



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL D. G. 2018-07-17 SKUNDO**

2018 m. rugsėjo 17 d. Nr. S-155 (7-142/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo
atstovui advokatui
mokesčių administratoriaus atstovui

M. J.
D. S.

2018-09-04 posėdyje išnagrinėjusi D. G. (toliau – Pareiškėjas) 2018-07-17 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-27 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.62-32) FR0682-216, n u s t a t ė:

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino 2018-05-22 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-202 ir jame apskaičiuotą Pareiškėjui į biudžetą mokėtiną 50054,45 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), apskaičiavo 23977,97 Eur GPM delspinigius, skyrė 15016 Eur GPM baudą.

Centrinis mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo GPM už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2014-12-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo mokestinį patikrinimą.

Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės A. G. 2012–2014 m. šeimos patirtos išlaidos 1152181,20 Lt (2012 m. – 655628,28 Lt, 2013 m. – 216183,38 Lt, 2014 m. – 280369,54 Lt) viršijo gautas pajamas. Pareiškėjas nekilnojamojo turto (žemės sklypo su gyvenamuoju namu), A. G. vardu registruoto kilnojamojo turto (automobiliams) įsigijimui, bendrovių UAB „B2“, UAB „S1“, UAB „A1“ ir UAB „B1“ ūkio išlaidoms padengti, paskoloms suteikti, šeimos vartojimo išlaidoms padengti bei banko sąskaitoms papildyti panaudojo pajamas, kurių kilmės šaltinių nepagrindė jokiais objektyviais įrodymais.

A. G. patikrinimo metu paaiškino, kad sutuoktinio verslo sandoriuose niekada nedalyvavo, jai nėra žinoma apie sutuoktinio teikiamas paskolas juridiniams asmenims, iš kokių piniginių lėšų finansuojama bendrovių, kurių akcininkas yra Pareiškėjas, veikla. Pareiškėjas pastarąsias aplinkybes patvirtino bei nurodė, kad lėšos, kuriomis jis disponavo 2012–2014 m., buvo gautos jo asmeniškai, patirtos šeimos vartojimo išlaidos, A. G. vardu įregistruotų automobilių įsigijimo išlaidos apmokėtos iš jo asmeninių lėšų.

Nustatyta, kad 2010-04-19 tarp Pareiškėjo ir A. G. buvo sudaryta poveidybinė sutartis, pagal kurią sutuoktiniai susitarė, kad bet koks turtas, kuris bus įsigytas po šios sutarties pasirašymo vieno iš sutuoktinio vardu ir / ar registruotas vienos iš sutuoktinio vardu, bus atitinkamai sutuoktinio, kurio vardu turtas yra įsigytas ir / ar registruotas, asmeninė nuosavybė.

Patikrinimo metu, atsižvelgus į mokesčių mokėtojų pateiktus paaiškinimus, nustatytas faktinės aplinkybės bei į formuojamą teismų praktiką (pvz., *Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2012-12-07 nutartį civilinėje byloje Nr. 3K-7-400/2012*, *Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-01-07 nutartį administracinėje byloje Nr. A-602-2280/2012*), padaryta išvada, kad trūkstamomis piniginėmis lėšomis kaip asmeninėmis disponavo Pareiškėjas, kuris pripažintas GPM mokėtoju gavęs kitų, nedeklaruotų ir įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų.

Mokesčio bazė apskaičiuota pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalį bei Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“, 6.3.3. punkte numatytą išlaidų metodą. Patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu gavo 1152181,20 Lt kitų B klasės pajamų, kurių teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaravo, nuo jų apskaičiavo ir nesumokėjo GPM.

Centrinio mokesčių administratoriaus pastebėjimu, Pareiškėjas 2018-06-21 Inspekcijai pateikė prašymą (reg. 2018-06-21, Nr. GKD-2742), kuriame nurodo, jog sutinka su visais 2018-05-22 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-202 nurodytais duomenimis ir apskaičiuotomis mokesčių sumomis, prašo neskirti baudos bei neskaičiuoti delspinigių sumos už nepiktybiškai nedeklaruotus ir laiku nesumokėtus mokesčius, nes šiuo metu vyksta skyrybų procesas su sutuoktine A. G., mokėtojas turi mažamečius vaikus ir senelius, kuriems reikalinga nuolatinė finansinė pagalba.

Sprendime dėl delspinigių apskaičiavimo nurodoma, kad vadovaujantis Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 36 straipsnio 2 dalimi, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai sumokėtą patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatytą nedeklaruotą deklaruojamą ar neapskaičiuotą nedeklaruojamą mokesťį. Šiuo pagrindu pradėti skaičiuoti delspinigiai skaičiuojami nuo kitos dienos po to, kai mokesťis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, iki patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dienos.

Inspekcija aptaria mokesčių mokėtojo pareigas pagal MAĮ 40 straipsnio nuostatas dėl tinkamos ir laiku vykdytinos mokesťinės prievolės, teisingo mokesťio deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo, pacituoja Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimą dėl pareigos sąžiningai mokėti mokesčius. Nurodo, kad pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo arba kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu (šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims). Inspekcijos pastebėjimu, teikdamas prašymą mokesčių administratoriui atleisti nuo delspinigių, mokesčių mokėtojas turi nurodyti aplinkybes, kurios galėtų atitikti šioje normoje nurodytą atleidimo nuo delspinigių pagrindą, pridėti kompetentingų institucijų išduotus dokumentus, patvirtinančius sunkią ekonominę ir (ar) socialinę padėtį.

Sprendime daroma išvada, kad Pareiškėjas MAĮ nurodytais pagrindais Pareiškėjas negali būti atleistas nuo apskaičiuotų 23977,97 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Inspekcija dėl paskirtos GPM baudos sprendime, pacitavusi baudos skyrimą reglamentuojančias nuostatas (GPMĮ 36 straipsnio 2 dalį, MAĮ 139 straipsnio 1 dalį ir 140 straipsnį), paminėjusi LVAT nutartis šiuo klausimu, Konstitucinio Teismo praktiką, atsižvelgusi į atsakomybę lengvinančias (bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, paaiškinimų teikimą) ir sunkinančias (pažeidimų tikslą, trukmę, daugėtą, padarytos žalos dydį) aplinkybes, Pareiškėjui skyrė 30 proc. 15016 Eur (50054,45 Eur x 30 proc.) GPM baudą.

Pateiktu skundu Pareiškėjas ginčija Inspekcijos 2018-06-27 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.62-32) FR0682-216 dalyje dėl paskirtos 30 proc. GPM baudos ir apskaičiuotų GPM delspinigių.

Pareiškėjo teigimu, skirdama GPM baudą Inspekcija neatsižvelgė į visas atsakomybę lengvinančias aplinkybes, o atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis pripažino tokias aplinkybes, kurios nedaro įtakos baudos dydžiui.

Atsakomybę lengvinančią aplinkybę, į kurią mokesčių administratorius neatsižvelgė skirdamas baudą, nors ši aplinkybė imperatyviai įtvirtinta MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, pasak Pareiškėjo, yra kaltės pripažinimas. Pareiškėjo teigimu, centrinis mokesčių administratorius ginčijamame sprendime pastebėjo, kad 2018-06-21 Pareiškėjas prašymu sutiko su patikrinimo akte nurodytais duomenimis ir papildomai apskaičiuota GPM suma, tačiau pastarosios aplinkybės nevertino baudos skyrimo procese.

Kaltės formos (tyčios, neatsargumo) pripažinimas mokestinę atsakomybę sunkinančia aplinkybe, Pareiškėjo teigimu, prieštarauja LVAT praktikoje, pvz., 2013-03-12 nutarčiai administracinėje byloje Nr. A-261-364-13, suformuotai pozicijai, jog delspinigių apskaičiavimui ir baudos skyrimui nėra svarbi mokesčio mokėtojo kaltės forma.

Skunde kritiškai vertinama ir mokesčių administratoriaus pozicija atsakomybę didinančia aplinkybe pripažįstant pažeidimo padarymo būdą ir tikslus. Inspekcijos išvados ginčijamos cituojant LVAT 2014-04-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A-602-409-14, kurioje pasisakyta, kad „teisėjų kolegija nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje laikomasi pozicijos, kad šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta.“

Pasak Pareiškėjo, MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nėra numatyta, kad pažeidimų trukmė ar jų daugėtas būtų atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Pripažindama pastarąsias aplinkybes sunkinančiomis, Inspekcija nenurodė jokio teisinio ir faktinio pagrindo. LVAT yra išaiškinęs, kad „bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą, skiriantį baudą, motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį“ (*LVAT 2017-02-20 sprendimas adm. byloje Nr. I-1072-821/2017*).

Skunde akcentuojama, kad centrinis mokesčių administratorius nenustatė nei pažeidimų trukmės nei jų skaičiaus. Priešingai, Inspekcija sprendime (3 psl.) teigia, kad nėra duomenų apie Pareiškėjo pajamų šaltinius, iš kurių buvo gautos lėšos. Nustatyta, kad Pareiškėjas 2012–2014 m. išleido lėšų daugiau nei buvo deklaruotos jo pajamos, tačiau mokesčių administratorius nenustatė, kada konkrečiai ir kokiais sandoriais Pareiškėjas tas pajamas uždirbo. Todėl nepagrįstai Pareiškėjo pažeidimai mokesčių administratoriaus pripažinti ilgalaikiais, didelis jų skaičius.

Taip pat, Pareiškėjo teigimu, nepagrįstai mokesčių administratorius atsakomybę sunkinančia aplinkybe pripažino ir padarytos žalos dydį. Tokia aplinkybė neregamentuota MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje. Skunde akcentuojama, kad Inspekcija nenustatė, kokio dydžio yra Pareiškėjo padaryta žala valstybei, nepagrindė, kokia suma laikytina didele / maža žala valstybei.

Skunde, remiantis LVAT praktika, akcentuojama, kad „Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 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 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. Minėtų bendrųjų individualaus administracinio akto turinio reikalavimų privalo paisyti ir mokesčių administratorius, priimdamas atitinkamus sprendimus“ (2018-05-23 nutartimi adm. byloje Nr. eA-1102-442/2018; 2011-06-27 sprendimu adm. byloje Nr. A-556-336/2011). Tokiu būdu, Inspekcijos sprendimas naikintinas kaip neatitinkantis VAĮ 8 straipsnio 1 dalies.

Apibendrinamas skundo argumentus, Pareiškėjas pabrėžia, byloje egzistuoja dvi atsakomybę lengvinančios aplinkybės – Pareiškėjo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi ir kaltės pripažinimas, tuo tarpu nėra nustatytos nei vienos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, nes visos Inspekcijos sprendime išdėstytos prielaidos dėl atsakomybę sunkinančių aplinkybių yra nepagrįstos, nemotyvuotos ir neteisėtos. Nenustačius Pareiškėjo atsakomybę sunkinančių aplinkybių ir nustatius net dvi atsakomybę lengvinančias aplinkybes, Pareiškėjui skirtina minimali, t. y. 10 proc. nesumokėto mokesčio dydžio bauda.

Pasisakydamas dėl apskaičiuotų GPM delspinigių pagrįstumo, Pareiškėjas pastebi, kad MAĮ 27 straipsnio 1 dalies 1 punktą ir 5 punktą numato, kad mokesčių administratorius, padėdamas mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas, bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas. Be to, mokesčių administratorius yra viešojo administravimo subjektas, kuriam privaloma laikytis gero administravimo principo, taip pat įtvirtintos pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, bei vieno iš pagrindinių uždavinių – padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas (LVAT 2017-07-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-1805-575/2017, 2011-06-27 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-336/11).

Teismų praktikoje laikomasi pozicijos, kad tuo atveju, kai mokestinis patikrinimas yra atliekamas nepagrįstai ilgą laiką, delspinigiai apskaičiuoti už visą tą laiką neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų, todėl gali būti sumažinti (LVAT 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-2051-556/2015; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343-11; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544-11; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144-11 ir kt.). Pareiškėjo teigimu, nagrinėjamoje byloje buvo tiriami seni laikotarpiai 2012–2014 m., Pareiškėjo mokestinis patikrinimas dėl GPM sumokėjimo teisingumo tęsėsi nuo 2017-12-07 iki 2018-05-22, t. y. 166 dienas, nors pagal Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės, patvirtintas Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu „Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ Nr. VA-87 (toliau – Taisyklės), fizinių asmenų teminis patikrinimas turėtų tęstis 20 darbo dienų. Akivaizdu, kad šis terminas buvo viršytas kelis kartus, todėl apskaičiuoti delspinigiai mažinti dėl mokestinio patikrinimo ilgo laikotarpio.

Pareiškėjo teigimu, apskaičiuotų delspinigių dydis (beveik 24000 Eur) sudaro beveik 50 proc. visos apskaičiuotos mokesčio sumos ir neatitinka teisingumo bei proporcingumo principų pagal LVAT ir Konstitucinio Teismo praktiką. Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas sutiko su padarytu pažeidimu ir pripažino kaltę, siekiant užtikrinti bausmės neišvengiamumo principo įgyvendinimą, skundu neprieštaraujama dėl dalies delspinigių sumokėjimo, tačiau prašoma juos sumažinti, kad Pareiškėjas nebūtų baudžiamas neadekvačia bausme.

Apibendrinamas skundo argumentus, Pareiškėjas akcentuoja, kad egzistuoja pagrindas sumažinti delspinigius dėl tikrintų senų laikotarpių, dėl ilgo tikrinamojo laikotarpio, dėl ilgai užsitęsusio mokestinio patikrinimo ir neadekvačiai didelės delspinigių sumos.

Skundu prašoma: panaikinti Inspekcijos 2018-06-27 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.62-32) FR0682-216 dalį dėl baudos skyrimo ir delspinigių apskaičiavimo; sumažinti Pareiškėjui skirtą baudą iki 10 proc. nuo nesumokėto mokesčio sumos dydžio ir skirti

5005,44 Eur dydžio baudą; sumažinti Pareiškėjui apskaičiuotų delspinigių sumą 80 proc. ir apskaičiuoti Pareiškėjui 4795,59 Eur delspinigius.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susipažinusi su Inspekcijos sprendime nurodytais motyvais, Pareiškėjo skunde bei Komisijos posėdžio metu atstovo išdėstytais argumentais, byloje pateikta medžiaga, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos sprendimas yra keistinas dalyje dėl paskirtos GPM baudos.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo dalies, kuria Pareiškėjas neatleistas nuo apskaičiuotų 23977,97 Eur GPM delspinigių mokėjimo bei kuria paskirta 30 proc. 15016 Eur GPM dydžio bauda.

Pareiškėjas skunde bei jo atstovas Komisijos posėdžio metu laikėsi pozicijos, kad Inspekcija, skirdama GPM baudą, neatsižvelgė į visas atsakomybę lengvinančias aplinkybes, o būtent neįvertino Pareiškėjo kaltės pripažinimo, o atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis pripažino tokias aplinkybes, kurios nedaro įtakos baudos dydžiui, pavyzdžiui, kaltės formą, pažeidimo padarymo būdą ir tikslus, pažeidimų trukmę, pažeidimų daugėtą. Pareiškėjo prašymas mažinti apskaičiuotų GPM delspinigius motyvuojamas neproporcingai didele delspinigių suma, ilgu tikrinamuoju laikotarpiu, užsitęsusiu mokestiniu patikrinimu, kuris pažeidžia Taisyklių teminiam patikrinimui numatytą 20 darbo dienų patikrinimo atlikimo laiką. Ginčo atveju prašoma vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas skundu ir posėdžio metu pareiškė konkrečius ir aiškius reikalavimus dėl Inspekcijos sprendimu apskaičiuotų GPM delspinigių ir baudos mažinimo atsižvelgiant į teisingumo ir protingumo kriterijus, sprendime pasisakoma tik dėl pastarųjų motyvų.

Dėl atleidimo nuo GPM delspinigių mokėjimo

Ginčijamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjui apskaičiuoti 23977,97 Eur GPM delspinigiai. Įvertinusi ginčo situaciją bei MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo pagrindus, Inspekcija sprendė, jog pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių mokėjimo reglamentuotais įstatyminiais pagrindais nėra. Tuo tarpu Pareiškėjas, neginčydamas mokesčių administratoriaus vertintų MAĮ nustatytų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo pagrindų bei cituodamas LVAT praktiką, iš esmės akcentuoja mokestinių bylų atvejus, kai nepagrįstai ilga mokestinio patikrinimo, mokesčio apskaičiavimo trukmė, ginčo senumas sudaro prielaidas remtis protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 str. 3 d.) bei atitinkamai sumažinti apskaičiuotus delspinigius (*LVAT 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-2051-556/2015; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343-11; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544-11; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144-11 ir kt.*).

Pasisakant dėl Pareiškėjo prašymo pagrįstumo, Komisija laikosi pozicijos, kad jis negali būti tenkinamas. Pareiškėjo atleidimui nuo delspinigių mokėjimo nesudaro pagrindo ir daromos nuorodos į atitinkamas LVAT nutartis, siekiant pagrįsti nurodytų nutarčių ir ginčo bylos atitinkamų aplinkybių panašumus. Nurodytais sprendimais yra išspręsti konkretūs mokestiniai ginčai, įvertinus tų ginčų faktines aplinkybes, o nesuformuotos atitinkamos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo bei teisingumo kriterijais, taisyklės.

MAĮ įtvirtina nuostatas, kad tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius, remdamiesi MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, turi teisę apskaičiuoti / perskaičiuoti mokesčius už einamuosius ir penkerius praėjusius metus, tai yra, esant tokiam MAĮ įtvirtintam reglamentavimui, mokesčių mokėtojui yra žinoma, kad nustatytą terminą mokesčių administratorius galės tikrinti jo mokestinių prievolių teisingumą ir už netinkamą jų vykdymą taikyti sankcijas, o po patikrinimo akto tvirtinimo nesumokėjus mokesčių, vykstant mokestiniam ginčui, delspinigiai bus skaičiuojami ir šį laiką. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jam MAĮ suteiktose ribose. Iš bylos matyti, kad Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2017-12-07, vykdant pavedimą

tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-2419, buvo tikrinti 2012–2014 m., patikrinimas baigtas 2018-05-22 surašant patikrinimo aktą. Mokesčių administratoriaus patikrinimas truko šiek tiek daugiau nei 5 mėnesius. Pastebėtina, kad mokesčių mokėtojo atžvilgiu buvo atliktas ir mokestinis tyrimas, kuris truko šiek tiek daugiau nei 7 mėnesius (pradėtas 2017-04-13, baigtas 2017-11-30).

Sutiktina, kad mokesčių administratorius turi kaip įmanoma mažiau trukdyti mokesčių mokėtoją ir administravimo, kontrolės veiksmus atlikti per kaip įmanoma trumpesnę (protingą) laiką. Tačiau, nors Pareiškėjas akcentuoja, kad Taisyklių priede „Rekomenduotinas vieno mokesčio patikrinimo atlikimo laikas“ fizinio asmens teminiam patikrinimui numatytas 20 darbo dienų patikrinimo atlikimo laikas, tačiau nei MAĮ, nei kiti norminiai aktai neriboja mokesčio tikrinimo trukmės (išskyrus, kai tikrinimas atliekamas pas mokėtoją), o Taisyklės numato *tik rekomenduojamus tikrinimo atlikimo terminus*, kurie „gali keistis atsižvelgiant į patikrinimo apimtį, <...>, mokėtojo tvarkomos buhalterinės apskaitos būklę, bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, nustatytų pažeidimų pobūdį ir kitas aplinkybes, galinčias įtakoti mokesčio patikrinimo trukmę“ (Taisyklių 40 p.). Todėl vertinant, ar mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai truko protingą laiką sprendina kiekvienu konkrečiu atveju.

Kaip jau ne kartą yra akcentuota mokesčių ginčų bylose, mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius, mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti, o mokesčių administratoriaus veiklos pagrindinė funkcija yra užtikrinti teisingą mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą ir sumokėjimą, kuriai įgyvendinti mokesčių administratorius turi imtis visų jam teisės aktų suteiktų priemonių. Nors Pareiškėjas savo galimą atleidimą nuo delspinigių mokėjimo sieja su delspinigių dydžiu, patikrinimo trukme, ginčo senumu, tačiau Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013), atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017; 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), pažymėtina ir tai, jog laikomasi pozicijos, kad nėra pagrindo atleisti nuo delspinigių mokėjimo, kai „*mokestinė nepriemoka nustatyta konstatavus aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, dėl to nevykdė savo pareigų apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti mokesčius*“, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017 (47 p.). Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos, patikrinimas atliktas už 2012–2014 m., nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atliko senaties terminų, o patikrinimo atlikimo trukmė buvo objektyviai sąlygota Pareiškėjo vykdytų sandorių, veiklos masto, paties mokesčių mokėtojo veiksmų. Patikrinimo akte yra detalčiai aptarti mokesčių administratoriaus pareigūnės patikrinimo metu atlikti veiksmai (išanalizuoti Pareiškėjo ir sutuoktinės Elektroninio deklaravimo sistemos, VĮ „Regitra“, Nekilnojamojo turto ir registro ir kadastro, bankų pateikti duomenys, vertinti sandoriai su juridiniais ir fiziniais asmenimis, pateikti paaiškinimai, dokumentai, atlikti fizinių asmenų, dovanojusių sutuoktiniams pinigines lėšas, finansinių galimybių vertinimai ir kt.), patikrinimas stabdytas vieną kartą dėl informacijos rinkimo, Pareiškėjui papildomai pateikus dokumentus, taip pat Pareiškėjui nepagrindus dovanojimu būdu gautų piniginių lėšų. Minėtos aplinkybės rodo, kad mokesčių administratorius nevilkino kontrolės veiksmų atlikimo, o būtinybė atlikinėti konkrečius veiksmus: užduoti papildomus klausimus, teikti mokesčių administratoriaus nurodymus, buvo sąlygota ir paties mokėtojo veiksmų, tuo tarpu būtinybė rinkti papildomą informaciją iš kitų asmenų (vertinti jų finansines galimybes), taip pat gauti informaciją iš juridinių asmenų buvo sąlygota Pareiškėjo vykdytų sandorių pobūdžio ir vykdytų sandorių apimties.

Papildomai akcentuotina, kad delspinigiai nėra sankcija už mokesčių įstatymų pažeidimus, o yra mokesstinės prievolės užtikrinimo būdas (MAĮ 95 str. 1 d. 1 p.). Jie skaičiuojami kaip kompensacija už tai, kad valstybė atitinkamu laikotarpiu negalėjo naudotis

jai pagal mokesčių įstatymus priklausančiomis lėšomis, o mokesčių mokėtojas šiomis sumomis disponavo nepagrįstai.

Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 punktus mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Kaip nustatyta nagrinėjamu atveju, Pareiškėjas pastarųjų pareigų mokesčių srityje neįvykdė, į biudžetą mokėtinas GPM apskaičiuotas mokesčių administratoriaus iniciatyva, atlikus kontrolės procedūras bei konstatavus mokesčių slėpimą. Taigi apskaičiuota GPM delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomo sumokėti mokesčio aspektu) pasekmė (*LVAT 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1045-556/2016*). Atsižvelgus į aptartas aplinkybes, konstatuotina, jog teisingumo ir protingumo kriterijai nagrinėjamoje byloje pažeisti nebuvo, todėl nėra pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, mažinti Pareiškėjui nuo mokėtino mokesčio apskaičiuotų GPM delspinigių.

Dėl paskirtos GPM baudos mažinimo

MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Bendrosios baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei „mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiuavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesťį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.“

MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į formuojamą teisminę praktiką šiuo klausimu. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis. Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (pavyzdžiui, *LVAT 2010-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A-575-916/2010*; *2010-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-442-884/2010*; *2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1546/2010*).

Ginčijamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjui paskirta 30 proc. 15016 Eur (50054,45 Eur x 30 proc.) GPM bauda, atsižvelgus į jo atsakomybę švelninančias ir sunkinančias aplinkybes. Nagrinėjamu atveju lengvinančiomis atsakomybę aplinkybėmis įvardinamas Pareiškėjo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, paaiškinimų teikimas, o sunkinančiomis – pažeidimų tikslas, trukmė, daugėtas, mokesčių mokėtojo padarytos žalos dydis biudžetui.

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjo skundas šiuo ginčo klausimu tenkintinas ir paskirta 30 proc. GPM bauda mažintina iki 10 proc.

Tiek Pareiškėjas pateiktame skunde, tiek ir Pareiškėjo atstovas mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, kritiškai vertindamas mokesčių administratoriaus nustatytas GPM baudos dydį individualizuojančias aplinkybes, akcentavo, kad mokesčių administratorius, skirdamas baudą, atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis pripažino tokias aplinkybes, kurios nedaro įtakos baudos dydžiui, o į Pareiškėjo kaltės pripažinimą kaip atsakomybę švelninančią aplinkybę neatsižvelgė.

Nors Pareiškėjas skunde ginčija Inspekcijos pripažintų mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančių aplinkybių pagrįstumą, įrodinėdamas, kad mokesčių administratoriaus nustatytos sunkinančios aplinkybės nedaro įtakos baudos dydžiui, tačiau Komisija laikosi nuostatos, kad Pareiškėjo pozicija šiuo atveju nėra pagrįsta. Įstatymų leidėjas, MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje įtvirtindamas baudos už mokėtino mokesčio sumažinimą bendruosius skyrimo principus, vienareikšmiškai pasisakė, kad „*Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.*“ Vadinasi, kiekvienu konkrečiu atveju mokesčių administratorius, skirdamas baudą už mokesčių įstatymų pažeidimą, vertina tiek minėtoje normoje įvardintas, tiek ir kitas aplinkybes, kurios, jo manymu, pripažintinos svarbiomis individualizuojant baudos dydį.

Atsižvelgus į LVAT formuojamą praktiką (pvz., žr. *LVAT 2010-04-29 nutartį adm. byloje Nr. A-442-635/2010, kurioje sistemingas pažeidimų darymas bei žalos dydis pripažintas mokesčių mokėtojo sunkinančia atsakomybę aplinkybe; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1546/2010, kurioje mokesčių mokėtojo tikslas atliktais akcijų pirkimo–pardavimo sandoriais gauti mokestinę naudą taip pat pripažintas sunkinančia aplinkybe*), taip pat į ginčo nagrinėjimo metu nustatytas aplinkybes, kaip antai, mokesčių įstatymai pažeisti slepiant pajamas bei tokiu būdu išvengtos mokestinės prievolės į biudžetą, Pareiškėjo mokestinis pažeidimas nėra vienkartinis, bet sistemingas mokesčių vengimas (2015-08-07 atlikto mokestinio patikrinimo metu už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2011-12-31 mokėtinas GPM apskaičiuotas vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, konstatavus, kad Pareiškėjo ir sutuoktinės išlaidos viršijo pajamas 1021188,68 Lt, sprendimo 6 psl., patikrinimo akto 10 psl.), mokesčių mokėtojo padaryta žala biudžetui yra didelė (50054,45 Eur), Komisijos nuomone, pagrįstai pastarosios aplinkybės pripažintos Pareiškėjo atsakomybę sunkinančiomis bei baudą didinančiomis aplinkybėmis.

Pasisakydama dėl ginčo byloje nustatytų Pareiškėjo atsakomybę lengvinančių aplinkybių, Komisija, įvertinusi centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo turinį, pažymi, kad Pareiškėjas 2018-06-21 Inspekcijai pateikė prašymą (reg. 2018-06-21 Nr. GKD-2742), kuriuo sutinka su visais 2018-05-22 patikrinimo akte Nr. (21.60-32) FR0680-202 nurodytais duomenimis ir apskaičiuotomis mokesčių sumomis ir prašė neskirti baudos bei neskaičiuoti delspinigių sumos už nepiktybiškai nedeklaruotus ir laiku nesumokėtus mokesčius (sprendimo 4 psl.). Tačiau pastaroji aplinkybė, skiriant Pareiškėjui baudą už mokėtino GPM sumažinimą, nevertinta ir kaip atsakomybę švelninančia aplinkybe nepripažinta. Šiuo aspektu primintina, kad MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje vienareikšmiškai pasisakyta, kad skiriant baudą, vertinamas ir mokesčių mokėtojo prisipažinimas dėl mokestinio pažeidimo padarymo. LVAT 2010-12-06 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1117/2010 laikėsi pozicijos, kad mokesčių mokėtojo pripažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimą ir (ar) gailėjimasis dėl šio pažeidimo padarymo *gali būti* laikomas aplinkybe, mažinančia mokestinės sankcijos dydį. Nors mokesčių administratoriui įstatymų leidėjo suteikta prerogatyvos teisė skirti baudą už mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau, individualizuojant baudos dydį, privalu atsižvelgti į *visas*, o ne pavienes teisiškai reikšmingas aplinkybes, todėl Komisija, įvertinusi bylos faktines aplinkybes, sprendžia, kad Pareiškėjo kaltės dėl mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimas nagrinėjamu atveju laikytinas mokesčių mokėtojo atsakomybę lengvinančia aplinkybe.

Pareiškėjo atstovas 2018-07-24 Komisijai papildomai pateikė įrodymus, patvirtinančius, kad 2018-07-19 mokėjimo nurodymais Nr. 1001 ir Nr. 1002 (Swedbank AB) Pareiškėjas yra sumokėjęs 50054,45 Eur GPM, t. y. visą mokesčių administratoriaus jam papildomai apskaičiuotą GPM sumą, į vieną iš Inspekcijos biudžeto pajamų surenkamųjų sąskaitų. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjas geranoriškai įvykdė mokestinę prievolę biudžetui, taip pat į tai, kad mokesčių administratorius prie Pareiškėjo atsakomybę švelninančių aplinkybių nepriskyrė jo kaltės dėl mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo, taip pat vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais, darytina išvada, jog yra pagrindas ginčijamą Inspekcijos

sprendimą pakeisti ir sumažinti mokesčių administratoriaus skirtą 30 proc. dydžio GPM baudą iki 10 procentų (5005,45 (50054,45 x 10 proc.)) dydžio baudos nuo nedeklaruotos GPM mokesčio sumos.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-06-27 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.62-32) FR0682-216 ir vietoj nurodymų Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 50054,45 Eur GPM, 23977,97 Eur GPM delspinigius, 15016 Eur GPM baudą, nurodyti Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 50054,45 Eur GPM, 23977,97 Eur GPM delspinigius, 5005,45 Eur GPM baudą.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Vilmos Vildžiūnaitės