



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

Dėl UAB „G1“ 2016-08-04 SKUNDO

2016 m. spalio 11 d. Nr. S-221 (7-184/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Andriaus Veniaus – pranešėjas
Linos Vosylienės

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui

UAB „G1“ direktoriui D. A. L.

dalyvaujant mokesčių administratoriaus
atstovui

Renaldui Mundeikiui

2016 m. rugsėjo 27 d. išnagrinėjusi UAB „G1“ (toliau – Pareiškėjas) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-07-20 sprendimo Nr. 69-83, n u s t a t è :

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2016-05-06 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-285 dalį dėl nurodymų Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 4945,08 Eur (17074,37 Lt) pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) delspinigius ir 3258 Eur (11252 Lt) PVM baudą.

Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo laikotarpio nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 pelno mokesčio ir PVM mokestinį patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas atskirais mokestiniais laikotarpiais 2010–2013 m. pateiktose mėnesinėse PVM deklaracijose deklaravo neteisingas, neatitinkančias pirminiuose apskaitos dokumentuose nurodytas PVM sumas arba jų visai nedeklaravo. Pareiškėjas deklaravo 169202 Lt mokėtiną PVM, o Kauno AVMI pagal Pareiškėjo pateiktus pirminius dokumentus nustatė 191706 Lt mokėtiną PVM, todėl Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 6517,61 Eur (22504 Lt) (191706 Lt – 169202 Lt) PVM ir, vadovaudamasi 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMI) 123 str. 1 dalimi, 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 96–99 ir 139 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjui apskaičiavo 4945,08 Eur (17074,37 Lt) PVM delspinigius bei skyrė Pareiškėjui 50 proc. dydžio 3258 Eur (11252 Lt) PVM baudą.

Pareiškėjas centrinio mokesčių administratoriaus prašė panaikinti Kauno AVMI 2016-05-06 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-285 dalyje dėl delspinigių apskaičiavimo ir baudos skyrimo ir grąžinti tyrimui papildyti ir naujam sprendimui priimti, o dalyje dėl papildomai apskaičiuoto PVM palikti galioti. Pareiškėjas nurodė, kad tikrinamuoju laikotarpiu į biudžetą sumokėjo 194244 Lt PVM, o mokėtinas PVM sudarė 191706 Lt, t. y. Pareiškėjas tikrinamojo laikotarpio pabaigoje turėjo 2538 Lt PVM permoką. PVM buvo sumokėtas tinkamai ir laiku, todėl delspinigiai apskaičiuoti nepagrįstai, o, atsižvelgdama į turimą 2538 Lt PVM permoką, Kauno AVMI turėjo vadovautis MAĮ 141 str. 3 dalimi ir Pareiškėją nuo baudos atleisti.

Inspekcija skundžiamu sprendimu nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 4945,08 Eur (17074,37 Lt) PVM delspinigius ir 3258 Eur (11252 Lt) PVM baudą patvirtino. Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo PVM delspinigius ir skyrė PVM baudą.

Dėl delspinigių skaičiavimo. Delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant mokestį, kuris turėjo būti apskaičiuotas muitinės deklaracijoje) (MAĮ 96 str. 1 d. 2 p.). MAĮ 97 str. 2 dalyje įtvirtinta, jog MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punkte nurodytu atveju delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos, o nesumokėjus mokesčio per MAĮ 81 str. 2 dalies nustatytą terminą, delspinigių skaičiavimas tęsiamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo.

Inspekcijos teigimu, Kauno AVMI, apskaičiuodama PVM delspinigius, vertino ir Pareiškėjo turimas mokesčių permokas, todėl Pareiškėjo argumentas, jog PVM sumokėtas tinkamai, yra nepagrįstas.

Pareiškėjas remiasi 2016-04-13 turto arešto aktu Nr. (23.31-08)-319-839 ir nurodo, kad turėjo 19539,35 Eur mokesčio permoką. Tačiau Inspekcija pažymi, kad minėta permoka susidarė 2016 m., o Pareiškėjo tikrintas laikotarpis – 2010–2013 m. Pareiškėjas, nors ir kelia klausimą dėl delspinigių skaičiavimo, tačiau nepateikė savo delspinigių skaičiuotės, todėl, Inspekcijos teigimu, nepaneigė Kauno AVMI delspinigių apskaičiavimo (MAĮ 67 str. 2 d.).

Dėl atleidimo nuo baudos. Pareiškėjas įsiskolinimą tikrinamojo laikotarpio pradžioje nurodo 1839 Lt, nors, kaip teigia centrinis mokesčių administratorius, jis 2015-03-17 raštu Nr. (20.21-06) RMA-4537 informavo Pareiškėją, jog pagal pateiktas PVM deklaracijas Pareiškėjas 2010-01-01 turėjo 5583 Lt (1616,95 Eur) PVM ir 428,66 Lt (124,15 Eur) PVM delspinigių mokestinę nepriemoką.

MAĮ 141 str. 1 dalyje įtvirtinti atleidimo nuo paskirtų baudų pagrindai, o 2 dalyje numatyta, kad nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio Įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Tai lemia, kad MAĮ 141 str. 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir 141 str. 2 dalyje nustatytų reikalavimų – mokesčio mokėtojas turi būti sumokėjęs priskaičiuoto mokesčio sumą arba šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka turi būti atidėtas ar išdėstytas (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2015-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-483-438/2015*).

Pareiškėjas prašo atleisti nuo baudos MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punkte įtvirtintu pagrindu, t. y. kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

Pareiškėjui už tikrintąjį laikotarpį apskaičiuotas 6517,61 Eur PVM buvo padengtas (sugretintas), Pareiškėjui į biudžetą pervedus pinigines sumas: 2016-05-25 – 6500 Eur, 2016-06-01 – 14565 Eur.

Kauno AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas nėra deklaravęs PVM, todėl Pareiškėjui papildomai priskaičiavo 6517,61 Eur PVM. Nors Pareiškėjas 2016-05-25 ir 2016-06-01

sumokėjo jam apskaičiuotą PVM, tačiau tai buvo padaryta jau konstatavus žalos biudžetui padarymo faktą. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija konstatuoja, jog teisinių prielaidų Pareiškėjo atžvilgiu pritaikyti MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punktą nėra. Nurodymai Pareiškėjui sumokėti 4945,08 Eur (17074,37) PVM delspinigius ir 3258 Eur (11252 Lt) PVM baudą tvirtinti.

Pareiškėjas su Inspekcijos sprendimu nesutinka ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo ginčijamą sprendimą panaikinti.

Dėl delspinigių skaičiavimo. Inspekcija nurodo, kad permoka susidarė 2016 m., o tikrinamasis laikotarpis yra 2010–2013 m., tačiau mokesčių administratorius visiškai neanalizavo, kad permoka buvo susidariusi tikrinamuoju laikotarpiu. Pareiškėjo teigimu, jis 2015-01-01 turėjo 5295,35 Eur PVM permoką, o delspinigiai apskaičiuoti iki 2016-03-18. Pareiškėjo nuomone, už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2016-03-18 delspinigiai iš viso negalėjo būti skaičiuojami. Pareiškėjas nurodo, kad PVM buvo mokamas ir pateikus neteisingas deklaracijas, tačiau mokesčių administratorius nevertino, kiek mokesčio sumokėta ir kiek neteisingai deklaruota. Pareiškėjas mano, kad delspinigiai galėjo būti apskaičiuoti tik nuo nesumokėto (o ne nuo nedeklaruoto) PVM. Inspekcijos išvados, kad į sumokėtą PVM Kauno AVMI atsižvelgė, neatitinka tiesos.

Pareiškėjas nurodo, kad pats negali tiksliai apskaičiuoti delspinigių, nes neturi tikslių duomenų apie PVM permokas. LVAT, pasisakydamas dėl MAĮ 34 straipsnio ir Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 str. 1 dalies, yra nurodęs, kad mokesčių administratoriaus priimamų sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas (*2011-06-27 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. A55s-336/2011*). Pareiškėjo nuomone, Inspekcija privalėjo išsamiai atsakyti į Pareiškėjo argumentus, o ne formaliai juos atmesti, iš esmės nepateikdama jokių argumentų. Inspekcijos sprendimas neatitinka VAĮ ir 8 str. 1 dalies ir MAĮ 34 straipsnio nuostatų.

Dėl baudos. Pareiškėjo teigimu, bauda jam paskirta nepagrįstai, nes sprendimo priėmimo dieną jis PVM buvo sumokėjęs. Pareiškėjas 2015-01-01 turėjo 5295,35 PVM permoką. Be to, permokos faktą pripažino pati Inspekcija, 2016-04-13 turto arešto aktu Nr. (23.31-08)-319-839 areštavusi 19539,35 Eur mokestinę permoką. Pareiškėjas mano, kad netinkamai taikytas MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punktas.

Inspekcija nepagrįstai teigia, jog 6517,61 Eur PVM buvo padengtas (sugretintas) tik Pareiškėjui 2016-05-25 pervedus pinigines sumas, nes Inspekcija dar 2016-04-13 šiam tikslui areštavo 19539,35 Eur mokestinę permoką.

Pareiškėjo teigimu, jam paskirta bauda yra akivaizdžiai per didelė, neatitinka teisingumo ir protingumo principų, ją skiriant neatsižvelgta į PVM permokas. Pareiškėjas nurodo, kad savo klaidas deklaruojant PVM pripažįsta, visą laiką stengėsi sumokėti daugiau, dėl ko ir susidarė permoka. Pareiškėjas pažymi, kad, nustatydamas PVM baudos dydį, mokesčių administratorius rėmėsi aplinkybe, jog Pareiškėjas neteikė pelno mokesčio deklaracijų bei dėl kitų priežasčių, kurios visiškai nesusijusios su PVM. Taip pat nevertintas Pareiškėjo elgesys mokant PVM.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos 2016-07-20 sprendimas Nr. 69-83 dalyje dėl PVM delspinigių naikintinas ir šioje dalyje Pareiškėjo skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, likusioje skundžiamoje dalyje dėl PVM baudos sprendimas keistinas, sumažinant Pareiškėjui skirtos PVM baudos dydį.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl Pareiškėjui apskaičiuotų 4945,08 Eur PVM delspinigių ir skirtos 3258 Eur PVM baudos pagrįstumo. Taip pat Pareiškėjas prašo Komisijos sumažinti jam skirtą maksimalią 50 proc. dydžio PVM baudą (3258 Eur).

Atlikusi Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už 2010-01-01–2013-12-31 laikotarpį, Kauno AVMI 2016-05-06 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-285 nurodė Pareiškėjui sumokėti į

biudžetą 6517,61 Eur PVM, 4945,08 Eur PVM delspinigius ir 3258 Eur PVM baudą (50 proc. mokesčio dydžio). Pareiškėjas neginčijo jam apskaičiuoto PVM, tačiau pateiktame skunde centriniam mokesčių administratoriui nurodė argumentus dėl PVM delspinigių ir PVM baudos apskaičiavimo bei baudos dydžio nepagrįstumo. Skundžiamu sprendimu centrinis mokesčių administratorius patvirtino Kauno AVMI 2016-05-06 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-285 dalį dėl PVM delspinigių ir PVM baudos apskaičiavimo, nurodydamas, kad delspinigiai apskaičiuoti bei bauda skirta pagrįstai ir teisėtai. Inspekcijos teigimu, taip pat pagrįstai skirta maksimali 50 proc. dydžio PVM bauda, o atleisti Pareiškėją nuo baudos remiantis MAĮ 141 str. 1 dalies 3 punktu (*kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui*) nėra pagrindo, nes, nors Pareiškėjas ir sumokėjo jam apskaičiuotą PVM, tačiau tai buvo padaryta jau konstatavus žalos biudžetui padarymo faktą.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo, kad skundžiamas sprendimas neatitinka VAĮ 8 str. 1 dalyje keliamų reikalavimų individualiam administraciniam aktui. Inspekcija visiškai neanalizavo aplinkybių, jog Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu (2010–2013 m.) turėjo PVM permokas. Pareiškėjo teigimu, jis 2015-01-01 turėjo 5295,35 Eur PVM permoką, o delspinigiai apskaičiuoti iki 2016-03-18 (akto surašymo data), kai už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2016-03-18 delspinigiai iš viso neturėjo būti skaičiuojami. Taip pat, Pareiškėjo nuomone, neteisingai apskaičiuoti delspinigiai už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2015-01-01, nes mokesčių administratorius visiškai nevertino aplinkybės, kad PVM buvo mokamas, nors buvo nepateiktos ar pateiktos neteisingos deklaracijos, t. y. mokesčių administratorius delspinigius skaičiavo nuo nedeklaruoto PVM, o pagal MAĮ nuostatas turėjo skaičiuoti tik nuo nesumokėto PVM. Pareiškėjo teigimu, Inspekcijos argumentai, kad buvo atsižvelgta į tikrinamojo laikotarpio permokas (į faktiškai sumokėtas sumas), neatitinka tiesos. Pareiškėjas Komisijai nurodė, kad negali pateikti savo delspinigių apskaičiavimų, nes neturi tikslių duomenų apie PVM permokas. Taip pat prašo sumažinti PVM baudą.

Atsižvelgusi į faktines bylos aplinkybes, taip pat įvertinusi skundžiamo sprendimo ir Pareiškėjos argumentus bei Komisijos posėdžio metu išsakytus abiejų šalių argumentus ir Pareiškėjo papildomai pateiktus dokumentus, taip pat po Komisijos posėdžio Inspekcijos papildomai pateiktą medžiagą, Komisija spręs, ar Pareiškėjo skunde išdėstyti argumentai, susiję su ginčijamo sprendimo delspinigių apskaičiavimo dalyje neatitiktimi VAĮ 8 straipsnyje įtvirtintiems bendriesiems individualaus administracinio akto turiniui keliamiems reikalavimams, t. y. Pareiškėjo nurodyti skundžiamo sprendimo turinio trūkumai, yra esminiai, sukliudę Pareiškėjui suprasti Inspekcijos sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jų priėmimo motyvus bei tinkamai gintis, ir ar šie trūkumai sudaro pakankamą pagrindą pripažinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą neteisėtu ir nepagrįstu.

LVAT 2011-06-27 sprendime administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011 yra pažymėjęs, kad „Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (*taip pat žiūrėti: 2010-08-24 sprendimą adm. byloje Nr. A⁷⁵⁶-450/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010; 2010-11-15 sprendimą adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-15/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010*). Taigi Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje yra įtvirtintos bendro pobūdžio taisyklės, kurios keliamos, visų pirma, individualaus administracinio akto turiniui (*LVAT 2010-10-04 nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1116/2010, „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 20, 2010*)“.

Tame pačiame 2011-06-27 sprendime išplėstinės teisėjų kolegijos buvo pažymėta ir tai, jog „Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalimi iš esmės yra siekiama užtikrinti, kad asmeniui, dėl kurio yra priimtas atitinkamas individualus administracinis aktas,

būtų žinomi šio akto priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai, motyvai. Todėl, išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, sprendamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* įvertinti, ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato (mokesčių mokėtojo) požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą“. LVAT tokios pozicijos laikėsi ir vėliau (*pavyzdžiui: 2016-05-31 nutartyje adm. byloje Nr. A-855-556/2016*).

Komisija, peržiūrėjusi mokestinėje byloje surinktus faktinius duomenis, atsižvelgdama į ką tik išdėstytas nuostatas, pritaria Pareiškėjo pozicijai – skundžiamas Inspekcijos sprendimas neatitinka VAI 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų reikalavimų, taikytinų ir mokesčių administratoriui. Esantys trūkumai laikytini esminiais, kliudantys suprasti nagrinėjamų mokestinių santykių esmę ir turinį ne tik sprendimo adresatui (Pareiškėjui), bet ir Komisijai. Komisija, šiuo aspektu pasisakydama dėl skundžiamo sprendimo, pažymi, kad taip pat vertina, kaip neatsiejamas skundžiamo sprendimo dalis, Kauno AVMI 2016-05-06 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-285 ir prie šio sprendimo pateiktas delspinigių apskaičiavimo ataskaitas, nes būtent šiuose mokesčių administratoriaus dokumentuose yra pateiktas ginčo delspinigių apskaičiavimas.

Nors mokesčių administratorius ir nurodo teisinį reguliavimą, kurio pagrindu buvo priimtas tiek vietos mokesčių administratoriaus, tiek skundžiamas 2016-07-20 sprendimas Nr. 69-83, t. y. MAĮ nuostatas, reglamentuojančias delspinigių apskaičiavimą, tačiau šios nuostatos yra bendro pobūdžio ir Pareiškėjas šių MAĮ nuostatų taikymo, apskaičiuojant jam PVM delspinigius, neginčija, t. y. teisinis ginčo delspinigių apskaičiavimo pagrindas yra neginčijamas. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjui nėra aiškus pats delspinigių apskaičiavimas, t. y. Pareiškėjas kelia klausimą dėl faktinio (aritmetinio) delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo ir teisingumo. Inspekcijos sprendime nepasisakyta ir neatsakyta į Pareiškėjo skundo argumentus, kaip, skaičiuojant ginčo delspinigius, buvo vertinamos Pareiškėjo turimos (turėtos) permokos, t. y. ar buvo vertinamos pateiktų PVM deklaracijų duomenų pagrindu susidariusios permokos, ar buvo vertinamos (*ir į jas atsižvelgta*) Pareiškėjo faktiškai į biudžetą sumokėtos PVM sumos. Skundžiamame sprendime nurodytas abstraktus blanketinis teiginys, jog, apskaičiuojant delspinigius, vertintos Pareiškėjo turimos mokesčių permokos. Tačiau nepasisakyta dėl Pareiškėjo motyvų, kad tikrinamuoju laikotarpiu (2010–2013 m.) Pareiškėjas iš viso sumokėjo 194244 Lt PVM sumą (deklaravo 169202 Lt PVM), o patikrinimo akte apskaičiuotas 191706 Lt mokėtinas PVM, t. y. jog tikrinamuoju laikotarpiu buvo susidariusi 2538 Lt PVM permoka (194244 Lt – 191706 Lt). Šiuo klausimu nei vietos mokesčių administratoriaus, nei skundžiamame sprendime nėra detalių nuorodų (paaiškinimų) į pateiktas ginčo delspinigių apskaičiavimo lenteles, t. y. į konkrečius stulpelius, eilutes, iš kurių būtų galima vienareikšmiškai matyti ir suprasti, kokiomis datomis (delspinigių skaičiavimo terminais) ir sumomis buvo atsižvelgta į Pareiškėjo turėtas permokas (Pareiškėjo į biudžetą sumokėtas PVM sumas). Komisija pažymi, kad dėl pateiktose delspinigių apskaičiavimo lentelėse esančių duomenų turinio, taip pat ir dėl kitų klausimų, susijusių su ginčo delspinigių apskaičiavimo pagrįstumu, mokesčių administratoriaus atstovas Komisijos posėdžio metu paaiškinimų nepateikė, tik nurodė, kad atsakymus į Komisijos pateiktus klausimus pateiks po posėdžio.

Komisija taip pat pažymi, kad, sprendžiant Inspekcijos sprendimo atitiktį VAI 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintiems reikalavimams, kyla klausimų ne tik dėl delspinigių

apskaičiavimo pagrįstumo, tačiau ir dėl PVM nepriemokos sumos, nuo kurios ginčo delspinigiai buvo apskaičiuoti, dydžio. Kaip minėta, atlikusi Pareiškėjo patikrinimą už 2010-01-01–2013-12-31 laikotarpį, Kauno AVMI 2016-05-06 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-285 Pareiškėjui apskaičiavo mokėtiną **6517,61 Eur (22504 Lt) PVM**, kurio Pareiškėjas neginčija. Tačiau minėtame vietos mokesčių administratoriaus sprendime nurodyta, kad Pareiškėjui nuo 2010 m. sausio mėn. iki 2011 m. balandžio mėn. laikotarpiu apskaičiuotos **2262,51 Eur (7812 Lt) PVM** sumos laikotarpiu nuo 2010-02-26 iki 2011-05-31 apskaičiuojami 349,96 Eur (1208,34 Lt) PVM delspinigiai (*lentelė „Pareiškėjo PVM delspinigių apskaičiavimas iki 2011-05-31“*), o mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenimis nuo apskaičiuotos **6517,61 Eur (22504 Lt) PVM** sumos už laikotarpį nuo 2011-06-01 iki 2016-03-18 (patikrinimo akto surašymo data) apskaičiuojami 4595,12 Eur (15866,03 Lt) PVM delspinigiai (*delspinigių ataskaita eurais už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2016-03-18 (2 lapai) ir delspinigių ataskaita litais už laikotarpį nuo 2011-06-01 iki 2014-12-31 (7 lapai)*). Iš viso Pareiškėjui apskaičiuoti 4945,08 Eur (4595,12 Eur + 349,96 Eur) (17074,37 Lt) PVM delspinigiai. Nei vietos, nei centrinio mokesčių administratoriaus sprendimuose nėra paaiškinta, kodėl ir / ar koku būdu nuo patikrinimo metu Pareiškėjui apskaičiuoto **6517,61 Eur (22504 Lt) PVM**, delspinigiai apskaičiuoti tiek nuo **6517,61 Eur (22504 Lt)** sumos, tiek ir nuo **2262,51 Eur (7812 Lt) PVM** sumos.

Po posėdžio Komisijai Inspekcija pateikė tam tikrus atsakymus į posėdžio metu pateiktus klausimus dėl ginčo delspinigių apskaičiavimo, t. y. elektroniniu paštu persiuntė vietos mokesčių administratoriaus pateiktus paaiškinimus. Tačiau iš Komisijai papildomai pateiktos informacijos turinio matyti, kad kyla dar daugiau klausimų dėl delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo. Pavyzdžiui, nurodyta, kad Pareiškėjui pagal patikrinimo aktą apskaičiuota sumokėti **22812,77 Eur PVM**, 4945,08 Eur PVM delspinigiai ir 3258 Eur PVM bauda. Taigi šioje informacijoje tik PVM delspinigių ir baudos sumos atitinka skundžiamuose sprendimuose nurodytas sumas. Toliau pateiktoje informacijoje paaiškinta, jog pagal patikrinimo aktą už tikrinamąjį laikotarpį PVM sumažintas 16295,17 Eur (*Komisijos pastaba: tokiu būdu gautusi 6517,61 Eur PVM suma (22812,77 Eur – 6517,61 Eur), kuri ir nurodyta mokesčių administratoriaus sprendimuose mokestinio ginčo bylos medžiagoje*), tačiau, kadangi delspinigių ataskaitos suformuotos 2016-05-13 ir iki šios dienos PVM sumažinimas pagal aktą dar nebuvo sugretintas su akte papildomai apskaičiuotu PVM (*dar nebuvo praėję 20 dienų po sprendimo įteikimo mokesčių mokėtojui*), todėl šioje delspinigių ataskaitoje apskaičiuoti delspinigiai nuo **22812,77 Eur** apskaičiuotos sumos. Taigi nagrinėjamu atveju tampa visiškai neaišku, nuo kokios konkrečios PVM sumos skundžiamuose sprendimuose skaičiuoti PVM delspinigiai. Komisija pažymi, kad klausimas dėl **22812,77 Eur PVM** sumos apskaičiavimo teisėtumo ir pagrįstumo buvo keliamas ir posėdžio Komisijoje metu, nes Pareiškėjas Komisijai papildomai pateikė Mokestinių ir / ar baudų už administracinius teisės pažeidimus prievolių likučių suderinimo aktus, ir viename iš jų, t. y. 2016-09-23 akte, buvo nurodyta, kad 2016-04-01 yra nustatyta iš Pareiškėjo gautina **22812,77 Eur PVM** suma. Tačiau, koku pagrindu ši suma apskaičiuota, taip ir lieka nepaaiškinta. Kauno AVMI patikrinimo akte nurodyta Pareiškėjui apskaičiuota **6517,61 Eur PVM** suma, o pateiktoje informacijoje nurodyta, kad patikrinimo akte apskaičiuota **22812,77 Eur PVM** suma ir delspinigiai skaičiuoti nuo šios sumos.

Įvertinusi tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad dėl nurodytų aplinkybių (*dėl permokų įvertinimo / neįvertinimo; dėl PVM sumos, nuo kurios apskaičiuoti ginčo delspinigiai, dydžio*) yra pakankamas pagrindas konstatuoti, kad šios aplinkybės laikytinos esminiais trūkumais, kurie sukliudė Pareiškėjui (taip pat ir Komisijai) suprasti skundžiamo sprendimo turinį ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio plotmėje sudarė Pareiškėjui kliūtis efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Skundžiami mokesčių administratoriaus sprendimai, nors ir atitinka teisėtumo kriterijų (*ginčo mokestiniais santykiams taikytos tinkamos teisės normos*), tačiau neatitinka pagrįstumo kriterijaus (*nepateiktas pakankamas kiekis objektyvių duomenų (faktų), paaiškinimų, kaip*

buvo apskaičiuoti ginčo delspinigiai). Komisija pažymi, kad neturi pagrindo kvestionuoti Inspekcijos informacinėse sistemose kompiuterinių programų pagrindu pateiktų duomenų dėl delspinigių apskaičiavimo (*minėtų mokesčių apskaitos informacinės sistemos duomenų*), tačiau vien šių duomenų lentelių pavidalu pateikimas į mokestinio ginčo bylą, nepateikiant jokių konkrečių paaiškinimų, kaip tuos duomenis dėl delspinigių skaičiavimo „suprasti“ (*posėdžio metu mokesčių administratoriaus atstovas paaiškino, kad tuos duomenis „tvarko ir apskaito“ mokesčių administratoriaus konkretūs darbuotojai, kurie ir gali juos „paaiškinti“*), nesudaro pagrindo šių duomenų pagrindu priimtą sprendimą pripažinti pagrįstu. Akivaizdu, jog iš pateiktų lentelių, be atskiro, nuoseklaus ir išsamaus paaiškinimo, nei Pareiškėjas, nei centrinio mokesčių administratoriaus atstovas, nei Komisija negali įvertinti ir įsitikinti, jog delspinigiai buvo apskaičiuoti nuo patikrinimo metu nustatytos mokestinės nepriemokos, ir kad buvo atsižvelgta į Pareiškėjo turėtas konkrečias PVM permokas. Todėl yra pakankamas pagrindas išvadai, jog šiuo konkrečiu atveju aptariamas mokesčių administratoriaus sprendimas delspinigių apskaičiavimo dalyje nebuvo faktiškai motyvuotas. Taigi Komisija neturi galimybės minėtų teisiškai reikšmingų faktinių aplinkybių (*dėl PVM sumos, nuo kurios apskaičiuoti delspinigiai, ir Pareiškėjo turėtų PVM permokų įvertinimo*) įvertinti ir atitinkamai negali priimti teisėto bei pagrįsto sprendimo tiek dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, tiek dėl Pareiškėjo atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudos MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto pagrindu. Komisija pažymi, jog tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas laiku neįvykdo prievolės į biudžetą sumokėti atitinkamo mokesčio sumas, tačiau turi gražintiną pastarojo mokesčio mokestinę permoką, žala valstybės (savivaldybių) biudžetui nėra padaroma tokia apimtimi, kokia yra pastarojo mokesčio mokestinė permoka.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad byloje nėra pateikti konkretūs duomenys dėl ginčo delspinigių skaičiavimo pagrįstumo (kokia apimtimi vertintos Pareiškėjo turėtos permokų sumos), taip pat esant prieštaringų duomenų dėl PVM sumos, nuo kurios buvo apskaičiuoti ginčo delspinigiai, taip pat įvertinus aplinkybes, kad su Komisijai papildomai pateikta informacija nėra susipažinęs Pareiškėjas, ir remdamasi MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtinta Komisijos teise mokesčių mokėtojo skundą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo, konstatuoja, jog dėl nurodytų priežasčių Inspekcijos sprendimas apskaičiuotų delspinigių dalyje yra naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduodamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Inspekcija, iš naujo nagrinėdama Pareiškėjo skundą, turėtų atsižvelgti į šiame sprendime išdėstytus argumentus ir priimdama naują sprendimą pateikti ne tik delspinigių apskaičiavimo ataskaitas lentelių pavidalų, tačiau ir nurodyti konkrečius paaiškinimus ir argumentus dėl lentelėse nurodytų duomenų teisingumo ir pagrįstumo, t. y. jog naujai priimtas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas visiškai atitiktų Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1 dalyje įtvirtintus bendruosius individualaus administracinio akto turiniui keliamus reikalavimus.

Dėl baudos. Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjui skyrė maksimalaus dydžio PVM baudą, nes patikrinimo metu buvo nustatytos tik Pareiškėjo mokestinę atsakomybę didinančios aplinkybės (*Pareiškėjas nesutiko su papildomai apskaičiuotu PVM, taip pat, pažeisdamas Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatas, netinkamai tvarkė buhalterinę apskaitą, piktybiškai nevykdė MAĮ nustatytų mokesčių mokėtojo pareigų, PVMĮ nustatytais terminais neteikė PVM deklaracijų, o tam tikrais atvejais pateiktose PVM deklaracijose nurodė neteisingus duomenis apie mokėtinas / gražintinas PVM sumas, taip pat nuo 2004 m. apskritai neteikia metinių pelno mokesčio deklaracijų*).

Tačiau kilus mokestiniam ginčui, vertintina, jog naujai atsirado aplinkybės, kurios, Komisijos nuomone, vertintinos kaip Pareiškėjo mokestinę atsakomybę lengvinančios aplinkybės. Pareiškėjas, pateikdamas skundą Inspekcijai dėl vietos mokesčių administratoriaus sprendimo, jau neginčijo jam apskaičiuoto PVM, 2016-05-25 ir 2016-06-01 sumokėjo jam papildomai apskaičiuotą PVM, Komisijai taip pat nurodė, jog neginčija patikrinimo metu nustatytų PVM pažeidimų. Komisijos nuomone, pelno mokesčio deklaracijų

neteikimas nuo 2004 m. negalėtų būti sietinas su Pareiškėjo PVMĮ nuostatų pažeidimais, nors apskritai ir parodo Pareiškėjo atsainų požiūrį į MAĮ 40 straipsnyje nustatytas mokesčių mokėtojų pareigas. Atsižvelgdama į nurodytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, jog, nustačius tiek mokestinę atsakomybę sunkinančias aplinkybes, tiek lengvinančias aplinkybes, yra pakankamas pagrindas teigti, jog už neteisėtą PVM laiku nesumokėjimą skiriamos baudos tikslas bus pasiektas paskyrus Pareiškėjui vidutinio dydžio papildomai apskaičiuoto PVM (6517,61 Eur) baudą, todėl Pareiškėjui paskirta 50 proc. dydžio 3258 Eur bauda mažintina iki 30 proc. dydžio 1955 Eur (6517,61 Eur x 30 proc.) PVM baudos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalies 2, 4 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

1. Panaikinti Inspekcijos 2016-07-20 sprendimo Nr. 69-83 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 4945,08 Eur PVM delspinigius, ir šioje dalyje Pareiškėjo skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

2. Pakeisti Inspekcijos 2016-07-20 sprendimo Nr. 69-83 dalį, kuria Pareiškėjui nurodyta sumokėti 3258 Eur (50 proc.) PVM baudą, į nurodymą sumokėti 1955 Eur (30 proc.) PVM baudą.

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 Mokesčių administravimo įstatymo 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 Veršelienė

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosylienė