



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL H. F. 2018-08-10 SKUNDO**

2018 m. spalio 15 d. Nr. S- 174 (7-158/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei
S. R.

mokesčių mokėtojai ar jos atstovams nedalyvaujant

2018 m. rugsėjo 25 d. posėdyje išnagrinėjusi H. F. (toliau – Pareiškėja) 2018-08-10 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-07-26 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-245, n u s t a t è:

Pareiškėjos atstovė (advokatė I. S.) 2018-09-20 pateikė Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2018-09-20 prašymą atidėti Pareiškėjos 2018-08-10 skundo dėl Inspekcijos 2018-07-26 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-245 nagrinėjimą iki 2018-10-08, nes Komisijos posėdyje turi dalyvauti kitas atstovas, advokato padėjėjas C. M., kuris iš Lietuvos yra išvykęs ir rugsėjo 25 d. nebus grįžęs. Papildomai Komisijai pateikta aviakompanijos skrydžių informacija apie C. M. skrydžius rugsėjo 20 d. ir spalio 4 d. (kryptis Atėnai). Pagal 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 36 str. 4 punktą mokesčių mokėtojas turi teisę asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokesčių ginčą nagrinėjančiose institucijose. Pagal Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 „Dėl Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatų patvirtinimo“ patvirtintų Komisijos nuostatų 27 punktą, jeigu į posėdį neatvyksta ginčo šalys, skundas gali būti nagrinėjamas joms nedalyvaujant. Kai iki skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje pradžios Komisija gauna šių asmenų prašymą atidėti skundo nagrinėjimą dėl priežasčių, kurias Komisija pripažįsta svarbiomis, Komisija turi teisę skundo nagrinėjimą atidėti.

Iš Komisijos turimos medžiagos matyti, kad Pareiškėja nuo pat mokesčio patikrinimo pradžios yra atstovaujama profesionalių atstovų–advokatų (pateikta sutartis su advokatų kontora, skundas pasirašytas advokatės I. S.), kuriems yra žinoma

mokestinių ginčų nagrinėjimo Komisijoje tvarka ir sprendimų priėmimo terminai. Pareiškėjos skundas Komisijoje yra gautas 2018-08-14, todėl Komisija, vadovaudamasi MAĮ 155 str. 3 dalimi, sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo privalo priimti per 60 dienų nuo skundo gavimo dienos, tai yra 2018-10-15 (2018-10-13 – šeštadienis). MAĮ nėra numatyta galimybė pratęsti mokesčių mokėtojo skundo nagrinėjimo terminus. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į tai, jog nuo prašyme nurodyto skundo atidėjimo spalio 8 d. termino yra tik 5 darbo dienos Komisijos sprendimui priimti ir surašyti, Pareiškėja yra sudariusi sutartį su advokatų kontora, todėl ji gali būti atstovaujama ir kito atstovo (paminėtina, kad iki Komisijos posėdžio Pareiškėjos vardu veiksmus atlikinėjo kita šios advokatų kontoros advokatė), konstatuotina, kad prašyme nurodyto atstovo (advokato padėjėjo C. M.) išvyka į užsienį nelaikytina svarbia priežastimi Pareiškėjos skundo nagrinėjimui atidėti.

Atsižvelgdama į aukščiau nustatytas aplinkybes, Komisija n u s p r e n d ž i a:

Pareiškėjos 2018-09-20 prašymo dėl skundo nagrinėjimo atidėjimo netenkinti, o 2018-08-10 skundą dėl Inspekcijos 2018-07-26 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-245 nagrinėti iš esmės.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2018-05-24 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)-FR0680-213 ir jame papildomai apskaičiuotą 50536,08 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 32280,75 Eur GPM delspinigius, skyrė 5054 Eur GPM baudą.

Inspekcija, atlikusi GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31, surašė 2018-05-24 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32)-FR0680-213 (toliau – patikrinimo aktas). Patikrinimo metu pagal Pareiškėjos banko sąskaitų išrašus nustatė, kad ji 2010, 2011, 2013–2014 m. iš K. S. M. ir kitų asmenų iš viso gavo 1188385,19 Lt pinigines lėšas. Patikrinimo metu, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalies nuostatomis bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) 4.1 punktu, įvertinus Pareiškėjos gautas kitas pajamas bei patirtas išlaidas, Pareiškėjai už 2010 m. apskaičiuotas mokėtinas 7635,54 Eur, už 2011 m. – 35199,26 Eur, už 2013 m. – 4327,50 Eur, už 2014 m. – 3443,58 Eur GPM. Patikrinimo metu įvertinus už 2012 m. gražintiną 69,80 Eur GPM, iš viso Pareiškėjai apskaičiuotas mokėtinas 50536,08 Eur GPM.

Pareiškėja 2018-06-26 pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto. Tačiau Inspekcija, įvertinusi patikrinimo aktą, turimą medžiagą bei Pareiškėjos pateiktas pastabas, konstatuoja, jog į pastabas neatsižvelgiama, patikrinimo aktas tvirtinamas.

Inspekcija nurodo, kad ginčas tarp Pareiškėjos ir Inspekcijos vyksta dėl į Pareiškėjos sąskaitą 2010–2011 m., 2013–2014 m. K. S. M. ir kitų asmenų pervestų piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjos apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestinimo GPM.

Patikrinimo metu pagal banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad Pareiškėja nurodytaisiais laikotarpiais iš K. S. M. ir kitų asmenų iš viso gavo 1188385,19 Lt pinigines lėšas, iš kurių:

1) iš *L. U. Network LI* (tarptautiniais pavedimais iš Didžiosios Britanijos, *Kent*) iš viso gavo 117395,20 Lt (34000 Eur) pinigines lėšas: 2010-05-17 – 51792,00 Lt (15000 Eur) bei 2010-06-03 – 65603,20 Lt (19000 Eur), pavedimų paskirtis – M. I. Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, 34000 Eur piniginės lėšos iš *L. U. Network LI* gautos šeimai išlaikyti, kurios kaip investicijų grąža priklausė K. S. M. ir jo sutikimu buvo pervestos į Pareiškėjos banko sąskaitą;

2) iš *CHI F. Y.* (tarptautiniais pavedimais iš Dubajaus, Jungtiniai Arabų Emiratai (toliau – JAE) gavo 2010-08-17 – 61964,81 Lt (17946,25 Eur), pavedimo paskirtis – „*Directors fee*“ (direktorius atlyginimas), 2011-07-06 – 68825,70 Lt (19933,30 Eur), mokėjimo paskirtis – „*return of investment*“ (investicijų grąža). Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, 37879,55 Eur pinginės lėšos iš *CHI F. Y.* gautos šeimai išlaikyti, kurios kaip investicijų grąža priklausė K. S. M. ir jo sutikimu buvo pervestos į Pareiškėjos banko sąskaitą;

3) iš *Terra U. T. Holdings LLC* (Orlando, JAV) 2011-06-30 gavo 319300,86 Lt (132970 USD), pavedimo paskirtis – INS/SSNTRUS3AXXX. Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, 132970 USD lėšos buvo gautos šeimai išlaikyti, šią sumą K. S. M. gavo 2007-06-30 iš įmonės *Terra U. T. Holdings* kaip paskolą ir jo nurodymu Pareiškėjai pervesta suma buvo skirta paremti Pareiškėjos buto Lietuvoje įsigijimą;

4) iš Mary Katrina O. (Airija) 2011-07-18 gavo 219652,76 Lt (89970 USD), pavedimo paskirtis – INS/SSNTRUS3AXXX. Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, 89970 USD buvo gauti šeimos išlaikymui, juos K. S. M. nurodymu pervedė įgaliotas asmuo Mary Katrina O;

5) iš I. S. (Donegal, Airija) 2011-11-21 gavo 86320 Lt (25000 Eur). Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, 25000 Eur buvo gauti šeimos išlaikymui, K. S. M. nurodymu. Ši suma K. S. M. buvo pervesta 2011-11-21 ir tai buvo kompensacija, kurią jis gavo iš žurnalistės P. L. ir jos leidėjų už šmeižiantį straipsnį;

6) 2011-09-09 gavo 69056 Lt (20000 Eur) (siuntėjas nežinomas), pavedimo paskirtis – čekio apmokėjimas, 2011-12-19 – 51792 Lt (15000 Eur) (siuntėjas nežinomas), pavedimo paskirtis – čekio apmokėjimas. Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, piniginės lėšos gautos šeimos išlaikymui iš K. S. M., kuris minėtas sumas sumokėjo iš savo asmeninės sąskaitos Pareiškėjai tarptautiniais banko čekiais, pagal kuriuos gautas lėšas Pareiškėja Lietuvoje įnešė į savo banko sąskaitą;

7) iš K. S. M. 2013–2014 m. laikotarpiu gavo 179289,24 Lt (51925,76 Eur) iš kurių: 2013 m. gavo 104319,43 Lt (30213 Eur), 2014 m. – 74969,81 Lt (21712,76 Eur). Keleto pavedimų paskirtyje buvo nurodyta paskirtis – „*Billsutility payments*“, „*Expensesutility payments*“, „*C. D. payments*“, t. y. sąskaitų apmokėjimas, komunalinių paslaugų apmokėjimas.

Nustatyta, kad Pareiškėjos banko sąskaitose K. S. M. ir kitiems asmenims, iš kurių gavo pinigines lėšas, gražinimų nebuvo.

Patikrinimo metu vertinant Pareiškėjos piniginių lėšų, gautų iš K. S. M. ir kitų asmenų, panaudojimą nustatyta, kad lėšos buvo panaudotos butui įsigyti (Pareiškėja už 610000 Lt pagal 2011-07-26 pirkimo ir pardavimo sutartį Nr. 5767 iš U. V. įsigijo 144,22 kv. m bendrojo ploto butą su rūsiu, esantį (duomenys neskelbtini), vaikų ir savo vartojimo išlaidoms padengti, o dalį pinigų Pareiškėja išsiėmė iš banko sąskaitos grynaisiais pinigais, kurių panaudojimo aplinkybės nenustatytos.

Inspekcija sprendime cituoja GPMĮ 17 str. 2 dalies nuostatas, galiojusias 2010–2011 m., 2013 ir 2014 m. ir nurodo, kad GPMĮ 17 str. 2 dalis nustato išimtį dėl neapmokestinamųjų pajamų šaltinio, t. y. jei GPMĮ 17 str. 1 dalyje nurodytos pajamos yra gaunamos iš gyventojų, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje, lengvata atitinkamoms pajamoms netaikoma.

Sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėja yra netekėjusi, turi dvi dukras: D. U. M. (duomenys neskelbtini) ir G. R. M. (duomenys neskelbtini). Pareiškėja patikrinimo metu 2015-11-18 pateikė G. R. M. gimimo liudijimą Nr. 578969 bei D. U. M. gimimo liudijimą Nr. 578841, pagal kuriuos nustatyta, kad K. S. M. yra Pareiškėjos dukrų tėvas.

Pagal Pareiškėjos patikrinimo metu 2015-12-10 pateiktą paaiškinimą Nr. 42-27782, ji turi nuolatinę buveinę V. G. ir yra šios šalies rezidentė. Užsienyje gyvena nuo 2014 m. rugsėjo mėn. Pradėjo dirbti V. G. nuo 2015-11-10. Pareiškėja turi sąskaitą užsienyje

Barclays bank PLC Nr. (duomenys neskelbtini), banko sąskaita atidaryta 2015 m. sausio mėn. Savo nuosavybe nekilnojamojo turto užsienyje neturi. Su K. S. M. augina 2 vaikus.

K. S. M. yra vaikų tėvas. Dėl gautų piniginių lėšų iš K. S. M. 2013–2014 m. – 51925,76 Eur Pareiškėja paaiškino, jog piniginės lėšos gautos šeimai išlaikyti. Prievolės gautas pinigines lėšas gražinti neturi.

Pagal K. S. M. el. paštu pateiktą paaiškinimą, jis yra dviejų 7 ir 9 metų amžiaus vaikų tėvas, Airijos pilietis ir Dubajaus rezidentas. Jo vaikų motina yra Pareiškėja, turinti Lietuvos pilietybę. K. S. M. nurodė, jog jis pats bei jo įgalioti asmenys ir įmonės jo vardu pervedė pinigines lėšas Pareiškėjai į jos banko sąskaitą Lietuvoje. Visi mokėjimai buvo atlikti bankiniais pavedimais ir buvo skirti šeimai išlaikyti. Šios piniginės lėšos priklausė jam, tai nebuvo lėšos, uždirbtos Pareiškėjos.

Pagal E. B. pajamų ir maitų tarnybos pateiktą informaciją, K. S. M. yra Airijos rezidentas ir Jungtinėje Karalystėje per nurodytą laikotarpį mokesčių deklaracijų neteikė. Airijos mokesčių administratorius pateiktame atsakyme dėl Pareiškėjos ir K. S. M. vykdytų sandorių nurodyta, jog K. S. B. H. negyvena, iš mokesčių mokėtojų sąrašo išregistruotas 2000-03-30. Pagal šio mokesčių administratoriaus turimus duomenis, K. S. M. gyvena JAE.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu įvertinus aukščiau nurodytas aplinkybes, byloje esančius rašytinius įrodymus, konstatuota, jog jie nepatvirtina, kad Pareiškėjos 2010–2011 ir 2013–2014 m. iš K. S. M. ir kitų asmenų iš viso gautos 1188385,19 Lt piniginės lėšos buvo skirtos vaikams išlaikyti. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė nei įsiteisėjusio teismo sprendimo, kuriuo iš K. S. M. būtų priteistas išlaikymas jos dukroms, nei sutarties dėl lėšų dukrų išlaikymui. Pareiškėja taip pat nepateikė jokių sutarčių ar įsipareigojimų, kad jos dukterys, sulaukusios pilnametystės, galėtų disponuoti gautomis lėšomis. Nustatyta, kad K. S. M. bei kiti asmenys, perveddami pinigus į Pareiškėjos banko sąskaitą, pavedimų paskirtyje nenurodė, jog šios lėšos skirtos K. S. M. vaikų išlaikymui ar yra dovana jiems. Nebuvo pateikta jokių rašytinių įrodymų dėl K. S. M. pervestų lėšų skyrimo dukroms. Nustatyta, kad kitos Pareiškėjos pajamos tikrinamuoju laikotarpiu buvo mažos, iš gautų piniginių lėšų buvo įsigytas butas Rūdinkų g. 13-4, Vilniuje, apmokamos komunalinių paslaugų bei kitos vaikų ir jos vartojimo išlaidos, taip pat dalis piniginių lėšų buvo išimta iš banko sąskaitų grynaisiais pinigais, apie kurių panaudojimą informacijos neturima. Minėtos aplinkybės, Inspekcijos tvirtinimu, suponuoja išvadą, kad Pareiškėja gautomis pajamomis disponavo laisvai, savo valia ir nuožiūra. Atitinkamai konstatuotina, jog Pareiškėjos iš K. S. M. gautoms pajamoms GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punkte nustatyta lengvata netaikyta pagrįstai.

Inspekcija sprendime pažymi, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) dėl GPMĮ 17 str. 1 ir 2 dalių taikymo yra išaiškinęs, kad GPMĮ 17 str. 2 dalies taikymas yra aktualus tik tuo atveju, jeigu nustatoma, kad gyventojo gautos pajamos patenka į GPMĮ 17 str. 1 dalies reguliavimo sritį (2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-3536-442/2016).

Patikrinimo metu pagal Airijos mokesčių administratorius bei paties K. S. M. pateiktą informaciją nustatyta, kad šis asmuo gyvena JAE. Todėl, pasak Inspekcijos, patikrinimo metu buvo papildomai vertinta, ar Pareiškėjos iš K. S. M. gautos piniginės lėšos patenka į GPMĮ 17 str. 2 dalies reguliavimo sritį.

Inspekcija sprendime cituoja tikslinės teritorijos sąvoką apibrėžiančią GPMĮ 2 str. 21 dalį. Nurodo, jog nustatyta, kad tikslinių teritorijų sąrašė, patvirtintame Lietuvos Respublikos finansų ministro 2001-12-22 įsakymu Nr. 344 „Dėl tikslinių teritorijų sąrašo patvirtinimo“ (toliau – Tikslinių teritorijų sąrašas), JAE priskiriami tikslinėms teritorijoms. Siekiant pagrįsti GPMĮ 2 str. 21 dalyje išvardintų kriterijų buvimą, patikrinimo metu nustatyta, kad JAE pelno mokesčio nėra (išskyrus naftos kompanijas ir užsienio bankus), įmonėms, įregistruotoms laisvosiose zonose, tam tikrą laiką netaikomas pelno mokestis ir tokį laiką galima pratęsti. Minėta aplinkybė grindžiamas GPMĮ 2 str. 21

d. 1 punkte nustatyto kriterijaus taikymas. Taip pat nustatyta, kad Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir JAE sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo įsigaliojo tik 2014-12-19, kas pagrindžia GPMĮ 2 str. 21 d. 5 punkte nustatyto kriterijaus taikymą.

Taigi, Inspekcijos tvirtinimu, atsižvelgiant į išdėstytą, JAE yra priskirtini tikslinei teritorijai. Todėl, kaip teisingai pažymėta patikrinimo akte, nepriklausomai nuo to, ar būtų nustatytas juridinis faktas dėl K. S. M. dukrų išlaikymo, ar ne, į Pareiškėjos banko sąskaitą pervestos lėšos nebūtų priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Todėl Pareiškėja, gavusi pinigines lėšas, turėjo nuo jų sumokėti GPM.

Inspekcija nurodo, jog atsižvelgiant į nustatytą, Pareiškėjos 2010–2011 ir 2013–2014 m. iš K. S. M. ir kitų asmenų gautos pajamos pagrįstai priskirtos kitoms su darbo santykiais nesusijusioms ir ne individualios veiklos pajamoms. Nustatyta, kad Pareiškėja 2010 m. gavo 179360,01 Lt, 2011 m. – 814947,32 Lt, 2013 m. – 104319,43 Lt, 2014 m. – 74969,81 Lt kitų pajamų, nuo kurių neapskaičiavo bei nesumokėjo GPM. Nagrinėjamu atveju mokesčiai Pareiškėjai nuo gautų kitų pajamų patikrinimo akte apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovaujantis MAĮ 70 str. 1 dalimi, Taisyklių 4.1 ir 6.3.5 papunkčiais, taikant lėšų bankų sąskaitose metodą. Patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjos 2011–2014 m. gautas pajamas, tame tarpe 2014 m. gautas 9100 Lt nekilnojamojo turto nuomos pajamas (detali informacija dėl šių pajamų vertinimo pateikiama patikrinimo akto 12–13 psl.), Pareiškėjai iš viso apskaičiuota mokėtina 50536,08 Eur GPM suma.

Atsakydama į Pareiškėjos pastabose nurodą argumentą, kad visos pinigų sumos, kurios buvo gautos tiesiogiai iš K. S. M., šio asmens nurodymu per *L. U. Network LI, Chi F. Y., I. S., I. C., Tera U. T. Holdings LLC* bei apmokant čekius, nagrinėjamu atveju turi būti vertinamos kaip išlaikymui skirtos lėšos, Inspekcija nurodo, jog pagal GPMĮ 5 str. 1 dalies nuostatas GPM objektas yra pajamos, todėl vertinant apmokestinimo GPM pagrįstumą tais atvejais, kai pinigines lėšas yra pervedamos į fizinio asmens sąskaitą, kurioje esančiomis lėšomis jis turi teisę disponuoti, atlikti piniginių lėšų pervedimai gali būti neapmokestinami GPM tik tuo atveju, jeigu yra pakankamai įrodymų, patvirtinančių, kad tai nėra fizinio asmens pajamos arba tai yra neapmokestinamosios pajamos. Akcentuoja, kad pareiga pagrįsti tokio pobūdžio aplinkybes tenka mokesčių mokėtojui (LVAT 2011-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-60/2011, 2011-01-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1216/2011, 2012-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1601/2012).

Inspekcija tvirtina, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėja neįrodė, kad iš kitų asmenų gautos pajamos yra išlaikymas. Pareiškėja nepateikė teismo sprendimo, kuriuo iš K. S. M. būtų priteistas išlaikymas. Taip pat Pareiškėja nepateikė jokių objektyvių faktinių duomenų, patvirtinančių tai, kad tarp jos ir K. S. M. buvo sudaryta sutartis teikti išlaikymą jų dukroms. Priešingai, patikrinimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėja iš K. S. M. gautas pinigines lėšas naudojo nekilnojamajam turto įsigyti ir vartojimo bei kitoms išlaidoms padengti, t. y. gautas pinigines lėšas Pareiškėja naudojo savo nuožiūra.

Taigi, pasak Inspekcijos, nagrinėjamu atveju Pareiškėjai nepateikus objektyvių duomenų, pagrindžiančių, kad iš K. S. M. gautos pinigines lėšas buvo skirtos jų dukrų išlaikymui, GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punkte nustatyta lengvata netaikyta pagrįstai.

Pareiškėja pastabose nurodo, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, konstatavęs, kad 2010–2011 m., 2013–2014 m. iš kitų asmenų gautos pinigines lėšas turi būti apmokestintos kaip kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, nedetalizavo, nesukonkretino apmokestinamų pajamų pobūdžio, o tai, vadovaujantis LVAT 2018-05-23 nutartyje, priimtoje adm. byloje Nr. eA-1102-442/2018, pateiktu išaiškinimu dėl mokesčių teisinių santykių kvalifikavimo, suponuoja, kad patikrinimo aktas neatitinka Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 str. 1 dalyje nustatytų reikalavimų. Atsakydama į šiuos Pareiškėjos teiginius Inspekcija pažymi, kad lyginant adm. bylos Nr. eA-1102-442/2018 ir šios bylos aplinkybes, matyti, kad jos

nėra tapačios. Adm. byloje Nr. eA-1102-442/2018 buvo nagrinėjamas klausimas dėl pajamų, gautų iš neteisėtai įgyto žemės sklypo pardavimo, apmokestinimo. Nagrinėjamu atveju, Inspekcijos tvirtinimu, yra vertinamas Pareiškėjos iš K. S. M. ir kitų asmenų pervestų piniginių lėšų pripažinimo Pareiškėjos apmokestinamosiomis pajamomis ir apmokestinimo GPM klausimas. Visa tai lemia, kad adm. byla eA-1102-442/2018 ir nagrinėjamoji byla nėra tapačios, dėl ko šiuo atveju nėra pagrindo remtis LVAT išaiškinimu, pateiktu adm. byloje Nr. eA-1102-442/2018, analizuojant kitokio pobūdžio faktines aplinkybes.

Inspekcija pažymi ir tai, jog LVAT yra išaiškinęs, kad apmokestinimui pagal GPMĮ pakanka nustatyti patį gyventoją (fizinio asmens) pajamų gavimo faktą ir nėra reikalaujama visais atvejais įvardinti konkretų pajamų gavimo pagrindą. Konkretaus pajamų gavimo pagrindo (šaltinio) nustatymas yra reikšmingas tada, kai dėl to keičiasi įstatyme numatytos pajamų apmokestinimo sąlygos ir tvarka (taikoma mokesčio lengvata, keičiasi tarifas, pajamos patenka į neapmokestinamųjų pajamų kategoriją ir pan.). Tačiau jeigu nėra nustatoma požymių, kurie leistų pajamas priskirti tam tikrai jų kategorijai, lemiančiai jų neapmokestinimą ar kitokį apmokestinimą, o pats pajamų gavimo faktas yra nustatytas, tuomet pajamos turi būti apmokestinamos kaip kitos pajamos, konkrečiai neįvardinant jų šaltinio (LVAT 2009-11-30 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1431/2009, 2011-06-13 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2174/2011).

Nagrinėjamu atveju buvo nustatytas atitinkamų Pareiškėjos pajamų gavimo faktas, o kokių nors aplinkybių, su kuriomis įstatymai sietų jų neapmokestinimą ar kitokį apmokestinimą, nenustatyta, todėl jos pagrįstai buvo apmokestintos kaip kitos pajamos, konkrečiai neįvardinant jų šaltinio.

Atsakydama į Pareiškėjos teiginį, jog nepateikė įrodymų, kurių pagrindu JAE būtų galima priskirti tikslinei teritorijai pagal GPMĮ 2 str. 21 dalyje nustatytus kriterijus, Inspekcija pažymi, kad LVAT dėl GPMĮ 17 str. 1 dalies ir šio straipsnio 2 dalies taikymo yra nurodęs, kad GPMĮ 17 str. 2 dalies taikymas yra aktualus tik tuo atveju, jeigu nustatoma, kad gyventojas gautos pajamos patenka į GPMĮ 17 str. 1 dalies reguliavimo sritį (LVAT 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-3536-442/2016). Nagrinėjamu atveju įvertinusi byloje esančius faktinius duomenis, tiek surinktus mokesčių administratoriaus, tiek pateiktus Pareiškėjos, konstatuota, kad nėra pagrindo pripažinti minėtas Pareiškėjos gautas pinigines lėšas neapmokestinamosiomis pajamomis pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punktą.

Inspekcija nurodo, jog mokesčių administratoriui patikrinimo metu papildomai įvertinus, ar Pareiškėjos iš K. S. M. gautos pinigines lėšas patenka į GPMĮ 17 str. 2 dalies reguliavimo sritį, nustatyta, kad JAE priskirtini tikslinei teritorijai. Tokia išvada grindžiama tuo, kad JAE kaip viena iš tikslinių teritorijų yra nurodyta Tikslinių teritorijų sąraše bei, Inspekcijos vertinimu, atitinka GPMĮ 2 str. 21 d. 1 ir 5 punktuose nurodytus kriterijus. Kaip matyti iš Pareiškėjos pastabų, ji nors ir nesutinka su tokiu vertinimu, tačiau jokių duomenų, kurie leistų daryti priešingą išvadą nepateikia, t. y. Pareiškėjos pozicija iš esmės yra grindžiama mokesčių administratoriaus patikrinimo akte pateiktos informacijos interpretacijomis. Dėl GPMĮ 2 str. 21 d. 1 punkte nurodyto kriterijaus taikymo Inspekcija pažymi, jog pagal mokesčių administratoriaus turimą informaciją ir kaip nurodyta patikrinimo akte, JAE pelno mokesčio nėra, išskyrus tam tikras išimtis (naftos kompanijas, užsienio bankus, o įmonėms registruotoms laisvosiose zonose, pelno mokesčiai netaikomas tam tikrą laiką, kuri galima pratęsti). Taigi, remiantis minėta informacija, darytina išvada, kad pagal bendrą taisyklę JAE pelno mokesčiai nėra taikomos, išskyrus minėtas išimtis, kas iš esmės pagrindžia GPMĮ 2 str. 21 d. 1 punkte nurodyto kriterijaus taikymą. Dėl patikrinimo akte nurodytos aplinkybės, jog Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir JAE sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo įsigaliojo tik 2014-12-19, vertinimo Inspekcija pažymi, kad nors patikrinimo akte *expressis verbis* ir nėra nurodyta, kurio GPMĮ 2 str. 21 dalyje nurodyto

kriterijaus taikymą pagrindžia ši aplinkybė, tačiau, kaip matyti iš šios aplinkybės turinio, ji atitinka GPMĮ 2 str. 21 d. 5 punkte nustatytą kriterijų. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Inspekcija daro išvadą, jog mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju pagrįstai vertino, jog JAE yra priskirtini tikslinei teritorijai, o Pareiškėja nepaneigė, kad JAE neatitinka GPMĮ 2 str. 21 d. 2 ir 5 punktuose nustatytų kriterijų.

Inspekcija sprendime cituoja GPMĮ 36 str. 2 dalies, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 139 str. 1 dalies nuostatas ir nurodo, jog atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, o Pareiškėjos atsakomybę sunkinančių aplinkybių nenustatyta, nuo papildomai apskaičiuotos 50536,08 Eur GPM sumos jai skirtina 10 proc. dydžio (50536,08 Eur x 10 proc.), t. y. 5054 Eur GPM bauda bei papildomai apskaičiuojami 32280,75 Eur GPM delspinigiai (delspinigių apskaičiavimas pridedamas).

Pareiškėja 2018-08-10 skunde tvirtina, jog sprendimas skundžiamoje dalyje, kuria yra patvirtintas patikrinimo aktą ir jame apskaičiuota 50536,08 Eur GPM, 32280,75 Eur GPM delspinigiai, skirta 5054 Eur GPM bauda, yra nepagrįstas ir naikintinas.

Dėl GPM, apskaičiuoto taikant MAĮ 70 straipsnį

Skunde nurodoma, jog atsakydama į pastabą dėl nenustatyto pajamų pobūdžio, Inspekcija teigia, kad buvo nustatytas atitinkamų pajamų gavimo faktas, o kokių nors aplinkybių, su kuriomis įstatymai sietų jų neapmokestinimą ar kitokį apmokestinimą, nenustatyta, todėl jos pagrįstai buvo apmokestintos kaip kitos pajamos, konkrečiai neįvardinant jų šaltinio. Tvirtinama, jog Inspekcija nepagrįstai pajamų pobūdį tapatina su pajamų šaltiniu, taip pat nepagrįstai šaltinio ir pobūdžio nevertina kaip reikšmingų aplinkybių. Pajamų šaltinis ir pobūdis, Pareiškėjos nuomone, patvirtina, kad taikytina mokesčio lengvata.

Dėl pajamų šaltinio

Pareiškėja nurodo, jog GPMĮ 17 str. 1 dalyje nustatytos lengvatos ir jų ribojimai siejami su pajamų šaltiniu (pagrindu) – lengvata taikoma išlaikymo ir kaip dovanos gautoms pajamoms, tačiau ribojama pajamų šaltinio teritorijos pagrindu. Todėl sprendžiant Pareiškėjos pajamų apmokestinimo klausimą pajamų šaltinis (pagrindas) yra svarbus ir turi būti nustatytas. Inspekcija teigia, jog svarbu pažymėti, kad konkretaus pajamų gavimo pagrindo (šaltinio) nustatymas yra reikšmingas tada, kai dėl to keičiasi įstatyme numatytos pajamų apmokestinimo sąlygos ir tvarka (taikoma mokesčio lengvata, keičiasi tarifas, pajamos patenka į neapmokestinamų pajamų kategoriją ir pan.). Būtent taip yra Pareiškėjos atveju, todėl, kai Inspekcija nenustatinėja pajamų šaltinio, sprendimas neatitinka individualiam administraciniam aktui keliamų reikalavimų, nustatytų VAĮ 8 str. 1 dalyje.

Inspekcija teigia nustačiusi, kad Pareiškėja gavo pajamas iš K. S. M. ir kitų asmenų. Pareiškėja tvirtina, jog tokia Inspekcijos išvada yra nepagrįsta, nes ji pajamas gavo tik iš K. S. M.. Visos pinigų sumos, kurios buvo gautos per *L. U. Network LI, Chi F. Y., I. S., I. C., Tera U. T. Holdings LLC*, yra K. S. M. priklausantys pinigai ir Pareiškėjos gauti būtent iš jo. Iš patikrinimo akte pateiktos informacijos iš kitų šaltinių bei Pareiškėjos paaiškinimų darytina išvada, kad pinigai, kuriuos pervedė *L. U. Network LI, Chi F. Y., I. S., I. C., Tera U. T. Holdings LLC*, yra ne iš šių asmenų gautos pajamos, tačiau gautos pinigų sumos iš K. S. M. per nurodytuosius asmenis, t. y. šie asmenys buvo tik tarpininkai:

1. Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius informavo, kad *L. U. Network LI* pagrindinė vykdoma veikla yra užsienio valiutos ir mokėjimo paslaugų teikimas privatiems klientams, korporacijoms ir finansinėms institucijoms. *Chi F. Y. LLC* patvirtina, kad į Pareiškėjos banko sąskaitą pervedė pinigus per *L. U. Network LI* (kuri yra įregistruota *Chi F. Y. LLC* užsienio valiutos keitimo įmone). *Chi F. Y. LLC* paaiškino,

kad į Pareiškėjos banko sąskaitą pervestos piniginės lėšos kaip investicijų grąža priklausė K. S. M. ir jo sutikimu buvo pervestos į Pareiškėjos banko sąskaitą;

2. *Chi F. Y. LLC* (įregistruota Dubajuje, JAE) patvirtino, kad ši įmonė su K. S. McCauley buvo sudariusi investicijų sandorį, kurio gautą grąžą K. S. M. įmonei nurodė pervesti į Pareiškėjos banko sąskaitą;

3. JAV mokesčių administratorius nustatė, kad *Terra U. T. Holdings LLC* yra JAV padalinys, kurį įkūrė K. S. M. ir kad pinigai buvo pervesti Pareiškėjai savininko nurodymu, kuris buvo gautas el. paštu. *Terra U. T. Holdings LLC* JAV mokesčių administratoriui patvirtino šias aplinkybes. Pinigų savininkas buvo K. S. M., o pinigai pervesti jo sutuoktinei;

4. Mary Katrina O., dalyvaujant solisitoriui, patvirtino, kad 2011 m. liepą ji buvo John M. įgaliota pervesti pinigines lėšas, kurias ji turėjo John M. vardu bei patvirtino, kad pagal suteiktą John M. įgaliojimą į Pareiškėjos banko sąskaitą 2011-07-18 pervedė pinigus;

5. I. S. patvirtino, kad pinigus elektroniniu pavedimu pervedė į Pareiškėjos sąskaitą. Pervesta suma buvo kompensacija, kurią jo klientas K. S. M. gavo iš žurnalistės P. L. ir jos leidėjų už šmeižiantį straipsnį, parašytą ir paskelbtą apie K. S. M. I. S. buvo gavęs K. S. M. nurodymą pervesti minėtą kompensacijos sumą Pareiškėjai, kuri yra jo dviejų vaikų motina. Tokią pačią informaciją I. S. pateikė ir Airijos mokesčių administratoriui.

Pareiškėjos tvirtinimu, tiek jos, tiek nurodytųjų asmenų ir įmonių paaiškinimai patvirtina, jog pinigai (pajamos) yra gauti iš K. S. M. Inspekcija nepateikia jokių įrodymų, kad Pareiškėja su *L. U. Network LI, Chi F. Y., I. S., I. C., Tera U. T. Holdings LLC* turėjo kokių nors santykių, dėl kurių būtent iš šių įmonių būtų gavusi kokio nors konkretaus pobūdžio pajamų.

Inspekcija teigia nustačiusi, kad Dubajus yra tikslinė teritorija, atitinkanti GPMĮ 2 str. 21 d. 1 ir 5 punktuose nurodytus kriterijus: JAE pelno mokesčio nėra (išskyrus naftos kompanijas ir užsienio bankus), įmonėms, įregistruotoms laisvosiose zonose, tam tikrą laiką netaikomas pelno mokestis ir tokį laiką galima pratęsti; Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir JAE sutartis dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo įsigaliojo tik 2014-12-19. Pareiškėjos pastabas dėl šių argumentų Inspekcija vadina informacijos interpretacijomis, nepateikiant jokių duomenų, kurie leistų daryti priešingą išvadą.

Pareiškėja tvirtina, jog Inspekcijos išvada dėl JAE kaip tikslinės teritorijos yra nepagrįsta. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija neturi įrodymų sprendimui, kad JAE priskirtini tikslinėms teritorijoms, pagrįsti. GPMĮ 2 str. 21 d. 1 punkte įtvirtintas kriterijus, kad teritorijoje pelno arba jam analogiško mokesčio tarifas yra mažesnis kaip 75 proc. Pelno mokesčio įstatymo 5 str. 1 d. 1 punkte nustatyto tarifo. Pati Inspekcija nurodo, kad pelno mokestis JAE yra taikomas, konkrečiai nurodomos naftos kompanijos, užsienio bankai, pagal bendrą taisyklę pelno mokestis yra taikomas laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, o netaikymas yra tik tam tikram laikui nustatyta išimtis. Taigi teiginiais apie pelno mokesčių JAE Inspekcija nepagrindžia pirmojo kriterijaus buvimo.

GPMĮ 2 str. 21 d. 5 punkte įtvirtintas kriterijus, kad teritorijoje nėra efektyvaus keitimosi informacija. Sutarties įsigaliojimo data nėra įrodymas, kad JAE nėra efektyvaus keitimosi informacija. GPMĮ 2 str. 21 d. 5 punktas, Pareiškėjos tvirtinimu, yra suformuluotas labai aiškiai – kriterijus siejamas ne su dvišalių santykių pobūdžiu ar bendradarbiavimo lygiu, o su būtent teritorijoje esančiu teisinės bazės ir faktinio jos įgyvendinimo lygiu. Nėra jokio pagrindo įstatyme įtvirtinto termino „toje teritorijoje“ aiškinti kaip JAE ir Lietuvos santykius dėl pajamų dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo. Tais atvejais, kai įstatymų leidėjas apmokestinimo taisyklės nustato priklausomai nuo dvišalių santykių, tai aiškiai yra nurodoma ir įstatyme, pvz., GPMĮ 37 str. 1 dalyje, Pelno mokesčio įstatymo 4 str. 1 dalyje, 13 str. 3 dalyje, 17¹ str. 3 dalyje. Akivaizdu, kad GPMĮ teritorijos charakteristikos efektyvaus keitimosi informacija

aspektu neapriboja tik keitimosi informacija tarp tos teritorijos ir Lietuvos kriterijumi. Taigi teiginys dėl sutarties įsigaliojimo datos nepagrindžia penktojo kriterijaus (efektyvaus keitimosi informacija) nebuvimo.

Skunde daroma išvada, jog Inspekcija, neturėdama įrodymų dėl JAE kaip tikslinės teritorijos, negali taikyti GPMĮ 17 str. 2 dalies.

Dėl pajamų pobūdžio

Inspekcija teigia nustačiusi, kad Pareiškėja iš K. S. M. gautas pinigines lėšas naudojo nekilnojamojo turto įsigijimui ir vartojimo bei kitoms išlaidoms padengti, t. y. gautas pinigines lėšas Pareiškėja naudojo savo nuožiūra ir neįrodė, kad iš kitų asmenų gautos pajamos yra išlaikymas – nepateikė teismo sprendimo, kuriuo iš K. S. M. būtų priteistas išlaikymas, nepateikė jokių objektyvių faktinių duomenų, patvirtinančių tai, kad tarp jos ir K. S. M. buvo sudaryta sutartis teikti išlaikymą jų dukroms, nebuvo pateikta jokių rašytinių įrodymų dėl K. S. M. pervestų lėšų skyrimo dukroms. Tokie Inspekcijos teiginiai, Pareiškėjos teigimu, yra tik patikrinimo akto teiginių perrašymas. Inspekcija nepasisakė dėl Pareiškėjos argumentų dėl pajamų pobūdžio, dėl šeimos išlaikymui skiriamų lėšų.

Patikrinimo akte gautos pajamos įvertintos ir kaip išlaikymas, ir kaip kitos pajamos, kurių pobūdžio Inspekcija nenustatė. Iš patikrinimo akto teiginių, Pareiškėjos nuomone, galima daryti išvadas, kad iš K. S. M. gautos pajamos yra išlaikymui skirtos lėšos, tačiau šios lėšos nepatenka į neapmokestinamųjų pajamų lengvatą ne dėl pajamų pobūdžio, bet dėl to, kad JAE / Dubajus priskiriamas tikslinėms teritorijoms (būtent todėl Inspekcija pritaiko GPMĮ 17 str. dalį – „kadangi F. O. M. yra Dubajaus rezidentas, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 2 dalimi Pareiškėjos iš K. S. M. gautoms pajamoms GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punkte nustatyta lengvata netaikoma“). Nors Sprendime Inspekcija tokias išvadas leidžiančių daryti teiginių nekonstatuoja kaip teisingų (tačiau netiesiogiai juos kaip teisingus patvirtina sprendimu, patvirtinančiu patikrinimo aktą), bet kitais pakartotais patikrinimo akto teiginiais nurodo, kad pajamos buvo skirtos šeimos išlaikymui: kitos Pareiškėjos pajamos tikrinamuoju laikotarpiu buvo per mažos, iš gautų lėšų buvo įsigytas butas, apmokamos komunalinių paslaugų bei kitos vaikų ir jos vartojimo išlaidos. Pareiškėjai nesuprantama, kaip šios nurodytos išlaidos patvirtina, kad pinigai buvo naudojami ne šeimos išlaikymui. Inspekcija nepaaiškina sąvokos „išlaikymui skirtų lėšų“ turinio. Iš K. S. M. pavedimų paskirties įrašų kaip tik galima suprasti, jog pinigai skiriami išlaidoms padengti, o tai pagal esmę ir turinį yra šeimos išlaikymas.

Priešingai nei sprendime teigia Inspekcija, Pareiškėja tvirtina pateikusi rašytinius patvirtinimus, kad K. S. M. pinigus skyrė šeimos išlaikymui. Patikrinimo akte nurodyta, kad „kartu su 2015-12-10 paaiškinimu Nr. 42-27782 Pareiškėja pateikė K. S. M. el. laišką, kuriame jis paaiškina, jog „yra dviejų 7 ir 9 metų amžiaus vaikų tėvas, Airijos pilietis ir Dubajaus rezidentas. Jo vaikų motina yra Lietuvos pilietė H. F.. Jis pats bei jo įgalioti asmenys ir įmonės jo vardu pervedė pinigines lėšas H. F. į jos banko sąskaitą Lietuvoje. Visi šie pavedimai skirti šeimai išlaikyti. Šios pinigines lėšas priklausė jam, tai nebuvo lėšos uždirbtos H. F.. Visi mokėjimai buvo atlikti bankiniais pavedimais“.

Be to, Inspekcija gavo atsakymus iš užsienio šalių mokesčių administratorių, kurie, kaip galima suprasti iš patikrinimo akte esančių nuorodų (Pareiškėja prašė turimą medžiagą pateikti, tačiau Inspekcija prašymo netenkino), patvirtina asmenų pateiktus paaiškinimus. Iš paaiškinimų visumos matyti, kad K. S. M. pinigai buvo skiriami Pareiškėjai, kuri yra jo dviejų dukrų motina ir net nurodoma, jog yra „sutuoktinė“. Kai kurie paaiškinimai yra patvirtinti priesaika.

Inspekcija remiasi tuo, jog Pareiškėja nėra pateikusi nei įsiteisėjusio teismo sprendimo, kuriuo iš K. S. M. būtų priteistas išlaikymas jos dukroms, nei sutarties dėl lėšų dukrų išlaikymui, nepateikė jokių sutarčių ar įsipareigojimų, kad jos dukterys, sulaukusios pilnametystės, galėtų disponuoti gautomis lėšomis. Tačiau nėra ginčo dėl to, kad K. S. M. yra dviejų Pareiškėjos dukrų tėvas. Inspekcija nepateikia jokios aplinkybės

ar priežasties, kuri būtų pagrindas vertinti, o tuo labiau kuri įrodytų, jog K. S. M. pinigus skyrė Pareiškėjai ne dėl šeimos, jos ir jų abiejų dukrų išlaikymo. Be to, teisės aktai nenustato jokios specialios susitarimo formos, kurio pagrindu lėšos būtų pervedamos būtent šeimos išlaikymui. Šeimos narių tarpusavio piniginiai santykiai yra reguliuojami šeimos narių susitarimu.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog Inspekcija GPMĮ 17 straipsnio nuostatas aiškina straipsnio punktą cituodama atsietai nuo kitų GPMĮ nuostatų, neįvertindama nuostatų tarpusavio ryšio ir normos tikslų. Pirmiausiai, GPMĮ 17 str. 1 d. 26 ir 32 punktų nuostatas reikia aiškinti kartu. GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punktą iš esmės reikalingas tiems atvejams, kai išlaikymo teisiniai santykiai yra susiklostę ne tarp šeimos narių arba neapima GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punkto nuostatų reglamentuojančių santykių. Tai reiškia, kad apmokestinamomis pajamomis nelaikoma šeimos narių, artimųjų giminaičių vieni kitiems perduodamos piniginės lėšos ar turtas, o tai paprastai vyksta neatlygintinai, kas civilinės teisės prasme reiškia dovanojimo santykius. Tiek šių asmenų dovanojimo, tiek išlaikymo santykių pagrindu vieni kitiems perduodami pinigai ar turtas nėra apmokestinami. Tačiau išlaikymo santykiams, kai pinigai ar turtas gaunami per dovanojimo sandorius, kurie nepakliūva į GPMĮ 17 str. 1 d. 26 punkto nuostatas, taip pat nustatyta išimtis dėl tų santykių reikšmingumo. Todėl tiek aiškinant aptariamas normas sistemiskai, tikslo kriterijumi, tiek ir taikant turinio viršenybės prieš formą principą, šeimos narių vieni kitiems skiriamos pinigų sumos pakliūva į neapmokestinamųjų pajamų grupę.

Nurodo, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai (MAĮ 10 straipsnis). Pagal turinį K. S. D. D. ir vaikams skirti pinigai yra šeimos išlaikymui skirtos sumos, kurias galima vertinti ir kaip dovanas. Minėta, kad nėra ginčo dėl to, kad K. S. M. yra dviejų Pareiškėjos dukrų tėvas. Iš K. S. M. tiesiogiai ar per kitus asmenis gauti pinigai buvo panaudoti šeimos poreikiams. K. S. M., Pareiškėjos ir jų abiejų dukros santykiai ir gautų lėšų tikslinis panaudojimas turi esminę reikšmę, nes nuo to priklauso, kokios (kurios) turėtų būti taikomos GPMĮ nustatytos apmokestinimo taisyklės.

K. S. M., H. F. ir jų abiejų dukros yra šeima. Pareiškėja skunde cituoja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2011-09-28 nutarimą, apibrėžiantį konstitucinę šeimos sampratą, kuri turi būti aiškinama atsižvelgiant ir į tarptautinius Lietuvos valstybės įsipareigojimus, kuriuos ji prisiėmė ratifikavusi Žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją, EŽTT jurisprudenciją, aiškinančią šeimos sąvoką ir tvirtina, jog iš pacituotos EŽTT ir Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo jurisprudencijos darytina išvada, jog Lietuvos Respublikos Konstitucija gina ir tas šeimas, kurių šeimyninis gyvenimas nėra grindžiamas santuoka. Vyro ir moters, nesudariusių santuokos, bet gyvenančių šeimoje, šeimyninis gyvenimas yra Konstitucijos saugoma vertybė bei yra ginama.

Pareiškėja nurodo, kad tarp jos, K. S. M. ir jų abiejų dukrų yra išlaikymo ir dovanojimo teisiniai santykiai, kaip vieni iš esminių šeimos gyvenimo požymių. Remiantis skunde pacituota konstitucine doktrina, Konstitucija saugo ir gina santuokos nesudariusių vyro ir moters bendrą gyvenimą, kuris grindžiamas pastoviais emocinio prierašumo, tarpusavio supratimo, atsakomybės, pagarbos, vaikų bendro auklėjimo ir panašiais ryšiais bei savanorišku apsisprendimu prisiimti tam tikras teises ir pareigas. Taip pat nurodo, jog Civilinio kodekso (toliau – CK) trečiojoje knygoje Šeimos teisė yra nustatyti šeimos gyvenimo pagrindai, cituoja CK 3.27, 3.30 straipsnių nuostatas ir tvirtina, jog šiose normose įtvirtintos sutuoktinių tarpusavio teisės ir pareigos sukuria prielaidas visus svarbius sprendimus, susijusius su šeimos ūkio tvarkymu, vaikų auklėjimu, tarpusavio santykiais, priimti savarankiškai. Tai yra vienas iš esminių šeimos požymių. Nepaisant to, jog minėtos įstatymo nuostatos *expressis verbis* taikomos tik sutuoktinių atžvilgiu, tačiau, atsižvelgiant į minėtą konstitucinę šeimos sampratą,

laikytina, jog tokiais pačiais pagrindais grindžiamas ir santuokos nesudariusių porų šeimyninis gyvenimas.

Konstitucinė doktrina, galiojantis teisinis reguliavimas pripažįsta, jog *inter alia* materialinio šeimos gyvenimo gerovės užtikrinimas yra svarbi šeimos gyvenimo dalis bei vienas iš šeimos gyvenimo požymių. Priklausomai nuo individualių aplinkybių, tarp sutuoktinių, taip pat porų, nesudariusių santuokos, bet gyvenančių šeimoje, gali susiklostyti šie tarpusavio rėmimo teisiniai santykiai: (i) dovanojimo (CK 6.465 str.) ir / ar (ii) išlaikymo (CK 3.27, 3.30, 3.43 str.). Skunde pažymima, jog esminiai kriterijai, atribojantys šeimos gyvenimui priskirtinus dovanojimo ir / ar išlaikymo teisinius santykius nuo kitų teisinių santykių, yra: (i) tokių santykių subjektai – tai yra šeimos nariai: vyras, žmona (nepriklausomai nuo to, susituokę ar ne), vaikai, seneliai, vaikaičiai, broliai, seserys, kiti asmenys; ir (ii) dovanojimo ir / ar išlaikymo tikslas – užtikrinti deramą materialinę gerovę šeimos nariams, t. y. ne bet kokios materialinės gėrybės, o tik tos, kurios tarnauja šeimos gerovės užtikrinimui, laikytinos tinkamu minėtų dovanojimo ir išlaikymo teisinių santykių objektu.

K. S. M., Pareiškėja ir jų abiejų dukros yra šeima, iš K. S. M. gauti pinigai buvo naudojami vaikų išlaikymui, poreikiams, todėl gauti pinigai, Pareiškėjos tvirtinimu, turėjo būti priskirti neapmokestinamoms pajamoms dar ir taikant turinio viršenybės prieš formą principą (MAĮ 10 straipsnis).

Iš to, kas išdėstyta, skunde daromos išvados, kad Pareiškėja pajamas gavo tik iš K. S. M.; JAE nėra tikslinė teritorija; gauti pinigai buvo skirti K. S. M. šeimos, t. y. Pareiškėjos ir jų dukrų išlaikymui; pagal turinį ir esmę gauti pinigai gali būti kvalifikuoti ir kaip išlaikymas, ir kaip dovana šeimos nariams, todėl, vertinant gautas pinigines lėšas kaip pajamas, tai yra neapmokestinamosios pajamos.

Dėl delspinigių dydžio ir atleidimo nuo delspinigių

Pareiškėja skunde cituoja delspinigių apskaičiavimą reglamentuojančius MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktą, 97 str. 2 dalį. Nurodo, jog delspinigiaai skaičiuojami už kiekvieną pažeidimo dieną, tačiau MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte (kartu su MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu) nustatyta, jog mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo apskaičiuotų delspinigių, jeigu pažeidimą padarė ne dėl savo kaltės. Inspekcija Pareiškėjai apskaičiavo beveik 64 proc. dydžio, skaičiuojant nuo papildomai apskaičiuoto GPM, delspinigių sumą. Įvertinus mokestinio patikrinimo eigą skunde daroma išvada, kad toks ilgas pažeidimo laikotarpis nuo prievolės įvykdymo laiku termino iki patikrinimo akto surašymo tęsėsi ne dėl Pareiškėjos kaltės. Be to, Pareiškėjos tvirtinimu, Inspekcijos sprendimas delspinigių dalyje neatitinka reikalavimo mokesčius administruoti protingai ir teisingai (MAĮ 8 str. 3 dalis).

Pareiškėja skunde taip pat cituoja mokestinio patikrinimo trukmę reglamentuojančius MAĮ 119 str. 6 dalį, Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių priedo nuostatas. Nurodo, jog jos mokestinis patikrinimas pradėtas 2015-11-02 ir baigtas 2018-05-24, t. y. tęsėsi 2,5 metų. Per šį laikotarpį patikrinimas buvo sustabdytas nuo 2015-12-16 dėl negautos informacijos iš mokesčių mokėtojos ir kitų institucijų, nuo 2018-03-28 iki 2018-05-24 pratęstas dėl gautos informacijos iš mokesčių mokėtojos ir kitų institucijų vertinimo. Taigi mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas beveik 2 m. ir 4 mėn. Pareiškėja bendradarbiavo su Inspekcija, ši aplinkybė patvirtinama ir sprendime, taigi patikrinimo sustabdymas nebuvo sąlygotas mokesčių mokėtojos veiksmų. Pareiškėjos atstovė dar 2016-09-29 elektroniniu laišku (kopija pridedama) kreipėsi į mokesčių administratorių dėl mokestinio patikrinimo užbaigimo ir nuo Pareiškėjos priklausančių veiksmų atlikimo, jeigu tokie yra reikalingi, ir gavo atsakymą (2016-10-10 rašto Nr. (11.30-30-1) 46-KD-5287 kopija pridedama), kad mokestinis patikrinimas bus nedelsiant atnaujintas išnykus aplinkybėms, dėl kurių buvo sustabdytas.

LVAT jurisprudencijoje suformuota taisyklė, kad teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai be pateisinamų priežasčių mokesčių administratorius nevykdo tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų (pvz., LVAT 2010-03-04 nutartis byloje Nr. A3-1633/2010, 2011-05-26 nutartis byloje Nr. A575-956/2011). Mokesčių administratoriui nesiimant jo diskrecijoje esančių veiksmų atliekant mokestinį patikrinimą yra neproporcingai pažeidžiami mokesčio mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog mokestinis patikrinimas bus atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką. LVAT yra išaiškinęs, kad nustačius, jog mokesčių administratorius, remdamasis Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklėmis, buvo pernelyg ilgai sustabdęs mokestinį patikrinimą, sprendina, kad mokesčių administratorius nesilaikė MAĮ 119 str. 6 dalies reikalavimo atlikti mokestinį patikrinimą per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį, ir atsižvelgiant į konkrečios bylos kitas aplinkybes, tai gali būti vertinama kaip pagrindas atleisti mokesčio mokėtoją nuo visų ar dalies delspinigių. LVAT, remdamasis minėtais argumentais, teisingumo ir protingumo principais, teismų praktika (pvz., LVAT 2011-09-08 nutartis byloje Nr. A575-2144/2011, 2011-10-10 nutartis byloje Nr. A556-2544/2011, 2015-06-29 nutartis byloje Nr. A-2051-556/2015) atleidžia mokesčių mokėtojus nuo apskaičiuotų delspinigių (LVAT 2018-07-03 nutartis byloje Nr. eA-4270-602/2018). Įvertinus nurodytas faktines aplinkybes ir juridinį atleidimo nuo delspinigių pagrindą, skunde daroma išvada, kad yra pagrindas Pareiškėją atleisti nuo delspinigių už mokestinio patikrinimo laikotarpį, viršijantį rekomenduotiną 20 darbo dienų laikotarpį. Tačiau įvertindama aplinkybę, kad 20 darbo dienų laikotarpis yra rekomendacinio pobūdžio, Pareiškėja mano, kad ji yra atleistina nuo delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį, kuriuo mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas, t. y. nuo 2015-12-16 iki 2018-03-28.

Įvertinusi tai, kad išdėstyta skunde, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2018-07-26 sprendimą Nr. (21.131-31-5) FR0682-245 dalyje, kurioje mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnį, netenkinus šio prašymo, atleisti nuo delspinigių, apskaičiuotų nuo GPM prievolės, nustatytos taikant MAĮ 70 straipsnį, už laikotarpį, kuriuo mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas, t. y. nuo 2015-12-16 iki 2018-03-28. Atleisti nuo delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį, kuriuo mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas toje Inspekcijos 2018-07-26 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-245 dalyje, kurioje mokestis apskaičiuotas įprastine, t. y. GPMĮ nustatyta tvarka.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, ginčo šalių motyvus, konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas atmestinas, tačiau Pareiškėja atleistina nuo GPM delspinigių dalies mokėjimo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, Inspekcijai konstatavus, kad Pareiškėja į savo sąskaitas iš užsienio juridinių, fizinių asmenų gavo pajamų, kurios neatitinka GPMĮ 17 str. 1 d. 26 ir 32 punktuose, taip pat GPMĮ 17 str. 2 dalyje nustatytų neapmokestinimo sąlygų, nes tai nėra šeimos narių išlaikymui skirtos lėšos, dovanos, be to, pajamos yra gautos iš tikslinėse teritorijose nuolat gyvenančių ar veikiančių subjektų. Nuo gautų pajamų, taikant MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas, Pareiškėjai apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos. Taip pat Pareiškėjai papildomai mokėtina GPM dalis apskaičiuota ir netaikant MAĮ 70 str. nuostatų, nustačius, jog Pareiškėja 2014 m. gavo 9100 Lt nekilnojamojo turto nuomos pajamas (detali informacija dėl šių pajamų vertinimo pateikiama patikrinimo akto 12–13 psl.), tačiau nuo gautų pajamų neapskaičiavo ir nemokėjo GPM. Pareiškėja dėl šios Inspekcijos sprendimo dalies nesutikimo motyvų netaikoma, todėl Komisija savo sprendime dėl šio Pareiškėjos pažeidimo nepasisakys.

Pareiškėja nesutinka su priimtu sprendimu, laikydamasi pozicijos, kad ginčo situacijoje Inspekcija be jokio teisinio pagrindo nenustatinėjo pajamų šaltinio (pobūdžio), todėl, pasak skundo, Inspekcijos sprendimas neatitinka VAĮ nuostatų. Pareiškėjos

nuomone, nustačius pajamų pobūdį (šaltinį), taptų akivaizdu, jog Pareiškėjos gautoms pajamoms taikytina mokesčio lengvata. Nors piniginės lėšos yra pervestos skirtingų vienetų (ar fizinių asmenų), tačiau iš byloje surinktos medžiagos, pasak Pareiškėjos, darytina išvada, kad lėšos yra pervestos K. S. M., tai yra jo nurodymu, pavedimu, nes būtent šis asmuo disponavo Pareiškėjai pervestomis lėšomis, o Inspekcija nesurinko jokių duomenų, kad lėšas Pareiškėjai pervedę asmenys koku nors pagrindu buvo susiję su Pareiškėja, kad jai pervestų pinigus. Pareiškėja teigia, kad Inspekcija nepagrindė išvados, kad JAE yra tikslinė teritorija, atitinkanti GPMĮ 21 str. 1 ir 5 dalyse apibrėžtus kriterijus, todėl neturėdama įrodymų dėl JAE (kaip tikslinės teritorijos), negalėjo taikyti GPMĮ 17 str. 2 dalies nuostatų. Pasisakydama dėl Inspekcijos pozicijos dėl pajamų pobūdžio (teigta, kad Pareiškėja lėšas naudojo savo nuožiūra ir neįrodė, kad tai yra teiktas tėvo išlaikymas, nes nebuvo pateiktas teismo sprendimas dėl išlaikymo priteisimo (sutartis dėl išlaikymo priteisimo), Pareiškėja ją kritikuoja, vertina kaip prieštarinę. Pareiškėja teigia, kad pati Inspekcija nepaaiškina „išlaikymui skirtų lėšų“ sąvokos turinio, nes iš K. S. M. pavedimų paskirties įrašų kaip tik ir galima suprasti, jog pinigai skiriami išlaidoms padengti, o tai pagal esmę bei turinį ir yra šeimos išlaikymas. Pareiškėja nurodo, kad ji pateikė rašytinius patvirtinimus, kad K. S. M. pinigus skyrė šeimai išlaikyti (pavyzdžiui, 2015-10-10 kartu su Pareiškėjos paaiškinimu pateiktas K. S. M. paaiškinimas). Pareiškėja tvirtina, kad iš patikrinimo akte esančių nuostatų ji taip pat daro išvadą, kad šias aplinkybes patvirtina ir užsienio šalių mokesčių administratorių pateikta informacija, nes joje nurodoma, kad pinigai skiriami Pareiškėjai, kuri yra K. S. M. dviejų dukrų motina ir netgi kai kur įvardijama „sutuoktine“, be to, teisės aktai nenustato jokios specialios susitarimo, kurio pagrindu lėšos būtų pervedamos būtent šeimai išlaikyti, formos, o šeimos tarpusavio santykiai yra reguliuojami šeimos narių susitarimu. Pareiškėja aiškina GPMĮ 17 str. 1 d. 26 ir 32 punktų nuostatas, teigdama, kad Inspekcija jas aiškina netinkamai, nurodydama, kad šeimos narių vienu kitiems skiriamos pinigų sumos nepakliūna į neapmokestinamų pajamų grupę. Pasak Pareiškėjos, atsižvelgiant į MAĮ 10 str. nuostatas, pagal turinį K. S. D. D. skirtos lėšos yra skirtos šeimai išlaikyti ir gali būti vertinamos kaip dovanos, gautos iš vaikų tėvo tiesiogiai ar per kitus asmenis, panaudotos šeimos poreikiams. Pareiškėja akcentuoja, kad ji, K. S. M. ir jų dukros yra šeima, kaip tai yra išaiškinta Lietuvos Konstitucinio Teismo (KT) 2011-09-28 nutarime ir skunde minimuose Europos Žmogaus Teisių Teismo (EŽTT) procesiniuose sprendimuose. Pareiškėja, remdamasi KT ir EŽTT jurisprudencija, daro išvadą, kad Konstitucija gina ir tas šeimas, kurios nėra sudarę santuokos, todėl Pareiškėjos, K. S. M. ir jų abiejų dukrų išlaikymo ir dovanojimo teisiniai santykiai yra vieni iš esminių šeimos gyvenimo požymių. Skunde Pareiškėja cituoja CK nuostatas, reglamentuojančias sutuoktinių pareigas, nurodydama, kad tiek tarp susituokusių, tiek tarp nesutuokusių asmenų gali susiklostyti tarpusavio dovanojimo (CK 6.465 str.) ir (ar) išlaikymo (CK 3.27, 3.30, 3.43 str.) santykiai. Todėl ginčo situacijos tarp Pareiškėjos ir K. S. M. (jų dukrų) susiklosčiusių santykių pagrindu gautos lėšos, remiantis MAĮ 10 str. įtvirtintu turinio viršenybės principu, turėjo būti priskirtos neapmokestinamosioms pajamoms, nes Pareiškėja pinigines lėšas gavo tik iš K. S. M., JAE nėra tikslinė teritorija, pinigai buvo skirti K. S. M. šeimai (Pareiškėjai ir dukroms išlaikyti).

Pareiškėja dėsto ir atskirą prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, teigdama, kad jai apskaičiuoti delspinigiai, kurie sudaro beveik 64 proc. GPM. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad tokia delspinigių skaičiavimo trukmė nebuvo nulemta jos veiksmų, nes ji bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, todėl Inspekcijos sprendimas dalyje dėl delspinigių neatitinka MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtinto teisingumo ir protingumo principo. Pareiškėja nurodo, kad jos mokestinis patikrinimas tęsėsi 2,5 metų, mokestinis patikrinimas buvo sustabdytas beveik 2 metus ir 4 mėnesius, ši patikrinimo eigos sustabdymo trukmė nebuvo sąlygota Pareiškėjos veiksmų. Todėl Pareiškėja, remdamasi

skunde nurodytos LVAT praktikos nuostatomis, prašo atleisti ją nuo delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2015-12-16 iki 2018-03-28, mokėjimo.

Atsižvelgiant į tai, jog Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje detalai aptartos su Pareiškėjos apmokestinimu susijusios faktinės aplinkybės, šalys dėl jų prieštaravimų nepateikia (šalys ginčijasi dėl nustatytų aplinkybių teisinio vertinimo), Komisija šioje sprendimo dalyje šių aplinkybių detalai iš naujo neapartinėja, taip pat papildomai nepasisako dėl MAĮ 70 str. nuostatų aiškinimo, Inspekcijos sprendimo pagrįstumą vertindama atsižvelgiant į Pareiškėjos skundo motyvus:

Dėl papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, taikant MAĮ 70 str. nuostatas. Nustatyta, kad Pareiškėjai pinigines lėšas pervedė:

1–2. *L. U. Network LI* (pagal pateiktą informaciją ši įmonė užsiima mokėjimo paslaugų teikimu fiziniams ir juridiniams asmenims), *CHI F. Y.* (tarptautiniais pavedimais iš JAE). Abiem atvejais laikytasi pozicijos, kad pervestinos sumos priklausė K. S. M. kaip investicijų grąža, o lėšas pavedė ta pati JAE registruota kompanija *CHI F. Y.*, tik pirmuoju atveju buvo pasinaudota kitu vienetu, o antruoju atveju pavedimus atliko pati įmonė.

3. *Terra U. T. Holdings LLC* (Orlando, JAV). Pateikta informacija, kad K. S. M. yra šios įmonės dalyvis (akcininkas, steigėjas, direktorius), todėl lėšos yra jo gauta paskola, pavedimas atliktas gavus nurodymą elektroniniu paštu iš dėžutės (duomenys neskelbtini).

4. Mary Katrina O. (Airija). Pareiškėja ir jos atstovė paaiškino, kad lėšos pervestos K. S. M. nurodymu, jas pavedė įgaliotas asmuo Mary Katrina O., pateiktas šio asmens paaiškinimas su priesaika (Airijos mokesčių administratorius šio asmens neidentifikavo).

5. I. S. (Donegal, Airija). Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, lėšos pervestos K. S. M. nurodymu, taip pat, pasak I. S. paaiškinimo, tai buvo kompensacija, kurią K. S. M. gavo iš žurnalistės P. L. ir jos leidėjų už šmeižiantį straipsnį.

6. 2011-09-09 gauta 69056 Lt (20000 Eur), 2011-12-19 – 51792 Lt (15000 Eur) (iš nežinomo siuntėjo), pavedimo paskirtis – čekio apmokėjimas. Pagal Pareiškėjos ir jos atstovės pateiktus paaiškinimus, lėšos gautos šeimos išlaikymui iš K. S. M., kuris minėtas sumas sumokėjo iš savo asmeninės sąskaitos Pareiškėjai tarptautiniais banko čekiais, pagal kuriuos gautas lėšas Pareiškėja Lietuvoje įnešė į savo banko sąskaitą.

7. K. S. M. (2013–2014 m. gauta 179289,24 Lt (51925,76 Eur), kai kurių pavedimų paskirtyje nurodyta – „*Billsutility payments*“, „*Expensesutility payments*“, „*C. D. payments*“, t. y. sąskaitų apmokėjimas, komunalinių paslaugų apmokėjimas.

Pareiškėja nuosekliai laikosi pozicijos, kad pinigines lėšas jai tiesiogiai arba per trečiuosius asmenis pavedė jos dukrų tėvas (su kuriuo Pareiškėja yra faktiniuose šeiminiuose santykiuose), todėl šios lėšos patenka į GPMĮ 17 str. 1 d. 26 arba 32 punktuose nustatytas neapmokestinamųjų pajamų kategorijas, be to, Inspekcija nepagrindė, kad JAE yra priskirtini tikslinei teritorijai, todėl GPM jai apskaičiuotas nepagrįstai.

Pasisakydama dėl ginčo aplinkybių, Komisija pažymi, kad GPMĮ 17 str. 1 dalyje yra pateiktas neapmokestinamųjų gyventojų pajamų sąrašas. Pagal GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punktą prie neapmokestinamųjų pajamų yra priskiriamas teismo priteistas arba pagal sutartį gautas išlaikymas; pagal 26 punktą – paveldėjimo būdu gautos pajamos, kurios yra mokesčio objektas pagal Lietuvos Respublikos paveldimo turto mokesčių reglamentuojančius teisės aktus; dovanojimo būdu gautos pajamos iš sutuoktinių, vaikų (įvaikių), tėvų (įtėvių), brolių, seserų, vaikaičių ir senelių; taip pat iš kitų gyventojų dovanojimo būdu per mokestinį laikotarpį gautų pajamų suma (vertė), neviršijanti 8 000 litų. GPMĮ 17 str. 2 dalis įtvirtina apribojimus GPMĮ 17 str. 1 dalyje numatytų mokesčių lengvatų taikymui, t. y. šio straipsnio 1 dalies 7, 8, 9, 91, 10, 11, 12, 13, 14, 14 (1), 15, 16, 16 (1), 17, 18, 20, 201, 23, 24, 27, 28, 30, 32, 33, 34, 36, 39, 40, 42, 46 ir

53 punktuose nustatytos lengvatos, taip pat 26 punkte nustatyta lengvata dovanojimo būdu iš kitų negu sutuoktinis, vaikai (įvaikiai), tėvai (įtėviai), broliai, seserys, vaikaičiai ir seneliai gautoms pajamoms netaikomos, jeigu gyventojas atitinkamos pajamos gautos iš užsienio vienetų, įregistruotų ar kitaip organizuotų tikslinėse teritorijose, ar gyventojų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra tikslinėje teritorijoje. Tokiu būdu GPMĮ 17 str. 2 dalyje numatyta kumuliatyvinė tam tikros rūšies pajamų, kurios įprastai yra neapmokestinamos, neapmokestinimo sąlyga. GPMĮ 17 str. 2 dalies normų paskirtis yra antivengiminė, nes į Tikslinių teritorijų sąrašą įtraukiamos valstybės, kurios įprastai dėl jose egzistuojančių apmokestinimo sąlygų, valstybių institucijų vengimo bendradarbiauti, keistis informacija su kitomis valstybėmis mokesčių administravimo srityje laikomos padidintos mokesčių vengimo (slėpimo) rizikos šalimis. Tokiu būdu įstatymų leidėjas, įgyvendindamas jam suteiktą išskirtinę, iš Konstitucijos kildinamą kompetenciją nustatyti apmokestinamuosius objektus, mokesčių teisinį reguliavimą (kaip tai išaiškinta KT 2016-12-22 nutarime), nustatė, jog išmokų mokėtojo buvimas tikslinėje teritorijoje įsteigtu ar veikiančiu ūkio subjektu, ar tokios valstybės nuolatiniu gyventoju Lietuvos mokesčių sistemos aspektu reiškia, kad gyventojas pajamoms iš šių valstybių subjektų netaikomos jokios mokesčių (apmokestinimo) lengvatos. Todėl tam, kad pajamos, patenkančios į GPMĮ 17 str. 1 d. atitinkamuose punktuose numatytų neapmokestinamų pajamų sąrašą, būtų neapmokestinamos, jos turi ne tik atitikti nustatytą pajamų pobūdį, bet ir būti gautos ne iš GPMĮ 17 str. 2 dalyje nustatytų subjektų.

Kaip teisingai sprendime nurodė Inspekcija, pagal GPMĮ 5 str. 1 dalies nuostatas GPM objektas yra pajamos, todėl vertinant apmokestinimo GPM pagrįstumą tais atvejais, kai pinigines lėšas yra pervedamos į fizinio asmens sąskaitą, kurioje esančiomis lėšomis jis turi teisę disponuoti ir disponuoja, atlikti piniginių lėšų pervedimai gali būti neapmokestinami GPM tik tuo atveju, jeigu yra pakankamai įrodymų, patvirtinančių, kad tai nėra fizinio asmens pajamos arba tai yra neapmokestinamosios pajamos. Pareiga pagrįsti tokio pobūdžio aplinkybes tenka mokesčių mokėtojui (pavyzdžiui, 2011-01-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-60/2011, 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2011-01-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1216/2011, 2012-05-24 Nr. A-442-1601/2012), tai yra būtent jam tenka pareiga pateikti konkrečius, leistinus ir patikimus įrodymus, kurie pagrįstų jo poziciją, kad tai nėra mokesčio mokėtojo pajamos, ar tai nėra apmokestinamosios pajamos. Mokesčių teisės aktų normos yra priskiriamos viešosios teisės normoms, kuriose vyrauja imperatyvinis teisinio reguliavimo metodas, todėl teisės normose nustatomi reikalavimai, kuriuos turi atitikti teisinių santykių subjektai, taip pat ir subjektai, siekiantys pasinaudoti neapmokestinimo sąlygomis. Ginčo situacijoje nėra pagrindo konstatuoti, jog Inspekcijos sprendimai neatitinka VAĮ normų (Pareiškėja tokios pozicijos laikėsi remdamasi pastabose nurodytos LVAT 2018-05-23 nutarties adm. byloje Nr. A-1102-442/2018 nuostatomis), nes tiek patikrinimo akte, tiek Inspekcijos sprendime yra nurodyti argumentai, kodėl mokesčių administratorius į Pareiškėjos sąskaitą pervestų lėšų nepripažįsta neapmokestinamosiomis pajamomis. Todėl Inspekcija pagrįstai, nustačiusi Pareiškėjos pajamų gavimo faktą ir Pareiškėjai neįrodžius jų neapmokestinimo aplinkybių, nenustačiusi aplinkybių, dėl kurių jos galėtų būti neapmokestinamos ar keistūsi jų apmokestinimo sąlygos, jas pripažino kitomis apmokestinamomis pajamomis.

Pasisakant dėl Pareiškėjos pateiktų motyvų, pirmiausia paminėtina, kad nors faktinių aplinkybių taikymo prasme Inspekcijos patikrinimo akte ir sprendime minima LVAT nutartis 2016-06-30 adm. byloje Nr. A-3536-442/2016 ne visiškai atitinka ginčo faktinę situaciją, tačiau nutartyje yra išaiškintos GPMĮ 17 str. 1 d. 32 (26) punktuose numatytos neapmokestinimo taikymo sąlygos ir jų taikymo eiliškumas. Pirmiausia turi būti nustatyta, ar gautos lėšos priskirtinos GPMĮ 17 str. 1 dalyje nustatytoms pajamoms ir tik tuomet, jeigu pajamos atitinka 17 str. 1 dalyje nustatytas neapmokestinimo sąlygas, yra sprendžiama dėl GPMĮ 17 str. 2 dalyje nustatytų sąlygų buvimo ar nebuvimo. Todėl

ir ginčo atveju pirmiausia bus vertinamas pirmosios sąlygos buvimas / nebuvimas (ar tai buvo skirtas išlaikymas / dovanos šeimos nariui). Sutiktina su Inspekcijos konstatuotomis aplinkybėmis, jog ginčo situacijoje nėra formaliuosius reikalavimus atitinkančių dokumentų (teismo sprendimo dėl išlaikymo priteisimo, sutarties dėl išlaikymo), apibrežtų GPMĮ 17 str. 1 d. 32 punkte, kurie leistų jų pagrindu gautų lėšų neapmokestinti, tačiau Pareiškėja remiasi pozicija, kad išlaikymas vaikams ir šeimos nariams įprastai yra skiriamas ir mokamas savanoriškai, mokėjimo neįforminant jokiais specialiais dokumentais ar sutartimis, todėl nepaisant tokių lėšų įforminimo trūkumų, tai turėtų būti pripažįstama suteiktu išlaikymu / dovanomis. Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje Pareiškėjos skunde akcentuojamos aplinkybės, kad K. S. M. yra Pareiškėjos dukterų tėvas (pateikti tai patvirtinantys dukrų gimimo liudijimai), kuriomis remiamasi kaip esminėmis įrodinėjant, kad visais 1–7 sprendime nurodytais piniginių lėšų pervedimo atvejais būtent šis asmuo buvo tikrasis pervestų lėšų turėtojas, savo šeimos nariams (dukroms, jų motinai) pervedęs išlaikymui skirtas lėšas, nėra pakankamos nurodytoms aplinkybėms pagrįsti. Ginčo situacijoje egzistuojantis giminystės ryšys negali būti pripažintas pakankamu įrodymu pervestas lėšas pripažinti išlaikymu (dovanomis), nepaisant to, kad šias aplinkybes tvirtina Inspekcijai pateiktuose paaiškinimuose Pareiškėja, K. S. M. Todėl, Komisijos vertinimu, vien pasirinktas išlaikymo šeimai (dovanų) teikimo būdas (išskyrus atvejus, kai lėšas tiesiogiai pervedė K. S. M.) nėra įprastas, nes lėšas Pareiškėjai (1–6 atvejais) pervedė užsienio juridiniai ar fiziniai asmenys (vieno iš jų Airijos mokesčių administratorius neidentifikavo, čekių siuntėjas nežinomas (nors K. S. M. vėliau paaiškino, kad tai buvo jis), o ne vaikų tėvas; visais atvejais nei iš pavedimų turinio, nei iš kitos informacijos (dokumentų) negalima vertinti, kad tai buvo su vaikų (šeimos) išlaikymu susijusios lėšos (ar dovanos). Pozicija dėl išlaikymui skirtų lėšų yra grindžiama išimtinai Pareiškėjos (taip pat jos dukrų tėvo), kurie yra suinteresuoti mokesstinio ginčo baigtimi, informacija, paaiškinimais, ar Pareiškėjai lėšas pervedusių subjektų paaiškinimais (dalyje atvejų tokie paaiškinimai buvo pateikti Pareiškėjos iniciatyva, pavyzdžiui, patikrinimo akto priedas 5). Sutiktina su Pareiškėjos skunde išdėstyta pozicija, kad tais atvejais, kai mokesčių administratorius gavo atsakymus iš užsienio mokesčių administratoriaus (tam tikrais atvejais informacija nebuvo gauta, ar nurodytas asmuo mokesčių administratoriaus nebuvo identifikuotas), mokesčių administratoriui paaiškinimus pateikę asmenys (pavyzdžiui, I. S., kompanija *Terra U. T. Holdinngs LLC*) patvirtino lėšų pervedimo C. J. M. nurodymu aplinkybes. Tačiau vien tik atliekant mokesčinį patikrinimą pateikti tokio pobūdžio paaiškinimai negali būti pripažinti patikimais ir pakankamais Pareiškėjos pozicijai pagrįsti. Pavyzdžiui, nustatyta, jog JAV kompanijai *Terra U. T. Holdinngs LLC* (K. S. M. yra šios įmonės dalyvis) nurodymas pervesti pinigines lėšas Pareiškėjai duotas iš Pareiškėjai priklausančio elektroninio pašto (nors laikomasi pozicijos, kad nurodymą pervesti pinigus davė K. S. M., paimdamas paskolą iš įmonės; Inspekcijos 2016-09-02 raštas Nr. (25.8-39-21)R1-5604 su iš JAV gautais dokumentais ir informacija). Todėl, Komisijos vertinimu, visais sprendime aptartais 1–6 atvejais Inspekcijos išvados dėl gautų lėšų neatitikimo GPMĮ 17 str. 1 d. 32 (26) punkte nustatytoms neapmokestinimo sąlygoms pripažintinos pakankamomis ir pagrįstomis.

Tačiau byloje yra nustatyti atvejai, kai K. S. M. pats pervedė Pareiškėjai pinigines lėšas ir nurodomas dalies pavedimų pobūdis galėtų būti vertinamas kaip vienas iš požymių, liudijančių, kad pervestos lėšos yra skirtos šeimos poreikiams tenkinti. Tokiu atveju papildomai turi būti įvertintas GPMĮ 17 str. 2 dalyje nustatytas kriterijus. Atsižvelgiant į tai, konstatuotina, kad šioje situacijoje Pareiškėjos ir iš K. S. M. gautos lėšos negali būti pripažintos neapmokestinamosiomis pajamomis, nes jos yra gautos iš JAE nuolatinio gyventojų. Aplinkybes, kad K. S. M. yra JAE nuolatinis gyventojas patvirtina Airijos mokesčių administratoriaus Inspekcijai pateikta informacija, taip pat pats K. S. J. K. mokesčių administratoriui pateiktame elektroniniame laiške.

Nors Pareiškėja skunde laikosi pozicijos, kad Inspekcija neįrodė, jog JAE yra tikslinė teritorija, tačiau ši Pareiškėjos pozicija nėra teisinga. GPMĮ 2 str. 21 dalis pateikia tikslinės teritorijos apibrėžimą, tai yra užsienio valstybė arba zona, kuri yra įtraukta į finansų ministro nustatytą Tikslinių teritorijų sąrašą ir atitinka bent du iš šioje dalyje nustatytų kriterijų, nustatytų GPMĮ 2 str. 21 d. 1–6 punktuose. Pažymėtina, kad Finansų ministro įsakymu patvirtintas Tikslinių teritorijų sąrašas yra sudaromas, remiantis GPMĮ aptartais kriterijais, todėl šias teisės normas taikantis subjektas (mokesčių administratorius) mokestinio patikrinimo metu negali kvestionuoti valstybių ar zonų įtraukimo į nurodytą sąrašą, kuris vyksta įstatymo leidėjo lygyje, todėl Pareiškėjos pozicija dėl papildomos Inspekcijos įrodinėjimo pareigos nėra teisinga, o skundo nuoroda į LVAT 2016-02-09 nutartyje adm. byloje Nr. A-2186-556/2016 esančias nuostatas nesudaro pagrindo Pareiškėjos pozicijos pripažinti pagrįsta. Nepaisant to, Inspekcija patikrinimo akte aptarė JAE įtraukimo į Tikslinių teritorijų sąrašą kriterijus, o Pareiškėja, nors juos ir sukritikavo, tačiau nepateikė jokių įrodymų, kurie pagrįstų, kad Inspekcijos nurodyti kriterijai nėra teisingi. Todėl, atsižvelgiant į tai, kad JAE yra įtraukta į Finansų ministro įsakymu patvirtintą tikslinių teritorijų sąrašą, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 2 dalimi, Pareiškėjos gautos pajamos iš tikslinės teritorijos nuolatinio gyventojų negali būti priskirtinos neapmokestinamosioms pajamoms. Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, net ir tuomet, jeigu ir kitais sprendime aptartais atvejais (1–6) Pareiškėjos pozicija, kad tai buvo išlaikymas šeimai (dukroms, faktinei sutuoktinei) ar dovanos šiems asmenims, būtų pripažinta pagrįsta, tokios lėšos negalėtų būti pripažintos neapmokestinamomis pajamomis, nes jas tiesiogiai ar per kitus juridinius / fizinius asmenimis pervedusiu asmeniu yra K. S. M., JAE nuolatinis gyventojas. Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos nustatytų aplinkybių ir Pareiškėjos gautų pajamų pripažinti neapmokestinamomis pajamomis, todėl Pareiškėjos skundas atmestinas, o Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Dėl atleidimo nuo dalies delspinigių mokėjimo. LVAT savo praktikoje reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių mokėjimo klausimą, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, pripažįsta mokesčių administratoriaus veiksmų operatyvumą, mokestinio patikrinimo ir kitų procedūrų trukmę, mokesčių mokėtojo elgesį ir su mokesčių mokėtojo socialiniu statusu susijusias aplinkybes (amžių, sveikatos būklę) ir pan. (šių pagrindų taikymo praktika iš dalies yra apibendrinta LVAT 2014-03-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-990/2014). Taip pat laikomasi pozicijos, kad atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018); taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimų padarymo aplinkybės (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017). Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2015-11-02 (pavedimas tikrinti Nr. (4.65)-FR0773-2907), baigtas 2018-05-24, Inspekcija patikrino Pareiškėjos GPM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-21. Iš patikrinimo akte aprašytos patikrinimo eigos matyti, kad nuo 2015-12-16 iki 2018-03-28 patikrinimas buvo sustabdytas, nes mokesčių administratorius kreipėsi į Pareiškėją, kitas institucijas (taip pat užsienio mokesčių administratorius), siekdamas gauti informaciją, susijusią su fizinių ir juridinių asmenų atliktais mokėjimais į Pareiškėjos banko sąskaitas. Iš byloje esančios informacijos matyti, kad pati Pareiškėja su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo geranoriškai (patikrinimo akto 17 psl.), vykdė mokesčių administratoriaus nurodymus, teikė paaiškinimus bei kitą mokesčių administratoriui reikalingą informaciją. Užsienio mokesčių administratoriai informaciją, kuria buvo remtasi patikrinimo metu, pateikė 2015–2016 metais (pavyzdžiui, 2016-09-02 Inspekcijos 2016-09-02 raštu Nr. (25.8-39)R1-5604 buvo persiųsta iš JAV mokesčių administratoriaus gauta informacija, 2015-11-05 dalinis atsakymas iš Didžiosios Britanijos mokesčių administratoriaus ir pan.). Susipažinus su informacija dėl kreipimosi

į JAE mokesčių administratorių (2015-09-01 užklausa, 2016-10-07, 2017-09-14 prašymai informuoti apie bylos eigą), taip pat su Vilniaus AVMI 2016-10-10 rašte Nr. (11.30-30-1)46-KD-5287 esančia informacija, matyti, kad patikrinimo eiga nebuvo atnaujinama negavus atsakymo iš JAE, nes JAE mokesčių administratorius neatsiliepė į Inspekcijos užklausą dėl informacijos pateikimo. Komisija neturi pagrindo konstatuoti, kad patikrinimas šioje situacijoje buvo sustabdytas nepagrįstai ar neteisėtai, nes mokesčių administratorius siekė surinkti visapusišką informaciją apie Pareiškėjos banko sąskaitoje vykusias ūkines operacijas. Tačiau atsižvelgiant į tai, jog užklausa JAE buvo pateikta 2015 m. rugsėjo mėnesį, atsakymas į užklausą nebuvo gautas per įprastą (ar protingą) terminą tokiam atsakymui pagal sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo gauti, pati Pareiškėja buvo pateikusi informaciją apie jai lėšas pervedusią JAE įmonę, konstatuotina, kad mokesčių administratoriaus delsimas atnaujinti patikrinimo eigą ir užbaigti kontrolės veiksmus pakankamai ilgą laiką, motyvuojant negauta informacija iš užsienio mokesčių administratoriaus, negali būti pripažintas pakankamai motyvuotu ir pateisinamu. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, Pareiškėjos elgesį patikrinimo metu, bendradarbiavimą, taip pat į tai, jog apskaičiuoti delspinigiai sudaro daugiau kaip pusę apskaičiuotos GPM sumos, Komisija laikosi pozicijos, kad, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, Pareiškėja atleistina nuo 50 proc. GPM delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, 8 straipsniu, 100 str. 2 dalimi,
n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2018-07-26 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-245.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 16140,38 Eur (32280,75 x 50 proc.) GPM delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė