



(S)

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "G1" 2019-03-27 SKUNDO**

2019 m. gegužės 31 d. Nr. S- 68 (7-40/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos nario, pavaduojančio
komisijos pirmininką
komisijos narių

Andriaus Veniaus – pranešėjas
Evaldo Raistensio
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant

N. T.

dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

U. H.

2019-05-07 posėdyje išnagrinėjusi UAB "G1" (toliau – Pareiškėjas) 2019-03-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-03-07 sprendimo Nr. 69-25, n u s t a t è:

Inspekcija 2019-03-07 sprendimu Nr. 69-25 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2019-01-11 sprendimą dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. 44.4-148 (2018)/V44-6, kuriuo Pareiškėjas neatleistas nuo 5609 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) baudos ir 37690,45 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Šiaulių AVMI atliko Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-12-31 ir 2016-01-18 sprendimu Nr. (44.1) FR0682-27 nurodė sumokėti 56095,63 Eur PVM, 20795,42 Eur PVM delspinigių ir 5609 Eur PVM baudą (10 proc.).

Pareiškėjas, pasibaigus mokestiniam ginčui dėl aukščiau minėtų apskaičiuotų sumų, 2018-12-14 pateikė Šiaulių AVMI prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos. Šiaulių AVMI Pareiškėjo prašymo netenkino ir neatleido nuo 37690,45 Eur PVM delspinigių (apskaičiuotų 2019-01-11 dienai), ir 5609 Eur PVM baudos.

Inspekcija sprendime aptarė atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuojančius norminius aktus. Sprendime išdėstyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 str. 1 dalyje, 141 str. 1 dalies 1–4 punktuose, Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (toliau – Taisyklės) 7

punkte įtvirtinti atleidimo nuo delspinigių, baudų ir / ar palūkanų pagrindai. Sprendime taip pat cituojamos MAĮ 141 str. 2 dalies nuostatos: 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.

Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjas prašymą atleisti nuo baudos ir delspinigių kildina iš MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkto ir 141 str. 1 d. 1 punkto.

Pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių mokėjimo jeigu tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme. Tai reiškia, kad ši nuostata taikoma specialiais atvejais. Pareiškėjas pateiktame skunde teigia, kad 2019-01-31 mokesčių administratorius paskelbė gyventojus ir įmones atleisiantis nuo praeityje nesumokėtų mokesčių delspinigių, kai mokesčių mokėtojas patikslina savo deklaracijas už praėjusius laikotarpius (2014–2018 m.) ir deklaruoja pamirštus mokesčius, todėl mano, kad turi teisę į jo mokestinių prievolių sumažinimą. Inspekcija ginčijamame sprendime pažymėjo, kad ši nuostata taikoma pateiktoms mokesčių deklaracijoms ir prašymams – netaikoma delspinigiams, apskaičiuotiems nuo patikrinimo akto mokestinių prievolių. T. y. šios sąlygos nėra taikomos atvejams, kai jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas ir surašytas patikrinimo aktas, todėl nagrinėjamu atveju, Pareiškėjas negali būti atleistas nuo baudos ir delspinigių nurodytu pagrindu.

Pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudų mokėjimo, jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Inspekcijos sprendime cituojama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika taikant šią nuostatą (LVAT 2014-12-16 nutartis adm. byloje Nr. A556-2083-14), kurioje laikomasi pozicijos, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti.

Nagrinėjamu atveju, papildomai mokėtina PVM suma buvo apskaičiuota mokestinio patikrinimo metu, nustatant mokesčių įstatymų pažeidimus. Inspekcija pažymėjo, kad kaltės nepaneigia tokios aplinkybės kaip neteisingas (klaidingas) mokesčių įstatymų supratimas, už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti, todėl Pareiškėjo motyvai (Pareiškėjas negalėjo žinoti, kad dėl sandorių su K. G. gamybine įmone po kelių metų praras teisę į PVM atskaitą, tai mokesčių administratorius konstatavo tik 2015-11-20 patikrinimo aktu) vertinti kritiškai ir šie motyvai negali būti pripažinti objektyviomis kliūtimis, kurios lėmė, kad Pareiškėjas neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius. Pabrėžta, kad Pareiškėjas mokesčių administratoriaus sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundė centriniam mokesčių administratoriui, Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), Vilniaus apygardos administraciniam teismui ir LVAT. Mokestinių ginčą ikiteismine tvarka nagrinėjusios institucijos bei teismine tvarka teismai priėmė sprendimus, kuriais buvo patvirtintas minėtas vietos mokesčių administratoriaus sprendimas. LVAT 2018-12-12 nutartimi adm. byloje Nr. A-1339-575/2018 (Pareiškėjo atžvilgiu) nurodė, jog Teisėjų kolegijai nekyla abejonių, kad Pareiškėjas sąmoningai vengė mokėti mokesčius ir šią aplinkybę patvirtina byloje nustatytos aplinkybės, patvirtinančios, jog Pareiškėjas elgėsi nesąžiningai. Teismas taip pat nurodė, kad dėl delspinigių aritmetinio apskaičiavimo teisingumo ir šio apskaičiavimo pagrindimo nėra pagrindo abejoti. Tai reiškia, kad LVAT patvirtino, kad Pareiškėjui apskaičiuoti delspinigiai ir bauda yra teisėti bei pagrįsti. Atsižvelgiant į išdėstytą, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto (nesant jo kaltės) nuostatas.

Nors Pareiškėjas atleidimą nuo delspinigių grindė tik MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkto ir 141 str. 1 d. 1 punkto nuostatomis, tačiau centrinis mokesčių administratorius įvertino ir kitus atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus.

Inspekcijos sprendime pažymėta, kad nagrinėjamu atveju nenustatyta aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti force majeure ar kitoms nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančioms aplinkybėms, kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, taip pat Pareiškėjas nepateikė jokių duomenų

apie minėtų aplinkybių buvimą, todėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą.

Pareiškėjas įstatymų nustatytais terminais ir tvarka nesumokėjo PVM, todėl atsirado žala valstybės biudžetui, t. y. valstybė atitinkamu laikotarpiu neturėjo biudžete pajamų, kurios jai teisėtai priklausė, taip Pareiškėjo kaltais veiksmais buvo padaryta reali žala valstybės biudžetui, todėl Pareiškėjas nebuvo atleistas nuo delspinigių mokėjimo remiantis MAĮ 141 str. 1 d. 3 punktu.

Inspekcija sprendime nurodė, jog neturi informacijos apie tai, kad pažeidimas būtų padarytas dėl mokesčių administratoriaus klaidingai raštu ar žodžiu suteiktos konsultacijos, todėl neatleido Pareiškėjo nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkte įtvirtintu pagrindu.

Atsakydama į Pareiškėjo argumentus dėl delspinigių skaičiavimo laikotarpio (ilgesnio kaip 180 dienų), Inspekcija pažymėjo, kad vadovaujantis MAĮ 98 str. 2 punktu, delspinigiai skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos. Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą dėl mokesčio ginčo, delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčio mokėtojo skundas buvo atmestas. Nagrinėjamu atveju LVAT 2018-12-12 neskundžiama nutartimi atmetė Pareiškėjo apeliacinį skundą ir paliko nepakeistą Vilniaus apygardos administracinio teismo 2017-02-10 sprendimą, kuriuo Pareiškėjo skundas buvo atmestas, t. y. buvo patvirtintos patikrinimo metu apskaičiuotos mokėtinos sumos (dėl kurių vyko mokesčio ginčas). Pareiškėjui delspinigiai paskaičiuoti už visą mokesčio ginčo laikotarpį, t. y. pradėta skaičiuoti 20 dienų po sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo dienos. Pagal MAĮ 105 str. 2 punktą teisė išieškoti mokestinę nepriemoką įgyjama kitą dieną po to, kai pasibaigia raginime geruoju sumokėti mokesčių ir su juo susijusias sumas nurodytas terminas, t. y. 180 dienų delspinigių skaičiavimo termino pradžia yra siejama su diena, nuo kurios mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką, todėl šis Pareiškėjo argumentas yra nepagrįstas.

Ginčijamame sprendime taip pat pasisakyta dėl MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo nagrinėjamu atveju. Sprendime akcentuota, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, teisingumo ir protingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio nurodyta, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo (LVAT 2014-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1005/2014, LVAT 2015-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015). Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas nevykdė mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, todėl mokesčių administratoriaus nuomone, taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų principus ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių arba juos sumažinti nėra pagrindo.

Sprendime pabrėžta, kad nuo baudų atleisti arba sumažinti jų dydį centrinis mokesčių administratorius taip pat neturi teisinio pagrindo. Pareiškėjas skunde Inspekcijai nurodė, kad pateikė prašymą PVM nepriemokos mokėjimą išdėstyti dalimis.

Inspekcija pažymėjo, kad nors su Pareiškėju ir buvo sudaryta minėta sutartis, tačiau LVAT 2013-02-28 nutartyje adm. byloje Nr. A438-244/2013 nurodė, kad aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas mokesčių, susijusių su paskirta bauda, yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ tvarka yra atidėtas arba išdėstytas, nėra savarankiškas ir absoliutus atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindas, o yra viena iš būtinų sąlygų tam, kad esant MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytam pagrindui, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų mokėjimo. Tai reiškia, kad net ir tuo atveju, kai yra su paskirta bauda susijusio mokesčio sumos sumokėjimo terminas išdėstytas, atskirai dar turi būti nustatytos MAĮ 141 str. 1 dalyje numatytos aplinkybės, kurioms esant mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudos mokėjimo, o nagrinėjamos bylos atveju, kaip minėta aukščiau, jos nėra nustatytos.

Pareiškėjas Komisijai pateikė skundą, kuriame teigia, kad jo prašymas buvo išnagrinėtas formaliai ir nepagrįstai nepatenkintas. Pareiškėjas pažymi, kad neskundė Šiaulių AVMI 2019-01-11

sprendimo dalyje, kuria buvo neatleistas nuo PVM baudos mokėjimo, nes supranta, kad tam nėra pagrindo, kadangi jis nėra pilnai sumokėjęs Šiaulių AVMI 2016-01-18 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-27 Pareiškėjui nurodyto sumokėti į biudžetą 56095,63 Eur PVM.

Pareiškėjas mano, kad gali būti atleistas nuo PVM delspinigių mokėjimo, remiantis protingumo ir teisingumo principais (MAĮ 8 str. 3 dalis).

Delspinigiai yra netesybos. Netesybų institutas reglamentuojamas Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK) 6.71–6.75 straipsniuose. CK 6.73 str. 2 dalis numato, kad aiškiai per didelės netesybos gali būti sumažintos. Netesybų sumažinimo klausimas teismų praktikoje sprendžiamas vertinant kiekvieno atvejo konkrečias aplinkybes, remiantis CK 1.5 straipsnyje įtvirtintais teisingumo, sąžiningumo, protingumo principais bei siekiant nepažeisti sutarties šalių interesų pusiausvyros.

Pareiškėjo nuomone, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių klausimą, turėtų būti atsižvelgta į tai, kad patikrinimo metu papildomas PVM ir su juo susijusios sumos apskaičiuoti ne dėl Pareiškėjo nesumokėto PVM, o dėl to, kad buvo sumažinta PVM atskaita dėl Pareiškėjo sandorių su K. G. gamybine įmone, kuri buvo nesumokėjusi PVM, t. y. Pareiškėjui tiesiog perkelta pareiga mokėti PVM už kitą įmonę. Pareiškėjas negalėjo numatyti, kad dėl sandorių su minėta K. G. gamybine įmone po penkių metų bus panaikinta teisė į PVM atskaitą, kas buvo mokesčių administratoriaus padaryta 2015-11-20 patikrinimu aktu, o delspinigiai apskaičiuoti nuo 2010 metų.

Pareiškėjo teigimu, neproporcingai dideliais delspinigiais jis yra iš dalies baudžiamas ir už tai, kad pasinaudojo įstatyme numatyta teise nesutikti su mokesčių administratoriaus sprendimu – delspinigiai apskaičiuoti ir už visą mokesčio ginčo laikotarpį (mokestis ginčas baigėsi 2018-12-12 LVAT nutartimi). Teisės nesumokėti mokesčio, kol pasibaigs mokesčio ginčas, įgyvendinimas neturėtų užtraukti mokesčių mokėtojui neadekvačios, neproporcingos ir neteisingos sankcijos.

Pareiškėjui delspinigiai paskaičiuoti už aštuonerius metus. Tai neatitinka teisingumo bei protingumo kriterijų. LVAT jurisprudencijoje yra pasisakyta dėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotų delspinigių dydžio adekvatumo ir atleidimo nuo dalies apskaičiuotų delspinigių klausimo (pvz., LVAT 2010-02-01 sprendimas adm. byloje Nr. A662-171/2010, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2544/2011, 2016-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A1411-556/2016. Pastarojoje byloje LVAT konstatavo, jog apskaičiuota pernelyg didelė delspinigių suma, sudaranti 41,5 proc. apskaičiuoto mokesčių sumos, gali būti sumažinta vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais. Nagrinėjamu atveju delspinigiai sudaro 68 proc. papildomai apskaičiuoto PVM, o PVM delspinigiai ir bauda – 78 proc. papildomai apskaičiuoto PVM.

Pareiškėjo nuomone, viešasis interesas yra ne tik nubausti ir į biudžetą surinkti kuo didesnę pinigų sumą, bet ir elgtis taip, kad privatus sektorius galėtų išlaikyti darbo vietas ir mokėti mokesčius, išlaikydamas finansinį stabilumą. Neatleidžiant Pareiškėjo nuo delspinigių, neužtikrinama minėtų interesų pusiausvyra, Pareiškėjas stumiamas į bankrotą. Bendrovėje dirba 20 darbuotojų, kasmet sumokama apie 250 tūkst. Eur mokesčių į valstybės biudžetą. Pareiškėjas pabrėžia, kad turi galimybes toliau vykdyti veiklą ir per tam tikrą laiką atsiskaityti su valstybe (mokesčių administratoriui pateiktas prašymas apskaičiuotos PVM nepriemokos mokėjimą išdėstyti dalimis).

Pareiškėjo teigimu, jis dėl administracinės procedūros metu paskaičiuotų neproporcingai didelių delspinigių atsidūrė sunkesnėje padėtyje nei būtų patrauktas baudžiamojon atsakomybėn, nes baudžiamajame procese, tenkinant Inspekcijos ieškinius dėl nesumokėtų mokesčių, delspinigiai nepriteisiami.

Pareiškėjas mano, kad būtų teisinga nagrinėjamu atveju taikyti MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintus principus ir atleisti ar bent sumažinti apskaičiuotus delspinigius. Tai neprieštarautų įstatymams ir mokesčių administratoriaus praktikai – 2019-01-31 Inspekcija paskelbė gyventojams ir įmonėms panaikinusi prievolę mokėti per 7 mln. Eur delspinigių.

Remiantis aukščiau išdėstytomis aplinkybėmis, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2019-03-07 sprendimą Nr. 69-25, panaikinti 2019-01-11 Šiaulių AVMI sprendimą Nr. 44.4-148(2018)/V44-6 ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių, skaičiuojamų nuo Šiaulių AVMI 2015-11-20 patikrinimo akto Nr. FR0680-803 ir 2016-01-18 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1)FR0682-27 apskaičiuoto papildomai mokėtino 56095,63 Eur PVM.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas dalyje dėl Pareiškėjo neatleidimo nuo PVM delspinigių mokėjimo tvirtintinas, kita Inspekcijos sprendimo dalis paliktina nenagrinėta.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo neatleisti Pareiškėjo nuo 37690,45 Eur PVM delspinigių mokėjimo pagrįstumo.

Nustatyta, kad LVAT 2018-12-12 nutartimi adm. byloje Nr. A-1339-575/2018 baigėsi Pareiškėjo mokestinis ginčas su Inspekcija dėl Pareiškėjo teisės į 55742 Eur PVM atskaitą pagal laikotarpį nuo 2010-09-01 iki 2014-12-31 K. G. gamybinės įmonės išrašytas sąskaitas faktūras. Teismas paliko nepakeistus mokesčių administratorių sprendimus.

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių AVMI 2019-01-11 sprendimą dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir/ar palūkanų Nr. 44.4-148(2018)/V44-6, kuriuo Pareiškėjas nebuvo atleistas nuo 5609 Eur PVM baudos ir 37690,45 Eur PVM delspinigių, apskaičiuotų mokestinio patikrinimo akte ir mokestinio ginčo metu.

Pareiškėjas ginčija Inspekcijos sprendimo dalį, kuria nebuvo atleistas nuo PVM delspinigių mokėjimo, ir savo nesutikimą su Inspekcijos sprendimu grindžia teisingumo ir protingumo principais. PVM delspinigiai apskaičiuoti už 8 metus, sudaro 68 proc. papildomai apskaičiuoto PVM. Pareiškėjo teigimu, neproporcingais dideliais delspinigiais jis yra baudžiamas už naudojimąsi įstatyme numatyta teise ginčyti mokesčių administratoriaus sprendimus ir yra stumiamas į bankrotą. Be to, patikrinimo metu papildomas PVM ir su juo susijusios sumos apskaičiuoti sumažinus PVM atskaitą dėl Pareiškėjo sandorių su K. G. gamybine įmone, kuri nesumokėjo PVM, t. y. Pareiškėjui iš esmės perkelta pareiga mokėti PVM už kitą įmonę. Pareiškėjas mano, kad nagrinėjamu atveju atleidimas nuo delspinigių neprieštarautų įstatymams ir mokesčių administratoriaus praktikai – 2019-01-31 Inspekcija paskelbė gyventojams ir įmonėms panaikinusi prievolę mokėti per 7 mln. Eur delspinigių.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo skundo argumentų, kuriuose Pareiškėjas aptaria ir dėsto su jo apmokestinimu susijusias aplinkybes (Pareiškėjui buvo perkelta pareiga mokėti PVM už kitą įmonę, kurios vardu išrašytas sąskaitas faktūras Pareiškėjas įtraukė į PVM atskaitą), Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 2 dalis numato, jog faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje, vadovaujantis šia nuostata, prejudicinę galią teismo procese turi ir neįrodinėtinomis aplinkybėmis (faktais) pripažįstamos tos aplinkybės (faktai), kurie buvo nustatyti įsiteisėjusiu, t. y. *res judicata* galią įgijusiu teismo sprendimu. Būtent įsiteisėjęs teismo sprendimas, kaip teisės taikymo aktas, pasižymi išskirtine teisine galia ir yra privalomas visiems asmenims ir visoms valdžios institucijoms (Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 9 straipsnis). Tokio sprendimo priėmimas ir atitinkamų faktų (aplinkybių) konstatavimas jame reiškia, kad šalių ginčas yra išspręstas galutinai, visiems laikams ir teismo nustatytos aplinkybės (faktai) nebegali būti revizuojami kokių nors kitų institucijų (LVAT 2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/2012). Pareiškėjo kaltė pakankamai aiškiai buvo konstatuota LVAT 2018-12-12 nutartyje, kur iš esmės išspręsti mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjui priskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų teisėtumo ir pagrįstumo klausimai. 2018-12-12 LVAT nutartyje aiškiai pasisakyta, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas, į PVM atskaitą įtraukė kontrahento vardu išrašytas sąskaitas faktūras, nors žinojo ar turėjo žinoti, kad pastarasis nesumokės pardavimo PVM už atitinkamas parduotas prekes ir suteiktas paslaugas Pareiškėjui. Atsižvelgiant į tai, Komisija priimamame sprendime nepasisako dėl Pareiškėjo nurodomų aplinkybių, susijusių su jo apmokestinimu, vertindama tik Pareiškėjo atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo galimybes, remiantis bendraisiais teisės principais.

Pasisakant dėl MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo, paminėtina, kad atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) šiuo pagrindu paprastai yra taikomas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2017-11-

06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių administratorius nepagrįstai ilgai delė atnaujinti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmus po mokestinio patikrinimo sustabdymo, mokesčių administratoriaus sprendimas panaikinamas ir jam pavedama iš naujo atlikti tam tikras mokesčių mokėtojo patikrinimo procedūras, o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, ir pan., arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokestinę prievolę) būtų neadekvatūs Pareiškėjo padarytam pažeidimui; taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės.

Šioje mokestinio ginčo dalyje, Komisija pažymi, kad, priešingai negu teigia Pareiškėjas, vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų sumos savaimė nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013). Pareiškėjo skunde cituojamoje 2016-07-14 nutartyje adm. byloje Nr. A1411-556/2016 Teisėjų kolegija sumažino mokesčių mokėtojai apskaičiuotų delspinigių sumą 50 proc., atsižvelgusi į kelias nagrinėjamai bylai aktualias aplinkybes: „pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi; pasiūlius įmonei patikslinti PVM deklaracijas ir sumokėti mokestinę nepriemoką, neskundė mokesčių administratoriaus veiksmų; nors ir pavėluotai, sumokėjo pagal patikslintas PVM deklaracijas papildomai apskaičiuotą PVM; tarp pareiškėjo ir jo kontrahento vyko teisminis ginčas dėl atliktų statybos darbų ir apmokėjimo už juos, kuris baigėsi tik Vilniaus apygardos teismui patvirtinus 2013-06-21 taikos sutartį“. Taigi, kaip matyti, Pareiškėjo nurodytoje ir nagrinėjamoje byloje bylų aplinkybės ir *ratio decidendi* (lot. argumentas, kuriuo grindžiamas sprendimas) nesutampa. Pabrėžtina, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad iškelti reikalavimai gali būti identiški. Visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas (LVAT 2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-990/2014).

Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę; teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 str. 1, 4 ir 5 punktai). Pareiškėjas nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, o apskaičiuotų mokesčių delspinigių sumos vertintinos kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė. Mokesčių surinkimas, kaip ne kartą yra pažymėjęs ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas bei LVAT, yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (žr. pvz., Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimą, LVAT 2011-09-05 sprendimą adm. byloje Nr. A556-2255/11, 2014-01-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-231/2014 ir kt.). Kaip minėta, nagrinėjamu atveju netinkamas Pareiškėjo pareigų vykdymas mokesčių srityje yra neginčijamai konstatuotas LVAT 2018-12-12 nutartimi adm. byloje A-1339-575/2018.

Dėl delspinigių skaičiavimo trukmės už mokestinio ginčo laikotarpį LVAT 2010-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-438/2010 yra pažymėjęs, kad „Aiškinant MAĮ 81 str. 2 dalies, 96 str. 1 d. 2 punkto ir 97 str. 2 dalies nuostatas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad įstatymų leidėjas yra nustatęs du skirtingus ir savarankiškai taikomus delspinigių skaičiavimo už netinkamą mokestinės prievolės vykdymą pagrindus tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas privalo sumokėti mokesčių sumą, nurodytą mokesčių administratoriaus sprendime dėl mokestinio patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento patvirtinimo.

Vienu atveju delspinigiai yra skaičiuojami dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčio to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatyto terminu. Remiantis šiuo pagrindu, delspinigiai pradėti skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokesčiai, pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus, turėjo būti sumokėtas į biudžetą, ir baigiami skaičiuoti patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus informuojančio dokumento surašymo dieną.

Kitas delspinigių skaičiavimo pagrindas taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas per MAĮ 81 str. 2 dalyje nustatytą terminą nesumoka sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytų papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumų. Tuomet delspinigių skaičiavimas yra pradėdamas nuo kitos dienos po minėto termino pasibaigimo ir tęsiamas iki mokesčių mokėtojas sumokės sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytas papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumas, bet ne ilgiau nei nustatyta MAĮ 98 str. 2 dalyje. Joje numatyta, kad delspinigiai, pradėti skaičiuoti šio Įstatymo 97 str. 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokestinę nepriemoką atsiradimo dienos, o mokesčių mokėtojui nesumokėjus jo (atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyto atveju - mokesčių administratoriaus) apskaičiuoto nedeklaruojamo mokesčio, - ne ilgiau kaip 180 dienų nuo atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto sumokėjimo termino. Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą šio Įstatymo 110 str. 1 dalyje nurodytu atveju (padavus skundą dėl mokestinio ginčo), delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas” (LVAT 2014-04-01 nutartis adm. byla Nr. A556-947/2014). Komisija pažymi, jog Pareiškėjas, prieš pradėdamas mokestinio ginčo procedūrą, turėjo įvertinti aplinkybę, kad tuo atveju, jeigu jo skundas bus atmestas, delspinigiai bus apskaičiuoti už visą mokestinio ginčo laikotarpį. Be to, Pareiškėjas galėjo išvengti delspinigių skaičiavimo už ginčo laikotarpį sumokėdamas apskaičiuotą mokestį prieš inicijuodamas mokestinį ginčą, tokiu atveju delspinigių skaičiavimas būtų nutrauktas ir jų dydis nebūtų įtakotas mokestinio ginčo trukmės. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokestinis ginčas vyko MAĮ ir Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka ir terminais. Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kad mokesčių administratorius būtų vilkinęs patikrinimo procesą ar ėmęsis kitokių neteisėtų veiksmų nagrinėjant šį mokestinį ginčą.

Pareiškėjo skundo argumentai dėl turimo darbuotojų skaičiaus ir kasmet sumokamos mokesčių sumos nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar nuo jų atleisti. Šiuo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, jog įsipareigojimai tretiesiems asmenims nepašalina Pareiškėjo pareigos įvykdyti mokestines prievoles, be to, valstybė negali būti traktuojama kaip nelygiavertis kreditorius kitų kreditorių atžvilgiu, dėl ko galimai vykdydamas įsipareigojimus kitiems kreditoriams, Pareiškėjas turėtų būti atleistas nuo įsipareigojimų (ar jų dalies) biudžetui.

Įvertinus aukščiau išdėstytą, Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjas be santykinai didelės delspinigių sumos, paties pažeidimo padarymo aplinkybių įvardinimo, kurias Komisija jau įvertino, jokių kitų *išskirtinių aplinkybių* nenurodo. Todėl Komisija nemato pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, taip pat pripažinti, kad Pareiškėjui apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) būtų neadekvatūs Pareiškėjo padarytam pažeidimui.

Papildomai pažymėtina, kad Pareiškėjas negali būti atleistas nuo PVM delspinigių mokėjimo pagal 2018-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 11 straipsnio nuostatas, kadangi jo padarytas PVMĮ pažeidimas buvo konstatuotas mokesčių administratoriui atlikus jo atžvilgiu kontrolės veiksmus – mokestinį patikrinimą. Todėl Pareiškėjas negali būti laikomas mokesčių mokėtoju, kuriam, esant tam tikroms sąlygoms, taikytinos aptarto įstatymo nuostatos.

Inspekcijos sprendimu buvo patvirtintas Šiaulių AVMI 2019-01-11 sprendimas dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. 44.4-148 (2018)/V44-6 visa apimtimi, nors Pareiškėjas skundė tik jo dalį, kuria buvo neatleistas nuo PVM delspinigių mokėjimo. Pareiškėjas skunde pabrėžė, kad neskundžia Šiaulių AVMI 2019-01-11 sprendimo Nr. 44.4-148 (2018)/V44-6 dalyje,

kuria nebuvo atleistas nuo 5609 Eur PVM baudos mokėjimo, todėl Komisija nepasisako dėl šios Inspekcijos sprendimo dalies.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-03-07 sprendimą Nr. 69-25 dalyje, kuria Pareiškėjas nebuvo atleistas nuo 37690,45 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

2. Neatleisti Pareiškėjo nuo 37690,45 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

3. Kitą Valstybinės mokesčių inspekcijos Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-03-07 sprendimo Nr. 69-25 dalį palikti nenagrinėtą.

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 narys, pavaduojantis komisijos pirmininką

Andrius Venius

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Vilma Vildžiūnaitė