yra pažįstami, ką anksčiau V. Z. neigė ir dėl ko sandoris anksčiau mokesčių administratoriaus buvo vertinamas kaip formalus. Nustatyta, kad D. L. disponavo V. Z. banko sąskaitos lėšomis. V. Z. atstovas D. L. patvirtino, kad būtent atstovaudamas V. Z. ir naudodamasis lėšomis, sudarė su Pareiškėja preliminarį turto pirkimo–

pardavimo sutartį ir realiai pinigus pagal ją sumokėjo. Pasak Pareiškėjos, netikėti šiais D. L. paaiškinimais nėra pagrindo. Gauti V. Z. paaiškinimai nepaneigė to, kad jis ketino įsigyti butą (duomenys neskelbtini), o D. L. pridėjo patikrinimui visa tai patvirtinančius įrodymus: perduotą pagal sutartį pinigų priėmimo–perdavimo aktą, o iš banko sąskaitos išrašo matyti, kad Pareiškėjos banko sąskaita 2009 m. buvo papildyta tokiomis pačiomis sumomis, kurios gautos pagal 2009-07-22 preliminariąją sutartį. Pažymėta, kad kokiu tikslu tretieji asmenys pervesdavo pinigus į V. Z. sąskaitą, reikšmės sprendžiant, ar tos lėšos D. L. galėjo ar ne būti panaudotos sumokant pagal preliminariąją turto pirkimo–pardavimo sutartį, neturi.

Pareiškėja teigia, kad neteisingai nustatyta, jog 2007-01-01 dienai ji galėjo disponuoti ne didesne kaip 63894 Lt suma, nes buvo remtasi formaliais pagrindais, nepagrįstai Pareiškėjai taikant Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. IX-1910 3 str. nuostatas, neįskaičiuojant į Pareiškėjos pajamas visų realiai gautų butų ir traktoriaus pardavimo pajamų. Mokesčių administratorius nenurodė ir nepagrindė, kodėl Pareiškėja privalomai turėjo pareigą pateikti 2003-12-31 turėto turto deklaraciją (forma FR0593).

Todėl, pasak Pareiškėjos, mokesčių administratoriaus išvada, kad ji 2009 m. patirtas 66772 Lt išlaidas dengė iš mokesčių administratoriui nežinomų ir nustatyta tvarka neapmokestintų šaltinių, yra nepagrįsta ir neteisinga, todėl Inspekcijos sprendimą prašoma naikinti, o Komisijos posėdyje prašoma apklausti D. L. .

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas ir Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM, PSD įmokų ir su šiais mokesčiais susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėjos išlaidos 2009 metais viršijo Pareiškėjos juridinę galią turinčiais dokumentais pagrįstas pajamas, todėl Pareiškėja yra gavusi kitų pajamų iš mokesčių administratoriui nežinomų pajamų šaltinių, kurių nedeclaravo ir nuo kurių nesumokėjo mokesčių. Iš Pareiškėjos skunde išdėstytos pozicijos matyti, kad ji nepateikia motyvų, susijusių su mokesčių administratoriaus taikytų teisės normų aiškinimu ar taikymu. Pareiškėja nesutinka su atitinkamų aplinkybių vertinimu bei traktavimu, teigdama, kad Inspekcija neteisingai nustatė Pareiškėjos galimai turėtą grynujų pinigų likutį tikrinamojo laikotarpio pradžioje, nes neteisingai įvertino 2003-12-31 turėtą piniginių lėšų ne banke likutį; taip pat nepagrįstai nepripažino D. L. Pareiškėjai grynaisiais pinigais perduotų lėšų, nors, pasak Pareiškėjos, pats D. L. šias aplinkybes patvirtina. Remdamasi šiais ir kitais skunde išdėstytais nesutikimo motyvais, Pareiškėja prašo naikinti Inspekcijos sprendimą.

Kadangi Pareiškėja sprendime yra apibrėžusi aiškius ir konkrečius nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvus, Komisija, atsižvelgdama į juos, pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo.

Dėl grynujų pinigų likučio tikrinamojo laikotarpio pradžioje. Susipažinus su Klaipėdos AVMI ir Inspekcijos pozicija dėl Pareiškėjos likučio tikrinamojo laikotarpio pradžia, mokesčių administratoriaus išvados dėl Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio pradžioje nustatyto piniginių lėšų likučio pripažintinos teisingomis ir pagrįstomis. Kaip yra nustatyta ir aptarta mokesčių administratoriaus procesiniuose dokumentuose, Pareiškėja iki 2005-05-01 nepateikė vienkartinės 2003-12-31 dieną turėjo turto deklaracijos, tuo pripažindama, jog *neturėjo deklaracijoje deklaruotino dydžio lėšų (50000 Lt)*. Nors skunde Pareiškėja teigia, kad netinkamai yra aiškinama jos deklaravimo pareiga, tačiau Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo Nr. IX-1910 3 straipsnio 1 punkte nustatyta, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas privalo deklaruoti 2003-12-31 turėtas pinigines lėšas bankuose ir kitose kredito įstaigose ir ne bankuose ir kitose kredito įstaigose, jeigu jų bendra suma viršija 50000 litų. Tokiu būdu šios pareigos neįvykdžius, mokesčių mokėtojas praranda galimybę jo vėliau nurodomais, galimai turėtais pajamų šaltiniais grįžti aktualiais laikotarpiais patirtas išlaidas. Toks Vienkartinio gyventojų turto deklaravimo įstatymo nuostatų aiškinimas atitinka ir LVAT teismų praktikos nuostatas šiuo klausimu (pavyzdžiui, LVAT 2010-12-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1852/2010, 2018-11-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018). Tačiau nepaisant deklaracijos nepateikimo, mokesčių

administratorius, įvertinęs skunde minimus Pareiškėjos pajamų šaltinius, jų atsiradimo laiką (iki 2003-12-31), pripažino Pareiškėjai nedeklaruotiną 50000 Lt pajamų likutį, tai yra skunde minimi Pareiškėjos pajamų šaltiniai buvo įvertinti patikrinimo metu. Nustatytas 50000 Lt pinigų likutis 2003-12-31 pripažintinas pagrįstu ir atitinkančiu tiek faktines aplinkybes, tiek protingumo bei teisingumo kriterijus, tiek deklaracijos nepateikimo aplinkybes. Įvertinus aptartus duomenis, taip pat tai, kad Pareiškėja iki 2003-12-31 yra patyrusi buto, esančio (duomenys neskelbtini), ir traktoriaus–krautuvo įsigijimo išlaidas, taip pat patirdavo vartojimo išlaidas, o pagal Klaipėdos AVMI pateiktus duomenis nustatyta, jog Pareiškėja dirbti pradėjo 2002-09-10 ir jos 2002–2003 metais gautos draudžiamosios pajamos (priskaitytas darbo užmokestis, neatskaičius mokesčių) sudarė 797,57 Lt (2002 m.), 2398,02 Lt (2003 m.) nebuvo pakankamos aptartoms išlaidoms padengti, Komisija neturi pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija, kad ji 2003-12-31 disponavo visa iš nekilnojamojo ir kilnojamojo turto pardavimo gauta daugiau kaip 70 tūkst. Lt suma, tuo labiau, kad ji nebuvo pateikusi jau aptartos deklaracijos. Todėl mokesčių administratoriaus pripažintas likutis laikytinas pagrįstu ir teisingu, o Pareiškėjos reikalavimas pripažinti didesnes pajamas, neįvykdžius įstatymu nustatytos atitinkamu laikotarpiu turėto turto (taip pat ir ne banke laikomų pinigų) deklaravimo pareigos, atmestinas kaip nepagrįstas.

Dėl pajamų grynaisiais pinigais gavimo iš D. L. . Iš byloje esančios medžiagos nustatyta, kad Klaipėdos AVMI patikrinimo metu pripažino, kad D. L. yra paskolinęs Pareiškėjai pinigų ar už ją sumokėjęs tretiesiems asmenims. Tai yra laikotarpiu nuo 2004 iki 2007 m. D. L. įvairiomis sumomis (nuo 60 Lt iki 10000 Lt) yra pervedęs Pareiškėjai į banko sąskaitą 42143 Lt (patikrinimo akto 3–4 psl.), taip pat 13600 Lt (500 Lt + 13100 Lt) yra papildęs Pareiškėjos sąskaitą, iš viso tokiais būdais D. L. Pareiškėjai yra pervedęs 55743 Lt. Taip pat nustatyta, kad D. L. 2005–2006 metais už Pareiškėją yra sumokėjęs 35215 Lt bankiniais pavedimais tretiesiems asmenims už Pareiškėjos įsigyjamą nekilnojamąjį turtą (2 akto lentelė, Klaipėdos AVMI patikrinimo akte atkreipė dėmesį į tai, jog pavyzdžiui, 2006-06-15 Pareiškėjos pateiktoje paskolos sutartyje nurodyta 25215 Lt suma atitinka D. L. 2006-03-15 už Pareiškėją atliktus mokėjimus UAB „B2“ ir UAB „B1“). Tokiu būdu konstatuota, kad 2004–2007 metais realiai iš D. L. Pareiškėja yra gavusi 90958 Lt lėšas, iš jų 55743 Lt mokėjimo pavedimais ir pildant sąskaitą grynaisiais pinigais, 35215 Lt padengiant dalį Pareiškėjos išlaidų įsigyjant nekilnojamąjį turtą. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad papildomai prie šių lėšų D. L. jai grynaisiais pinigais yra perdavęs 84415 Lt pagal kontrolės ir ginčo nagrinėjimo metu pateiktas paskolos, dovanojimo sutartis, paprastąjį vekselį (šie dokumentai aptarti patikrinimo akto 3 psl. esančioje 1 lentelėje). Įvertinus šiuos dokumentus, nustatyta, kad dalis šių dokumentų Klaipėdos AVMI buvo pateikta dar 2012 metais atlikto Pareiškėjos mokestinio tyrimo metu, dėl 2006–2007 metais D. L. pervestų sumų Pareiškėja 2012-01-26 yra pateikusi paaiškinimą, nurodydama, kad į sąskaitą buvo pervestos paskolintos lėšos, ir jie įvertinti Klaipėdos AVMI 2014-04-27 patikrinimo akte Nr. FR0680-153 (pirminiame patikrinimo akte). Tai yra buvo pateikta 2006-03-15 paskolos sutartis 25125 Lt sumai, 2006-12-22 paskolos sutartis 16200 Lt sumai, 2009-02-02 paprastasis vekselis 19000 Lt sumai (pirminio patikrinimo akto 7 priedas), 2005-04-27 dovanojimo sutartis 7000 Lt sumai (pirminio patikrinimo akto 3 priedas). Pateikdama 2014-08-21 skundą Inspekcijai dėl Klaipėdos AVMI 2014-06-30 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo (kuriuo buvo patvirtintas pirminis patikrinimo aktas), Pareiškėja kartu su aptartomis sutartimis pateikė: 2005-03-08 7000 Lt, 2005-09-01 10000 Lt paskolos sutarčių su D. L. kopijas. Naujai pateiktomis sutarčių kopijomis kartu su anksčiau pateiktais dokumentais Pareiškėja įrodinėjo, kad 2005 metais iš D. L. ji yra gavusi 17000 Lt paskolą grynaisiais pinigais, o 2006 metais iš viso yra gavusi 73336 Lt paskolas, iš jų 31951 Lt paskolinta bankiniais pavedimais, 2006-03-15 – 25215 Lt ir 2006-12-21 – 16200 Lt (iš viso 41415 Lt) pagal paskolos sutartis, lėšas perdavus grynaisiais pinigais. Pareiškėja teigė, kad iš viso 2005–2006 metais iš D. L. yra gavusi 58415 Lt paskolas grynaisiais pinigais, 2009 m. gauta 19000 Lt pagal vekselį, o 2005 m. – 7000 Lt dovanota. Inspekcijos 2014-10-02 sprendimu Nr. 68-189 Klaipėdos AVMI buvo pavesta atlikti pakartotinį patikrinimą, įvertinant tiek naujai pateiktus dokumentus (buvo pateikti ir kiti dokumentai – sprendimo pastaba), tiek Pareiškėjos poziciją, kad D. L. Pareiškėjai pinigus ne tik pervedinėjo bankiniais pavedimais, bet ir perduodavo grynaisiais pinigais.

Pakartotinio Klaipėdos AVMI patikrinimo metu (2015-04-28 patikrinimo aktas Nr. FR0680-289) iš naujo įvertinus pateiktus dokumentus, Pareiškėjos banko sąskaitų judėjimus, D. L. atliktus bankinius pavedimus, D. L. galimybes paskolinti lėšas, nesant duomenų apie faktinį lėšų perdavimą Pareiškėjai grynaisiais pinigais, Pareiškėjai ir D. L. neteikiant paaiškinimų dėl paskolų suteikimo aplinkybių, buvo konstatuota, jog piniginės lėšos grynaisiais pinigais pagal pateiktas sutartis perduotos nebuvo. Nors vykstant tolesniam mokestiniam ginčui, buvo pavesta atlikti dar vieną pakartotinį patikrinimą (Komisija 2016-06-07 sprendimu Nr. S-119 (7-64/2016) panaikino Inspekcijos 2016-03-03 sprendimą Nr. 68-59 ir perdavė Pareiškėjos skundą Inspekcijai nagrinėti iš naujo, o Inspekcija pavedė atlikti pakartotinį patikrinimą), tačiau mokesčių administratoriaus vertinimas dėl D. L. tariamai Pareiškėjai perduotų lėšų grynaisiais pinigais nepasikeitė ir po 2018 metais atlikto pakartotinio patikrinimo.

Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus surinktą informaciją, nustatytas aplinkybes ir Pareiškėjos skundo motyvus dėl ūkinių operacijų su D. L., laikosi pozicijos, kad mokesčių administratorius tinkamai įvertino faktines aplinkybes, priimdamas teisingą ir pagrįstą sprendimą. Komisija pažymi ir tai, jog Pareiškėjos ir D. L. ūkinių operacijų išsamų vertinimą ji yra atlikusi savo 2016-06-07 sprendime Nr. S-119 (7-64/2016). Todėl, nors Klaipėdos AVMI pakartotinio patikrinimo (kurio atlikimas nebuvo susijęs su pakartotiniu šių sandorių vertinimu, o buvo grindžiamas būtinybe įvertinti kitas Pareiškėjos pajamas) metu dar kartą įvertino su D. L. susijusias aplinkybes (tiek atliekant šio asmens pakartotinį operatyvų patikrinimą, tiek iš naujo kreipiantis į Kazachstano Respubliką), tačiau jo metu nebuvo nustatytos naujos aplinkybės, kurios sudarytų pagrindą šias ūkines operacijas vertinti kitaip. Todėl Komisija palaiko savo poziciją, išdėstyta ankstesnio ginčo nagrinėjimo metu, papildomai akcentuodama esmines aplinkybes.

Ginčo situacijoje kritiškai vertintina Pareiškėjos pozicija dėl jos nurodomų papildomų pajamų šaltinių (grynaisiais pinigais gautų lėšų iš D. L.), nes šios pozicijos nepagrindžia jokia kita mokesčių administratoriaus surinkta ir įvertinta informacija, kuri būtų nesusijusi su Pareiškėja ar D. L. (pavyzdžiui, nustatyta, jog nors Pareiškėja teikdavo metines turto deklaracijas, tačiau ji nėra deklaravusi D. L. paskolų). Ginčo situacijoje Pareiškėja nepateikė patikimų įrodymų, kuriais būtų grindžiamas piniginių lėšų perdavimas, išskyrus aptartas notariškai nepatvirtintas sutartis, kuriose nėra nustatytos paskoliniam santykiams būdingos sandorių įvykdymo užtikrinimo priemonės, palūkanos ir pan., taip pat D. L. vėliau nurodytus ir pateiktus priėmimo–perdavimo aktus (kurių Pareiškėja nepateikė), taip pat savo bei D. L. patvirtinimus apie pinigų perdavimą.

Paminėtina ir tai, kad Pareiškėjos pozicija dėl jos pajamų šaltinių nuo 2011 metais jos atžvilgiu atliekamų kontrolės veiksmų keitėsi, tai yra 2014 metais centriniam mokesčių administratoriui papildomai pateiktos ankstesnių kontrolės veiksmų metu neteiktos 2005 metų paskolų sutartys, kuriomis taip pat buvo grindžiamas grynujų pinigų perdavimas Pareiškėjai. Pareiškėjos teikta informacija dėl dokumentų, kuriais grindžiamas lėšų perdavimas, neatitiko nurodomos kitos sandorio šalies (paties D. L.) teiktos informacijos. Pareiškėja Inspekcijai pateikė 2015-12-28 D. L. raštą „patvirtinimą“, kuriuo šis asmuo nurodė, kad pinigai buvo perduoti pagal paskolos sutartis ir priėmimo–perdavimo aktus (2017 m. D. L. operatyvaus patikrinimo metu šis asmuo taip pat pateikė 2005-03-08, 2005-04-27, 2005-09-01, 2006-03-15, 2006-12-21, 2009-02-02 pinigų priėmimo–perdavimo aktus), nors pati Pareiškėja nuo 2011 metų (kontrolės veiksmų pradžia) mokesčių administratoriui nėra teikusi priėmimo–perdavimo aktų ar bent jau užsiminusi apie tokių dokumentų buvimą. Todėl atsižvelgiant į tai, kad LVAT praktikoje situacija, kai mokestines prievoles įtakojantys dokumentai ir įrodymai yra pateikiami jau po įvykdytų kontrolės veiksmų, vertintina kritiškai (LVAT 2010-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-983/2010, 2011-01-03 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1632/2010, 2016-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-289-556/2016), nes, teismo manymu, nors tai „nėra draudžiama, tačiau užkerta galimybę tikėti pareiškėjo sąžiningumu“, Pareiškėjos po pirminio patikrinimo atlikimo iškelta versija, kad nors D. L. dalį piniginių lėšų jai ir pervesdavo bankiniais pavedimais, tačiau dalį perduodavo grynaisiais pinigais, vertintina kaip gynybinė, siekiant formaliais pagrindais pagrįsti papildomus pajamų šaltinius, kurių lėšos tariamai buvo panaudotos Pareiškėjos išlaidoms dengti. Tuo labiau, jog iš 2015-04-28 patikrinimo akto Nr. FR0680-289 1 lentelėje esančių duomenų matyti, kad tarp šalių buvo įprasti bankiniai atsiskaitymai, tai yra D. L. *daug mažesnes pinigų sumas Pareiškėjai*

pervedinėjo bankiniais pavedimais, pavyzdžiui, 2006-12-11 – 60 Lt, 2007-02-15 – 72 Lt, todėl paskolų suteikimo grynaisiais pinigais būdas, įvertinus tai, kad 2006–2007 metais tarp šalių buvo intensyviai vykdytos bankinės operacijos, atsižvelgus į kitą byloje surinktą informaciją, vertintinas kaip Pareiškėjos pozicijos pagrįstumą ir tikrumą paneigianti papildoma aplinkybė. Akcentuotina ir tai, jog tais atvejais, kai mokėtojas pasirenka lėšų suteikimo / gavimo grynaisiais pinigais būdą, būtent jam tenka įrodinėjimo našta realų lėšų perdavimą pagrįsti leistiniais ir tinkamais įrodymais (LVAT 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-28 nutartis adm. byloje Nr. A-1305-602/2015; 2016-02-08 nutartis adm. byloje Nr. A-145-602/2016).

Iš Pareiškėjos skundo Komisijai matyti, kad Pareiškėja išskirtinę įrodomąją galią suteikia D. L. patvirtinimui, kad jis yra Pareiškėjai perdavęs lėšas grynaisiais pinigais, laikydamasi pozicijos, kad šis asmuo turi būti papildomai apklaustas liudytoju (nors iš byloje esančios informacijos šio asmens pozicija yra žinoma ir aiškiai išdėstyta). Pasisakydama dėl šių aplinkybių vertinimo, Komisija laikosi pozicijos, kad joks įrodymas, nepriklausomai nuo jo formos, nei teismui, nei ikiteisminį ginčą nagrinėjančiai institucijai neturi išankstinės galios. Įrodymų patikimumas, sąsajumas yra vertinamas konkrečioje situacijoje laikantis bendrųjų įrodymų vertinimo principų, todėl D. L. patvirtinimas, kad jis Pareiškėjai lėšas grynaisiais pinigais iš tikrųjų yra perdavęs, pats savaime negali pagrįsti Pareiškėjos nurodomų papildomų pajamų šaltinių tikrumo ar realumo. Pasisakant dėl D. L. pozicijos patikimumo, paminėtina, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėja neatskleidė, kokie santykiai ją sieja su D. L. , nurodydama, kad jie nėra giminaičiai. Tačiau byloje nustatyta, kad nuo 2004 metų D. L. pervedinėjo lėšas į Pareiškėjos sąskaitą, 2006–2007 metais mokėjimai buvo gana dažni (2006 metais pervesta 31951 Lt, 2007 m. – 19297 Lt), D. L. 2005–2006 metais dengė dalį Pareiškėjos turto įsigijimo išlaidų, atstovaudavo Pareiškėjai vykdant sandorius (pavyzdžiui, 2009-07-07 sudarant žemės pirkimo–pardavimo sandorį, 2009-05-26 sudarant nekilnojamojo turto, esančio (duomenys neskelbtini), sutartį, D. L. atstovavo ir Pareiškėjos mamai L. K.), kas rodo, kad šalis siejo nevienkartiniai, pasitikėjimu paremti santykiai. Paminėtina ir tai, kad mokesčių administratorius 2014–2015 metais atliekamo Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, siekdamas nustatyti D. L. galimybes skolinti ir dovanoti Pareiškėjai pinigines lėšas, atliko D. L. operatyvų patikrinimą (Panevėžio AVMI 2015-01-26 raštas Nr. (36.3 GPS)-6K-193 „Dėl informacijos pateikimo“). Tačiau minėtas asmuo su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo, informacijos neteikė, į mokesčių administratorių raštus nereagavo, nepateikė informacijos apie paskolų suteikimą Pareiškėjai ir galimus pajamų (kuriomis buvo disponuojama grynaisiais pinigais) šaltinius, nors mokesčių administratorius informavo D. L. tiek apie numatomą atlikti operatyvų patikrinimą, tiek apie jo rezultatus. Paminėtina ir tai, kad Panevėžio AVMI raštai 2014-12-09 „Dėl informavimo apie numatomą atlikti operatyvų patikrinimą“, 2015-10-02 „Dėl operatyvaus patikrinimo medžiagos perdavimo“ Nr. (36.2GPS)-6K-2081 buvo išsiųsti registruotu laišku D. L. adresu: (duomenys neskelbtini), D. L. apie operatyvaus patikrinimo pažymą taip pat buvo informuotas ir Inspekcijos *Mano VMI* sistemoje, nurodant, kad jeigu per nustatytą terminą jis neatvyks atsiimti dokumentų, jie bus laikomi įteiktais šio pranešimo paskelbimo *VMI* interneto svetainėje dieną. Nustatyta, kad Pareiškėjai surašius pakartotinį patikrinimo aktą ir jį 2015-08-03 išsiuntus, D. L. 2015-09-23 kreipėsi į Panevėžio AVMI su prašymu (prašyme nurodydamas tokį pat kontaktinį adresą, koku Panevėžio AVMI siuntė D. L. korespondenciją) leisti susipažinti su operatyvaus patikrinimo duomenimis, gauti dokumentų kopijas. Minėtos aplinkybės leidžia manyti, kad D. L. veiksmai (kreipimasis į Panevėžio AVMI, D. L. 2015-12-28 rašto – „patvirtinimo“ pateikimas) buvo betarpiškai susiję su Pareiškėjos atžvilgiu atliktais kontrolės veiksmais ir 2015-04-28 patikrinimo akte Nr. FR0680–289 konstatuotomis aplinkybėmis. Šio operatyvaus patikrinimo metu buvo konstatuota, kad D. L. neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjai perduoti (paskolinti / padovanoti) jos nurodomų lėšų grynaisiais pinigais.

Nors 2015–2016 metais vykusio mokestinio ginčo metu Pareiškėja vienu iš nesutikimo su Klaipėdos AVMI ir Inspekcijos sprendimu motyvų nurodė tai, kad 2015 metais atlikto D. L. operatyvaus patikrinimo metu buvo remtasi tik banko ir mokesčių administratoriaus turimų duomenų bazių informacija, tačiau ir Klaipėdos AVMI 2017-01-17 atlikto operatyvaus patikrinimo metu iki patikrinimo pabaigos D. L. , nors ir Klaipėdos AVMI prašomas, nepateikė kitos informacijos: sudarytų paskolos, dovanojimo sandorių su kitais fiziniiais ar juridiniais

asmenimis, nekilnojamojo turto ar kitus sandorius pagrindžiančių dokumentų, kuriais grįstų lėšas, kurias galimai perdavė Pareiškėjai, pateikdamas tik su Pareiškėja sudarytas paskolos, dovanojimo sutartis, priėmimo–perdavimo aktus. Paminėtina ir tai, jog ir 2017 metais atlikto D. L. operatyvaus patikrinimo metu buvo konstatuota, kad D. L. neturėjo finansinių galimybių Pareiškėjai perduoti jos nurodomų lėšų grynaisiais pinigais. Nors Pareiškėja skunde abejoja mokesčių administratoriaus išvada dėl D. L. finansinių galimybių, tačiau šis motyvas nesudaro pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos konstatuotų aplinkybių. Pirma, LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog vien tai, kad nurodomi paskolų davėjai (ar kiti asmenys) turėjo galimybes disponuoti sutartyse nurodomomis lėšomis, nesudaro pagrindo paskolos sutartyse nurodomų lėšų pripažinti realiai perduotomis (paskolintomis), pavyzdžiui, LVAT 2018-09-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1342-422/2018, todėl tais atvejais, kai realus piniginių lėšų perdavimas nėra įrodomas, vertinama, kad tariamai paskolintas lėšas grindžiantys dokumentai yra surašyti formaliai, siekiant mokesčių mokėtojui sudaryti sąlygas pagrįsti pajamų šaltinius mokesčių administratoriui, todėl bendrąja prasme finansinių galimybių turėjimas pats savaime nepagrindžia realaus lėšų perdavimo. Antra, konkrečioje ginčo situacijoje Pareiškėja (kaip ir D. L. 2017 m. atlikto operatyvaus patikrinimo metu) nepateikė jokios informacijos ar duomenų, paneigiančių mokesčių administratoriaus išvadas dėl D. L. finansinių galimybių, apsiribodama formalaus pobūdžio motyvais, kad galimai mokesčių administratorius neįvertino visų D. L. pajamų. Komisija pažymi, kad Pareiškėja netinkamai interpretuoja Komisijos 2016-06-07 sprendimo Nr. S-119 (7-64/2016) nuostatas, teigdama, kad „Komisija Inspekcijai buvo nurodžiusi nustatyti D. L. pajamų šaltinius“, nes tokio pobūdžio nurodymo sprendime nėra. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad Klaipėdos AVMI atliekamo D. L. operatyvaus patikrinimo metu jam buvo duotas nurodymas pateikti dokumentus, pagrindžiančius jo gautas, mokesčių administratoriui galimai nežinomas pajamas, tačiau jokios papildomos informacijos Klaipėdos AVMI nepateikta. Šios aplinkybės, kaip ir tai, kad pati Pareiškėja pakartotinių patikrinimų metu su mokesčių administratoriumi nebendradarbiavo, rodo, kad ūkinėse operacijose dalyvavę asmenys kontrolės veiksmų atlikimo metu vengė atskleisti su apmokestinimu susijusias aplinkybes, kontrolės veiksmuose nedalyvaudami, nors vėliau Pareiškėjos skunduose dėstoma pozicija siekiama sukelti abejones dėl atliktų kontrolės veiksmų tinkamumo. Pareiškėja teikia pastabas dėl jos neinformavimo apie D. L. kontrolės rezultatus, tačiau paminėtina, kad operatyvių patikrinimų medžiaga (pažymos ir ataskaitos) yra pateikta mokestinio ginčo byloje, su kuria, vadovaujantis MAĮ 156 str. 2 dalimi, Komisijoje turėjo galimybę susipažinti Pareiškėja (jos atstovai), tačiau šia teise pasinaudota nebuvo. Todėl ginčo atveju nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėja neturėjo galimybių tinkamai atsikirsti į Inspekcijos poziciją šiuo klausimu. Apibendrinant aptartas aplinkybes, darytina išvada, kad D. L. patvirtinimai dėl realaus papildomų lėšų perdavimo Pareiškėjai grynaisiais pinigais negali būti pripažįstami pakankamais šaltinių realumui pagrįsti, o prašymas papildomai apklausti minėtą asmenį vertintinas kaip siekis, pasinaudojant specialia įrodinėjimo priemone (liudytojo parodymais), įrodyti aplinkybes, kurių nepagrindžia byloje surinkta informacija.

Dėl galimai gautų lėšų disponuojant V. Z. SEB banko sąskaitoje esančiomis lėšomis. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja 2009 metais dalį savo grynaisiais pinigais į banko sąskaitą įneštų sumų grindė lėšomis, gautomis pagal preliminarįją 2009-07-22 nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį iš Kazachstano Respublikos piliečio V. Z. , kuriam pateiktoje sutartyje atstovavo D. L. . Pareiškėja nurodo gavusi 20300 Eur ir 120000 Lt, iš viso 190091,84 Lt avansą už ketinamą parduoti butą, esantį (duomenys neskelbtini). Klaipėdos AVMI, gavusi informacijos iš Kazachstano Respublikos mokesčių administratoriaus (2013-10-22 raštas), kurioje V. Z. paaiškino, jog nei Pareiškėjos, nei D. L. nepažįsta; nebuvo sudaręs jokios sutarties su D. L. ; nepirko buto, esančio (duomenys neskelbtini); jokio įgaliojimo D. L. išdavęs nebuvo, preliminariosios nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutarties su E. K. nesudarė; jokios sutartys su Lietuvos piliečiais nebuvo sudarytos, konstatavo, jog Pareiškėja nurodytų pajamų nėra gavusi ir preliminarioji sutartis pateikta siekiant formaliai pagrįsti į banko sąskaitą įneštas lėšas.

Pirminio mokestinio ginčo nagrinėjimo metu Komisijai Pareiškėja pateikė 2009-07-20 prašymą Nr. 364873092, 2009-07-22 prašymą Nr. 365205334, 2009-07-16 prašymą Nr. 364364107 išmokėti grynuosius pinigus, kuriais D. L. (atstovaujantis V. Z.) paprašė nurodytomis

dienomis iš SEB banko sąskaitos išmokėti atitinkamai 29800 JAV dolerių, 23390 JAV dolerių ir 28400 JAV dolerių, iš viso 81590 JAV dolerių. Inspekcijos Komisijai pateiktoje informacijoje (Inspekcijos 2015-05-31 raštas Nr. (24.10-31-5)R-3453) nurodyta, kad Kazachstano Respublikos piliečio V. Z. vardu SEB banke nuo 2005-09-29 buvo atidaryta sąskaita, į kurią tarptautiniais pavedimais buvo pervadinėjamos lėšos, mokėjimo paskirtyje nurodant, kad tai yra mokėjimai „už mašiną“ („for car“), „mašiną privačiam naudojimui“ („for car private use“), „auto mokestis“ („auto charge“), „už prekes privačiam naudojimui“ („for goods for private usage“). Pagal pateiktus duomenis D. L. 2008-09-24 buvo suteiktas notariškai patvirtintas įgaliojimas – disponuoti pinigineis lėšomis, kartu su priklausančiais procentais, esančiais sąskaitoje; D. L. , veikdamas pagal jam suteiktą įgaliojimą, atlikinėjo grynųjų pinigų išėmimo operacijas. Pakartotinio patikrinimo metu buvo kreiptasi papildomos informacijos į Kazachstano Respubliką. Apklaustas V. Z. 2018-02-14 apklausoje, nors ir nurodė, kad su D. L. susipažino perkant automobilį Lietuvos Respublikoje, tačiau informacijos, kuri pagrįstų jo realius ketinimus įsigyti nekilnojamąjį turtą Neringoje, sumokant už jį automobiliams įsigyti skirtomis ir pervestomis lėšomis, nepateikė. Todėl įvertinus atstovavimo teisinių santykių turinį ir jų apimtį, pagal įgaliojimą atliktos grynųjų pinigų išėmimo operacijos nesudaro pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija, jog šios lėšos į V. Z. sąskaitą buvo pervestos apmokėti už ketinamą iš jos įsigyti butą ir, jas išgryninus, jos buvo perduotos Pareiškėjai kaip avansas. Komisijos vertinimu, Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad atsisakymas pripažinti, jog jai realiai buvo sumokėtas avansas pagal preliminariąją sutartį, buvo grindžiamas tuo, kad V. Z. pirminės apklausos metu paneigė pažintį su D. L. . Kaip jau minėta anksčiau, iš sąskaitoje atliekamų mokėjimų, vėlesnių lėšų pervedimų, bankiniuose pavedimuose nurodytos mokėjimo paskirties nustatyta, jog mokėjimai buvo atlikti už ketinamas įsigyti transporto priemones; pavedimą atlikdavo konkretus asmuo; atlikus tarptautinį pavedimą, šiuo laikotarpiu beveik visa pervesta suma (atėmus tarptautinio pavedimo mokestį) būdavo išgryninama (pavyzdžiui, 2009-07-15 praversti 28475 JAV doleriai, mokėjimo paskirtis „for auto“, D. L. 2009-07-16 išgrynino 28400 JAV dolerių). Pagal CK 6.165 straipsnio 1 dalį preliminarioji sutartis apibrėžiama kaip šalių susitarimas, pagal kurį jame aptartomis sąlygomis šalys įsipareigoja ateityje sudaryti kitą – pagrindinę sutartį, įprastai šios sutarties pagrindu yra mokami avansiniai mokėjimai, kurie, nesudarius pagrindinės sutarties, lieka vienai iš šalių, priklausomai nuo sutarties nesudarymo priežasčių. Įprastai ši suma nėra ženkli, nes preliminari sutartis yra tik siekis ateityje sukurti civilinius teisinius santykius. Ginčo situacijoje matyti, kad sutartyje nurodoma mokama suma sudaro 190091,84 Lt, nurodyta turto kaina – 500000 Lt, todėl situacija, kai asmuo, užsiimantis automobilių prekyba ir lėšas naudojantis išskirtinai jiems įsigyti, už tariamai ketinamą įsigyti nekilnojamąjį turtą pagal preliminariąją sutartį sumoka 38 proc. turto vertės, neatitinka įprastinių tokių sutarčių sudarymo sąlygų. Todėl sieti D. L. pinigų išgryninimo operacijas su lėšų perdavimu Pareiškėjai ir teigti, kad šias lėšas D. L. „išsigrynino“ siekdamas jas perduoti Pareiškėjai ir tai realiai yra padaręs, nėra pagrindo. Ginčo byloje nėra pateikta duomenų, kad V. Z. būtų suteikęs įgaliojimą D. L. veikti jo vardu, įsigyjant nekilnojamąjį turtą Lietuvos Respublikoje, ar įsigyti butą konkrečiai iš Pareiškėjos, tuo labiau, kad byloje taip pat nustatyta, jog Pareiškėja šio nekilnojamojo turto pirkimo–pardavimo sutartį sudarė su kitais asmenimis 2011 metais. Todėl teigti, jog Pareiškėja yra gavusi piniginių lėšų už ketinamą parduoti butą, kurias panaudojo 2009 metais patirtoms išlaidoms padengti (įsigydama nekilnojamąjį turtą Neringoje, grąžindama paskolą), nėra pagrindo, o pateikta su D. L. sudaryta preliminarioji sutartis, kuria yra grindžiamas 190091,84 Lt perdavimas, vertintina kaip formalus siekis sutartyje nurodytomis lėšomis pagrįsti trūkstamus pajamų šaltinius.

Dėl kitų skundo motyvų (mokesčių apskaičiavimo senaties termino pažeidimo, lėšų nurašymo iš Pareiškėjos banko sąskaitos). Susipažinusi su Inspekcijos pozicija dėl mokesčių apskaičiavimo senaties termino (MAĮ 68 str.) taikymo, Komisija sutinka su Inspekcijos pateiktu šios teisės normos aiškinimu ir plačiau šiuo aspektu nepasisako.

Kadangi mokestinio ginčo metu (MAĮ 2 str. 22 str.) nagrinėjant mokesčių mokėtojo skundą, yra nagrinėjamas mokestinio patikrinimo metu atlikto mokesčių ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrindumas, todėl tokio ginčo nagrinėjimo metu nesprenžiamas klausimas dėl mokesčių administratoriaus atliktų išieškojimo veiksmų. Pagal MAĮ 146 str. nuostatas skundai dėl

mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) sprendimų, nenurodytų šio Įstatymo 145 straipsnyje, jų nepriėmimo, taip pat skundai dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų (jų nepriėmimo), kuriais mokestiniai ginčai nesprendžiami iš esmės, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos nustatyta tvarka. Todėl Komisija, nagrinėdama tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos kilusį mokestinį ginčą, neturi pagrindo pasisakyti ir spręsti dėl atliktų išieškojimo veiksmų pagrįstumo, nes tai nepriskirtina Komisijos kompetencijai.

Įvertinus aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2018-12-05 sprendimą Nr. 68-136.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė