



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A“ SKUNDO**

2025 m. liepos 18 d. Nr. S-132 (7-2025/64)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės (pranešėja), Raimondos Juodkaitės ir Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrino UAB „Panevėžio pramonės parkas“ (toliau – Pareiškėjas) 2025-04-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2025-03-20 sprendimo Nr. 69-16 (toliau – Sprendimas) dalies. Pareiškėjo direktorius K.R. ir advokatas S.S. 2025-07-01 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu. Inspekcijos atstovai posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėjas, nesutikdamas su Sprendimu, Komisijai pateiktame skunde prašo peržiūrėti Inspekcijos Sprendimą ir, atsižvelgiant į Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 straipsnio nuostatas, sumažinti jam skirtą gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) baudą iki 10 proc.

Pareiškėjas pateiktame skunde nurodo, kad Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI), išnagrinęjusi Pareiškėjo 2024-12-09 prašymą dėl GPM baudos sumažinimo nuo 40 proc. iki 10 proc., 2025-01-07 sprendimu Nr. (42.59Mr)500-20 atleido Pareiškėją nuo dalies, t. y. nuo 6 038 Eur GPM baudos mokėjimo. Inspekcija, išnagrinęjusi Pareiškėjos skundą, Sprendimu Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino.

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo mokestinį patikrinimą, 2024-10-22 surašė patikrinimo aktą Nr. (42.59 Mr) FR0680-312 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame apskaičiavo 120 755,22 Eur GPM. 2024-11-29 Sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (42.59Mr)FR0682-245 (toliau – Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo) minėtą patikrinimo aktą patvirtino ir apskaičiavo 34 234,48 Eur GPM delspinigius bei skyrė 48 302 Eur GPM baudą. Pareiškėjas Sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo neginčijo ir 2024-12-19 sudarė Mokestinės paskolos sutartį Nr. (23.24-08) 327-404, pagal kurią 120 755,22 Eur GPM mokėjimas išdėstytas iki 2026-11-25.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo aplinkybes, susijusias su Pareiškėjui patikrinimo metu paskirta GPM bauda. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius patikrinimo metu nepagrįstai nurodė, kad Pareiškėjas vengė bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją, dokumentus ar jų kopijas. Pareiškėjo teigimu, Pareiškėjas mokesčių administratoriaus nurodymus vykdė, patikrinimo metu su

mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, geranoriškai teikė visus prašomus dokumentus¹.

Pareiškėjas nurodo, kad per pastaboms pateikti skirtą laikotarpį suruošė ir išsiuntė dokumentus mokestinei paskolai sudaryti, tuo parodydamas, kad geranoriškai nori sumokėti skolą. Inspekcijos viršininko 2024-12-18 sprendimu Nr. (23.24-08)327-117391 120 755,22 Eur GPM mokėjimas išdėstytas iki 2026-11-25. Pareiškėjas 2025-01-06 pasirašė mokestinės paskolos sutarti Nr. (23.24-08)327-404.

Pareiškėjas skunde išdėsto MAĮ 140 straipsnio 1, 2, 3 ir 5 dalių nuostatas, nustatančias baudų skyrimo pagrindus, išvardina nurodytas atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Pareiškėjas pažymi, kad Panevėžio AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nustatytos atsakomybę sunkinančios aplinkybės: dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmų ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų; mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu vengė bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją, dokumentus ar jų kopijas (Pareiškėjui duotas mokesčių administratoriaus nurodymas; Pareiškėjas nurodymą įvykdė); į apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai arba juridinę galią turintys apskaitos dokumentai, kuriuose užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko arba įvyko kitomis, negu nurodyta, sąlygomis (mokestis apskaičiuotas taikant MAI 69 straipsnį). Baudą mažinančių aplinkybių nebuvo nustatyta.

Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad Pareiškėjas patikrinimo metu neteikė / teikė neišsamius paaiškinimus ir kad ši aplinkybė negali būti vertinta kaip tinkamas bendravimas su mokesčių administratoriumi.

Pareiškėjo teigimu, Pareiškėjo atsakomybę lengvinanti aplinkybė yra tai, kad Pareiškėjas pripažino padarytą pažeidimą, pateikė visą prašomą informaciją, savo noru atlygino žalą: susitarė dėl mokestinės prievolės ir delspinigių sumokėjimo.

Pareiškėjas skunde nurodo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) yra išaiškinęs, jog, skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (žr., pvz., LVAT 2008-02-15 nutartį adm. byloje Nr. A-261-214/2008), taip pat privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (žr., pvz., LVAT 2010-12-06 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1117/2010). Pareiškėjas nurodo, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad teismui yra suteikta teisė pavesti institucijai pakartotinai atlikti tyrimą, tačiau ši teisė pripažintina tik tais atvejais, kai egzistuoja objektyvi būtinybė naujai atlikti tam tikrus viešojo administravimo subjekto kompetencijai priskirtus veiksmus, kuriais turėtų būti pašalintos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kliudančios priimti pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo; teismas, turėdamas pareigą būti aktyvus, paprastai neturėtų įpareigoti atitinkamą instituciją iš naujo atlikti tyrimą ar išnagrinėti skundą, kai byla administraciniame teisme gali būti teisingai ir iš esmės išnagrinėta tiesiog kruopščiai ir visapusiškai įvertinant byloje surinktus įrodymus arba be neproporcingų ir neadekvačių situacijai procesinių

¹ Pareiškėjas nurodo, kad: 1) 2023-12-19 pateikti dokumentai – dokumentų poėmio aktas, 1 lapas; 2) el. paštu Panevėžys@vmi.lt: 2023-12-18 išsiųsta 17 laiškų, 2023-12-20 išsiųsti 4 laiškai, 2024-01-05 išsiųstas 1 laiškas, 2024-01-08 išsiųsti 3 laiškai, 2024-01-10 išsiųstas 1 laiškas, 2024-01-12 išsiųstas 1 laiškas, 2024-01-16 išsiųstas 1 laiškas, 2024-01-19 išsiųstas 1 laiškas, 2024-01-26 išsiųstas 1 laiškas, 2024-02-01 išsiųstas 1 laiškas, 2024-05-14 išsiųstas 1 laiškas, 2024-05-28 išsiųstas 1 laiškas, 2024-07-25 išsiųsti 3 laiškai, 2024-07-30 išsiųstas 1 laiškas, 2024-08-08 išsiųstas 1 laiškas, 2024-08-12 išsiųstas 1 laiškas, 2024-09-20 išsiųsti 9 laiškai, 2024-09-23 išsiųsti 6 laiškai, 2024-09-24 išsiųsti 2 laiškai; 3) el. paštu: (duomenys neskelbtini)@vmi.lt išsiųstas 2024-07-25 vienas laiškas.

priemonių (įvertinant ir poreikį bylas nagrinėti operatyviai, taip pat užtikrinti teisę būti išklaustytu) surinkus tam tikrus papildomus duomenis ar įrodymus (žr., pvz., LVAT 2011-08-22 nutartį adm. byloje Nr. A-502-2448/2011; 2011-12-15 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą adm. byloje Nr. A-502-2277/2011).

Skunde pažymima, kad MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta sąlyga nėra savarankiškas atleidimo nuo paskirtos baudos mokėjimo pagrindas, o yra viena iš būtinų sąlygų tam, kad nustačius MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatytą pagrindą, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų mokėjimo (žr., pvz., LVAT 2011-04-07 nutartį adm. byloje Nr. A-575-753/2011 ir kt.). Todėl atleidimas nuo baudos, visų pirma, sietinas su mokesčio sumokėjimu arba jo priverstiniu išieškojimu, arba priskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu. Priešingu atveju, įstatymų leidėjas draudžia atleisti nuo atitinkamo mokesčio baudos (žr., pvz., LVAT 2008-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-556-903/2008 ir kt.). Tai lemia, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir šio įstatymo 141 straipsnio 2 dalyje nustatytų reikalavimų (žr., pvz., LVAT 2010-11-02 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1335/2010; 2008-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-556-903/2008, 2011-04-04 nutartį adm. byloje A-556-372/2011, 2011-06-07 nutartį adm. byloje Nr. A-575-859/2011; 2011-06-13 nutartį adm. byloje Nr. A-556-1108/2011; 2011-09-12 nutartį adm. byloje Nr. A-556-621/2011). Laiku nesumokėjus mokesčių, padaroma žala biudžetui, tačiau žala atlyginama mokant delspinigius.

Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimo dalį, kuria nesumažinta bauda, ir sumažinti paskirtą baudą iki 10 procentų dydžio (12075,52 Eur) nuo apskaičiuotos GPM mokestinės prievolės arba panaikinti ginčijamus sprendimus ir pavesti Inspekcijai pakartotinai įvertinti ginčo medžiagą.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad Patikrinimo akto tvirtinimo metu skiriant baudą, atsižvelgta į pažeidimų pobūdį ir patikrinimo metu nustatytas atsakomybę sunkinančias aplinkybes:

- dėl mokesčių mokėtojo tyčinių veiksmy ar neveikimo padaryta didelė žala valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų;
- mokesčių mokėtojas mokestinio patikrinimo metu vengė bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ir teikti jam aktualią informaciją, dokumentus ar jų kopijas (Pareiškėjui duotas mokesčių administratoriaus nurodymas; Pareiškėja nurodymą įvykdė);
- į apskaitą įtraukti juridinės galios neturintys apskaitos dokumentai arba juridinę galią turintys apskaitos dokumentai, kuriuose užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko arba įvyko kitomis, negu nurodyta, sąlygomis (mokestis apskaičiuotas taikant MAĮ 69 straipsnį). Baudą mažinančių aplinkybių nenustatyta.

Sprendime pažymėta, kad atleidimo nuo mokesčių mokėtojai apskaičiuotų baudų / delspinigių teisiniai pagrindai nurodyti MAĮ 100 straipsnyje bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintose Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklėse (toliau – Taisyklės). MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei Taisyklių 7 punkte nurodyta, jog mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

Inspekcija Sprendime pacitavo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies nuostatas, kuriose išdėstyti atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindai.

Inspekcija nurodė, kad įvertinus MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto turinį, matyti, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo baudų sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta tenka būtent mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių ir / ar baudų teisine galimybe šiuo pagrindu. Klausimą dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatų taikymo galima spręsti tik tuo atveju, kai yra pakankamai duomenų ir įrodymų, kurie patvirtina tai, kad mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Tokios pozicijos minėtu aspektu laikosi ir LVAT (žr., pvz., LVAT 2011-03-28 nutartį adm. byloje Nr. A-556-364/2011; 2011-04-07 nutartį adm. byloje Nr. A-575-753/2011; 2012-01-23 nutartį adm. byloje Nr. A-575-404/2012). Taigi, tam, kad nagrinėjamu atveju būtų galima taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, Pareiškėjas turi nurodyti bei įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius. Inspekcijos vertinimu, nėra pagrindo Pareiškėjos atleisti nuo GPM baudos mokėjimo, remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatomis. Inspekcija pažymėjo, kad vien paaiškinimai, jog Pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus ir dokumentus, neskundė patikrinimo rezultatų ir sumokėjo apskaičiuotą mokesčio sumą, negali būti vertinamos kaip Pareiškėjo kaltę paneigiančios ar mažinančios aplinkybės.

Inspekcija nurodė, kad dėl atleidimo nuo baudų mokėjimo remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatomis, LVAT ne kartą yra pažymėjęs, kad nurodytas atleidimo pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*; tokiomis aplinkybėmis laikomos nepaprastos aplinkybės, kurių negalima numatyti, išvengti ir kokiomis nors priemonėmis pašalinti, pavyzdžiui, stichinės nelaimės: smarkios audros, ciklonai, žemės drebėjimai, jūrų ar upių potvyniai, žaibai, sprogimai, gaisrai, mašinų, gamybinių pastatų ir kurių nors vidaus komunikacijų sunaikinimas ir kt.) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo, ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veikai tik tuomet eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti (žr., pvz., LVAT 2005-02-09 nutartį adm. byloje Nr. A-15-141/2005, 2014-04-01 nutartį adm. byloje Nr. A-556-947/2014). Inspekcijos vertinimu, nenustatyta aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure* ar kitoms nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančioms aplinkybėms, kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, todėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo GPM baudos mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatas.

Dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo baudos mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatas, Inspekcija pažymėjo, kad mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudos, kai nepadaroma žala biudžetui. LVAT ne kartą yra sprendęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčio 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 baudos ir delspinigių (žr., pvz., LVAT 2010-05-20 nutartį adm. byloje Nr. A-442-773/2010). Inspekcijos vertinimu, nėra pagrindo atleisti Pareiškėjo nuo baudos MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytais pagrindais.

Sprendime nurodyta, kad nagrinėjant Pareiškėjo prašymą atleisti nuo baudų pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, nenustatyta duomenų, kad Pareiškėjas mokesčių

įstatymus pažeidė dėl klaidingų apibendrintų mokesčių įstatymų paaiškinimų arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo baudos mokėjimo šiuo pagrindu.

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

Pareiškėjo skundas tenkintinas iš dalies, o skundžiamas Inspekcijos sprendimas keistinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl Pareiškėjo prašymo sumažinti jam skirtą 42264 Eur GPM baudą nuo 35 proc. iki 10 proc.

Panevėžio AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Pareiškėjui skyrė 48 302 Eur (40 proc. GPM) baudą, bei nagrinėdama 2024-12-09 Pareiškėjo prašymą sumažinti skirtą baudą, 2025-01-07 sprendimu Nr. (42.59Mr) 500-20 atleido Pareiškėją nuo dalies (6 038 Eur GPM) baudos mokėjimo. Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundą, Sprendimu Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino.

Pareiškėjas skunde teigia, kad Pareiškėjo atsakomybę lengvinanti aplinkybė yra tai, kad Pareiškėjas pripažino padarytą pažeidimą, pateikė visą prašomą informaciją, savo noru atlygino žalą: susitarė dėl mokestinės prievolės ir delspinigių sumokėjimo. Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu papildomai nurodė, kad patikrinimo metu nuolat teikė visą prašomą informaciją, todėl jam nesuprantama, kodėl patikrinimo metu skiriant baudą į šias aplinkybes nebuvo atsižvelgta.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, kad Pareiškėjas prašo Inspekcijos sprendimo dalį, kuria nesumažinta bauda iki 10 proc., panaikinti, tačiau atleidimą nuo GPM baudos mokėjimo grindžia ne MAJ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatomis, bet analizuodamas baudos skyrimo pagrindus.

Baudų skyrimas reglamentuojamas MAJ 140 straipsnyje, kuriame, be kita ko, nustatyta: „asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus <...>“ (1 dalis); „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“ (2 dalis). Pagal MAJ 140 straipsnio 5 dalį, konkretų asmeniui skirtinos baudos dydį mokesčių administratorius apskaičiuoja ir motyvuotai nustato atsižvelgdamas į šias baudų skyrimo taisykles: 1) mokesčių administratorius pasirenka skiriamos konkrečios baudos dydį, skaičiuodamas nuo jos vidurkio, kuris apskaičiuojamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ar 2 dalyje (ar specialiajame mokesčio įstatyme) nurodytos trūkstamos mokesčio sumos dydžio baudos minimalų ir maksimalų dydžius sudedant ir gautą rezultatą padalijant pusiau; 2) mokesčių administratorius, skirdamas konkrečią baudą, vertina šio straipsnio 2 dalies 1–4 punktuose nurodytas aplinkybes ir baudos dydį skaičiuoja nuo baudos vidurkio; 3) mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę lengvinančios aplinkybės ir nėra sunkinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, nesiekiančią skirtinos baudos vidurkio; 4) mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir nėra lengvinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, viršijančią skirtinos baudos vidurkį.

Komisija atkreipia dėmesį, kad vertinant mokesstinės atsakomybės individualumą, sprendžiant sankcijų dydžio klausimą ar atleidimo nuo jų, būtina įvertinti ne tik teisės aktus, formuojamą praktiką, bendruosius teisės principus, tačiau ir individualias to mokesčio mokėtojo aplinkybes. Įstatymo leidėjo ir formuojamoje teismų praktikoje nėra pateikta baigtinio aplinkybių sąrašo, kuris leistų vienareikšmiškai ir neginčijamai nustatyti sankcijos dydį ir / ar atleidimo nuo jų pagrindus, bet kuriuo atveju tai turi atitikti teisingumo ir protingumo kriterijus. Iš teismų praktikos matyti, jog bauda atlieka dvi skirtingas paskirtis: viena paskirtis yra bausti, o kita – atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis (žr., pvz., LVAT 2011-11-18 nutartį adm. byloje Nr. A-143-2619-11, 2019-07-31 nutartį adm. byloje Nr. A-1811-575/2019 ir kt.)

MAĮ įtvirtinta bauda yra bendro pobūdžio, t. y. ji gali būti taikoma visiems mokesčių mokėtojams. Kadangi dėl mokesčio nesumokėjimo atsiradę turtiniai valstybės praradimai yra kompensuojami MAĮ nustatytais delspinigiais, nagrinėjamos baudos pagrindinė paskirtis iš esmės negali būti kitokia nei bausti, taip pat atgrasyti nuo tokių pažeidimų ateityje tiek patį pažeidėją, tiek kitus asmenis.

Komisija papildomai pažymi, kad Lietuvos Respublikos Seimas 2025-06-19 priėmė MAĮ pakeitimus (įstatymo redakcija Nr. XV-309), kuriais keičiama ir MAĮ 140 straipsnio 3 dalies 1 punkto redakcija – pagal naują redakciją asmens atsakomybę lengvinančia aplinkybe pripažįstama, kai asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir (arba) bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu. Taigi, asmens pažeidimo pripažinimas yra savarankiška atsakomybę lengvinanti sąlyga, vertinama atsietai nuo bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi sąlygos.

Ginčo atveju, net pripažinus lengvinančia aplinkybę Pareiškėjo bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, atsižvelgiant į nustatytas sunkinančias aplinkybes bei jų kiekį, pagrįstai sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo buvo skirta 40 proc. dydžio mokesčio bauda, kuri, nagrinėjant Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo baudos, Panevėžio AVMI sprendimu buvo sumažinta iki 35 proc.

Komisija taip pat pažymi, kad Pareiškėjo nurodytos aplinkybės yra reikšmingos sprendžiant dėl skiriamos baudos dydžio, o atleidimo nuo baudos klausimas sprendžiamas MAĮ 141 straipsnio nustatyta tvarka. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A-556-903/2008 pareiškėjas apeliaciniame skunde nurodė, kad neva skiriant mokesčių baudas, nebuvo atsižvelgta į tai, jog, kaip ir numato įstatymas, jis bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pateikė visus dokumentus, nevengė išsiaiškinti kilusių klausimų, pateikė visus dokumentus, mokesčinį patikrinimą atlikusiam pareigūnui sudarė reikiamas sąlygas, o tai turėjo sąlygoti atleidimą nuo mokesčių baudų. Tačiau LVAT tokią poziciją pripažino nepagrįsta, be kita ko, akcentuodamas, kad atleidimą nuo baudos reglamentuoja MAĮ 141 straipsnis, o Pareiškėjo nurodytos aplinkybės atleidimui nuo paskirtos baudos įtakos neturi (žr., pvz., 2008-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A-556-903/2008).

Atleidimo nuo pagal MAĮ 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų sąlygos ir pagrindai yra įtvirtinti to paties įstatymo 141 straipsnyje, kurio 1 dalyje nurodyta, kad atleidimo nuo pagal šio įstatymo 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl

klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjo prašymą atleisti jį baudų mokėjimo, detaliai išanalizavo visus MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus atleidimo nuo sankcijų pagrindus, LVAT suformuotą šios teisės normos taikymo praktiką ir išdėstė išsamus motyvus, kodėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo baudų sumokėjimo nei vienu iš nurodytose teisės normose įtvirtintu pagrindu. Komisijos vertinimu, Inspekcija tinkamai taikė ir aiškino teisės normas bei vertino faktines aplinkybes, konstatavusi, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėjo nuo baudų mokėjimo, remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nurodytais pagrindais. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatą Pareiškėjas nepaneigė savo kaltės, todėl šiuo pagrindu negali būti atleistas nuo baudos. Atleidimas nuo baudos pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą yra sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*). Kadangi tokių aplinkybių šioje byloje nenustatyta, Pareiškėjas negali būti atleistas nuo baudos ir šiuo teisiniu pagrindu. MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatyta sąlyga – nepadaryta žala valstybės biudžetui – Pareiškėjo atleidimui nuo baudos taip pat paneigtina. Patikrinimo metu apskaičiuotas GPM Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais į biudžetą sumokėtas nebuvo, todėl žala biudžetui buvo padaryta. Siekiant pasinaudoti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytu atleidimo nuo baudų pagrindu, mokesčių mokėtoju tenka pareiga įrodyti, kad jis dėl atitinkamo mokesčio mokėjimo kreipėsi į mokesčių administratorių, o pastarasis jam suteikė tuo klausimu klaidingą konsultaciją. Pareiškėjo atveju tokių faktinių duomenų nėra, todėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodyto teisinio reguliavimo galimo taikymo aptarimas nėra aktualus.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjo prašymą panaikinti Inspekcijos Sprendimą ir grąžinti bylą pakartotiniam nagrinėjimui, pažymi kad LVAT formuojamoje praktikoje (žr., pvz., 2008-02-14 nutartį adm. byloje Nr. A-438-163/2008, 2009-05-04 nutartį adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-11-14 sprendimą adm. byloje Nr. A-556-2765/2011, 2024-04-30 nutartį adm. byloje Nr. eA-344-602/2024) laikosi nuoseklios pozicijos dėl to, jog pagrindas mokestinio ginčo bylą grąžinti pakartotiniam mokesčių administratoriaus vertinimui yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus, atlikti naujus skaičiavimus. Pareiškėjas nepateikė ir Komisija nenustatė aplinkybių ar įrodymų, kuriuos reikėtų iš naujo įvertinti, procedūrų, kurias reikėtų pakartotinai atlikti, todėl konstatuoja, kad nėra teisinio pagrindo Inspekcijai pavesti iš naujo vertinti atleidimo nuo baudų pagrindus.

Dėl teisingumo ir protingumo kriterijų taikymo

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT (žr., pvz., 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartį adm. byloje Nr. A-575-2144/2011), 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 (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis) bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus.

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 procedūrų ir mokestinio ginčo metu (detaliai šios aplinkybės aptartos LVAT 2014-03-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-990/2014).

Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, kad atsižvelgiant į tai būtų galima skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali ir kt.; įstatymuose už įstatymų pažeidimus nustatomos baudos turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti įstatymų laikymąsi, nustatytų pareigų vykdymą (žr., pvz., Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimus).

Pagal LVAT išaiškinimą, šiuolaikinė teisės samprata remiasi aiškiu teisės ir įstatymo skyrimu, pripažįstant teisę fundamentalesniu dalyku negu įstatymas. LVAT yra pažymėjęs, kad tuo atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio konflikto atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai (žr., pvz., 2007-07-05 nutartį adm. byloje Nr. A-17-773/2007). Nuo teisingumo principo, kaip universalaus bendrojo teisės principo, neatskiriamas proporcingumo principas, kurio esmė yra tai, kad pritaikyta neigiama poveikio priemonė turi atitikti padarytą pažeidimą. Tačiau teisės teorijoje ir teisminėje praktikoje pripažįstama, kad teisingumo principas reikalauja, jog asmuo, padaręs priešingą teisei veiką, neišvengtų ir atsakomybės. Be to, LVAT aiškindamas proporcingumo principo taikymą, yra nurodęs, kad būtina rasti balansą tarp padaryto pažeidimo ir taikytos poveikio priemonės dydžio (žr., pvz., 2016-03-09 nutartį adm. byloje Nr. eA-298-556/2016).

Komisija, atsižvelgiama LVAT formuojamą praktiką bei į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus, įvertinusi tai, kad Pareiškėjas pilna apimtimi pripažino pažeidimą, neskundė sprendimo, siekia atlyginti padarytą žalą biudžetui, sudarydamas mokestinės paskolos sutartį, daro išvadą, kad Pareiškėjo atžvilgiu gali būti taikomas MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje nustatytas teisingumo ir protingumo principas. Paminėtina, kad atleidus Pareiškėją nuo dalies GPM baudos sumokėjimo, nebūtų pažeistas proporcingumo principas, nes be paskirtų baudų mokesčių mokėtojui dar buvo apskaičiuoti mokesčių delspinigiai. Todėl, atsižvelgiant į aptartas aplinkybes ir siekiant užtikrinti už mokestinių prievolių taikomų ekonominių priemonių proporcingumą, išvengiant taikomų poveikio priemonių neigiamo poveikio Pareiškėjo interesams, konstatuotina, kad Pareiškėjas papildomai atleistinas nuo dalies GPM baudos mokėjimo. Komisija savo sprendimu atleidžia Pareiškėją nuo dalies, t. y. nuo 12 075 Eur GPM baudos sumokėjimo, tačiau neatleidžia nuo 30 189 Eur GPM baudos sumokėjimo, kas sudaro 25 proc. dydžio GPM sumos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 141 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-03-20 sprendimo Nr. 69-16 dalį.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 12 075 Eur GPM baudos sumokėjimo.
3. Neatleisti nuo 30 189 Eur GPM baudos sumokėjimo.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė