



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. T. 2019-04-29 SKUNDO**

2019 m. birželio 25 d. Nr. S-79 (7-58/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės,
pavarduojančios Komisijos pirmininką
komisijos narių

Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja
Evaldo Raistensio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovams

Jelenos Krochmalienės

E. S.
E. S.
Ingridai Kemežienei
Igoriui Janavičiui

mokesčių administratoriaus atstovui

2019 m. birželio 4 d. posėdyje išnagrinėjusi L. T. (toliau – Pareiškėja) 2019-04-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-04-04 sprendimo Nr. 68-43, n u s t a t ė:

Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjos 2008 – 2013 m. laikotarpio gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, apskaičiavo 190464,55 Eur GPM, 98595,97 Eur GPM delspinigius ir 19046 Eur GPM baudą. Dėl patikrinimo metu apskaičiuotų sumų vyko mokestinis ginčas, kuris pasibaigė LVAT 2018-11-14 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-1139-575/2018, kuriuo Pareiškėjos skundas buvo atmestas.

Pareiškėja Klaipėdos AVMI pateikė prašymą atleisti nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių. Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi Pareiškėjos prašymą, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 8 str. 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo principais bei atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas dėl mokesčių administratoriaus specialisto ligos buvo sustabdytas nuo 2013-04-25 iki 2013-09-19, nutarė atleisti nuo dalies GPM delspinigių, apskaičiuotų už sustabdymo

laikotarpį dėl specialistės ligos, t. y. Pareiškėja Klaipėdos AVMI 2019-01-04 sprendimu Nr. (28.19)-KD13-2 atleista nuo 8456,62 Eur GPM delspinigių. Nuo likusių 108323,35 Eur GPM delspinigių Pareiškėja nebuvo atleista, nes nenustatyti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose įtvirtinti atleidimo nuo nesumokėtų delspinigių pagrindai.

Inspekcija savo 2019-04-04 sprendimu Nr. 68-43 minėtą Klaipėdos AVMI sprendimą patvirtino.

Inspekcija nurodė, kad mokesčių mokėtojai nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies bei paskirtų baudų atleidžiami vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 dalyje nustatytais teisiniais pagrindais, konkrečiai, jeigu yra šio Įstatymo 141 str. 1 dalyje nustatytas pagrindas. Pagal MAĮ 100 str. nuostatas tik nuo delspinigių yra atleidžiama ir kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 str. 1 d. 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims, taip pat jeigu tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme.

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja neįrodė nei vienos aplinkybės, esant kuriai galėtų būti atleistas nuo delspinigių ir baudų mokėjimo.

Inspekcija konstatavo, kad MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktas nustato, kad mokesčių mokėtojas turi įrodyti, jog nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Mokesčių mokėtojui, laiku neįvykdžiusiam savo pagrindinės prievolės, mokesčio sumokėjimo laiku ir teisingai, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą delspinigių sumą. Dėl kokių priežasčių mokestinė prievolė nebuvo įvykdyta skaičiuojant delspinigius nėra svarbu. Už tinkamą mokestinių prievolių vykdymą atsakingas tik mokesčių mokėtojas, o delspinigių skaičiavimas siejamas tik su mokesčių mokėtojo neteisėtu elgesiu mokant mokesčius. Kaltė yra asmens psichinis santykis su jo veiksmais ir jų padariniais, todėl nagrinėjant, ar egzistuoja pagrindas atleisti Pareiškėją nuo minėtų delspinigių ir baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkte nustatytu pagrindu, turi būti nustatyta, ar Pareiškėja, padariusi Inspekcijos nustatytas veikas, suprato, ar, atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių, turėjo ir galėjo suprasti, kad pažeidžia Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) nuostatas. Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, jog Pareiškėja 2008–2012 metų laikotarpiu iš nenustatytų šaltinių gavo 4175831 Lt pajamų, kurios gavimo metu nebuvo apmokestintos GPMĮ nustatyta tvarka, buvo patvirtintos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2018-11-14 nutartimi adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018, kas patvirtina bei neleidžia abejoti, kad Pareiškėja neapskaičiavo ir nustatyta tvarka nesumokėjo į biudžetą GPMĮ dėl savo kaltės. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija konstatavo, kad atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių ir baudos, nesant kaltės, nėra pagrindo.

Inspekcija nurodė, kad MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą mokesčių mokėtojas nuo delspinigių ir baudų atleidžiamas, jeigu 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. Inspekcija, remdamasi LVAT praktika (*LVAT 2005-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A15-141/2005, 2014-04-01 nutartis adm. byloje Nr. A556-947/2014, 2017-10-31 nutartis adm. byloje Nr. A-1328-261/2017*), įvertino atleidimo minėtu pagrindu galimybę ir nurodė, kad nenustatyta aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure* ar kitoms nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančioms aplinkybėms, kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, taip pat Pareiškėja nepateikė jokių duomenų apie minėtų aplinkybių buvimą, todėl negali būti atleista nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 2 punktą.

Inspekcija nurodė, kad pagal MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudų ir delspinigių mokėjimo, kai nepadaro žala biudžetui. Inspekcija, remdamasi LVAT praktika, nurodė, kad mokesčių mokėtojui mokesčio įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjus į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna

pajamų atitinkamo mokesčio forma, todėl jam (biudžetui) paprastai padaroma žala ir tokiu būdu nėra MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo baudos ir delspinigių (*LVAT 2017-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1321-442/2017*). Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjas įstatymų nustatytais terminais ir tvarka nesumokėjo GPM, todėl atsirado žala valstybės biudžetui, t. y. valstybė atitinkamu laikotarpiu neturėjo biudžete pajamų, kurios jai teisėtai priklausė, taip Pareiškėjos kaltais veiksmais buvo padaryta reali žala valstybės biudžetui. Šios aplinkybės nepaneigia byloje nustatytas faktas, jog Pareiškėja vėlesniais mokestiniais laikotarpiais sumokėjo patikrinimo metu apskaičiuotą GPM prievolę. Atsižvelgiant į minėtas aplinkybes, Pareiškėja negali būti atleista nuo delspinigių ir baudos mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 3 punkte įtvirtintu pagrindu.

Inspekcija taip pat pažymėjo, kad byloje nėra duomenų, kad Pareiškėja mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jai suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, kuri centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą). Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja nepateikė duomenų, kad kreipėsi į mokesčių administratorių ir pastarasis Pareiškėjai suteikė klaidingą konsultaciją, todėl nėra pagrindo Pareiškėją atleisti nuo delspinigių ir baudos mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 d. 4 punktą.

Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad patikrinimo metu apskaičiuota 190464,55 Eur GPM mokestinė prievolė yra sumokėta, visą ginčo laikotarpį (nuo 2015-09-14) yra areštuotas Pareiškėjai priklausantis turtas, jos teisė disponuoti mokestinio ginčo sumą atitinkančios vertės turtu visą ginčo laikotarpį buvo ir tebėra suvaržyta, nepaisant to, kad Pareiškėja 2016-10-24 sumokėjo 190464,55 Eur ir 2018-11-19 sumokėjo 19510,55 Eur. Pareiškėja jau patyrė neigiamas papildomas apskaičiuotų ir ginčytų mokesčių pasekmes viso ginčo laikotarpiu, kas galėtų būti vertinama kaip papildoma sąlyga atleidžiant Pareiškėją nuo GPM delspinigių ir baudos mokėjimo.

Inspekcija pažymėjo, kad pagal MAI 40 str. mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę 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 lydimojo teisės akto nustatytu terminu ir tvarka, vykdyti kitas pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu. Neįvykdžius šios pareigos mokesčių mokėtojui atsiranda teisinės pasekmės, t. y. už nesavalaikį mokesčių mokėjimą yra skaičiuojami delspinigiai, o už neteisėtą mokėtino mokesčio sumažinimą skiriama bauda. Todėl mokesčių sumokėjimo faktas yra siejamas tik su MAĮ 141 str. 2 d. įtvirtinta norma, kad nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs, kas suprantama kaip įstatymu nustatyta privaloma sąlyga svarstyti, ar egzistuoja kuris nors iš MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytų atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindų, o pats mokestinės prievolės įvykdymo faktas nėra pagrindas atleisti nuo pagrįstai pritaikytos sankcijos už mokesčių įstatymų nevykdymą.

Inspekcija pažymėjo, kad LVAT 2013-02-28 nutartyje adm. byloje Nr. A438-244/2013 nurodė, kad aplinkybė, jog mokesčio mokėtojas mokesčių, susijusių su paskirta bauda yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas ai išdėstytas, nėra savarankiškas ir absoliutus atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindas, o yra viena iš būtinų sąlygų tam, kad nustačius MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytą pagrindą, būtų galima mokesčių mokėtoją atleisti nuo baudų mokėjimo. Dėl Pareiškėjams taikomo turto arešto, Inspekcija pažymėjo, jog MAĮ 95 ir 101 straipsnių nuostatos suteikia mokesčių administratoriui teisę taikyti šį mokestinės prievolės

īvykdymo ūztikrinimo būdā, o jo pagrīstumas gali būti ginčijamas atskirame administracīnīame procese.

Inspekcija taip pat paŕymējo, kad Pareiškēja, pasīrīnkusi ginčyti papildomai apskaičiuotas sumas, privalējo īvertinti MAĪ 110 str. 1 dalies nuostatas, kad kilus mokestinīam ginčui, skundo padavimas stabdo tik ginčijamŭ mokesčių, baudŭ ir delspīnīgiŭ priverstinī īšieškojīmā, tačiau tai nēra kliŭtis taikyti mokestinēs prīvolēs ūztikrinimo priemones, nurodytas MAĪ 95 straipsnyje (nagrīnējamu atveju - delspīnīgiŭ skaičiavimas), arba pagrindas jas naikinti, todēl delspīnīgiai ūž ne laiku sumokētā mokesčių buvo skaičiuojami. Pagal MAĪ 98 straipsnio 1 dalies 2 punktā, sustabdžius mokesčio priverstinī īšieškojīmā MAĪ 110 str. 1 dalyje nurodytu atveju, delspīnīgiai skaičiuojami ūž visā sustabdymo laikotarpī, jeigu mokesčių mokētojo skundas buvo atmestas. Kaip minēta, LVAT īš esmēs īsnagrīnējēs vykusī mokestinī ginčā, 2018-11-14 nutartimi Pareiškējos skundā atmetē.

Inspekcija, pasīsakydama dēl Pareiškējos prašymo atleisti nuo delspīnīgiŭ ar jŭ dalies mokējimo vadovaujantis MAĪ 8 str. 3 dalyje ītvirtintais protingumo ir teisingumo principais, nes, pasak Pareiškējos, apskaičiuota delspīnīgiŭ suma yra neproporcingai didelē, Inspekcija nurodē, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai didelēs delspīnīgiŭ sumos savaiame nesudaro pagrīndo sprēsti klausīmā dēl atleidimo nuo delspīnīgiŭ (*LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013*), atleidimas nuo delspīnīgiŭ mokējimo yra galimas tik esant īsskirtinēs aplinkybēs (*LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017*, *2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018*), o ginčo situacijoje jokios īsskirtinēs aplinkybēs nēra nustatytos, mokesčių administratorius Pareiškējŭ tikrinimo veiksmus pradējo ir atliko jam MAĪ suteiktose kompetencijos ribose, patikrinimas atliktas ūž 2008–2013 m. mokestinī laikotarpī, nepaŕeidžiant MAĪ 68 str. 1 dalyje ītvirtintŭ patikrinimo atlikimo senaties terminŭ, patikrinimo atlikimo trukmē buvo objektyviai sāllygota ir paties Pareiškējo veiksmy (pateikto prašymo sustabdyti patikrinīmā), vykdant mokesčių administratoriaus nurodymus, būtinybēs īvertinti Pareiškējo pateiktus paaiškinimus, atlikti kitŭ mokesčių mokētojŭ kontrolēs veiksmus, gauti ir īvertinti informacijā īš kitŭ mokesčių administratoriŭ. Todēl nēra pagrīndo, vadovaujantis MAĪ 8 str. 3 dalimi, atleisti Pareiškējā nuo baudos ir delspīnīgiŭ (ar jŭ dalies) mokējimo.

Inspekcija īvertino ir Pareiškējos teiginī, kad atleidimas nuo delspīnīgiŭ ir baudos atitinka taikomos mokesčių amnestijos principus. Inspekcija nurodē, kad MAĪ 100 str. 1 d. 2 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokētojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamŭ (apskaičiuotŭ), bet nesumokētŭ (neīšieškotŭ) delspīnīgiŭ ar jŭ dalies, jeigu tokia teisinē galīmybē yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija). Inspekcija īsdēstē MAĪ Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsniŭ pakeitimo ir įstatymo papildymo 40' straipsniu 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 11 str. 1 dalies nuostatas ir nurodē, kad minēta įstatymīnē nuostata taikoma pateiktoms mokesčių deklaracijoms ir prašymams, bet netaikoma delspīnīgiams, apskaičiuotiems nuo patikrinimo akto mokestinīŭ prīvoliŭ, t. y. šios sāllygos nēra taikomos atvejams, kai jau buvo atliktas mokestinis patikrinimas ir surašytas patikrinimo aktas, todēl nagrīnējamu atveju, Pareiškēja negali būti atleistas nuo baudos ir delspīnīgiŭ mokējimo nurodytu pagrīndu.

Pareiškēja pateiktame skunde laikosi pozicijos, kad egzistuoja pagrindas atleisti jā nuo delspīnīgiŭ ir baudŭ mokējimo teisingumo ir protingumo principŭ pagrīndu, kas atitiktŭ tiek MAĪ, tiek teismŭ praktikos nuostatas. Pareiškēja paŕymi, kad MAĪ 8 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad mokesčių administratorius, adminīstruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. LVAT savo praktikoje yra nurodēs, kad sankcijŭ ūž mokesčių įstatymŭ paŕeidimus nei prevencinis, nei nubaudimo poveikis neturētŭ būti toks, kad neatitiktŭ teisingumo ir protingumo kriterijŭ (*žr. pvz. LVAT 2016-07-14 nutartį adm. byloje Nr.*

A-1411-556/2016, 2014-03-25 nutartį adm. byloje Nr. A556-971/2014, 2012-04-16 nutartį adm. byloje Nr. A-602-1217-12, 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A556-2544/2011).

Pareiškėja nurodo, kad mokestinis tyrimas bei patikrinimas truko daugiau nei 3,5 metų. Nurodoma, kad LVAT nutartyje pasisakė tik dėl delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo, o Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių klausimų nenagrinėjo, be to, LVAT nieko konkrečiai nepasisakė dėl specifinių Pareiškėjos prašyme atleisti nuo delspinigių mokėjimo įvardintų aplinkybių. Tokios LVAT išvados nebuvo kliūtis Klaipėdos AVMI atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo už laikotarpį, kai sirgo patikrinimus atlikusi pareigūnė. Tai tik patvirtina, kad delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo ir atleidimo nuo pagrįstai apskaičiuotų delspinigių mokėjimo klausimai savo teisine prigimtimi skiriasi. Kadangi Inspekcija tokį atleidimą pripažino teisiškai pagrįstu, taigi, turi būti teisiškai įvertintos ir kitos Pareiškėjo nurodomos aplinkybės, kurios patikrinimo trukmės ištesimus daro nesuderinamus su teisės aktų reikalavimais / teisingumo ir protingumo principais.

Pareiškėja akcentuoja, kad mokestinis patikrinimas truko nuo 2013-03-28 iki 2015-08-20 (nors pavedimai tikrinti buvo pratęsti tik iki 2015-06-29). Patikrinimo aktas buvo surašytas 2015-08-20 ir Pareiškėjai išsiųstas tik 2015-09-08, t. y. praėjus daugiau kaip 2 mėnesiams nuo pavedimų atlikti mokestinius patikrinimus termino pabaigos. Pareiškėjos nuomone, toks procedūros tęsimas niekaip nesujęs su Pareiškėjos elgesiu ar valia, o už visą šį laikotarpį Pareiškėjai skaičiuoti delspinigiai.

Pareiškėja taip pat akcentuoja, kad patikrinimai buvo sustabdyti ne tik dėl mokesčių administratoriaus pareigūno ligos, bet ir nuo 2014-12-10 iki 2015-06-29 (t. y. daugiau nei 6 mėnesius) dėl papildomos informacijos surinkimo iš juridinių asmenų bei didelės pateiktų dokumentų apimties, nors iš patikrinimo akto matyti, kad operatyvaus IĮ "A1" patikrinimo pažyma Nr. FR1041-12 buvo surašyta dar 2015-01-05 (Klaipėdos AVMI 2015-08-20 patikrinimo akto Nr. 0680-609, 2 psl.). Taigi, neaišku, kodėl mokesčių administratorius delsė atnaujinti patikrinimą dar beveik 5 mėnesius, t. y. nuo 2015-01-05 kai buvo surašyta IĮ "A1" operatyvaus patikrinimo pažyma (sustabdymo tikslas), iki 2015-06-29, kai buvo atnaujintas patikrinimas.

Pareiškėja nurodo, kad mokestiniai patikrinimai buvo ne kartą pratęsti. Pavyzdžiui, 2013-09-20–2013-10-15 laikotarpiu mokestinis patikrinimas pratęstas dėl mokestinio patikrinimo užbaigimo ir patikrinimo akto surašymo (kas rodo, jog, mokesčių administratoriaus nuomone, patikrinimo aktui buvo surinkta pakankamai informacijos). Visgi, patikrinimas buvo vėl tęsiamas dar metus ir po metų (laikotarpiu nuo 2014-10-22–2014-11-17) vėl pratęstas dėl tos pačios patikrinimo akto surašymo priežasties, ir po šio pratęsimo, vykdytas dar beveik metus. Pareiškėjos nuomone, tai rodo, kad patikrinimų pratęsimo priežastys buvo nurodomos formaliai, o realiai patikrinimas buvo tęsiamas neatliekant efektyvių ir konstruktyvių veiksmų, siekiant kuo greičiau jį užbaigti. Dėl tokių Klaipėdos AVMI pareigūnų veiksmų Pareiškėjos mokėtina delspinigių suma ženkliai išaugo.

Skunde nurodoma, kad nuo 2012-03-26 iki 2013-02-20 (net 11 mėnesių) buvo vykdyti Pareiškėjos mokestiniai tyrimai, sudarantys prielaidas greitesniam mokestinio patikrinimo procedūros atlikimui. Bendras (mokestinio tyrimo ir patikrinimo metu) mokestinių prievolių tikrinimas vyko apie 3,5 metų, kas sąlygojo neprotingai didelės GPM delspinigių sumos apskaičiavimą. Administracinių teismų praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad teisinėje valstybėje negali susiklostyti tokia padėtis, kai mokestinis patikrinimas trunka neribotą laiką, be pateisinamų priežasčių mokesčių administratoriui nevykdant tiesiogiai mokesčių įstatymuose jam numatytų funkcijų (*žr., pvz. LVAT 2010-03-04 nutartį adm. byloje Nr. AM633/2010, 2011-05-26 nutartį adm. byloje Nr. A575-956/2011*). Mokesčių administratoriui nesiimant jo diskrecijoje esančių veiksmų atliekant mokestinį patikrinimą yra neproporcingai pažeidžiami mokesčio mokėtojo teisėti lūkesčiai, jog mokestinis patikrinimas bus atliktas per objektyviai įmanomą trumpiausią laiką.

Pareiškėja nurodo, kad reikalavimas mokesčių administratoriui priimant sprendimą sustabdyti mokestinį patikrinimą atsižvelgti į objektyvias priežastis kyla ir iš mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) numatytos pareigos užtikrinti, kad mokestinis patikrinimas būtų atliktas per objektyviai įmanomą kuo trumpesnę laikotarpį ir nebūtų nepagrįstai vilkinamas (žr. pvz. *LVAT 2010-03-04 nutartis adm. byloje Nr. A575-1633/2010*). Neįvardijus mokestinio patikrinimo stabdymo priežasčių, arba apsiribojus tik abstraktaus pobūdžio formuluotėmis, mokestinio patikrinimo proceso sustabdymas yra akivaizdžiai nepagrįstas bei nepaisoma taisyklių, reglamentuojančių mokestinio patikrinimo sustabdymą, mokesčių administratorius nevykdo prievolės tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų, paneigiama pareiga atliekant mokesčių administratoriui priskirtas funkcijas stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (žr. pvz. *LVAT 2008-07-11 nutartį adm. byloje Nr. A556-1323/2008*; *2012-12-19 nutartį adm. byloje Nr. A602-2969/2012*; *2016-11-08 išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas adm. byloje Nr. eA-794-556/2016*).

Pareiškėjos nuomone, šios pareigos atlikti mokestinį patikrinimą per įmanomai trumpiausią laikotarpį ir kuo mažiau trikdyt mokesčių mokėtojo veiklą nesilaikyta: Pareiškėjos mokestinis patikrinimas vyko nepagrįstai ir neprotingai ilgą laiką, kas sukėlė Pareiškėjai neigiamas finansines pasekmes, t. y. neproporcingai didelę delspinigių sumą. Klaipėdos AVMI, atleisdama Pareiškėją nuo dalies delspinigių mokėjimo, pripažino, kad egzistuoja pagrindas atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo už mokestinio patikrinimo sustabdymo laikotarpius, kurie nesuderinami su teisės aktų reikalavimais. Pareiškėjos nuomone, ši išaiškinimą Klaipėdos AVMI bei Inspekcija taikė per siaurai, t. y. egzistavo pagrindas atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo ne tik sustabdymo dėl specialistės ligos laikotarpiu, tačiau daug platesne apimtimi. Todėl Inspekcija nepagrįstai neatleido Pareiškėjos nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Pareiškėjos nuomone, delspinigių sumažinimas dėl ilgos mokestinio tyrimo, patikrinimo bei ginčo trukmės atitiktų ir Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (LAT) bei Europos Žmogaus Teisių Teismo (EŽTK) formuojamą praktiką. Joje pripažįstama, kad ilgas bylos nagrinėjimo laikotarpis, per kurį asmuo yra netikrumo būsenoje, nežinodamas, kaip pasibaigs bylos nagrinėjimas, yra pagrindas švelninti galutinę taikytiną sankciją (žr., *LAT 2018-03-13 nutartį baudžiamojoje byloje Nr. 2k-7-8-788/2018*). Mokestinis tyrimas ir patikrinimas Pareiškėjos atžvilgiu vyko apie 3,5 metų, o mokestinis ginčas vyko dar 3 metus, todėl delspinigių suma apskaičiuota už 7,5 metų laikotarpį. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių teisės pagrindu priimami mokesčių administratoriaus sprendimai savo prigimtimi prilyginami baudžiamąjį poveikį turinčioms priemonėms (žr., *LAT 2008-03-04 nutartis b. b. Nr. 2K-102/2008*, *LAT 2007-11-13 nutartis b. b. Nr. 2K-686/2007*; *EŽTT 2008-11-04 sprendimas byloje Balsytė-Lideikienė v. Lithuania, Nr. 72596/01*), švelnesnės sankcijos (atleidžiant Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo) taikymas atitiktų EŽTT bei LAT pateiktus išaiškinimus.

Pareiškėjos teigimu, delspinigiai jo atžvilgiu atlieka ne tik kompensavimo funkciją, tačiau akivaizdžiai turi ir nubaudo elementą. Pareiškėjos nuomone, jai paskirtas baudžiamąjį poveikį turinčių delspinigių dydis akivaizdžiai neatitinka Klaipėdos AVMI minėtos protingos skirtingų interesų pusiausvyros, teisingumo ir protingumo principų. Pareiškėjai apskaičiuota bendra GPM delspinigių suma (116779,97 EUR) sudaro net 61 proc. priskaičiuotos GPM sumos. Bendrai sankcijos nuo papildomai apskaičiuotos GPM sumos sudaro 72 proc. papildomai apskaičiuotos GPM sumos. Pareiškėjos nuomone, toks jiems skirtų sankcijų (nubaudo elementą turinčių delspinigių bei baudų) dydis, kuris artimas pačios mokestinės prievolės dydžiui, yra neproporcingas ir neatitinka minėtų LVAT praktikoje suformuotų teisingumo ir protingumo kriterijų.

Pareiškėjos nuomone, jos atveju egzistuoja šios išskirtinės aplinkybės, suteikiančios pagrindą atleisti nuo delspinigių mokėjimo: 1) ypatingai didelis sankcijų santykinis dydis, lyginant jį su papildomai apskaičiuota mokesčių suma. Tai, kad vertinant mokestinių sankcijų

pagrįstumą turi būti atsižvelgiama ir į delspinigių dydį, savo praktikoje pripažįsta ir LVAT (žr. *minėtą LVAT 2012-04-16 nutartį adm. byloje Nr. A-602-1217-12*); 2) konstatuoto pažeidimo pobūdis, susijęs su itin sudėtinga faktinių aplinkybių įrodinėjimo našta – patikrinimo metu vertinti daugiau nei 10 metų senumo įvykiai; 3) taikomo turto arešto mastas, nuo 2016 m. beveik dvigubai viršijantis mokestinę nepriemoką (plačiau dėl arešto masto pasisakyta Skundo 28-30 punktuose); 4) Klaipėdos AVMI padarytos aritmetinės klaidos nustatant mokestinę bazę, į kurias buvo atkreiptas dėmesys apeliaciniame skunde LVAT, tačiau LVAT į jas neatsižvelgė tik dėl jų ribojančių apeliacinio skundo ribų.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepagrįstai nevertino minėtų aplinkybių, sprendama Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių dydžio įtakos jų atleidimui nuo šių delspinigių mokėjimų minėtų aplinkybių kontekste.

Pareiškėja pažymi, kad visą ginčo laikotarpį (nuo 2015-09-14 iki šiol) yra areštuotas Pareiškėjai priklausantis turtas, taip užtikrinant Pareiškėjos mokestinės prievolės vykdymą. Inspekcija 2015-09-14 areštavo Pareiškėjos turtą už 190465,20 EUR, o 2015-11-23 arešto mastą padidino iki 308107,38 N. D. arešto mastas nebuvo sumažintas nepaisant to, kad Pareiškėjas 2016-10-24 sumokėjo 190210,85 EUR GPM. Pareiškėja nurodo, kad 2015-11-23 bendras jos ir jos sutuoktinio turto arešto mastas – 607370 EUR, kai tuo tarpu mokestinė nepriemoka (be ginčo delspinigių) nuo 2016-10-24 – 356901 EUR, o nuo 2018-11-21 – 226 693 EUR.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos požiūris, kad mokesčių administratorius turėjo teisę taikyti turto areštą, o Pareiškėja turėjo šį galimą jų teisių apribojimą įvertinti inicijuodami mokestinį ginčą, demonstruoja išimtinai formalų požiūrį, siekiant neatsakyti į šį Pareiškėjos argumentą apskritai. Pareiškėja neginčijo ir supranta, kad Inspekcija turėjo teisę pradėti taikyti reikalavimo užtikrinimo priemones, pvz., turto areštą, tačiau nurodoma, kad mokesčių administratorius negali piktnaudžiauti jam suteiktomis teisėmis ir turėtų jomis naudotis protingai ir proporcingai (t. y., tik tiek, kiek būtina valstybės interesų apsaugai užtikrinti). Pareiškėjos atžvilgiu, akivaizdu, kad turto areštas net ir pasibaigus mokestiniam ginčui ir Pareiškėjai įvykdžius jų mokestines prievoles yra nepagrįstai tęsiamas tokiu mastu, kuriam nebėra jokio teisinio pagrindo. Taip pat turto arešto taikymo teisėtumas ginčo laikotarpiu savaime negali būti pagrindas ignoruoti skundo argumentus, kad Pareiškėja patyrė neigiamas papildomai apskaičiuotų mokesčių pasekmes, ir tai vertintina kaip viena iš reikšmingų aplinkybių sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių klausimą protingumo ir teisingumo principų pagrindu.

Pareiškėja teigia, kad jei būtų areštuotas ne turtas, o atitinkamo dydžio mokesčio permoka, delspinigiai už mokestinio ginčo laikotarpį iš viso nebūtų skaičiuoti. Pareiškėjos nuomone, teisinės pasekmės neturėtų skirtis priklausomai nuo to, kokio pobūdžio turtas yra areštuotas.

Pareiškėjos tvirtinimu, svarstant Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo klausimą turi būti atsižvelgta į Klaipėdos AVMI padarytas aritmetines klaidas nustatant Pareiškėjos mokestinę bazę. Pareiškėja šias klaidas pastebėjo ir jas aiškiai įvardino savo apeliaciniame skunde LVAT (Priedas Nr. 3), tačiau LVAT į jas neatsižvelgė dėl jų ribojančių apeliacinio skundo ribų, taigi, jos liko neištaisytos ir lėmė ne tik didesnę apskaičiuotą papildomų mokesčių, tačiau ir mokestinių sankcijų dydį. Būtent, Klaipėdos AVMI neįvertino Pareiškėjos sutuoktinio iš AB SEB banko gautos paskolos likučio (906240 Lt) 2007-01-01 datai, kurį Klaipėdos AVMI nustatė, tačiau į skaičiavimus neįtraukė; Pareiškėjos sutuoktiniui priskirtos G. B. naudai patirtos išlaidos (2010-02-22 už kelionę), kurias minėtas asmuo grąžino Pareiškėjos sutuoktiniui (žr. *Apeliacinio skundo 31 punktą*), į Pareiškėjos ir jos sutuoktinio vartojimo išlaidas 2 kartus įtraukta ta pati 22091 Lt kelionių išlaidų suma (žr. *Apeliacinio skundo 33 punktą*) ir kt. (visos aritmetinės klaidos ir kiti netikslumai išsamiai aprašyti Apeliacinio skundo 29–42 punktuose). Šios aritmetinės klaidos įtakojo Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių dydį, o taip pat ir mokestinių sankcijų dydį, todėl, Pareiškėjos nuomone, vadovaujantis teisingumo principu, egzistuoja pagrindas atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir baudų mokėjimo.

Pareiškėja nurodo, kad Inspekcijos sprendime dėl šių Klaipėdos AVMI padarytų aritmetinių klaidų nepasisakė, nors, Pareiškėjos nuomone, tai viena iš svarbių aplinkybių, vertinant Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo klausimą teisingumo ir protingumo principų pagrindais.

Pareiškėjos teigimu, atleidimas nuo delspinigių ir baudų atitiktų ir šiuo metu paskelbtos Mokesčių amnestijos principus. Pareiškėja visą (Pareiškėjos sutuoktinis – dalį) apskaičiuotos GPM sumą savanoriškai sumokėjo dar iki priimant galutinį LVAT sprendimą 2016 m. dėl sudėtingų faktinių aplinkybių byloje gynė savo poziciją, o po galutinio LVAT sprendimo Pareiškėjos sutuoktinis savanoriškai nedelsdamas sumokėjo Inspekcijai likusią papildomai apskaičiuotą GPM sumą. Todėl, Pareiškėjos nuomone, ji galėtų būti atleista nuo delspinigių ir baudų mokėjimo atsižvelgiant ir į mokesčių amnestijos institutą.

Remiantis Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir Įstatymo papildymo 40-1 straipsniu įstatymo 11 straipsniu, mokesčių mokėtojams, laiku nedeklaravusiems ir nesumokėjusiems MAĮ 13 straipsnyje nurodytų mokesčių už mokesstinį laikotarpį, pasibaigusį ne vėliau kaip 2018-12-31, nuo nesumokėtų mokesčių sumų delspinigiai neskaičiuojami, jei jie MAĮ 139 straipsnio 2 dalyje nustatyta tvarka ir sąlygomis pateikia MAĮ 68 straipsnyje nurodyto mokesčių apskaičiavimo ar perskaičiavimo laikotarpio (termino) atitinkamo mokesčio deklaraciją ir per 20 dienų nuo jos pateikimo sumoka mokesťį.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčiai apskaičiuoti už laikotarpį, pasibaigusį iki 2018-12-31, ir, nors ji ir jos sutuoktinis nepateikė mokesčių deklaracijų (mokesčiai apskaičiuoti patikrinimo aktu), tačiau mokesťį sumokėjo per 20 dienų nuo šių patikrinimo aktų įsiteisėjimo dienos. Todėl, Pareiškėjos nuomone, atsižvelgiant į šiuo metu valstybės vykdomą politiką skatinti savarankišką mokesčių sumokėjimą (neįsivieliant į išieškojimo procedūras) bei į aukščiau aptartus su teisingumo ir protingumo principais susijusius aspektus, mokesčių amnestijos galiojimas yra papildoma aplinkybė, pagrindžianti Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo teisingumą.

Pareiškėja nurodo, kad savanoriško, nors ir pavėluoto mokesčių sumokėjimo faktas kaip pagrindas atleidimui nuo delspinigių ir baudų teisingumo ir protingumo principų pagrindu pripažįstamas ir LVAT praktikoje (žr. *minėtas LVAT nutartis adm. bylose Nr. A556-2544/2011 bei A556-971/2014*). Pareiškėja, vadovaudamasis MAĮ 8, 100 ir 141 str. nuostatomis, prašo panaikinti Inspekcijos sprendimą ir atleisti nuo GPM delspinigių ir baudų.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Komisijos posėdžio metu išdėstytus argumentus, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas netenkintinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

LVAT 2018 m. lapkričio 14 d. nutartimi adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018 baigėsi Pareiškėjos mokesstinis ginčas su Inspekcija. Mokesčių administratorius Pareiškėjai ir jos sutuoktiniui mokesčius apskaičiavo pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nustačius, kad Pareiškėja ir jos sutuoktinis patirtoms išlaidoms padengti turėjo 8351662 Lt kitų pajamų, gautų iš mokesčių administratoriui nežinomų ir Lietuvos Respublikos įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų pajamų šaltinių, kurių Pareiškėja ir jos sutuoktinis nedeklaravo ir nuo jų neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM. Pareiškėjos ir jos sutuoktinio turėtos piniginės lėšos (8351662 Lt), vadovaujantis Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatomis, priskirtos apmokestinamoms pajamoms ir nuo šių pajamų papildomai apskaičiuota 190464,55 Eur GPM, 98595,97 Eur GPM delspinigiai ir skirta 19046 Eur GPM bauda.

LVAT Pareiškėjos ir jos sutuoktinio skundą atmetė, mokesčių administratoriaus sprendimai liko nepakeisti.

Klaipėdos AVMI savo 2019-01-04 sprendime Nr. (28.19)-KD13-2 nurodė, kad Pareiškėja 2016-10-24 sumokėjo 190210,85 Eur, ši įmoka įskaityta GPM nepriemokai dengti, pasibaigus mokesčiniam ginčui 2018-11-19 sumokėta 19510,55 Eur, iš jų 253,70 Eur įskaityta GPM, 19046

Eur GPM bauda, už 2017 m. deklaruotas mokėtinas 113 Eur GPM ir 97,85 Eur GPM delspinigiai.

MAIS duomenimis pasibaigus mokestiniam ginčui Pareiškėjai buvo apskaičiuota 116877,82 Eur GPM delspinigių, iš kurių 98585,97 Eur apskaičiuoti iki mokestinio ginčo pradžios. Sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir/ar palūkanų priėmimo dieną Pareiškėjos nepriemoką sudaro 116779,97 Eur GPM delspinigiai.

Klaipėdos AVMI gavo Pareiškėjos 2018-12-05 prašymą atleisti nuo delspinigių ir baudų mokėjimo ir savo sprendimu atleido Pareiškėją nuo 8456,62 Eur GPM delspinigių mokėjimo dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo dėl specialisto ligos, nuo likusių 108323,35 Eur GPM delspinigių mokėjimo Pareiškėja nebuvo atleista, nes nenustatyti MAĮ 100 ir 141 straipsniuose įtvirtinti atleidimo nuo nesumokėtų delspinigių ir baudos pagrindai. Inspekcija savo 2019-01-09 sprendimu Nr. 69-43 Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino. Todėl Komisija šiame sprendime nagrinėja Pareiškėjos atleidimo nuo 108323,35 Eur GPM delspinigių mokėjimo klausimą bei, Pareiškėjos prašymu, atleidimo nuo 19046 Eur GPM baudos klausimą, neatsižvelgiant į tai, kad bauda yra sumokėta, kadangi MAĮ nuostatos nedraudžia spręsti atleidimo nuo sumokėtos baudos klausimo.

Komisija pažymi, kad, kad Inspekcija savo sprendime detalai aptarė MAĮ 100 str. 1 d ir 141 str. 1 d. 1, 2, 3, 4 punktuose įtvirtintus atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindus, šių normų taikymo praktiką, pasisakydama dėl šių nuostatų taikymo galimybių Pareiškėjos atžvilgiu, todėl šių teisės normų atkartojimas būtų perteklinis. Komisijos vertinimu, Inspekcija tinkamai taikė ir aiškino teisės normas bei vertino faktines aplinkybes, konstatavusi, jog ginčo situacijoje nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir baudų mokėjimo, remiantis MAĮ 141 str. 1 d. 1–4 punktuose nurodytais pagrindais. Atsižvelgiant į tai, Komisija neturi jokio pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos sprendime konstatuotų aplinkybių, todėl sutiktina su Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija, kad ginčo situacijoje Pareiškėja neįrodė ir nepagrindė MAĮ 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 d. 1–4 punktuose nustatytą atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo pagrindų.

Pareiškėja ginčija Inspekcijos sprendimo dalį, kuria nebuvo atleista nuo GPM delspinigių ir baudų mokėjimo, ir savo nesutikimą su Inspekcijos sprendimu grindžia teisingumo ir protingumo principais. Nurodoma, kad: 1) Nepagrįstai ilga mokestinio patikrinimo trukmė (Pareiškėjos ir jos sutuoktinio mokestinis tyrimas bei patikrinimas truko daugiau nei 3,5 metų, patikrinimas truko nuo 2013-03-28 iki 2015-08-20, nors pavedimai tikrinti buvo pratęsti tik iki 2015-06-29, patikrinimo aktai surašyti 2015-08-20, išsiųsti tik 2015-09-08, nepagrįstai uždelsta atnaujinti patikrinimą po sustabdymo, t. y. nuo 2015-01-05 iki 2015-06-29, patikrinimų pratęsimo priežastys nurodomos formaliai); 2) Paskirtas baudžiamąjį poveikį turintis delspinigių dydis neatitinka protingos interesų pusiausvyros, teisingumo ir protingumo principų, egzistuoja išskirtinės aplinkybės, suteikiančios teisę atleisti nuo delspinigių; t. y. ypatingai didelis sankcijų santykinis dydis (net 61 proc. GPM sumos, bendrai sankcijos sudaro 72 proc. papildomai apskaičiuotos GPM sumos), pažeidimo pobūdis susijęs su itin sudėtinga faktinių aplinkybių įrodinėjimo našta, taikomo turto arešto mastas, Klaipėdos AVMI aritmetinės klaidos, nustatant Pareiškėjos mokestinę bazę; 3) užtikrinant mokestinės prievolės vykdymą, iki šiol areštuotas Pareiškėjams priklausantis turtas; 4) svarstant atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo klausimą, turi būti atsižvelgta į Klaipėdos AVMI padarytas klaidas nustatant Pareiškėjos mokestinę bazę; 5) atleidimas nuo delspinigių ir baudų atitiktų ir šiuo metu paskelbtos mokesčių amnestijos principus.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos skundo argumentų, kuriuose Pareiškėja aptaria ir dėsto su jos apmokestinimu susijusias aplinkybes (Klaipėdos AVMI neįvertino Pareiškėjos sutuoktinio iš AB SEB banko gautos paskolos likučio (906240 Lt) 2007-01-01 datai, Pareiškėjos sutuoktiniui priskirtos G. B. naudai patirtos išlaidos, kurias šis asmuo gražino Pareiškėjos sutuoktiniui, į Pareiškėjos vartojimo išlaidas 2 kartus įtraukta ta pati 22091 Lt kelionių išlaidų

suma ir kt.), atkreipia dėmesį į tai, jog Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 2 dalis numato, jog faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys. Kaip yra nurodęs LVAT savo praktikoje, vadovaujantis šia nuostata, prejudicinę galią teismo procese turi ir neįrodinėtinomis aplinkybėmis (faktais) pripažįstamos tos aplinkybės (faktai), kurie buvo nustatyti įsiteisėjusiu, t. y. *res judicata* galią įgijusiu teismo sprendimu. Būtent įsiteisėjęs teismo sprendimas, kaip teisės taikymo aktas, pasižymi išskirtine teisine galia ir yra privalomas visiems asmenims ir visoms valdžios institucijoms (Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 9 straipsnis). Tokio sprendimo priėmimas ir atitinkamų faktų (aplinkybių) konstatavimas jame reiškia, kad šalių ginčas yra išspręstas galutinai, visiems laikams ir teismo nustatytos aplinkybės (faktai) nebegali būti revizuojami kokių nors kitų institucijų (*LVAT 2012-01-16 nutartis adm. byloje Nr. A-438-54/2012*).

Pareiškėjos kaltė pakankamai aiškiai buvo konstatuota LVAT 2018 m. lapkričio 14 d. nutartyje adm. byloje Nr. eA-1139-575/2018, kur iš esmės išspręsti mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų teisėtumo ir pagrįstumo klausimai. LVAT 2018-11-14 nutartyje aiškiai pasisakyta, kad pirmosios instancijos teismas (patvirtinęs mokesčių administratoriaus sprendimus) tinkamai įvertino byloje surinktus įrodymus ir nustatė teisiškai reikšmingas aplinkybes bylai išspręsti, sprendimas yra pagrįstas bylos faktais ir teisės aktų normomis, todėl jis paliekamas nepakeistas. Atsižvelgdama į tai, Komisija priimame sprendime nepasisako dėl Pareiškėjos nurodomų aplinkybių, susijusių su jo apmokestinimu, vertindama tik Pareiškėjos atleidimo nuo baudų ir delspinigių mokėjimo galimybes, remiantis bendraisiais teisės principais.

Pasisakant dėl MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo, paminėtina, kad atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) šiuo pagrindu paprastai yra taikomas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (*LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018*), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių administratorius nepagrįstai ilgai delsė atnaujinti mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmus po mokestinio patikrinimo sustabdymo, mokesčių administratoriaus sprendimas panaikinamas ir jam pavedama iš naujo atlikti tam tikras mokesčių mokėtojo patikrinimo procedūras, o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai, ir pan., arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokestinę prievolę) būtų neadekvatūs Pareiškėjos padarytam pažeidimui; taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos skundo argumentų, susijusių su nepateisinamai ilgai trukusiais veiksmiais kontrolės veiksmiais, pažymi, kad LVAT 2018 m. lapkričio 14 d. nutartyje, vertindamas būtent šiuos Pareiškėjos argumentus, nurodė, kad „mokestinio tyrimo trukmė buvo objektyviai sąlygota sandorių gausos. Pats Pareiškėjas sandorius vykdydami grynaisiais pinigais ir teigdami prieštarigus paaiškinimus, prisidėjo prie ilgesnio tyrimo. Atsižvelgiant į sandorių gausą, 2,5 m. trukęs mokestinis tyrimas teismo nėra vertinamas kaip per ilgas. Nemokėdami mokesčių įstatymų nustatytu laiku, Pareiškėjai nemokamai naudojami visuomenei priklausantys pinigais ir yra teisinga atlyginti už tai įstatymu nustatyta delspinigių forma“ (nutarties 39 p.). Be to, LVAT 2018 m. lapkričio 14 d. nutartyje, vertindamas Pareiškėjos argumentus, kad mokesčių administratorius nepateikė duomenų ir nenurodė priežasčių apie patikrinimo termino pratęsimą nuo 2015-06-29 iki 2015-08-20, iš dalies pritarė Pareiškėjos išvadai, kad mokestinis patikrinimas iš dalies nebuvo tinkamai vykdomas. Tačiau LVAT, įvertinęs nustatytų aplinkybių visumą ir trumpą periodą, konstatavo, kad tai nepažeidė

Pareiškėjos ir jos sutuoktinio teisių bei neturėjo įtakos galutinėms išvadoms, todėl šio pažeidimo nevertina kaip esminio (nutarties 40 p.). Komisija neturi teisinio pagrindo iš naujo revizuoti jau įvertintas ir LVAT nutartyje išdėstytas aplinkybes.

Pareiškėja savo skunde, akcentuodama, kad sankcijų už mokesčių įstatymų pažeidimus nei prevencinis, nei nubaudo poveikis neturėtų būti toks, kad neatitiktų teisingumo ir protingumo kriterijų, remiasi LVAT 2016-07-14 nutartimi adm. byloje Nr. A-1411-556/2016, 2014-03-25 nutartimi adm. byloje Nr. A556-971/2014, 2012-04-16 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-1217-12, 2011-10-10 nutartimi adm. byloje Nr. A556-2544/2011. Be to, Pareiškėja, remdamasis 2012-04-16 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-1217-12, akcentuoja, kad vertinant mokesčių sankcijų pagrįstumą, turi būti atsižvelgiama ir į delspinigių dydį (skundo 13, 26 punktai).

Ginčo dalyje dėl neadekvačiai didelio sankcijų dydžio, Komisija pažymi, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo (*LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013*). Pareiškėja nevykdė savo pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtinas į biudžetą GPM apskaičiuotas mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, o apskaičiuoti GPM delspinigiai vertintini kaip pačios Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio pasekmė.

Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjos nurodytų LVAT nutarčių nuostatas, pažymi, kad Pareiškėjos nurodytose ir nagrinėjamoje byloje bylų aplinkybės ir *ratio decidendi* (lot. argumentas, kuriuo grindžiamas sprendimas) nesutampa. Pvz., 2016-07-14 nutartyje adm. byloje Nr. A-1411-556/2016 LVAT nurodė, kad pareiškėjas geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pasiūlius įmonei patikslinti PVM deklaracijas ir sumokėti mokestinę nepriemoką, neskundė mokesčių administratoriaus veiksmų, nors ir pavėluotai, sumokėjo pagal patikslintas PVM deklaracijas papildomai apskaičiuotą PVM, tarp pareiškėjo ir jo kontrahento vyko teisminis ginčas dėl atliktų statybos darbų ir apmokėjimo už juos, kuris baigėsi tik Vilniaus apygardos teismui patvirtinus taikos sutartį, dėl to pareiškėjui apskaičiuoti PVM delspinigiai buvo sumažinti 50 procentų. Panašūs argumentai išdėstyti ir LVAT 2014-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-971/2014. 2011-10-10 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-2544/2011 delspinigių suma, vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais sumažinta, be kita ko, atsižvelgiant ir į pareiškėjos amžių, o 2012-04-16 nutartyje adm. byloje A-602-1217-12 teisėjų kolegija nenagrinėjo atleidimo nuo delspinigių ir baudų klausimo, o vertino paskirtos baudos dydį. Pabrėžtina, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali suponuoti visiškai kitokio sprendimo priėmimą, nepaisant to fakto, kad iškelti reikalavimai gali būti identiški. Visuomeniniai santykiai pasižymi įvairumu, dėl ko gali kisti ir teisinis tų santykių kvalifikavimas (*LVAT 2014-03-17 nutartis adm. byloje Nr. A556-990/2014*).

Pareiškėja pateiktame skunde akcentuoja, kad patikrinimo metu apskaičiuota 190464,55 Eur GPM mokestinė prievolė yra sumokėta, t. y. Pareiškėja 2016-10-24 sumokėjo 190210,85 Eur GPM, o 2018-11-19 – 19046 Eur GPM baudą, todėl tai galėtų būti vertinama kaip sąlyga, atleidžiant Pareiškėją nuo GPM delspinigių ir baudos mokėjimo.

Komisija akcentuoja, kad mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę; teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 str. 1, 4 ir 5 punktai). Pareiškėja nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, o apskaičiuotų mokesčių delspinigių sumos vertintinos kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė. Mokesčių surinkimas, kaip ne kartą yra pažymėjęs ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas bei LVAT, yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo

mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (žr. pvz., *Konstitucinio Teismo 2003-11-17 nutarimą, LVAT 2011-09-05 sprendimą adm. byloje Nr. A556-2255/11, 2014-01-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-231/2014 ir kt.*). Kaip minėta, nagrinėjamu atveju netinkamas Pareiškėjos pareigų vykdymas mokesčių srityje yra neginčijamai konstatuotas LVAT 2018-11-14 nutartimi adm. byloje eA-1339-575/2018.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, Sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų priėmimo dienai Pareiškėjos nepriemoką sudaro 116779,97 Eur GPM delspinigių, iš kurių 98595,97 Eur apskaičiuota iki mokestinio patikrinimo pradžios (Klaipėdos AVMI sprendimo 2 psl.). Kitaip tariant, Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai už laikotarpį iki mokestinės prievolės įvykdymo sudaro 18184 Eur (116779,97 Eur – 98595,97 Eur). Sustabdžius mokesčio priverstinį išieškojimą MAĮ 110 str. 1 dalyje nurodytu atveju (padavus skundą dėl mokestinio ginčo), delspinigiai skaičiuojami už visą sustabdymo laikotarpį, jeigu mokesčių mokėtojo skundas buvo atmestas (LVAT 2014-04-01 nutartis adm. byla Nr. A556-947/2014). Komisija pažymi, jog Pareiškėja, prieš pradėdama mokestinio ginčo procedūrą, turėjo įvertinti aplinkybę, kad tuo atveju, jeigu jos skundas bus atmestas, delspinigiai bus apskaičiuoti už visą mokestinio ginčo laikotarpį. Todėl Komisija konstatuoja, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ar baudų mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, taip pat pripažinti, kad Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) būtų neadekvatūs Pareiškėjos padarytam pažeidimui.

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos nurodytą argumentą, kad mokestinės prievolės dydį viršijantis turto arešto mastas laikytinas svarbia aplinkybe, suteikiančia teisę atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių, pažymi, kad turto areštas yra vienas iš MAĮ numatytų mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų (MAĮ 95 str. 1 d. 2 punktas, 101 str. 1 dalis) ir nepatenka į šio mokestinio ginčo objektą. Pareiškėja, vertindama, kad jo areštuoto turto vertė viršija mokestinės nepriemokos ir su turto areštu ir išieškojimu susijusias išlaidas, turi teisę tokį sprendimą skųsti Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka.

Pareiškėja nurodo, kad gali būti atleistas nuo GPM delspinigių mokėjimo pagal 2018-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 11 straipsnio nuostatas, kadangi Pareiškėjai mokesčiai apskaičiuoti už laikotarpį, pasibaigusį iki 2018-12-31, ir mokestį sumokėjo anksčiau (Pareiškėjos atveju) ar per 20 dienų (Pareiškėjos sutuoktinio atveju) nuo patikrinimo aktų įsiteisėjimo dienos. Todėl, Pareiškėjos nuomone, mokesčių amnestijos galiojimas yra aplinkybė, pagrindžianti Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo teisingumą ir protingumą.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos teiginius dėl amnestijos, pažymi, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo GPM delspinigių mokėjimo pagal 2018-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 11 straipsnio nuostatas, kadangi ne pati pateikė patikslintą deklaraciją, o jos padarytas GPMĮ pažeidimas buvo konstatuotas mokesčių administratoriui atlikus jos atžvilgiu kontrolės veiksmus – mokestinį patikrinimą. Todėl Pareiškėja negali būti laikoma mokesčių mokėtoju, kuriam, esant tam tikroms sąlygoms, taikytinos aptarto įstatymo nuostatos, taip pat šio įstatymo galiojimas nėra aplinkybė, suteikianti galimybę atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo remiantis teisingumo ir protingumo principais.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-04-04 sprendimą Nr. 68-43.

2. Neatleisti Pareiškėjos nuo 108323,35 Eur GPM delspinigių ir 19046 Eur GPM baudos mokėjimo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 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 pirmininką

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos nariai

Evaldas Raistenskis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius