



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL N. Č. 2017-08-03 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 28 d. Nr. S-274 (7-169/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojos atstovei
advokato padėjėjai
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
K. P.
M. Č.

2017-10-31 posėdyje išnagrinėjusi N. Č. (toliau – Pareiškėja) 2017-08-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017 m. liepos 12 d. sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-276 panaikinimo, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Pareiškėjos 2017-09-07 pateiktą prašymą sustabdyti skundo nagrinėjimą dėl Inspekcijai pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2017-09-12 posėdžio protokolu Nr. PP-264 (7p-54/2017) nusprendė Pareiškėjos skundo nagrinėjimą sustabdyti iki bus pasirašytas atitinkamas susitarimas dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio ar atsisakyta pradėti susitarimo pasirašymo procedūrą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, 2017-10-31 posėdyje Pareiškėjos skundo nagrinėjimą atnaujino ir skundą išnagrinėjo iš esmės.

Inspekcija 2017-07-12 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-276 iš dalies patvirtino 2017-04-26 patikrinimo aktą Nr. (21.63-32) FR0680-176 ir Pareiškėjai nurodė į biudžetą sumokėti 9077,27 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 5709,70 Eur GPM delspinigius, 907,72

Eur GPM baudą, 793,27 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 616,31 Eur PSD įmokų delspinigius ir 79,33 Eur PSD įmokų baudą.

Mokesčių administratorius, vykdydamas 2013-12-30 pavedimą tikrinti Nr. 83-186, atliko Pareiškėjos GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo į biudžetą teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2014-12-31. Skundžiamu sprendimu mokėtinas GPM už 2014 m. panaikintas.

Patikrinimo metu nustatyta:

1. Dėl UAB „V1“ akcijų įsigijimo ir pardavimo

Pagal 2008-04-23 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį Pareiškėjos sutuoktinis S. Č. UAB „N1“ pardavė 605 vnt. (96,8 proc.) UAB „V1“ akcijas už 145200 Lt. UAB „V1“ įstatinis kapitalas pardavimo metu buvo padalintas į 625 vnt., iš kurių 605 vnt. valdė S. Č. Nustatyta, kad UAB „N1“ į S. Č. banko sąskaitą pervedė 145200 Lt: 2008 m. – 48400 Lt, 2009 m. – 96800 Lt. Patikrinimo metu, vadovaujantis 2002-07-05 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymu Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 17 str. 1 d. 23 punktu, akcijų pardavimo pajamos priskirtos apmokestinamosioms pajamoms. Vadovaujantis GPMĮ 19 str. 1 dalimi, patikrinimo metu apskaičiuotos 48003,45 Lt UAB „V1“ paprastųjų vardinių akcijų įsigijimo išlaidos, kurios proporcingai paskirstytos gautoms pajamoms: 2008 m. patirta 15999,55 Lt išlaidų, 2009 m. – 32003,90 Lt išlaidų. Mokesčių administratorius, remdamasis 2000-07-18 Lietuvos Respublikos civilinio kodekso patvirtinimo, įsigaliojimo ir įgyvendinimo įstatymu Nr. VIII-1864 patvirtinto Civilinio kodekso (toliau – Civilinis kodeksas) 3.87 straipsniu, 3.88 str. 1 d. 1 dalimi, 3.117 str. 1 dalimi, 4,86 straipsniu vertybinių popierių pardavimo pajamas ir išlaidas priskyrė abiem sutuoktiniams lygiomis dalimis ir apskaičiavo, kad Pareiškėja ir sutuoktinis S. Č. 2008 m. gavo po 24200 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, patyrė po 7999,78 Lt išlaidų, 2009 m. gavo po 48400 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, patyrė po 16001,95 Lt išlaidų.

2. Dėl UAB „A1“ akcijų įsigijimo ir pardavimo

Nustatyta, kad Pareiškėja pagal 2009-12-23 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį A. K. pardavė 1666,66 vnt. (16,66 proc.) UAB „A1“ paprastųjų vardinių akcijų už 1666,66 Lt. Pareiškėja pagal 2011-09-01 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį A. K. pardavė 3333,33 vnt. (33,33 proc.) UAB „A1“ paprastųjų vardinių akcijų už 3333,33 Lt. Pareiškėja minėtas akcijas, t. y. 5000 vnt., kurios sudaro 50 proc. įstatinio kapitalo, įsigijo pagal 2009-03-04 akcijų pirkimo–pardavimo sutartį už 500 Lt (0,10 Lt/vnt.) iš UAB „M1“. Patikrinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 17 str. 1 d. 30 punktu, akcijų pardavimo pajamos priskirtos apmokestinamosioms pajamoms. Remiantis Civilinio kodekso 3.87 straipsniu, 3.88 str. 1 d. 1 dalimi, 3.117 str. 1 dalimi, 4.86 straipsniu vertybinių popierių pardavimo pajamos ir išlaidos abiem sutuoktiniams padalintos lygiomis dalimis ir apskaičiuota, kad Pareiškėja ir sutuoktinis 2009 m. gavo po 833,33 vertybinių popierių pardavimo pajamų, patyrė po 83,33 Lt jų įsigijimo išlaidų, 2011 m. gavo po 1666,67 Lt vertybinių popierių pardavimo pajamų, patyrė po 166,67 Lt jų įsigijimo išlaidų.

3. Dėl piniginių lėšų gautų iš fizinių asmenų

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja į banko sąskaitą, esančią Swedbank, AB Nr. (duomenys neskelbtini), iš S. M. 2008-12-03 gavo 500 Lt (operacijos turinys – „už 11 mėn.“) ir 2008-12-30 – 500 Lt (operacijos turinys – „12 mėn. auto nuoma“). Pareiškėja pateiktame 2015-05-16 paaiškinime nurodė, kad tuo laikotarpiu dirbo S. M. įmonėje bei pinigines lėšas gavo už automobilio nuomą, nes ji naudojosi savo automobiliu darbo reikalais, važiuodavo pas klientus. S. M. (H.) pateiktame 2016-12-02 paaiškinime nurodė, kad Pareiškėja dirbo jos vadovaujamoje įmonėje UAB „I2“ laikinai pavaduojančia prekybos vadove dėl S. M. neštumo. Darbui buvo reikalingas automobilis, o S. M. 2008 m. lapkričio, gruodžio mėnesiais pati negalėjo važinėti po Kauną ir Vilnių (gruodį pagimdė). Todėl buvo sutarta mokėti Pareiškėjai už automobilio nuomą, nes ji tuo metu naudojosi BMW automobiliu ir galėjo įvykdyti jos anksčiau atliekamas įmonėje funkcijas. 2008 m. Pareiškėjai išmokėtos sumos yra už automobilio nuomą.

Patikrinimo metu, vadovaujantis GPMĮ 3 straipsniu, 6 str. 2 d. 7 punktu, automobilio nuomos pajamos apmokestintos 15 proc. GPM tarifu.

4. Dėl UAB „N1“ išmokėtų 339668 Lt piniginių lėšų

Nustatyta, kad pagal sudarytą 2009-07-06 reikalavimo teisių perleidimo sutartį UAB „N1“ (perėmėjas), JAV kompanija „I1“ (kreditorius), registruota adresu – (*duomenys neskelbtini*), S. Č. (naudos gavėjas) ir Olandijos pilietis A.W (laiduotojas) perėmė UAB „V1“ 339688 Lt skolą Kreditoriui JAV kompanijai. JAV kompanija perleidžia visas savo reikalavimo teises į UAB „V1“, UAB „N1“ su visomis papildomomis prievolėmis (palūkanomis, delspinigiais ir baudomis) bei visas procesines teises civiliniame ir bankroto procese. UAB „N1“ už perimtą 339688 Lt reikalavimo teisę įsipareigoja sumokėti JAV kompanijai „I1“ 339688 Lt dydžio sumą. A. W. laiduoja, kad UAB „N1“ tinkamai įvykdys savo įsipareigojimus pagal šią sutartį. Šalys sutarė, kad visus mokėjimus, kuriuos UAB „N1“ turi atlikti pagal šią sutartį kreditoriui JAV kompanijos „I1“, UAB „N1“ atliks tiesiogiai naudos gavėjui S. Č., t. y. pervesdama pinigines lėšas į S. Č. banko sąskaitą arba grynais pinigais.

Patikrinimo metu pagal S. Č. banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB „N1“ per 2009–2011 m. laikotarpį bankiniu pavedimu kaip skolos grąžinimą S. Č. į banko sąskaitą pervedė 137500 Lt: 2009 m. – 25000 Lt, 2010 m. – 100000 Lt, 2011 m. – 12500 Lt ir per 2011–2014 m. UAB „N1“ pagal įgaliojimą S. Č. broliui D. Č. išmokėjo 202188 Lt grynais: 2011 m. – 97500 Lt, 2012 m. – 55000 Lt, 2013 m. – 30000 Lt, 2014 m. – 19688 Lt. Mokestinio patikrinimo metu D. Č. išmokėtos lėšos priskirtos S. Č. gautoms pajamoms, nes D. Č. ir S. Č. pateikė įgaliojimą (notariškai nepatvirtintą) gauti pinigus. UAB „N1“ 2009–2011 m. laikotarpiu S. Č. iš viso išmokėjo 339688 Lt. Nustatyta, kad gautas pajamas S. Č. 2009–2011 m. panaudojo grąžindamas dalį sutuoktinių paimtos būsto paskolos.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad reikalavimo teisių perleidimo sutartį pasirašė tik UAB „N1“, S. Č. ir A.W. JAV kompanijos „I1“ vadovo ar įgalioto asmens parašo nėra, taip pat reikalavimo teisių perleidimo sutartyje nėra nurodytas vadovas ar įmonę atstovaujantis asmuo. JAV mokesčių administratorius 2016-08-26 pateikė informaciją, kad patikrinus duomenų bazes, įmonė „I1“ nerasta bei tai, kad „I1“ JAV mokesčių administratoriui nėra žinoma.

Pažymima, kad S. Č. patikrinimo metu nepateikė informacijos ir dokumentų, kurių pagrindu buvo perimta JAV kompanijos „I1“ reikalavimas UAB „V1“ 339688 Lt sumai bei atsiskaitymų su JAV kompanija „I1“, nurodydamas, kad jis JAV kompanijai „I1“ nėra skolingas jau seniai, tačiau atsiskaitymą pagrindžiančių dokumentų nepateikė. Akcentuojama, kad S. Č. patikrinimo metu nurodė, kad Vilniaus apygardos teisme yra nagrinėjama baudžiamoji byla Nr. 1-38-574/2016, kurioje jis ir D. Č. yra kaltinamieji ir tai, kad LR FNTT jo atžvilgiu yra pradėtas ir vykdomas ikiteisminis tyrimas, kuriuo metu aiškinamos aplinkybės, susijusios su minėtais sandoriais. Mokestinio patikrinimo metu, susipažinus su baudžiamąja byla Nr. 1-21-574/2017 ir 2011-04-06 kratos protokolais, 2011-10-07, 2011-10-11 apžiūros protokolais, nenustatyta, kad kratos metu būtų paimti su „I1“ atsiskaitymo dokumentai.

Inspekcija sprendime akcentavo, kad, patikrinus UAB „V1“ apskaitos žiniaraščius, nustatyta, kad nuo 2006 metų iki 2009-12-28 apskaityta 339688 Lt skola, kurią 2009-12-28 AB „Bankroto administravimo paslaugos“ administratorius J. J. nurašė, kreditoriui nepateikęs kreditorinio reikalavimo. Pagal 2009-10-12 Vilniaus apygardos teismo nutartį teismas nutarė UAB „V1“ pripažinti bankrutavusia ir likviduoti ją dėl bankroto. Inspekcija pažymi, kad reikalavimo teisių perleidimo sutartis sudaryta 2009-07-06, t. y. minėta skola UAB „V1“ apskaitos žiniaraščiuose 2009-07-06 datai turėjo būti apkaityta dėl kreditorių pasikeitimo bei atsiskaitymo.

Patikrinimo metu, įvertinus nustatytas aplinkybes ir remiantis MAĮ 10 straipsniu, 69 str. 1 dalimi, konstatuota, kad S. Č. 2009–2014 m. iš UAB „N1“ gautos 339688 Lt pajamos yra ne paskolos grąžinimas, bet kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, nuo kurių prievolė sumokėti mokesčius perkelta Pareiškėjai ir sutuoktiniui

vadovaujantis MAĮ 2 str. 15–16 punktu, 8 str. 3 dalimi, GPMĮ 2 str. 14 dalimi, 3 straipsniu, 5 str. 1 dalimi, 8 str. 1 dalimi, 23 str., 1 dalimi, 27 str. 1 dalimi, Civilinio kodekso 3.87 straipsniu, 3.88 straipsniu, 3.117 straipsniu, 4.86 straipsniu bei remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2013-11-12 sprendimu adm. byloje Nr. A556-715/2013.

Skundžiamu sprendimu akcentuota, kad Pareiškėjai patikrinimo aktu už 2008–2014 m. papildomai apskaičiuota 9262,34 Eur GPM: 2008 m. – 677,13 Eur (2338 Lt), 2009 m. – 1991,43 Eur (6876 Lt), 2010 m. – 2193,87 Eur (7575 Lt), 2011 m. – 2520,56 Eur (8703 Lt), 2012 m. – 1227,99 Eur (4240 Lt), 2013 m. – 466,29 Eur (1610 Lt), 2014 m. – 185,07 Eur (639 Lt) GPM. Inspekcija, atsižvelgdama į Pareiškėjos nesutikimą dėl GPM apskaičiavimo už 2014 m., sprendimu panaikino apskaičiuotą GPM už 2014 m. ir Pareiškėjai perskaičiavo į biudžetą mokėtiną 9077,27 Eur GPM.

Sprendimu, vadovaujantis MAĮ 96 str. 1 d. 2 punktu, 97 str. 2 dalimi, 140 straipsniu, GPMĮ 36 str. 2 dalimi, 1996-05-21 Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (toliau – SDĮ) 19 str. 2 dalimi, Pareiškėjai nuo papildomai apskaičiuotos 9077,27 Eur GPM ir 793,27 Eur PSD įmokų sumos už 2008–2013 m. apskaičiuoti 5709,70 Eur GPM delspinigiai, 616,31 Eur PSD įmokų delspinigiai bei paskirtos 10 proc. 907,72 Eur GPM ir 79,23 Eur PSD įmokų baudos.

Pareiškėja pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

Skunde nurodoma, kad skundžiamu sprendimu Pareiškėjai apskaičiuoti 6326,01 Eur GPM ir PSD įmokų delspinigiai, kurie sudaro beveik 64 proc. visos Pareiškėjai apskaičiuotos GPM ir PSD įmokų sumos, bei paskirtos 987,05 Eur dydžio GPM ir PSD įmokų baudos. Pareiškėjos vertinimu, apskaičiuodamas delspinigius, mokesčių administratorius nesivadovavo MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, taip pat nesivadovavo šių kriterijų taikymą aiškinančia LVAT suformuota praktika. Pareiškėja skunde, remdamasi teismine praktika (*LVAT 2007-07-05 nutartimi adm. byloje Nr. A17-773/2007, 2007-11-29 nutartimi adm. byloje Nr. A17-1086/2007, 2009-06-18 nutartimi adm. byloje Nr. A556-483/2009*), pažymi, kad mokesčių administratorius savo veikloje turi vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytomis taisyklėmis, bet taip pat protingumo ir teisingumo kriterijais, MAĮ 100 str. 1 dalyje, 113 str. 1 dalyje įgyvendinamais humaniško ir pagarbos asmeniui principais, socialinio teisingumo principu bei atsižvelgti į aplinkybes, dėl kurių buvo apskaičiuoti delspinigiai bei paskirtos baudos.

Pareiškėjos vertinimu, delspinigiai, sudarantys 64 proc. visos Pareiškėjai apskaičiuotos mokesčių sumos, neatlieka pirminės savo funkcijos – kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, atsiradusius dėl laiku nesumokėtų mokesčių. Atsižvelgiant į LVAT suformuotą praktiką (*LVAT 2012-09-06 nutartimi adm. byloje Nr. A575-1395/2012, 2016-02-23 nutartimi adm. byloje Nr. A293-556/2016*), skunde akcentuojama, kad delspinigiais negali būti siekiama mokesčių mokėtojo dėl mokestinės prievolės nevykdymo nubaudimo, bet turi būti siekiama valstybės susidariusių praradimų ir išlaidų kompensavimo. Be to, Pareiškėjos teigimu, tokio dydžio delspinigiai laikytini baudžiamojo pobūdžio sankcija ir prieštarauja proporcingumo principui. Pareiškėja, remdamasi Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimais, akcentuoja, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, asmens neturi varžyti labiau nei reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus, užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas). Skunde remiamasi LVAT praktika (*2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A575-2144/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2343-2011*) dėl mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių vadovaujantis

protingumo, teisingumo ir proporcingumo principais. Išdėstytos aplinkybės Pareiškėjai suponuoją išvadą, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas tokio dydžio delspinigius, nesivadovavo teismine praktika, o apskaičiuoti delspinigiai savo apimtimi laikytini neproporcinga sankcija mokesčių mokėtoju kaip fiziniam asmeniui, todėl vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, Pareiškėja turėtų būti atleista nuo apskaičiuotų delspinigių.

Pareiškėjos teigimu, nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų ji atleistina ir MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu, t. y., kai mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pareiškėjai mokestinė nepriemoka, nuo kurios buvo skaičiuojami delspinigiai ir skiriama bauda, susidarė dėl Pareiškėjos sutuoktinio S. Č. sudarytų UAB „V1“ akcijų įsigijimo ir pardavimo sandorių, UAB „N1“ išmokėtų piniginių lėšų ir visas S. Č. gautas pajamas padalijus sutuoktiniams lygiomis dalimis pagal Civilinio kodekso nuostatas. Pasak Pareiškėjos, mokestinės nepriemokos atsiradimo atveju nėra Pareiškėjos kaltės. Akcentuojama, kad Pareiškėja viso jos atžvilgiu atliekamo mokestinio patikrinimo metu, kuris buvo pradėtas 2013-12-30 ir baigtas 2017-04-26, geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, siekė surinkti visus reikiamus duomenis ir dokumentus, kurie pagrįstų gautų pajamų ir patirtų išlaidų realumą, teikė visus turimus dokumentus mokesčių administratoriui. Nesant Pareiškėjos kaltės dėl padaryto pažeidimo, Pareiškėja atleistina nuo skundžiamu sprendimu apskaičiuotų delspinigių ir baudų.

Skunde taip pat nurodoma, kad skundžiamas Inspekcijos sprendimas neatitinka ir 1999-06-17 Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo Nr. VIII-1234 (toliau – VAĮ) 8 str. 1 dalies reikalavimų. Remiantis LVAT 2015-07-16 nutartimi adm. byloje Nr. eA1652-662/2015, 2015-09-02 nutartimi adm. byloje Nr. A2760-492/2015, skunde pažymima, kad individualiame administraciniame akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi, priimdamas administracinį aktą, motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius skundžiamu sprendimu patvirtindamas mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuotas mokėtinas mokesčių sumas ir apskaičiuodamas delspinigius bei skirdamas baudas, nevertino visų mokestinio patikrinimui aktualių aplinkybių, o būtent – neatsižvelgė į faktą, kad mokestinė prievolė dėl UAB „V1“ akcijų įsigijimo ir pardavimo, UAB „N1“ išmokėtų piniginių lėšų 339668 Lt, Pareiškėjai buvo priskirta kaip sutuoktinei, remiantis Civilinio kodekso nuostatomis. Todėl, anot Pareiškėjos, ginčijamas sprendimas yra priimtas formaliais pagrindais, nesivadovaujant VAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtintais teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimais.

Pareiškėja, vadovaudamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skundu Komisijos prašo panaikinti Inspekcijos 2017-07-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-276 kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies. Skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, tačiau Pareiškėja atleistina nuo dalies GPM delspinigių ir PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl mokesčių administratoriaus nurodymų Pareiškėjai sumokėti GPM ir PSD įmokas bei su jais susijusias sumas mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu gavo vertybinių popierių pardavimo, automobilio nuomos ir kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, nuo kurių mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo ir nesumokėjo mokesčių.

Komisija, susipažinusi su Pareiškėjos skunde išdėstytais argumentais, taip pat Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu išsakyta pozicija, daro išvadą, kad Pareiškėja

nesutinka su mokesčio patikrinimo metu nustatytų apmokestinamųjų pajamų dalinimu sutuoktiniams ir dėl to kylančių mokesčių prievolių. Pareiškėjos teigimu, nepagrįstai jai, kaip sutuoktinei, nustatytos mokesčinės prievolės dėl sutuoktinio S. Č. gautų pajamų už UAB „V1“ vertybinių popierių pardavimą bei sutuoktinio iš UAB „N1“ gautų pajamų. Pareiškėjos tvirtinimu, ginčijamas sprendimas yra priimtas formaliais pagrindais, nesivadovaujant VAI 8 str. 1 dalyje įtvirtintais teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimais. Pareiškėja taip pat skundu prašo atleisti nuo ginčijamo sprendimo apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių bei paskirtų baudų, motyvuodama kaltės dėl padaryto pažeidimo nebuvimu (MAĮ 141 str. 1 d. 1 p.), teisingumo ir protingumo principais (MAĮ 8 str. 3 d.).

Susipažinus su ginčijamu Inspekcijos sprendimu bei juo iš dalies patvirtintu patikrinimo aktu, pažymėtina, kad mokesčių administratorius priimtuose procesiniuose dokumentuose nuosekliai ir detalai aptarė Pareiškėjos apmokestinimą lėmusias faktines aplinkybes dėl vertybinių popierių pardavimo, automobilio nuomos pajamų bei kitų su darbo santykiais nesusijusių ir neindividualios veiklos pajamų gavimo, pasisakė dėl tikrinamuoju laikotarpiu galiojusio teisinio reglamentavimo. Taip pat mokesčių administratorius išsamiai aptarė turinio viršenybės prieš formą principo taikymą, LVAT praktiką dėl mokesčių apskaičiavimo taikant MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas identifikavus mokesčių vengimą. Atsižvelgdama į tai, kad nagrinėjamoje byloje Pareiškėja yra pareiškusi konkrečius ir aiškius reikalavimus, Komisija, vengdama pasikartojimų bei sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu ginčo situacijos teisiniu vertinimu, plačiau dėl šių nuostatų ir faktinių ginčo bylos aplinkybių nepasisakys, o mokesčių ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde Komisijai išdėstytus argumentus, kuriuos Komisijos posėdžio metu akcentavo ir Pareiškėjos atstovė.

Dėl mokesčių prievolių priskyrimo Pareiškėjai

Pareiškėja nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimo ir patikrinimo akto išvadomis reiškia dėl sutuoktinių apmokestinimo lygiomis dalimis. Pareiškėjos vertinimu, nepagrįstai, jai kaip sutuoktinei, nustatytos mokesčinės prievolės dėl sutuoktinio S. Č. gautų pajamų už UAB „V1“ vertybinių popierių pardavimą bei sutuoktinio iš UAB „N1“ gautų pajamų.

Pasisakant pirmuoju ginčo klausimu, susijusiu su Pareiškėjos ir sutuoktinio pareiga ginčo pajamas deklaruoti lygiomis dalimis, paminėtina, jog iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius pripažino Pareiškėją ir sutuoktinį S. Č. tikrinamuoju laikotarpiu faktiškai gavusiais UAB „V1“ ir UAB „A1“ vertybinių popierių pardavimo, UAB „N1“ išmokėtas kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas lygiomis dalimis. Tokią poziciją mokesčių administratorius suformavo vadovaudamasis Civilinio kodekso 3.87 str. 1 dalimi, 3.88 str. 1 dalimi, 3.117 str. 1 dalimi, 4.86 straipsniu bei taikydamas bendrosios jungtinės sutuoktinių nuosavybės prezumpciją. Pastebėtina, kad mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad VĮ Registrų centro duomenimis sutuoktinių vardu buvo / yra įregistruota 11 nekilnojamojo turto objektų, AB bankas Hansabankas sutuoktiniams suteikė 1150000 Lt būsto kreditą buto (*duomenys neskelbtini*), su automobilių stovėjimo aikštele įsigijimui, kredito dengimui panaudotos lėšos, gautos iš UAB „N1“. Taip pat nustatyta, kad sutuoktiniai nėra sudarę vedybų sutarties, turtas nėra pasidalintas įstatymų nustatyta tvarka.

Komisija pastebi, kad sprendžiant šį mokesčių ginčą, aktuali LVAT praktika dėl bendraturčių apmokestinimo iš principo analogiško pobūdžio bylose.

LVAT teisėjų plenarinės sesijos 2002-03-13 sprendime administracinėje byloje Nr. A7-158/2002 pasisakyta, jog pajamos, gautos disponavimo bendru turtu sandorių pagrindu, veikiant sąžiningai ir teisėtai, yra bendraturčių, o ne vieno iš jų pajamos, į kurias kiekvienas iš jų turi lygias teises.

Aiškindama sutuoktinių mokesčines prievoles gyventojų pajamų mokesčio srityje, t. y., kas yra laikomas pajamų gavėju, taip pat, kas turi prievolę deklaruoti ir mokėti gyventojų pajamų mokesį, kai faktiškai pajamas gauna vienas iš sutuoktinių, LVAT išplėstinė teisėjų

kolegija 2013-01-07 nutartyje administracinėje byloje Nr. A602-2280/2012 išaiškino, kad pagal GPMĮ 3 straipsnį GPM mokėtoju pripažįstamas pajamų gavęs gyventojas. Šioje nuostatoje vartojama sąvoka „gyventojas“ yra apibrėžiama to paties įstatymo 2 str. 2 dalyje ir reiškia nuolatinį ir nenuolatinį Lietuvos gyventoją. Nuolatinis Lietuvos gyventojas – „fizinis asmuo, kuris laikomas nuolatinio Lietuvos gyventoju pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas“. Taigi, kaip matyti iš pacituotų įstatymo nuostatų, taip pat kriterijus, pagal kuriuos asmuo yra pripažįstamas nuolatinio Lietuvos gyventoju apmokestinimo GPM tikslais, nustatančio GPMĮ 4 straipsnio, GPM mokėtoju gali būti pripažintas tik konkretus fizinis asmuo, t. y. įstatymas aiškiai GPM mokėtoją apibrėžia kaip konkretų fizinį asmenį, o ne tokių asmenų daugetą. Siekiant konkretų fizinį asmenį (gyventoją) pripažinti GPM mokėtoju, toks asmuo, be kita ko, turi būti „gavęs pajamų“ GPMĮ 3 straipsnio prasme. Atskleidžiant šios sąlygos turinį, pirmiausia pastebėtina, kad remiantis GPMĮ 2 str. 14 dalimi, pajamomis, išskyrus toje pačioje nuostatoje išvardintas išimtis, kurios nagrinėjamu atveju netaikytinos, *inter alia* laikomos „<...> per mokestinį laikotarpį gautas atlygis <...> už parduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra <...>“. Šios pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, kuriuo nagrinėjamu atveju laikomas momentas, „<...> kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos <...>“ (GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punktas). Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, sisteminė, loginė bei lingvistinė šių nuostatų analizė aiškiai iliustruoja, jog GPMĮ 8 str. 2 d. 1 punkte numatytu atveju GPM mokėtoju pripažįstamas gyventojas, kuris faktiškai bet kokia forma gavo pajamas. Siekiant įvardinti, kuris iš sutuoktinių faktiškai pajamas gavo, be kita ko, būtina objektyviai įvertinti šių sandorių pobūdį, jų turinį, sudarymo aplinkybes, taip pat teisinius, ekonominius, asmeninius sandoriuose dalyvavusių asmenų ryšius.

Kolegijos vertinimu, aplinkybė, jog atitinkamos pajamos laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe pagal Civilinio kodekso nuostatas, nėra pakankama pripažinti, kad šias pajamas faktiškai yra gavę kiekvienas iš sutuoktinių GPMĮ nuostatų prasme. Toks plečiamasis GPMĮ 3 straipsnio skaitomo kartu su to paties įstatymo 8 str. 2 d. 1 punktu, aiškinimas akivaizdžiai neatitiktų šių nuostatų vertinimo kitų GPM įstatymo nuostatų kontekste. Todėl vien ta faktinė aplinkybė, jog ginčo pajamos pagal privatinės teisės nuostatas yra laikytinos bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe, savaime neleidžia pripažinti sutuoktinių lygiomis dalimis gavusiais ginčo pajamas apmokestinimo GPM tikslais. Išplėstinė kolegija nurodytoje byloje taip pat pasisakė, kad, nesant konkrečių mokesčių įstatymuose numatytų taisyklių, savaime implikuoja būtinybę subsidiariai remtis privatinės teisės nuostatomis tiek, kiek tai susiję su sutuoktinių gautų pajamų nustatymu apmokestinimo tikslais. Šiuo tikslu galima ir būtina remtis Civilinio kodekso 3.117 str. 1 dalimi, įtvirtinančia, jog preziumuojama, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios. Todėl, siekiant identifikuoti konkretų GPM mokėtoją, privalu įvertinti, ar yra aplinkybių, kurios leistų nukrypti nuo prezumpcijos, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios.

Pažymėtina, kad Civilinio kodekso 3.87 str. 1 dalis įtvirtina prezumpciją, kad visas turtas, sutuoktinių įgytas sudarius santuoką, yra bendroji jungtinė nuosavybė. Civilinio kodekso 3.88 straipsnis detalizuoja bendrąją normą, kad visas turtas, kurį sutuoktiniai įgijo sudarę santuoką, laikytinas bendrąja jungtine nuosavybe. Pagal Civilinio kodekso 3.117 str. 1 dalį preziumuojama, kad sutuoktinių bendro turto dalys yra lygios. Komisija iš esmės sutinka su Inspekcijos teisine argumentacija, ir konstatuoja, jog nagrinėjamoje byloje nėra pagrindo nukrypti nuo bendrosios jungtinės nuosavybės prezumpcijos. Iš bylos medžiagos matyti, jog ginčo pajamos gautos iš UAB „V1“ ir UAB „A1“ vertybinių popierių pardavimo, UAB „N1“ išmokėtų lėšų, kurias mokesčių administratorius pripažino bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe. Komisija sutinka su Inspekcijos vertinimu, jog byloje surinkti duomenys, nesant jokių kitų objektyvių įrodymų, neleidžia teigti, jog laikotarpiu, kuriuo buvo gautos ginčo pajamos (2008–2013 m.), Pareiškėja ir jos sutuoktinis kartu netvarkė šeimos ūkio. Jokių duomenų apie tai, kad santuokos metu Pareiškėja su sutuoktiniu būtų nustatę separaciją, sudarę vedybinę sutartį, kurioje būtų nustatę santuokoje įsigyjamo turto režimą, nėra. Be to, nėra

duomenų ir apie tai, jog santuokoje įgyjamas turtas buvo įsigytas ir valdomas kurio nors iš sutuoktinių asmeninės nuosavybės teise. Dokumentų įrodančių, jog sutuoktiniai gyvena skyriumi, kaip Pareiškėjos atstovė teigė Komisijai mokestinio ginčo nagrinėjimo metu, Pareiškėja nepateikė.

Iš byloje pateiktų duomenų nustatyta, kad Pareiškėjos santuoka įregistruota 1998-07-31. Pareiškėjos patikrinimo metu deklaruota gyvenamoji vieta yra bute, esančiame (*duomenys neskelbtini*), kurį abu sutuoktiniai įsigijo iš UAB „V1“ pagal 2008-02-04 pagal pirkimo–pardavimo sutartį Nr. 890. Minėto būsto įsigijimui AB bankas Hansabankas sutuoktiniams (Pareiškėja nekilnojamojo turto kreditavimo sandoryje veikė savo ir pagal įgaliojimą sutuoktinio vardu) suteikė 1150000 Lt būsto kreditą, kuris mokesčių administratoriaus nustatytais duomenimis 2009–2011 m. dengtas sutuoktinio S. Č. gautomis lėšomis iš UAB „N1“. Paminėtina ir tai, kad UAB „V1“ vertybinių popierių pardavimo sandoryje dalyvavo abu sutuoktiniai, tai liudija 2008-04-23 akcijų pirkimo–pardavimo sutartyje esantys Pareiškėjos ir S. Č. parašai. UAB „A1“ akcijų įsigijimas ir pardavimas sudarytas taip pat santuokoje. Pastebėtina, kad pagal Civilinio kodekso 3.92 str. 4 dalį sandorius, susijusius su bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe esančio nekilnojamojo daikto ar daiktinių teisių į jį disponavimu ar jų suvaržymu <...> bei vertybinių popierių, kurie yra bendroji jungtinė sutuoktinių nuosavybė, perleidimo ar teisių į juos suvaržymo gali sudaryti tik abu sutuoktiniai, išskyrus tuos atvejus, kai vienas iš sutuoktinių turi kito sutuoktinio išduotą įgaliojimą tokį sandorį sudaryti. Nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad šie reikalavimai buvo pažeisti, todėl teigtina, kad ginčo atveju teisinių santykių, kurių pagrindu buvo gautos ginčo pajamos, faktiniai dalyviai buvo abu sutuoktiniai, ginčo pajamos vertintinos, kaip įgytos abiejų sutuoktinių valia. Pagal Civilinio kodekso 3.92 str. 1 dalį turtu, kuris yra bendroji jungtinė nuosavybė, sutuoktiniai naudojasi, jį valdo ir juo disponuoja bendru sutarimu. Todėl vertintina, kad ekonominę naudą bei pajamas iš vertybinių popierių perleidimo bei iš UAB „N1“ gavo abu sutuoktiniai. Komisija konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėja nepateikė įrodymų, kurie leistų nukrypti nuo Civilinio kodekso 3.117 str. 1 dalyje nustatytos prezumpcijos, pagal kurią gautos pajamos tenka sutuoktiniams lygiomis dalimis, todėl laikytina, kad Inspekcija teisėtai ir pagrįstai sutuoktinių gautas pajamas iš UAB „V1“ ir UAB „A1“ vertybinių popierių pardavimo bei iš UAB „N1“ padalino sutuoktiniams lygiomis dalimis.

Dėl Inspekcijos sprendimo atitikties Viešojo administravimo įstatymo nuostatomis

Iš pateikto Pareiškėjos skundo bei mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje atstovės išdėstytų argumentų darytina išvada, jog Pareiškėja Inspekcijos sprendimą bei patikrinimo aktą ginčija ir neatitikimu VAĮ 8 str. 1 dalies reikalavimams, o būtent, kad skundžiamas Inspekcijos sprendimas nepagrįstais pakankamais faktiniais duomenimis, netinkamai įvertintos bylos aplinkybės, dėl to nepagrįstai identifikuotos mokestinės prievolės Pareiškėjai.

Komisija šiuo skundo aspektu pažymi, kad mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, kuris savo veikloje privalo vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais (*LVAT 2003-12-15 plenarinės sesijos nutartis adm. byloje Nr. A11-648/2003; 2010-03-04 nutartis adm. byloje Nr. A575-252/2010; 2010-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A556-504/2010 ir kt.*). Tai reiškia, jog mokesčių administratorius privalo laikytis ir VAĮ 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų (*LVAT 2005-02-01 nutartis adm. byloje Nr. A14-131/2005; 2008-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A556-158/2008; 2011-05-08 nutartis adm. byloje Nr. A575-851/2011 ir kt.*), *inter alia* įstatymo viršenybės bei objektyvumo principų. VAĮ 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas numato, kad administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, įtvirtintu VAĮ 3 straipsnio 2 punkte, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Atitinkamai VAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės

aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. To paties straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad individualiame administraciniame akte turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka. Šiuo klausimu LVAT 2011-06-27 sprendime administraciniame byloje Nr. A556-336/2011 pasisakė, kad „Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus“ (žr. LVAT 2010-08-24 sprendimą adm. byloje Nr. A756-450/2010, 2010-11-15 sprendimą adm. byloje Nr. A556-15/2010, Nr. 2016-05-17 nutartį adm. byloje A835-556/2016).

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius ginčijamo sprendimo ir patikrinimo akto išvadas dėl Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių prievolių motyvuotai ir išsamiai pagrindė faktinių duomenų visuma, nuosekliai įvertinęs reikšmingas aplinkybes identifikuojant Pareiškėjos ir sutuoktinio tikrinamuoju laikotarpiu gautas vertybinių popierių pardavimo, automobilio nuomos, kitas su darbo santykiais nesusijusias ir neindividualios veiklos pajamas. Nagrinėjamos mokesčių administratoriaus išvados motyvuotos teisės aktų, LVAT nutarčių nuostatomis, kas, Komisijos nuomone, suponuoja ir išvadą, jog nėra pagrindo teiginiui dėl padaryto VAĮ 8 straipsnio pažeidimo, todėl Pareiškėjos argumentai pripažintini nepagrįstais bei atmetini.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų mokėjimo

Pareiškėja taip pat skundu prašo atleisti nuo ginčijamu sprendimu apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių bei paskirtų baudų, motyvuodama kaltės dėl padaryto pažeidimo nebuvimu (MAĮ 141 str. 1 d. 1 p.). Taip pat Pareiškėjos teigimu, apskaičiuoti GPM ir PSD įmokų delspinigiai bei paskirtos baudos neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Pareiškėja pažymėjo, kad mokesčių patikrinimas buvo pradėtas 2013-12-30, o baigtas tik 2017-04-26, dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimu apskaičiuotas delspinigių dydis sudaro net 64 proc. mokesčių sumos.

Mokesčių mokėtojas nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo ir baudų gali būti atleistas, jei egzistuoja atitinkamos įstatymų leidėjo nustatytos aplinkybės. MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: <...> yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.“

Atleidimo nuo baudų pagrindai įtvirtinti MAĮ 141 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, kad nuo paskirtos baudos mokesčių mokėtojas atleidžiamas: jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (141 str. 1 d. 1 p.); jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas (141 str. 1 d. 2 p.); kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui (141 str. 1 d. 3 p.); kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais (141 str. 1 d. 4 p.).

Nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas MAĮ 88 straipsnyje nustatyta tvarka (MAĮ 141 str. 2 d.) ir egzistuoja bent vienas iš MAĮ 141 str. 1 d. 1–

4 punktuose įtvirtintas atleidimo nuo baudos mokėjimo pagrindas. Taigi pastaroji norma nėra savarankiškas atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindas, o yra viena iš būtinų sąlygų tam, kad nustačius MAĮ 141 str. 1 dalyje numatytą pagrindą, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudos mokėjimo. Byloje duomenų, kad Pareiškėja patikrinimo metu apskaičiuotą GPM ir PSD įmokas į biudžetą yra sumokėjusi, mokesčiai yra priverstinai išieškoti ar sudaryta mokestinės paskolos sutartis, nėra pateikta. Tokiu būdu, nenustačius MAĮ 141 str. 2 dalyje įtvirtintos sąlygos egzistavimo, nesprendžiamas Pareiškėjos atleidimo nuo GPM baudos ir PSD įmokos baudos klausimas pagal MAĮ 141 str. 1 dalį.

Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 95 str. 1 d. 1 p.). Kaip pažymėjo LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 nutartyje administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011 „<...> mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. <...> Taigi delspinigių, kaip mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą (taip pat laiko atžvilgiu) vykdymą“.

Pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą mokesčio mokėtojas nuo baudų ir delspinigių gali būti atleistas, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Taigi įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta tenka būtent mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe (*LVAT 2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A556-364/2011*). Pareiškėja kaltės dėl padarytų mokestinių pažeidimų nebuvimą įrodinėja, jog pajamas gavo sutuoktinis. Tačiau, Komisijos vertinimu, sprendžiant pagal ginčo byloje nustatytas aplinkybes, nėra galimybės teigti, kad Pareiškėja nėra kalta dėl mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytų mokestinių pažeidimų. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu asmeniškai gavo automobilio nuomos pajamas, taip pat bendrąja jungtine sutuoktinių nuosavybe gavo vertybinių popierių pardavimo bei kitas su darbo santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, nuo kurių mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka ir terminu neapskaičiavo ir nesumokėjo GPM ir PSD įmokų. Atitinkamai, mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių įstatymais, Pareiškėjai apskaičiavo GPM ir PSD įmokas bei šių mokesčių delspinigius. Sutuoktinio mokestinių pareigų nevykdymas mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje nepašalina Pareiškėjos pareigos nustatytu laiku sumokėti mokesčius nuo gautų pajamų. Egzistuojant aptartoms aplinkybėms, teigtina, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių ir PSD įmokų delspinigių mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu.

Tačiau Komisija pastebi, kad 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. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas. Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Pažymėtina, kad ir 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 (baudų) klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo

kriterijais bei atsižvelgiama į Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (*pavyzdžiui, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A575-2144/2011*). Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (*Konstitucinio Teismo 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai*).

Mokesčių administratorius savarankiškai pasirenka tikrinamus mokesčių mokėtojus, tikrinimo mastą ir laiką (MAĮ 114 str.), mokesčių administratoriaus buveinėje atliekamo mokestinio patikrinimo trukmė nėra ribojama, tačiau mokesčių administratorius privalo jį atlikti per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį (MAĮ 119 str. 6 d.).

Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju nėra duomenų, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas būtų buvęs specialiai vilkinamas, tačiau, Komisijos vertinimu, ginčo atveju atsižvelgtina į visas aukščiau aptartas bylos faktines aplinkybes, protingumo, teisingumo kriterijų taikymą mokestiniuose teisiniuose santykiuose, taip pat į MAĮ nuostatas, įtvirtinančias, jog mokesčių administravimas turi būti atliekamas nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių bei mokesčių administratoriui priskirtos funkcijos turi būti įvykdytos kuo operatyviau. Taigi Komisija, įvertinusi Pareiškėjos argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (5709,70 Eur GPM delspinigiai ir 616,31 Eur PSD įmokų delspinigiai) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjai papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (9077,27 Eur) ir PSD įmokų suma (793,27 Eur), atsižvelgdama į Konstitucinio Teismo doktriną ir LVAT formuojamą praktiką, vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais, įvertinusi tai, kad delspinigiai kartu yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas, konstatuoja, jog Pareiškėja atleistina nuo 50 procentų, t. y. nuo 2854,85 Eur GPM delspinigių ir 308,16 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Dėl Pareiškėjai paskirtų GPM baudos ir PSD įmokų baudos Komisija akcentuoja, kad „Jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokestį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip <...>.“ (MAĮ 139 str. 1 d.). Įstatymų leidėjas baudos kaip sankcijos už įstatymų pažeidimą skyrimą išimtinai sieja su neapskaičiuota / sumažinta mokesčio suma, tačiau jos dydžiui įtakos neturi mokesčių administratoriaus atliekamo patikrinimo trukmė, priešingai nei delspinigių dydžiui. Įvertinus Inspekcijos sprendime aprašytas Pareiškėjai baudų skyrimo aplinkybes, sutiktina su mokesčių administratoriaus pozicija dėl mokesčių baudų tikslų pasiekimo skiriant Pareiškėjai 10 proc. GPM ir PSD įmokų baudas, ir Komisijos vertinimu, paskirtos baudos atitinka teisingumo ir protingumo kriterijus, todėl nėra pagrindo jų mažinti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti 2017-08-03 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-07-12 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-276 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-07-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-276.

3. Atleisti Pareiškėją nuo 2854,85 Eur GPM delspinigių ir 308,16 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

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

Komisijos narė, pavaduojanti
komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius