



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. R. 2016-10-12 SKUNDO**

2016 m. gruodžio 13 d. Nr. S-266 (7-228/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojai nedalyvaujant
mokesčių administratoriaus atstovams

Jūratei Dalmantaitei
J. N. , M. Č. , D. S.

2016 m. lapkričio 8 d. posėdyje išnagrinėjusi R. R. (toliau – Pareiškėja) 2016-10-12 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-08-25 sprendimo Nr. 68-226, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-08-25 sprendimu Nr. 68-226 patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2016-06-28 sprendimą Nr. (6.5)-83 dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų, kuriuo Pareiškėja neatleista nuo 13 139,42 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) delspinigių.

Sprendime nurodyta, jog Pareiškėja už 2011 ir 2012 metus pateikė 6 PVM deklaracijas (forma FR0600, deklaracijos buvo pateiktos laikotarpiu nuo 2011-07-25 iki 2016-05-08), už 2013 metus pateikė 9 PVM deklaracijas (deklaracijos pateiktos laikotarpiu nuo 2013-07-17 iki 2016-05-08), o už 2014 metus pateikė 5 PVM deklaracijas (deklaracijos buvo pateiktos laikotarpiu nuo 2016-04-17 iki 2016-05-08). Pateiktose PVM deklaracijose Pareiškėja deklaravo skirtingas mokėtinas PVM sumas.

Pažymėta, jog Klaipėdos AVMI atliko operatyvų Pareiškėjos patikrinimą (patikrinimo pažyma Nr. FR1042-3417). Klaipėdos AVMI nustatė, jog pagal pateiktas PVM deklaracijas Pareiškėja 2016-04-08 turėjo 5 389,60 Eur PVM permoką, o, 2016-04-29 atlikus operatyvų patikrinimą, PVM nepriemoka sudarė 18 484,70 Eur. Operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėjai buvo pasiūlyta patikslinti PVM deklaracijas už 2011–2014 metus bei patikslinti gyventojų pajamų mokesčio deklaracijas (forma GPM308) už 2001–2013 metus. Pareiškėja

pašalino nustatytus mokestinius pažeidimus, t. y. po atlikto operatyvaus patikrinimo pateikė patikslintas PVM deklaracijas už 2011–2014 metus.

Nurodyta, jog Pareiškėja 2016-05-10 Klaipėdos AVMI pateikė prašymą atleisti nuo apskaičiuotų PVM delspinigių, tačiau Klaipėdos AVMI prašymo netenkino ir 2016-06-28 sprendimu Nr. (6.5)-83 neatleido Pareiškėjos nuo 13 139,42 Eur PVM delspinigių sumokėjimo.

Inspekcija sprendime akcentavo, jog Pareiškėja prašė atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, vadovaujantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 113 straipsnio 1 dalies 3 punktu, MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais pagrindais, t. y. esant sunkiai mokesčių mokėtojos ekonominei (socialiniai) padėčiai bei vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais.

Dėl apskaičiuotų PVM delspinigių, jų dydžio ir laikotarpio. Inspekcija pabrėžė, jog mokesčių mokėtojai laiku neįvykdžius savo pagrindinės prievolės, atsirado nauja prievolė – sumokėti PVM delspinigius už pradelstą laikotarpį. Vadovaudamasi MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 96 straipsnio 1 dalimi, 98 straipsnio 2 dalimi, apibrėžiančiais delspinigių paskirtį, taisyklės, jų skaičiavimo pradžią ir terminus, Inspekcija pažymėjo, jog Pareiškėjai nesumokėjus mokesčio MAĮ 81 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytu pagrindu, delspinigiai buvo skaičiuojami nuo sumokėjimo atsiradimo momento ir buvo skaičiuojami 180 dienų. Pasak Inspekcijos, analogiškai yra suformuota ir teismų praktikoje (LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. A-556-636/2010, 2008-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-525-1643/2008).

Pasak Inspekcijos, Pareiškėja pateikė prašymą pasirašyti mokestinės paskolos sutartį, tačiau iki mokestinės paskolos sutarties pasirašymo Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 13 139,42 Eur PVM delspinigiai dėl Pareiškėjos 2016-05-08 pateiktų patikslintų PVM deklaracijų už 2011–2014 metus, kuriose papildomai buvo deklaruota mokėtina 62 834 Lt (18 197,98 Eur) PVM suma.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų PVM delspinigių. Pažymėta, jog Pareiškėja Inspekcijai pateikė dokumentų kopijas apie tai, jog yra atleistina nuo apskaičiuotų delspinigių, esant sunkiai ekonominei padėčiai: duomenis apie gaunamas pajamas, investicinio draudimo liudijimo Nr. ID002 kopiją, kredito sutarties VL-ST-12-4587 pirmo lapo kopiją.

Inspekcija, vadovaudamasi atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuojančiomis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (nauja redakcija išdėstyta 2012 m. spalio 1 d. įsakymu Nr. VA-89) patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklių (toliau – Taisyklės) 7 punkto nuostatomis, pastebėjo, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių / palūkanų ar jų dalies, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007 m. liepos 19 d.); 2) yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; 3) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Pabrėžta, jog prašymas atleisti nuo delspinigių gali būti tenkinamas tik tada, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta nurodytose teisės normose. Pasak Inspekcijos, Pareiškėja negali būti atleista nuo apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatytais pagrindais, nes byloje nėra pateikta patvirtinančių duomenų apie šiose nuostatose nurodytų aplinkybių egzistavimą.

Pažymėta, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra įtvirtintas atleidimo nuo delspinigių pagrindas, kai delspinigius išieškoti nėra tikslinga, esant sunkiai mokesčių mokėtojo ekonominei (socialinei) padėčiai. MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis laikoma sunkia tais atvejais, kai fiziniui asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Iš esmės visos šios aplinkybės siejamos su tokia

mokesčių mokėtojo ekonomine (socialine) situacija, kai jis negauna jokių pajamų arba gauna nepakankamai pajamų ir yra valstybės remiamas arba jam tokios paramos reikia.

Inspekcija sprendė, jog Pareiškėjos padėtis nėra ekonomiškai (socialiai) sunki, nes nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2008-07-17 iki 2011-02-14 vykdė individualią nuosavo nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo veiklą, ji 2008-09-03 buvo įregistruota PVM mokėtoja. Taip pat Inspekcija pagal VĮ Registrų centro duomenis nustatė, kad Pareiškėjai asmeninės nuosavybės teise priklauso adresu: (duomenys neskelbtini), esantys žemės sklypai: pagal 2015-05-28 pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 4711 įsigytas 3,3319 ha žemės ūkio paskirties žemės sklypas, kurio vidutinė rinkos vertė 2015-04-30, masinio vertinimo duomenimis, buvo 67 300 Eur (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini); kitos paskirties 0,2675 ha žemės sklypo 1605 dalis (likusi 1070 dalis minėto žemės sklypo priklauso S. U.), visas žemės sklypas masinio vertinimo būdu 2013-02-15 įvertintas 9 210 Eur; kitos paskirties 0,1352 ha žemės sklypo 812 dalis (likusi 540 dalis šio sklypo priklauso minėtam S. U.), 2010-05-13 masinio vertinimo duomenimis, nustatyta 8 080 Eur vidutinė rinkos vertė. Taip pat mokesčių mokėtojai priklauso butas, esantis (duomenys neskelbtini), šiuo adresu deklaruota jos gyvenamoji vieta.

Nurodyta, jog operatyvaus patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2011 metais pardavė 7 žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini), bei įsigijo butą adresu: (duomenys neskelbtini). Pareiškėja 2012 m. pardavė 5 žemės sklypus ir įsigijo du butus (duomenys neskelbtini) ir (duomenys neskelbtini). Pareiškėja 2013 metais pardavė butą, esantį (duomenys neskelbtini), o butą, esantį (duomenys neskelbtini), padovanojo mamai A. A. .

Taip pat nurodyta, jog pagal Klaipėdos AVMI turimus Elektroninio deklaravimo sistemos (toliau – EDS) duomenis nustatyta, kad Pareiškėja 2011 m. gavo 10 466,13 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamas, 124 508 Lt nekilnojamojo turto pardavimo pajamas bei 25 673,02 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas. Pareiškėja per 2011 m. perleido 3 žemės sklypus už 386 232 Lt. Pareiškėja 2012 m. gavo 31 745,13 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas bei 9 900 Lt draudimo išmoką. Pareiškėja 2013 m. gavo 34 493,72 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, už 260 000 Lt perleido turtą. Pareiškėja 2014 metais gavo 32 447,29 Lt su darbo santykiais susijusias pajamas, o 2015 m. Pareiškėja gavo 9 331,44 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas bei už 126 000 Eur perleido turtą.

Be to, Klaipėdos AVMI sprendime Nr. (6.5)-83 pažymėjo, jog Pareiškėja UAB „A1“ paskolino 180 000 Lt (2012-02-14 paskolos sutartis Nr. 20120214-01) iki 2018-12-31, tačiau palūkanų mokėjimas paskolos suteikimo laikotarpiu nenumatytas. Nustatyta, jog Pareiškėja yra UAB „A1“ steigėja ir viena iš akcininkių.

Akcentuota, jog LVAT praktika, jog MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintos nuostatos negali būti taikomos vien tik formaliai atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo priklausymą tam tikrai socialinei grupei, kuriai valstybė paprastai teikia paramą, t. y. 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 (pavyzdžiui, LVAT 2011-12-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2900/2011, 2010-06-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-807/2010, paskelbta „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 19, 2010 m., 2011-04-18 nutartis adm. byloje Nr. A-556-221/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011 ir kt.). Taip pat pažymėta, jog asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (pensininkams, neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ir baudas ar atleisti nuo jų mokėjimo (pavyzdžiui, LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013).

Inspekcija sutiko su Klaipėdos AVMI 2016-06-28 sprendime Nr. (6.5)-83 išdėstytais argumentais, jog mokesčių administratorius neturi pagrindo konstatuoti, kad Pareiškėjos ekonominė ir socialinė padėtis atitinka MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte išvardintas aplinkybes. Inspekcija, įvertinusi mokestinio ginčo medžiagą, nenustatė faktinių aplinkybių,

jog Pareiškėja atleistina nuo apskaičiuotų PVM delspinigių vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais. Nors mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, tačiau, pasak Inspekcijos, kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Vienas svarbiausių mokesčių mokėjimo principų yra jų privalomumas. Mokesčiai yra būtina valstybės funkcionavimo sąlyga, todėl konstitucinė pareiga mokėti įstatymais nustatytus mokesčius įstatymuose yra įtvirtinta kaip valstybės reikalavimas, skirtas visiems mokesčių mokėtojams. Inspekcija nenustatė, jog šioje byloje mokesčių administratorius pažeidė teisingumo ir visuotinio privalomumo principus.

Pareiškėja nesutinka Inspekcijos 2016-08-25 sprendimu Nr. 68-226 ir mano, jog šis sprendimas yra neapgrįstas ir nemotyvuotas, t. y. Inspekcija, nagrinėdama pateiktą prašymą, apsiribojo itin formaliu situacijos vertinimu, bei neatsižvelgė į visas susiklosčiusias faktines aplinkybes. Dėl šių priežasčių, Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendimas turi būti panaikintas.

Pareiškėja nurodo, jog 2016-04-29 operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. FR1042-3417 nurodyta, kad, pateikusi patikrinimui dokumentus, mokesčių mokėtoja 2016-04-17 patikslino PVM deklaracijas, kuriose deklaravo papildomai mokėtiną 89 720 Lt (25 984,70 Eur) PVM sumą. Pažymima, jog 2016-05-08 mokesčių mokėtoja pateikė patikslintas PVM deklaracijas ir už likusius tikrinamojo laikotarpio pusmečius, kuriose papildomai deklaravo 62 834 Lt (18 197,98 Eur) mokėtiną PVM.

Dėl skundo pateikimo termino. Atkreipiamas dėmesys į tai, jog Inspekcijos sprendimas registruotu laišku mokesčių mokėtojai buvo įteiktas 2016-09-23 (MAĮ 164 str. 2 d.), todėl MAĮ numatytas 20 d. apskundimo terminas yra nepraleistas. Pareiškėja Inspekcijos sprendimo išsiuntimo laikotarpiu buvo išvykusi ir nebuvo namuose, todėl pašto siunta, kuria Inspekcija siuntė sprendimą Pareiškėjai, iš pašto skyriaus buvo atsiimta tik 2016-09-23.

Skundo argumentai. Inspekcijos sprendimo išvadą, jog mokesčių mokėtojos padėtis nėra ekonomiškai (socialiai) sunki, nes laikotarpiu nuo 2008-07-17 iki 2011-02-14 vykdė individualią nuosavo nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo veiklą bei 2008-09-03 buvo įregistruota PVM mokėtoja, Pareiškėja laiko nepagrįsta, padaryta apsiribojus formaliu situacijos vertinimu.

Tai, kad mokesčių administratorius apsiribojo itin formaliu situacijos vertinimu ir neatsižvelgė į visas faktines aplinkybes, pasak Pareiškėjos, patvirtina ir tai, kad mokesčių administratorius neįvertino, jog mokesčių mokėtojai papildomai mokėtinas PVM mokestis susidarė dėl to, kad ji, kaip fizinis asmuo, nesudarė nurašymo aktų, kuriuos, šiuo konkrečiu atveju, būtų privalėjusi sudaryti pati su savimi. Pažymima, kad dėl šios priežasties, mokesčių mokėtojai būtina buvo patikslinti PVM deklaracijas, pagal kurias ir susidarė papildomai mokėtinas PVM mokestinis, o nuo jo ir buvo paskaičiuoti delspinigiai.

Nors Inspekcija sprendime nurodė mokesčių mokėtojos gautas pajamas ankstesniais laikotarpiais, tačiau, Pareiškėja pabrėžia, kad, atlikus nesėkmingas investicijas iš ankstesniais laikotarpiais gautų pajamų, santaupos nebuvo sukauptos, todėl šiuo metu Pareiškėjai paskirtų delspinigių sumokėjimas ekonomiškai yra pražūtingas bei sukeltų neigiamas ir negrįžtamas pasekmes.

Remdamasi Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytais reikalavimais individualiam administraciniam aktui, MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje, 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte, 100 straipsnio 1 dalyje įtvirtintu mokesčių mokėtojo atleidimo nuo delspinigių ar jų dalies pagrindu (delspinigius iš fizinių asmenų išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal pastarojo įstatymo), LVAT praktika, kai sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais (pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm.

byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011), Pareiškėja mano, kad jos atveju mokesčių administratorius nepaisė nurodytų nuostatų ir nepakankamai operatyviai bei kuo mažesnėmis ekonominėmis sąnaudomis išnagrino mokestinį ginčą, papildomai priskaičiuodamas ne tik mokesčius, bet ir su jais susijusias sumas.

Pareiškėja tvirtina, jog jai apskaičiuoti delspinigiai (jų dydis), kaip prievolės užtikrinimo būdas, yra neadekvatūs siekiamam tikslui. Sumokėjus aukščiau minėtą sumą, pasak Pareiškėjos, jos šeimos finansinė padėtis tapo kritinė (MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktas), o gavus reikalavimą sumokėti ir su mokesčiu susijusias sumas, šeimos gaunamos pajamos nepakankamos tokiai prievolei įvykdyti, t. y. Pareiškėja neturėtų pakankamai lėšų šeimai išlaikyti, pragyventi, būtiniausioms išlaidoms apmokėti.

Pabrėžiama, kad vertinant, ar Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai gali būti sumažinti ar apskirtai neskaiciuojami, mokesčių administratorius privalėjo vadovautis teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), tačiau Pareiškėjos atveju, taip nebuvo pasielgta.

Skunde cituojama LVAT 2012-001-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-31/2012, kurioje teismas pasisakė, jog administracinių teisinių santykių, susiklostančių tarp privačių asmenų ir valdžios institucijų, ypatumai lemia, kad privatus asmuo juose yra silpnesnioji pusė. Tokia teisinė asmens padėtis lemia, kad santykyje su viešąja administracija kilus neišskumams, teisė aiškintina jo naudai, siekiant subalansuoti nelygias šalių pozicijas bei garantuoti asmens, kaip silpnesnės šalies, apsaugą. Tiek valdžios institucijos, tiek teismai, siekdami įgyvendinti gero viešojo administravimo principą, užtikrinti žmogaus teisių ir laisvių bei privataus asmens, kaip silpnesnės santykio su viešąja administracija šalies, apsaugą, privalo bet kurioje situacijoje vadovautis fundamentaliais protingumo, teisingumo, sąžiningumo principais, sprendimų priėmimo metu atsižvelgti į susiklosčiusių aplinkybių visumą.

Taip pat akcentuota, jog, aiškindamas Lietuvos Respublikos Konstitucijos 109 straipsnį, Konstitucinis Teismas yra ne kartą nutarimuose konstatavęs, kad vien formaliai vykdomas teisingumas nėra tas teisingumas, kurį įtvirtina, saugo ir gina Konstitucija.

Nurodoma, jog Pareiškėja geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, gavusi pasiūlymą patikslinti PVM deklaracijas ir sumokėti mokestinę nepriemoką, neskundė mokesčių administratoriaus veiksmų, nekėlė mokestinio ginčo, tik teikė savo argumentus ir įrodymus dėl savo nekaltumo patvirtinimo. Nors Pareiškėjos finansinės galimybės neleido iš karto sumokėti visos mokestinės nepriemokos, tačiau ją pripažino, su mokesčių administratoriumi buvo sudaryta mokestinės paskolos sutartis, pagal kurią mokestinės nepriemokos sumokėjimas buvo išdėstytas laikotarpiu nuo 2016-06-25 iki 2017-05-25. Tvirtinama, jog sudarius mokestinės paskolos sutartį nebeegzistuoja mokestinės nepriemokos faktas, todėl jokios žalos biudžetui Pareiškėja nepadarė, tačiau mokesčių administratorius neanalizavo šios aplinkybės.

Pažymima, kad mokesčių mokėtojos prašymo nagrinėjimo metu nebuvo įvertinta ir ta aplinkybė, jog duomenys, kad PVM turėjo būti sumokėtas laikotarpiais: nuo 2011-01-01 iki 2011-06-30, nuo 2011-07-01 iki 2011-12-31, nuo 2012-01-01 iki 2012-06-30, nuo 2012-07-01 iki 2012-12-31, nuo 2013-01-01 iki 2013-06-30, nuo 2014-01-01 iki 2014-03-26, paaiškėjo tik 2016 m. balandžio mėnesį, o iki šios datos, t. y. daugiau nei 2 metus, apie tai, kad galbūt buvo pažeistas reikalavimas vykdyti mokestinę prievolę, neturėjo informacijos ne tik Pareiškėja, bet ir mokesčių administratorius.

Tai, kad mokesčių administratoriui tikrinant mokesčių sumokėjimo teisingumą buvo nustatyta aplinkybė, jog Pareiškėja turi gyventojų pajamų mokesčio permoką, o nustačius PVM mokesčio nepriemoką, turima GPM permoka buvo sudengta su PVM nepriemoka, Pareiškėjos nuomone, patvirtina, jog ji neturėjo tyčios nemokėti mokesčių, o mokestinės nepriemokos susidarymas buvo tik žmogiškas apsirikimas. Iki atlikto mokesčių mokėtojos

mokestinio patikrinimo mokesčių administratorius apie turimą permoką mokesčių mokėtojai nepranešė, todėl Pareiškėja daro išvadą, jog tokiais veiksmais mokesčių administratorius pažeidė MAĮ įtvirtintą šalių lygiateisiškumo principą, kuris reikalauja, jog abi mokestinio ginčo šalys turi būti lygios, bei teisingumo principą.

Pareiškėja mano, jog dėl formalaus požiūrio, kad asmuo nesudarė nurašymo aktų, kuriuos, šiuo konkrečiu atveju, būtų privalėjusi sudaryti pati su savimi, Inspekcija ne tik neįvertino Pareiškėjos PVM sąskaitomis faktūromis patirtų išlaidų (pavyzdžiui, AB „Lesto“ banko pervedimu apmokėtas PVM sąskaitas faktūras), kas padidino jos mokėtiną PVM, bet ir nuo šios sumos apskaičiavo delspinigius.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, bei vadovaudamasi MAĮ normomis, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-08-25 sprendimą Nr. 68-226 ir atleisti Pareiškėją nuo jai apskaičiuotų 13 139,42 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, Pareiškėjos skundas atmestinas.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Klaipėdos AVMI 2016-04-08 pradėjo ir 2016-04-29 baigė Pareiškėjos operatyvų patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2015-12-31, surašydama 2016-04-29 operatyvaus patikrinimo pažymą Nr. FR1042-3417 (toliau – Pažyma). Iš Pažymoje esančių duomenų matyti, kad laikotarpiu nuo 2008-07-17 iki 2011-02-14 Pareiškėja vykdė individualią veiklą (nuosavo nekilnojamojo turto pirkimas ir pardavimas), nuo 2008-09-03 iki 2014-03-26 buvo įsiregistravusi PVM mokėtoja, patikrinimo pradžioje pagal pateiktas deklaracijas deklaravo turėjusi 5389 Eur PVM permoką. Pažymoje nurodyta, kad Pareiškėja pateikusi Klaipėdos AVMI dokumentus operatyviam patikrinimui, patikslino 2011, 2012, 2013, 2014 m. PVM deklaracijas, kuriose deklaravo papildomai sumokėti 89720 Lt PVM (25984 Eur). Komisijai kartu su bylos medžiaga yra perduotos Pareiškėjos 2016-04-17 pateiktos patikslintos PVM deklaracijos, kuriose už atskirus mokestinius laikotarpius deklaruotos didesnės mokėtinos PVM sumos, nei buvo deklaruotos ankstesnėse PVM deklaracijose (pavyzdžiui, 2016-04-17 gautos patikslintos 2011-01-01–2011-06-30, 2011-07-01–2011-12-31 PVM deklaracijos, kuriose deklaruota atitinkamai 37872 Lt ir 7951 Lt mokėtino PVM, o 2011-07-25 ir 2012-02-06 pateiktose šių laikotarpių deklaracijose buvo deklaruota 2699 Lt ir 3655 Lt mokėtino PVM). Savo veiksmus Pareiškėja paaiškino tuo, kad, teikdama mokesčių administratoriui dokumentus, ji pastebėjo klaidą, kurią ištaisė, teikdama patikslintas deklaracijas. Pareiškėja operatyvaus patikrinimo metu sumokėjo 7500 Eur PVM, operatyvaus patikrinimo pabaigoje ji turėjo deklaravusi 18484 Eur PVM nepriemoką. Po Klaipėdos AVMI operatyvaus patikrinimo Pareiškėja 2016-05-08 dar kartą patikslino atskirų mokestinių laikotarpių PVM deklaracijas ir papildomai deklaravo 18197,98 Eur (62834 Lt) PVM. Pareiškėja kreipėsi į Klaipėdos AVMI, prašydama ją atleisti nuo dėl patikslintose PVM deklaracijose deklaruotų PVM sumų apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo. Pareiškėjos prašymo nagrinėjimo Klaipėdos AVMI metu nustatyta, kad, vadovaujantis MAĮ 96-97 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjai iki 2016-06-09 (šią dieną Pareiškėja su mokesčių administratoriumi sudarė mokestinės paskolos sutartį) apskaičiuota 13139,42 Eur PVM delspinigių už laiku nesumokėtą 44182,68 Eur (152554 Lt) PVM pagal pateiktas patikslintas PVM deklaracijas. Nei Klaipėdos AVMI, nei Inspekcija neatleido Pareiškėjos nuo PVM delspinigių mokėjimo, motyvuodamos tuo, kad Pareiškėja neatitinka jos nurodomų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo sąlygų. Kadangi Pareiškėja savo skunde detalčiai yra išdėčiusi motyvus dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta ją atleisti nuo delspinigių mokėjimo, nes ji neatitinka atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindo, nustatyto MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkte ir 113 str. 1 d. 3 punkte (kai netikslinga delspinigius išieškoti dėl fizinio asmens sunkios ekonominės / socialinės padėties), taip pat vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, todėl Komisija Inspekcijos sprendimo pagrįstumą įvertins, atsižvelgdama į Pareiškėjos skundo motyvus.

Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo dėl sunkios fizinio asmens socialinės / ekonominės padėties. Mokesčių mokėtojai fiziniai asmenys gali būti atleidžiami nuo delspinigių mokėjimo esant 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 pašalpą) 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 mokestinę nepriemoką arba su socialiniu ir (arba) ekonominiu netikslingumu išieškoti mokestinę 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. A-442-807/2010, paskelbta „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 19, 2010 m., 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-12-01 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2900/2011, 2016-01-28 nutartis adm. byloje Nr. A-154-438/2016 ir kt.).

Nagrinėjamo ginčo atveju Komisija, įvertinusi Pareiškėjos ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes, konstatuoja, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 100 str. 1 d. 3 punkto nuostatomis, pagrįstai neatleido Pareiškėjos nuo papildomai apskaičiuotų PVM delspinigių mokėjimo. Iš mokesčių administratoriaus turimos medžiagos yra nustatyta, kad Pareiškėja asmeninės nuosavybės teise valdo nekilnojamąjį turtą: pagal 2015-05-28 pirkimo–pardavimo sutartį įsigytą 3,3319 ha žemės ūkio paskirties sklypą (sklypo vidutinė rinkos vertė 2015-04-30 masinio vertinimo duomenimis – 67300 Eur), 1605 dalis 0,2675 ha kitos paskirties žemės sklypo (visas sklypas 2013-02-15 įvertintas 9210 Eur) (aptariamai sklypai yra (duomenys neskelbtini), butą, (duomenys neskelbtini), Pareiškėja turi UAB „A1“ akcijų. Pagal byloje pateiktus duomenis matyti, kad Pareiškėja 2015 metais yra pardavusi butą ir gavusi 63000 Eur turto pardavimo pajamų; Pareiškėja 2012 m. yra suteikusi 180000 Lt paskolą be palūkanų juridiniam asmeniui – UAB „A1“; taip pat Pareiškėja dirba ir gauna darbo užmokestį (2014 m. – 31447,29 Lt, 2015 – 9331,44 Eur). Šių aplinkybių visuma rodo, kad Pareiškėjos ekonominė socialinė padėtis neatitinka sunkios ekonominės (socialinės) padėties sąvokos, apibrėžtos MAĮ 113 str. 1 d. 3 punkte.

Pareiškėja Inspekcijos poziciją vertina kaip formalią, nes, jos teigimu, mokesčių administratorius neatsižvelgė į faktines aplinkybes, dėl ko atsirado pareiga patikslinti PVM deklaracijas (Pareiškėja nurodo, kad ji kaip fizinis asmuo nesudarė nurašymo aktų), taip pat ji nurodo, jog nėra sukaupusi santaupų iš ankstesniais laikotarpiais vykdytos veiklos, todėl delspinigių sumokėjimas jai būtų pražūtingas. Komisijos vertinimu, Pareiškėja nepagrįstai ginčo atveju galimybę atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo dėl jos sunkios socialinės / ekonominės padėties sieja su jos nurodomu padarytu mokestiniu pažeidimu, nes šio atleidimo pagrindo nagrinėjimo dalykas yra ne su pažeidimu susijusios aplinkybės, o aplinkybės, apibūdinančios mokesčių mokėtojo socialinę ir ekonominę padėtį, kurias, Komisijos

nuomone, Inspekcija įvertino teisingai. Be to, iš operatyvaus patikrinimo pažymos duomenų matyti, kad pagal patikrinimo pradžioje buvusius PVM deklaracijų duomenis Pareiškėja buvo deklaravusi 5389,60 Eur PVM permoką, o po operatyvaus patikrinimo metu ir po jo atlikimo pateiktų PVM deklaracijų buvo deklaruota 44182,68 Eur PVM mokestinė prievolė. Iš Pažymoje esančių duomenų matyti, kad Klaipėdos AVMI joje (2 psl.) sudariusi 2012–2013 m. įsigytų prekių, kurias Pareiškėja paaiškėjime nurodė panaudojusi jos įsigytų butų remontui, bet kurioms Pareiškėja neturi nurašymo aktų, sąrašą Už šias prekes atskaitytina suma už 2012 metus sudaro 2019,10 Eur, o už 2013 m. – 1194,78 Eur, iš viso 3213,88 Eur. Aplinkybės, kad mokesčių administratorius pažymoje nurodė, jog, jo manymu, Pareiškėja šių sumų pagal PVM įstatymo nuostatas negali atskaityti, įvertinant dėl Pareiškėjos pateiktų patikslintų PVM deklaracijų deklaruotą 44182,68 Eur PVM prievolę, nesudaro pagrindo šių aplinkybių pripažinti turinčiomis įtakos atleidimui nuo delspinigių mokėjimo. Todėl Komisija sprendime plačiau dėl šių aplinkybių nepasisako, kaip ir dėl kartu su skundu Pareiškėjos pateiktų dokumentų ir pozicijos, jog Pareiškėjos sklypo bendraturčiui PVM atskaita dėl Pareiškėjos Komisijai pateiktame dokumente įsigytų paslaugų, pasak Pareiškėjos, yra leidžiama. Paminėtina ir tai, kad mokesčių įstatymuose įtvirtinta pareiga įstatymų nustatytais terminais mokėti mokesčius nėra siejama su vykdytos ūkinės veiklos pelningumu, nes mokesčių mokėtojas, užsiimantis ūkine–komercine (ekonominė) veikla, prisiima šios veiklos riziką ir įstatymuose įtvirtintas pareigas įstatymų nustatytais terminais *mokėti* dėl šios veiklos atsirandančius mokesčius, todėl tai, kad, kaip teigia Pareiškėja, ji nėra sukaupusi santaupų iš jos vykdytos veiklos, negali būti pripažinta aplinkybe, dėl kurios mokėtoja galėtų būti atleidiama nuo delspinigių mokėjimo.

Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais. Pasisakant dėl šio atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindo, paminėta, kad jo taikymas yra formuojamas LVAT praktikoje, todėl, nors konkrečiais LVAT nutartyse (kurias Pareiškėja yra nurodžiusi skunde) nurodytais atvejais yra minimos aplinkybės, kurios pripažįstamos svarbiomis, taikant šį atleidimo pagrindą, tačiau dėl su šiuo atleidimo pagrindu susijusių aplinkybių buvimo / nebuvimo yra sprendžiama konkrečiu atveju. Nors Pareiškėja nurodo, kad jai apskaičiuoti delspinigiai yra neadekvatūs siekiamam tikslui, tačiau šios savo pozicijos nepagrindžia. Kaip jau aptarta anksčiau, Pareiškėja atliekamo operatyvaus patikrinimo metu (2016-04-17) ir po jo (2016-05-08) pateikė patikslintas PVM deklaracijas už 2011, 2012, 2013, 2014 metus ir jose deklaravo 44182,68 Eur mokestinę prievolę, dalį mokėtino PVM (7500 Eur) sumokėdama operatyvaus patikrinimo metu. Pareiškėja nuo 2008 metų yra individualią / ekonominę veiklą vykdanči mokėtoja, todėl jai žinomos MAĮ 96–97 straipsnyje įtvirtintos nuostatos, pagal kurias už nesumokėtą ar ne laiku sumokėtą deklaruojamą mokestį nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, skaičiuojami delspinigiai. Kadangi Pareiškėja, pasibaigus kalendoriniams pusmečiams, išsiregistravus iš PVM mokėtojų registro, nedeklaravo ir nesumokėjo PVM, valstybės biudžetas negavo pajamų, kurias turėjo gauti, todėl Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos skunde nurodytos aplinkybės, jog tai, kad sudarius mokestinės paskolos sutartį, neegzistuoja mokestinė nepriemoka, todėl, Pareiškėjos teigimu, ji jokios žalos biudžetui nepadarė, negali būti pripažintos teisingomis, nes žala valstybės biudžetui yra padaroma įstatymo nustatytais terminais nesumokėjus PVM ir biudžetui negavus į jį mokėtinų sumų, nepriklausomai nuo to, koku būdu vėlesniu mokestiniu laikotarpiu ši nepriemoka yra dengiama ir kaip šis veiksmas atsispindi mokesčių mokėtojo apskaitos kortelėje.

MAĮ įtvirtina savanorišką mokėtojų mokestinių prievolių deklaravimo ir mokesčių mokėjimo principą (pagal MAĮ 66 str. 1 dalį mokėtojas pirmiausia pats apskaičiuoja mokestį, o mokesčių administratorius jį gali perskaičiuoti, pastebėjęs, jog jis apskaičiuotas netinkamai), todėl būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga *tinkamai* apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius. Už netinkamą šių pareigų įvykdymą, pavėluotą mokesčių mokėjimą

mokesčių mokėtojui skaičiuojami delspinigiai, taip pat skiriamos baudos (jeigu mokestiniai pažeidimai nustatomi mokesčių administratoriaus mokesčio patikrinimo metu). Atsižvelgiant į tai, taip pat MAĮ 96–97 straipsniuose įtvirtintus delspinigių skaičiavimo pagrindus ir terminus, konstatuotina, kad momentas, kada paaiškėja, jog mokesstinė prievolė nebuvo įvykdyta tinkamai, neturi įtakos delspinigių skaičiavimui, nes delspinigių skaičiavimo pradžia siejama *ne su mokesčio pažeidimo paaiškėjimo, o su pažeidimo padarymo* (mokesčių nesumokėjimo įstatymo nustatyta tvarka ir terminais) momentu. Pareiškėja vykdė savarankišką veiklą, disponavo su šia veikla susijusiais dokumentais, todėl teigti, kad ji apie iškilusią mokesčinę prievolę sužinojo tik 2016 m. balandžio mėnesį (kai mokesčių administratorius pradėjo jos operatyvų patikrinimą), nėra pagrindo. Iš byloje pateiktos informacijos matyti, kad Pareiškėja, teikdama patikslintas PVM deklaracijas ir deklaruodama mokesčines prievoles operatyvaus patikrinimo metu ir po jo, mokesčių administratoriui nepradėjus kitos kontrolės procedūros – mokesčio patikrinimo (kurios metu apskaičiuotų mokesčius), tokiu būdu išvengė baudos skyrimo už mokėtino mokesčio sumažinimą, kaip tai yra numatyta MAĮ 139 str. 2 dalyje. Todėl Pareiškėjos skunde nurodytos aplinkybės, kad ji nekėlė mokesčio ginčo ir sutiko su mokesčinėmis prievolėmis (bylos atveju teisinio pagrindo mokesčiniam ginčui kilti ar skusti mokesčių administratoriaus veiksmus nebuvo, nes mokesčių administratorius Pareiškėjos atžvilgiu atliko *ne mokesčinių*, o operatyvų patikrinimą, kurio nurodymai savaime mokesčių mokėtojui nesukelia privalomų pasekmių; be to, patikslintas deklaracijas Pareiškėja pradėjo teikti mokesčių administratoriui dar neatlikus operatyvaus patikrinimo), geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, sudarė mokesčines paskolas sutartį (MAĮ 40 straipsnis bendradarbiavimą įtvirtina kaip mokesčių mokėtojo pareigą), nėra pagrindu atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais. Pareiškėja teigia, jog jos turėta GPM permoka įrodo, kad netinkamas PVM deklarasavimas buvo tik žmogiška klaida, o GPM permoka buvo įskaityta PVM padengti, mokėtojos teigimu, mokesčių administratorius iki atlikto patikrinimo nepranešė jai apie jos turėtą permoką, tuo pažeisdamas skunde nurodomą šalių lygiateisiškumo principą. Iš Pažymoje esančios informacijos matyti, kad operatyvaus patikrinimo pradžioje Pareiškėja buvo deklaravusi PVM permoką, o operatyvaus patikrinimo metu teikdama patikslintas deklaracijas, deklaravo PVM nepriemoką, taip pat pateikė patikslintas GPM deklaracijas už 2011, 2012, 2013 metus, kuriose deklaravo 14927,88 Eur mokėtiną GPM, patikrinimo metu sumokėdama 2000 Eur GPM. Mokesčių administratorius Pažymoje išdėstė poziciją, kad Pareiškėjos pateiktos GPM deklaracijos yra tikslintinos, nes Pareiškėja už 2011–2012 metus neturėjo pareigos deklaruoti turto pardavimo pajamų ir turto pardavimo pajamoms (kurios laikytinos asmeninio turto pardavimo pajamomis) taikytina GPM įstatymo lengvata, o 2013 m. deklaracijoje Pareiškėja neteisingai deklaravo parduoto turto įsigijimo kainą. Aptartos aplinkybės rodo, kad Pareiškėjos nurodoma GPM permoka atsirado dėl pačios Pareiškėjos operatyvaus patikrinimo metu atliktų veiksmų, kurie, mokesčių administratoriaus nuomone, neatitiko GPM įstatymo nuostatų ir reikalavimų, todėl mokesčių administratorius Pažymoje pasiūlė Pareiškėjai patikslinti GPM deklaracijas. Todėl šie veiksmai ir dėl jų atsiradusios pasekmės neįrodo aplinkybių, susijusių su PVM pažeidimais, pobūdžio, taip pat neįrodo netinkamo, mokėtojos teises ir jos nurodomus principus pažeidžiančio, mokesčių administratoriaus elgesio.

Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėja neįrodo jos skunde nurodytų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų, todėl Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti šio sprendimo Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

Mokesčių ginčų komisija, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, 100 str. 2 dalimi ir 141 str. 3 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-08-25 sprendimą Nr. 68-226.

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, sprenddami 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 narė, pavaduojanti Komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius