



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "A1" SKUNDO**

2021 m. lapkričio d. Nr. S- (7-142/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininko Evaldo Raistensio, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "A1" (toliau – Pareiškėjas) 2021-09-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2021-08-06 sprendimo Nr. (21.222) 500-184 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovai G. R., D. F., Inspekcijos atstovas T. E. Komisijos 2021-11-09 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2021-09-06 skunde nurodo nesutinkantis su Sprendimu, kuris yra nepagrįstas ir neteisėtas.

Skunde nurodoma, jog 2021-07-11 Pareiškėjas pateikė 2021-07-10 prašymą Inspekcijai atleisti jį nuo minėtame prašyme nurodytų ir nuo 2021-07-01 apskaičiuotų delspinigių. Pareiškėjas 2021-07-10 prašyme nurodė, kad iš Inspekcijos gavo el. laišką, kuriame nurodyta, jog mokesčių mokėtojams, kurie iki 2019-07-01 pateikė mokesčių deklaracijas už mokestinį laikotarpį, pasibaigusį ne vėliau kaip 2018-12-31, ir su Inspekcija sudarė mokestinės paskolos sutartį (toliau – MPS) bei periodinių mokėjimų grafiką, 2021-06-30 baigiasi terminas sumokėti deklaruotus mokesčius. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas, siekdamas maksimaliai sumažinti skolą, 2021 m. 5–6 mėn. atliko ženklias įmokas Inspekcijos naudai 16 250 Eur sumai. Taip pat Pareiškėjas, atsižvelgdamas į Inspekcijos aukščiau minėtame el. laiške nurodytą siūlymą nuo 2021-07-01 kreiptis su prašymu dėl MPS sudarymo įstatyme nustatyta bendra tvarka ir sąlygomis, 2021-06-30 pateikė Inspekcijai prašymą sudaryti MPS visoms pagal mokėjimų grafiką nesumokėtoms sumoms. Kitą dieną po pateikto prašymo (2021-07-01) Inspekcija apskaičiavo Pareiškėjui delspinigius (apskaičiuoti delspinigiai nurodyti Pareiškėjo 2021-07-10 prašyme, teikiamame kartu su šiuo skundu esančioje lentelėje).

Prašydamas atleisti nuo mokėtinų delspinigių, Pareiškėjas nurodė, kad atlikto patikrinimo pasėkoje Inspekcija padarė išvadą, kad bankrutavusios įmonės UAB "B1" per 2013 m. 5–11 mėn. nedeklaruotą ir nesumokėtą 14 088,85 Eur (48 645 Lt) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) privalo sumokėti Pareiškėjas net neatsižvelgdama į tai, kad bankrutavusi įmonė, vykdydama veiklą, taip pat turėjo ir atskaitomą pirkimo PVM. Taip pat minėtos sumos nurodyta neįtraukti į leidžiamus atskaitymus, dėl ko susidarė pelnas bei buvo apskaičiuotas pelno mokestis (toliau – PM).

Pasak skundo, Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, nepagrįstai neatsižvelgė į tai, kad 2021-07-01 delspinigiai apskaičiuoti nuo prievolės atsiradimo dienos (nuo 2013 m. 06 mėn. iki 2013 m. 12 mėn.), neįvertino to, jog skola susidarė dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pareiškėjo vadovas bankrutavusioje UAB "B1" dirbo tik iki 2011-08-01, todėl apie nedeklaruotus mokesčius bei praktiką, kai skolas

apmoka kitas juridinis asmuo, negalėjo žinoti, juolab, kad tokia praktika pradėta taikyti po 2013 m. Paslaugas bankrutavusi įmonė suteikė bei už jas bankrutavusiai įmonei buvo sumokėta.

Be to, pasak skundo, Inspekcija nepagrįstai neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėjas yra įtrauktas į Inspekcijos viešai skelbiamus sąrašus įmonių, pripažintų nukentėjusiomis nuo ekstremalios situacijos ir karantino, kad Pareiškėjas turėjo teisėtus lūkesčius, jog pagal Inspekcijos viršininko 2020-03-26 įsakymo Nr. VA-27 bei 2021-04-27 įsakymo Nr. VA-30 nuostatas, Inspekcija netaikys palūkanų nuo 2020-03-16 (nuo karantino paskelbimo iki ekstremalios situacijos pabaigos ir dar du mėnesius po ekstremalios situacijos pabaigos).

Taip pat Inspekcija nevertino tos aplinkybės, kad delspinigiai už nesumokėtus mokesčius turėtų būti apskaičiuoti jų nesumokėjusiai UAB "B1" Tačiau Inspekcija juos apskaičiavo Pareiškėjui papildomai prie tų mokesčių, kurių nesumokėjo bankrutavusi įmonė. Ši papildoma finansinė našta, pasak Pareiškėjo, yra neproporcinga bei prieštarauja teisingumo, proporcingumo, protingumo principams, nes įmonė tokiu būdu baudžiama du kartus. Tokio dydžio delspinigių mokėjimas sukuria nepriimtinius ir sunkius padarinius įmonei.

Skunde dar sykį akcentuojama, jog Pareiškėjas yra įtrauktas į Inspekcijos viešai skelbiamus sąrašus įmonių, pripažintų nukentėjusiomis nuo ekstremaliosios situacijos ir karantino (nuo 2020 m. kovo mėn. ir vėliau nuo 2021 m. lapkričio mėn.), kurio metu Lietuvos Respublikos Vyriausybė nustatė ūkinės veiklos apribojimus. Todėl šiuo laikotarpiu Pareiškėjas priverstinai patyrė sunkumus. Inspekcija nesigilino ir nepasisakė dėl to, kad MPS skolų išmokėjimas buvo išdėstytas laikotarpiu nuo 2020-01 iki 2021-06, t. y. grafikuose numatyti 16 mokėjimų patenka į laikotarpį, kai galiojo Inspekcijos viršininko 2020-03-26 įsakymas Nr. VA-27 „Dėl pagalbos priemonių mokesčių mokėtojams, paveiktiems koronaviruso (COVID-19) sukeltų neigiamų pasekmių“ ir jį pakeitęs 2021-04-27 įsakymas Nr. VA-30, kuriuose įtvirtintos nuostatos dėl išieškojimų sustabdymo laikotarpiu, kurio metu taikomos pagalbos priemonės nukentėjusioms įmonėms.

Pareiškėjas turėjo teisėtus lūkesčius, jog Lietuvos Respublikos Vyriausybė, palaikoma Europos Komisijos, teikdama paramą ir remdama verslą sudėtingu laikotarpiu, netaikys nukentėjusiai įmonei netesybų bei Inspekcija vadovausis jos viršininko įsakymo Nr. VA-27 1.3. papunkčiu „galiojančioms MPS, kurios sudarytos iki 2020-03-16 (karantino paskelbimo), su neigiamą poveikį patyrusiais mokesčių mokėtojais netaikyti palūkanų ir dar du mėnesius po ekstremaliosios situacijos pabaigos“. Pažymima, kad Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139 bei 140 straipsniuose nėra numatyta specialių nuostatų, taikytinų periodinių mokėjimų grafikams, kurios skirtųsi nuo taikomų MPS.

Inspekcija visiškai nevertino Pareiškėjo nurodytos aplinkybės, kad jo veikla, nors ir atsigauja, tačiau karantino neigiama įtaka gamybai bei žaliavoms dar nėra pilnai įveikta.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija, užuot objektyviai įvertinusi Pareiškėjo aukščiau nurodytas aplinkybes, skundžiamame sprendime nurodė, jog Pareiškėjui buvo žinomos įmokų pagal mokėjimų grafiką nesumokėjimo pasekmės, o Pareiškėjas turi nurodyti bei įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius. Be to, Inspekcija teigia, jog MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma ir negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų teisingumo, protingumo ir visuotinio privalomumo principų. Šiuos Inspekcijos argumentus Pareiškėjas vertina kaip nepagrįstus.

Pažymima, kad ginčui aktualiu laikotarpiu buvo susiklosčiusi ir vis dar tęsiasi žmonijos istorijoje precedento neturinti padėtis – pandemija, kurios nepavyksta suvaldyti jau antrus metus. Visuotinai žinoma ir nereikia įrodinėti, kokio masto pasekmės ši pandemija sukėlė visame pasaulyje. Taip pat visuotinai žinoma, kad daugybė verslų susidūrė jei ne su bankrotais, tai su „išgyvenimo“ klausimais, kai pagrindinis tikslas yra ne laiku sumokėti visus įmanomus mokėjimus, o kaip nors išsaugoti verslą. Esant tokioms aplinkybėms Inspekcijos nurodytas argumentas, jog Pareiškėjui buvo žinomos įmokų pagal mokėjimų grafiką nesumokėjimo pasekmės, netenka prasmės, nes Pareiškėjas su prašymu kreipėsi ne dėl to, jog jam būtų išaiškintos pasekmės, o dėl to, kad jo atžvilgiu būtų priimtas susidariusias aplinkybes atitinkantis sprendimas.

Taip pat Pareiškėjas nesutinka su tuo, jog jis neįrodė objektyvių aplinkybių, sutrukdžiusių laiku sumokėti mokesčius. Pareiškėjas savo prašyme buvo nurodęs, jog jis yra įtrauktas į Inspekcijos viešai skelbiamus sąrašus įmonių, pripažintų nukentėjusiomis nuo ekstremalios situacijos ir karantino (šio fakto skundžiamame sprendime Inspekcija neginčija), kas leidžia preziumuoti, jog Pareiškėjas susiduria su tokio masto sunkumais, kurie nulemia Pareiškėjo įtraukimą į specialų valstybės sudaromą sąrašą, koks anksčiau niekada nebuvo sudaromas.

Be to, skunde papildomai nurodoma, jog Pareiškėjo pagrindinė veikla yra drabužių siuvimas, o dėl ilgalaikių prekybos ribojimų, draudimų vykdyti prekybą pramoninėmis prekėmis bei dėl žmonių baimės be rimtos priežasties lankytis parduotuvėse Pareiškėjo veikla patyrė itin didelių sunkumų ir neigiamų pasekmių, nesulaukiant užsakymų gamybai bei negalint realizuoti produkcijos (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020-12-14 nutarimas Nr. 1418 „Dėl Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020-11-04 nutarimo Nr. 1226 „Dėl karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje paskelbimo“ pakeitimo).

Skunde nesutinkama su Inspekcijos teiginiais, jog šiuo atveju negali būti taikomi teisingumo ir protingumo principai, nes neva tokiu būdu MAĮ 100 straipsnis būtų supriešinamas su MAĮ 8 straipsniu, o teisingumo ir protingumo principai tokiose situacijose paprastai taikomi tik esant išskirtinėms aplinkybėms. Pažymima, kad teisingumo ir protingumo principai yra pamatiniai, jų negali nei paneigti, nei pakeisti jokia specialioji teisės norma, įskaitant MAĮ 100 straipsnį. Pati Inspekcija savo sprendime cituoja Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – KT) išaiškinimus, jog teisingumas yra vienas pagrindinių teisės, kaip socialinio gyvenimo reguliavimo priemonės, tikslų, o protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius atsižvelgtų į priežastis, įtakojušias mokesčių įstatymų pažeidimus. Be to, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) taip pat yra išaiškinęs, jog formalus įstatymų taikymas neužtikrina teisingumo įgyvendinimo (LVAT 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-17-773/2007, 2012-05-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1542/2012, 2011-04-19 nutartis adm. byloje Nr. A-143-46/2011, 2014-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-525-804/2014).

Taigi, susidariusios nuo Pareiškėjo nepriklausančios objektyvios aplinkybės šiuo konkrečiu atveju nulėmė atsiskaitymų vėlavimus, todėl, Pareiškėjo tvirtinimu, būtų neteisinga ir neprotinga tokių aplinkybių pasekmes perkelti Pareiškėjui. Be to, būtina įvertinti ir tai, jog Pareiškėjas dėjo maksimalias pastangas atsiskaityti su biudžetu ir 2021 m. 5–6 mėn. atliko ženklias įmokas Inspekcijos naudai 16 250 Eur sumai, t. y. 2021-06-15 sumokėjo 1 250 Eur, 2021-06-23 – 6 000 Eur ir 2021-06-26 – 9 000 Eur įmokas. Minėtas įmokas Inspekcija vienašališkai sudengė su kitomis įvairiomis įvairių laikotarpių Pareiškėjo turėtomis nepriemokomis, kurių mokėjimo terminas įmokų atlikimo metu buvo suėjęs. Pareiškėjas skunde pažymi, kad delspinigiai, nuo kurių Pareiškėjas prašo atleisti, turėtų būti perskaičiuoti, nes iš aukščiau nurodytų Pareiškėjo atliktų įmokų turėjo būti dengiami seniausi jo įsiskolinimai, kas atitinkamai būtų lėmę ir mažesnius delspinigius.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde prašoma panaikinti skundžiamą sprendimą ir Pareiškėjo prašymą perduoti Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Inspekcija 2021-08-06 sprendimu dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.222) 500-184 neatleido Pareiškėjo nuo 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigių

Sprendime nurodoma, jog Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis, Pareiškėjas 2021-08-03 (prašymo nagrinėjimo dieną) valstybės biudžetui skolingas 518,85 Eur gyventojų pajamų mokesčio ir 0,58 Eur gyventojų pajamų mokesčio delspinigių, 146 Eur nekilnojamojo turto mokesčio, 9 307,82 Eur PVM ir 5 415,71 Eur PVM delspinigių (iš jų: 4 654,89 Eur už 2013 m. 05–11 mėn., 537,12 Eur už 2015 m. 07 mėn., 217,94 Eur už 2016 m. 03 mėn., 5,76 Eur už 2019 m. 04, 06, 09 mėn.), bei 5 694,40 Eur PM ir 246,83 Eur PM delspinigių (iš jų 177,56 Eur už 2013 m. ir 103,92 Eur už 2016 m.).

Nurodoma, jog Pareiškėjo prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjo PVM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-05-09 iki 2013-12-31 (PVM) ir nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 (PM) ir surašė 2019-12-06 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-487. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė PVM įstatymo 64 straipsnio 9 dalies, MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio 1 dalies nuostatas,

nes 2013 m. 05–11 mėn. laikotarpiu nepagrįstai atskaitė 48 646 Lt PVM pagal UAB "B1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir tuo pačiu sumažino mokėtiną į biudžetą PVM. Taip pat Pareiškėjas pažeidė Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies, 57 straipsnio 3 dalies nuostatas, nes 29 568 Lt nepagrįstai sumažino 2013 m. PM bazę kreditiniu dokumentu.

Pažymima, kad Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu pasinaudojo nuo 2019-01-01 įsigaliojusių Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo (toliau – Pakeitimo įstatymas) 11 straipsniu įteisinta vienkartinė galimybė deklaruoti aukščiau nurodytas gautas ir nedeklaruotas pajamas ir mokestinio patikrinimo metu pateikė patikslintas PVM deklaracijas (FR0600) už 2013 m. 05–11 mėn., kuriose atskaitomą PVM sumažino 48 646 Lt (14 088,85 Eur), patikslintą 2013 m. metinę pelno mokesčio deklaraciją (PLN204), kurioje, įvertinęs 2011–2012 m. nuostolius, papildomai deklaravo 10 191 Lt apmokestinamąjį pelną ir 1 529 Lt (442,83 Eur) PM. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjui pateikus nurodytas deklaracijas bei deklaravus PVM ir PM, 2019-12-06 buvo surašyta patikrinimo pažyma Nr. FR0680-487.

Prašymo nagrinėjimo metu taip pat nustatyta, jog Pareiškėjo prašymu 2019-07-01 sudarytas mokėjimų grafikas Nr. (23.31-08) 325-2701, kuriame dvejų metų laikotarpiui išdėstytas 14 531,68 Eur (14 088,85 Eur + 442,83 Eur) mokestinės nepriemokos sumokėjimas (2019-11-22 mokėjimų grafiko pakeitimas Nr. (23.31-08) 325-6534).

Pareiškėjas prašyme dėl atleidimo nuo delspinigių nurodė, jog 2021 m. 5–6 mėn. atliko ženklias įmokas į biudžetą (16 250 Eur), siekdamas maksimaliai sumažinti skolą. Atkreipė dėmesį į tai, kad įsiskolinimas Pareiškėjui susidarė Inspekcijai atlikus mokestinį patikrinimą, kurio metu Pareiškėjui buvo surašyta patikrinimo pažyma, kurioje nustatyta, jog bankrutavusios UAB "B1" per 2013 m. 5–11 mėn. nedeklaruotą ir nesumokėtą 48 646 Lt (14 088,85 Eur) PVM privalo sumokėti Pareiškėjas, neatsižvelgiant į tai, kad bankrutavusi UAB "B1" vykdydama veiklą, turėjo atskaitomą PVM. Taip pat šią sumą nurodyta neįtraukti į leidžiamus atskaitymus, ko pasėkoje susidarė pelnas bei priskaitytas PM.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad 2021-07-01 delspinigiai apskaičiuoti nuo prievolės atsiradimo dienos (nuo 2013 m. 06 mėn. iki 2013 m. 12 mėn.), neįvertinus to, jog skola susidarė dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Įmonės vadovas bankrutavusioje UAB "B1" dirbo tik iki 2011-08-01, todėl apie nedeklaruotus mokesčius bei praktiką, kai skolas apmoka kitas juridinis asmuo, negalėjo žinoti. Pareiškėjas prašyme teigia, kad delspinigiai turėtų būti apskaičiuoti bankrutavusiai UAB "B1".

Sprendime pažymima, jog įvertinus nustatytų faktinių aplinkybių seką (Pareiškėjui po atlikto mokestinio tyrimo buvo inicijuotas mokestinis patikrinimas, surašyta patikrinimo pažyma, kurios Pareiškėjas Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka neskundė, be kita ko, patikrinimo metu pats deklaravo mokesčių administratoriaus nurodytas PVM ir PM sumas, sudarė su Inspekcija mokėjimų grafiką ir atliko dalį įmokų), yra akivaizdu, kad tokiais savo veiksmais Pareiškėjas pripažino mokesčių administratoriaus apskaičiuotų sumų pagrįstumą. Todėl šiame sprendime, sprendžiant Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių klausimą, Pareiškėjo aukščiau nurodyti argumentai nevertinami ir dėl jų plačiau nepasisakoma.

Taip pat pažymima, kad šiame sprendime nevertinamas Pareiškėjo mokesčių apskaičiavimo teisingumas, o nagrinėjama tik Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių galimybė. Taip pat atleidimo nuo delspinigių klausimas nagrinėjamas Pareiškėjo prašymo ribose, t. y. tik dėl 4 654,89 Eur PVM delspinigių už 2013 m. 05–11 mėn. ir 177,56 Eur PM delspinigių už 2013 m.

Pasisakydama dėl atleidimo nuo apskaičiuotų PVM ir PM delspinigių, Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatas ir pabrėžia, jog atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių pagrindai yra aiškiai apibrėžti MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje (141 straipsnio 1 dalyje) ir MAĮ nėra įtvirtinta galimybė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių mokėjimo kitu, negu šiame įstatyme nustatytu, pagrindu. Prašymas atleisti nuo delspinigių gali būti tenkinamas tik tada, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta sprendime pacituotose MAĮ normose.

Pasak sprendimo, MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktą taikomas specialiais atvejais, kai Lietuvos Respublikos Seimas specialiajame mokesčių įstatyme nustato atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies specialią tvarką ir sąlygas. Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu pasinaudojo nuo 2019-01-01 įsigaliojusio Pakeitimo įstatymo 11 straipsnyje įteisinta vienkartinė galimybė deklaruoti aukščiau nurodytas gautas ir nedeklaruotas pajamas ir mokestinio patikrinimo metu pateikė patikslintas PVM deklaracijas (FR0600) už 2013 m. 05–11 mėn. bei patikslintą 2013 m. metinę pelno mokesčio deklaraciją (PLN204), sudarė su Inspekcija mokėjimų grafiką, kuriame dvejų metų laikotarpiui buvo išdėstytas 14 531,68 Eur mokestinės nepriemokos sumokėjimas, tačiau per 2 metus iki 2021-07-01 nepriemokos nesumokėjo.

Sprendime paminima ir tai, kad mokėjimų grafike, vadovaujantis Pakeitimo įstatymo 11 straipsnio 2 dalimi, numatyta, jog per dvejus metus nuo deklaracijos pateikimo nesumokėjus visos mokesčių sumos, nuo likusios nesumokėtos mokesčių dalies bus skaičiuojami delspinigiai už visą laikotarpį nuo kitos dienos, kai mokestis pagal atitinkamą laikotarpį turėjo būti sumokėtas iki 180-os dienos po 20 dienų termino pabaigos dienos. Taigi, Pareiškėjui buvo žinomos įmokų pagal mokėjimų grafiką nesumokėjimo pasekmės.

Pareiškėjas nurodo, kad, siekdamas padengti įsiskolinimą pagal grafiką, sumokėjo didelę mokesčių sumą – 16 250 Eur. Prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad 2021-06-15, 2021-06-23 ir 2021-06-26 Pareiškėjas sumokėjo atitinkamai 1 250 Eur, 6 000 Eur ir 9 000 Eur. Tačiau dalis sumokėtos sumos buvo sudengta su kitomis Pareiškėjo turimomis mokesčių nepriemokomis, kurių mokėjimo terminas įmokų atlikimo metu buvo suėjęs.

Kadangi Pareiškėjas per įstatymo nustatytą dvejų metų terminą, t. y. iki mokėjimo grafiko pabaigos (2021-06-28), nesumokėjo dalies deklaruotų ir minėtų mokėjimų grafiku išdėstytų mokesčių sumos, t. y. 7 518,86 Eur PVM už 2013 m. 05–11 mėn. ir 221,43 Eur PM už 2013 m., Pareiškėjui, vadovaujantis Pakeitimo įstatymo 11 straipsnio 2 dalimi, nuo šių sumų automatiškai buvo apskaičiuoti 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigiai.

Įvertinus aukščiau nurodytas faktines aplinkybes bei vadovaujantis MAĮ ir Pakeitimo įstatymo nuostatomis, konstatuojama, kad Pareiškėjui 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigiai apskaičiuoti pagrįstai. Todėl, pasak Inspekcijos, nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo šių delspinigių mokėjimo MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatytu pagrindu.

Remiantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto bei 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatomis, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pagal MAĮ nuostatas už mokėtino į biudžetą mokesčio sumažinimą skiriamos sankcijos laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama, t. y. laikoma, kad dėl mokesčio įstatymo pažeidimo kaltas mokesčių mokėtojas, jeigu jis neįrodo priešingai. Inspekcija sprendime cituoja LVAT praktikos, suformuotos aiškinant nurodytojo atleidimo nuo delspinigių pagrindo taikymo taisyklės, nuostatas, pabrėždama, jog tam, kad šiuo atveju būtų galima taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, Pareiškėjas turi nurodyti bei įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius.

Pažymima, kad 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. PVM ir PM nesumokėjimas įstatymų nustatyta tvarka ir terminu savaime paneigia Pareiškėjo kaltės nebuvimą. Pareiškėjas su prašymu nepateikė pagrįstų įrodymų, kuriais remiantis būtų galima teigti, kad jis nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Priešingai, Pareiškėjo atžvilgiu atlikus mokestinį patikrinimą, surašyta patikrinimo pažyma, be kita ko, patikrinimo metu Pareiškėjas pats deklaravo PVM ir PM sumas, sudarė mokėjimų grafiką ir atliko dalį įmokų, taip pripažindamas apskaičiuotų sumų pagrįstumą. Pareiškėjas neįrodė, kad nėra kaltas dėl pažeidimo, todėl konstatuojama, jog atleisti Pareiškėją nuo 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, nesant jo kaltės, nėra pagrindo.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurtų jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pareiškėjas nurodo, kad delspinigiai apskaičiuoti nuo prievolės atsiradimo dienos, neįvertinus to, jog skola susidarė dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Įmonės vadovas bankrutavusioje UAB "B1" dirbo tik iki 2011-08-01, todėl apie nedeklaruotus mokesčius bei praktiką, kai skolas apmoka kitas juridinis asmuo, negalėjo žinoti. Pasak sprendimo, vadovaujantis LVAT praktika, Pareiškėjas neteisingai interpretuoja prašyme nurodytas aplinkybes kaip nepriklausančias nuo mokesčių mokėtojo valios ir nepateikia įrodymų, kad tokios aplinkybės buvo. Nagrinėjamu atveju aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure, cas fortuit* ar *vis absoluta*, nenustatyta, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, kai nepadaroma žala biudžetui. Pareiškėjas teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais į valstybės biudžetą nesumokėjo PVM ir PM (valstybės biudžetas patyrė žalą, nes kurį laiką negalėjo disponuoti jam priklausančia mokesčių suma), todėl aptariamo atleidimo nuo delspinigių pagrindo taikyti nėra pagrindo. Todėl Pareiškėjas neatleistinas nuo 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą.

Analizuojant atleidimo nuo delspinigių pagrindus, pasak Inspekcijos, duomenų, jog Pareiškėjas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar dėl mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos, nenustatyta, todėl Pareiškėjas neatleistinas nuo delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą.

Remiantis aukščiau išdėstytu, sprendime konstatuojama, jog prašymo motyvai ir nustatytos aplinkybės neatitinka MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei 141 straipsnio 1 dalyje nurodytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų, todėl Pareiškėjas neatleistinas nuo 4 654,89 Eur PVM delspinigių ir 177,56 Eur PM delspinigių.

Pareiškėjas taip pat prašo atleisti nuo delspinigių, susidariusių pagal Pareiškėjo pateiktas PVM ir PM deklaracijas už 2013 m. 05–11 mėn. ir 2013 m., vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais. Inspekcija sprendime apžvelgia MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintų bendrųjų teisingumo, protingumo ir visuotinio privalomumo principų turinį, jį aiškinančią KT praktiką. Nurodo, jog LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į KT suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus.

Atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) MAĮ 8 straipsnio 3 dalies pagrindu (taikant protingumo ir teisingumo kriterijus) paprastai taikomas tik esant išskirtinėms aplinkybėms, nulemtoms norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai dėl savo dydžio būtų neadekvatūs mokesčių mokėtojo padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės, mokesčių mokėtojo elgesys.

Pareiškėjas prašyme nurodo, jog jis yra įtrauktas į Inspekcijos viešai skelbiamus sąrašus įmonių, pripažintų nukentėjusiomis nuo ekstremalios situacijos ir karantino. Pareiškėjas taip pat prašo atsižvelgti į tai, jog tokio dydžio delspinigiai sukurs nepriimtinius ar sunkius padarinius Pareiškėjui.

Sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjas nevykdė savo mokesčių teisės aktuose įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Prašymo nagrinėjimo metu nenustatyta aplinkybių, kurios leistų pripažinti mokesčių administratoriaus veiksmus neteisėtais, jo neveikimo ar patikrinimo eigos vilkinimo bei kitų atleidimui nuo delspinigių šiuo pagrindu reikšmingų aplinkybių. Be to, vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo. Pažymima, kad Pareiškėjui buvo suteikta galimybė laiku nedeklaruotų mokesčių sumokėjimą atidėti dvejų metų

laikotarpiui be jokių papildomų finansinių pasekmių, t. y. be delspinigių, nuo kurių jis prašo būti atleistas, apskaičiavimo. Be to, nuo 2020-04-28 Pareiškėjui taikomos mokesstinės pagalbos priemonės dėl šalyje paskelbto karantino, t. y. nėra skaičiuojami delspinigiai nuo pavėluotai deklaruotų mokesčių.

Prašymo nagrinėjimo metu, įvertinus Pareiškėjo prašyme išdėstytus argumentus ir aukščiau nustatytas faktines aplinkybes, taip pat atsižvelgiant į teismo doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius) ir įvertinus tai, kad delspinigiai kartu yra mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuojama, kad vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei mokesčius ginčus nagrinėjančių institucijų suformuota praktika, Pareiškėjas negali būti atleistas nuo 4 654,89 Eur PVM delspinigių ir 177,56 Eur PM delspinigių mokėjimo.

Akcentuojama, kad Pareiškėjas, kaip sąžiningas ir apdairus mokesčių mokėtojas, turėtų kaip įmanoma greičiau siekti sumokėti 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigius bei aukščiau nurodytus mokesčius ir su jais susijusias sumas.

Komisija k o n s t a t u o j a :

Pareiškėjo 2021-09-06 skundas atmestinas, skundžiamas sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Sprendimo, kuriuo Inspekcija netenkino Pareiškėjo prašymo atleisti jį nuo 4 654,89 Eur PVM delspinigių ir 177,56 Eur PM delspinigių mokėjimo, pagrįstumo ir teisėtumo.

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2021-07-10 prašymu kreipėsi į Inspekciją, prašydamas atleisti jį nuo 2021-07-01 apskaičiuotų iš viso 5 855,32 Eur PVM ir PM delspinigių mokėjimo vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkte ir 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių pagrindais bei MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais. Inspekcija, konstatavusi, jog Pareiškėjo prašymo motyvai ir prašymo nagrinėjimo metu nustatytos aplinkybės neatitinka MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje, 100, 141 straipsniuose nurodytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų, Sprendimu Pareiškėjo prašymo netenkino ir neatleido jo nuo 4 654,89 Eur PVM delspinigių, apskaičiuotų už 2013 m. 05–11 mėn. ir 177,56 Eur PM delspinigių, apskaičiuotų už 2013 m.

Iš ginčijamo Sprendimo turinio matyti, jog Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjo prašymą atleisti jį nuo delspinigių mokėjimo, detalai išanalizavo visus MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje (141 straipsnio 1 dalyje) įtvirtintus atleidimo nuo delspinigių pagrindus (LVAT suformuotą šių teisės normų taikymo praktiką) ir išdėstė išsamus motyvus, kodėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo nei vienu iš nurodytose teisės normose įtvirtintu pagrindu, taip pat ir remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais. Komisijos vertinimu, Inspekcija tinkamai taikė ir aiškino teisės normas bei vertino faktines aplinkybes, konstatavusi, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo remiantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei 141 straipsnio 1 dalyje nurodytais pagrindais, taip pat vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais. Tačiau Pareiškėjas skunde Komisijai dėsto argumentus dėl Sprendimo nepagrįstumo, nes, Pareiškėjo nuomone, ginčo situacijoje egzistuoja MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte įtvirtintas atleidimo nuo delspinigių pagrindas, be to, Pareiškėjas turėtų būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo remiantis teisingumo bei protingumo principais. Todėl Komisija pasisako, ar pagrįstai Inspekcija neatleido Pareiškėjo nuo ginče aptariamų delspinigių būtent šiose teisės normose nurodytais atleidimo nuo delspinigių pagrindais.

Komisija pažymi, jog kilusio mokesstinio ginčo kontekste yra svarbios šios aplinkybės:

Pirma, Inspekcijai atlikus Pareiškėjo PVM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-05-09 iki 2013-12-31 (PVM) ir nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 (PM), buvo surašytas 2019-12-06 patikrinimo aktas Nr. (21.222) FR0680-487. Inspekcija patikrinimo akte nurodė, kad Pareiškėjas, pažeisdamas PVM įstatymo 64 straipsnio 9 dalies, MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, 2013 m. 05–11 mėn. laikotarpiu

nepagrįstai atskaitė 48 646 Lt pirkimo PVM pagal susijusios įmonės UAB "B1" vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras, nes pastaroji įmonė pardavimo PVM į valstybės biudžetą nesumokėjo, o Pareiškėjas tai žinojo ir todėl elgėsi nesąžiningai. Taip pat Pareiškėjas pažeidė Pelno mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalies, 57 straipsnio 3 dalies nuostatas, nes, neturėdamas kreditinės sąskaitos išrašymo pagrįstumą patvirtinančių dokumentų, 2013 m. PM bazę nepagrįstai sumažino 29 568 Lt suma, nurodyta kreditiniame dokumente. Inspekcija patikrinimo akte taip pat nurodė, jog Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu pasinaudojo nuo 2019-01-01 įsigaliojusia Pakeitimo įstatymo 11 straipsnyje įteisinta vienkartinė galimybė deklaruoti aukščiau nurodytas gautas ir nedeklaruotas pajamas ir mokestinio patikrinimo metu pateikė patikslintas PVM deklaracijas (FR0600) už 2013 m. 05–11 mėn., kuriose atskaitomą PVM sumažino 48 646 Lt (14 088,85 Eur), taip pat patikslintą 2013 m. metinę pelno mokesčio deklaraciją (PLN204), kurioje papildomai deklaravo 10 191 Lt apmokestinamąjį pelną ir 1 529 Lt (442,83 Eur) PM. Todėl Inspekcija, įvertinusi deklaracijų duomenis, pagal minėtą patikrinimo aktą papildomų mokesčių Pareiškėjui neapskaičiavo (2019-12-06 buvo surašyta patikrinimo pažyma Nr. FR0680-487).

Antra, vadovaujantis Pakeitimo įstatymo 11 straipsnio 2 dalimi, Pareiškėjo 2019-07-01 prašymu 2019-07-31 buvo sudarytas periodinių mokėjimų grafikas Nr. (23.31-08) 325-2701, kuriame dvejų metų laikotarpiui buvo išdėstytas 14 531,68 Eur (14 088,85 Eur + 442,83 Eur) mokestinės nepriemokos sumokėjimas, numatant mokestinės nepriemokos įmokas sumokėti 2019-11-28 (3 159 Eur), 2020-06-28 (3 790,80 Eur), 2020-12-28 (3 790,80 Eur), 2021-06-28 (3 791,08 Eur). 2019-11-22 mokėjimų grafiko pakeitimu Nr. (23.31-08) 325-6534 periodinių mokėjimų grafikas buvo pakeistas, nustatant Pareiškėjui pusantrų metų kas mėnesį mokėti po 807,32 Eur įmokų sumą. Pareiškėjas per įstatymo nustatytą dvejų metų terminą, t. y. iki mokėjimo grafiko pabaigos (2021-06-28) nesumokėjo dalies deklaruotų ir periodinių mokėjimų grafike išdėstytų mokesčių sumos, t. y. nesumokėjo 7 518,86 Eur PVM ir 221,43 Eur PM. Remiantis Pareiškėjo papildomai Komisijai pateikta informacija, 2021-08-23 su Pareiškėju sudaryta mokestinės paskolos sutartis Nr. (23.24-08) 327-41394, pagal kurią Pareiškėjo turimos 9 931,22 Eur PM ir PVM nepriemokos sumokėjimas išdėstytas laikotarpiui nuo 2021-08-05 iki 2022-12-25, Pareiškėjui kas mėnesį mokant po 620,70 Eur įmokų sumą.

Trečia, Pareiškėjui pateikus Inspekcijai 2021-07-11 prašymą atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių, Inspekcija nurodė, kad, MAIS duomenimis, Pareiškėjas 2021-08-03 (prašymo nagrinėjimo dieną) valstybės biudžetui skolingas 518,85 Eur gyventojų pajamų mokesčio ir 0,58 Eur gyventojų pajamų mokesčio delspinigių, 146 Eur nekilnojamojo turto mokesčio, 9 307,82 Eur PVM ir 5 415,71 Eur PVM delspinigių bei 5 694,40 Eur PM ir 246,83 Eur PM delspinigių.

Ketvirta, atsižvelgdama į Pareiškėjo prašyme atleisti nuo delspinigių išdėstytus argumentus ir motyvus, Inspekcija Sprendime nagrinėjo tik Pareiškėjo atleidimo nuo 4 654,89 Eur PVM delspinigių, apskaičiuotų už 2013 m. 05–11 mėn. ir 221,43 Eur PM delspinigių už 2013 m., klausimą.

Penkta, bylos duomenimis, Pareiškėjas yra įtrauktas į Inspekcijos viešai skelbiamus įmonių, pripažintų nukentėjusiomis nuo ekstremalios situacijos ir karantino, sąrašus, jam yra taikomos mokestinės pagalbos priemonės dėl COVID-19.

Kaip minėta, Pareiškėjas šiame mokestiniame ginče įrodinėja, jog jis turėtų būti atleistas nuo PVM ir PM delspinigių vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu – jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurtų jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pagal LVAT suformuotą praktiką „šis atleidimo nuo baudos pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tuomet eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti“ (LVAT 2005-02-09

nutartis adm. byloje Nr. A-15-141/2005, 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A-575-753/2011, 2013-05-21 nutartis adm. byloje Nr. A-556-941/2013 ir kt.).

Pareiškėjas skunde nurodė bei jo atstovai skundo nagrinėjimo metu tvirtino, jog mokesčių administratorius, spręsdamas Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių klausimą, nepagrįstai neatsižvelgė į skolos susidarymo aplinkybes. Pareiškėjo tvirtinimu, pati mokestinė nepriemoka, nuo kurios buvo apskaičiuoti delspinigiai, susidarė dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo Pareiškėjo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pareiškėjo vadovas bankrutavusioje UAB "B1" dirbo tik iki 2011-08-01, todėl apie nedeklaruotus mokesčius bei praktiką, kai skolas apmoka kitas juridinis asmuo, negalėjo žinoti, juolab, kad tokia praktika pradėta taikyti po 2013 m. Paslaugas bankrutavusi įmonė suteikė bei už jas bankrutavusiai įmonei buvo sumokėta, be to, UAB "B1" turėjo atskaitomą PVM. Pareiškėjo tvirtinimu, delspinigiai už nesumokėtus mokesčius turėtų būti apskaičiuoti mokesčių nesumokėjusiai UAB "B1" Tačiau Inspekcija juos apskaičiavo Pareiškėjui papildomai prie tų mokesčių, kurių nesumokėjo bankrutavusi įmonė ir tokiu būdu Pareiškėjas baudžiamas du kartus.

Pasisakydama dėl nurodytųjų aplinkybių, Komisija nurodo sutinkanti su Sprendime išdėstyta Inspekcijos pozicija, jog Pareiškėjas neteisingai šias aplinkybes interpretuoja kaip nepriklausiusias nuo jo valios. Iš tiesų, mokestinė nepriemoka, nuo kurios buvo apskaičiuoti delspinigiai, susidarė ne dėl to, kad, kaip tvirtina Pareiškėjas, jis perėmė UAB "B1" mokesčines prievoles, o dėl to, jog jis neįgijo teisės į pirkimo PVM atskaitą dėl dalyvavimo PVM sukčiavime (UAB "B1" nesumokėjo į valstybės biudžetą pardavimo PVM, o Pareiškėjas, būdamas susijęs su minėta įmone, tai žinojo), taip pat dėl to, jog 2013 m. PM bazę sumažino kreditinėje PVM sąskaitoje faktūroje, kurios išrašymo nepagrindė jokiais kitais dokumentais, nurodyta pajamų suma. Taigi, akivaizdu, jog nurodytuosius mokesčių įstatymų pažeidimus lėmė paties Pareiškėjo veiksmai. Juolab, kad kaip jau buvo minėta, Pareiškėjas mokesčio patikrinimo metu pasinaudojo Pakeitimo įstatymo 11 straipsnyje įteisinta vienkartinė galimybė deklaruoti gautas, tačiau nedeklaruotas pajamas ir patikrinimo metu pateikė patikslintas PVM ir PM deklaracijas, vadinasi, tokiais savo veiksmais pats pripažino padaręs aukščiau aptartus mokesčių įstatymų pažeidimus. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, atmetinas kaip nepagrįstas Pareiškėjo skundo teiginys, jog ir delspinigiai turėjo būti apskaičiuoti UAB "B1" bet ne Pareiškėjui.

Pasisakant dėl šiame ginče aptariamų Pareiškėjui apskaičiuotų PVM ir PM delspinigių, papildomai pažymėtina, jog Pakeitimo įstatymo 11 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, jog mokesčių mokėtojams, laiku nedeklaravusiems ir nesumokėjusiems MAĮ 13 straipsnyje nurodytų mokesčių už mokesčinių laikotarpi, pasibaigusį ne vėliau kaip 2018-12-31, nuo nesumokėtų mokesčių sumų delspinigiai neskaičiuojami, jei jie MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka ir sąlygomis pateikia MAĮ 68 straipsnyje nurodyto mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo laikotarpio (termino) atitinkamo mokesčio deklaraciją ir per 20 dienų nuo jos pateikimo sumoka mokesťį. Pagal šio straipsnio 2 dalį mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo prašymu atideda šio straipsnio 1 dalyje nurodytos mokesčių sumos sumokėjimą iki dvejų metų, pasiūlydamas periodinių mokėjimų grafiką. Per dvejus metus nesumokėjus visos mokesčių sumos, nuo likusios nesumokėtos mokesčių dalies apskaičiuojami delspinigiai už visą laikotarpį, skaičiuojant nuo kitos dienos, kai mokestis pagal atitinkamą laikotarpį turėjo būti sumokėtas iki 180-os dienos po šio straipsnio 1 dalyje numatyto 20 dienų termino pabaigos dienos. Apibendrinant Pakeitimo įstatymo nuostatas, darytina išvada, jog ginčo PVM ir PM delspinigiai nebūtų buvę paskaičiuoti, jeigu Pareiškėjas būtų išpildęs šiame įstatyme nustatytas sąlygas, t. y. jei mokesťį būtų sumokėjęs per 20 dienų nuo mokesčio deklaracijos pateikimo arba jeigu, sudarius periodinių mokėjimų grafiką, mokesťį pagal šį grafiką būtų sumokėjęs per dvejus metus. Tačiau, kaip minėta anksčiau, Pareiškėjas dalies deklaruotų PVM ir PM sumų pagal nustatytą periodinių mokėjimų grafiką nesumokėjo, t. y. neišpildė Pakeitimo įstatyme nustatytų imperatyvių sąlygų, todėl nepriklausomai nuo priešasčių, lėmusių dalies mokesčių nesumokėjimą, jam nuo nesumokėtų sumų: 7 518,86 Eur PVM už 2013 m. 05–11 mėn. ir 221,43 Eur PM už 2013 m., automatiškai buvo apskaičiuoti 4 654,89 Eur PVM ir 177,56 Eur PM delspinigiai.

Pareiškėjas skunde nurodė bei jo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pabrėžė, jog egzistavo objektyvios aplinkybės, sutrukdžiusios Pareiškėjui vykdyti savo mokesines prievoles, o būtent COVID-19 pandemija, dėl kurios Pareiškėjas negalėjo laiku ir tinkamai įvykdyti savo įsipareigojimų pagal sudarytą periodinių mokėjimų grafiką.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjo pareiga sumokėti PVM ir PM atsirado už 2013 m. mokesinį laikotarpį. Taigi, ir šių mokesčių delspinigiai Pareiškėjui buvo apskaičiuoti už laikotarpį iki COVID-19 pandemijos ir visuotinio karantino paskelbimo, todėl Pareiškėjas pagrįstai nebuvo atleistas nuo ginče aptariamų PVM ir PM delspinigių mokėjimo, nes aptariamas atleidimo nuo delspinigių pagrindas taikomas tik esant nenugalimai jėgai arba atsitiktinėms aplinkybėms. Pažymėtina, jog LVAT pritarė mokesčių administratoriaus ir pirmosios instancijos teismo pozicijai, kad pareigai sumokėti mokesť atsiradus ne COVID-19 pandemijos metu, o dar iki ekstremaliosios padėties paskelbimo, t. y. nesant aplinkybių, kurias galima būtų prilyginti nenugalimos jėgos arba atsitiktinių aplinkybių poveikiui, mokesčių mokėtojas negali būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu (LVAT 2021-09-15 nutartis adm. byloje Nr. eA-2713-968/2021). Jokių kitų duomenų apie aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių negalėjo numatyti, buvimą, Pareiškėjas nenurodė. Todėl, Komisijos nuomone, Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo atveju aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure, cas fortuit* ar *vis absoluta*, nenustatyta ir pagrįstai neatleido Pareiškėjo nuo PVM ir PM delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte nurodytu pagrindu.

Pareiškėjas skunde dėsto visą eilę motyvų, susijusių su tuo, kad jis yra įtrauktas į Inspekcijos viešai skelbiamus sąrašus įmonių, pripažintų nukentėjusiomis nuo ekstremalios situacijos ir karantino, kad jo vykdyta veikla patyrė itin didelių sunkumų ir neigiamų pasekmių, nesulaukiant užsakymų gamybai bei negalint realizuoti produkcijos, tačiau Inspekcija nepagrįstai į tai neatsižvelgė. Pasak skundo, Pareiškėjas turėjo teisėtus lūkesčius, jog pagal Inspekcijos viršininko 2020-03-26 įsakymo Nr. VA-27 bei 2021-04-27 įsakymo Nr. VA-30 nuostatas, Inspekcija netaikys palūkanų nuo 2020-03-16 (nuo karantino paskelbimo iki ekstremalios situacijos pabaigos ir dar du mėnesius po ekstremalios situacijos pabaigos).

Pasisakant dėl šių argumentų, pastebėtina, jog Pareiškėjas ginčo situacijoje nepagrįstai apeliuoja į netinkamą Inspekcijos viršininko 2020-03-26 įsakymo Nr. VA-27 bei 2021-04-27 įsakymo Nr. VA-30 nuostatų (galiojančioms MPS, kurios sudarytos su mokesčių mokėtojais, kurie įtraukti į Inspekcijos skelbiamą sąrašą „Mokesčių mokėtojai, kuriems taikomos mokesstinės pagalbos priemonės dėl COVID-19“, netaikyti palūkanų nuo 2020-03-16 (karantino paskelbimo) iki ekstremalios situacijos pabaigos ir dar du mėnesius po ekstremaliosios situacijos pabaigos (įsakymo Nr. VA-27 1.3punktas); galiojančioms MPS, kurios sudarytos iki 2020-12-31, su nuo 2021-01-01 į sąrašus įtrauktais mokesčių mokėtojais, netaikyti palūkanų nuo 2021-01-01 iki 2021-10-31 (įsakymo Nr. VA-30 1.4 punktą), vykdymą, nes iš aukščiau šiame sprendime aptartų aplinkybių yra akivaizdu, jog Pareiškėjui palūkanos nebuvo skaičiuojamos (pagal bendrą MAĮ 88 straipsnio 5 dalyje įtvirtintą taisyklę už suteiktą mokesstinę paskolą mokamos palūkanos), jis pagal periodinių mokėjimų grafiką turėjo prievolę mokėti tik PVM ir PM prievoles, kurios neįvykdžius Pakeitimo įstatymo nustatyta tvarka buvo apskaičiuoti PVM ir PM delspinigiai. Be to, atsižvelgiant į tai, jog Inspekcija su Pareiškėju 2021-08-23 pasirašė mokesstinės paskolos sutartį, pagal kurią išdėstė 9 931,22 Eur mokesstinės nepriemokos sumokėjimą laikotarpiui nuo 2021-08-05 iki 2022-12-25, darytina išvada, jog Inspekcija įvertino ir tai, jog Pareiškėjo vykdyta veikla dėl COVID-19 pandemijos patyrė itin didelių sunkumų ir neigiamų pasekmių, nes pagal MAĮ 88 straipsnio 2 dalies nuostatas sprendimas atidėti mokesstinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokesstinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokesstinę nepriemoką vėliau. Taip pat pagal viešai Inspekcijos skelbiamą informaciją (<https://www.vmi.lt/evmi/informacija-verslui>) į nukentėjusių nuo COVID-19 sąrašus įtrauktiems mokesčių mokėtojams iki rugpjūčio 31 d. ir dar du mėnesius nebuvo skaičiuojami delspinigiai, nevykdomi išieškojimo veiksmai. Taip pat į šį sąrašą įtrauktos įmonės

galėjo sudaryti mokestinės paskolos sutartis be palūkanų. Vadinasi, Pareiškėjo atžvilgiu yra taikoma visa eilė Inspekcijos numatytų nukentėjusioms nuo COVID-19 įmonėms taikomų pagalbos priemonių, tačiau šių priemonių taikymas nėra pagrindas atleisti mokesčių mokėtojus nuo delspinigių, apskaičiuotų nuo mokestinių prievolių, atsiradusių gerokai anksčiau iki COVID-19 pandemijos, mokėjimo.

Komisija pažymi, jog nurodytosios su Pareiškėjui vykdančią veiklą patiriamais sunkumais susijusios aplinkybės nėra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo ginče aptariamų delspinigių mokėjimo remiantis ir teisingumo bei protingumo principais, kaip kad tvirtina Pareiškėjas. Pareiškėjo nuomone, nuo jo nepriklausios objektyvios aplinkybės nulėmė atsiskaitymų vėlavimus, todėl būtų neteisinga ir neprotinga tokių aplinkybių pasekmes perkelti Pareiškėjui. Taip pat būtina įvertinti ir tai, jog Pareiškėjas dėjo maksimalias pastangas atsiskaityti su biudžetu ir 2021 m. 6 mėn. sumokėjo į biudžetą 16 250 Eur.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog ir nesant MAĮ įtvirtintų atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo pagrindų, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo jų mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tačiau, kaip teisingai akcentavo Inspekcija Sprendime, pagal LVAT praktiką atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo nurodytuju pagrindu 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), kurių buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkrečioje situacijoje. Tokiomis aplinkybėmis, anot LVAT pozicijos, gali būti pripažįstami netinkamai atlikti mokesčių administratoriaus veiksmai, kontrolės veiksmų atlikimo vilkinimas, paties mokesčių mokėtojo elgesys kontrolės veiksmų metu ar po jų. Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos. Jokių išskirtinių aplinkybių nenurodė bei nepagrindė ir pats Pareiškėjas, išskirtinėmis aplinkybėmis dėl aukščiau šiame sprendime jau paminėtų motyvų nelaikytini ir Pareiškėjo vykdančią veiklą patiriami sunkumai.

Pasisakant dėl paties Pareiškėjo elgesio mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės veiksmų metu ar po jų, Pareiškėjui primintina, kad asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku. Tam, paisant Lietuvos Respublikos Konstitucijos (*inter alia* (be kita ko) konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, aiškumo principų) reikalavimų, gali būti pasirinktos įvairios priemonės, kaip antai: baudos, delspinigiai, palūkanos ir kt. (KT 2006-01-24 nutarimas). Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas, LVAT 2010-04-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-646/2010). Delspinigiai pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Kaip nurodyta KT jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei (KT 1997-07-10 nutarimas). Taigi, kaip pažymėjo išplėstinė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011, delspinigių, kaip mokestinės prievolės (įvykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą.

Pažymėtina ir tai, jog LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir priskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokestinio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokestį, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokestinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (LVAT 2009-09-10 nutartis adm. byloje Nr. A-442-877/2009, 2020-03-10 nutartis adm. byloje Nr. eA-3247-575/2020 ir kt.).

Komisija nesutinka su Pareiškėjo dėstomais argumentais dėjus visas pastangas tinkamai atsiskaityti su valstybės biudžetui. Pareiškėjo netinkamas pareigų mokesčių srityje vykdymas yra konstatuotas 2019-12-06 patikrinimo akte Nr. (21.222) FR0680-487 ir 2019-12-13 patikrinimo pažymoje Nr. (21.222) FR0681-183. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2013 m. 05–11 mėn. nepagrįstai atskaitė pirkimo PVM bei nepagrįstai sumažino 2013 m. PM bazę. Pareiškėjas patikslintas nurodytojo laikotarpio PVM deklaracijas bei metinę PM deklaraciją už 2013 m. pateikė tik 2019 m. atliekamo mokesčio patikrinimo metu (2018-04-26 pavedimas tikrinti Nr. (21.59-32) FR0773-914). Be to, Pareiškėjas turėjo galimybę sumokėti laiku nedeklaruotus mokesčius be jokių papildomų finansinių pasekmių, t. y. be ginčo aptariamų delspinigių apskaičiavimo, tačiau, nesilaikydamas periodinių mokėjimų grafiko, remiantis Pakeitimo įstatymo 11 straipsnio nuostatomis, prarado galimybę būti atleistas nuo PVM ir PM delspinigių mokėjimo. Komisijos vertinimu, atleidus Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo būtų nukrypta nuo delspinigių instituto esmės, t. y. užtikrinti valstybės biudžeto praradimų kompensavimą.

Apibendrinant išdėstytus argumentus, konstatuotina, kad Inspekcija tinkamai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas, Sprendimo priėmimo metu visapusiškai ištyrė ir įvertino visas sprendžiant Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių klausimą reikšmingas aplinkybes. Pareiškėjo skunde bei jo atstovų skundo nagrinėjimo metu išdėstyti argumentai nepaneigia Sprendimo išvadų, todėl jis paliekamas nepakeistas, naikinti jį ir perduoti Pareiškėjo prašymą Inspekcijai nagrinėti iš naujo, kaip kad skunde reikalauja Pareiškėjas, nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Patvirtinti Inspekcijos 2021-08-06 sprendimą Nr. (21.222) 500-184.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė