



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL V. Y. SKUNDO**

2021 m. gruodžio d. Nr. S- (7-171/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensko, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo V. Y. (toliau – Pareiškėja) 2021-11-18 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2021-10-28 sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.222) 500-269 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovas Y. F., Inspekcijos atstovas P. M. 2021-12-14 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2021-11-18 skunde nurodo nesutinkanti su Inspekcijos Sprendimu, kuriuo ji neatleista nuo 2 303,75 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir 253,12 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2018-11-27 iki 2020-03-15.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija atliko Pareiškėjos PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-02-01 iki 2018-01-31 bei GPM, privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokų), valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokų) apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2017-12-31 ir surašė 2018-09-05 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-355 (toliau – Patikrinimo aktas). Inspekcija 2018-10-31 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-358 (toliau – Inspekcijos 2018-10-31 sprendimas) nusprendė patvirtinti Patikrinimo aktą ir jame apskaičiuotus 16 231,82 Eur PVM, 1 858,23 Eur GPM, 2 170,83 Eur PSD įmokas, 8 053,58 VSD įmokas, paskyrė 1 085,43 Eur PSD įmokų baudą, 4 026,80 Eur VSD įmokų baudą, 1 623 Eur PVM baudą, 186 Eur GPM baudą, atleido Pareiškėją nuo apskaičiuotų 5 112,14 Eur PVM delspinigių, 450,89 Eur GPM delspinigių. Dėl šio Inspekcijos 2018-10-31 sprendimo Pareiškėja pateikė skundą Komisijai, kuri 2019-05-02 sprendimu Nr. S-57 (7-233/2018, toliau – Komisijos sprendimas) patvirtino Inspekcijos 2018-10-28 sprendimą. Komisija taip pat pažymėjo, kad Pareiškėja jau nuo 2012 m. atsiradusios prievolės registruotis PVM mokėtoja prarado teisę pasirinkti vykdyti individualią veiklą, todėl gautas pajamas privalėjo deklaruoti kaip individualios veiklos pajamas, gautas (uždirbtas) vykdančią individualią veiklą ją įregistravus mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Ko pasėkoje Inspekcija, disponuodama visa reikiama informacija, anksčiau neidentifikavo Pareiškėjos netinkamo prievolės vykdymo.

Dėl šio Komisijos sprendimo Pareiškėja pateikė skundą Vilniaus apygardos administraciniam teismui (toliau – VAAT), kuris 2020-01-13 sprendimu adm. byloje Nr. e13-605-281/2020 (toliau – VAAT Sprendimas) Pareiškėjos skundą tenkino iš dalies: panaikino Inspekcijos sprendimo dalį, kuria Pareiškėjai skirtos mokesčių baudos, taip pat

panaikino Komisijos sprendimo dalį, kuria patvirtinta Inspekcijos sprendimo dalis dėl baudų skyrimo, o likusią Pareiškėjos skundo dalį atmetė kaip nepagrįstą. Pareiškėja dėl VAAT Sprendimo pateikė apeliacinį skundą Lietuvos vyriausiajam administraciniam teismui (toliau – LVAT), kuris 2021-04-14 nutartimi adm. byloje Nr. eA-986-575/2021 Pareiškėjos apeliacinį skundą atmetė.

Pasibaigus mokestiniam ginčui Pareiškėjos mokestinė prievolė pagal Patikrinimo aktą sudarė 16 231,88 Eur PVM, 1 858,23 Eur GPM, 2 170,83 Eur PSD įmokų, 8 053,58 VSD įmokų. Pagal 2021-08-10 mokestinių ir / ar baudų už administracinius nusižengimus prievolių likučių suderinimo aktą Pareiškėja sužinojo, kad jos mokestinė nepriemoka apima 253,12 Eur GPM ir 2 303,75 Eur PVM delspinigius.

Pareiškėja 2021-08-11 pateikė Inspekcijai reikalavimą dėl delspinigių apskaičiavimo teisinio pagrindo nurodymo, delspinigių apskaitos kortelėje anuliavimo bei išieškotos delspinigių sumos gražinimo (toliau – Reikalavimas). Inspekcija 2021-09-22 Pareiškėjai pateikė sprendimą Nr. RKD-3302, kuriame nurodė, kad 253,12 Eur delspinigių ir 2 303,75 Eur PVM delspinigių sumos yra papildomai apskaičiuotos už mokestinio ginčo laikotarpį pagrįstai. Pareiškėja, nesutikdama su šiuo Inspekcijos sprendimu, 2021-10-01 pateikė prašymą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių sumokėjimo (toliau – Prašymas), kuriame, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 straipsnio 3 dalimi, nurodė ją atleisti nuo 2 303,75 Eur PVM delspinigių ir 253,12 Eur GPM delspinigių sumos sumokėjimo ir tuo atveju, jeigu Pareiškėjai yra apskaičiuotos didesnės nei Pareiškėjos Prašyme nurodytos GPM ir PVM delspinigių sumos, atleisti nuo visos apskaičiuotos GPM bei PVM delspinigių sumos. Inspekcija Sprendimu atsisakė atleisti Pareiškėją nuo 2 303,75 Eur PVM delspinigių ir 253,12 Eur GPM delspinigių už laikotarpį nuo 2018-11-27 iki 2020-03-15 sumokėjimo.

Skunde nurodoma, jog mokesčių mokėtojai nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies bei paskirtų baudų atleidžiami vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje, 141 straipsnio 1 dalyje bei Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės) 5 ir 7 punktuose nustatytais teisiniais pagrindais. Skunde cituojami MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatyti atleidimo nuo delspinigių sumokėjimo pagrindai ir pažymima, kad Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjos Prašymą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių sumokėjimo, nenustatė skunde nurodytuose teisės aktuose reglamentuotų atleidimo nuo delspinigių pagrindų.

Be šių paminėtų nuostatų, pasak skundo, mokesčių administratorius, sprenddamas klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių, privalo vadovautis LVAT formuojama teismų praktika bei bendraisiais teisės principais. LVAT yra išaiškinęs, jog MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. 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 mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovaujasi teisingumo ir protingumo kriterijais (LVAT 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2051/2015).

Skunde apžvelgiamas MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintų teisingumo, protingumo ir visuotinio privalomumo principų administruojant mokesčius turinys, Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) jurisprudencija aiškinant konstitucinių teisingumo, teisinės valstybės principų turinį (Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Inspekcijos Sprendime nurodoma, kad 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. Skunde pažymima, kad Inspekcija 2018-10-31 sprendimu patvirtino Patikrinimo aktą, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje nustatytais teisingumo bei protingumo kriterijais, atleido Pareiškėją nuo Inspekcijos sprendimo priėmimo dieną apskaičiuotų delspinigių iš esmės dėl to, kad Inspekcija, disponuodama visa reikiama informacija, anksčiau neidentifikavo Pareiškėjos netinkamo prievolės vykdymo.

Kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, pasak skundo, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo. Pareiškėja tikrintu laikotarpiu vykdė individualią veiklą įsigijusi verslo liudijimus ir mokesčių administratorius turėjo realias galimybes žinoti apie Pareiškėjos kontroliuojamas įmones, todėl šios aplinkybės leido mokesčių administratoriui žymiai anksčiau įvertinti Pareiškėjos prievolės ir suteikti aktyvią pagalbą Pareiškėjai, siekiant užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą.

Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai netenkino jos Prašymo atleisti nuo apskaičiuotų 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių sumokėjimo, nes Inspekcija *ex officio* (savo iniciatyva) atleido Pareiškėją nuo Inspekcijos 2018-10-31 sprendimu apskaičiuotų 5 112,14 Eur PV ir 450,89 Eur GPM delspinigių. Iš esmės Inspekcija Sprendimu baudžia Pareiškėją už tai, kad ji nusprendė ginti savo interesus pasinaudodama teise į teisminę gynybą. Teisės į teisminę gynybą ribojimas yra šiurkštus Lietuvos Respublikos Konstitucijos 30 straipsnio 1 dalies pažeidimas. Apibendrinant aukščiau išdėstyta, pasak Pareiškėjos, tai yra išskirtinė aplinkybė, kuri sudaro pagrindą atleisti Pareiškėją nuo papildomai už mokestinio ginčo laikotarpį bei mokestiniam ginčui pasibaigus iki su Pareiškėja sudarytos Mokestinės paskolos sutarties apskaičiuotų GPM ir PVM delspinigių, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais.

Vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 4 ir 5 punktais bei atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, Pareiškėja prašo pakeisti Inspekcijos 2021-10-28 sprendimą dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.222) 500-269, kuriuo Pareiškėja neatleista nuo 2 303,75 Eur PVM delspinigių ir 253,12 Eur GPM delspinigių už laikotarpį nuo 2018-11-27 iki 2020-03-15 ir Pareiškėjos 2021-10-01 prašymą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių sumokėjimo tenkinti.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjos atstovo pateiktą prašymą atleisti Pareiškėją nuo papildomai apskaičiuotų PVM ir GPM delspinigių už mokestinio ginčo laikotarpį, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais, ginčijamu Sprendimu nusprendė neatleisti Pareiškėjos nuo 2 303,75 Eur PVM delspinigių ir 253,12 Eur GPM delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2018-11-77 iki 2020-03-15.

Sprendime nurodoma, jog Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis, Pareiškėja 2021-10-22 (prašymo nagrinėjimo dieną) valstybės biudžetui skolinga 2 303,75 Eur PVM delspinigių ir 253,12 Eur GPM delspinigių.

Nurodoma, jog mokesčių mokėtojo prievolė sumokėti mokesčio delspinigius už ne laiku įvykdytą mokestinę prievolę yra įtvirtinta MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkte. Delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą (MAĮ 97 straipsnio 1 dalis).

Prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad Inspekcija atliko Pareiškėjos GPM, PSD įmokų, VSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2013–2017 m. laikotarpį bet PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2013-02-01–2018-01-31 laikotarpį. Atsižvelgiant į nustatytus pažeidimus, Pareiškėjai Patikrinimo akte papildomai apskaičiuota 16 231,88 Eur PVM, 1 858,23 Eur GPM, 2 170,83 Eur PSD įmokos ir 8 053,59 Eur VSD įmokos. Inspekcija 2018-10-31 sprendimu

patvirtino patikrinimo akte apskaičiuotas PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų sumas, skyrė PVM, GPM, PSD ir VSD įmokų baudas, apskaičiavo ir atleido Pareiškėją nuo sprendime apskaičiuotų 5 112,14 Eur PVM delspinigių ir 450,89 Eur GPM delspinigių.

Pareiškėja pateikė skundą Komisijai, kuri 2019-05-02 sprendimu Nr. S-57 (7-233/2018) patvirtino Inspekcijos 2018-10-31 sprendimą. Dėl Komisijos sprendimo Pareiškėja pateikė skundą VAAT, kuris 2020-01-13 sprendimu adm. byloje Nr. eI3-605-281/2020 Pareiškėjos skundą tenkino iš dalies: panaikino Inspekcijos sprendimo dalį, kuria Pareiškėjai skirtos mokesčių baudos, taip pat panaikino Komisijos sprendimo dalį, kuria patvirtinta Inspekcijos sprendimo dalis dėl mokesčių baudų skyrimo, o likusią Pareiškėjos skundo dalį atmetė kaip nepagrįstą. Pareiškėja dėl VAAT sprendimo pateikė apeliacinį skundą LVAT, kuris 2021-04-14 nutartimi adm. byloje Nr. eA-986-575/2021 Pareiškėjos apeliacinį skundą atmetė.

Pasak Sprendimo, prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad Pareiškėja MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 punktuose įtvirtintos pareigos savalaikiai neįvykdė. Nustatyta, kad Pareiškėja į valstybės biudžetą pavėluotai sumokėjo tik dalį pagal Patikrinimo aktą papildomai apskaičiuotas nepriemokos, t. y. 9 206,55 Eur PVM ir 716,23 Eur GPM laikotarpiu nuo 2021-04-20 iki 2021-07-14 (294,10 Eur dalis GPM skolos įskaityta iš Pareiškėjos 2021-07-14 atliktos įmokos; 375,06 Eur GPM skolos dalis – iš 2021-04-20 atliktos įmokos; 46,87 Eur GPM skolos dalis – iš 2021-04-20 atliktos įmokos; 9 206,61 Eur PVM skolos dalis iš 2021-07-14 atliktos įmokos). Tuo tarpu dėl likusios 8 167,27 Eur (7 025,27 Eur PVM ir 1 142 Eur GPM) nepriemokos dalies Pareiškėja sudarė su Inspekcija 2021-08-19 mokestinės paskolos sutartį (toliau – MPS). Paminima, jog MPS sudaryta bendrai 8 602,66 Eur sumai, iš kurios 435,39 Eur GPM nepriemoka susidarė pagal Pareiškėjos pateiktą GPM deklaraciją už 2020-01-01–2020-12-31 mokestinį laikotarpį.

Taip pat nustatyta, jog Pareiškėjai už mokestinio ginčo laikotarpį apskaičiuoti iš viso 266 Eur GPM delspinigiai, iš kurių 12,88 Eur įskaityti iš Pareiškėjos įmokų: 11,55 Eur iš 2020-05-14 įmokos, 1,33 Eur iš 2019-06-29 įmokos ir 2 303,75 Eur PVM delspinigiai. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja nevykdė savo mokestinių prievolių, t. y. įstatymų nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjo 16 231,88 Eur PVM ir 1 858,23 Eur GPM, inicijavo mokestinį ginčą, pavėluotai sumokėjo dalį nepriemokos bei dėl likusios nepriemokos dalies 2021-08-19 sudarė su Inspekcija MPS, jai, pasak Sprendimo, pagrįstai apskaičiuoti 2 303,75 Eur PVM delspinigiai ir 253,12 Eur (266 Eur – 12,88 Eur) GPM delspinigių už mokestinio ginčo, t. y. už 2018-11-27–2020-03-15 laikotarpį (nuo 2020-03-16 mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo delspinigių Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2020-03-14 nutarimu Nr. 207 šalyje nuo 2020-03-16 paskelbus karantiną).

Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus atleidimo nuo delspinigių pagrindus. Pažymi, jog prašymo nagrinėjimo metu atleidimo nuo delspinigių pagrindų pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalį ir 141 straipsnio 1 dalį nenustatyta. Taip pat Sprendime aptaria teisingumo ir protingumo kriterijų taikymą sprendžiant atleidimo nuo delspinigių mokėjimo klausimą, remiasi šių principų taikymą aiškinančia LVAT praktika bei Konstitucinio Teismo suformuota doktrina dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus.

Pasak Sprendimo, atleidimas nuo delspinigių ar jų dalies MAĮ 8 straipsnio 3 dalies pagrindų (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.

Sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo apskaičiuotų PVM ir GPM delspinigių klausimą, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje numatytais kriterijais, pasak Sprendimo, svarbu akcentuoti, kad Inspekcija 2018-10-31 sprendimu Pareiškėjai apskaičiavo 5 112,14 Eur PVM ir 450,89 Eur GPM delspinigius. Minėtos delspinigių sumos apskaičiuotos už laikotarpį

nuo kitos dienos po to, kai atitinkamos Patikrinimo akte apskaičiuotos mokesčių (PVM ir GPM) sumos turėjo būti sumokėtos į biudžetą iki Patikrinimo akto surašymo dienos (2018-09-05). Pažymima, kad Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo principais, 2018-10-31 sprendimu atleido Pareiškėją tik nuo šiuo sprendimu apskaičiuotų delspinigių sumų, t. y. tik nuo delspinigių už laikotarpį iki Patikrinimo akto surašymo dienos. Taigi, įvertinus mokesčių administratoriaus veiksmus, susijusius su Pareiškėjos mokestinių prievolių vykdymo kontrole, Pareiškėja atleista nuo delspinigių už visą laikotarpį iki jos padarytų mokesčių įstatymų pažeidimų nustatymo momento.

Tuo tarpu papildoma delspinigių suma – 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigiai, nuo kurios Pareiškėja prašo būti papildomai atleista, apskaičiuota už mokestinio ginčo laikotarpį (nuo 2018-11-17 iki 2020-03-15), t. y. po Patikrinimo akto surašymo Pareiškėjai nesumokėjus jame apskaičiuotų sumų per 20 kalendorinių dienų nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo įteikimo dienos. Pažymima, kad Inspekcijos 2018-10-31 sprendime Pareiškėja buvo informuota apie tai, kad per nustatytą 20 dienų terminą nesumokėjus patikrinimo metu nustatytų mokesčių sumų, delspinigiai skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka. Taigi Pareiškėja, prieš pradėdama mokestinio ginčo procedūrą, turėjo įvertinti aplinkybę, kad tuo atveju, jeigu jos skundas bus atmestas, delspinigiai bus apskaičiuoti už visą mokestinio ginčo laikotarpį.

Protingumo ir teisingumo principų taikymas teismų doktrinoje siejamas su išskirtinėmis aplinkybėmis, nulemtomis norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo. Tačiau, pasak Inspekcijos, įvertinus aplinkybę, kad mokestinio ginčo delspinigių skaičiavimas yra sąlygotas ne mokesčių administratoriaus veiksmų, o išimtinai pačios Pareiškėjos pasirinkto elgesio, t. y. pasirinkimo skusti mokesčių administratoriaus sprendimą ir laiku nemokėti patikrinimo metu apskaičiuotų mokesčių, Pareiškėja negali būti atleista nuo delspinigių vadovaujantis teisingumo ir protingumo pagrindais.

Inspekcija, prašymo nagrinėjimo metu įvertinusi aukščiau nustatytas faktines aplinkybes, taip pat atsižvelgusi 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 mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, Sprendime konstatuoja, kad vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei mokestinius ginčus nagrinėjančių institucijų suformuota praktika, Pareiškėja negali būti atleista nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

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

Pareiškėjos skundas tenkinamas, ginčijamas Sprendimas keičiamas ir Pareiškėja atleidžiama nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Sprendimo, kuriuo Inspekcija netenkino Pareiškėjos prašymo atleisti ją nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių mokėjimo, pagrįstumo ir teisėtumo.

Nustatyta, kad LVAT 2021-04-14 nutartimi adm. byloje Nr. eA-986-575/2021 baigėsi Pareiškėjos inicijuotas mokestinis ginčas su Inspekcija. LVAT paliko nepakeistą VAAT 2020-01-13 sprendimą adm. byloje Nr. eI3-605-281/2020, kuriuo teismas Pareiškėjos skundą tenkino iš dalies: panaikino Inspekcijos 2018-10-31 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-359 dalį, kuria Pareiškėjai buvo skirtos 1 085,43 Eur PSD įmokų bauda, 4 026,80 Eur VSD įmokų bauda, 1 623 Eur PVM bauda ir 186 Eur GPM bauda, taip pat panaikino Komisijos 2019-05-02 sprendimo Nr. S-57 (7-233/2018) dalį, kuria buvo patvirtinta Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodytų mokesčių baudų skyrimo, o likusią Pareiškėjos skundo dalį dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo Pareiškėjai buvo apskaičiuota 16 231,82 Eur PVM, 1 858,23 Eur GPM, 2 170,83 Eur PSD įmokų bei 8 053,59 Eur VSD įmokų mokestinė prievolė, atmetė kaip nepagrįstą.

Pareiškėja 2021-10-01 prašymu kreipėsi į Inspekciją, prašydama atleisti ją nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių, apskaičiuotų už mokestinio ginčo (2018-11-27–2020-03-15) laikotarpį, mokėjimo vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais. Inspekcija, konstatavusi, jog Pareiškėjos prašymo nagrinėjimo metu nustatytos faktinės aplinkybės neatitinka nei vieno iš MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje (141 straipsnio 1 dalyje) įtvirtintų atleidimo nuo delspinigių pagrindų, taip pat MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų, teismų praktikoje išaiškintų kriterijų taikymo pagrindų, Sprendimu Pareiškėjos prašymo netenkino ir neatleido jos nuo nurodytosios delspinigių mokesstinės prievolės.

Pareiškėja Komisijai pateiktame skunde laikosi pozicijos, kad ji turi būti atleista nuo delspinigių mokėjimo remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo administruojant mokesčius kriterijais. Inspekcija savo 2018-10-31 sprendime, atsižvelgusi į aplinkybes, kad disponuodama visa reikiama informacija, ji anksčiau neidentifikavo Pareiškėjos netinkamo prievolės vykdymo, bei vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje nustatytais kriterijais, atleido Pareiškėją nuo Inspekcijos 2018-10-31 sprendimo priėmimo dieną apskaičiuotų 5 112,14 Eur PVM ir 450,89 Eur GPM delspinigių. Todėl, Pareiškėjos nuomone, Inspekcija turėjo laikytis tų pačių principų ir Pareiškėjos 2021-10-01 prašymo nagrinėjimo metu bei atleisti Pareiškėją nuo delspinigių, apskaičiuotų už mokestinio ginčo laikotarpį. Pasak skundo, Inspekcija Sprendimu baudžia Pareiškėją už tai, kad ji nusprendė ginti savo interesus pasinaudodama teise į teisminę gynybą. Teisės į teisminę gynybą ribojimas yra šiurkštus Lietuvos Respublikos Konstitucijos 30 straipsnio 1 dalies pažeidimas. Pasak Pareiškėjos, tai yra išskirtinė aplinkybė, kuri sudaro pagrindą atleisti Pareiškėją nuo papildomai už mokestinio ginčo laikotarpį bei mokestiniam ginčui pasibaigus iki su Pareiškėja sudarytos MPS apskaičiuotų GPM ir PVM delspinigių, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais. Nuotolinio posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovas palaikė skunde išdėstytą poziciją.

Atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde apibrėžtas šio mokestinio ginčo ribas, Komisija šiame ginče spęs dėl Pareiškėjos atleidimo nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais, o būtent vertins, ar ginčo situacijoje yra susiklosčiusios išskirtinės aplinkybės, sudarančios pagrindą atleisti Pareiškėją nuo nurodytų delspinigių mokėjimo.

Pasisakydama šiuo mokestinio ginčo aspektu, Komisija nurodo sutinkanti su abiejų ginčo šalių jų įformintuose procesiniuose dokumentuose išdėstyta pozicija, 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 vadovaujamas teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2051/2015, 2018-07-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-4270-602/2018). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta tiek aplinkybes, susijusias su mokesčių administratoriaus atliekamų mokėtojų kontrolės veiksmų visuma, jų trukme (mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), tiek ir aplinkybes, susijusias su paties mokesčių mokėtojo elgesiu (bendradarbiavimas, pažeidimų pripažinimas, apskaičiuotų nepriemokų padengimas ir pan.) mokesčių administratoriaus atliekamų kontrolės veiksmų metu ar po jų (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014).

Nagrinėjama atveju nustatyta, kad Inspekcija 2018-10-31 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-359 (kaip minėta, šiuo sprendimu Pareiškėjai buvo nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 16 231,82 Eur PVM, 1 858,23 Eur GPM, 2 170,83 Eur PSD įmokas bei 8 053,59 Eur VSD įmokas), pasisakydama dėl Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių pagrįstumo, pažymėjo, kad Pareiškėja viso tikrintino laikotarpio metu vykdė individualią veiklą įsigijusi verslo liudijimus ir mokesčių administratorius turėjo realias galimybes žinoti apie Pareiškėjos kontroliuojamas įmones (pagal Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatymą VĮ Registrų centrui teikiama informacija apie akcininkus), todėl šios aplinkybės leido mokesčių administratoriui žymiai anksčiau įvertinti mokėtojos prievoles ir suteikti aktyvią pagalbą Pareiškėjai, siekiant užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą. Atsižvelgdama į šias aplinkybes bei MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintą įpareigojimą mokesčių administratoriui, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais, Inspekcija 2018-10-31 sprendimu atleido Pareiškėją nuo jame iki Patikrinimo akto surašymo dienos apskaičiuotų 5 112,14 Eur PVM ir 450,89 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

VAAT 2020-01-13 sprendime adm. byloje Nr. eI3-605-281/2020, nagrinėdamas Pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo Inspekcijos 2018-10-31 sprendimu Nr. (21.131-31-5) FR0682-359 paskirtų baudų, akcentavo, kad vienas iš MAĮ 19 straipsnio 1 dalyje įtvirtintų Inspekcijos uždavinių yra padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas. Nagrinėjama atveju mokesčių administratorius tiek priimdamas ginčijamą sprendimą, tiek teismo posėdžio metu pripažino, kad galėjo anksčiau įvertinti Pareiškėjos mokestines prievoles ir taip užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą. Nagrinėjama atveju nustatyta, kad Pareiškėja individualią veiklą įsigijusi verslo liudijimą vykdė visą tikrinamą laikotarpį nuo 2013 m. iki 2018 m., taigi kiekvienais metais verslo liudijimas turėjo būti pratęsiamas. Nepaisant to, Inspekcija Pareiškėjai jokių pastabų dėl mokestinių prievolių vykdymo visą laikotarpį nereiškė. Nurodytų aplinkybių kontekste VAAT padarė išvadą, kad Pareiškėjai paskirtos baudos (1 085,43 Eur PSD įmokų bauda, 4 026,80 Eur VSD įmokų bauda, 1 623 Eur PVM bauda, 186 Eur PVM bauda) neatitinka teisingumo, protingumo ir proporcingumo principų. Teismas ir mokesčių administratorius nenustatė, kad Pareiškėja piktnaudžiautų savo teisėmis, atsisakytų bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi ar kitaip slėptų savo padarytą pažeidimą. Be to, pats mokesčių administratorius pripažino ir savo kaltę dėl neefektyvaus mokesčių administravimo Pareiškėjos atveju, šiuo pagrindu atleido Pareiškėją nuo priskaičiuotų delspinigių, tačiau nesant įstatyminio pagrindo neturėjo galimybės atleisti Pareiškėją nuo jai paskirtų baudų. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta ir vadovaudamasis teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais, VAAT Inspekcijos 2018-10-31 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-359 dalį, kuria Pareiškėjai paskirta 1 085,43 Eur PSD įmokų bauda, 4 026,80 Eur VSD įmokų bauda, 1 623 Eur PVM bauda ir 186 Eur GPM bauda, panaikino kaip neteisėtą bei nepagrįstą.

Taigi, aptartos aplinkybės rodo, kad tiek pats mokesčių administratorius, tiek VAAT sprendė, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė ginčo situacijoje, Pareiškėjai negali būti duoti nurodymai papildomai mokėti ekonomines sankcijas dėl Pareiškėjos padaryto mokestinio pažeidimo. Todėl nepaisant to, jog Inspekcija 2018-10-31 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-359 išsprendė tik atleidimo nuo delspinigių, apskaičiuotų iki patikrinimo akto surašymo, klausimą (Komisijos vertinimu, tokia atleidimo nuo delspinigių apimtis buvo sąlygota paties sprendimo priėmimo momento, nes daugiau delspinigių tam momentui nebuvo apskaičiuota), tačiau tiek Inspekcijos, tiek VAAT padarytos išvados dėl Pareiškėjos veiksmų, susijusių su padarytu pažeidimu, leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėjai taikytinas visiškas atleidimas nuo ekonominių sankcijų: visų paskirtų baudų (tokius veiksmus ir atliko VAAT) ir visų dėl pažeidimo apskaičiuotų delspinigių, nesiejant su laikotarpiu, už kurį jie apskaičiuoti.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas įsiteisėjusiame VAAT sprendime konstatuotas aplinkybes, susijusias tiek su mokesčių administratoriaus Pareiškėjos atžvilgiu neefektyviai vykdytais kontrolės veiksmais, tiek ir su pačios Pareiškėjos elgesiu jos atžvilgiu atliekamų

kontrolės veiksmų metu, kurias teismas įvertino kaip išskirtines sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo visų jos atžvilgiu už padarytą mokesčių teisės aktų pažeidimą taikytų ekonominių sankcijų (delspinigių ir baudų) klausimą, taip pat įvertindama Pareiškėjos siekį, pasibaigus mokestiniam ginčui, sumokėti mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotas mokesčių nepriemokas (Pareiškėja jai patikrinimo metu apskaičiuotą mokesčių nepriemoką moka pagal 2021-08-19 su Inspekcija sudarytą MPS), Komisija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, daro išvadą, jog Pareiškėja atleistina ir nuo už mokestinio ginčo laikotarpį apskaičiuotų delspinigių mokėjimo. Inspekcijos Sprendime nurodytos aplinkybės, kad įvertinus mokesčių administratoriaus veiksmus, susijusius su Pareiškėjos mokestinių prievolių vykdymo kontrole, Pareiškėja jau buvo atleista nuo delspinigių mokėjimo, o delspinigių už mokestinio ginčo laikotarpį skaičiavimas yra sąlygotas ne mokesčių administratoriaus veiksmų, o išimtinai pačios Pareiškėjos pasirinkto elgesio, t. y. pasirinkimo skųsti mokesčių administratoriaus sprendimą ir laiku nemokėti patikrinimo metu apskaičiuotų mokesčių ir todėl Pareiškėja negali būti atleista nuo delspinigių vadovaujantis teisingumo ir protingumo pagrindais, aukščiau aprašytų aplinkybių kontekste vertintinos kaip nepagrįstos, nes, kaip minėta, tiek su paties mokesčių administratoriaus, tiek ir su Pareiškėjos veiksmais susijusios aplinkybės VAAT buvo pripažintos kaip išskirtinės. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ginčijamas Sprendimas keistinas ir Pareiškėja atleistina nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-10-28 sprendimą Nr. (21.222) 500-269 ir atleisti Pareiškėją nuo 2 303,75 Eur PVM ir 253,12 Eur GPM delspinigių.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti 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 mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė