



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL S. Č. 2017-08-21 SKUNDO**

2017 m. gruodžio 28 d. Nr. S-276 (7-180/2017)
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 administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
M. Č.

2017-10-31 posėdyje išnagrinėjusi S. Č. (toliau – Pareiškėjas) 2017-08-21 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) FR0682-275 panaikinimo, n u s t a t ė:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), atsižvelgdama į Pareiškėjo 2017-09-18 pateiktą prašymą sustabdyti skundo nagrinėjimą dėl Inspekcijai pateikto pasiūlymo pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsnio nuostatas, 2017-09-26 posėdžio protokolu Nr. PP-284 (7p-60/2017) nusprendė Pareiškėjo 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 Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, šiame posėdyje Pareiškėjo skundo nagrinėjimą atnaujina ir skundą išnagrinėja iš esmės.

Inspekcija 2017-07-12 sprendimu Nr. (21.63-32) FR0682-275 iš dalies patvirtino 2017-04-26 patikrinimo aktą Nr. (21.63-32) FR0680-175 ir Pareiškėjui nurodė į biudžetą sumokėti 8403,91 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 5137,59 Eur GPM delspinigius, 840,39 Eur GPM baudą, 766,04 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 600,08 Eur PSD įmokų delspinigius ir 76,60 Eur PSD įmokų baudą.

Mokesčių administratorius, vykdydamas 2013-12-30 pavedimą tikrinti Nr. 83-187, atliko Pareiškėjo 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 Pareiškėjas 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 Pareiškėjas. Nustatyta, kad UAB „N1“ į Pareiškėjo banko sąskaitą pervedė 145200 Lt: 2008 m. – 48400 Lt, 2009 m. – 96800 Lt. Patikrinimo metu, vadovaujantis 2002-07-05 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 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 dalimi, 3.117 str. 1 dalimi, 4,86 straipsniu vertybinių popierių pardavimo pajamas ir išlaidas priskyrė abiem sutuoktiniams lygiomis dalimis ir apskaičiavo, kad Pareiškėjas ir sutuoktinė N. 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 Pareiškėjo sutuoktinė N. Č. 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. N. Č. 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. N. Č. 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 N. Č. ir Pareiškėjas 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 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*), Pareiškėjas (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, delspinigiomis 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 Pareiškėjui, t. y. pervesdama pinigines lėšas į Pareiškėjo banko sąskaitą arba grynais pinigais.

Patikrinimo metu pagal Pareiškėjo banko sąskaitų išrašus nustatyta, kad UAB „N1“ per 2009–2011 m. laikotarpį bankiniu pavedimu kaip skolos grąžinimą Pareiškėjui 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 Pareiškėjas 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 Pareiškėjo gautoms pajamoms, nes D. Č. ir Pareiškėjas pateikė įgaliojimą (notariškai nepatvirtintą) gauti pinigus. UAB „N1“ 2009–2011 m.

laikotarpiu Pareiškėjui iš viso išmokėjo 339688 Lt. Nustatyta, kad gautas pajamas Pareiškėjas 2009–2011 m. panaudojo gražindamas dalį sutuoktinių paimtos būsto paskolos.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad reikalavimo teisių perleidimo sutartį pasirašė tik UAB „N1“, Pareiškėjas 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 Pareiškėjas 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 Pareiškėjas 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 nepateikus 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 Pareiškėjo 2009–2014 m. iš UAB „N1“ gautos 339688 Lt pajamos yra ne paskolos gražinimas, bet kitos su darbo santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos, nuo kurių prievolė sumokėti mokesčius perkelta Pareiškėjui ir sutuoktinei 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 Pareiškėjui patikrinimo aktu už 2008–2014 m. papildomai apskaičiuota 8779,55 Eur GPM: 2008 m. – 704,07 Eur (2431 Lt), 2009 m. – 1722,08 Eur (5946 Lt), 2010 m. – 1833,29 Eur (6330 Lt), 2011 m. – 2350,27 Eur (8115 Lt), 2012 m. – 1168,62 Eur (4035 Lt), 2013 m. – 625,58 Eur (2160 Lt), 2014 m. – 375,64 Eur (1297 Lt) GPM. Inspekcija, atsižvelgdama į Pareiškėjo nesutikimą dėl GPM apskaičiavimo už 2014 m., sprendimu panaikino apskaičiuotą GPM už 2014 m. ir Pareiškėjui apskaičiavo į biudžetą mokėtiną 8403,91 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, Pareiškėjui nuo papildomai apskaičiuotos 8403,91 Eur GPM ir 766,04 Eur PSD įmokų sumos už 2008–2013 m. apskaičiuoti 5137,59 Eur GPM delspinigiai, 600,08 Eur PSD įmokų delspinigiai bei paskirtos 10 proc. 840,39 Eur GPM ir 79,60 Eur PSD įmokų baudos.

Pareiškėjas pateiktu skundu nesutinka su Inspekcijos sprendimu.

Skunde nurodoma, kad skundžiamu sprendimu Pareiškėjui apskaičiuoti 5737,67 Eur GPM ir PSD įmokų delspinigiai, kurie sudaro beveik 63 proc. visos Pareiškėjui apskaičiuotos GPM ir PSD įmokų sumos, bei paskirta 916,99 Eur dydžio GPM ir PSD įmokų bauda. Pareiškėjo 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. Pareiškėjas skunde, remdamasis 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 nustatytais taisyklėmis, bet taip pat protingumo ir teisingumo kriterijais, MAĮ 100 str. 1 dalyje, 113 str. 1 dalyje įgyvendinamais humaniškumo ir pagarbos asmeniui principais, socialinio teisingumo principu bei atsižvelgti į aplinkybes, dėl kurių buvo apskaičiuoti delspinigiai bei paskirtos baudos. Pareiškėjo teigimu, socialinio teisingumo, humaniškumo ir pagarbos asmeniui principai yra akivaizdus pagrindas atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių.

Pareiškėjo vertinimu, delspinigiai, sudarantys 63 proc. visos Pareiškėjui 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 nubaudo, bet turi būti siekiama valstybės susidariusių praradimų ir išlaidų kompensavimo. Be to, Pareiškėjo teigimu, tokio dydžio delspinigiai laikytini baudžiamojo pobūdžio sankcija ir prieštarauja proporcingumo principui. Pareiškėjas, remdamasis 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 Pareiškėjui suponuoją išvadą, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas tokio dydžio delspinigius, nesivadovavo teismine praktika, o apskaičiuoti delspinigiai savo apimtimi laikytini neproporcinga sankcija mokesčių mokėtojui kaip fiziniam asmeniui, todėl vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, Pareiškėjas turėtų būti atleista nuo apskaičiuotų delspinigių.

Pareiškėjo teigimu, nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų jis atleistinas ir MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu, t. y., kai mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pareiškėjui mokestinė nepriemoka, nuo kurios buvo skaičiuojami delspinigiai ir skiriama bauda, susidarė dėl Pareiškėjo sutuoktinės N. Č. sudarytų UAB „A1“ akcijų įsigijimo ir pardavimo sandorių ir iš minėtų sandorių gautas pajamas padalijus sutuoktiniams lygiomis dalimis pagal Civilinio kodekso 3.87 str. 2 dalies, 3.117 str. 1 dalies nuostatas. Pasak Pareiškėjo, mokestinės nepriemokos atsiradimo atveju nėra Pareiškėjo kaltės. Akcentuojama, kad Pareiškėjas viso jo atžvilgiu atliekamo mokesčio 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 Pareiškėjo kaltės dėl padaryto pažeidimo, Pareiškėjas atleistinas 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. Pareiškėjas 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 „A1“ akcijų įsigijimo ir pardavimo, Pareiškėjui buvo priskirta kaip sutuoktiniui, remiantis Civilinio kodekso 3.87 str. 2 dalies, 3.117 str. 1 dalies nuostatomis. Todėl, anot Pareiškėjo, ginčijamas sprendimas yra priimtas formaliais pagrindais, nesivadovaujant VAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtintais teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimais.

Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skundu Komisijos prašo panaikinti Inspekcijos 2017-07-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-275 kaip neteisėtą ir nepagrįstą.

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

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

Komisija, susipažinusi su Pareiškėjo skunde išdėstytais argumentais, daro išvadą, kad Pareiškėjas nesutinka su mokestinio patikrinimo metu nustatytų apmokestinamųjų pajamų dalinimu sutuoktiniams ir dėl to kylančių mokestinių prievolių. Pareiškėjo teigimu, nepagrįstai jam, kaip sutuoktiniui, nustatytos mokestinės prievolės dėl sutuoktinės N. Č. gautų pajamų už UAB „A1“ vertybinių popierių pardavimą. Pareiškėjo teigimu, ginčijamas sprendimas yra priimtas formaliais pagrindais, nesivadovaujant VAĮ 8 str. 1 dalyje įtvirtintais teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimais. Pareiškėjas taip pat skundu prašo atleisti nuo ginčijamu sprendimu apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių bei paskirtų baudų, motyvuodamas 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 detalčiai aptarė Pareiškėjo apmokestinimą lėmusias faktines aplinkybes dėl vertybinių popierių pardavimo, 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 Pareiškėjas yra pareiškęs 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 mokestinį ginčą nagrinės skundo ribose, pasisakydama dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, atsižvelgdama į Pareiškėjo skunde Komisijai išdėstytus argumentus.

Dėl mokestinių prievolių priskyrimo Pareiškėjui

Pareiškėjas nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimo ir patikrinimo akto išvadomis reiškia dėl sutuoktinių apmokestinimo lygiomis dalimis. Pareiškėjo vertinimu, nepagrįstai jam, kaip sutuoktiniui, nustatytos mokestinės prievolės dėl sutuoktinės N. Č. gautų pajamų už UAB „A1“ vertybinių popierių pardavimą.

Pasisakant pirmuoju ginčo klausimu, susijusiu su Pareiškėjo ir sutuoktinės pareiga ginčo pajamas deklaruoti lygiomis dalimis, paminėtina, jog iš ginčo medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius pripažino Pareiškėją ir sutuoktinę N. 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 mokestinio 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 mokestinį 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 mokestines prievoles gyventojų pajamų mokesčio srityje, t. y., kas yra laikomas pajamų gavėju, taip pat, kas turi prievolę deklaruoti ir mokėti gyventojų pajamų mokestį, 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 nuolatinis Lietuvos gyventojas pagal GPMĮ 4 straipsnio nuostatas“. Taigi, kaip matyti iš pacituotų įstatymo nuostatų, taip pat kriterijus, pagal kuriuos asmuo yra pripažįstamas nuolatinis Lietuvos gyventojas 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. 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.), Pareiškėjas ir jo sutuoktinė kartu netvarkė šeimos ūkio. Jokių duomenų apie tai, kad santuokos metu Pareiškėjas su sutuoktine 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 skyrium Pareiškėjas Komisijai nepateikė.

Iš byloje pateiktų duomenų nustatyta, kad Pareiškėjo santuoka įregistruota 1998-07-31. Patikrinimo metu nustatyta, kad N. Č. 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 sutuoktiniais (N. Č. nekilnojamojo turto kreditavimo sandoryje veikė savo ir pagal įgaliojimą Pareiškėjo vardu) suteikė 1150000 Lt būsto kreditą, kuris mokesčių administratoriaus nustatytais duomenimis 2009–2011 m. dengtas Pareiškėjo 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 Pareiškėjo ir N. 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 teisių 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 Pareiškėjas nepateikė įrodymų, kurie leistų nukrypti nuo Civilinio kodekso 3.117 str. 1 dalyje nustatytos prezumpcijos, pagal kurią gautos pajamos tenka sutuoktiniais 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 sutuoktiniais lygiomis dalimis.

Dėl Inspekcijos sprendimo atitikties Viešojo administravimo įstatymo nuostatomis

Iš pateikto Pareiškėjo skundo bei mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje atstovės išdėstytų argumentų, darytina išvada, jog Pareiškėjas 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 Pareiškėjui.

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 administracinėje 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 Pareiškėjui apskaičiuotų mokestinių prievolių motyvuotai ir išsamiai pagrindė faktinių duomenų visuma, nuosekliai įvertinęs reikšmingas aplinkybes identifikuojant Pareiškėjo ir sutuoktinės tikrinamuoju laikotarpiu gautas vertybinių popierių pardavimo, kitas su darbo santykiais nesusijusias bei 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 Pareiškėjo argumentai pripažintini nepagrįstais bei atmestini.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų mokėjimo

Pareiškėjas taip pat skundu prašo atleisti nuo ginčijamu sprendimu apskaičiuotų GPM ir PSD įmokų delspinigių bei paskirtų baudų, motyvuodamas kaltės dėl padaryto pažeidimo nebuvimu (MAĮ 141 str. 1 d. 1 p.). Taip pat Pareiškėjo teigimu, apskaičiuoti GPM ir PSD įmokų delspinigiai bei paskirtos baudos neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų. Pareiškėjas pažymėjo, kad mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2013-12-30, o baigtas tik 2017-04-26, dėl šios priežasties Inspekcijos Sprendimu apskaičiuotas delspinigių dydis sudaro net 63 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 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 nustatytas MAĮ 141 str. 1 dalyje numatytą pagrindą, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudos mokėjimo. Byloje duomenų, kad Pareiškėjas patikrinimo metu apskaičiuotą GPM ir PSD įmokas į biudžetą yra sumokėjęs, mokesčiai yra priverstinai išieškoti ar sudaryta mokestinės paskolos sutartis, nėra pateikta. Tokiu būdu, nenustačius MAĮ 141 str. 2 dalyje įtvirtintos sąlygos egzistavimo, nesprenžiamas Pareiškėjo 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*). Pareiškėjas kaltės dėl padarytų mokestinių pažeidimų nebuvimą įrodinėja, jog dalį pajamų gavo sutuoktinė. Tačiau, Komisijos vertinimu, sprendžiant pagal ginčo byloje nustatytas aplinkybes, nėra galimybės teigti, kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl mokesčių administratoriaus patikrinimo metu nustatytų mokestinių pažeidimų. Iš ginčo medžiagos matyti, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu 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, Pareiškėjui apskaičiavo GPM ir PSD įmokas bei šių mokesčių delspinigius. Sutuoktinės mokestinių pareigų nevykdymas mokesčių deklaravimo, apskaičiavimo ir sumokėjimo srityje nepašalina Pareiškėjo 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, 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 vadovujamasi 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 Pareiškėjo 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 Pareiškėjo argumentus dėl ilgo delspinigių skaičiavimo laikotarpio, dėl jų dydžio (5137,59 Eur GPM delspinigiai ir 600,08 Eur PSD įmokų delspinigiai) neadekvatumo lyginant su Pareiškėjui papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti GPM suma (8403,91 Eur) ir PSD įmokų suma (766,04 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 Pareiškėjas atleistinas nuo 50 procentų, t. y. nuo 2568,80 Eur GPM delspinigių ir 300,04 Eur PSD įmokų delspinigių mokėjimo.

Dėl Pareiškėjui 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 bausė, 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 Pareiškėjui baudų skyrimo aplinkybes, sutiktina su mokesčių administratoriaus pozicija dėl mokesčių baudų tikslų pasiekimo skiriant Pareiškėjui 10 proc. GPM ir PSD įmokų bausę, ir Komisijos vertinimu, paskirtos baudos atitinka teisingumo ir protingumo principus, 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 2017-08-21 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-07-12 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-275 nagrinėjimą.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-07-12 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.63-32) FR0682-275.

3. Atleisti Pareiškėją nuo 2568,80 Eur GPM delspinigių ir 300,04 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