



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. R. 2016-02-24 SKUNDO**

2016 m. balandžio d. Nr. S- (7-38/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės – pranešėja
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovei
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui

Advokatei Valei Petkevičienei
Tomui Karosui

2016 m. balandžio 12 d. posėdyje išnagrinėjusi S. R. (toliau – Pareiškėjas) 2016 m. vasario 24 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016 m. vasario 3 d. sprendimo Nr. 68-23, nustatė:

Inspekcija 2016-02-03 sprendimo Nr. 68-23 pirma dalimi patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-11-10 sprendimą Nr. (04.7.2)-K10-95, kuriuo Pareiškėjas buvo atleistas nuo 2 767,28 Eur PVM delspinigių ir neatleistas nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių. Inspekcija antra sprendimo dalimi Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo baudos mokėjimo perdavė nagrinėti Kauno AVMI.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas Kauno AVMI pateikė 2015-10-12 prašymą atleisti nuo priskaičiuotų 31 750 Eur PVM delspinigių. Kauno AVMI, įvertinusi Pareiškėjo pateiktą 2015-10-12 prašymą, 2015-11-10 sprendimu Nr. (04.7.2)-K10-95 iš dalies jį patenkino, t. y. atleido Pareiškėją nuo 2 767,28 Eur PVM delspinigių mokėjimo ir neatleido nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių. Pareiškėjas, nesutikdamas su šiuo vietos mokesčių administratoriaus sprendimu, pateikė 2015-11-27 skundą centriniam mokesčių administratoriui. Pareiškėjas pateiktame skunde nurodė, jog jau yra nubaustas Druskininkų miesto apylinkės teismo 2014-08-08 teismo baudžiamuoju įsakymu, todėl mokesčių administratoriaus 2015-08-21 sprendimu Nr. (13.2) FR0682-555 paskirta 10 443 Eur PVM bauda turėtų būti panaikinta. Taip pat Pareiškėjas nesutiko su aritmetiniu delspinigių skaičiavimu ir nurodė, jog iki mokestinio patikrinimo pradžios (2015-04-15) daugiau kaip pusė PVM (2014-04-10–2014-07-18) jau buvo sumokėta, todėl jam nesuprantama, kodėl Kauno AVMI, nagrinėdama Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių, naudojo 34 808,55 Eur sumą. Pareiškėjas pažymėjo, jog FNTT ikiteisminis tyrimas dėl 2007–2010 m. atlikto PVM įstatymo pažeidimo buvo įformintas tik 2014-06-23, kurio rezultatai mokesčių administratoriui

perduoti 2014-07-25, todėl už visą 7 metų laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, kurie yra neproporcingi. Pareiškėjas taip pat nurodė, jog jis gali būti atleidžiamas nuo delspinigių, nes juos išieškoti nėra tikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu.

Inspekcija nurodo, jog atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus nustato 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 100 str. 1 dalis ir 141 str. 1 dalis bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių (toliau – Taisyklės) 7 punktą.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas pateiktame skunde centriniam mokesčių administratoriui nurodė, jog jis 2013 metais pateko į avariją, ilgai gulėjo ligoninėje, pastovaus pajamų šaltinio neturi, o dirbti neleidžia sveikata, ir pridėjo medicininių dokumentų išrašų kopijas.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktu, nurodo, jog nors Pareiškėjas pateikė medicininius dokumentus, ne gydymo įstaigos išrašus, iš kurių matyti aiški ir įskaitoma Pareiškėjo ligos istorija, tačiau iš Pareiškėjo pateiktų dokumentų matyti, jog jam nėra nustatytas nedarbingumas, neįgalumas ar kitos medicinos įstaigos patvirtintos aplinkybės, jog Pareiškėjas yra nedarbingas asmuo. Be to, pažymima, jog vien asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika) dar nesudaro pagrindo jį atleisti nuo delspinigių mokėjimo. Atleidimo nuo delspinigių pagrindą šiuo atveju galima konstatuoti tik tuo atveju, jeigu netikslinga išieškoti mokesstinę nepriemoką, atsižvelgiant į asmens bendrą ekonominę (socialinę) padėtį (MAĮ 113 str. 1 d. 3 punktas) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartis adm. byloje Nr. A-442-807/2010).

Mokesčių administratorius, vertindamas Pareiškėjo ekonominę (socialinę) padėtį, nustatė, kad Pareiškėjas yra vedęs, turi tris pilnamečius vaikus, laikotarpiu nuo 2014-05-02 iki 2014-08-29 dirbo UAB „U1“, laikotarpiu nuo 2014-09-23 iki 2014-12-23 – UAB „K1“, laikotarpiais nuo 2014-06-19 iki 2014-06-27, nuo 2014-12-09 iki 2014-12-15 ir nuo 2015-09-11 iki 2015-10-09 buvo įsigijęs verslo liudijimus meninei kūrybai ir medienos ruošai. Pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2014 metus Pareiškėjas deklaravo 13 379,30 Lt (3 874,91 Eur) su darbo santykiais susijusias pajamas ir 2 000 Lt (579,24 Eur) pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimus. Pareiškėjo sutuoktinė A. M. R. dirba UAB D1 ir 2014 metais gavo 37 517,81 Lt (10 865,91 Eur) su darbo santykiais susijusias pajamas. Pažymima, kad Druskininkų miesto apylinkės teismo 2014-08-08 teismo baudžiamuoju įsakymu baudžiamuoju byloje Nr. 1-100-418/2014 ir Kauno AVMI 2015-08-21 sprendimu Nr. (13.2) FR0682-555 nustatyta, jog Pareiškėjas 2007–2010 m. laikotarpiu gavo 885 473 Lt pajamas.

Taip pat nurodoma, jog, VĮ Registrų centras duomenimis, Pareiškėjo vardu registruotas nekilnojamasis turtas:

- 0,0683 ha žemės sklypas su pastatu – 164,20 kv. m gyv. namu su studijos-galerijos patalpomis adresu: *duomenys neskelbtini*, (šis nekilnojamojo turto objektas 2015-06-15 padovanotas sūnui M. R.);

- 0,0564 ha žemės sklypas su 47,02 kv. m sodo pastatu adresu: *duomenys neskelbtini*, (Inspekcijos 2015-09-30 sprendimu dėl turto arešto apribota disponavimo teisė);

- 323/1619 dalis 16,1900 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypo adresu: *duomenys neskelbtini*;

- 50/248 dalis 2,4800 ha miškų ūkio paskirties žemės sklypo adresu: *duomenys neskelbtini*.

Pareiškėjo sutuoktinės vardu registruotas nekilnojamasis turtas – 3 kambarių 49,20 kv. m butas adresu: *duomenys neskelbtini*.

Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjo vardu šiuo metu yra registruota viena transporto priemonė *TOYOTA YARIS* (2006 m.) (nuo 2015-09-30 Inspekcijos

sprendimu taikomi apribojimai, draudžiant transporto priemonę išregistruoti arba pakeisti jos savininką).

Inspekcija, įvertinusi surinktus duomenis ir nustatytus faktus, konstatuoja, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių dėl sunkios socialinės ekonominės padėties. Įvertinus Pareiškėjo pateiktus duomenis, teisės normas ir LVAT praktiką bei turimų informacijos šaltinių duomenis, daroma išvada, kad prašymo nagrinėjimo metu nustatytos aplinkybės neatitinka MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytų atleidimo nuo delspinigių kriterijų, kuriais remiantis Pareiškėjas galėtų būti atleistas nuo PVM delspinigių.

Nurodoma, jog Pareiškėjas skunde centriniam mokesčių administratoriui teigė, kad vienas iš atleidimo nuo delspinigių pagrindų yra tas, jog nuo pažeidimo padarymo datos (tiriamasis laikotarpis nuo 2007 m. iki 2010 m.) iki FNTT specialisto išvados surašymo praėjo 7 metai, t. y. įstatymo pažeidimas už 2007 m. buvo įformintas tik 2014-06-23, o mokesčių administratoriui informacija perduota 2014-07-25.

Centrinis mokesčių administratorius, susipažinęs su byloje esančia medžiaga, pažymi, jog Pareiškėjo daromas pažeidimas buvo tęstinis. Nustatyta, jog metinėse pajamų deklaracijose (GPM305, GPM308) už 2007–2010 metus Pareiškėjas pateikė neteisingus duomenis iš veiklos pagal verslo liudijimą (priede GPM305V, GPM308V): 2007 metais deklaravo 89 570 Lt, gavo 84 570 Lt pajamas, t. y. 5 000 Lt daugiau; 2008 metais deklaravo 119 800 Lt, gavo 497 260 Lt pajamas, t. y. 377 460 Lt mažiau; 2009 metais deklaravo 3 583,15 Lt, gavo 210 643,15 Lt pajamas, t. y. 207 060 Lt mažiau; 2010 metais pajamų nedeklaravo, gavo 93 000 Lt pajamas, t. y. 93 000 Lt mažiau. Atsižvelgiant į tai, kas nustatyta, daroma išvada, kad Pareiškėjo teiginiai dėl 7 metų laikotarpio, skaičiuojant nuo 2007 m., yra nepagrįsti.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu, atsižvelgdama į jį aiškinančią LVAT praktiką (2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-5-364/2011; LVAT 2012-09-19 aprobuotas LVAT praktikos, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymo normas, apibendrinimas, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 23, p. 542–877), daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju nenustatyta sąlygų, kurios sąlygotų Pareiškėjo atleidimą nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu. Inspekcija Pareiškėjo teiginius dėl galimai netinkamos mokesčių administratoriaus ar kitų institucijų vykdomos mokesčių mokėtojo veiklos kontrolės ir laiku nenustatyto daromo mokesčių įstatymo pažeidimo atmeta kaip nepagrįstus.

Taip pat Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktu, nurodo, jog nagrinėjamu atveju nenustatyta aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure* ar kitoms nuo Pareiškėjo valios nepriklausančioms aplinkybėms, kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, todėl konstatuojama, jog Pareiškėjas negali būti atleistas nuo aukščiau nurodytų delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą.

Dėl MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkto nuostatų centrinis mokesčių administratorius atkreipia dėmesį, jog Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė įrodymų, kurie įrodytų, jog jis nėra kaltas dėl padarytų pažeidimų ar kad mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčio mokėjimo klausimais. Pažymima, jog šiuo atveju nenustatyta, kad Pareiškėjas būtų kreipęsis į mokesčių administratorių dėl teisės normų taikymo paaiškinimo ar gavęs klaidingą mokesčių administratoriaus konsultaciją, kurią būtų galima patikrinti, todėl nėra pagrindo svarstyti Pareiškėjo atleidimo klausimą MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkto pagrindu.

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas pateiktame skunde Inspekcijai nurodė, jog 2015-08-21 jam buvo apskaičiuoti 33 766,22 Eur PVM delspinigiai, tuo tarpu Kauno AVMI sprendime dėl Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių paminėta, jog 2015-11-10 balanso

duomenimis užfiksuota 31 750,36 Eur PVM delspinigių suma, t. y. dėl neaiškių priežasčių delspinigiai nuo 2015-08-21 iki 2015-11-10 sumažėjo 2 015,86 Eur.

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, jog, kaip teisingai nurodė Kauno AVMI 2015-08-21 sprendime Nr. (13.2) FR0682-555, kuriuo Pareiškėjui buvo apskaičiuoti mokėtini 33 766,22 Eur PVM delspinigiai, Pareiškėjui apskaičiuota delspinigių suma (sumos) gali keistis, atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais, pavyzdžiui, pasibaigus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundimo terminams, atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus. Papildomai Inspekcija primena, kad delspinigių ataskaitą konkrečiai datai galima užsisakyti per portalą „Mano VMI“, pagrindiniame lange paspaudus mygtuką „Užsakykite paslaugą“, paslaugų grupėje „Mokesčių mokėtojo apskaitos duomenų tvarkymas ir mokėjimai“ ir pasirinkus paslaugą „Apskaitos duomenų ataskaitos“.

Pareiškėjas skunde Inspekcijai pažymėjo, jog delspinigiai Kauno AVMI sprendime, nuo kurių mokėjimo jis atleistas, skaičiuoti nuo 34 808,55 Eur (už laikotarpį nuo 2014-07-25 iki 2015-04-15 (34 808,55 Eur x 265 d. x 0,03 proc.)), nors Pareiškėjas iki 2014-07-25 jau buvo sumokėjęs dalį PVM.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs byloje esančią medžiagą, nustatė, jog Pareiškėjo PVM nepriemoka 2014-07-25, balanso duomenimis, įvertinus Pareiškėjo atliktus PVM mokėjimus, sudarė ne 34 808,55 Eur, o 14 584,97 Eur, ir mokesčių administratorius, skaičiuodamas delspinigių sumą nuo 2014-07-25 iki 2015-04-15, kuria Pareiškėjas Kauno AVMI sprendimu buvo atleistas, turėjo atitinkamai skaičiuoti: 14 584,97 Eur x 265 d. x 0,03 proc., kas sąlygotų, jog Pareiškėjas už minėtą laikotarpį turėtų būti atleistas ne nuo 2 767,28 Eur, o nuo 1 159,50 Eur PVM delspinigių. Tačiau vietos mokesčių administratorius susidariusią situaciją vertino Pareiškėjo naudai ir atleido Pareiškėją nuo didesnės delspinigių dalies, naudodamas patikrinimo metu apskaičiuotos PVM sumos skaitmenį.

Inspekcija dėl Pareiškėjo prašymo atleisti jį nuo 10 443 Eur PVM baudos, atsižvelgiant į jo prašyme Inspekcijai nurodytas LVAT nutartis, pažymi, jog MAĮ 141 str. 3 dalyje nustatyta, kad nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Atleidimo nuo baudų tvarką, kai atitinkamo sprendimo priėmimas priklauso mokesčių administratoriaus kompetencijai, nustato centrinis mokesčių administratorius. Nagrinėjamu atveju yra aktualios Taisyklių 15.3 punkto nuostatos, kuriose nustatyta, jog mokesčių mokėtojas, prašydamas atleisti jį nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų, gali kreiptis į vietos mokesčių administratorių, kurio aptarnaujamoje teritorijoje registruotas mokesčių mokėtojas – kai pateikiamas atskiras prašymas. Šiuo atveju Pareiškėjas pateikė atskirą prašymą atleisti nuo paskirtų baudų mokėjimo, kuris pagal kompetenciją yra priskirtinas Kauno AVMI. Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjo 2015-11-27 prašymą dėl atleidimo nuo baudos perduoda nagrinėjimui pagal kompetenciją Kauno AVMI.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Skunde nurodoma, jog centrinis mokesčių administratorius nepagrįstai nenagrinėjo Pareiškėjo prašymo atleisti nuo baudos mokėjimo, perduodamas jį nagrinėti vietos mokesčių administratoriui. Nurodoma, jog Pareiškėjas skundą Inspekcijai pateikė, vadovaudamasis Taisyklių 15.5 punktu, kuriame nurodyta, jog mokesčių mokėtojas, prašydamas atleisti jį nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų, gali kreiptis į centrinį mokesčių administratorių, paduodant skundą per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas skundžiamas, – kai mokesčių mokėtojas prašo atleisti nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų mokestinio ginčo nagrinėjimo metu.

Pareiškėjas nurodo, jog jis Druskininkų miesto apylinkės teismo 2014-08-08 įsakymu

(teismo baudžiamasis įsakymas įgijęs *res judicata* galią) jau yra nubaustas 8 320 Lt bauda, kurią į biudžeto sąskaitą sumokėjo. Kauno AVMI 2015-08-21 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo jam buvo paskirta 30 proc. PVM bauda pagal MAĮ 139 str. 1 dalį. Teigiama, kad tiek Teismo, tiek Kauno AVMI paskirta bauda yra už tą patį pažeidimą – PVM nedeclaravimą ir nesumokėjimą nuo pažeidimo metu nustatytų gautų pajamų. Todėl daroma išvada, kad paskirta bauda už mokesčių teisės pažeidimus prilygsta jo nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija pagal Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalį.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog 10 443 Eur PVM bauda jam, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalimi, neturėjo būti skiriama. Todėl Inspekcija neteisingai skirtą baudą privalėjo panaikinti, netgi nesant Pareiškėjo prašymo. Tuo tarpu Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė aiškias baudos panaikinimo priežastis.

Pareiškėjas, cituodamas skundžiamo Inspekcijos sprendimo argumentus dėl Pareiškėjo neatleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 ir 2 punktus, atkreipia dėmesį į Kauno AVMI 2015-07-17 patikrinimo akto Nr. FR0680-523, kuriuo Pareiškėjui apskaičiuotas mokėtinas PVM, netikslumus. Nurodoma, jog mokesčių administratoriaus nustatytas pažeidimas neatitinka faktiškai Pareiškėjo gautų ir patikrinimo akte užfiksuotų pajamų. Pareiškėjo teigimu, 100 000 Lt PVM ribą jis viršijo 2008 m. liepos mėnesį (per 12 mėn. pajamos padidėjo 114 100 Lt), todėl nuo 2008 m. liepos mėn., vadovaujantis PVM įstatymo 71 straipsniu, jis privalėjo įsiregistruoti PVM mokėtoju bei mokėti PVM nuo sumos, viršijančios 100 000 Lt PVM ribą, o ne 2007 metais, kaip kad klaidingai buvo užfiksuota Kauno AVMI patikrinimo akte, o vėliau patvirtinta ir Kauno AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Neteisingai nustatyta ir patvirtinta PVM prievolė turėjo įtakos delspinigių skaičiavimui ir baudos dydžiui. Pareiškėjo nuomone, vietos mokesčių administratoriaus pareigūnas, priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, vadovaudamasis MAĮ 132 str. 1 d. 2 punktu, privalėjo išnagrinėti ir įvertinti patikrinimo aktą, su juo susijusią medžiagą, ištaisyti klaidą, nepriklausomai nuo to, kad Pareiškėjas neteikė pastabų, ir nustatyti teisingą PVM prievolę, kuri iš tikrųjų sudaro 105 252,06 Lt (30 483,10 Eur). Pareiškėjas pažymi, kad centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime nurodydamas, kad Pareiškėjas 2007 metais deklaravo 89 570 Lt, gavo 84 570 Lt pajamų, t. y. 5 000 Lt daugiau, taip pat turėjo suabejoti, kaip Pareiškėjo 2007 m. gautos pajamos galėjo viršyti 100 000 Lt ribą, jei faktiškai per tuos metus pajamos tesudarė 84 570 Lt.

Be to, nurodoma, jog mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjo patikrinimą, ne nustatinėjo padarytą žalą biudžetui, o atliko FNTT specialisto 2014-06-23 išvadoje Nr. 5-2/10 jau nustatytų pažeidimų vertinimą, vadovaudamasis MAĮ 72 straipsniu. Todėl Kauno AVMI negalėjo vadovautis MAĮ 68 str. 3 dalimi ir perskaičiuoti mokesčius už ilgesnį terminą negu tas, kuris numatytas MAĮ 68 str. 1 dalyje. Daroma išvada, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, pažeidė imperatyvias MAĮ nuostatas, nes jis neturėjo teisės apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį nei einamųjų ir 5 praėjusių metų laikotarpius, t. y. einamieji 2015 m., kai buvo išrašytas pavedimas, ir 5 praėję, bet tikrinami 2014, 2013, 2012, 2011 ir 2010 mokestiniai metai. Tokiu būdu mokesstinio patikrinimo metu perskaičiuoti ar papildomai apskaičiuoti PVM už 2007 (faktiškai už 2008 metus) mokesčio administratorius neturėjo teisės. Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius turėjo teisę įvertinti tai, kad nors Pareiškėjas 2010 metais nedeclaravo pajamų, tačiau faktiškai gavo 93 000 Lt pajamas už darbus, įsigijus verslo liudijimą, mokesstinė prievolė jam neatsiranda.

Pareiškėjas nurodo, jog jis, vadovaudamasis MAĮ 160 str. 1 dalimi, 160 str. 2 d. 7 punktu, centriniam mokesčių administratoriui yra pateikęs prašymą dėl mokesstinio ginčo bylos proceso atnaujinimo. Tikimasi, kad pateikti akivaizdūs įrodymai, jog patikrinimo metu bei Kauno AVMI 2015-08-21 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (13.2) FR0682-555 padaryti esminiai materialinės teisės normų pažeidimai jas taikant, turėję įtakos mokesatinei nepriemokai atsirasti, bus įvertinti.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, vadovaudamasis MAĮ 6, 7, 8, 32, 35 straipsnių nuostatomis, LVAT suformuota praktika mokesčių administravimo srityje, prašo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, panaikinti Inspekcijos 2016-02-03 sprendimą Nr. 68-23.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmetinas, Inspekcijos 2016-02-03 sprendimas Nr. 68-23 tvirtintinas.

Ginčas nagrinėjamoje byloje kilęs dėl to, ar pagrįstai ir teisėtai mokesčių administratorius neatleido Pareiškėjo nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Pažymėtina, jog Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu patvirtino, jog ginčas iš esmės kilęs dėl Inspekcijos 2016-02-03 sprendimo Nr. 68-23 pirmos dalies, kuria netenkintas Pareiškėjo prašymas atleisti jį nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių mokėjimo. Taip pat atstovė nurodė, jog vietos mokesčių administratorius, vykdydamas skundžiamo Inspekcijos sprendimo antrą dalį, kuria Inspekcija Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo baudos mokėjimo perdavė nagrinėti Kauno AVMI, atleido Pareiškėją nuo 10 443 Eur PVM baudos mokėjimo. Todėl, atsižvelgiant į Pareiškėjo atstovės Komisijos posėdžio metu patikslintą Pareiškėjo skundo Komisijai reikalavimą, ginčo dėl Pareiškėjo atleidimo nuo PVM baudos mokėjimo nebėra.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjo skundo Komisijai ir Pareiškėjo atstovės Komisijos posėdžio metu išdėstytus nesutikimo su skundžiamo Inspekcijos sprendimo pirma dalimi argumentus, konstatuoja, jog nagrinėjamos bylos ginčo dalykas – ar Pareiškėjas gali būti atleistas nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktą ir 141 straipsnio 1 dalies 1–2 punktus bei 100 str. 1 d. 3 punktą. Tai yra Pareiškėjo skundo nagrinėjimo ribos.

Vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktu ir 141 str. 1 d. 1 punktu, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Įvertinus minėtos teisės normos turinį, matyti, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių 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 teisine galimybe. Pabrėžtina, jog klausimą dėl MAĮ 141 str. 1 d. 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, kuris, vadovaudamasis 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2000-09-19 įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija) 13 straipsniu, formuoja vienodą administracinių teismų praktiką taikant įstatymus (pavyzdžiui: 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A-556-364/2011; 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A-575-753/2011; 2012-01-23 nutartis adm. byloje Nr. A-575-404/2012; 2012-03-07 LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimo (II dalis) 31 punktas („Administracinė jurisprudencija“ Nr. 22, 2011).

Nagrinėjamoje byloje nustatyta, jog Pareiškėjas 2007–2010 m. laikotarpiu vykdė taikomosios dailės ir vaizduojamojo meno dirbinių gamybos individualią veiklą, tačiau gyventojas, įsigijusio verslo liudijimą, pajamų ir išlaidų apskaitos žurnale neregistravo 2007–2010 metais gautas 885 473,15 Lt pajamas: 2007 m. – 84 570 Lt, 2008 m. – 497 260 Lt, 2009 m. – 210 643,15 Lt, 2010 m. – 93 000 Lt. Ši faktinė aplinkybė konstatuota įsiteisėjusiame Druskininkų miesto apylinkės teismo 2014-08-08 teismo baudžiamajame įsakyme baudžiamajame byloje Nr. 1-100-418/2014. Taip pat teismas konstatavo, jog Pareiškėjo gautos pajamos per paskutinius 12 mėnesių 2007 m. birželio mėnesį viršijo 100 000 Lt ribą, todėl Pareiškėjui kilo prievolė mokėti PVM. Pažymėtina, jog Pareiškėjas teisme prisipažino, kad

apgaulingai vedė savo buhalterinę apskaitą ir dėl to neteisingai pateikė metines pajamų mokesčio deklaracijas. Neapskaitytų pajamų 2007–2010 m. laikotarpiu gavimo faktas, taip pat tai, kad 2007 m. birželio mėnesį Pareiškėjo gautos pajamos per paskutinius 12 mėnesių viršijo 100 000 Lt ribą, konstatuotas ir Kauno AVMI 2015-08-21 sprendime Nr. (13.2) FR0682-555 dėl 2015-07-17 patikrinimo akto Nr. FR0680-523 tvirtinimo, kurio Pareiškėjas neskundė, todėl jis tapo vykdytinas. Taigi atsižvelgiant į nustatytas aplinkybes, taip pat į tai, jog Pareiškėjas pripažino, kad 2007–2010 m. laikotarpiu gavo 885 473 Lt neapskaitytas pajamas, o 2007 m. birželio mėnesį jo gautos pajamos per paskutinius 12 mėnesių viršijo 100 000 Lt ribą (minėto Kauno AVMI patikrinimo akto 4 lentelė), dėl ko mokesčių administratorius už 2007 m. birželio–gruodžio mėn. apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 120 187 Lt (34 809 Eur) PVM, konstatuotina, jog nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl mokesstinės prievolės neįvykdymo.

Be to, tam, kad būtų galima taikyti MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą, Pareiškėjas turėjo nurodyti ir įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius. Pareiškėjas šios pareigos neįvykdė, todėl nėra pagrindo atleisti jo nuo ginčo PVM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą.

MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte įtvirtinta taisyklė sąlygoja atleidimą nuo delspinigių, 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. Dėl šios teisės normos aiškinimo ir taikymo LVAT praktikoje yra priimtas atitinkamas sprendimas (bendrine prasme), kuris vertintinas kaip atitinkamas teisės šaltinis ir į jį turėtų būti atsižvelgiama, priimant sprendimą šioje byloje. LVAT 2005-02-09 nutartyje adm. byloje Nr. A-15-141-05, publikuotoje „Administracinių teismų praktika“ Nr. 7, 2005, suformulavo teisės aiškinimo taisykles, kad MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintas atleidimo pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių (*cas fortuit*) poveikiu, kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir negalėjo numatyti, ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Žmogaus poveikis mokesčių mokėtojo veiklai tik tada eliminuoja mokesčių mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčių mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti. Šių teisės aiškinimo taisyklių buvo laikomasi ir vėlesnėse LVAT priimtose nutartyse, pavyzdžiui: 2011-04-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-753/2011; 2012-10-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-2345/2012; 2015-02-09 nutartyje adm. byloje Nr. A-81-261/2015 ir kt.

Komisija, remdamasi aukščiau pateiktu MAĮ 141 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintos normos išaiškinimu, konstatuoja, jog Pareiškėjo atžvilgiu nagrinėjamame mokesciniame ginče nenustačius aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure* (nenugalima jėga) ar *cas fortuit* (atsitiktinės aplinkybės), Pareiškėjas negali būti atleistas nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių, vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktu.

MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkte nurodyta, jog mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims. Pagal MAĮ 113 str. 1 d. 3 punktą mokesstinė nepriemoka gali būti pripažįstama beviltiška, kai netikslinga priverstinai ją išieškoti, nes sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpa) arba tokia parama jau teikiama.

Tačiau pažymėtina, jog minėtos įstatymo nuostatos negali būti taikomos vien tik formaliai atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo priskyrimą tam tikrai socialinei grupei, kuriai valstybė paprastai teikia paramą. Asmuo, net ir priskiriamas atitinkamai socialinei grupei (būdamas pensininkas, bedarbis, neįgalusis ar pan.), vis tik gali turėti nemažai turto ir finansinių lėšų, o tokiu atveju jo atleidimas nuo delspinigių jau negalėtų būti pateisinamas ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu. Tokios pozicijos minėtu klausimu laikosi ir LVAT, pavyzdžiui: 2010-06-07 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-807/2010, paskelbtoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 19, 2010; 2011-04-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-221/2011; 2011-12-01 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-2900/2011; 2012-03-07 LVAT, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinime (II dalis), publikuotame: „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 22, 2011; 2013-08-19 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-1404/2013; 2014-06-12 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-1349/2014 ir kt.

Pasisakant įrodinėjimo naštos pasiskirstymo aspektu, teisinio reguliavimo pagrindu, teigtina, jog pirminė pareiga įrodyti galimybę MAĮ taikymui dėl atleidimo nuo delspinigių tenka fiziniam asmeniui, o subjektui, atsisakančiam tenkinti prašymą, tada atsiranda pareiga jo surinktų faktinių duomenų visuma paneigti prašančiosios šalies užimtą poziciją.

Taigi įvertinus išdėstytas nuostatas bei atsižvelgus į LVAT praktiką, darytina išvada, jog tam, kad nagrinėjamu atveju būtų galima taikyti MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktą, Pareiškėjas turi įrodyti aplinkybę, jog jo ekonominė ir (ar) socialinė padėtis yra sunki, pateikdamas tai pagrindžiančius dokumentus.

Tačiau byloje nustatytos aplinkybės nepatvirtina, kad jis atitinka MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte (į kurį nukreipia MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktas) numatytus požymius, kuriais yra apibūdinama sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis. Priešingai, byloje nustatyta, jog Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2007 m. iki 2010 m. gavo 885 473 Lt neapskaitytas pajamas. Be to, mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjo vardu yra registruotas nekilnojamasis turtas: 0,0564 ha žemės sklypas su 47,02 kv. m sodo pastatu adresu: *duomenys neskelbtini*; 323/1619 dalis 16,1900 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypo adresu: *duomenys neskelbtini*; 50/248 dalis 2,4800 ha miškų ūkio paskirties žemės sklypo adresu: *duomenys neskelbtini*.

Nors Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu akcentavo, jog Pareiškėjas 2013 metais pateko į avariją, gulėjo ligoninėje ir yra nedarbingas, tačiau įrodymų apie Pareiškėjo nedarbingumą Komisijai nepateikė. Byloje esantys įrodymai (medicinos dokumentų išrašai / siuntimai) yra sunkiai įskaitomi, o Pareiškėjo atstovė Komisijos posėdžio metu negalėjo nurodyti, kokie byloje esantys dokumentai pagrindžia jos nurodomas aplinkybes dėl Pareiškėjo nedarbingumo. Tuo tarpu mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas 2014 metais (jau po avarijos) dirbo UAB „U1“ (nuo 2014-05-02 iki 2014-08-29) ir UAB „K1“ (nuo 2014-09-23 iki 2014-12-23). Be to, laikotarpiais nuo 2014-06-19 iki 2014-06-27, nuo 2014-12-09 iki 2014-12-15 ir nuo 2015-09-11 iki 2015-10-09 buvo įsigijęs verslo liudijimus meninei kūrybai ir medienos ruošai. Pateiktoje metinėje pajamų deklaracijoje už 2014 metus Pareiškėjas deklaravo 13 379,30 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas ir 2 000 Lt pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimus.

Taigi atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, konstatuotina, jog nėra teisinio pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių mokėjimo, vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktu.

Komisija, apibendrinama išdėstytas aplinkybes, konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjas neįrodė, kad egzistuoja teisinės sąlygos atleisti jį nuo 28 983,08 Eur PVM delspinigių, todėl Inspekcijos 2016-02-03 sprendimo Nr. 68-23 pirma dalis tvirtintina.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjo skundo Komisijai ir Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu akcentuoto argumento, kad mokesčių administratorius neteisingai nustatė mokestinę prievolę, kuri turi įtakos delspinigių dydžiui, nurodo, jog Pareiškėjas,

pateikdamas 2015-10-12 prašymą vietos mokesčių administratoriui dėl atleidimo nuo PVM delspinigių, inicijavo specialią mokesčių administravimo procedūrą. Šios procedūros metu mokesčių administratorius, įvertinęs mokesčių mokėtojo prašyme nurodytus atleidimo nuo delspinigių pagrindus bei su atleidimo nuo delspinigių pagrindais susijusius faktinius duomenis ir įrodymus nustato, ar yra MAĮ įtvirtinti pagrindai, kuriems esant mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo delspinigių, ir priima atitinkamą sprendimą. Tačiau, atsižvelgiant į mokesčių administravimo procedūros dėl atleidimo nuo delspinigių (ir baudos) nagrinėjimo tvarkos teisinį reguliavimą, šios mokesčių administravimo procedūros metu mokesčių administratorius nevertina, ar delspinigiai apskaičiuoti (ir baudos skirtos) teisėtai, pagrįstai ir teisingai (Taisyklių 22–37 punktai).

Kadangi ginčo delspinigių apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo vertinimas pagal MAĮ nuostatas nėra šio nagrinėjamo ginčo dalykas, todėl Komisija nevertina Pareiškėjo ir jo atstovės argumentų dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio teisėtumo ir pagrįstumo. Nagrinėjamo ginčo dalykas yra tik Inspekcijos 2016-02-03 sprendimas Nr. 68-23, kuriuo buvo patvirtintas Kauno AVMI 2015-11-10 sprendimas Nr. (04.7.2)-K10-95 neatleisti Pareiškėjo nuo PVM delspinigių, t. y. šios bylos ribos yra tik mokesčių administratoriaus sprendimo, kuriuo buvo netenkintas Pareiškėjo prašymas dėl atleidimo nuo ekonominių sankcijų, teisėtumo ir pagrįstumo vertinimas, atsižvelgiant į MAĮ bei Taisyklių nuostatas, nustatančias atleidimo nuo delspinigių pagrindus. Pažymėtina, jog tokios pozicijos minėtu klausimu laikosi ir LVAT, pavyzdžiui, 2014-01-16 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-57/2014.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-02-03 sprendimo Nr. 68-23 pirmą dalį.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršelienė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė