



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. H. SKUNDO**

2022 m. rugpjūčio d. Nr. S- (7-100/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo E. H. (toliau – Pareiškėjas) 2022-07-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-06-21 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 68-55 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas advokatas A. F. dalyvavo 2022-08-02 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Inspekcijos atstovas posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija priėmė 2022-05-06 sprendimą Nr. S-69 (4-47/2022) (toliau – Komisijos sprendimas), kuriame konstatavo, kad Inspekcija nepagrįstai 2019-12-12 namo pardavimo sandorį apmokestino pridėtinės vertės mokesčiu (toliau – PVM). Kadangi šio sandorio ir atlygio už šį sandorį eliminavimas iš Pareiškėjo ir jo sutuoktinės T. Y. (toliau – T. Y.) gautų nekilnojamojo turto pardavimo pajamų sumos turi įtakos ribos, nuo kurios Pareiškėjui atsiranda pareiga skaičiuoti ir mokėti PVM, nustatymui, nusprendė, jog tikslinga pavesti Inspekcijai iš naujo įvertinti Pareiškėjo ir T. Y. PVM apmokestinamuosius tiekimus ir perskaičiuoti PVM.

Taip pat Komisija, įvertinusi tai, kad PVM perskaičiavimas turi įtakos Inspekcijos nustatytai 2016–2020 m. Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apmokestinamajai bazei, pažymėjo, kad apskaičiuotas GPM ir su juo susijusios sumos turi būti įvertintos iš naujo. Komisija, vertindama GPM ir PVM baudos dydžio pagrįstumą, atkreipė dėmesį į tai, kad patikrinimo akte užfiksuota tik viena su baudos už PVM ir GPM pažeidimus skyrimu susijusi aplinkybė, t. y. nurodyta, kad mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi ir teikė dokumentus. Komisijos priimtame sprendime bei jos vertinimu, nėra pagrindo Pareiškėjui skirti skirtingo dydžio GPM ir PVM baudas, todėl nustačius galutinę į biudžetą mokėtiną PVM sumą, Pareiškėjui turėtų būti skirtina 10 proc. dydžio bauda.

Vykdydama Komisijos sprendimą, Inspekcija iš naujo išnagrinėjo Pareiškėjo skundą ir Sprendimu perskaičiavo mokesčius, delspinigius ir iš naujo skyrė Pareiškėjui GPM ir PVM baudas.

Pareiškėjas teikia skundą prašydamas sumažinti Sprendimu skirtas 30 proc. dydžio nesumokėto PVM ir GPM dydžio baudas iki 10 proc., t. y. taip, kaip tai nurodyta Komisijos sprendime.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad skirdama 30 proc. GPM ir PVM baudas Inspekcija ignoravo Komisijos sprendimą. Mokesčių administratorius įstatymo numatytais atvejais turi teisę ginčyti Komisijos sprendimą, o pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo

(toliau – MAĮ) 158 straipsnį, suėjus apskundimo terminams jis yra privalomas abiem mokesčio ginčo šalims.

Pareiškėjas nurodo, jog pripažino pažeidimą ir ginčijamo Sprendimo priėmimo metu mokesčių administratoriui tai buvo žinoma. Iš Sprendimo motyvų, kad pastabose dėl patikrinimo akto (toliau vadinamos Pastabomis) Pareiškėjas nenurodė pripažįstantis pažeidimą, nepagrįstai daroma išvada neva Pareiškėjas pažeidimo nepripažįsta:

Pirma, Pareiškėjas neginčijo administraciniu sprendimu (sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo) paskaičiuotos PVM sumos, nuo kurios skirta bauda;

Antra, Sprendimas panaikintas Komisijos sprendimu dėl mokesčių administratoriaus netinkamo įstatymo taikymo ir priimdamas naują Sprendimą mokesčių administratorius jau turėjo informaciją apie tai, kad Pareiškėjas neginčija pažeidimo šioje dalyje (t. y. jį pripažįsta).

Pareiškėjas nurodo, jog Pastabų motyvų dalis dėl sklypų negali būti laikoma pažeidimo nepripažinimu net ir jų pareiškimo dieną. Pastabų dalis pareiškta ir dėl sklypų pardavimų priskyrimo ekonominei veiklai, nes patikrinimo aktu ekonominės veiklos prasme vertinama jame aprašytų nekilnojamojo turto sandorių visuma (žr. patikrinimo akto 1–2 lenteles), t. y. eliminavus dalį sandorių (nepagrįstai įtrauktus sandorius dėl šeimos gyvenamojo namo) reikia iš naujo vertinti ir likusių sandorių visumą ir jų sudarymo aplinkybes. Be to, Pastabų pabaigoje yra prašymas pradėti derybas susitarimui dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio. Kokio derybų rezultato Pareiškėjas siekė iliustruoja jo skundo Komisijai ribos: (neginčijami pažeidimai) ir skundą tenkinantis (Pareiškėjo neginčytas) Komisijos sprendimas. Dar iki šių Pastabų pateikimo (patikrinimo metu) Pareiškėjas raštu siūlė mokesčių administratoriui pradėti tokias derybas ir jei Patikrinimo aktas būtų iš karto surašytas tinkamai (eliminavus iš ekonominės veiklos asmeniniams poreikiams skirtus turto sandorius), Pareiškėjas apskritai nebūtų teikęs Pastabų ir siūlymų derėtis. Be to, mokesčių administratorius nepaneigė Pastabose išdėstytų faktinių sklypų įsigijimo ir perleidimo aplinkybių, bet skirtingai negu Pareiškėjas kvalifikavo jų ekonomiškumą. Tokiam kvalifikavimui naudojamos trys savarankiškos vertinamojo pobūdžio kategorijos ir būtų neteisinga ir nepagrįsta reikalauti mokesčių mokėtojo pripažinti patį teisinį kvalifikavimą, o ne jo pagrindu esančias faktines aplinkybes.

Pareiškėjas nurodo, kad toks nepagrįstai aukštas reikalavimas pažeidimo pripažinimui būtų gerokai griežtesnis net negu taikomas kaltės pripažinimui baudžiamojoje teisėje, kurioje visiškai kaltės pripažinimas nereiškia, kad kaltininkas privalo sutikti su ikiteisminio tyrimo ar bylos procesiniuose dokumentuose pateikiamu padarytos veikos kvalifikavimu, teisiniu atsakomybę sunkinančių ar lengvinančių aplinkybių vertinimu ir kt. (kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-P-82/2010, 2K-685/2012, BK-133/2013, 2K-137/2015, 2K-88-976/2017, 2K-108-697/2017, 2K-153-976/2018). Įvertinus tai, kad bylos dėl mokesčių baudos taikymo Europos Žmogaus Teisių Teismo praktikoje priskiriamos Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių konvencijos 6 straipsnio taikymo sričiai baudžiamojo proceso aspektu (žr. 2019-04-16 sprendimą UAB "A1" prieš Lietuvą ir jame minimą šio Teismo praktiką), neatrodo, kad toks skirtingas pažeidimo pripažinimo traktavimas baudžiamojoje ir mokesčių teisėje būtų pagrįstas.

Pareiškėjas nurodo, jog reikalavimas Pastabose dėl patikrinimo akto (dar iki administracinio sprendimo priėmimo) pripažinti pažeidimo faktą prieštarauja teisingumo ir protingumo principams (MAĮ 140 straipsnio 2 dalis). Galutinė paties mokesčių administratoriaus pozicija dėl pažeidimo kvalifikavimo ir apimties yra suformuluojama tik administraciniu sprendimu, t. y. priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Tokio sprendimo priėmimo metu vertinamos ir mokėtojo pareikštos pastabos dėl patikrinimo akto. Natūralu, kad teikdamas pastabas ir papildomus įrodymus mokesčių mokėtojas dar nežino koks bus mokesčių administratoriaus sprendimas dėl pažeidimo (jo masto ir kvalifikavimo). Taigi jis negali iš anksto sutikti/nesutikti su minimu pažeidimo teisiniu kvalifikavimu ateityje. Keliant tokį reikalavimą mokesčių administratorius tiesiog formuotų ydingą praktiką skatindamas mokėtojus arba apskritai atsakyti pastabų teikimo arba jose būtinai nurodyti formalią (mokėtojo valios neatspindinčią)

pažeidimo pripažinimo frazę, kuri, beje, neįtakotų mokėtojo teisės toliau ginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą.

Pareiškėjas nurodo, jog tuo atveju, jei mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl pažeidimo pripažinimo, jis turėjo galimybę ir pareigą jas išsklaidyti iki priimdamas Sprendimą. Pareiškėjas išdėsto Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) poziciją dėl teisės į gynybą užtikrinimo, nurodo, kad teisės į gynybą neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustam. Pareiškėjas nurodo, kad teisės į gynybą principas reikalauja, kad visos administraciniam sprendimui reikšmingos aplinkybės būtų įvertintos priimant šį sprendimą, todėl jeigu mokesčių administratoriui kyla abejonių dėl to ar mokėtojas pripažįsta pažeidimą, jis negali remtis prielaidomis ar prezumpcijomis, bet privalo šalinti kilusias abejones. Pareiškėjas prašo pakeisti Sprendimo dalį dėl baudų skyrimo ir sumažinti skirtas PVM ir GPM baudas iki 10 proc.

Inspekcija, iš naujo įvertinusi Patikrinimo aktą, Sprendime nurodė, kad, kad gautas bendras atlygis už parduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį turtą šalies teritorijoje 2020 m. birželio mėn. viršijo 45000 Eur ribą. Pareiškėjas nuo 2020 m. birželio mėn. neįregistravo PVM mokėtoju bei neteikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų, dėl nurodyto pažeidimo buvo perskaičiuota papildomai mokėtina PVM suma. Inspekcijai perskaičiavus Pareiškėjo iš vykdytos ekonominės veiklos gautų turto pardavimo pajamų sumą, buvo perskaičiuotos ir Pareiškėjo nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos bei to turto įsigijimui patirtos išlaidos.

Įvertinusi nustatytas aplinkybes, Inspekcija, savo Sprendimu pakeitė 2021-11-25 patikrinimo aktu Nr. (21.222 Mr)-FR0680-363 papildomai apskaičiuotą 42496 Eur PVM ir apskaičiavo bei patvirtino 13234 Eur PVM, pakeitė papildomai apskaičiuotą 14814,19 Eur GPM ir apskaičiavo bei patvirtino 16631,94 Eur GPM, apskaičiavo 1852,54 Eur PVM delspinigių ir 6161,24 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje (įstatymo redakcija galiojusi iki įstatymo pakeitimo įstatymu Nr. XIII-1329, 2018-06-28) nustatyta, kad mokesčių administratoriui nustačius, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Inspekcija nurodė, kad Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 36 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Inspekcija nurodė, kad atsižvelgiant į tai, kad patikrinimo metu Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė patikrinimui paaiškinimus ir dokumentus, bei nustačius, kad Pareiškėjo veikoje nenustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, už mokestines GPM prievoles apskaičiuotas už 2017 ir 2018 m. (atitinkamai 14276 Eur ir 645 Eur), Pareiškėjui skiriama minimali 10 proc. dydžio 1492 Eur ((14276 + 645) x 10 proc.) GPM bauda.

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje (įstatymo redakcija galiojanti po įstatymo pakeitimo įstatymu Nr. XIII-1329) nustatyta, kad jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki

50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip.

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 140 straipsnio 3 ir 4 dalyse (įstatymo redakcija galiojanti po įstatymo pakeitimo įstatymu Nr. XIII-1329, 2018-06-28) yra nustatytos asmens atsakomybę lengvinančios ir sunkinančios aplinkybės. Šio straipsnio 3 dalies 1 punkte nustatyta, kad asmens atsakomybę lengvinančia aplinkybe pripažįstama, kai asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu (sudarė sąlygas tinkamai mokesčių administratoriaus veiklai tiriant pažeidimą, pateikė mokesčių administratoriui prašomą informaciją, padėjo mokesčių administratoriui išaiškinti šį pažeidimą ir jame dalyvavusius asmenis).

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjas pateiktose Pastabose nenurodo, kad pripažįsta padarytus pažeidimus.

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjo veikoje nenustatytos atsakomybę lengvinančios (asmuo, nors ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau pažeidimo nepripažįsta) ir sunkinančios aplinkybės, Pareiškėjui už mokesstinę GPM prievolę, apskaičiuotą už 2019 m. (atitinkamai 2137,05 Eur) skiriama vidutinė 30 proc. dydžio 641 Eur (2137,05 Eur x 30 proc.) GPM bauda.

Inspekcija nurodė, jog Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 123 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad jeigu nustatoma, jog PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą gražintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda. Šio straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad jeigu nustatoma, jog apmokestinamasis asmuo arba bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau šio Įstatymo nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjo, apskaičiuojama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos PVM sumos dydžio bauda. PVMĮ 123 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skirdamas baudą, konkretų jos dydį mokesčių administratorius nustato vadovaudamasis MAĮ nustatytomis baudų skyrimo taisyklėmis.

Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjo veikoje nenustatytos atsakomybę lengvinančios (asmuo, nors ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau pažeidimo nepripažįsta) ir sunkinančios aplinkybės, Pareiškėjui už mokesstinę PVM prievolę, apskaičiuotą už 2020 m. (atitinkamai 13234 Eur) skiriama vidutinė 30 proc. dydžio 3970 Eur (13234 Eur x 30 proc.) PVM bauda.

Iš viso Pareiškėjui skirta 3970 Eur PVM bauda ir 2133 Eur GPM bauda.

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas. Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl apskaičiuotų GPM ir PVM baudų keistinas, GPM ir PVM baudas sumažinant iki 10 proc. dydžio.

Mokestinis ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos Sprendimo dalies, kuria Inspekcija skyrė 30 proc. PVM ir GPM baudas, konstatavusi, kad Pareiškėjas pateiktose Pastabose nenurodo, jog pripažįsta padarytus pažeidimus bei Pareiškėjo veikloje nenustatytos atsakomybę lengvinančios aplinkybės (asmuo, nors ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tačiau pažeidimo nepripažįsta).

Pareiškėjas nesutinka su 30 proc. paskirtų GPM ir PVM baudų dydžiu ir prašo pakeisti šią Inspekcijos Sprendimo dalį sumažinant skirtas PVM ir GPM baudas iki 10 proc. Pareiškėjas nurodo, jog reikalavimas Pastabose dėl patikrinimo akto (dar iki administracinio sprendimo priėmimo) pripažinti pažeidimo faktą prieštarauja teisingumo ir protingumo principams.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, PVM ir GPM baudos buvo skirtos už mokesčių įstatymų pažeidimus, Inspekcijai nustačius, kad Pareiškėjo gautas atlygis už parduotą

ar kitaip perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį turtą šalies teritorijoje 2020 m. birželio mėn. viršijo 45000 Eur ribą. Pareiškėjas nuo 2020 m. birželio mėn. neįsiregistravo PVM mokėtoju bei neteikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų, dėl nurodyto pažeidimo buvo perskaičiuota papildomai mokėtina PVM suma. Inspekcijai perskaičiavus Pareiškėjo iš vykdytos ekonominės veiklos gautų turto pardavimo pajamų sumą, buvo perskaičiuotos ir Pareiškėjo nekilnojamojo turto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn pajamos bei to turto įsigijimui patirtos išlaidos. Įvertinusi nustatytas aplinkybes, Inspekcija apskaičiavo ir savo Sprendimu nurodė sumokėti į valstybės biudžetą 13234 Eur PVM, 16631,94 Eur GPM, 1852,54 Eur PVM delspinigių ir 6161,24 Eur GPM delspinigių. Taip pat Inspekcija savo Sprendimu skyrė Pareiškėjui 3970 Eur PVM baudą ir 2133 Eur GPM baudą.

Komisija pažymi, kad už mokestines GPM prievoles, apskaičiuotas už 2017 ir 2018 m. (atitinkamai 14276 Eur ir 645 Eur), Pareiškėjui paskirta minimali 10 proc. dydžio 1492 Eur $((14276 + 645) \times 10 \text{ proc.})$ GPM bauda. Šios baudos dydžio Pareiškėjas neginčija, todėl Komisija jos skyrimo pagrįstumo nevertina.

Komisija šioje byloje vertina Pareiškėjui už mokestinę GPM prievolę, apskaičiuotą už 2019 m. (atitinkamai 2137,05 Eur) vidutinės 30 proc. dydžio 641 Eur $(2137,05 \text{ Eur} \times 30 \text{ proc.})$ GPM baudos ir už mokestinę PVM prievolę, apskaičiuotą už 2020 m. (atitinkamai 13234 Eur) vidutinės 30 proc. dydžio 3970 Eur $(13234 \text{ Eur} \times 30 \text{ proc.})$ PVM baudos skyrimo pagrįstumą.

GPMĮ 36 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad už šio Įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

PVMĮ 123 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad jeigu nustatoma, jog apmokestinamasis asmuo arba bet koks kitas asmuo, nesantis PVM mokėtoju, tačiau šio Įstatymo nustatyta tvarka privalėjęs mokėti į biudžetą PVM, jo nesumokėjo, apskaičiuojama mokėtina į biudžetą PVM suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos PVM sumos dydžio bauda. PVMĮ 123 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skirdamas baudą, konkretų jos dydį mokesčių administratorius nustato vadovaudamasis MAĮ nustatytais baudų skyrimo taisyklėmis.

MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje (2018 m. birželio 28 d. įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) nustatyta, kad jeigu mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip.

MAĮ 140 straipsnio (2018 m. birželio 28 d. įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio Įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytų skirtinos baudos dydžių, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatytų skirtinos baudos dydžių, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Šio straipsnio 3 ir 4 dalyse išdėstytos asmens atsakomybę lengvinančios aplinkybės (asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu (sudarė sąlygas tinkamai mokesčių administratoriaus veiklai tiriant pažeidimą, pateikė mokesčių administratoriui prašomą informaciją, padėjo mokesčių administratoriui išaiškinti šį pažeidimą ir jame dalyvavusius asmenis); asmuo savo noru atlygino arba pašalino dėl pažeidimo padarymo atsiradusią žalą; pažeidimas padarytas dėl sunkios fizinio asmens ekonominės ir (ar) socialinės padėties; pažeidimas padarytas dėl psichinės ir (ar) fizinės prievartos; pažeidimas padarytas kitomis svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius pripažįsta lengvinančiomis aplinkybėmis) ir asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės (pažeidimas padarytas asmeniui siekiant gauti mokestinę naudą, kaip ji suprantama

pagal šio Įstatymo 69 straipsnio 1 dalį, ir mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriui taikant turinio viršenybės prieš formą principą; mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokestį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybių apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka; kai mokesčių mokėtojas mokesčių administratoriaus nurodytu laiku nepateikia mokesčių administratoriui tinkamų dokumentų apie sandorių ar ūkinių operacijų vertę arba pateikia netinkamus dokumentus ir mokesčių administratorius koreguoja sandorių ar ūkinių operacijų vertę, taikydamas Pelno mokesčio įstatymo 40 straipsnį arba Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 15 straipsnį; mokesčių mokėtojas, vykdydamas mokesčines prievoles, vengia bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją ar paaiškinimus; dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų; į buhalterinę apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai, kuriuose nurodytomis sąlygomis užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko. Apibendrinama Komisija pastebi, kad atsakomybę lengvinančių aplinkybių sąrašas, skirtingai nei atsakomybę sunkinančių aplinkybių sąrašas, nėra baigtinis, t. y. mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė ir neišvardintas aplinkybes pripažinti svarbiomis mažinant baudos dydį.

Komisija sutinka su Pareiškėjo nuomone, jog Inspekcija neteisingai vertino Pareiškėjo poziciją dėl pažeidimų pripažinimo, tuo pačiu nepagrįstai traktavo, jog nenustatytos Pareiškėjo atsakomybę lengvinančios aplinkybės. Tokios išvados Komisija prieina atsižvelgusi į toliau išdėstytą teismų praktiką ir bylos faktines aplinkybes.

Komisija pažymi, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas turi teisę į gynybą, t. y. turi teisę ginčyti konstatuotą pažeidimą, atsižvelgdamas į byloje nustatytas faktines aplinkybes bei remdamasis asmeniniu ginčo teisinius santykius reglamentuojančių teisės normų suvokimu. Šios teisės realizavimas negali būti laikomas atsakomybę lengvinančios aplinkybės nepripažinimo priežastimi. Nagrinėjamoje byloje kilęs ginčas dėl ekonominės veiklos apimties pripažinimo susijęs su skirtingu bylos faktinių aplinkybių vertinimu ir skirtingu teisės aktų nuostatų, esant nustatytoms aplinkybėms, suvokimu, todėl būtų neteisinga ir nepagrįsta reikalauti iš mokesčių mokėtojo besąlygiškai pripažinti mokesčių administratoriaus pateiktą teisinį nustatytų aplinkybių kvalifikavimą ir nesinaudoti jam suteikta teise (MAĮ 144 straipsnis) ginčyti mokesčių administratoriaus nustatytą mokesčines prievolę. Pažymėtina, kad teisės į gynybą užtikrinimo neatsiejama dalis yra teisė būti išklaustyti, kuria, vykdant administracinę procedūrą, bet kuriam asmeniui užtikrinama galimybė tinkamai ir veiksmingai pareikšti nuomonę iki sprendimo, galinčio neigiamai paveikti jo interesus, priėmimo (pvz., ESTT 2011-12-21 Sprendimo Nr. C 27/09 64 ir 65 punktai, 2012-11-22 sprendimo Nr. C277/11, 87 punktas, 2014-11-05 sprendimo Nr. C166/13, 46 punktas ir kt.). Teisės būti išklaustyti turi būti paisoma, net jei taikytinuose teisės aktuose tokio formalumo aiškiai nenumatyta (LVAT 2021-12-01 sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-2105-968/2021).

Komisijos vertinimu, iš aplinkybės, jog Pareiškėjas Pastabose dėl patikrinimo akto nenurodė, kad pripažįsta padarytus pažeidimus, negali būti daroma priešinga išvada, leidžianti nepripažinti lengvinančios aplinkybės buvimo. Komisija pritaria Pareiškėjo skunde išdėstytai nuomonei, jog galutinė paties mokesčių administratoriaus pozicija dėl pažeidimo kvalifikavimo ir apimties yra suformuluojama tik administraciniu sprendimu, t. y. priėmus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pabrėžtina, kad savo nuomonės dėl patikrinimo akto išvadų pateikimas, realizuojant savo teisę į gynybą, negali būti vertinamas kaip pažeidimo nepripažinimas.

Be to, Pareiškėjas nei viename iš Komisijai pateiktų skundų neginčija Inspekcijos nustatytų faktinių aplinkybių bei išvadų visa apimtimi, tik nesutinka su Inspekcijos pozicija dėl šeimos būsto (Namo), adresu Srovės g. 20, Vilnius, priskyrimo ekonominei veiklai (pirmajame skunde) bei paskirtų baudų dydžio (abiejuose skunduose). Nagrinėjamame skunde Pareiškėjas nepateikė jokių su nustatytais pažeidimais susijusių nesutikimo motyvų, Pareiškėjo skunde

išdėstytas reikalavimas siejamas tik su PVM ir GPM baudų dydžio nustatymu. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovas taip pat pabrėžė, jog sutinka su nustatytu pažeidimu ir apskaičiuotais PVM ir GPM.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta, nėra pagrindo teigti, jog Pareiškėjas nepripažįsta nustatytų pažeidimų, todėl konstatuotina, kad Pareiškėjo veikoje nustatytos atsakomybę lengvinančios aplinkybės (asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu) ir nenustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, todėl Inspekcijos Sprendimas dalyje dėl paskirtų 30 proc. baudų dydžio keistinas, nurodant Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą už 2017 ir 2018 m. Pareiškėjui paskirtą minimalią 10 proc. dydžio 1492 Eur GPM baudą bei už GPM prievolę, apskaičiuotą už 2019 m. (atitinkamai 2137,05 Eur) skiriamą 10 proc. dydžio 214 Eur (2137,05 Eur x 10 proc.) GPM baudą (iš viso 1706 Eur) bei už PVM prievolę, apskaičiuotą už 2020 m. (atitinkamai 13234 Eur) skiriamą 10 proc. dydžio 1323 Eur (13234 Eur x 10 proc.) PVM baudą.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-06-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. 68-55 dalyje dėl paskirtos 3970 Eur PVM baudos ir 2133 Eur GPM baudos: vietoj nurodymo Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 3970 Eur PVM baudą ir 2133 Eur GPM baudą, nurodyti Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 1323 Eur PVM baudą ir 1706 Eur GPM baudą.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 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, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė