



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL H. U. SKUNDO**

2023 m. rugpjūčio d. Nr. S- (7-2023/124)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės ir Andriaus Veniaus (pranešėjas), išnagrinėjo H. U. (toliau – Pareiškėja) 2023-06-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2023-06-06 sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.222 Mr) 500-349 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokato padėjėjas O. R. ir Atsakovo atstovas R. N. dalyvavo 2023-07-25 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja prašo Komisijos pakeisti skundžiamą sprendimą, t. y. atleisti Pareiškėją nuo 20271,57 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) delspinigių, 8185,86 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) delspinigių, nuo 38709 Eur GPM baudos ir 14231 Eur PVM baudos.

Skunde nurodyta, kad Inspekcija, atlikusi Pareiškėjos GPM ir PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2018-12-31, 2020-10-05 patikrinimo akte Nr. (21.222)FR0680-438 (toliau – Patikrinimo aktas) apskaičiavo 193547 Eur GPM, 71158 Eur PVM. 2020-11-16 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)FR0682-435 (toliau – Sprendimas, Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo) minėtos mokesčių sumos buvo patvirtintos ir nurodytos sumokėti. Taip pat Pareiškėjai Sprendimu buvo apskaičiuoti 40543,14 Eur GPM delspinigiai ir 16371,73 Eur PVM delspinigiai, skirtos 58064 Eur GPM bauda ir 21347 Eur PVM bauda.

Pareiškėja, nesutikdama su Sprendimu, 2021-05-24 pateikė skundą Komisijai. Pareiškėjos skundas Komisijai buvo paduotas praleidus Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 152 straipsnyje numatytą skundo padavimo terminą, todėl Pareiškėja pateikė kartu ir prašymą atnaujinti praleistą terminą skundui paduoti (toliau – Prašymas).

Komisija 2021-07-09 sprendimu Nr. S-88 (7p-19/2021) netenkino Pareiškėjos prašymo atnaujinti praleistą terminą skundui paduoti, skundą laikė nepaduotu ir grąžino jį Pareiškėjai.

Pareiškėja, nesutikdama su Komisijos sprendimu, 2021-08-09 pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT), kuris 2021-12-22 sprendimu adm. byloje Nr. eI3-4545-860/2021 Pareiškėjos skundą dėl Komisijos sprendimo atmetė kaip nepagrįstą.

Pareiškėja 2022-01-19 pateikė skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (toliau – LVAT), kuris 2023-02-15 nutartimi adm. byloje Nr. eA-264-815/2023 Pareiškėjos skundo taip pat netenkino.

2023 m. kovo mėn. Pareiškėja atliko mokėjimus (pateikė prašymą dėl įskaitymo iš permokos), siekdama sumokėti Patikrinimo akte jai apskaičiuotas 193547 Eur GPM ir 71158 Eur PVM sumas.

Pareiškėja 2023-05-05 pateikė prašymą atleisti nuo baudų ir delspinigių.

Inspekcija skundžiamu sprendimu neatleido Pareiškėjos nuo Sprendime apskaičiuotų delspinigių ir Sprendimu paskirtų baudų, o tik nuo delspinigių, kurie Pareiškėjai buvo apskaičiuoti nepagrįstai.

Pareiškėja nesutinka su skundžiamo sprendimo dalimi, kuria nebuvo tenkintas Pareiškėjos prašymas atleisti nuo 20271,57 Eur GPM delspinigių ir 8185,86 Eur PVM delspinigių, 38709 Eur GPM baudos ir 14231 Eur PVM baudos.

Dėl atleidimo nuo dalies Sprendimu apskaičiuotų delspinigių

Atsižvelgiant į LVAT formuojamą praktiką bei į tai, kad Pareiškėjai Sprendime priskaičiuoti delspinigiai ir skirta bauda sudaro apie 52 proc. priskaičiuotų mokesčių, Pareiškėja mano, kad tokia priskaičiuota delspinigių ir baudų suma yra neproporcinga sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimą bei neatitinka teisingumo ir protingumo kriterijų.

Pareiškėjos teigimu, nagrinėjamu atveju valstybė faktiškai nepatyrė nuostolio. Skunde pabrėžiama, kad 2016–2020 metais, už kuriuos apskaičiuoti ginčo delspinigiai, Lietuvos Vyriausybė atviroje rinkoje skolinosi už neigiamas palūkanas. Taigi, Lietuvos valstybė už pinigų pasiskolinimą neturėjo mokėti jokių palūkanų savo skolintojams. Netgi priešingai, skolintojai ne tik Lietuvos valstybei skolino pinigų, bet dar ir papildomai mokėjo už galimybę paskolinti. Atitinkamai, šiuo atveju Lietuvos valstybei finansiškai buvo naudinga skolintis ir iš to gauti teigiamą rezultatą. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad Pareiškėjai laiku nesumokėjus priskaičiuotų GPM ir PVM sumų, Lietuvos valstybė faktiškai nepatyrė jokio nuostolio (žalos), nes už pasiskolintus pinigus gavo dar papildomas įmokas palūkanų forma. Todėl, valstybei faktiškai nepatyrus nuostolio / žalos dėl nesumokėtų mokesčių, nėra teisinga reikalauti iš Pareiškėjos kompensuoti nebūtus (teoriškai apskaičiuotus) valstybės finansinius nuostolius, t. y. reikalauti sumokėti visą priskaičiuotą delspinigių sumą.

Skunde nurodoma, kad ginčo byloje svarbu yra įvertinti ir tai, kaip yra nustatomas delspinigių dydis. Lietuvos Respublikos finansų ministro 2004-05-21 įsakymu patvirtintose „Delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklėse“ nurodyta, kad delspinigių dydis apskaičiuojamas vidutinę praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinę palūkanų normą didinant 10 procentinių punktų. Dėl tokiu būdu nustatomo delspinigių dydžio, manytina, kad padidinimas 10 procentinių punktų yra baudimo funkciją atliekanti dalis, įtraukta į delspinigius. Vadinas, Pareiškėja yra baudžiama du kartus (dalį baudimo elemento įtraukiant į delspinigius bei skiriant atitinkamo dydžio baudas). Tai, Pareiškėjos nuomone, neatitinka teisės principų, todėl Pareiškėja turėtų būti atleista nuo dalies Sprendime nurodytos sumokėti delspinigių sumos.

Pareiškėja remiasi LVAT praktika (pvz., 2016-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1411-556/2016), kurioje buvo konstatuota, kad delspinigiai gali būti mažinami per pusę dėl geranoriško bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi, kai, nors ir pavėluotai, visgi priskaičiuoti mokesčiai yra sumokami. Pareiškėja akcentuoja, kad tiek sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, tiek skundžiamame sprendime yra nurodyta, jog Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, vykdė mokesčių administratoriaus nurodymus ir teikė dokumentus bei paaiškinimus. Todėl Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių suma gali būti mažinama vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais.

Skunde taip pat nurodoma, kad Pareiškėja yra pensinio amžiaus (nuo 2018 metų), bendra delspinigių ir paskirtų baudų suma (virš 136 tūkst. eurų) jai yra milžiniška, šios sumos sumokėjimas ypač pablogintų jos padėtį.

Apibendrinant, Pareiškėja mano, kad nagrinėjamu atveju turėtų būti taikomi teisingumo ir protingumo principai, kadangi valstybė faktiškai nepatyrė finansinio nuostolio (pati Lietuvos valstybė skolinosi už neigiamas palūkanas), apskaičiuojant delspinigius jie yra papildomai didinami (pagal nustatytą formulę), o pati Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir mokestinio patikrinimo metu jau buvo pensinio amžiaus. Nors Skundžiamame sprendime pasisakyta, kad atleidimas nuo delspinigių pagal MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įvirtintus principus yra taikomi esant išskirtinėms aplinkybėms, visgi Pareiškėja mano, kad jos situacija priskirtina tokioms aplinkybėms.

Dėl atleidimo nuo dalies baudų

Skunde nurodyta, kad Pareiškėjai buvo skirtos 30 proc. dydžio GPM ir PVM baudos. Pareiškėjos nuomone, jai turėjo būti skirtos minimalaus (10 proc.) dydžio baudos, kadangi: 1) pati Inspekcija Patikrinimo akte konstatavo, jog Pareiškėja iš sklypų, esančių adresu: Ajerų g. 4M, Palanga, ir Papiškių k. Pagirių sen. Vilniaus r. (toliau – Ajerų ir Papiškių sklypai), perleidimo sandorių pajamų negavo, 2) Pareiškėja negalėjo numatyti, jog mokesčių administratorius kitaip vertins Ajerų ir Papiškių sklypų perleidimo sandorius. Pareiškėja pabrėžia, kad papildomai mokėtinos mokesčių sumos ir su jais susijusios sumos buvo apskaičiuotos, nors, kaip minėta, ji negavo pajamų iš minėtų sklypų perleidimo. Tai reiškia, kad nėra baudą didinančių aplinkybių. Be to, kaip minėta, papildomai priskaičiuotų mokesčių nesumokėjimas laiku nedarė įtakos valstybės biudžetui ir nesukėlė papildomos žalos, kadangi valstybė 2016–2020 m. rinkose skolinosi už neigiamas palūkanas.

Dėl nurodytų aplinkybių, Pareiškėjos nuomone, būtų tikslinga, remiantis teisingumo ir protingumo principais, atleisti ją nuo 66,66 proc. paskirtos baudos (dėl ko galutinė baudos suma sudarytų 10 proc.).

Skunde papildomai akcentuojama, kad Pareiškėja negalėjo būti tinkamai atstovaujama mokesstinio patikrinimo metu, kadangi Inspekcija netinkamai įvertino Pareiškėjos trečiajam asmeniui suteiktą įgaliojimą, kuris neatitiko nustatytos privalomos notarinės formos ir galiojo tik 1 metus. Dėl to Pareiškėjai skirtus dokumentus gaudavo asmuo, neturėjęs jokio teisinio pagrindo juos gauti, o pati Pareiškėja neturėjo galimybės susipažinti su mokesčių administratoriaus siunčiamais dokumentais, todėl negalėjo tinkamai apginti savo teisių. VAAT adm. byloje Nr. eI3-896-983/2021 yra išaiškines, kad protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes. Pareiškėjos nuomone, svarbu yra atsižvelgti į tai, kad nebuvo užtikrintas tinkamas GPM ir PVM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimas (iš dalies ir dėl Inspekcijos aplaidumo). Todėl būtų teisinga Pareiškėjai skirti minimalias baudas.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2023-05-05 prašymą atleisti nuo baudų ir delspinigių, skundžiamu sprendimu: 1) neatleido Pareiškėjos nuo 58064 Eur GPM baudos ir 40543,14 Eur GPM delspinigių už laikotarpį 2016-05-03 iki 2023-05-23; 2) neatleido nuo 21347 Eur PVM baudos ir 16371,73 Eur PVM delspinigių už laikotarpį nuo 2016-06-08 iki 2023-05-17; 3) atleido nuo 28448,62 Eur GPM delspinigių už laikotarpį 2016-05-03 iki 2023-05-23 ir 1296,73 Eur PVM delspinigių už laikotarpį nuo 2016-06-08 iki 2023-05-17.

Sprendime nurodyta, kad Inspekcijos mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis, Pareiškėja 2023-05-29 (Prašymo nagrinėjimo dieną, delspinigiai užregistruoti iki 2023-05-24, apskaičiuotų, bet neužregistruotų delspinigių nėra) valstybės biudžetui buvo skolinga 58064 Eur GPM baudą, 68991,76 Eur GPM delspinigius, 21347 Eur PVM baudą, 17668,46 Eur PVM delspinigius.

MAI 96 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesť arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesť (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokesť). Pagal MAI 81 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokesť to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatytu terminu.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pagal 98 straipsnio nuostatas, tais atvejais, kai mokesstinio patikrinimo metu mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui papildomai apskaičiuoja mokesčius, delspinigių skaičiavimo trukmė tiesiogiai priklauso nuo to, ar mokesčių mokėtojas skundžia mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, ir tai siejama su teisės priverstinai išieškoti mokesstinę nepriemoką atsiradimu. Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad mokesstiniai ginčai dėl Inspekcijos Sprendimo nevyko, todėl GPM ir PVM delspinigiai Pareiškėjai turėjo būti skaičiuojami MAI 81 straipsnio 2 dalyje bei 98 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka, t. y. iki 2021-06-04 (20 d. + 180 d.). Nustatyta, kad Pareiškėjai delspinigiai buvo apskaičiuoti iki 2023-05-23. Nuo 2020-03-16 iki 2021-10-31 Pareiškėja automatiškai atleista nuo delspinigių be atskiro prašymo, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020-03-14 nutarimu Nr. 207 „Dėl karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje paskelbimo“ ir Inspekcijos viršininko 2020-03-26 įsakymo Nr. VA-27 „Dėl pagalbos priemonių mokesčių mokėtojams, paveiktiems koronaviruso (COVID-19)

sukeltų neigiamų pasekmių“ nuostatomis. Kadangi delspinigiai Pareiškėjai apskaičiuoti už ilgesnį laikotarpį, negu nustato teisės aktai, skundžiamame sprendime konstatuota, kad delspinigiai už laikotarpį nuo 2021-10-31 iki 2023-05-23 apskaičiuoti buvo nepagrįstai, todėl vadovaujantis MAĮ 140 straipsnio 1 dalies 3 punktu ir 141 straipsnio 1 dalies 1 punktu, Pareiškėja buvo atleista nuo 28448,62 Eur GPM delspinigių ir 1296,73 Eur PVM delspinigių mokėjimo už minėtą laikotarpį.

Sprendime cituojamos MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir 141 straipsnio 1 dalies, Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144, (toliau – Taisyklės), nuostatos dėl atleidimo nuo baudų, skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies.

Inspekcija sprendime pažymėjo, kad iš Pareiškėjos prašymo turinio suprastina, kad jos vertinimu, ginčo situacija atitinka MAĮ 8 straipsnio įtvirtintus teisingumo ir protingumo kriterijus, kuriuos savo praktikoje taiko mokesčių administratorius, sprendamas atkleidimo nuo delspinigių mokėjimo klausimą.

Pareiškėjos argumentai, susiję su delspinigių dydžiu bei Lietuvos Respublikos Vyriausybės lėšų skolinimusi atvirose rinkose už neigiamas palūkanas, nepagrįstu jos dvigubu baudimu už tą patį pažeidimą (skirta ne tik bauda, bet ir delspinigių apskaičiavime yra dalis baudimo elemento), Inspekcijos įvertinti kaip gynybiniai bendro pobūdžio argumentai.

Mokesčių administratorius nurodė, kad LVAT 2015-10-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-657-438/2015 pasisakė, jog delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokesstinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad, valstybė atitinkamu laikotarpiu negali naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas šiomis sumomis disponuoja nepagrįstai.

Dėl MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo skundžiamame sprendime akcentuota, kad pagal LVAT praktiką turi būti vertinami ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai. Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad Pareiškėja laiku nevykdė mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Nenustatyta, kad mokesstinis patikrinimas buvo nepagrįstai vilkinamas dėl mokesčių administratoriaus netinkamų veiksmų. Atvirakščiai, pati Pareiškėja, nebūdama pakankamai rūpestinga ir sąžininga mokesčių mokėtoja, savo elgesiu (Pareiškėja nedeklaravo ženklių gautų pajamų sumų ir neapskaičiavo ženklių mokesčių sumų, nepateikė visų reikiamų paaiškinimų) iš dalies pati lėmė ilgą delspinigių skaičiavimo trukmę ir dydį. Inspekcijos nuomone, Pareiškėjos veiksmai atliekant mokesstinį patikrinimą, sąlygojo apskaičiuotų delspinigių dydį. Be to, atleisus Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių vien dėl to, kad jos suma yra ženkli, būtų nukrypta nuo mokesčių mokėtojų lygiateisiškumo principo ir Pareiškėjai būtų sudarytos palankesnės sąlygos lyginant su kitais mokesčių mokėtojais, kurių apskaičiuotų delspinigių sumos yra mažesnės. Inspekcija priėjo išvados, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 40543,14 Eur GPM delspinigių ir 16371,73 Eur PVM delspinigių mokėjimo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais pagrindais.

Sprendime nurodyta, kad Pareiškėjai buvo skirtos vidutinio dydžio (30 proc.) GPM ir PVM baudos. Baudų dydis buvo individualizuotas ir priklausė nuo pažeidimo pobūdžio, nuo nustatytų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažino svarbiomis, skirdamas didesnę ar mažesnę baudą. Mokėtoja mokesstinio patikrinimo metu bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, vykdė mokesčių administratoriaus nurodymus ir teikė dokumentus bei paaiškinimus (mokesčio mokėtojo atsakomybę lengvinančios aplinkybės), patikrinimo akte nustatyti pažeidimai padaryti siekiant gauti mokesstinę naudą, kaip ji suprantama pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą (mokesčio mokėtojo atsakomybę sunkinančios aplinkybės). Nustačiusi vienodą lengvinančių ir sunkinančių aplinkybių skaičių, Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 140 straipsniu, skyrė įstatymo numatytų baudų vidurkį. Pareiškėja Prašyme nepateikė naujų, patikrinimo metu nenagrinėtų aplinkybių, kurios įtakotų paskirtų baudų dydį. Pareiškėjos Prašymo 27 punkte pateikti teiginiai, kad Pareiškėjai faktiškai negavus pajamų iš Ajerų ir Papiškių sklypų perleidimo sandorių, be to, nėra baudas didinančių aplinkybių, nepaneigė mokesstinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus padarytos išvados, kad Pareiškėjai sudarant sandorius su susijusiais asmenimis, dirbtinai buvo sukurta teisinė situacija

nemokėti GPM. Per trumpą laiko tarpą įvykę sandoriai, nesant aplinkybių, neabejotinai patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, buvo pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, t. y. taikyti MAĮ 69 straipsnio 1 dalį. Šios patikrinimo metu nustatytos aplinkybės yra patvirtintos įsigaliojusiu Sprendimu, ir nėra pagrindo jomis abejoti. Be to, Pareiškėjos minimos aplinkybės, susijusios su apmokestinimo klausimais, vertintinos kaip teisiškai nereikšmingos apskaičiuojant baudos dydį pagal MAĮ 140 straipsnio taisykles.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Pareiškėja laiku nevykdė mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų (mokestinio patikrinimo) metu. Prašymo metu nebuvo pateikti nauji reikšmingi ir pakankami įrodymai, kuriais remiantis Inspekcija, taikydama protingumo ir teisingumo kriterijus, galėtų atleisti Pareiškėją nuo paskirtų GPM ir PVM baudų.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Ginčijamas Inspekcijos 2023-06-06 sprendimas Nr. (21.222Mr) 500-349 tvirtintinas, Pareiškėjos 2023-06-26 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 20271,57 Eur GPM delspinigių, 8185,86 Eur PVM delspinigių, paskirtų 38709 Eur GPM baudos ir 14231 Eur PVM baudos mokėjimo.

Pareiškėja skunde dėl atleidimo nuo delspinigių Komisijai nurodo, kad nagrinėjamu atveju valstybė dėl GPM ir PVM nesumokėjimo faktiškai nepatyrė finansinio nuostolio (pati Lietuvos valstybė skolinosi už neigiamas palūkanas); apskaičiuojant delspinigius jie yra papildomai didinami 10 procentinių punktų (pagal nustatytą formulę), kas sąlygojo dvigubą Pareiškėjos nubaudimą; Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi; mokestinio patikrinimo metu jau buvo pensinio amžiaus. Bendra delspinigių ir paskirtų baudų suma (virš 136 tūkst. eurų) Pareiškėjai yra milžiniška, šios sumos sumokėjimas ypač pablogintų jos padėtį. Pareiškėja mano, kad ginčo situacijoje yra išskirtinių aplinkybių, atitinkančių MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų principų taikymą.

Pareiškėja skunde nurodo, kad jai turėjo būti skirtos minimalaus (10 proc.) dydžio baudos, kadangi: 1) pati Inspekcija Patikrinimo akte konstatavo, jog Pareiškėja iš sklypų, esančių adresu: Ajerų g. 4M, Palanga, ir Papiškių k. Pagirių sen. Vilniaus r. (toliau – Ajerų ir Papiškių sklypai), perleidimo sandorių pajamų negavo; 2) Pareiškėja negalėjo numatyti, jog mokesčių administratorius kitaip vertins minėtų sklypų perleidimo sandorius. Be to, Inspekcijai netinkamai įvertinus Pareiškėjos trečiajam asmeniui suteiktą įgaliojimą, Pareiškėjai skirtus dokumentus gaudavo asmuo, neturėjęs jokio teisinio pagrindo juos gauti, o pati Pareiškėja neturėjo galimybės susipažinti su mokesčių administratoriaus siunčiamais dokumentais, todėl negalėjo tinkamai apginti savo teisių.

Iš Pareiškėjos skundo matyti, kad Pareiškėja prašo atleisti nuo 50 proc. Inspekcijos 2020-11-16 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222)FR0682-435 apskaičiuotų GPM ir PVM delspinigių, taip pat nuo šiuo sprendimu paskirtų 66,66 proc. GPM ir PVM baudų (dėl ko kiekvienos baudos dydis siektų 10 proc. papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų). Atleidimą nuo delspinigių ir baudų Pareiškėja iš esmės grindžia MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 dalyje nurodytu pagrindu, taip pat akcentuoja MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintus protingumo ir teisingumo kriterijus, nenurodo kitų MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodytų atleidimo pagrindų. Kadangi mokestinio ginčo ribas nustato Pareiškėjos pateiktas skundas ir jame išdėstyti argumentai, Komisija, siekdama racionalumo, šiame sprendime pasisakys tik dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir baudų remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 dalimi bei teisingumo ir protingumo principais, ir nevertins Pareiškėjos argumentų atitikimo kitiems MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodytiems atleidimo pagrindams.

Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo baudos, taip pat skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

Pažymėtina, kad mokesčių mokėtoju mokescio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo delspinigių ir baudos (LVAT 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-773/2010; 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-511-556/2021).

Pagal LVAT praktiką, tik tokiu atveju, kai mokestinės nepriemokos laikotarpiu turima mokesčio permoka, kuri MAĮ 87 straipsnio nustatyta tvarka gali būti įskaityta minėtai nepriemokai padengti, gali būti laikoma, kad žala biudžetui nepadaryta. Pagal nuoseklią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, žala biudžetui kyla iš tos aplinkybės, kad valstybė negauna pajamų ir negali disponuoti jai priklausančiomis lėšomis. Šiai žalai kompensuoti ir yra skirti delspinigiai. Atitinkamai, kai mokesčių mokėtojas turi mokesčio permoką, valstybė disponuoja permokėtomis sumomis, todėl minėta žala neatsiranda. Atitinkamai, esant mokestinei nepriemokai, konstatuotinas žalos biudžetui padarymo faktas (LVAT 2011-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2442/2011; 2011-11-25 nutartis adm. byloje Nr. A-143-3048/2011; 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014; 2019-10-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-3950-968/2019 ir kt.). Akcentuotina, kad permoka turi būti reali, o ne tariama, pvz. permoka turi būti deklaruota arba mokesčių administratoriaus pripažinta (VMI sistemoje užfiksuota) (LVAT 2020-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-775-575/2020).

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja laiku nesumokėjo į biudžetą 193547 Eur GPM, 71158 Eur PVM. Šios aplinkybės buvo nustatytos mokestinio patikrinimo metu. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjos teiginiai, jog valstybė, laiku negavusi minėtų GPM ir PVM sumų, nepatyrė žalos, kadangi tikrintu laikotarpiu skolinosi rinkoje už neigiamas palūkanas, yra nepagrįsti, kadangi nesavalaikis mokesčių mokėjimas yra viena iš priežasčių, kodėl valstybė yra priversta skolintis norėdama patenkinti visuomenės poreikius. Valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o Pareiškėja šiomis sumomis disponavo nepagrįstai (LVAT 2021-03-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-885-575/2021, 2022-04-06 nutartis adm. byloje Nr. eA-373-575/2022, 2023-04-19 nutartis adm. byloje Nr. A-495-815/2023). Pabrėžtina, kad vertinant, ar mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaro žala biudžetui, svarbus yra ne valstybės, o paties mokesčių mokėtojo elgesys. Pats mokestinės nepriemokos egzistavimo faktas paneigia Pareiškėjos teiginius, kad ji savo veika nepadarė žalos biudžetui. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog teisinių prielaidų Pareiškėjos atžvilgiu pritaikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą nėra.

Papildomai pažymėtina, kad pagal LVAT praktiką aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas savanoriškai sumoka mokesčių administratoriaus naujai (papildomai) apskaičiuotą mokesčio sumą, nėra pagrindas atleisti nuo baudos / delspinigių, teigiant, jog žala biudžetui nepadaryta (2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A-575-753/2011). Akcentuotina ir tai, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto taikymo požiūriu nėra reikšminga, kad neprireikia prievartinio išieškojimo priemonių taikymo, o reikalavimas įvykdomas skolininko gera valia (LVAT 2008-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-502-1301/2008; 2020-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-775-575/2020).

LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Tačiau akcentuotina, kad atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (pvz., LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018, 2020-07-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-3155-968/2020 ir kt.), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių

administratorius nepagrįstai ilgai delsė atnaujinti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmus po mokesčio patikrinimo sustabdymo, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus, o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, ir pan., arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokesstinę prievolę) būtų neadekvatūs padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės. Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokesčio patikrinimo, mokesčio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys kontrolės veiksmų metu ar po jų (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014).

Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip geranoriškas ir aktyvus mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas, apskaičiuotų (nesumokėtų) mokesčių sumokėjimas, teisės normų reikalavimų neatitinkantys, neoperatyvūs mokesčių administratoriaus veiksmai kontrolės procedūroje ir mokesčio ginčo metu (detaliai šios aplinkybės aptartos LVAT 2014-03-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-990/2014), taip pat tam tikros mokesčių mokėtoją apibūdinančios aplinkybės – amžius, socialinė grupė, sveikatos problemos ir pan. (ten pat, taip pat LVAT 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1375/2014). Iš kitos pusės pažymėtina ir tai, kad šios teismų praktikos suformuotos taisyklės įprastai pripažįstamos sudarančiomis pagrindą atleisti mokesčių mokėtoją ne nuo visų, o nuo dalies delspinigių (ar baudų) mokėjimo, nes laikomasi pozicijos, jog yra nustatyti mokesčių teisės aktų pažeidimai, todėl atleidžiant mokesčių mokėtoją nuo visų ekonominių sankcijų, jos neatliktų jų skyrimu numatytų tikslų: poveikio konkrečiam mokesčių mokėtojui, bendrosios prevencijos.

Taigi, taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas, kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius bei mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą).

Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 straipsnio 1, 4 ir 5 punktai). Mokesčių surinkimas, kaip ne kartą yra pažymėjęs ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas bei LVAT, yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (žr. pvz., Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimą, LVAT 2011-09-05 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-2255/2011, 2014-01-30 nutartį adm. byloje Nr. A-442-231/2014 ir kt.).

Pažymėtina ir tai, jog LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokesčio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokesčių, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokesčių patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (žr., pvz., LVAT 2009-09-10 nutartį adm. byloje Nr. A-442-877/2009, 2012-09-06 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1394/2012; 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1045-556/2016, LVAT 2020-03-10 nutartį adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020).

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą

mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų (mokestinio patikrinimo) metu, todėl apskaičiuotos GPM ir PVM delspinigių sumos vertintinos kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė. Pareiškėjai sudarant sandorius su susijusiais asmenimis, dirbtinai buvo sukurta teisinė situacija nemokėti GPM. Per trumpą laiką tarpą įvykę sandoriai, nesant aplinkybių, neabejotinai patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, buvo pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, t. y. MAĮ 69 straipsnio 1 dalį. Šios patikrinimo metu nustatytos aplinkybės yra patvirtintos įsigaliojusiu Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo.

Pasisakant dėl Pareiškėjos teiginių, jog delspinigių apskaičiavimo tvarka (Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinė palūkanų norma yra didinama 10 procentinių punktų) atlieka ir baudimo funkciją, akcentuotina, jog LVAT ne kartą yra pabrėžęs, kad delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, kaip teigia Pareiškėja, o yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktą; LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-646/2010, 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020, 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-217-968/2021, 2021-08-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-2323-575/2021, 2022-01-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-27-602/2022, 2023-07-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-707-815/2023 ir kt.). Delspinigių pagrindinė paskirtis yra ne nubausti, o kompensuoti valstybei dėl pavėluotai patekusių pinigų į biudžetą. Jais siekiama pirmiausia valstybės išlaidų kompensavimo, o ne asmens nubaudo. Laiku nesumokėjus mokesčių, pinigai, turėję būti valstybės žinioje, buvo Pareiškėjos žinioje, tad kompensavimas valstybei dėl to delspinigių pavidalu yra teisingas (LVAT 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020). Susidarius priešingai situacijai, t. y. mokesčių administratoriui disponuojant mokesčių mokėtojo permokėtomis lėšomis, pagal MAĮ 87 straipsnio 9 dalį mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas iki mokesčio permoka bus grąžinta; palūkanų dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokestį dydžiui. Teisėjų kolegijos nuomone, šios aplinkybės tik patvirtina delspinigių kompensacinį pobūdį (LVAT 2015-10-15 nutartis adm. byloje Nr. A-657-438/2015).

Pažymėtina ir tai, kad LVAT 2021-09-29 nutartyje adm. byloje Nr. eA-2591-575/2021, atsakydamas į mokesčių mokėtojo prašymą kreiptis į Konstitucinį Teismą dėl MAĮ 99 straipsnio nuostatų ir Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. IK-188 patvirtintų Delspinigių už ne laiku sumokėtų mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio apskaičiavimo taisyklių prieštaravimo Lietuvos Respublikos Konstitucijai, nurodė, kad Teismui nekyla abejonių dėl šių teisės aktų konstitucingumo, todėl mokesčių mokėtojo prašymas nebuvo patenkintas.

Šiuo aspektu taip pat primintina, kad asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku. Tam, paisant Lietuvos Respublikos Konstitucijos (*inter alia* (be kita ko) konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, aiškumo principų) reikalavimų, gali būti pasirinktos įvairios priemonės, kaip antai: baudos, delspinigiai, palūkanos ir kt. (Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas). Kaip nurodyta Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taigi, kaip pažymėjo išplėstinė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011, delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą (LVAT 2021-02-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-96-442/2021).

Dėl Pareiškėjos bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi nurodytina, kad bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi yra mokesčių mokėtojo pareiga (MAĮ 40 straipsnio 2 punktą). Be to, ši aplinkybė buvo įvertinta Sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo skiriant GPM ir PVM baudas (kaip Pareiškėjos atsakomybę švelninanti aplinkybė). Dėl Pareiškėjos skunde nurodytos LVAT 2016-07-14 nutarties adm. byloje Nr. A-1411-556/2016, kurioje, pasak

Pareiškėjos, nurodyta, kad delpiniginiai gali būti mažinami per pusę dėl geranoriško bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi, kai, nors ir pavėluotai, visgi priskaičiuoti mokesčiai yra sumokami, pažymėtina, kad minėtos LVAT nutarties ir šio ginčo aplinkybės nėra analogiškos, Pareiškėjos nurodytoje nutartyje išvada dėl pagrindo mažinti apskaičiuotus delpinigių buvo padaryta įvertinus, be kita ko, šioje konkrečioje byloje susiklosčiusią situaciją, todėl Pareiškėjos skundo argumentai atmestini.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog vien tik santykinai didelės ekonominių sankcijų sumos savaime nesudaro pagrindo jų mažinti ar atleisti nuo jų mokėjimo vadovaujantis bendraisiais teisės principais (2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013; 2020-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-2981-968/2020, 2021-02-24 nutartis adm. byloje Nr. eA-2507-575/2021, 2021-08-04 nutartis adm. byloje Nr. eA-2323-575/2021 ir kt.). Todėl Pareiškėjos skundo argumentai dėl delpinigių ir baudų sumų dydžio (apie 52 proc. priskaičiuotų mokesčių) nesudaro pagrindo atleisti nuo mokestinių sankcijų (ar jas sumažinti).

Aplinkybė, kad mokesčių mokėtojo dabartinė finansinė situacija nesuteikia galimybės sumokėti skundžiamą nepriemoką, savaime neatleidžia mokesčių mokėtojo nuo apskaičiuotų delpinigių ir baudų sumokėjimo (LVAT 2021-02-03 nutartis adm. byloje Nr. A-762-556/2021). Jeigu delpinigių ir baudų sumokėjimas ypač pablogintų Pareiškėjos materialinę padėtį, kaip nurodoma skunde, Pareiškėja gali kreiptis į mokesčių administratorių dėl mokestinės nepriemokos atidėjimo arba išdėstymo (MAĮ 88 straipsnis). Sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau (MAĮ 88 straipsnio 2 dalis).

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, skirdamas Pareiškėjai GPM ir PVM baudas, atsižvelgė į atsakomybę lengvinančią aplinkybę (Pareiškėja iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus bei paaiškinimus), į atsakomybę sunkinančias aplinkybes (nustatyti pažeidimai padaryti siekiant gauti mokestinę naudą, kaip ji suprantama pagal MAĮ 69 straipsnio 1 dalį, mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą). Pareiškėjai buvo skirtos 30 proc. dydžio GPM ir PVM baudos.

Komisija nurodo, kad esant įstatyme nurodytiems baudos skyrimo pagrindams mokesčių administratorius negali jos mokesčių mokėtojui neskirti, nes vienas iš teisinės atsakomybės požymių yra neigiamų pasekmių taikymas. MAĮ VIII skyriuje numatyta atsakomybė už mokesčių įstatymų pažeidimus. MAĮ 138 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių įstatymo pažeidimu yra laikomas neteisėtas asmenų elgesys, kuriuo pažeidžiami mokesčių įstatymų reikalavimai. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turtiniai valstybės praradimai yra kompensuojami MAĮ nustatytais delpiniginiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis, bei įspėti kitus asmenis apie galinčias kilti pasekmes, nesilaikant teisinio reguliavimo mokestiniuose santykiuose. Antra vertus, kaip matyti iš MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto formuluotės, skiriant baudą už mokėtino mokesčio sumažinimą, mokesčių mokėtojo kaltė yra preziumuojama, nes mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos mokėjimo, jei nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Todėl pagal MAĮ ar kitus mokesčio įstatymus skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visada preziumuojama. Pagal MAĮ 139 straipsnio 1 dalį bauda gali būti skiriama už veikas, kuriomis buvo neteisėtai sumažintas mokėtinas mokestis, o baudos dydis gali siekti nuo 10 iki 50 procentų mokėtinos mokesčio sumos dydžio, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Analogiškai ir PVMĮ 123 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda.

Komisija pažymi, kad įsiteisėjusiu Inspekcijos Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtintų baudų dydžiai negali būti mažinami (tokia galimybė nėra numatyta MAĮ). Pareiškėjos skundo argumentai, kad jai turėjo būti skirtos minimalaus (10 proc.) dydžio baudos: Pareiškėja iš Ajerų ir Papiškių sklypų perleidimo sandorių pajamų negavo, Pareiškėja negalėjo numatyti, jog mokesčių administratorius kitaip vertins minėtų sklypų perleidimo sandorius, yra vertinamojo pobūdžio ir neatitinka MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nurodytų atleidimo nuo baudų pagrindų.

Pareiškėjos teiginiai apie Inspekcijos netinkamai įvertintą Pareiškėjos trečiajam asmeniui suteiktą įgaliojimą, dėl ko Pareiškėja neturėjo galimybės susipažinti su mokesčių administratoriaus siunčiamais dokumentais ir tinkamai apginti savo teisių, yra nepagrįsti. LVAT, nagrinėdamas ginčą, kilusį Komisijai netenkinus Pareiškėjos 2021-05-24 prašymo atnaujinti skundo padavimo terminą Inspekcijos 2020-11-16 sprendimui dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-435, 2023-02-15 nutartyje adm. byloje Nr. eA-264-815/2023 nurodė, kad Inspekcijos Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kurį Pareiškėja siekė apskusti Komisijai, buvo patalpintas Pareiškėjos *Mano VMI* paskyroje, taip pat būtent Pareiškėjai buvo siųstas šioje paskyroje Pareiškėjos nurodytu elektroninio pašto adresu. LVAT vertinimu, Inspekcija tinkamai atliko Pareiškėjos informavimo apie priimtą sprendimą veiksmus. Šiuo atveju Pareiškėjos informavimo apie Inspekcijos Sprendimą būdai nepriklausė nuo Pareiškėjos akcentuojamo įgaliojimo. Apie mokesčių administratoriaus sprendimą buvo informuojama būtent Pareiškėja, o ne įgaliojime nurodytas asmuo.

Įvertinus anksčiau išdėstytą, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skunde Komisijai jokių išskirtinių aplinkybių nenurodyta. Todėl Komisija nemato pagrindo atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 20271,57 Eur GPM delspinigių, 8185,86 Eur PVM delspinigių, paskirtų 38709 Eur GPM baudos ir 14231 Eur PVM baudos mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, ir pripažinti, kad šios delspinigių ir baudų sumos būtų neadekvačios Pareiškėjos padarytam pažeidimui. Komisijos nuomone, nagrinėjamu atveju atleidus Pareiškėją nuo delspinigių ir baudų ar jų dalies mokėjimo būtų pažeistas mokesčių mokėtojų lygybės principas (MAĮ 7 straipsnis) bei nukrypta nuo šių sankcijų instituto esmės.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija tinkamai nustatė visas bylai svarbias aplinkybes, visapusiškai ir objektyviai jas ištyrė, teisingai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas ir priėmė pagrįstą bei teisėtą sprendimą, kurio keisti ar naikinti Pareiškėjos skundo argumentais nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-06-06 sprendimą Nr. (21.222Mr) 500-349.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius