



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. K. 2016-07-26 SKUNDO**

2016 m. spalio 6 d. Nr. S-211 (7-158/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršalienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Jūratei Dalmantaitei
D. D.
J. N.

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovui
mokesčių administratoriaus atstovei

2016 m. rugsėjo 20 d. posėdyje išnagrinėjusi R. K. (toliau – Pareiškėja) 2016-07-26 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-06-28 sprendimo Nr. 68-165, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-06-28 sprendimu Nr. 68-165 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2016-04-29 sprendimą Nr. (23.20-08)-323-5535, kuriuo Pareiškėja neatleista nuo 23735,55 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) delspinigių ir 2860,29 Eur GPM baudos sumokėjimo.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja pateikė Vilniaus AVMI 2016-04-15 prašymą atleisti ją nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir paskirtos baudos sumokėjimo. Vilniaus AVMI Pareiškėjos prašymo netenkino ir 2016-04-29 sprendimu Nr. (23.20-08)-323-5535 neatleido nuo 23735,55 Eur GPM delspinigių ir 2860,29 Eur GPM baudos sumokėjimo. Pareiškėja, nesutikdama su Vilniaus AVMI sprendimu Nr. (23.20-08)-323-5535, 2016-05-26 pateikė skundą Inspekcijai (skundas gautas 2016-06-01). Skunde nurodytų aplinkybių pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Vilniaus AVMI 2016-04-29 sprendimą Nr. (23.20-08)-323-5535 ir atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnyje įtvirtintais pagrindais.

Dėl apskaičiuotų GPM delspinigių, jų dydžio ir laikotarpio sprendime nurodoma, jog iš pateiktos medžiagos matyti, kad mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratorius apskaičiavo Pareiškėjai sumokėti 98762 Lt GPM, 64147 Lt GPM delspinigius ir 9 876 Lt GPM baudą. Mokesčių mokėtojui laiku neįvykdžius savo pagrindinės prievolės, atsirado nauja prievolė – sumokėti GPM delspinigius už pradelstą laikotarpį.

Sprendime remiamasi MAĮ 95 str. 1 d. 1 punkto, 96 str. 2 dalies, 97 str. 2 dalies nuostatomis ir nurodoma, jog iki Vilniaus AVMI 2013-02-20 patikrinimo akto Nr. (4.65)-04-77-2 surašymo dienos Pareiškėjai buvo apskaičiuota 64147 Lt GPM delspinigių. Pareiškėjai nesumokėjus mokesčio MAĮ 81 str. 2 dalyje nustatytu terminu, t. y. per 20 kalendorinių dienų nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos, delspinigiai toliau buvo skaičiuojami nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo, t. y. nuo 21 dienos po sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Pažymima, jog Vilniaus AVMI 2013-04-09 sprendime Nr. (4.65)-256-36 Pareiškėjai buvo išaiškinta pareiga sumokėti apskaičiuotą 98762 Lt GPM sumą ne vėliau kaip per 20 kalendorinių dienų, skaičiuojant nuo tos dienos, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėja nesutiko su Vilniaus AVMI 2013-04-09 sprendime Nr. (4.65)-256-36 papildomai apskaičiuota 98762 Lt GPM suma, todėl ginčas tarp mokesčių mokėtojos ir mokesčių administratoriaus baigėsi LVAT priėmus 2016-03-21 nutartį adm. byloje Nr. A-2678-602/2016. Pareiškėja, pasirinkusi ginčyti Vilniaus AVMI sprendimą Nr. (4.65)-256-36, Inspekcijos nuomone, privalėjo įvertinti MAĮ 110 str. 1 dalies nuostatas, kad, kilus mokestiniam ginčui, skundo padavimas stabdo tik ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, tačiau tai nėra kliūtis taikyti mokestinės prievolės užtikrinimo priemones, nurodytas MAĮ 95 straipsnyje (nagrinėjamu atveju – delspinigių skaičiavimas), arba pagrindas jas naikinti, todėl delspinigiai už ne laiku sumokėtą mokestį buvo skaičiuojami. Pagal MAĮ 98 str. 1 d. 2 punktą sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą MAĮ 110 str. 1 dalyje nurodytu atveju, delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas. Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS Apskaita) duomenimis, pasibaigus mokestiniam ginčui Pareiškėjos prašymo padavimo metu (2016-04-21) papildomai apskaičiuota 23735,55 Eur GPM delspinigių.

Sprendime pažymima, jog MAĮ 98 str. 2 dalyje nurodytu atveju delspinigiai, pradėti skaičiuoti šio įstatymo 97 str. 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, – ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino. Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą šio įstatymo 110 str. 1 dalyje nurodytu atveju, delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas. Tvirtinama, jog analogiškos taisyklės yra suformuotos ir teismų praktikoje, ir sprendime cituojama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, suformuota aiškinant aukščiau nurodytas MAĮ nuostatas (LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-636/2010, 2008-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A⁵²⁵-1643/2008).

Atsižvelgiant į minėtas MAĮ nuostatas, teismų praktiką, sprendime pažymima, jog Pareiškėjai nesumokėjus 98762 Lt GPM iki patikrinimo akto surašymo dienos (2013-02-20) buvo apskaičiuota 64147 Lt GPM delspinigių, o mokestinio ginčo pabaigoje (2016-04-21) apskaičiuota 23735,55 Eur GPM delspinigių.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių sprendime nurodoma, jog įstatymo leidėjas, įtvirtindamas įstatymines nuostatas dėl sankcijų taikymo mokesčių mokėtojui už mokesčių prievolių nevykdymą, taip pat numatė pagrindus bei sąlygas, kuriems esant, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių, baudų ir palūkanų. Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (nauja redakcija išdėstyta 2012-10-01 įsakymu Nr. VA-89) patvirtintos Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklės (toliau – Taisyklės). Inspekcijos sprendime cituojamos MAĮ 100 str. 1 dalies, 141 str. 1 dalies, Taisyklių 7 punkto nuostatos ir nurodoma, jog iš sprendime paminėtų įstatymo nuostatų matyti, kad prašymas atleisti nuo delspinigių gali būti tenkinamas tik tada, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta nurodytose teisės normose. Pareiškėja negali būti atleista nuo apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo MAĮ 141 str. 1 dalyje numatytais

pagrindais, nes byloje nėra pateikta patvirtinančių duomenų apie minėtų aplinkybių egzistavimą. Pažymima, jog Vilniaus AVMI 2016-04-29 sprendime Nr. (23.20-08)-323-5535 detaliam nurodė, jog Pareiškėja nepateikė duomenų apie tai, jog būtų pagrindas atleisti ją nuo GPM delspinigių sumokėjimo vadovaujantis MAĮ 141 straipsnyje numatytais atvejais.

Sprendime taip pat pažymima, kad MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtintas atleidimo nuo delspinigių pagrindas, kai delspinigius išieškoti nėra tikslinga, esant sunkiai mokesčių mokėtojo ekonominei (socialinei) padėčiai. Fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis laikoma sunkia tais atvejais, kai fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir reabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Iš esmės visos šios aplinkybės, Inspekcijos tvirtinimu, siejamos su tokia mokesčių mokėtojo ekonomine (socialine) situacija, kai jis negauna jokių pajamų arba gauna jų nepakankamai ir yra valstybės remiamas arba jam tokios paramos reikia.

Nurodoma, jog Pareiškėja nepateikė duomenų apie tai, jog yra atleistina nuo apskaičiuotų delspinigių esant sunkiai ekonominei padėčiai. Iš ginčijamo sprendimo Nr. (23.20-08)-323-5535 matyti, jog Pareiškėjos šeimos padėtis nėra ekonomiškai sunki (detaliau Vilniaus AVMI sprendimo 3–4 psl.). Pareiškėja yra dirbantis asmuo, kartu su sutuoktiniu turi ne vieną nekilnojamojo turto objektą. Vykusio mokesčio ginčo metu nustatyta, kad Pareiškėja, pardavusi dalį žemės sklypo, gavo 750000 Lt. Gautos 750000 Lt pinigines lėšas buvo panaudotos šeimos poreikiams tenkinti: gyvenamojo namo ir ūkinio pastato (duomenys neskelbtini), remontui, naujos pirties statybai (16000 Lt), dviems automobiliams (*Audi A6* už 40000 Lt, *Volkswagen* maždaug už 32000–33000 Lt) pirkti, paskolai UAB „B1“ suteikti (100000 Lt), be to, 150000 Lt buvo padovanota dukrai.

Pareiškėja skunde išdėstytų aplinkybių pagrindu prašo atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais pagrindais. Nurodo, jog delspinigiai nepagrįstai buvo skaičiuojami ilgą laiką, o jų dydis yra neproporcingas mokesčio dydžiui.

Vertindama mokesčio ginčo trukmės pagrįstumą Inspekcija sprendime pažymi, jog nagrinėjamu atveju būtina įvertinti, ar valstybės institucijos nepažeidė „trumpiausio laiko“ kriterijaus, kaip tai numato įstatymo nuostatos, o tais atvejais, kai įstatymas nereglamentuoja trukmės skaičiavimo, būtina įvertinti ginčo aplinkybes, sudėtingumą, Pareiškėjos ir institucijų elgesį, įtaką, kurią procesas daro Pareiškėjai.

Sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI 2013-02-20 surašė patikrinimo aktą Nr.(4.65)-04-77-2. Mokesčio patikrinimo tvarką, eigą ir patikrinimo rezultatų įforminimą reglamentuoja MAĮ VI-ojo skyriaus normos. MAĮ 134 straipsnyje numatyta, kad detalią mokesčių patikrinimų atlikimo ir jų rezultatų įforminimo, patvirtinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Mokesčio patikrinimo, atliekamo mokesčių administratoriaus buveinėje trukmė pagal MAĮ 119 str. 6 punktą ir Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokesčių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 40 punktą nėra ribojama. Mokesčių administratoriui suteikiama diskrecijos teisė pasirinkti mokesčio patikrinimo trukmę, atsižvelgiant į vienintelę imperatyvaus pobūdžio sąlygą – būtinybę užtikrinti, kad mokesčio patikrinimas būtų atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį.

Nurodoma, jog nagrinėjamu atveju 2012-12-20 buvo išrašytas pavedimas tikrinti, o 2013-02-20 surašytas patikrinimo aktas Nr. (4.65)-04-77-2. Be to, tikrinti 5 fiziniai asmenys (paveldėtojai). Todėl sprendime konstatuojama, jog principas atlikti patikrinimą per kuo trumpesnę laiką nebuvo pažeistas. Taip pat pažymima, jog sprendimus dėl skundžiamo Vilniaus AVMI sprendimo Nr. (4.65)-256-36 Inspekcija priėmė 2013-06-18 (sprendimas Nr. 68-104), Komisija 2013-09-17 (sprendimas Nr. S-144(7-147/2013)), Vilniaus apygardos administracinis teismas 2015-12-11 (sprendimas adm. byloje Nr. I-8149-437/2015) bei LVAT 2016-03-21 (nutartis adm. byloje Nr. A-2678-602/2016).

Sprendime pažymima, jog nagrinėjama byla buvo sudėtinga, o bylos sudėtingumas paprastai yra veiksnys, tiesiogiai ir proporcingai susietas su proceso trukme, t. y. kuo sudėtingesnė

byla, tuo pateisinama ilgesnė proceso trukmė. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Pareiškėja nuolat keitė ginčo dalyką, tokiu būdu apsunkindama skundo ribų nustatytą ir priimtų sprendimų pagrįstumą. Pavyzdžiui, ginčas tarp Pareiškėjos ir Vilniaus AVMI buvo kilęs dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM, su mokesčiu susijusių delspinigių bei paskirtos baudos už 2007 m., nustačius, jog Pareiškėja sutuoktiniui J. K. padovanojo žemės sklypą, o dovanojimo sandorio aplinkybės pripažintos kaip mokestinės naudos siekimas, turint tikslą išvengti mokamo į biudžetą GPM. Taigi patikrinimo metu Pareiškėjos mokestinė bazė už 2007 m. buvo nustatyta taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas. Pareiškėja Inspekcijai 2013-05-06 pateiktame skunde iš dalies pakeitė savo poziciją teigdama, jog „aš, kaip žemės sklypą paveldėjusi įpėdinė, gavau paveldėjimo teisės liudijimą ir nuo šio fakto, nepraėjus 3 metams, paveldėtą žemę turėjau teisę parduoti“. Tokiu būdu vėliau ginčas vyko dėl paveldėto 3,39 ha žemės sklypo (žemės ūkio paskirties), unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), 1/7 dalies įsigijimo kainos nustatymo. T. y. skundą nagrinėjant centriniam mokesčių administratoriui buvo reikalaujama vertinti Lietuvos Respublikos piliečių nuosavybės teisių į išlikusį nekilnojamąjį turtą atkūrimo įstatymo nuostatas (teigiant, kad nuosavybė perėjo atkūrimo būdu), vėliau Pareiškėja iškėlė argumentą, jog įsigijimo kaina turi būti nustatoma, kai Pareiškėja atliko ginčijamo žemės sklypo vertinimą (neindividualų vertinimą), o vėliau prašė įsigijimo kainą nustatyti pagal įstatymo nuostatas, galiojusias GPM deklaracijos pateikimo momentu.

Bylos sudėtingumas, Inspekcijos teigimu, yra veiksnys, tiesiogiai ir proporcingai susietas su proceso trukme, t. y. kuo sudėtingesnė byla, tuo pateisinama ilgesnė proceso trukmė. Tačiau nagrinėjamu atveju akcentuojama, jog teismų praktikoje 1–2 m. proceso trukmė nelaikytina nepagrįstai ilga. Pavyzdžiui, LVAT adm. byloje Nr. A-858-940-10 (dėl proceso administracinės teisės pažeidimo byloje, kuris truko 1 metus, 3 mėnesius ir 21 dieną) teigiama, jog LVAT nėra žinomas nei vienas Europos Žmogaus Teisių Teismo (toliau – EŽTT) sprendimas, kuriame šis Teismas būtų konstatavęs, jog panašaus pobūdžio bylose panašios trukmės, kokia buvo aptariamoje byloje, procesas būtų buvęs įvertintas kaip pažeidžiantis Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos 6 str. 1 dalį. Pavyzdžiui, 1994-09-22 sprendime *Hentrich* prieš Prancūziją (pareišk. Nr. 13616/88) EŽTT 9 mėnesių bylos (kuri, Teismo manymu, nebuvo sudėtinga) nagrinėjimo trukmę vien pirmosios instancijos teisme traktavo kaip „priimtina“ bylos nagrinėjimo greitį“, nors ir pripažino, kad bendra proceso trukmė (daugiau nei 7 metai) buvo nepagrįstai ilga (*Hentrich* prieš Prancūziją, 61 punktas).

Sprendime nurodoma, jog nagrinėjamu atveju dar vienas svarbus kriterijus yra tai, jog būtina įvertinti įtaką, kurią procesas daro Pareiškėjai. MAĮ nuostatos nenumato, jog ginčą nagrinėjant ikiteismine ir teismine proceso tvarka, būtų stabdomas delspinigių skaičiavimas. Tokia įstatymo leidėjo pozicija yra siejama su tuo, kad „delspinigiai skirti mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdams reglamentuoti (MAĮ 95–100 straipsniai). Dėl to mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (į) vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Kaip nurodyta Konstitucinio Teismo (toliau – KT) 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 (KT 1997-07-10 nutarimas). Taigi 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 (pavyzdžiui, dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą. Delspinigiai civiliniuose santykiuose atlieka kompensacinę funkciją“ (LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁴³-2619/2011).

Atsakant į argumentą dėl delspinigių dydžio, Inspekcijos sprendime akcentuojama, jog LVAT, spręsdamas panašaus pobūdžio bylas, yra pažymėjęs, jog delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokestinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 str. 1 d. 1 punktas). Delspinigiai skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu

negalėjo naudotis jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas šiomis sumomis disponavo nepagrįstai (LVAT 2016-10-15 nutartis adm. byloje Nr. A-657-438/2015). Laiku nesumokėjus mokesčių valstybei pastarajai kyla finansinių problemų, todėl siekiant atgrasyti nuo tokio pobūdžio mokesčių mokėtojų veiksmų, apskaičiuojami delspinigiai (LVAT 2016-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-293-556/2016).

Vertinant Pareiškėjos argumentus dėl delspinigių dydžio (dėl neproporcingumo), sprendime nurodoma, jog LVAT 2016-10-15 nutartyje adm. byloje Nr. A-657-438/2015 pažymėjo, kad pareiškėjo nurodomos aplinkybės, jog jam buvo apskaičiuota pernelyg didelė delspinigių ir baudos suma, sudaranti 67 proc. apskaičiuotos ir sumokėtos mokesčių sumos, yra atmestinos. Pagal MAĮ 40 str. 1 ir 4 punktus mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Byloje nenustatyta, kad mokesčių administratorius būtų neoperatyviai atlikęs pareiškėjo mokestinio tyrimo veiksmus. Atsižvelgiant į tai, apskaičiuota delspinigių ir baudos suma vertintina kaip pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (neteisingas mokesčių deklaravimas ir nesumokėjimas) pasekmė.

Apibendrinus nustatytas aplinkybes, sprendime konstatuojama, jog neskaičiuoti ir atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių sumokėjimo už mokestinio ginčo laikotarpį nėra pagrindo.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotos GPM baudos sprendime nurodoma, jog mokesčių įstatymai nenumato jokių papildomų atleidimo nuo baudų pagrindų, išskyrus nurodytus MAĮ ir Taisyklėse. Atleidimo nuo baudų pagrindus reglamentuoja MAĮ 141 straipsnis bei Taisyklių 5–6 punktai. Pažymima, jog pagal MAĮ 141 str. 2 dalį ir Taisyklių 6 punktą esant MAĮ 141 str. 1 dalyje nurodytiems pagrindams, mokesčių mokėtojas nuo paskirtos baudos gali būti atleistas tik tuo atveju, kai su paskirta bauda susijęs mokestis yra sumokėtas (įskaitytas mokesčių mokėtojo prašymu), mokestis yra priverstinai išieškotas (įskaitytas mokesčių administratoriaus iniciatyva), su paskirta bauda susijusio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ 88 straipsnyje nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Taigi įstatymo leidėjas nenumatė galimybės mokesčių mokėtoją atleisti nuo paskirtos baudos sumokėjimo kitais atvejais, pavyzdžiui, kai baudą išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu. Minėta galimybė yra numatyta tik sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktas).

Nurodoma, jog, kaip jau buvo minėta, atleidimas nuo baudos sietinas su mokesčio sumokėjimu arba priverstiniu išieškojimu, arba apskaičiuoto mokesčio sumokėjimo atidėjimu arba išdėstymu. Priešingu atveju įstatymų leidėjas draudžia atleisti nuo atitinkamo mokesčio baudos (MAĮ 141 str. 2 dalis). Inspekcijos duomenimis (MAIS apskaita (2016-06-13)), Pareiškėja nėra sumokėjusi GPM, todėl atleidimo nuo GPM baudos pagrindas, vadovaujantis MAĮ 141 straipsniu, nėra vertinamas.

Pareiškėja 2016-07-26 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos 2016-06-28 sprendimu Nr. 68-165.

Skunde nurodoma, jog Pareiškėjos pajamos yra mažos ir tai įrodo Pareiškėjos ir jos sutuoktinio pažymos apie gaunamą atlyginimą ir senatvės pensiją. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių sumokėjimas itin apsunkintų tiek pačios Pareiškėjos, tiek visos jos šeimos padėtį, todėl būtų akivaizdžiai netikslingas socialiniu bei ekonominiu požiūriu. Pažymima, kad sankcijos suma, įskaitant ir delspinigius, apskaičiuotus už ginčo laikotarpį, viršija apskaičiuotą mokesčio sumą. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad sandoris, dėl kurio Pareiškėjai atsirado prievolė sumokėti mokesčius, yra vienkartinis, nes buvo parduotas iš tėvų paveldėtas turtas. Pareiškėja visuomet sąžiningai mokėjo mokesčius ir skolų neturėjo.

Skunde taip pat nurodoma, kad Pareiškėja, teikdama prašymą mokesčių administratoriui (tiek Vilniaus AVMI, tiek Inspekcijai), nurodė, kad ji prašo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ne tik remiantis MAĮ 100, 113, 141 straipsnių, bet ir MAĮ 8 straipsnio nuostatomis. Inspekcija skundžiamame sprendime savo argumentus grindė MAĮ 100, 113 ir 141 straipsnių nuostatomis, o dėl MAĮ 8 straipsnio taikymo pasisakė tik terminų skaičiavimo aspektu, t. y. Inspekcija visiškai

nepasisakė dėl MAĮ 8 straipsnio nuostatų taikymo Pareiškėjai neturint finansinių galimybių sumokėti apskaičiuotus delspinigius.

Pareiškėja, remdamasi LVAT praktika (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011), atsižvelgdama į tai, jog už mokestinio ginčo laikotarpį nuo 2007-05-07 iki 2016-04-21 apskaičiuoti delspinigiai visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama, vadovaudamasi teisingumo ir protingumo kriterijais, be to, atsižvelgdama į tai, kad visos iki šiol Pareiškėjai paskirtos sankcijos yra labai didelės, lyginant jas su papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, Pareiškėjos pajamomis ir valdomu turtu, daro išvadą, jog Pareiškėja galėtų būti atleista nuo delspinigių už minėtą laikotarpį.

Pareiškėja akcentuoja, jog Inspekcija sprendime remiasi Vilniaus AVMI nurodyta faktine informacija dėl Pareiškėjos sunkios ekonominės padėties ir tvirtina, kad ji nėra sunki. LVAT savo praktikoje nurodo, kad būtina įvertinti visas mokesčių mokėtojo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes (gaunamas pajamas, turimą nekilnojamąjį turtą), tačiau tokio vertinimo, Pareiškėjos teigimu, Inspekcija iš esmės neatliko. Inspekcija rėmėsi Vilniaus AVMI sprendimu, kuriame nurodyta, kad Pareiškėja 2013 m. gavo 5523,52 Eur, 2014 m. – 5264,47 Eur, 2015 m. – 4492,10 Eur su darbo santykiais susijusių pajamų, sutuoktinio pajamas sudaro 197,09 Eur / mėn. senatvės pensija. Pareiškėja turi namą (jame su sutuoktiniu gyvena) ir žemės sklypą, kuriame stovi gyvenamasis namas su priklausiniais, taip pat yra kitų žemės sklypų bendraturtė. Apibendrinant skunde tvirtinama, jog gyvenamasis namas su priklausiniais ir žemės sklypai Pareiškėjai pajamų nesuteikia, žemės sklypai nėra reikšmingi ekonominiai vienetai, kuriuos pardavus būtų galima gauti pajamų, o išnuomoti juos nėra galimybės, nes sklypai yra nelikvidūs. Pareiškėjos realios pastovios pajamos yra darbo užmokestis ir sutuoktinio gaunama pensija, šių pajamų dydis nepakankamas mokestinei nepriemokai ir delspinigiams su bauda padengti.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija, pasisakydama dėl Pareiškėjos pozicijos keitimo mokestinio ginčo metu, klaidingai vertino bylos eigą. Byloje buvo taikomos MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos, todėl mokestiniame ginče turėjo būti išsiaiškintos visos bylos aplinkybės – turto paveldėjimo, įgijimo kainos nustatymo ir kt. Teisės aktai nustato skirtingas turto kainos nustatymo taisykles, todėl bandymas mokestinio ginčo metu išsiaiškinti, kokios taisyklės turi būti taikomos, negali būti laikomas pozicijos mokestiniame ginče keitimu, tuo pačiu ir bylos vilkinimu.

Taip pat skunde atkreipiamas dėmesys į aplinkybę, lėmusią delspinigių skaičiavimą už beveik 8 metų laikotarpį. Vilniaus AVMI pavedimą tikrinti išrašė 2012-12-20, likus 11 dienų iki senaties termino apskaičiuoti mokesčius už ankstesnį laikotarpį pabaigos. Nors pasirinkti tikrinimo laiką, mastą ir būdą yra mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, taip pat MAĮ nenumato jokių sąlygų, kad vėlesnis mokesčių administratoriaus patikrinimas galėtų turėti įtakos mažesnei sankcijai, tačiau, atsižvelgiant į pradėtą patikrinimo laiką nuo pažeidimo padarymo ir mokestinio ginčo laikotarpį, susidaro beveik 8 metų laikotarpis, už kurį skaičiuojama sankcija. Tai akivaizdžiai per ilgas laikotarpis. Šiuo atveju, Pareiškėjos vertinimu, apskaičiuoti delspinigiai neatitinka teisingos pusiausvyros, yra nepakeliama finansinė našta Pareiškėjai. Todėl Inspekcijos sprendimas neatleisti nuo apskaičiuotų delspinigių, remiantis MAĮ 8 straipsnio nuostatomis, yra neobjektyvus, šališkas, neatitinka KT suformuotų sankcijos adekvatumo, teisingos pusiausvyros tarp siekiamo tikslo nubausti pažeidėją ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją, principų.

Pareiškėjos teigimu, visi aukščiau išdėstyti argumentai taikytini tiek dėl atleidimo nuo delspinigių, tiek dėl atleidimo nuo paskirtos baudos. Skunde nurodoma, jog, kai Inspekcija nagrinėjo Pareiškėjos prašymą, ji buvo Vilniaus AVMI pateikusi prašymą dėl GPM (dėl kurio nesumokėjimo paskirta GPM bauda) sumokėjimo išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo. Šiuo metu Inspekcija yra priėmusi sprendimus dėl mokesčio sumokėjimo išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo (sprendimų kopijas Pareiškėja prideda prie skundo Komisijai). Teigiama, kad mokestinės paskolos sutartis bus pasirašyta 2016-07-27. Pareiškėjos teigimu, remiantis tuo, kas išdėstyta, atleidimas nuo baudos galimas vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu, kuris atleidimą nuo baudos sieja su mokestinės paskolos sutarties sudarymu.

Pareiškėja, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, vadovaudamasi MAĮ 100 str. 2 dalimi, 155 str. 4 d. 2 punktu, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2016-06-28 sprendimą Nr. 68-165 ir atleisti Pareiškėją nuo 23735,55 Eur GPM delspinigių ir 2860,29 GPM baudos mokėjimo.

Komisija konstatuoja, jog Pareiškėjos 2016-07-26 skundas iš dalies tenkintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjos atleidimo nuo 23735,55 Eur GPM delspinigių ir 2860,29 Eur GPM baudos mokėjimo.

Iš Pareiškėjos skundo Komisijai turinio ir iš Pareiškėjos atstovo mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje išdėstytos pozicijos matyti, kad savo prašymą atleisti ją nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir skirtos GPM baudos Pareiškėja grindžia aplinkybėmis, jog, atsižvelgiant į jos bei jos šeimos finansinę padėtį, apskaičiuotų delspinigių sumos sumokėjimas būtų akivaizdžiai netikslingas socialiniu bei ekonominiu požiūriu, juolab kad sankcijos suma, įskaitant ir delspinigius, apskaičiuota už ginčo laikotarpį, viršija mokesčio sumą. Todėl, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius, sprenddamas Pareiškėjos atleidimo nuo sankcijų klausimą, turėjo vadovautis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais. Taip pat Pareiškėja prašo atleisti ją nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir skirtos baudos remiantis MAĮ 100, 113, 141 straipsnių nuostatomis, neišskirdama konkretaus šiose teisės normose įtvirtinto atleidimo nuo baudų ar delspinigių pagrindo.

Pagal MAĮ 100 str. 1 dalį (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija, galiojanti nuo 2007-07-19) mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: yra šio įstatymo 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas; kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu pagrindu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

Vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 dalimi (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija) 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. Pagal MAĮ 141 str. 2 dalį nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas, o pagal minėto straipsnio 3 dalį nuo baudų mokesčių mokėtoją gali atleisti mokesčių administratorius, o mokestinio ginčo metu – ir mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija. Atsižvelgdama į tai, jog Pareiškėjos atstovas pateikė Komisijai papildomus dokumentus, patvirtinančius tai, jog Pareiškėjos mokesčių, susijusių su paskirta bauda, sumos sumokėjimo terminas 2016-07-15 mokestinės paskolos sutartimi Nr. (23.24-08)-327-4906 yra išdėstytas, Komisija nagrinės Pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo 2860,29 Eur GPM baudos iš esmės.

Vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu (jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo) mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad nėra kaltas dėl padaryto mokesčių įstatymo pažeidimo. LVAT, aiškindamas MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą, ne kartą yra pažymėjęs, jog pagal MAĮ skiriamos baudos turi būti laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė preziumuojama, o įstatymų leidėjas atleidimą nuo baudos MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkte įtvirtintu pagrindu sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta, jei mokesčių mokėtojas siekia pasinaudoti šia atleidimo nuo baudų galimybe, tenka mokesčių mokėtojui (2005-02-09 nutartis

adm. byloje Nr. A¹⁵-141/2005, 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-364/2011 ir kt). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, bei į aplinkybę, jog Pareiškėja sprendžiant jos atleidimo nuo baudos ir delspinigių klausimą nurodė argumentų (Pareiškėjos skunde nurodytas argumentas, jog sandoris, dėl kurio Pareiškėjai atsirado prievolė sumokėti GPM, buvo vienkartinis, neeliminuoja jos kaltės dėl padaryto mokestinio pažeidimo) bei nepateikė jokių įrodymų, pagrindžiančių jos nekaltumą dėl padaryto GPM įstatymo pažeidimo, darytina išvada, jog Pareiškėja negali būti atleista nuo baudos ir delspinigių mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkte įtvirtintu pagrindu.

Dėl atleidimo nuo baudos ir delspinigių mokėjimo tuo pagrindu, kad mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti (MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktas), pasisakytina, jog pagal LVAT suformuotą praktiką „šis atleidimo nuo baudos pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) 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. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai 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“ (2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁵-141/2005, 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-753/2011 ir kt.). Šiame mokestiniame ginče aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure*, *cas fortuit* ar *vis absoluta*, nenustatyta, todėl Pareiškėja nurodytuju pagrindu nuo baudos ir delspinigių mokėjimo negali būti atleista.

Vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos (delspinigių) mokėjimo, kai savo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaro žalos biudžetui. LVAT, aiškindamas nurodytąjį atleidimo nuo baudos pagrindą, yra pažymėjęs, kad mokesčių mokėtojui mokesčių įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjęs į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl biudžetui paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte numatytos sąlygos atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudos sumokėjimo (2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-773/2010). Pareiškėja, įstatymų nustatyta tvarka ir terminu nesumokėjusi GPM, savo veiksmais padarė žalą valstybės biudžetui, todėl negali būti atleista nuo GPM baudos (delspinigių) mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto pagrindu.

MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkte (kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais) numatytas atleidimo nuo baudos (delspinigių) pagrindas gali būti taikomas tik tada, kai mokesčių mokėtojas įrodo mokesčių administratoriaus suteiktos konsultacijos klaidingumą. Byloje nėra duomenų, kad mokestiniai pažeidimai buvo padaryti dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar suteiktos klaidingos konsultacijos, Pareiškėja tokių įrodymų mokestinio ginčo byloje nepateikė, todėl MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkto nuostatos nagrinėjamu atveju netaikytinos.

Kaip jau buvo minėta, mokesčių mokėtojais fiziniai asmenys gali būti atleidžiami nuo delspinigių, bet ne nuo baudų, mokėjimo esant dar vienam MAĮ įtvirtintam pagrindui – kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą (MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktas). MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte numatyta, kad mokestinė 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. Taigi, pagal nurodytąsias MAĮ nuostatas nurodytas atleidimo nuo delspinigių pagrindas taikytinas ir MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte nurodytos aplinkybės sietinos su tokia mokesčių mokėtojo ekonomine (socialine) situacija, kai jis negauna jokių pajamų ar gauna jų nepakankamai ir yra valstybės remiamas arba turi teisę į valstybės paramą.

LVAT, aiškindamas MAĮ 100 str. 1 d. 3 punktą, ne kartą yra pažymėjęs, jog minėtos įstatymo nuostatos negali būti taikomos vien tik formaliai atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo priklausymą tam tikrai socialinei grupei, kuriai valstybė paprastai teikia paramą. Asmuo, net ir priklausydamas 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 ar socialiniu požiūriu. Atleidimas nuo delspinigių yra siejamas su nebuvimu objektyvių galimybių išieškoti mokesstinę nepriemoką arba su socialiniu ir (arba) ekonominiu netikslingumu išieškoti mokesstinę nepriemoką, nes mokesčio mokėtojo, kuris yra fizinis asmuo, yra sunki ekonominė padėtis bei jam yra reikalinga ir socialinė valstybės parama dėl jo sveikatos būklės, amžiaus ir pan. (pavyzdžiui, 2010-06-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-807/2010, paskelbta „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 19, 2010 m., 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-12-01 nutartis adm. byloje Nr. A⁴⁴²-2900/2011, 2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-154-438/2016 ir kt).

Nagrinėjamo ginčo atveju Komisija, įvertinusi Pareiškėjos ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes, kuriomis Pareiškėja grindžia savo prašymą atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkto nuostatomis, pagrįstai neatleido Pareiškėjos nuo papildomai apskaičiuotų 23735,55 Lt GPM delspinigių mokėjimo. Pareiškėja skunde tvirtina, jog jos ir sutuoktinio pajamos yra mažos ir todėl apskaičiuotų delspinigių sumokėjimas apsunkintų šeimos finansinę padėtį ir būtų akivaizdžiai netikslingas socialiniu bei ekonominiu požiūriu. Tačiau iš byloje esančių dokumentų matyti, jog Pareiškėja yra darbingas asmuo, gaunantis nors ir mažas, bet pastovias pajamas, Pareiškėjai nuosavybės teise priklauso keletas nekilnojamojo turto objektų, dalis jų yra areštuota mokesstinės nepriemokos išieškojimui užtikrinti ir jų pardavimo pajamos galėtų būti panaudotos įsiskolinimams valstybės biudžetui padengti. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Komisija nurodo sutinkanti su mokesčių administratoriaus sprendimuose padaryta išvada, kad Pareiškėjos ekonominė socialinė padėtis neatitinka sunkios ekonominės (socialinės) padėties sąvokos, apibrėžtos MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte.

Atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 23735,55 Eur GPM delspinigių ir 2860,29 Eur GPM baudos mokėjimo, vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 dalies ir 141 str. 1 dalies nuostatomis.

Pareiškėja skunde bei jos atstovas mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstė prašymą atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius kriterijais. Pareiškėjos tvirtinimu, sprendžiant atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimą, būtina atsižvelgti į tai, jog už visą mokesstinio ginčo laikotarpį nuo 2007-05-07 iki 2016-04-21 apskaičiuotų delspinigių dydis yra neadekvatus tam tikslui, kurio yra siekiama, taip pat visos Pareiškėjai paskirtos sankcijos yra labai didelės, lyginant jas su papildomai apskaičiuotomis mokesčių sumomis, Pareiškėjos pajamomis ir valdomu turtu. Skunde taip pat nurodoma, jog Vilniaus AVMI pavedimą tikrinti Pareiškėją išrašė 2012-12-20, likus 11 dienų iki senaties termino apskaičiuoti mokesčius už ankstesnį laikotarpį pabaigos. Pasirinkti tikrinimo laiką, mastą ir būdą yra mokesčių administratoriaus diskrecijos teisė, taip pat MAĮ nenumato jokių sąlygų, kad vėlesnis mokesčių administratoriaus patikrinimas galėtų turėti įtakos mažesnei sankcijai, tačiau, atsižvelgiant į pradėtą patikrinimo laiką nuo pažeidimo padarymo ir mokesstinio ginčo laikotarpį, susidaro beveik 8 metų laikotarpis, už kurį skaičiuojama sankcija. Pareiškėjos nuomone, tai akivaizdžiai per ilgas laikotarpis. Šiuo atveju, Pareiškėjos vertinimu, apskaičiuoti delspinigiai neatitinka teisingos pusiausvyros, yra nepakeliama finansinė našta Pareiškėjai. Todėl Inspekcijos sprendimas neatleisti jos nuo apskaičiuotų delspinigių, remiantis MAĮ 8 straipsnio nuostatomis, yra neobjektyvus, šališkas, neatitinka KT suformuotų sankcijos adekvatumo, teisingos pusiausvyros tarp siekiamo tikslo nubausti pažeidėją ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją, principų.

Pasisakydama nurodytuoju ginčo aspektu Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti

supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protimumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protimumo kriterijais bei atsižvelgiama į KT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-2144/2011). KT 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, KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Taigi Komisija, įvertinusi Pareiškėjos argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (23735,55 Eur) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjai papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (28603,45 Eur), Pareiškėjos gaunamomis pajamomis, atsižvelgdama į KT doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius), vadovaudamasi teisingumo, protimumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi ir tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 11867,78 Eur, jai apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo.

Pareiškėja tvirtina, jog visi jos skunde išdėstyti argumentai taikytini ir sprendžiant jos atleidimo nuo paskirtos GPM baudos klausimą. Nurodo, jog Inspekcija jau yra priėmusi sprendimus dėl GPM, dėl kurio nesumokėjimo buvo paskirta bauda, sumokėjimo išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo, o mokestinės paskolos sutartis pasirašyta 2016-07-15. Todėl, Pareiškėjos teigimu, ji gali būti atleista nuo baudos mokėjimo vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu, kuris atleidimą sieja su mokestinės paskolos sutarties sudarymu.

Pasisakydama dėl šių Pareiškėjos argumentų, Komisija pažymi, jog, kaip jau yra nurodžiusi aukščiau šiame sprendime, Pareiškėja, GPM įstatymo nustatyta tvarka ir terminu nesumokėjusi GPM, padarė žalą valstybės biudžetui, o aplinkybė, kad, pasibaigus mokestiniam ginčui (jo metu įsiteisėjusiu teismo sprendimu patvirtintas faktas, kad Pareiškėja savo veiksmais padarė mokestinį pažeidimą), ji pasirašė su mokesčių administratoriumi mokestinės paskolos sutartį, neeliminuoja jos kaltės dėl paties pažeidimo, lėmusio tai, kad valstybės biudžetas laiku negavo GPM ir taip patyrė žalą, padarymo. Todėl nėra teisinio pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM baudos mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto pagrindu, kaip kad tvirtina Pareiškėja savo skunde. Nustačius aplinkybę, kad mokesčių administratorius skyrė Pareiškėjai minimalaus dydžio (10 proc.) papildomai apskaičiuotos GPM sumos baudą, o pagal MAĮ 139 straipsnio nuostatas neskirti baudos už mokesčių įstatymo pažeidimą mokesčių administratorius negali, nes tai būtų

teisės aktų pažeidimas, Komisija daro išvadą, kad atleisti Pareiškėją nuo GPM baudos mokėjimo, remiantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi, 141 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Inspekcijos 2016-06-28 sprendimo Nr. 68-165 dalį, kuria Pareiškėja neatleista nuo 11867,77 Eur GPM delspinigių ir 2860,29 Eur GPM baudos sumokėjimo.
2. Atleisti Pareiškėją nuo dalies, t. y. 11867,78 Eur, GPM delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene