



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL I. G. SKUNDO**

2020 m. rugsėjo 17 d. Nr. S- 170 (7-104/2020)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo I. G. (toliau – Pareiškėjas) 2020-05-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, Atsakovas) 2020-04-10 sprendimo Nr. 68-33 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovas advokato padėjėjas S. D. 2020-07-14 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu, Atsakovo atstovas nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija, atsižvelgdama į Pareiškėjo 2020-06-08 prašymą atidėti skundo nagrinėjimą, kadangi Pareiškėjas nurodė neturintis techninių galimybių dalyvauti Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu, be to, neturintis jo interesus atstovaujančio atstovo, 2020-06-09 posėdžio protokolu Nr. PP-145 (7p-19/2020) nusprendė Pareiškėjo 2020-05-04 skundo nagrinėjimą sustabdyti iki karantino Lietuvos Respublikos teritorijoje atšaukimo, po karantino atšaukimo organizuojant Komisijos posėdį Komisijos patalpose. 2020-07-14 posėdyje Komisija atnaujino Pareiškėjo skundo nagrinėjimą ir išnagrinėjo skundą iš esmės.

Pareiškėjas Komisijos prašo: 1) panaikinti skundžiamą sprendimą ir administracinę procedūrą nutraukti; 2) sumažinti apskaičiuotus delspinigius arba visiškai nuo jų atleisti.

Dėl neteisėtai vykdomos administracinės procedūros

Pareiškėjas nurodo, kad baudžiamojoje byloje buvo sprendžiamas ne tik nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, bet ir Pareiškėjo apmokestinimo klausimas, pačiam mokesčių administratoriui pareiškus baudžiamojoje byloje civilinį ieškinį, kurio dalykas ir buvo Pareiškėjo nesumokėti mokesčiai. Mokesčių administratorius buvo pateikęs 7339,45 Eur civilinį ieškinį dėl nesumokėtų mokesčių, o Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Panevėžio skyrius (toliau – SODRA) toje pačioje baudžiamojoje byloje buvo pareiškusi 25593 Eur dydžio civilinį ieškinį dėl nesumokėtų įmokų. Tai patvirtina, kad mokesčių administratorius pats pasirinko išieškoti mokesčių nepriemoką ne per mokesčių administravimo procedūrą, bet baudžiamojo proceso nustatyta tvarka baudžiamojoje byloje Nr. 1-60-531/2018.

Panevėžio apygardos teismas 2018-11-12 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-60-531/2018 abu civilinius ieškinius atmetė kaip nepagrįstus. Tačiau nei Inspekcija, nei SODRA tokio teismo nuosprendžio, kiek jis susijęs su civiliniais ieškiniiais, apeliacine tvarka neskundė. Vadinasi, mokesčių administratorius, neskūsdamas šio sprendimo, savo veiksmais atsisakė toliau reikalauti iš Pareiškėjo žalos, kurią sudaro nesumokėti mokesčiai, priteisimo ir jos atlyginimo. Panevėžio apygardos teismo nuosprendis dalyje dėl civilinių ieškinių klausimo išsprendimo (jų atmetimo) įsiteisėjo 2018-12-02.

Skunde akcentuojama, kad teismas nuosprendyje konstatavo, jog „nusikalstamos veikos rezultatas, suma, kuria Pareiškėjas neteisėtai praturtėjo, laikytini nesumokėti mokesčiai“. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius, vykdydamas mokesčių administravimo procedūrą, siekia antrą kartą gauti nesumokėtus mokesčius.

Kitaip tariant, klausimas dėl Pareiškėjo nesumokėtų mokesčių ir įmokų jau yra išspręstas baudžiamojo proceso tvarka įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu, todėl administracinė procedūra, kurios metu papildomai apskaičiuoti mokesčiai ir įmokos, yra neteisėta, o skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas visas, o pati administracinė procedūra – nutraukta.

Pareiškėjas remiasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2014-11-21 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014, kurioje LVAT išaiškino, jog draudžiama ne tik vykdyti administracinę procedūrą, bet netgi ją pradėti tuo atveju, kai dėl mokesčių teisinių santykių srityje padarytų nusikalstamų veikų yra pradėtos procedūros, numatytos Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekse (ikiteisminis tyrimas bei teisminis nagrinėjimas). Pasak Pareiškėjo, minėtoje LVAT nagrinėtoje byloje ir šioje mokesčio ginčo byloje situacija yra visiškai identiška – tiek patikrinimo aktas, tiek Panevėžio apygardos teismo nuosprendis yra paremti tomis pačiomis pagal Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Panevėžio apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus (toliau – FNTT) išvadomis. Panevėžio apygardos teismo nuosprendis, kuriuo, be kita ko, buvo atmesti civiliniai ieškiniai, yra įsiteisėjęs, o tai reiškia, kad baudžiamojoje byloje buvo priimtas galutinis baigiamasis aktas, kuriuo galutinai buvo išspręstas ir civilinio ieškinio klausimas. Todėl mokesčių administratorius neturėjo jokio teisinio pagrindo atnaujinti prieš tai sustabdytą administracinę procedūrą bei priimti savo sprendimą pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) nuostatas, nes tokiu atveju yra pažeidžiami ir teisės principo *non bis in idem* (negalima dukart bausti už tą patį teisės pažeidimą) reikalavimai.

Pareiškėjas nurodo, jog šiam ginčui neturi jokios teisinės reikšmės tai, ar Pareiškėjas yra sumokėjęs 71309 Eur sumą, ar ne, ar yra atlyginęs biudžetui padarytą žalą, ar ne. Mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo procedūros, kuri nagrinėjama šioje byloje, metu nėra sprendžiamas nepriemokos ar konfiskuoto turto išieškojimo klausimas. Išieškojimo klausimas turės būti sprendžiami kitų teisės normų reglamentuota tvarka ir tik tada, kai tam atsiras teisinis pagrindas.

Dėl dvigubo nubaudimo

Skunde teigiama, kad mokesčių administratorius iš esmės nepasisakė dėl to, kad šioje situacijoje iš Pareiškėjo būtų paimamas tas pats neteisėtai įgytas turtas du kartus – vieną kartą per baudžiamąjį turto konfiskavimą, o antrą kartą – per administracinę mokesčių perskaičiavimo ir nepriemokos išieškojimo procedūrą, ir būtent tai Pareiškėjas traktuoja kaip *non bis in idem* principo pažeidimą.

Pareiškėjas nurodo, jog Lietuvos apeliacinis teismas (toliau – Apeliacinis teismas) 2019-06-27 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-138-1076/2019 nusprendė konfiskuoti iš Pareiškėjo nesumokėtų mokesčių 45716 Eur ir SODROS įmokų 25593 Eur (iš viso 71309 Eur) sumą. Tai reiškia, kad papildomai apskaičiuota mokesčių ir įmokų suma jau pateks į valstybės biudžetą, tik kitu teisiniu pagrindu – per baudžiamajame procese taikomą turto konfiskavimą.

Reikšminga ir tai, kad pagal Lietuvos Aukščiausiojo Teismo išaiškinimus, jeigu mokesčių administratorius būtų apskundęs Panevėžio apygardos teismo sprendimo dalį dėl atmestų civilinių ieškinių, tai Lietuvos apeliacinis teismas nebūtų galėjęs taikyti turto konfiskavimo, bet privalėtų tenkinti mokesčių administratoriaus civilinius ieškinius.

Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius neteisingai nurodo, jog Pareiškėjui sumokėjus / padengus konfiskuoto turto (nesumokėtų mokesčių – 71309 Eur) vertę, jis galėtų kreiptis dėl šios sumos įskaitymo patikrinimo metu nustatytai mokesčiai nepriemokai padengti. Toks įskaitymas neįmanomas, kadangi turto konfiskavimas buvo taikomas baudžiamojo proceso tvarka, o mokesstinė nepriemoka buvo apskaičiuota mokesčių administravimo procedūros metu.

Dėl mokesčių apskaičiavimo senaties termino

Pasak Pareiškėjo, priimant skundžiamus sprendimus, buvo akivaizdžiai pažeista nuo 2020-01-01 galiojanti MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostata, leidžianti mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti ne daugiau kaip už einamuosius ir trejus praėjusius kalendorinius metus. Todėl

mokesčių administratorius turėjo teisę perskaičiuoti mokesčius už einamuosius 2018 metus ir trejus metus atgal, tai yra 2017, 2016 ir 2015, o už 2013 ir 2014 metus mokesčiai buvo perskaičiuoti neteisėtai.

Dėl neteisėtai apskaičiuotų mokesčių ir įmokų

Pareiškėjas nurodo, jog apskaičiuojant mokėtiną gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos) ir privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), nebuvo atimtas pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM).

Pareiškėjo teigimu, Inspekcija neteisėtai apskaičiavo paskutinių 12 mėnesių pajamas, siekdama nustatyti, kada buvo pasiekta 155000 Lt (45000 Eur) gauto atlygio riba, nes gautas pajamas skaičiavo už 2011 ir 2012 metus. Pasak Pareiškėjo, mokesčių administratorius turėjo atsižvelgti tik į tas pajamas, kurios buvo gautos nuo 2013-01-01.

Pareiškėjas teigia, jog MAĮ 68 straipsnyje įtvirtintas draudimas apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokesčius už ilgesnį nei penkeri metai laikotarpį reiškia ir tai, kad penkeri metai yra senaties terminas, po kurio negalime ne tik apskaičiuoti ar perskaičiuoti mokesčių, bet ir vertinti gautų pajamų už ilgesnį nei penkeri metai laikotarpį mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo tikslu. Tokiu atveju 155000 Lt pajamų riba būtų pasiekta tik nuo 2014 m. sausio mėnesio.

Pareiškėjas taip pat pakartojo skunde Inspekcijai išdėstytus argumentus, jog 2015 m. pajamos iš PVM apmokestinamos veiklos sudarė tik 34958 Eur ir neviršijo 45000 Eur ribos, todėl PVM už 2015 m. jam neturėjo būti skaičiuojamas.

Dėl delspinigių apskaičiavimo

Pareiškėjas nesutinka, kad jo atžvilgiu patikrinimo trukmė atitiko protingumo kriterijus ir kad ginčo situacijoje jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos.

Mokestinis patikrinimas atliktas remiantis FNTT specialisto išvada, Inspekcija jau nuo 2018-01-15 turėjo visus detalius duomenis, kurie buvo reikalingi apskaičiuoti mokesčių nepriemokas, tačiau jų neapskaičiavo, vilkino ne tik mokesčių nepriemokų apskaičiavimą, bet ir jų išieškojimą.

Kadangi, pasak Inspekcijos, pareiga sumokėti mokesčius ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką ar administracinę teisės pažeidimą, nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu, Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius jau 2018 m. sausio mėnesį turėdamas visus detalius duomenis, reikalingus pabaigti mokestinį patikrinimą ir apskaičiuoti mokesčių nepriemokas, nepagrįstai, be jokios priežasties, dvejus metus vilkino mokestinio patikrinimo pabaigimą, todėl Pareiškėjui be pagrindo buvo skaičiuojami delspinigiai. Taigi, Pareiškėjo nuomone, delspinigiai susidarė ne dėl jo, bet dėl mokesčių administratoriaus kaltės ir neveikimo. Tai ir yra ta išskirtinė aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjas turi būti atleistas nuo delspinigių mokėjimo.

Inspekcija skundžiamu sprendimu: 1) atnaujino Pareiškėjo 2019-02-07 skundo dėl Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2020-01-07 sprendimo Nr. (42.59) FR0682-42 nagrinėjimą (skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas dėl Pareiškėjo pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą su mokesčių administratoriumi pagal MAĮ 71 straipsnio nuostatas, tačiau susitarimas pasirašytas nebuvo); 2) patvirtino Panevėžio AVMI 2020-01-17 sprendimą Nr. (42.59) FR0682-42, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 18496,80 Eur PVM, 23831,33 Eur GPM, 14029,69 Eur VSD įmokas, 4178,21 Eur PSD įmokas, 10707,41 Eur PVM delspinigius ir 13101,65 Eur GPM delspinigius.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjo GPM, PVM, VSD įmokų, PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31, ir nustatė, kad Pareiškėjas, pasiekęs pajamų iš ekonominės veiklos (automobilių detalių ir aparatūros prekybos) 155 000 Lt ribą, nuo 2013-02-01 privalėjo registruotis PVM mokėtoju arba pateikti PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitas (FR0608). Kadangi Pareiškėjas PVM mokėtojų registre neužsiregistravo, PVM neskaičiavo ir nemokėjo, patikrinimo metu, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 14 straipsnio, 15 straipsnio, 19 straipsnio, 92 straipsnio 1 dalies, 71 straipsnio nuostatomis, už laikotarpį nuo 2013 m. vasario mėn. iki 2014 m. gruodžio mėn. Pareiškėjui apskaičiuota 45 545 Lt (13 190,80 Eur) PVM suma, už laikotarpį nuo 2015 m. gegužės

mėn. iki 2015 m. gruodžio mėn. – 5 306 Eur PVM suma, iš viso apskaičiuota 18 496,80 Eur mokėtina PVM suma.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas, neįregistravęs individualios veiklos pagal pažymą, vykdė tarptautinę prekybą internetu, kuri neatitiko įsigytuose verslo liudijimuose nurodytos veiklos, todėl, vadovaujantis Lietuvos Respublikos Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 2 straipsnio, 5 straipsnio nuostatomis, patikrinimo metu Pareiškėjui apskaičiuotas 23 831,33 Eur GPM. Vadovaujantis Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 ir 18 straipsnių bei Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 7 straipsnio nuostatomis, nuo gautų individualios veiklos pajamų Pareiškėjui apskaičiuotos 4 178,21 Eur PSD įmokos bei 14 029,69 Eur VSD įmokos.

Dėl baudžiamojoje byloje nustatytų aplinkybių

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad mokestinis patikrinimas atliktas pagal FNTT 2018-01-15 specialisto išvadą Nr. 05-5/04/14-2-8-518 (toliau – FNTT specialisto išvada), 2017-10-12 specialisto išvadą Nr. 5-5/87, 2016-12-12 specialisto išvadą Nr. 55/78, taip pat vadovaujantis Apeliacinio teismo 2019-06-27 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr.1A-138-1076/2019 (įsiteisėjęs).

Nustatyta, kad Pareiškėjas neteisėtai vertėsi komercine veikla, t. y. nustatyta tvarka Inspekcijai nepateikęs tinkamai užpildyto Nuolatinio Lietuvos gyventojų prašymo įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą ir taip pažeisdamas Inspekcijos viršininko 2013-06-25 įsakymo Nr. VA-36 reikalavimus, numatančius, kad nuolatinis Lietuvos gyventojas, pradėjęs vykdyti bet kokios rūšies individualią veiklą, privalo savo deklaruotos gyvenamosios vietos AVMI pateikti tinkamai užpildytą Nuolatinio Lietuvos gyventojų prašymą įregistruoti į Mokesčių mokėtojų registrą, versliškai, stambiu mastu vertėsi komercine veikla, t. y. laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2015-04-30 Panevėžio, Vilniaus miestuose bei kitose ikiteisminio tyrimo metu tiksliai nenustatytose vietose, iš tyrimo metu nenustatytų asmenų įsigijęs naudotas automobilių *Mercedes Benz*, *BMW*, *Volkswagen*, *Audi* bei kitų markių detales ir aparatūrą, paskelbdamas apie jų pardavimą internetinėje erdvėje ir taip surasdamas pirkėjus, kuriems sumokėjęs pinigus už prekes į jo, jo sutuoktinės G. J., taip pat kitų asmenų (O. D. ir A. B.) vardu atidarytas banko sąskaitas Lenkijos Respublikos ir Latvijos Respublikos bankuose, pasinaudodamas siuntų tarnybų paslaugomis, išsiuntė ne mažiau kaip 600 siuntų į užsienio šalis, ir iš šios veiklos į savo ir jo kontroliuojamas kitų apie nusikalstamą veiklą nežinančių asmenų (G. J., O. D. ir A. B.) vardu atidarytas banko sąskaitas iš užsienio valstybių fizinių ir juridinių asmenų, kuriems pardavė automobilių dalis ir aparatūrą, gavo 559 926,53 Eur ir 71 790 JAV dolerių automobilių dalių pardavimo pajamų (žr. patikrinimo akto 3 lentelę).

Baudžiamojoje byloje nustatyta, kad Pareiškėjui nuo 2013-01-02 iki 2013-12-31, nuo 2014-04-10 iki 2014-12-31 ir nuo 2015-01-12 iki 2015-12-31 buvo išduoti verslo liudijimai prekybai tik ne maisto produktais. Byloje konstatuota, jog šie įgyti verslo liudijimai bei Inspekcijai deklaruotos pajamos nustatytos veiklos nepadarė teisėta. Nors prekyba automobilių dalimis savaime nėra uždrausta veikla, tačiau jos neteisėtumas pasireiškė tuo, kad Pareiškėjas pagal GPMĮ 2 straipsnio 7 punktą, 35 straipsnio 2 dalį pagal vykdomo verslo būdą bei apimtį privalėjo įsiregistruoti mokesčių mokėtoju. Tuo tarpu išduoti verslo liudijimai jo vykdomos veiklos neapėmė. Iki 2016-11-23 išduotas prekybos verslo liudijimas suteikė teisę gauti pajamų tik už Lietuvos gyventojams parduotas prekes. Tuo tarpu nustatyta, kad Pareiškėjas užsiėmė tarptautine prekyba ir dideliais kiekiais, ganėtinai ilgą laiką tarpą, į savo bei susijusių asmenų sąskaitas Lietuvos, Latvijos ir Lenkijos bankuose nuolat gaudamas dideles pajamas, vertėsi individualia veikla (GPMĮ 2 straipsnio 7 punktą), tačiau jos neregistravo ir gautų pajamų mokesčių administratoriui nedeklaravo.

Nustatyta, kad Pareiškėjas pateiktoje 2013 m. pajamų deklaracijoje deklaravo 142 560 Lt pagal verslo liudijimą gautų pajamų, 2014 m. – 151 458 Lt, 2015 m. – 34 958 Eur. Pareiškėjas, prekiaudamas automobilių dalimis, į savo ir kitų asmenų sąskaitas 2013 m. gavo 232 010,64 Eur ir 60 330 JAV dolerių, 2014 m. – 322 123 Eur ir 11 460 JAV dolerių, 2015 m. – 5 792,89 Eur pajamų. Mokesčių administratorius, atsižvelgęs į baudžiamojoje byloje nustatytas aplinkybes, priėjo išvadą, kad Pareiškėjas vertėsi internetine prekyba automobiline technika, gavo pajamų į savo vardu ir

susijusių asmenų vardu atidarytas sąskaitas kredito įstaigose. Šių gautų pajamų nedeklaravo pajamų deklaracijose, todėl patikrinimo metu mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Dėl PVM apskaičiavimo

Pareiškėjas nepateikė Gyventojų, įsigijusio verslo liudijimą, pajamų ir išlaidų žurnalo apie gautas pajamas iš veiklos įsigijus verslo liudijimą, todėl, apskaičiuojant PVM, deklaruotos metinės pajamos buvo padalintos iš 12 mėnesių. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas gaudamas pajamas iš ekonominės veiklos (už parduodamas automobilių detales ir aparatūrą) bei iš veiklos pagal verslo liudijimą, pasiekęs nustatytą 155 000 Lt (nuo 2015-01-01 – 45 000 Eur) ribą, nuo 2013-02-01 privalėjo registruotis PVM mokėtoju arba pateikti Pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitas (FR0608).

Pareiškėjas PVM mokesčių mokėtojų registre neužsiregistravo, PVM neskaičiavo ir nemokėjo, todėl vadovaujantis PVMĮ 14 straipsnio, 15 straipsnio, 19 straipsnio ir 92 straipsnio 1 dalies nuostatomis, už laikotarpį nuo 2013 m. vasario iki 2014 m. gruodžio mėn. ir nuo 2015 m. gegužės mėn. iki 2015 m. gruodžio mėn. apskaičiuota 18 496,80 Eur mokėtina PVM suma (PVM apskaičiavimo lentelė pateikta patikrinimo akto 13–14 psl.). Skundžiamame sprendime pažymėta, kad atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėjas vykdė internetinę prekybą automobilių detalėmis, prekės buvo parduodamos ne Lietuvos teritorijoje, gautos individualios veiklos pajamos neapmokestinamos PVM, todėl patikrinimo metu PVM buvo apskaičiuotas tik nuo pajamų iš veiklos pagal verslo liudijimą.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog jo pajamos iš PVM apmokestinamos veiklos per 2015 metus pagal Panevėžio AVMI sprendimo 15 lentelę sudarė tik 34 958 Eur ir neviršijo 45 000 Eur ribos, todėl PVM jam neturėjo būti skaičiuojamas, Inspekcija paaiškino, kad jeigu Lietuvos Respublikos fizinių apmokestinamųjų asmenų už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, šalies teritorijoje vykdant ekonominę veiklą, bendra gauto (gautino) atlyginimo suma per paskutiniuosius 12 mėnesių viršijo 155 000 Lt (nuo 2015-01-01 – 45 000 Eur), tai jie PVM įstatymo nustatyta tvarka turi skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM pradedami tuo mėnesiu, kurį minėta suma buvo viršyta. Tuo atveju, kai nurodytoji riba viršijama, PVM privalo būti apskaičiuojamas už visas patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas, dėl kurių tiekimo (teikimo) nurodytoji riba buvo viršyta. Fizinis asmuo, vykdantis kelių rūšių ekonominę veiklą, nustatydamas ar yra prievolė jam registruotis PVM mokėtoju, į skaičiuojamą jo 155 000 Lt (45 000 Eur) atlygio sumą turi įtraukti gautą (gautiną) atlygį iš visų jo šalies teritorijoje vykdomų ekonominės veiklos rūšių. Pagal PVMĮ 71 straipsnio nuostatas apmokestinamasis fizinis asmuo, apskaičiuodamas savo 12 paskutiniųjų mėnesių atlygį iš vykdomos ekonominės veiklos, į 155 000 Lt (45 000 Eur) ribą neturi įtraukti atlygio už prekes, kurios tiekiamos ir (arba) paslaugas, kurios teikiamos už šalies teritorijos ribų.

Inspekcija pabrėžė, kad skaičiuojant 155 000 Lt (45 000 Eur) atlygio ribą, reikia atsižvelgti į gautiną atlyginimą už per 12 paskutiniųjų kalendorinių mėnesių patiektas prekes arba suteiktas paslaugas, t. y. kiekvieną einamąjį mėnesį turi būti įvertinamos 12 praėjusių mėnesių pajamos ir žiūrima, ar atsirado prievolė skaičiuoti PVM. Šiuo atveju PVM 2015 metais apskaičiuotas tik už tuos mėnesius, kai paskutiniuosius 12 mėn. bendra atlygio suma viršijo 155 000 Lt (45 000 Eur) sumą. Inspekcija, laikydamasi įstatymo nuostatų, sprendė dėl kiekvieno mėnesio, ar tą mėnesį buvo viršyta bendra 155 000 Lt (45 000 Eur) atlygio už suteiktas paslaugas suma per paskutinius 12 mėnesių, o ne dėl bendrai per 2015 metus gautos pajamų sumos (34 958 Eur) iš veiklos pagal verslo liudijimą.

Dėl GPM apskaičiavimo

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas 2013–2015 metais gavo 2 339 496,04 Lt ir 35 444,89 Eur (iš viso 713 009,78 Eur) individualios veiklos pajamų (žr. 1 lentelę, 6 sprendimo psl.), iš jų: 2013 m. – 1 076 617,63 Lt (311 810,02 Eur) (953 322,63 Lt pajamos iš internetinės prekybos + 142 560 Lt individualios veiklos pajamos, įsigijus verslo liudijimą, - 19 265 Lt PVM); 2014 m. – 1 262 878,41 Lt (365 754,87 Eur) (1 137 700,23 Lt pajamos iš internetinės prekybos + 151 458,18 Lt individualios veiklos pajamos, įsigijus verslo liudijimą, - 26 280 Lt PVM); 2015 m. – 35 444,89 Eur (5 792,89 Eur pajamos iš internetinės prekybos + 34 958 Eur individualios veiklos pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą, - 5 306 Eur PVM).

Pareiškėjas mokestinio patikrinimo metu nenurodė patirtų individualios veiklos išlaidų ir nepateikė patirtas išlaidas patvirtinančių dokumentų, todėl Pareiškėjo individualios veiklos leidžiamais atskaitymais, vadovaujantis GPMĮ 16 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatomis, Inspekcija priskyrė sumą, lygią 30 proc. gautų pajamų.

Vadovaujantis GPMĮ 6 straipsnio nuostatomis, Pareiškėjo gautos individualios veiklos pajamos patikrinimo metu apmokestintos 5 proc. GPM tarifu. Įvertinus Pareiškėjo sumokėtą fiksuoto dydžio GPM įsigyjant verslo liudijimus, patikrinimo metu buvo apskaičiuota 23 831,33 Eur mokėtina GPM suma.

Dėl PSD ir VSD įmokų apskaičiavimo

Patikrinimo metu, vadovaujantis PSDĮ 17 straipsnio 4 dalies ir 18 straipsnio 2 dalies, taip pat vadovaujantis VSDĮ 17 straipsnio 11 dalies nuostatomis, Pareiškėjui buvo apskaičiuotos 14 029,69 Eur VSD įmokos ir 4 178,21 Eur PSD įmokos.

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog Inspekcijos sprendimo 13 lentelėje ir 14 psl. nustatytos Pareiškėjo pajamos skiriasi, todėl nėra aišku, nuo kokių pajamų buvo apskaičiuoti GPM, VSD ir PSD įmokos, Inspekcija nurodė, jog GPM, VSD ir PSD įmokos Pareiškėjui buvo apskaičiuotos, įvertinus jo pateiktose Metinėse pajamų deklaracijose deklaruotas pajamas iš veiklos pagal verslo liudijimą (2013 m. – 142 560 Lt; 2014 m. – 151 458 Lt; 2015 m. – 34 958 Eur) ir baudžiamojoje byloje nustatytas Pareiškėjo į savo ir susijusių asmenų vardu atidarytas sąskaitas bankuose gautas pajamas iš internetinės prekybos (2013 – 953 322,55 Lt; 2014 m. – 1 137 700,23 Lt, 2015 m. – 5 792,89 Eur).

Dėl teisės apskaičiuoti mokesčius, pasibaigus baudžiamojo proceso procedūrai

Inspekcija pažymėjo, jog baudžiamajame procese yra sprendžiamas nusikalstamas veikas padariusių asmenų (įtariamųjų) baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokestiniame procese sprendžiamas pareiškėjo apmokestinimo klausimas. Pareiga sumokėti mokesčius ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką ar administracinę teisės pažeidimą nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu. Pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reguliuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinę teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (žr. LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2007-05-28 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-6-238/2007).

Dėl nurodytų priežasčių Inspekcija patvirtino Panevėžio AVMI sprendimą ir juo Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas mokėtinas PVM, GPM bei PSD ir VSD įmokų sumas.

Pareiškėjas dėl jam apskaičiuotų mokesčių nepagrįstumo akcentuoja ir tai, kad Apeliacinis teismas 2019-06-27 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-138-1076/2019 nusprendė konfiskuoti iš Pareiškėjo nesumokėtų mokesčių 45 716 Eur ir Sodros įmokų 25 593 Eur sumas, viso 71 309 Eur. Vadinasi, Pareiškėjui papildomai paskaičiuota mokesčių ir įmokų suma jau pateko į valstybės biudžetą, tik kitu teisiniu pagrindu – per baudžiamojo proceso turto konfiskavimo institutą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Apeliacinio teismo 2019-06-27 nuosprendžiu Pareiškėjui buvo paskirta 220 MGL – 8 285,20 Eur dydžio bauda, paskiriant baudžiamojo poveikio priemonę – turto konfiskavimą, ir iš Pareiškėjo konfiskuoti turtą arba jo vertę pinigais – 71 309 Eur.

Inspekcijos sprendime remiamasi LVAT praktika, kurioje pasisakyta, kad pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 67 straipsnio 2 dalies 4 punkto ir 74 straipsnio 1 dalies nuostatas baudžiamojo poveikio priemonė (analizuojamu atveju įpareigojimas sumokėti konfiskuojamą sumą į biudžetą) nėra galutinis teismo sprendimas, nustatantis nuteistajam imperatyvią pareigą sumokėti konfiskuojamą sumą bei suteikiantis teisę nuteistojo atžvilgiu pradėti priverstinio išieškojimo veiksmus konfiskuojamai sumai sumokėti. Ši poveikio priemonė dėl atitinkamų aplinkybių gali būti pakeista kita poveikio priemone (LVAT 2019-07-17 sprendimas administracinėje byloje Nr. eA-1533-438/2019).

Inspekcija nurodė, kad ginčo byloje duomenų, kurie patvirtintų aplinkybę, jog Pareiškėjas sumokėjo į biudžetą konfiskuojamą 71 309 Eur sumą ar buvo konfiskuotas tokios vertės Pareiškėjo turtas, nėra. Tokių aplinkybių nenurodo ir pats Pareiškėjas, tik deklaratyviai teigia, kad Inspekcijos sprendime papildomai paskaičiuota mokesčių ir įmokų suma jau pateko į valstybės biudžetą.

Inspekcija taip pat nurodė, jog Pareiškėjo skunde minima LVAT praktika, draudžianti ne tik vykdyti administracinę procedūrą, bet netgi ją pradėti, kai dėl mokestinių teisinių santykių srityje padarytų nusikalstamų veikų yra pradedamos procedūros, numatytos baudžiamojo proceso kodekse (LVAT sprendimas administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014), iš esmės skiriasi nuo nagrinėjamos situacijos. Nurodytoje administracinėje byloje administracinė procedūra dėl biudžetui padarytos žalos išieškojimo iš pareiškėjo pagal mokesčių administratoriaus civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje buvo užbaigta, nes teismo nuosprendžiu buvo patenkintas mokesčių administratoriaus civilinis ieškinys (*„iš pareiškėjo ir kitų fizinių asmenų buvo priteistas į valstybės biudžetą pelno mokestis, o dėl PVM sumos ieškinį buvo atsisakyta tenkinti, nes pareiškėjas žalą šioje dalyje atlygino savanoriškai, todėl mokesčių administratorius atsisakė ieškinio šioje dalyje“*). Nagrinėjamu atveju Inspekcijos ir SODROS civiliniai ieškiniai buvo atmesti, nes teismas nustatė, kad Pareiškėjo gautos pajamos buvo mažesnės, be to, nepaneigta, kad jis šiuo laikotarpiu mokėjo GPM ir įmokas SODRAI (2018-11-12 Panevėžio apygardos teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-60-531/2018).

Taigi, Pareiškėjo atžvilgiu yra priimti du valstybinės valdžios institucijų sprendimai, tačiau jais nuspręsta už tą pačią Pareiškėjo atliktą priešingą teisei veiką iš jo išieškoti skirtingas mokesčių sumas: baudžiamojoje byloje – 71 309 Eur nesumokėtų mokesčių, mokestinio patikrinimo metu – 60 536,03 Eur mokesčių bei 23 809,06 Eur papildomai apskaičiuotų delspinigių.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas nėra sumokėjęs 71 309 Eur sumos, t. y. biudžetui padaryta žala nėra išieškota, sprendė, kad Panevėžio AVMI pagrįstai atliko Pareiškėjo mokestinį patikrinimą bei apskaičiavo papildomai mokėtinas mokesčių sumas.

Dėl dvigubo nubaudimo

Dėl Pareiškėjo argumentų, jog mokesčių administratorius, vykdydamas administracinę procedūrą, siekia iš jo antrą kartą gauti iš esmės tos pačios apimties turtą, kuris baudžiamojoje byloje jau buvo paimtas, vykdamas turto konfiskavimą, Inspekcija nurodė, jog šioje byloje nėra duomenų, kad Pareiškėjas būtų sumokėjęs konfiskuotą mokesčių sumą (71 309 Eur). Pareiškėjui ją sumokėjus, jis galėtų kreiptis dėl jos įskaitymo patikrinimo metu nustatytai mokestinei nepriemokai padengti.

Inspekcija sprendime konstatavo, jog 2018-11-12 Panevėžio apygardos teismo ir 2019-06-27 Apeliacinio teismo nuosprendžiais Pareiškėjas buvo pripažintas kaltu ir jam paskirta bausmė (bauda ir turto konfiskavimas). Bausmė skirta už tą pačią veiką, dėl kurios buvo atliktas mokestinis patikrinimas, todėl nepažeidžiant *non bis in idem* principo, Pareiškėjui neskirtos baudos pagal atitinkamas MAĮ nuostatas. Todėl Pareiškėjo argumentai dėl dvigubo nubaudimo atmesti kaip nepagrįsti.

Dėl mokesčių apskaičiavimo senaties termino

Inspekcija, atmesdama Pareiškėjo skundo argumentus dėl galimai pažeisto MAĮ 68 straipsnio nuostatų, nurodė, jog Pareiškėjo patikrinimo akto surašymo metu galiojusi MAĮ 68 straipsnio 2015-06-25 redakcija Nr. XII-1897 nustatė, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaiciuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kuriais pradedama mokestį apskaičiuoti arba perskaiciuoti, sausio 1 dienos. Šio straipsnio pakeitimai, sutrumpinę bendrąją senaties terminą iki trejų metų, įsigaliojo nuo 2020-01-01, todėl iki šios dienos visiems pradėtiems ir atliekamiems mokestiniams patikrinimams galiojo einamųjų ir 5 praėjusių kalendorinių metų mokesčių apskaičiavimo ir (ar) perskaiciavimo laikotarpis. Todėl Inspekcija, mokestinį patikrinimą pradėjusi 2018 metais, teisėtai ir pagrįstai perskaiciavo mokesčius už 2013 ir 2014 m.

Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad delspinigiai yra nerealiai dideli, visiškai neatitinka protingumo, proporcingumo, teisingumo ir tikslingumo kriterijų Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjas neįrodė atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo pagrindų buvimo, todėl jis negali būti atleistas nuo delspinigių MAĮ 100 straipsnyje nustatytais pagrindais. Inspekcijos vertinimu,

apskaičiuotų delspinigių suma yra teisinga, jų dydis sudaro 39,33 proc. visos apskaičiuotų mokesčių sumos. Be to, Pareiškėjui už padarytus pažeidimus nebuvo skirtos mokesstinės baudos. Pažymėta, kad Pareiškėjas padarė mokesstinius pažeidimus, kuriais siekė nuslėpti pajamas, mokesčių administratoriui sąmoningai teikė klaidingus duomenis.

Inspekcija, remdamasi LVAT praktika, nurodo, jog santykinai didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (LVAT 2013-09-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1470/2013). Atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (pavyzdžiui, 2017-11-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1146-602/2017; 2018-02-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A-144-602/2018).

Inspekcijos vertinimu, patikrinimo trukmė atitiko protingumo kriterijus, o pats delspinigių dydis iš esmės yra nulemtas padarytų pažeidimų masto, Pareiškėjo siekiu nuslėpti pajamas bei sąmoningu mokesčių administratoriui klaidingų duomenų teikimu. Todėl nėra pagrindo Pareiškėjo atleisti nuo delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo.

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

Pareiškėjo 2020-05-04 skundas atmetinas, ginčijamas Inspekcijos 2020-04-10 sprendimas Nr. 68-33 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto GPM, PVM, VSD įmokų, PSD įmokų, GPM delspinigių ir PVM delspinigių mokesčių administratoriui, remiantis FNTT 2018-01-15, 2017-10-12, 2016-12-12 išvadomis, įsiteisėjusiu Apeliacinio teismo 2019-06-27 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-138-1076/2019, nustatius, kad Pareiškėjas tikrintu laikotarpiu neįregistravęs individualios veiklos pagal pažymą, turėdamas verslo liudijimą, vykdė tarptautinę prekybą internetu, kuri neatitiko įsigytuose verslo liudijimuose nurodytos veiklos. Iš šios veiklos Pareiškėjas 2013–2015 metais gavo 713 009,78 Eur pajamų, nuo kurių ir buvo apskaičiuotos skundžiamos GPM, VSD įmokų ir PSD įmokų sumos. Taip pat nustatyta, kad Pareiškėjas, vykdydamas ekonominę veiklą, gaudamas pajamas iš už parduodamas automobilių detales ir aparatūrą bei iš veiklos pagal verslo liudijimą, pasiekęs PVMĮ nustatytą 155 000 Lt ribą, nuo 2013-02-01 neįsiregistravo PVM mokėtoju, neteikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitų (forma FR0608) ir nemokėjo PVM.

Pareiškėjas nesutinka su skundžiamu sprendimu ir teigia, kad administracinė procedūra, kurios metu buvo apskaičiuoti papildomi mokesčiai ir įmokos, yra neteisėtas, kadangi klausimas dėl Pareiškėjo nesumokėtų mokesčių ir įmokų buvo išspręstas baudžiamojo proceso tvarka įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu, kuriuo buvo atmesti Inspekcijos ir SODROS civiliniai ieškiniai. Be to, Apeliacinio teismo 2019-06-27 nuosprendžiu nuspręsta konfiskuoti iš Pareiškėjo nesumokėtų mokesčių 45 716 Eur ir SODROS įmokų 25 293 Eur (iš viso 71 309 Eur) sumą, todėl mokesčių administratoriaus siekis administracinio proceso tvarka išieškoti tas pačias mokesčių sumas, pažeidžia *non bis in idem* principą. Pareiškėjo teigimu, Panevėžio AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimtas pažeidžiant nuo 2020-01-01 įsigaliojusiame MAĮ 68 straipsnyje nurodytą senaties terminą; Inspekcija, apskaičiuodama PVMĮ nustatytą 155 000 Lt ribą, nepagrįstai skaičiavimus atlieka nuo 2011 metų; nepagrįstai skaičiuojamas PVM už 2015 metus, nors pajamos tais metais neviršijo 45 000 Eur ribos; GPM apskaičiuotas neatėmus PVM sumų.

Atsižvelgdama į tai, kad mokesstinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamu atveju Komisija sprendime pasisakys dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde nurodytus bei mokesstinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Pareiškėjo atstovo akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

Dėl administracinės procedūros teisėtumo

Ginčo byloje nustatyta, kad Panevėžio apygardos teismo 2018-11-12 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-60-531/2018 Pareiškėjas buvo pripažintas kaltu pagal BK 246 straipsnio 1 dalį, 202 straipsnio 1 dalį, 216 straipsnio 1 dalį. Nustatyta, kad baudžiamojoje byloje buvo pareikšti Inspekcijos ir SODROS civiliniai ieškiniai, atitinkamai 7339,45 Eur sumai ir 25593 Eur sumai, buvo atmesti. Apeliacinis teismas, išnagrinėjęs baudžiamąją bylą pagal nuteistojo

(Pareiškėjo) apeliacinį skundą, 2019-06-27 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-138-1076/2019 išteisino Pareiškėją pagal BK 216 straipsnio 1 dalį, tačiau paliko galioti Panevėžio apygardos teismo nuosprendį dalyje, kuria Pareiškėjas pripažintas kaltas pagal kitus BK straipsnius (buvo subendrintos paskirtos bausmės).

Nustatyta, kad Inspekcija pareiškusi civilinį ieškinį dėl 7459,45 Eur, t. y. dėl 1245,37 Eur GPM ir 6214,08 Eur PVM už 2011–2012 metus. Iš bylos medžiagos galima spręsti, kad SODROS civiliniame ieškinyje nurodytą 25593 Eur sumą sudarė VSD įmokos ir PSD įmokos už 2011–2015 metus (23007 Eur už 2011–2014 metus ir 2586 Eur už 2015 metus).

Komisija, įvertinusi bylos faktines aplinkybes, teisės aktų nuostatas ir Pareiškėjo skundo motyvus, konstatuoja, kad mokesčių administratorius turėjo teisinį pagrindą Pareiškėjai apskaičiuoti papildomai mokėtinas GPM, PVM, VSD įmokų ir PSD įmokų sumas, todėl su tuo susiję Pareiškėjo skundo motyvai atmestini kaip nepagrįsti.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato 2005 m. gruodžio 29 d. nutarimu Nr. 55 patvirtintoje Teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai baudžiamosiose bylose apibendrinimo apžvalgoje įtvirtinta, jog žalos, padarytos valstybei nesumokėtų mokesčių ar kitų įmokų išraiška, atlyginimo klausimas pirmiausia turėtų būti sprendžiamas ne pareiškiant mokesčių mokėtojui civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje, bet Mokesčių administravimo įstatymo (MAĮ) ir kitus mokesčius reglamentuojančių įstatymų nustatyta tvarka. Pagal MAĮ 2 straipsnio 23 dalį mokestinis patikrinimas yra apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo patikrinimas, siekiant kontroliuoti, kaip mokesčių mokėtojas vykdo mokesčių įstatymų reikalavimus mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo, sumokėjimo, o įstatymų nustatytais atvejais – ir kitose srityse, o, remdamasis MAĮ 72 straipsnio 1 dalies nuostatomis, mokesčių administratorius taip pat turi teisę apskaičiuoti mokestį remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio Įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis šio straipsnio 1 dalyje numatytu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai minėtoje dalyje nurodytos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgaliotos šio Įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų (MAĮ 72 straipsnio 2 dalis). Tokiu būdu mokesčių administratorius įprastai mokėtinus mokesčius apskaičiuoja, remdamasis MAĮ ir kitomis administracinėmis-mokestinėmis normomis, tačiau, tais atvejais, kai žala valstybės biudžetui yra padaroma nusikalstama veika, nesumokant mokesčių, mokesčių administratorius baudžiamojoje byloje gali reikšti ir civilinį ieškinį (jį grįsdamas ne tik savo surašytais patikrinimo aktais, bet ir institucijų, neturinčių teisės apskaičiuoti mokesčių, surašytais dokumentais (ekspertizės aktais, specialisto išvadomis), ši procedūra vykdoma pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso (toliau – BPK) nuostatas. LVAT yra suformavęs teisminę praktiką tais atvejais, kai dėl neteisėtų mokesčių mokėtojo, susijusių su neteisingu mokesčių apskaičiavimu, veiksmų mokesčių administratorius inicijuoja (pradedą ar vykdo) dvi procedūras, tai yra pateikia civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje ir mokesčius apskaičiuoja, įgyvendindamas jam MAĮ suteiktas funkcijas. Minėtoje praktikoje LVAT (2014-11-21 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014; 2015-04-22 nutartis administracinėje byloje Nr. P-59-602/2015) laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius, inicijavęs vieną procedūrą (pavyzdžiui, nesumokėtus mokesčius siekdamas išieškoti teikdamas civilinį ieškinį), neturi pagrindo pradėti kitą procedūrą, tai yra tą pačią nepriemoką apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti patikrinimo akte.

LVAT minėtose nutartyse nurodė, kad draudimas viešojo administravimo subjektui priimti sprendimą, jeigu teismas arba jis pats jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu, lemia, jog viešojo administravimo subjektui taip pat yra draudžiama pradėti bei vykdyti dvi administracines procedūras, kurių rezultate būtų priimti du galutiniai sprendimai tuo pačiu klausimu. Priešingu atveju, viešojo administravimo subjektas pažeidęs šį draudimą rizikuoja, kad vienas iš sprendimų, priimtų tokių procedūrų rezultate, bus neteisėtas, nes juo galimai bus pažeisti Viešojo administravimo įstatymo bei teisės principo *non bis in idem* reikalavimai.

Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje nėra pagrindo konstatuoti mokesčių administratoriaus vykdomos administracinės procedūros neteisėtumo, nes Inspekcijos ir SODROS ieškiniai buvo atmesti, taigi pradėjus ginčijamą administracinę procedūrą nebuvo pažeistas *non bis in idem*

principas, be to, Inspekcijos pareikštas ieškinys neapėmė tikrinto laikotarpio (2013–2015 metų), už kurį Pareiškėjui apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti ginčijamos mokesčių ir įmokų sumos. Akcentuotina, kad atsižvelgiant į Panevėžio apygardos teismo nuosprendyje konstatuotas aplinkybes, nėra pagrindo išvadai, kad teismo nuosprendyje būtų pripažinta, jog dėl Pareiškėjo padarytų pažeidimų jis neturi pareigos mokėti GPM, PVM, VSD ir PSD įmokas, tiesiog teismas, sprenddamas civilinių ieškinių klausimą, nustatė, kad Pareiškėjo gautos pajamos buvo mažesnės, be to nepaneigta, kad jis šiuo laikotarpiu mokėjo GPM ir įmokas SODRAI, todėl teismas civilinius ieškinius atmetė.

Papildomai pažymėtina, kad Pareiškėjas yra neteisus, teigdamas, kad LVAT 2014-11-21 administracinės bylos Nr. A-438-1221/2014 ir šios bylos aplinkybės yra identiškos. Nors LVAT šioje nutartyje suformavo bendrąją taisyklę, pagal kurią esant įsiteisėjusiam teismo sprendimui (nuosprendžiui), administracinė procedūra dėl to paties dalyko, t. y. tų pačių mokesčių už tą patį laikotarpį, išieškojimo iš pareiškėjo negalima, tačiau iš abiejų bylų aplinkybių matyti, kad jos nėra tapačios. Nurodomoje LVAT 2014-11-21 byloje administracinė procedūra dėl biudžetui padarytos žalos išieškojimo iš pareiškėjo pagal mokesčių administratoriaus civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje buvo užbaigta, nes teismo nuosprendžiu, buvo patenkintas mokesčių administratoriaus civilinis ieškinys („iš pareiškėjo ir kitų fizinių asmenų buvo priteista į valstybės biudžetą 589 871 Lt pelno mokesčio, o dėl 579 540 Lt PVM ieškinį buvo atsisakyta tenkinti, nes pareiškėjas žalą šioje dalyje atlygino savanoriškai, dėl ko mokesčių administratorius atsisakė ieškinio šioje dalyje“). Nagrinėjamu atveju, kaip minėta, civiliniai ieškiniai buvo atmesti, vadinasi, joks išieškojimas Pareiškėjo atžvilgiu civilinių ieškinių pagrindu nėra ir nebus vykdomas.

Komisijos vertinimu, ta aplinkybė, jog Panevėžio apygardos teismo 2018-11-21 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje buvo sprendžiamas Inspekcijos ir SODROS civilinių ieškinių klausimas (ieškiniai buvo atmesti), nesudaro pagrindo šią aplinkybę pripažinti ribojančia mokesčių administratoriaus teisę, remiantis MAĮ nuostatomis, atliekant mokesčių patikrinimą, apskaičiuoti GPM, PVM, VSD ir PSD įmokas ir teigti, kad baudžiamojoje byloje buvo išspręstas minėtų mokesčių klausimas, todėl sutiktina su Inspekcijos pozicija, kad ginčijamos mokesčių ir įmokų sumos pagrįstai buvo apskaičiuotos patikrinimo metu MAĮ nustatyta tvarka.

Dėl non bis in idem principo pažeidimo

Byloje nustatyta, kad Apeliacinis teismas 2019-06-27 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-138-1076/2019, vadovaudamasis BK 72 straipsnio 1 ir 2 dalimis, nusprendė konfiskuoti iš Pareiškėjo turtą arba jo vertę pinigais – 71 309 Eur sumai. Teismas nuosprendyje pažymėjo, kad nusikalstamos veikos rezultatas, taigi suma, kuria nuteistasis neteisėtai praturtėjo, konkrečioje byloje laikytini nesumokėti mokesčiai (pagal FNTT specialistės paaiškinimą – 45 716 Eur mokesčių ir 25 593 Eur įmokų SODRAI, iš viso 71 309 Eur).

Mokesčių administratorius, siekdamas, kad nebūtų pažeistas *non bis in idem*, proporcingumo ir gero administravimo principai, neskyrė Pareiškėjui baudų nuo patikrinimo metu papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje nustatyta, kad niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikaltimą antrą kartą. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2017 m. kovo 15 d. nutarime pažymėjo, kad Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtintas principas *non bis in idem* (už vieną teisės pažeidimą draudžiama bausti du kartus), be kita ko, reiškia draudimą bausti antrą kartą už tą pačią teisei priešingą veiką – už tą patį nusikaltimą, taip pat už tą patį teisės pažeidimą, kuris nėra nusikaltimas, tačiau šis konstitucinis principas nereiškia, kad už teisės pažeidimą asmuo apskritai negali būti traukiamas skirtingų rūšių teisinėn atsakomybėn (nutarimo 42.1, 42.2 punktai).

Sprendžiant, ar nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio prasme, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodyti kriterijai netaikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas nurodytas principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes. *Non bis in idem* principas draudžia

persekioti ir (arba) bausti asmenį antrą kartą už pažeidimą, jeigu jis kyla iš identiškų arba iš esmės tokių pat faktų (įvykių), dėl kurių asmuo jau buvo nubaustas. Tai, jog pažeidimų, už kuriuos skiriamos baudos, sudėtytys aprašytos skirtingais žodžiais, dar jokia būdu nereiškia, kad baudžiama ne už tą patį teisės pažeidimą. Teisinėje kalboje yra įprasta naudoti abstrakčias sąvokas, todėl vienas ir tas pats veiksmas gali atitikti ir dvi kriminalinio pobūdžio bausmes nustatančias teisės pažeidimų sudėtis (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011).

Kai asmens nubaudimas arba išteisinimas yra galutinis, kai sprendimas įgyja *res judicata* galią (t. y. tokio sprendimo pagal nacionalinės teisės aktus nebegalima apskųsti dėl to, kad tam nėra numatyta procesinių priemonių, šalys jas išnaudojo arba praleido tokios galimybės pasinaudojimo terminą), mokesčių administratoriaus sprendimas skirti mokesčių mokėtojui baudą pagal MAĮ reikštų Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio 1 dalies, ta apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2011-11-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011 ir kt.). Taigi, LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad *tik* mokesčių administratoriaus paskirtos baudos už mokesčių teisės pažeidimus prilygsta mokesčių mokėtojo nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija Konvencijos Protokolo Nr. 7 4 straipsnio 1 dalies prasme.

Pagal BK 41 straipsnio nuostatas bausmė yra valstybės prievartos priemonė, skiriama teismo nuosprendžiu nusikaltimą ar baudžiamąjį nusižengimą padariusiam asmeniui. Bausmės paskirtis yra sulaikyti asmenis nuo nusikalstamų veikų darymo; nubausti nusikalstamą veiką padariusį asmenį; atimti ar apriboti nuteistam asmeniui galimybę daryti naujas nusikalstamas veikas; paveikti bausmę atlikusius asmenis, kad laikytųsi įstatymų ir vėl nenusikalstų; užtikrinti teisingumo principo įgyvendinimą. Bausmės paskirtis įgyvendinama pasitelkiant baudžiamojo poveikio priemones, numatytas BK 67 straipsnio 2 dalyje. Viena iš baudžiamojo poveikio priemonių yra turto konfiskavimas. Tai priverstinis neatlygintinas konfiskuotino bet kokio pavidalo turto, esančio pas kaltininką ar kitus asmenis, paėmimas valstybės nuosavybėn (BK 72 straipsnio 1 dalis). Konfiskuotinu turtu laikomas šio kodekso uždraustos veikos įrankis, priemonė ar rezultatas (BK 72 straipsnio 2 dalis). Konfiskavimas yra vykdomas valstybės naudai, todėl gali būti prilyginamas baudai. Tuo tarpu mokestis yra mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatyta piniginė prievolė valstybei (MAĮ 2 straipsnio 25 dalis). LVAT išplėstinė kolegija minėtoje 2011-11-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011 pabrėžė, kad pareiga sumokėti priklausančias mokesčio sumas (šiuo atveju GPM, PVM, VSD ir PSD įmokas) nelaikoma asmens nubaudimu. Mokestis pagal savo pobūdį ir tikslus nėra bausmė, bet iš esmės yra fiskalinė priemonė, kurios pagalba yra surenkamos lėšos atitinkamiems visuomenės poreikiams finansuoti.

Taigi, bausmė pagal BK (turto konfiskavimas), nepaisant to, kad, teismo vertinimu, nusikalstamos veikos rezultatas konkrečioje byloje laikytini nesumokėti mokesčiai, ir mokesčių (GPM, PVM, VSD ir PSD įmokų) apskaičiavimas dėl to paties teisės pažeidimo (nagrinėjamu atveju – pajamų iš nusikalstamos veikos gavimo) nelaikomas *non bis in idem* principo pažeidimu. Atsižvelgiant į išdėstyta, konstatuotina, kad Inspekcijos sprendimas apmokestinti Pareiškėjo iš nusikalstamos veikos gautas pajamas, nepriklausomai nuo to, kad Pareiškėjui skirtas turto konfiskavimas, yra teisėtas ir pagrįstas.

Dėl mokesčių apskaičiavimo senaties termino

Komisija pažymi, kad Pareiškėjo argumentai dėl pažeisto senaties termino yra nepagrįsti.

Pareiškėjo akcentuojami MAĮ 68 straipsnio 1 dalies pakeitimai, numatyti 2018-06-28 MAĮ 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40-1 straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 (toliau – MAĮ pakeitimo įstatymas) 4 straipsnyje, kurių pasėkoje bendrasis mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas buvo sutrumpintas iki einamųjų ir 3 praėjusių kalendorinių metų, įsigaliojo nuo 2020-01-01. Pažymėtina, kad MAĮ pakeitimo įstatymo 10 straipsnio 6 dalyje nurodyta, kad jeigu šio įstatymo 4 straipsnio („68 straipsnio pakeitimas“) įsigaliojimo metu mokesčių apskaičiavimo ir (ar) perskaičiavimo procedūros buvo pradėtos, tačiau nebaigtos, joms yra taikomi iki šio įstatymo 4 straipsnio įsigaliojimo galioję mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminai.

LVAT, pasisakydamas dėl MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo, nurodo, kad ši teisės norma yra aiški ir konkreti, ji negali būti aiškinama plečiamai, nes tiesioginė įstatymo leidėjo valia, aiškinant pažodžiui teisės normą, yra logiška ir protinga, priimta siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų teises ir teisinį tikrumą (LVAT 2018-03-07 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1456-575/2018). Nuosekli yra ir LVAT praktika, kad tuo atveju, kai yra atliekamas mokestinis patikrinimas, aptariamas senaties terminas skaičiuojamas atgal nuo tų kalendorinių metų, kada buvo išrašytas pavedimas tikrinti (pvz., žr. 2009-02-17 nutartį administracinėje byloje Nr. A-143-214/2009; 2012-07-19 sprendimą administracinėje byloje Nr. A-442-2226/2012, 2018-09-18 nutartis administracinėje byloje Nr. A-374-442/2018 ir kt.).

Bylos duomenimis, pavedimas tikrinti buvo išrašytas 2018-06-18, t. y. galiojant MAĮ 68 straipsnio 1 dalies redakcijai (2004-04-13 įstatymo Nr. IX-2112 redakcija, galiojusi iki 2020-01-01), kurioje buvo numatyta, kad mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokestį apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos. Konstatuotina, kad Inspekcija, remdamasi iki 2020-01-01 galiojusia MAĮ 68 straipsnio 1 dalimi, pagrįstai atliko Pareiškėjo mokestinį patikrinimą už 2013–2015 metus.

Dėl neteisingai apskaičiuotų GPM, PVM, VSD ir PSD įmokų

Pareiškėjo argumentai, kad apskaičiuojant GPM, VSD ir PSD įmokas nebuvo atimtas PVM, yra nepagrįsti. Pažymėtina, kad tiek 2019-12-11 patikrinimo akte Nr. (42.59) FR0680-502, tiek skundžiamo sprendimo 5–6 psl. *aiškiai* nurodyta, kad apskaičiuojant Pareiškėjo tikrintu laikotarpiu gautas individualios veiklos pajamas, buvo atimtas patikrinimo metu apskaičiuotas PVM: 1) 2013 m. – 1 076 617,63 Lt (311 810,02 Eur), (953 322,63 Lt pajamos iš internetinės prekybos + 142 560 Lt individualios veiklos pajamos, įsigijus verslo liudijimą – 19 265 Lt apskaičiuotas PVM); 2) 2014 m. – 1 262 878,41 Lt (365 754,87 Eur), (1 137 700,23 Lt pajamos iš internetinės prekybos + 151 458,18 Lt individualios veiklos pajamos, įsigijus verslo liudijimą – 26 280 Lt apskaičiuotas PVM); 3) 2015 m. – 35 444,89 Eur (5 792,89 Eur pajamos iš internetinės prekybos + 34 958 Eur individualios veiklos pajamos iš veiklos pagal verslo liudijimą – 5 306 Eur apskaičiuotas PVM).

VSD ir PSD įmokos buvo apskaičiuotos remiantis apskaičiuotomis Pareiškėjo gautų apmokestinamųjų individualios veiklos pajamų sumas, t. y. iš nustatytos bendros Pareiškėjo gautos individualios veiklos pajamų sumos (kurią apskaičiuojant, kaip minėta, buvo atimtos patikrinimo metu apskaičiuotos PVM sumos) atėmus leidžiamus atskaitymus GPMĮ 18 straipsnio 12 dalyje nustatyta tvarka (leidžiamais atskaitymais buvo pripažinta suma, lygi 30 proc. gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų).

Pasisakant dėl Pareiškėjo motyvų, kad mokesčių administratorius tikrindamas PVM apskaičiavimo teisingumą už tikrinamą laikotarpį, t. y. už 2013–2015 m., negalėjo vertinti ankstesniais laikotarpiais (2011 ir 2012 metais) gautų pajamų, pažymėtina, kad nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujamosi ne MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir pan. aplinkybės) (LVAT 2018-11-28 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1648-438/2018, 2020-06-17 nutartis administracinėje byloje Nr. eA-2809-968/2020 ir kt.). Kaip matyti iš ginčijamo sprendimo, mokesčių administratorius Pareiškėjui PVM už 2011 ir 2012 metus neskaičiavo, tačiau atsižvelgė į ankstesniais laikotarpiais Pareiškėjo vykdytą ekonominę veiklą, siekdamas tiksliai nustatyti, kada buvo pasiekta PVMĮ nurodyta 155 000 Lt riba, nuo kurios privaloma registruotis PVM mokėtoju ir mokėti PVM.

Dėl Pareiškėjo nuomone, neteisingai apskaičiuoto PVM už 2015 metus (metinės pajamos sudarė 34 958 Eur, t. y. nesiekė 45 000 Eur ribos) pažymėtina, kad pagal PVMĮ 84 straipsnio 1 dalį mokestinis laikotarpis yra kalendorinis mėnuo. PVMĮ 71 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad, neatsižvelgiant į šio straipsnio 1 dalį, Lietuvos Respublikos apmokestinamasis asmuo neprivalo

pateikti prašymo įregistruoti jį PVM mokėtoju bei už tiekiamas prekes (išskyrus į kitas valstybes nares tiekiamas naujas transporto priemones) ir (arba) teikiamas paslaugas šio Įstatymo nustatyta tvarka skaičiuoti PVM ir mokėti jį į biudžetą, jeigu bendra atlygio už vykdant ekonominę veiklą šalies teritorijoje patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) neviršijo 155 000 Lt (nuo 2015 metų – 45 000 Eur). PVM turi būti pradėtas skaičiuoti nuo to mėnesio, kurį minėta riba buvo viršyta. Už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, už kurias atlygis neviršijo nurodytosios 155 000 Lt sumos, PVM neskaičiuojamas. Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad PVM 2015 metais apskaičiuotas tik už tuos mėnesius, kai paskutiniuosius 12 mėn. bendra atlygio suma viršijo 45 000 Eur sumą. Inspekcija, laikydama šio įstatymo nuostatų, sprendė dėl kiekvieno mėnesio, ar tą mėnesį buvo viršyta bendra 45 000 Eur atlygio už suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių), o ne dėl bendrai per 2015 metus gautos pajamų sumos (34 958 Eur) pagal verslo liudijimą, kaip klaidingai teigia Pareiškėjas. Taip pat pažymėtina, kad paskutinių 12 mėnesių atlygio sumos skaičiavimą mokesčių administratorius naudojo tam, kad nustatytų, ar kiekvieną naują mėnesį atsirado prievolė mokėti PVM, tačiau pačių praėjusių mėnesių pajamų dar kartą neapmokestino. Nustačius, kad atitinkamą mėnesį paskutinių 12 mėnesių atlygio suma viršyta, buvo apmokestinama tik tą mėnesį, o ne praėjusiais mėnesiais gauta pajamų suma.

Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo

Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius jau nuo 2018-01-15 turėjo visus detalius duomenis, reikalingus ginčijamiems mokesčiams apskaičiuoti, tačiau dvejus metus vilkino mokestinio patikrinimo pabaigimą. Tai yra išskirtinė aplinkybė, sudaranti pagrindą atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo.

Komisija pažymi, kad nagrinėjant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo pagrindus, LVAT vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad, sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais. Komisija pastebi, jog aiškinant minėtų kriterijų taikymą, kaip jie suprantami LVAT praktikoje, pastebima, kad mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti, ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros.

Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju Komisija, įvertinusi Pareiškėjo patikrinimo metu atliktus mokesčių administratoriaus procedūrinius veiksmus, nurodo, jog mokesčių administratorius, siekdamas išsiaiškinti visas teisiškai reikšmingas bylos aplinkybes bei priimti objektyvų ir teisingą sprendimą dėl Pareiškėjo apmokestinimo, atliko išsamų duomenų rinkimą ir vertinimo tyrimą. Komisija nurodo, kad mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį (MAĮ 119 straipsnio 6 dalis). Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad mokestinis patikrinimas pradėtas 2018-06-18 ir baigtas 2019-12-11. Patikrinimas buvo sustabdytas nuo 2018-07-19 iki 2019-11-12 (kol bus išnagrinėta baudžiamoji byla). Gavus Apeliacinio teismo nuosprendį patikrinimas nuo 2019-11-12 buvo pratęstas, 2019-12-11 surašytas patikrinimo aktas. Bendra mokestinio patikrinimo trukmė – beveik 1,5 metų. Komisija pažymi, kad nepaisant gautų FNTT išvadų, baudžiamosios bylos baigtis nagrinėjamu atveju buvo labai svarbi dėl byloje nustatyto fakto, kad Pareiškėjas ginčo pajamas gaudavo ne tik į savo, bet ir į kitų apie nusikalstamą veiką nežinančių asmenų vardu atidarytas sąskaitas Lietuvos, Latvijos ir Lenkijos bankuose. Todėl vertintina, kad mokestinio patikrinimo sustabdymą sąlygojo objektyvios priežastys.

Teisingumo ir protingumo kriterijams taikyti vertintini ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai mokesčių administravimo procese. Kaip nustatyta ginčo atveju, Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl apskaičiuotos GPM delspinigių ir PVM delspinigių sumos vertintinos kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė (LVAT 2016-06-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1045-556/2016).

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik *esant išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis administracinėje byloje Nr. A-144-602/2018). Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos, mokesčių administratorius Pareiškėjo tikrinimo veiksmus pradėjo ir atliko jam MAĮ suteiktose kompetencijos ribose, Pareiškėjo patikrinimas atliktas už 2013–2015 metų mokesčių laikotarpį, nepažeidžiant MAĮ 68 straipsnyje 1 dalyje įtvirtintų patikrinimo atlikimo senaties terminų, patikrinimo atlikimo trukmė buvo objektyviai sąlygota baudžiamosios bylos eigos ir būtinybės įvertinti galutinius teismo nuosprendžius. Todėl Komisija, įvertinusi byloje nustatytus faktus, konstatuoja, kad įstatymų leidėjo neapibrėžtų ir tuo pačiu išskirtinių aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą bei atleidimą nuo GPM delspinigių ir PVM delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo pastaraisiais pagrindais ginčo atveju nenustatyta.

Apibendrinant sprendina, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė administracinio sprendimo priėmimui būtinas faktines aplinkybes, nustatytas aplinkybes ir ištirtus įrodymus, kuriais remiantis šios aplinkybės nustatytos, mokesčių administratorius išsamiai aprašė ir tinkamai įvertino patikrinimo akte, sprendime dėl šio patikrinimo akto patvirtinimo ir skundžiamame sprendime, todėl naikinti Inspekcijos sprendimo skunde išdėstytais argumentais nėra teisinio 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 :

1. Atnaujinti Pareiškėjo 2020-05-04 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-04-10 sprendimo Nr. 68-33 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2020-04-10 sprendimą Nr. 68-33.

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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė