



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB "A1" SKUNDO**

2019 m. rugpjūčio 8 d. Nr. S-99 (7-74/2019)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „A1“ (toliau – Pareiškėjas) 2019-06-14 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-05-27 sprendimo Nr. 69-55 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas D. A. 2019-07-30 dalyvavo Komisijos posėdyje, Inspekcijos atstovas – nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2019-06-14 skunde nesutinka su Sprendimu ir teigia, jog jame nurodyti argumentai yra formalūs, neatspindintys konkrečios Pareiškėjo padėties, nepagrįsti, o pagrindas atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir baudų mokėjimo egzistuoja. Pareiškėjo nuomone, sprendžiant jo atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo klausimą, aktualūs yra teisingumo ir protingumo principai, kurių taikymo būtinybę pagrindžia tiek tai, kad Pareiškėjas nepiktnaudžiavo mokestinio ginčo institutu, pažeidimai buvo padaryti teisinio neapibrėžtumo situacijoje, tiek nubaudimo ir prevencijos tikslų neatitinkantis Pareiškėjui skirtų mokestinių sankcijų dydis.

Pareiškėjas nurodo, jog jis, siekdamas minimizuoti galinčią dėl ginčo kilti žalą valstybės biudžetui bei planuodamas savo finansinius srautus, iš anksto 2016-05-30 pavedimu Nr. 10223 (įmokos kodas 1001) 78 000 Eur sumai, 2016-06-27 pavedimu Nr. 10338 (įmokos kodas 1001) 8 417 Eur sumai, 2016-06-27 pavedimu Nr. 10336 (įmokos kodas 1001) 63 439 Eur sumai bei 2016-06-27 pavedimu Nr. 10337 (įmokos kodas 1411) 57 000 Eur sumai į valstybės biudžetą papildomai sumokėjo sumas, atitinkančias pagal Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) sprendimą galinčias kilti papildomas mokestines prievoles. Šios sumos Pareiškėjo mokesčių mokėtojo kortelėje apskaitytos kaip mokesčių permoka. Tik tuomet Pareiškėjas iniciavo mokestinį ginčą. Taigi Pareiškėjas nepiktnaudžiavo mokestinio ginčo procedūra tam, kad atidėtų mokesčių mokėjimą, tačiau, būdamas įsitikinęs pasirinktos įmonių valdymo struktūros ir rizikų atskyrimo ekonominiu pagrįstumu, siekė teismų išaiškinimų jam itin svarbių teisės normų aiškinimo ir taikymo klausimais.

Pasak Pareiškėjo, teismų praktika dėl verslo struktūravimo mokestinių pasekmių yra nevienareikšmė. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje nuosekliai pripažįstama, kad Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 69 straipsnio 1 dalies nuostatos taikytinos tik tuo atveju, kai nustatoma, jog tiriamo sandorio tikslas yra vienintelis – gauti mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas turėjo iš šio sandorio atitinkamą mokestinę naudą (pavyzdžiui, LVAT 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A-11-719/2007). Atskirai įrodinėtina, kad mokesčių mokėtojas tokį elgesio variantą

pasirinko turėdamas tikslą gauti mokestinę naudą, o ne vedinas kitų tikslų (pavyzdžiui, LVAT 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A-502-830/2009).

LVAT taip pat yra ne kartą pažymėjęs (pavyzdžiui, 2011-02-04 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-201/2011), kad joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Sąžiningai veikiantis asmuo turi teisę galėti numatyti savo veiksmų mokesčines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Taigi vien aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinį pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti piktnaudžiavimą mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis (pavyzdžiui, LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011, ir kt.).

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas savo praktikoje (pavyzdžiui, 2013-02-15 nutarime) pažymi, jog keičiantis apmokestinimą nustatančioms taisyklėms, mokesčių mokėtojai privalo turėti galimybę ir turi konstitucinę teisę ne tik iš anksto susipažinti su naujais mokesčių įstatymų reikalavimais, bet ir prie jų priderinti savo turtinius interesus bei ekonominės veiklos perspektyvas. Taigi mokesčių mokėtojų veiksmų ir pasirinkimų laisvė prisitaikant prie besikeičiančio teisinio reguliavimo (taip pat ir apmokestinimo taisyklių) tiek, kiek šie pokyčiai nėra tik apsimestiniai, yra ginami ir Lietuvos Respublikos Konstitucijos.

Pareiškėjas tvirtina, jog vertinant nuoseklią teismų praktiką bei faktinę I. R. ir A. R. priklausančio verslo (Pareiškėjas, UAB "C1", UAB "A1" Group) struktūrizavimo eigą, jam nekilo abejonių, jog fiziniams asmenims priklausantis verslas struktūrizuotas siekiant tiek ekonomiškai pagrįstų tikslų, tiek ir laikantis mokesčių įstatymų reikalavimų. Be to, Inspekcija tik 2014-12-30 raštu Nr. (32.42-31)1)-RM-21354 (t. y. jau po laikotarpio, už kurį buvo tikrintas Pareiškėjas) pateikė išaiškinimą (apibendrintą komentarą), kaip reikėtų vertinti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) pakeitimus, susijusius su naujomis nuostatomis, reglamentuojančiomis ne nuosavybės vertybinių popierių įsigijimą, perleidimą, palūkanų apmokestinimą, nors minėtos nuostatos įsigaliojo dar 2013-12-12.

Taigi Pareiškėjo mokesčiai pažeidimai, dėl kurių jam apskaičiuoti delspinigiai ir paskirta bauda, padaryti teisinio neapibrėžtumo situacijoje, kuomet nei iš galiojančių teisės aktų nuostatų, nei iš teismų praktikos nebuvo ir negalėjo būti akivaizdu, jog dar iki minėtų pakeitimų įsigaliojimo suplanuotas ir įvykdytas verslo grupės pertvarkymas ir jo nulemtos mokesčines pasekmės pažeidžia mokesčių teisės aktus.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, skundžiamame sprendime išsakydama formalų požiūrį, kad mokesčių mokėtojas privalo žinoti įstatymus ir juos vykdyti, pernelyg supaprastina situaciją ir neatsižvelgia į nagrinėto mokesčio ginčo aplinkybes bei mokesčių įstatymo taikymo specifiką. Pareiškėjas tiesiogiai nepažeidė jokių GPMĮ ar Pelno mokesčio įstatymo normų, o papildomus apskaičiuotus mokesčius lėmė subjektyvus mokesčių administratoriaus atliktas verslo struktūrizavimo teisinis vertinimas.

Pasak Pareiškėjo, delspinigių mokėjimas šiuo atveju prieštarautų protingumo ir teisingumo principams, įtvirtintiems MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje. LVAT savo praktikoje yra nurodęs, kad sankcijų už mokesčių įstatymų pažeidimus nei prevencinis, nei nubaudimo poveikis neturėtų būti toks, kad neatitiktų teisingumo ir protingumo kriterijų (pavyzdžiui, LVAT 2016-07-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1411-556/2016, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014, 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217-12 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2544/2011). Kaip savo sprendimuose nurodo mokesčių administratorius, siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių sumokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai. Abiejų minėtų kriterijų įgyvendinimas – tai būdas užtikrinti efektyvų

mokesčių administravimą, protingumu ir teisingumu pagrįstus mokesčių administratoriaus sprendimus.

Delspinigiai, kaip mokesčių administratoriaus sprendimo įgyvendinimą užtikrinanti priemonė, turi nubaudimo elementą. Remiantis MAĮ 99 straipsniu, delspinigių dydis nustatomas pagal praėjusio kalendorinio ketvirčio aukciono būdu išleistų Lietuvos Respublikos valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos svertinį vidurkį, padidinus jį 10 procentinių punktų. Kaip nurodyta Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2018-02-28 prejudicinio sprendimo *Nidera* byloje C-387/1 33 punkte, Lietuvos Respublikos Vyriausybė laikosi pozicijos, kad palūkanų norma, numatyta MAĮ 99 straipsnyje, ne tik siekiama kompensuoti patirtus nuostolius, bet, atsižvelgiant į valstybės išdo vekselių metinės palūkanų normos padidinimą dešimt procentinių punktų, ji apima ir baudžiamąjį sankcijos poveikio elementą. Taigi Pareiškėjui apskaičiuoti delspinigiai apima ne tik valstybės patirtų nuostolių kompensavimą, tačiau savyje turi ir nubaudimo elementą.

Pareiškėjui apskaičiuota bendra GPM delspinigių bei baudos suma (57 841,26 Eur) sudaro net 50 proc. jam apskaičiuotos GPM sumos. Pareiškėjo nuomone, toks skirtų sankcijų (nubaudimo elementą turinčių delspinigių bei baudų) dydis, kuris sudaro net pusę pačios mokestinės prievolės dydžio, yra neproporcingas ir neatitinka minėtų LVAT praktikoje suformuotų teisingumo ir protingumo kriterijų.

Pareiškėjas nurodo, jog svarstant jo atleidimo nuo delspinigių ir baudų klausimą, turi būti atsižvelgta ir į teisinį netikrumą, kurį sukūrė Pareiškėjui verslo struktūros neatitinkančių mokesčių sumų apskaičiavimas.

Pareiškėjo akcijas, prieš jas įnešant į UAB "A1" Group, valdė du akcininkai: I. R. valdė 73,50 proc., A. R. – 26,50 proc. I. R. valdo 75 proc. UAB "A1" Group, A. R. – 25 proc. šios įmonės akcijų. Pareiškėjas 2013 m. UAB "A1" Group išmokėjo 1 000 043 Lt dividendų. Panevėžio AVMI mokesčių tikslais konstatavo, kad iš tiesų Pareiškėjas dividendus išmokėjo tiesiogiai UAB "A1" Group akcininkams. Tokiu būdu I. R., turėjusiam 76 proc. Pareiškėjo akcijų, galėjo būti išmokėta maksimali 740 031 Lt suma, tuo tarpu mokesčių administratorius mokesčius apskaičiavo nuo 828 014 Lt I. R. išmokėtos sumos. Dividendų išmokėjimo 2013 m. I. R. apskritai nenustatyta. Toks faktinių aplinkybių vertinimas, pasak Pareiškėjo, sukūrė teisinį neapibrėžtumą, kaip Pareiškėjas turėtų toliau vertinti UAB "A1" Group skirstomus dividendus, kokias mokesčines prievoles tai sukelia ar gali sukelti, nuo ko tai priklauso.

Pareiškėjo nuomone, automatiškai iš Pareiškėjo permokos įskaityti GPM delspinigiai negali lemti teisės būti atleistam nuo delspinigių mokėjimo praradimo. Automatinis delspinigių įskaitymas iš Pareiškėjo turėtos mokesčių permokos nėra pagrindas taikyti MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatą ir neatleisti jo nuo delspinigių mokėjimo.

Galiojančių Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-12-20 įsakymu Nr. VA-193 (toliau – Įskaitymo taisyklės), 13 punktą numato, kad Inspekcijos administruojamų deklaruojamų mokesčių sumokėta įmoka automatiškai, be mokesčių mokėtojo prašymo įskaitoma VMI administruojamų deklaruojamų mokesčių mokėjimo prievolėms padengti. Pareiškėjo nuomone, toks automatinis ir nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausantis įskaitymas negali būti kliūtis svarstyti Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių klausimą. Pozicijos, kad automatinis sumų įskaitymas tokiu atveju turi būti vertinamas atitikimo Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatų kontekste ir pagrįstas objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis laikosi ir LVAT (2018-12-11 nutartis adm. byloje Nr. eA-1203-602/2018).

Pareiškėjo nuomone, tai, kad jis suformavo tokio dydžio mokesčinę permoką (kuri lygiai taip pat galėjo susiformuoti ir dėl kitų priežasčių, pavyzdžiui, pridėtinės vertės mokesčio atskaitos), kuri padengė tiek jam papildomai apskaičiuoto GPM, tiek delspinigių ir baudų sumas, nepaneigia fakto, kad Pareiškėjas savo valios įskaityti permoką nepareiškė (permoka buvo įskaityta automatiškai). Pareiškėjas permoką visam patikrinimo akte apskaičiuotam mokesčinei prievolei

dydžiui suformavo siekdamas išvengti galimų tolimesnių nuostolių valstybės biudžetui, jeigu (kaip nutiko) ginčas pasibaigtų nepalankiai. Pareiškėjo valia dėl prašymo atleisti jį nuo delspinigių mokėjimo susiformavo jau pasibaigus mokesčiniam ginčui, todėl vien prieš 3 metus suformuotos permokos dydis negali būti automatinė kliūtis Pareiškėjo teisėms įgyvendinti.

Inspekcijos pozicijos nelogiškumą šiuo atveju parodo tai, kad Pareiškėjo teisę į atleidimą nuo baudų ir delspinigių paneigia tiesiog per didelė turėta mokesčio permoka. Jeigu ši permoka būtų buvusi mažesnė, ši teisė, kaip suprastina iš Inspekcijos argumentų, vis dar egzistuotų. Pareiškėjo nuomone, toks jo teisių apribojimas būtų neproporcingas ir apskritai kiltų klausimas dėl teisės būti atleistam nuo delspinigių visais atvejais, kai mokėtojas turi mokesčio permokų. Faktą, kad Pareiškėjo teisė į atleidimą nuo delspinigių nėra išnykusi, patvirtina ir pati Inspekcija Sprendime pateikdama eilę kitų argumentų, kodėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių, nors Sprendime pradžioje tvirtino, kad atleidimas apskritai negalimas.

Pareiškėjo nuomone, visi aukščiau paminėti atleidimo nuo delspinigių motyvai aktualūs ir sprendžiant Pareiškėjo atleidimo nuo skirtos GPM baudos mokėjimo klausimą. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos (pavyzdžiui, LVAT 2012-04-16 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1217/2012), kad baudos skyrimas atsižvelgiant tik į pažeidimo pobūdį nėra tinkamas vertinimas. Pareiškėjo nuomone, tai, kad griežtą jo verslo struktūravimo mokesčinį vertinimą lėmė tik po šio struktūravimo priimti teisės aktai bei mokesčių administratoriaus išaiškinimai, kad teismų praktika šiuo klausimu vis dar yra besivystanti, teisinga ir protinga būtų atleisti Pareiškėją nuo dalies baudos mokėjimo, paliekant ne didesnę nei minimalaus dydžio baudą.

Pasak Pareiškėjo, Inspekcija nepagrįstai patvirtino Panevėžio AVMI sprendimą, kuriuo Pareiškėjas neatleistas nuo 23 367,32 Eur delspinigių bei 30 proc. 34 460 Eur baudos (ar jų dalies) mokėjimo, nes pernelyg formaliai vertino situaciją ir per siaurai taikė teisingumo bei protingumo principus. Svarstant atleidimo nuo delspinigių klausimą, turi būti ieškoma mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus santykio pusiausvyros, be to, situacija analizuotina per nubaudimo adekvatumo, teisingumo ir protingumo principų įgyvendinimo prizmę, kas, Pareiškėjo nuomone, sudaro pagrindą atleisti jį nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudų (ar jų dalies) mokėjimo.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta ir vadovaujantis MAĮ 8, 100 ir 141 straipsnių nuostatomis, aktualia LVAT bei ESTT praktika, skunde prašoma pakeisti Inspekcijos 2019-05-27 sprendimą Nr. 69-55 ir atleisti Pareiškėją nuo 23 381,26 Eur GPM delspinigių ir 34 460 Eur GPM baudos mokėjimo.

Inspekcija Sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2019-03-05 sprendimą Nr. (42.59)-SD-4 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir/ar palūkanų“.

Sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjo GPM apskaičiavimo teisingumo patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjas, siekdamas mokesčinės naudos išvengiant GPM mokėjimo nuo dividendų, dirbtinai sukūrė sandorių grandinę ir per tarpinę holdingo bendrovę, kontroliuojančią 100 proc. Pareiškėjo akcijų, akcininkams I. R. ir A. R. išmokėjo pajamas. Vadovaujantis GPMĮ 5, 6 8, 22, 23 straipsniais, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota mokėti į biudžetą 114 869,43 Eur GPM, 23 367,32 Eur GPM delspinigiai ir 34 460 Eur GPM bauda. Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad mokesčinis ginčas baigėsi LVAT 2019-01-29 priimta galutine nutartimi adm. byloje Nr. eA-109-968/2019, kuria buvo patvirtintos Pareiškėjui apskaičiuotos mokėtinos GPM sumos.

Pareiškėjas 2019-03-25 pateikė Panevėžio AVMI prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudos sumažinimo iki 10 proc. Panevėžio AVMI sprendimu Pareiškėjo prašymo netenkino ir neatleido nuo 23 381,26 Eur GPM delspinigių bei nuo 34 460 Eur GPM baudos. Pareiškėjas, nesutikdamas su Panevėžio AVMI Sprendimu, prašo Inspekcijos jį pakeisti ir priimti naują sprendimą – atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 23 381,26 Eur GPM delspinigių ir 34 460 Eur GPM baudos (ar jų dalies) mokėjimo.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skunde išdėstytus argumentus bei įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, konstatuoja, kad Panevėžio AVMI sprendimas tvirtintinas.

Nurodo, jog nagrinėjamu atveju ginčo klausimai sprendžiami vadovaujantis MAĮ bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintomis Atleidimo nuo baudų ir

delspinigių taisyklėmis (toliau – Taisyklės), kuriuose įtvirtinti atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudų teisiniai pagrindai.

Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 100 ir 141 straipsnių nuostatas ir nurodo, jog vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 7 punkto nuostatomis, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių / palūkanų ar jų dalies, jeigu yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas.

Atsižvelgiant į MAĮ ir Taisyklėse numatytą teisinį reglamentavimą, pasak Inspekcijos, yra akivaizdu, kad teisėkūros subjektai atleidimą nuo delspinigių sieja su viena sąlyga – mokesčių mokėtojas turi būti jų nesumokėjęs (arba delspinigiai turi būti neišieškoti). Ir tik esant minėtai sąlygai, yra pagrindas svarstyti atleidimo nuo delspinigių pagrindus, numatytus MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje ir / arba kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą.

Iš bylos medžiagos ir Pareiškėjo skundo, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjas 2016-05-30–2016-06-27 laikotarpiu sumokėjo patikrinimo akte apskaičiuotas ir sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo patvirtintas GPM, GPM delspinigių ir GPM baudos sumas. LVAT 2019-01-29 priėmus galutinę nutartį adm. byloje Nr. eA-109-968/2019, kuria buvo patvirtintos Pareiškėjui apskaičiuotos GPM ir su juo susijusios sumos, 2019-01-31 iš Pareiškėjo turimų permokų buvo sudengtos GPM, GPM delspinigių ir GPM baudos nepriemokos. Pareiškėjas prašymą atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos pateikė 2019-02-14, t. y. po to, kai GPM delspinigiai ir GPM bauda buvo įskaityta iš turėtos permokos.

Taigi nagrinėjamu atveju įvertinus iš esmės atleidimo nuo delspinigių klausimą lemiančią aplinkybę, jog Pareiškėjas yra sumokėjęs ne tik mokesį, tačiau ir mokesčio delspinigius, daroma išvada, jog toks mokesčių mokėtojo veiksmas nulėmė, jog išnyko ginčo objektas.

Inspekcija pažymi, kad nors Pareiškėjas savo skunde ir apeliuoja į tai, jog be jo valios atliktas automatinis GPM delspinigių ir baudos įskaitymas, tačiau to paties skundo 4 punkte Pareiškėjas nurodė, jog laikotarpiu nuo 2016-05-30 iki 2016-06-27 savo noru į valstybės biudžetą sumokėjo sumą, lygią Panevėžio AVMI sprendime nurodytoms papildomai apskaičiuotoms GPM bei su juo susijusioms baudų ir delspinigių sumoms. Taigi Pareiškėjas aiškiai išreiškė savo valią sumokėdamas GPM delspinigius ir baudą dar 2016 m., tačiau šios sumos buvo įskaitytos tik pasibaigus mokestiniam ginčui.

Atsižvelgiant į išdėstytą, Sprendime konstatuojama, kad atleidimas nuo sumokėtų GPM delspinigių yra negalimas.

Inspekcija nurodo, jog Panevėžio AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjo prašymą, nenustatė aplinkybių, jog Pareiškėjo atžvilgiu būtų taikytini MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatyti atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagrindai. Centrinis mokesčių administratorius nurodo sutinkantis su Panevėžio AVMI sprendime išdėstyta pozicija. Pažymi, kad Pareiškėjo kaltė įrodyta ir patvirtinta 2019-01-29 LVAT priimta galutine nutartimi adm. byloje Nr. eA-109-968/2019 (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktas). Taip pat nenustatyta, kad Pareiškėjas įstatymą pažeidė dėl nuo Pareiškėjo valios nepriklausančių aplinkybių (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktas). Pareiškėjas laiku nesumokėdamas GPM padarė žalą biudžetui (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktas). Nenustatyta, kad Pareiškėjas įstatymų nuostatas pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčių įstatymo paaiškinimo ar suteiktos klaidingos konsultacijos (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas). Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas negali būti atleistas nuo baudų ir delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose numatytais pagrindais.

Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatas mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių mokėjimo, jeigu tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme. Tai reiškia, kad ši nuostata taikoma specialiais atvejais. Pareiškėjas pateiktame skunde teigia, kad 2019-01-31 mokesčių administratorius paskelbė gyventojus ir įmones atleisiantis nuo praeityje nesumokėtų mokesčių delspinigių, kai mokesčių mokėtojas patikslina savo deklaracijas už praėjusius laikotarpius (2014–2018 m.) ir deklaruoja pamirštus mokesčius, todėl mano, kad turi teisę į jo mokestinių prievolių sumažinimą.

Inspekcija pažymi, kad kaip skundžiame sprendime nurodė ir Panevėžio AVMI, ši nuostata taikoma pateiktoms mokesčių deklaracijoms ir prašymams – netaikoma delspinigiams, apskaičiuotiems nuo patikrinimo akte nustatytų mokesčių prievolių. T. y. šios sąlygos nėra taikomos atvejams, kai jau buvo atliktas mokesčių patikrinimas ir surašytas patikrinimo aktas, todėl nagrinėjamu atveju Pareiškėjas negali būti atleistas nuo baudos ir delspinigių nurodytu pagrindu.

Inspekcija nurodo, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, be kita ko, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), tačiau jų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio nurodo, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo. Pareiškėjas nevykdė savo mokesčių teisės aktuose įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Centrinio mokesčių administratoriaus nuomone, taikyti MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių arba juos sumažinti nėra pagrindo. Inspekcija pabrėžia, kad nuo baudų atleisti arba sumažinti jų dydį centrinis mokesčių administratorius taip pat neturi teisinio pagrindo.

Sprendime pažymima, kad nemokėdamas mokesčių įstatymų nustatytu laiku Pareiškėjas nemokamai naudojosi visuomenei priklausančiais pinigais ir yra teisinga atlyginti už tai įstatymu nustatyta delspinigių forma (LVAT 2018-11-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018).

Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, todėl atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą konstatuojama, kad Pareiškėjas turėjo galimybę tinkamai ir laiku suformuoti bei įvykdyti GPM prievolę, tačiau dėl pačio Pareiškėjo veiksmų ši prievolė nebuvo laiku įvykdyta. Todėl Pareiškėjui kilo atitinkamos mokesčių teisinės pasekmės, t. y. Pareiškėjui atsirado pareiga mokėti delspinigius už laiku nesumokėtus mokesčius bei paskirta bauda ir todėl Panevėžio AVMI pagrįstai neatleido Pareiškėjo nuo visų mokėtinų delspinigių bei neatleido nuo paskirtos baudos.

Inspekcija nurodo sutinkanti su Panevėžio AVMI pozicija, kad Pareiškėjo argumentai, jog pažeidimai padaryti teisinio neapibrėžtumo situacijoje, yra nepagrįsti.

Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 1 ir 4 punktus mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokesčių prievolę. Už savalaikį ir tinkamą mokesčių apskaičiavimą bei sumokėjimą, pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Atsižvelgdamas į teisės aktų reikalavimus, mokesčių mokėtojas turi pats išsiaiškinti, kaip apmokestinamos jo gaunamos pajamos ar valdomas turtas, savarankiškai užpildyti deklaracijas, apskaičiuojant priklausančius mokėti mokesčius, ir sumokėti juos atitinkamo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatytu terminu ir tvarka.

Pažymima, kad mokesčių ginčas baigėsi 2019-01-29 LVAT nutartimi, kuria buvo atmestas Pareiškėjo skundas ir patvirtinta, jog Pareiškėjas ginčo sandoriais siekė vienintelio tikslo – įgyti mokesčių naudą.

Pareiškėjas pateiktame skunde nurodo, kad mokesčių administratoriaus nustatyta pareiga Pareiškėjui sumokėti neproporcingai dideles su priskaičiuotu GPM susijusias mokėtinas sumas (baudą ir delspinigius), kurių suma sudaro 50 proc. apskaičiuoto mokėtino GPM, neatitinka MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje nustatytų protingumo, ekonominio tikslingumo kriterijų, kuriais privalo vadovautis mokesčių administratorius administruodamas mokesčius.

Atsakydama į šiuos Pareiškėjo argumentus, Inspekcija sprendime cituoja delspinigių skaičiavimą reglamentuojančius MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktą, 96 straipsnio 1 dalies 2 punktą. Nurodo, jog delspinigių paskirtis – užtikrinti mokesčių prievolės įvykdymą. Delspinigiai paprastai skaičiuojami visada, neskaičiuojant jų, būtų paneigta delspinigių paskirtis, nepaisyta teisių ir pareigų vienovės principo.

Dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio nurodo, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo.

Pareiškėjas nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje. Centrinio mokesčių administratoriaus nuomone, taikyti MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus principus ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių arba juos sumažinti nėra pagrindo. Pabrėžia, kad nuo baudų atleisti arba sumažinti jų dydį centrinis mokesčių administratorius taip pat neturi teisinio pagrindo.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą konstatuojama, kad Panevėžio AVMI pagrįstai neatleido Pareiškėjo nuo visų mokėtinų delspinigių bei nuo paskirtos baudos.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2019-05-27 sprendimas Nr. 69-55 tvirtintinas, Pareiškėjo 2019-06-14 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 23 381,26 Eur GPM delspinigių ir skirtos 34 460 Eur GPM baudos mokėjimo.

Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalį (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-01) mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme; yra šio įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu pagrindu, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą – jeigu yra sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

Vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalimi (2007-07-03 įstatymo Nr. X-1249 redakcija, galiojanti nuo 2007-07-19) atleidimo nuo pagal šio įstatymo 139 ir 140 straipsnius paskirtų baudų mokėjimo pagrindai yra: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) 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; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Sprendžiant Pareiškėjo atleidimo nuo GPM delspinigių klausimą, visų pirma, pažymėtina, jog, kaip yra nurodęs ir LVAT 2011-11-17 sprendime adm. byloje Nr. A-556-2918-11, pacituota MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostata atleidimą nuo delspinigių sieja su viena sąlyga – mokesčių mokėtojas turi būti nesumokėjęs delspinigių ar jų dalies arba delspinigiai turi būti neišieškoti, kitaip sakant, mokestinė prievolė sumokėti delspinigius turi būti nepasibaigusi. Ir tik nustačius šią aplinkybę, vertinama, ar egzistuoja MAĮ įtvirtinti atleidimo nuo delspinigių pagrindai. Tačiau iš ginčo bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjo mokestinė prievolė sumokėti GPM delspinigius, nuo kurių Pareiškėjas prašo būti atleistas, yra pasibaigusi.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog ginčo atveju automatiškai iš Pareiškėjo permokos įskaityti GPM delspinigiai negali lemti teisės būti atleistam nuo delspinigių mokėjimo praradimo. Automatinis ir nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausantis Pareiškėjo turėtos mokesčių permokos įskaitymas negali būti kliūtis spręsti Pareiškėjo atleidimo nuo delspinigių klausimą, nėra pagrindas taikyti MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatą ir neatleisti nuo delspinigių mokėjimo. Juolab, jog pozicijos, kad automatinis sumų įskaitymas tokiu atveju turi būti vertinamas atitikimo VAĮ 8 straipsnio nuostatų kontekste ir pagrįstas objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis, laikosi ir LVAT (žiūrėti LVAT 2018-12-11 nutartį adm. byloje Nr. eA-1203-602/2018).

Pareiškėjo nuomone, tai, kad jis suformavo tokio dydžio mokestinę permoką, kuri padengė tiek jam papildomai apskaičiuotą GPM, tiek delspinigių ir baudos sumas, nepaneigia fakto,

kad Pareiškėjas savo valios įskaityti permoką nepareiškė, nes permoka buvo įskaityta automatiškai, o vien prieš 3 metus suformuotos permokos dydis negali būti kliūtis Pareiškėjo teisėms įgyvendinti.

Pasisakydama dėl nurodytųjų argumentų, Komisija pažymi, jog Pareiškėjas neteisingai tvirtina, jog Inspekcija atliko automatinį turėtų permokų įskaitymą nepareiškus jam valios įskaityti pemokų sumas. Komisijos vertinimu, tiek byloje pateikti 2016-05-30, 2016-06-27 mokėjimų nurodymai, tiek Pareiškėjo 2019-02-14 prašyme Nr. SD045 atleisti nuo baudų ir delspinigių nurodytos aplinkybės, jog jis laikotarpiu nuo 2016-05-30 (dar Panevėžio AVMI net nepriėmus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuris pagal MAĮ 132 straipsnio nuostatas sukelia mokesčių mokėtojui teisinės pasekmės, sprendimas buvo priimtas 2016-06-02, taisytas 2016-06-06 sprendimu) iki 2016-06-27 į Inspekcijos surenkamąją sąskaitą sumokėjo Panevėžio AVMI sprendime nurodytą sumokėti papildomai apskaičiuotą GPM bei su juo susijusias sumas (baudą ir delspinigius), patvirtina buvus Pareiškėjo valią sumokėti tiek papildomai apskaičiuotą GPM, tiek GPM baudą ir delspinigius. Vėliau sekę mokesčių administratoriaus veiksmai – Pareiškėjas 2016-05-30 atliko mokėjimą, kai dar nebuvo suformuota GPM mokestinė prievolė, todėl 78 000 Eur mokėjimas buvo įskaitytas ankstesnėms pridėtinės vertės mokesčio ir nekilnojamojo turto mokesčio prievolėms padengti; Pareiškėjui inicijavus mokestinį ginčą, mokėjimo prievolė sumokėti GPM (mokėjimo prievolė – tai pinigų suma, kurią mokesčių mokėtojas arba asmuo privalo įstatymų ir (ar) kitų teisės aktų nustatyta tvarka sumokėti į VMI surenkamąsias sąskaitas (Įskaitymo taisyklių 3.7 papunktis) iki galutinės LVAT nutarties priėmimo mokestiniame ginče dar nebuvo atsiradusi, todėl Pareiškėjo sumokėtos sumos buvo traktuojamos kaip jo turimos mokesčių permokos, kurios be atskiro Pareiškėjo prašymo negalėjo būti įskaitytos ginčijamoms GPM ir su šiuo mokesčiu susijusioms sumoms padengti (Įskaitymo taisyklių 10 punktas) bei dėl kurių Pareiškėjui delspinigiai už visą mokestinio ginčo laikotarpį nebuvo skaičiuojami; LVAT 2019-01-29 priėmus galutinį sprendimą Pareiškėjo inicijuotame mokestiniame ginče, 2019-01-31 iš Pareiškėjo turimų permokų buvo padengtos šiame ginče aptariamos GPM, GPM delspinigių ir baudos nepriemokos (MAĮ 87 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti, o Įskaitymo taisyklių 17 punkte numatyta, kad mokesčių permokų sąskaitoje ir (arba) mokesčio skirtumo sąskaitoje esančiomis sumomis VMI administruojamų mokesčių mokestinės ir baudų už AN nepriemokos dengiamos automatiškai, be mokesčių mokėtojo prašymo, procedūra šių taisyklių 16 punkte nustatyta tvarka vykdoma kiekvieną darbo dieną), nepaneigia fakto, kad Pareiškėjas savo valia sumokėjo patikrinimo metu apskaičiuotą GPM ir su šiuo mokesčiu susijusias delspinigių ir baudos sumas. Be to, atsižvelgiant į aukščiau pacituotas Įskaitymo taisyklių nuostatas ginče susiklosčiusių faktinių aplinkybių kontekste, darytina išvada, jog mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjo turėtomis permokomis padengė jo mokestines nepriemokas, įskaitant ir GPM delspinigius.

Pareiškėjas skunde, atsižvelgdamas į LVAT 2018-12-11 nutartį adm. byloje Nr. eA-1203-602/2018, tvirtina, jog ginčo atveju automatinis sumų įskaitymas turi būti vertinamas atitikimo VAĮ 8 straipsnio nuostatomis kontekste ir pagrįstas objektyviais duomenimis, teisės aktų normomis. Komisijos nuomone, šiame ginče remtis Pareiškėjo nurodomu LVAT sprendimu nėra teisinio pagrindo, nes skiriasi šios bylos ir nagrinėjamo mokestinio ginčo faktinės aplinkybės. LVAT nagrinėtoje adm. byloje Nr. eA-1203-602/2018 konstatavo, kad pareiškėjo atžvilgiu atliktas delspinigių įskaitymas galimai buvo neteisėtas, nes pareiškėjas buvo išregistruotas iš PVM mokėtojų, nors ir toliau vykdė PVM apmokestinamą veiklą ir faktiškai buvo apmokestinamuojų asmeniu PVMĮ prasme, ir todėl PVM delspinigiai jam apskritai neturėjo būti apskaičiuoti. Nagrinėjamame mokestiniame ginče GPM delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo klausimas nebekyla, nes jis jau yra išspręstas LVAT 2019-01-29 priėmus nutartį Pareiškėjo inicijuotame mokestiniame ginče (adm. byloje Nr. eA-109-968/2019). Be to, kaip jau minėta, Komisijos vertinimu, ginče aptariami GPM delspinigiai paties Pareiškėjo valia buvo sumokėti į valstybės biudžetą, o mokesčių administratorius pasibaigus mokestiniam ginčui atliko delspinigių įskaitymo veiksmus pagal aukščiau aptartas Įskaitymo taisyklių nuostatas.



Iš šio ginčo nustatytų aplinkybių matyti, kad Pareiškėjo prašymo atleisti jį nuo apskaičiuotų GPM delspinigių pateikimo Panevėžio AVMI dieną – 2019-02-14 mokestinė prievolė sumokėti 23 381,26 Eur GPM delspinigių sumą jau buvo pasibaigusi, nes buvo įvykdyta įskaitymu (MAĮ 93 straipsnis numato, kad mokestinė prievolė (mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokestį, laiku sumokėti mokestį bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu (MAĮ 2 straipsnio 20 dalis) pasibaigia, kai: įvykdoma mokestinė prievolė; mokesčių administratorius priverstinai išieško mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką (1 ir 2 punktai). Pagal MAĮ 82 straipsnio nuostatas mokestinė prievolė įvykdoma ne tik mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimu, bet ir turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymu mokestinei nepriemokai padengti (1 ir 3 punktai). Taigi, nebesant prašymo, dėl kurio mokesčių administratorius turėtų priimti sprendimą, dalyko (GPM delspinigių), nebuvo ir teisinės galimybės atleisti Pareiškėją nuo ginčo GPM delspinigių mokėjimo.

Neatsižvelgiant į aukščiau išdėstytas aplinkybes, Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Pareiškėjo atstovo skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytus argumentus, sprendžia, jog ginčo byloje nenustatyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtinti mokesčių mokėtojo atleidimo nuo skirtų baudų (apskaičiuotų delspinigių) teisiniai pagrindai. Papildomai pažymi, jog mokesčių mokėtojo atleidimo tiek nuo delspinigių, tiek nuo baudų mokėjimo teisiniai pagrindai yra tapatūs, tačiau atleidimo nuo baudos mokėjimo galimybė nėra siejama su jos sumokėjimu (nesumokėjimu). Todėl Komisija toliau šiame sprendime pasisakys dėl Pareiškėjo skunde Komisijai akcentuotų atleidimo nuo ekonominių sankcijų mokėjimo pagrindų.

Iš Pareiškėjo skundo Komisijai matyti bei kaip patikslino Pareiškėjo atstovas ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, Pareiškėjas turėtų būti atleistas nuo GPM baudos (jos dalies) MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 bei 2 punktuose įtvirtintais pagrindais.

Pažymėtina, jog MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos teisės normos numato bendro pobūdžio atleidimo nuo baudos aplinkybes, kurias privalo įrodyti mokesčių mokėtojas ir jos yra vertinamojo pobūdžio dėl jų taikymo konkrečiam atvejui. Kaip ne sykį yra nurodęs LVAT savo praktikoje, tokiam vertinimui yra svarbūs mokesčius nustatantys teisės aktai, kuriuos pažeidė mokesčių mokėtojas ir pagal kuriuos buvo nustatyta prievolė sumokėti mokesčius. Todėl kiekvienu konkrečiu atveju, vertinant konkretaus mokesčių mokėtojo kaltės dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų klausimą MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto taikymo aspektu, turi būti atsižvelgiama į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį santykį, t. y. turi būti įvertinama, kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai, kurie yra pakankami konstatuoti konkretaus mokesčio mokėtojo kaltės dėl konkretaus mokesčio įstatymo pažeidimo klausimą (pavyzdžiui, LVAT 2011-06-27 nutartis adm. byloje Nr. A438-2122/2011).

Pareiškėjo atstovas skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo, jog Pareiškėjo kaltę padarius GPMĮ pažeidimą, dėl kurio jam buvo apskaičiuoti delspinigiai ir skirta bauda, paneigia ta aplinkybę, jog Pareiškėjas negalėjo žinoti, jog struktūrizavus fiziniams asmenims priklausantį verslą, kuris buvo atliktas siekiant ekonomiškai pagrįstų tikslų bei laikantis mokesčių įstatymų reikalavimų, mokesčiai bus apskaičiuoti ne pajamas gavusiems mokesčių mokėtojams, ne holdingo bendrovei UAB "A1" Group kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, o dividendus holdingo bendrovei išmokėjusiam Pareiškėjui. Mokesčių administratorius, Pareiškėjo tvirtinimu, nepagrįstai Pareiškėjo UAB "A1" Group išmokėtus dividendus perapibūdino į kitas pajamas. Dėl nurodytųjų argumentų Komisija pažymi, jog subjektyvus Pareiškėjo jo paties atliktų sandorių, jų mokestinių teisinių pasekmių vertinimas nepaneigia jo kaltės dėl padarytų GPMĮ pažeidimų, kuri, be kita ko, yra konstatuota ir įsiteisėjusia LVAT 2019-01-29 nutartimi adm. byloje Nr. eA-109-968/2019 teismui nurodžius, jog „ginčo sandorių sudarymu iš esmės buvo siekiama vienintelio tikslo – sudaryti prielaidas Bendrovės akcininkams A. ir I. R. išmokėti dalį dividendų iš Bendrovės nepaskirstyto pelno už 2012 ir 2013 m. Holdingo bendrovei iš Bendrovės lėšų pervestų dividendų sumos, taip išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei šias sumas kaip dividendus savo akcininkams A. ir I. R. Bendrovė būtų išmokėjusi tiesiogiai. Atsižvelgdama į tai ir vadovaudamasi kitais šioje nutartyje išdėstytais argumentais, pagrindžiančiais

faktą, kad dėl ginčo sandorių naudą gavo Bendrovė, teisėjų kolegija kaip nepagrįstus atmeta apeliacinio skundo argumentus, kad Bendrovė mokesčių administratoriaus nustatytų pažeidimų nepadarė ar kad ji dėl to yra nekalta, nes pati nesudarė ginčo sandorių ir neatliko jokių veiksmų, kurių pagrindu mokesčių administratorius taikė MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas“. Atsižvelgiant į Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 2 dalį, kuri numato, jog faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys, darytina išvada, jog įsiteisėjusiu teismo sprendimu konstatavus Pareiškėjo kaltę dėl ginče aptariamo GPMĮ nuostatų pažeidimo, nėra teisinio pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM baudos MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytuju pagrindu.

Dėl atleidimo nuo baudos mokėjimo tuo pagrindu, kad mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktas), pasisakytina, jog pagal LVAT suformuotą praktiką „šis atleidimo nuo baudos pagrindas sietinas su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*), kurių savo veikloje mokesčių mokėtojas nenumatė ir numatyti negalėjo ir dėl šių aplinkybių poveikio atsiradę padariniai negalėjo būti veikiami mokesčių mokėtojo valios. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Tačiau žmogaus poveikis mokesčio mokėtojo veiklai tik tuomet eliminuoja mokesčio mokėtojo valią, kai prieš jį naudojamas absoliutus smurtas (*vis absoluta*), kurio mokesčio mokėtojas negali išvengti, jam pasipriešinti ar nuo jo apsiginti“ (LVAT 2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A15-141/2005, 2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A575-753/2011 ir kt.).

Komisija, atsižvelgdama į nurodytąją LVAT praktiką, nurodo nesutinkanti su Pareiškėjo šiame ginče dėstoma pozicija, jog teisinio neapibrėžtumo situacija, kurią sukūrė Pareiškėjui verslo struktūros neatitinkančių mokesčių sumų apskaičiavimas pritaikius teisės aktus, kurie veiksmų atlikimo metu negaliojo, patenka į *force majeure* aplinkybių taikymo sritį. Kaip jau minėta aukščiau, Pareiškėjo sąmoningais veiksmais sudarant ginčo sandorius, kuriais buvo siekiama vienintelio tikslo – sudaryti prielaidas Pareiškėjo akcininkams išmokėti dalį dividendų iš Pareiškėjo nepaskirstyto pelno taip išvengiant mokesčių įstatymuose numatytų mokestinių prievolių, kurios atsirastų, jei šias sumas kaip dividendus savo akcininkams A. ir I. R. Pareiškėjas būtų išmokėjęs tiesiogiai, sukurta situacija nepatenka į aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure*, taikymo sritį, todėl Pareiškėjas nurodytuju pagrindu nuo baudos negali būti atleistas. Juolab, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte yra imperatyviai nurodyta, jog aplinkybėmis, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, nelaikomi paties mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas.

Pareiškėjas skunde Komisijai išdėstė prašymą atleisti jį nuo GPM baudos mokėjimo vadovaujantis teisingumo ir protingumo principai. Šių principų taikymo būtinybę, pasak Pareiškėjo, pagrindžia tai, kad Pareiškėjas nepiktnaudžiavo mokestinio ginčo institutu, pažeidimai buvo padaryti teisinio neapibrėžtumo situacijoje bei tai, kad Pareiškėjui skirtų mokestinių sankcijų dydis neatitinka nubaudo ir prevencijos tikslų.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjo argumentų paminėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog ir nesant MAĮ įtvirtintų atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo pagrindų, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo jų mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais. Tačiau santykinai didelės ekonominių sankcijų sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo jų mokėjimo (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013), juolab, kad šiame mokestiniame ginče dėl delspinigių ir baudos apskaičiavimo pagrįstumo bei jų dydžio yra pasisakęs LVAT 2019-01-29 nutartyje adm. byloje Nr. eA-109-968/2019 (nutarties 40 punktas). Pagal LVAT praktiką atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik esant *išskirtinėms aplinkybėms* (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018), kurių buvimas / nebuvimas yra įvertinamas konkrečioje situacijoje. Tokiomis aplinkybėmis, anot LVAT pozicijos, gali būti pripažįstami netinkamai atlikti mokesčių administratoriaus veiksmai

(pavyzdžiui, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus), kontrolės veiksmų atlikimo vilkinimas, mokesčių mokėtojo elgesys (bendradarbiavimas, pažeidimų pripažinimas ir apskaičiuotų nepriemokų padengimas) kontrolės veiksmų metu ar po jų. Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos. Jokių išskirtinių aplinkybių nenurodė bei nepagrindė ir pats Pareiškėjas. Todėl Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, neturi pagrindo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi, atleisti Pareiškėją nuo baudos (jos dalies) mokėjimo.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad ginčijamas Inspekcijos sprendimas yra teisėtas ir pagrįstas, naikinti jį Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-05-27 sprendimą Nr. 69-55.

Pagal MAĮ 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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė