



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „STOMATOLOGINĖS IMPLANTACIJOS CENTRAS“ SKUNDO**

2020 m. sausio 14 d. Nr. S- 8 (7-147/2019)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Stomatologinės implantacijos centras“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-11-11 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija) 2019-10-18 sprendimo dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (21.222) 500-224 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovas advokato padėjėjas B. K. 2019-12-03 dalyvavo Komisijos posėdyje, Atsakovo atstovas nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija, išnagrinėjusi Bendrovės prašymą atleisti nuo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) baudų ir delspinigių, Sprendime konstatavo, kad Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (MAIS) duomenimis, prašymo nagrinėjimo dienai (2019-10-14, delspinigiai užregistruoti iki 2019-09-30) Bendrovė į valstybės biudžetą turi sumokėti 110056,96 Eur GPM, 33016,68 Eur GPM baudą, 82423,17 Eur GPM delspinigius.

Inspekcija, vadovaudamasi 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 8 straipsnio, 100 straipsnio 1 dalies ir 141 straipsnio 1 dalies ir 2 dalies bei Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. liepos 26 d. įsakymu Nr. VA-144 (toliau – Taisyklės) 5, 7, 28.1 ir 28.2 punktų nuostatomis, priėmė Sprendimą, kuriuo atleido Bendrovę nuo 50 procentų, t. y. 41343,67 Eur (82687,33:2) iki 2019-09-30 apskaičiuotų ir užregistruotų, bet nesumokėtų / neįskaitytų GPM delspinigių mokėjimo, o kitą apskaičiuotų GPM delspinigių dalį, t. y. 41343,66 Eur patvirtino. Be to, Inspekcija konstatavo, kad Sprendimo priėmimo metu Bendrovė skolinga 110056,96 Eur GPM, šis mokestis nėra atidėtas ar išdėstytas, todėl atleidimo nuo 33016,68 Eur GPM baudos klausimai Sprendime nenagrinėtini.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimo dalimi, kuria ji neatleista nuo 41343,66 EUR GPM delspinigių už laikotarpį nuo 2011-10-01 (Inspekcijos sprendimo rezoliucinėje dalyje nurodyti klaidingi metai (2010 m.)) iki 2019-09-30 mokėjimo bei Sprendimo dalimi, kuria V. N. dėl atleidimo nuo 33016,68 EUR GPM baudos sumokėjimo paliktas nenagrinėtu,

*Dėl nepagrįsto neatleidimo nuo delspinigių.* Pareiškėja nurodo, kad įstatymo leidėjas, įtvirtindamas įstatymines nuostatas dėl sankcijų taikymo mokesčių mokėtoju už mokesčių prievolių nevykdymą, taip pat numatė pagrindus bei sąlygas, kuriems esant, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių, baudų ir palūkanų.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių mokėtojai nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies bei paskirtų baudų atleidžiami vadovaujantis MA) 100 straipsnio 1 dalyje, 141 straipsnio 1 dalyje bei Taisyklių 5 ir 7 punktuose nustatytais teisiniais pagrindais.

Pareiškėja išdėsto MA) 100 straipsnio 1 dalyje ir 141 straipsnio 1 dalyje išdėstytas atleidimo nuo delspinigių mokėjimo nuostatas ir nurodo, kad be šių paminėtų nuostatų, mokesčių administratorius, spręsdamas klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių, privalo vadovautis LVAT formuojama teismų praktika bei bendraisiais teisės principais. Nurodoma, kad LVAT yra išaiškinęs, jog MA) 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MA) 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MA) įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais (Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2015-06-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2051/2015; Lietuvos Respublikos I. F. 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

Pareiškėja nurodo, kad tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MA) 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese.

Pareiškėja pažymi, kad Lietuvos Respublikos I. F. taip pat ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja irtai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra.

Pareiškėja nurodo, kad nagrinėjamu atveju Pareiškėjai delspinigiai apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2011-10-01 iki 2019-09-30, t. y. net už aštuonerius metus. Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai netenkino jos prašymo dalyje dėl atleidimo nuo likusių, t. y. 41343,66 EUR GPM delspinigių sumokėjimo, kadangi likusi apskaičiuotų GPM delspinigių suma kartu su GPM bauda (33016,68 EUR) sudaro net 67 procentus mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos GPM sumos (110055,60 EUR).

Pareiškėja pažymi, kad toks Pareiškėjai skirtų sankcijų (nubaudimo elementą turinčių delspinigių bei baudų) dydis, kuris artimas pačios mokestinės prievolės dydžiui, yra

neproporcingas, akivaizdžiai neatitinka protingos skirtingų interesų pusiausvyros bei MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų teisingumo ir protingumo kriterijų.

Pareiškėja pažymi, šiuo atveju ypatingai didelis sankcijų santykinis dydis, lyginant jį su papildomai apskaičiuota GPM suma, bei aplinkybė, jog, kaip pažymėta ir Sprendime, Pareiškėja nevengia mokestinės prievolės vykdymo, yra tos išskirtinės aplinkybės, kurios sudaro pagrindą atleisti Pareiškėją nuo likusios dalies, t. y. 41343,66 EUR GPM delspinigių sumokėjimo, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo kriterijais.

*Dėl palikto nenagrinėto prašymo dėl atleidimo nuo baudos.* Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimo dalimi, kuria V. N. dalyje dėl atleidimo nuo paskirtos 33016,68 EUR baudos paliktas nenagrinėtu.

Pareiškėja išdėsto MAĮ 141 straipsnio 2 dalies nuostatas ir nurodo, kad Pareiškėja 2019-09-23 yra pateikusi Prašymą dėl gyventojų pajamų mokesčio išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo. Inspekcija 2019-10-10 raštu „Dėl UAB "A1" prašymo atidėti / išdėstyti mokestinės nepriemokos mokėjimą“ informavo Pareiškėją apie tai, jog teikiant Prašymą dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo buvo nesilaikyta poįstatyminiam teisės akte nustatytos juridiniams asmenims tokio prašymo pateikimo tvarkos, ji per trumpą laiką, t. y. 2019-10-14, pakartotinai pateikė Prašymą dėl GPM išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo. Taigi minėtas prašymas buvo pateiktas dar iki Sprendimo priėmimo.

Pareiškėja pažymi, kad Taisyklėse yra aiškiai apibrėžti atvejai, kuomet prašymas dėl atleidimo nuo baudų gali būti paliktas nenagrinėtu, t. y. Taisyklių 23 punkte nustatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pateikė prašymą atleisti jį nuo tų pačių baudų, delspinigių ir/ar palūkanų, kurį išdėstė atskirame prašyme, pastabose dėl patikrinimo dalyko ar patikrinimo akto arba skunde dėl mokestinio ginčo, jo prašymas nenagrinėjamas ir jam gražinamas, išskyrus atvejus, kai prašyme pateikiami nauji faktiniai duomenys; Taisyklių 25 punkte nustatyta, kad jeigu mokesčių mokėtojas per mokesčių administratoriaus nustatytą terminą arba per pratęstą terminą dokumentų nepateikia, laikoma, kad prašymas neatitinka šių taisyklių 13 ir 14 punktuose nustatytų reikalavimų, todėl jis nenagrinėjamas. Pareiškėja pažymi, kad nagrinėjamu atveju nei vieno iš šių pagrindų Inspekcija nenustatė.

Pareiškėja nurodo, kad Taisyklių 24 punkte nustatyta, kad kai atskiras prašymas neatitinka Taisyklių 13 ir 14 punktuose nustatytų reikalavimų, mokesčių administratorius nedelsdamas turi informuoti mokesčių mokėtoją raštu, kad jo atskiro prašymo nagrinėjimas sustabdomas tol, kol jis per rašte nurodytą terminą pateiks visus reikalingus duomenis (dokumentus) (pvz., duomenis apie mokestinės paskolos sutartį (Taisyklių 13.5 p.)).

Pareiškėja pažymi, kad Inspekcija, disponuodama informacija apie tai, jog Pareiškėja dar nesant priimtam sprendimui dėl V. N. (V. H. priimtas 2019-10-18) pakartotinai pateikė Prašymą dėl GPM išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo (minėtas prašymas pateiktas 2019-10-14), V. N. dalyje dėl atleidimo nuo paskirtos GPM baudos sumokėjimo turėjo būti ne paliktas nenagrinėtu, o sustabdytas iki kol bus priimtas sprendimas dėl prašymo sudaryti mokestinės paskolos sutartį (kadangi tokio sprendimo priėmimui svarbus kito juridinio fakto buvimas ar nebuvimas).

Pareiškėja, vadovaudamasi MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 4 ir 5 punktais bei atsižvelgdama į visus aukščiau išdėstytus argumentus, prašo: 1) pakeisti dalį, kuria Pareiškėja neatleista nuo 41343,66 EUR GPM delspinigių ir šioje dalyje Pareiškėjo 2019-09-23 prašymą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių bei paskirtos baudos sumokėjimo tenkinti; 2) panaikinti Inspekcijos Sprendimo dalį, kuria Pareiškėjos 2019-09-23 prašymas dėl atleidimo paskirtos baudos sumokėjimo paliktas nenagrinėtu bei gražinti šioje dalyje V. N. nagrinėti iš naujo.

Skundžiamame G. E. išnagrinėjo V. N. dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių bei paskirtos baudos sumokėjimo, kuriame Bendrovė nurodė, kad Inspekcijos 2017-09-01 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo jai buvo nurodyta sumokėti 110055,60 Eur GPM, 61177,39 Eur GPM delspinigių, 33016,68 Eur GPM baudą. Po vykusių mokestinių ginčų 2019-

07-18 LVAT priėmus neskundžiamą nutartį byloje  
438/2019, buvo patvirtinta patikrinimo metu apskaičiuota suma.

Nr. eA-1777-

Bendrovė pateikė Prašymą dėl gyventojų pajamų mokesčio išdėstymo ir mokesstinės paskolos sudarymo. 2019-10-10 raštu Nr. (23.31-08 E) RNA-25274 V. Y. administravimo departamento Mokestinių paskolų sutarčių administravimo skyrius Bendrovę informavo, dėl kokios priežasties jos prašymas nebus nagrinėjamas.

Inspekcija pažymėjo, kad Taisyklių 6 punkte nurodyta, kad esant Taisyklių 5 punkte nurodytiems pagrindams, mokesčių mokėtojas nuo paskirtos baudos gali būti atleistas tik tuo atveju, kai su paskirta bauda susijęs mokestis sumokėtas ar su paskirta bauda susijusio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ 88 straipsnyje nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Sprendimo priėmimo metu Bendrovė skolinga 110056,96 Eur GPM, šis mokestis nėra atidėtas ar išdėstytas, todėl atleidimo nuo 33016,68 Eur GPM baudos klausimų šiame sprendime nenagrinėjo.

V. H. išnagrinėjo atleidimo nuo 82687,33 Eur GPM delspinigių klausimą. Inspekcija nurodė, kad 2017-06-15 atlikto mokesstinio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, įvertinus aplinkybių, susijusių su paskolų suteikimu ir jų grąžinimu visumą, padaryta išvada, kad T. J., kaip vieninteliam Bendrovės akcininkui, laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2012-12-31 pinigų išmokėjimą įforminant per suteiktas paskolas bei nustatant 35 metų paskolų grąžinimo terminus, buvo siekiama išvengti mokesčių prievolių, kurios atsirastų, jei šios sumos, kaip dividendai, būtų išmokėtos T. J.. Atkūrus iškreiptas ir paslėptas aplinkybes ir faktus, nustatyta, kad pagrindinis nustatytų sandorių tikslas buvo mokesstinės naštos, t. y. GPM nuo dividendų išvengimas. Po mokesčių ginčų patikrinimo rezultatai patvirtinti įsiteisėjusiu LVAT 2019-07-18 sprendimu byloje eA-1777-438/2019.

Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė nesumokėjo mokesstinio patikrinimų metu papildomai apskaičiuotų mokesčių per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nurodytą terminą (mokesčių mokėtojas turi sumokėti nesumokėtų mokesčių, paskirtų baudų ir priskaičiuotų delspinigių sumas ne vėliau kaip per 20 kalendorinių dienų, skaičiuojant nuo tos dienos, kai mokesčių mokėtojui buvo įteiktas sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo), todėl vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 97 straipsnio 2 dalies ir 98 straipsnio 2 dalies nuostatomis iki 2019-09-30 (delspinigių užregistravimo data) apskaičiuota nesumokėtų/neįskaitytų 82687,33 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija išdėstė MAĮ 100 straipsnio 1 dalies, MAĮ 141 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas ir nurodė, kad nagrinėjamu atveju Bendrovės mokesstinė prievolė kilo iš mokesčių administratoriaus iniciatyva suformuotos prievolės pagal Inspekcijos 2017-09-01 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-358, todėl sprendžiant Bendrovės atleidimo nuo delspinigių klausimą, MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos netaikytinos.

Inspekcija nurodė, kad Bendrovė, teisės aktų nustatytu terminu nesumokėjusi GPM, yra kalta dėl padaryto pažeidimo, jos kaltė patvirtinta 2019-07-18 LVAT nutartimi byloje Nr. eA-1777-438/2019, todėl konstatavo, jog atleisti Bendrovės nuo 82687,33 Eur GPM delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, nesant jos kaltės, nėra pagrindo. Inspekcija konstatavo, kad nėra pagrindo atleisti Bendrovę nuo delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą, nenustačius jame nurodytų aplinkybių, taip pat pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą, konstatavus, kad Vilniaus apygardos administracinis teismas 2018-03-14 sprendime, kuris buvo patvirtintas LVAT 2019-07-18 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-1777-438/2019, pažymėjo, kad Bendrovės kaltė dėl padaryto pažeidimo yra įrodyta, t. y. nustatyta, kad Bendrovė, siekdama mokesstinės naudos (išvengti mokesčio mokėjimo į biudžetą), tokiais savo veiksmais padarė žalą biudžetui, nes įstatymų nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjo priklausiančios sumokėti GPM sumos, todėl šiuo atveju aptariamo atleidimo nuo delspinigių pagrindo taikyti nėra pagrindo. Kitų atleidimo nuo delspinigių pagrindų byloje nenustatyta.

Inspekcija nurodė, kad 2019-07-18 LVAT, priėmęs neskundžiamą nutartį byloje Nr. eA-1777-438/2019, sutiko su pirmosios instancijos teismo išvadamis (taip pat dėl nebuvimo sąlygų Bendrovę atleisti nuo delspinigių) ir jų detaliam nebekartojimo (žr., pvz., EŽTT 1994 m. balandžio 19 d. sprendimą byloje Van de Hurk prieš Nyderlandus; 1997 m. gruodžio 19 d. sprendimą byloje Heile prieš Suomiją; LVAT 2011 m. lapkričio 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A261-3555/2011; 2013 m. birželio 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A8221321/2013 ir kt.). Inspekcija, vadovaudamasi aukščiau išdėstytu, konstatavo, kad Bendrovė neatleistina nuo 82687,33 Eur GPM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą.

V. H. nurodė, kad analizuojant atleidimo nuo delspinigių pagrindus, duomenų, jog Pareiškėja mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar dėl mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos, nenustatyta, todėl Bendrovė neatleistina nuo 82687,33 Eur GPM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, be to, J. K. yra juridinis asmuo, MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatos netaikytinos.

Inspekcija pažymėjo, jog MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą ir negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų teisingumo, protingumo ir visuotinio privalomumo principų taikymo mokestiniuose santykiuose. MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą. Lietuvos Respublikos I. F. 1995-12-22 nutarime konstatavo, jog teisingumas yra vienas pagrindinių teisės, kaip socialinio gyvenimo reguliavimo priemonės, tikslų. Šiuo atveju, 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 mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes, taip pat priežastis, įtakojušias mokesčių įstatymų pažeidimus.

Inspekcija nurodė, kad I. F. ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją bei pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti, turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas) (I. F. 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai). LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos I. F. suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis A-556-2544/2011 administracinėje byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-2144/2011). Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip paties mokėtojo elgesys, mokestinio patikrinimo, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas, mokestinio ginčo trukmė.

Inspekcija, atsižvelgdama į teisminę praktiką formuojamą analogiško pobūdžio bylose (žr. LVAT 2014-03-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A5b6-971/2014, 2011-10-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A556-2544/2011), konstatavo, kad gali būti sprendžiamas klausimas dėl Bendrovės nurodomos aplinkybės, jog delspinigių suma neadekvačiai didelė ir,

lyginant su papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti mokesčių suma, siekia 61 procentą. Inspekcija pažymėjo, kad sprendimo priėmimo dienai (2019-10-14, delspinigiai užregistruoti iki 2019-09-30) delspinigių suma, lyginant su papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti mokesčių suma, siekia 75 procentus.

Inspekcija nurodė, kad delspinigiai Bendrovei apskaičiuoti už laikotarpį nuo 2011-10-01 iki 2019-09-30, t. y. už aštuonerius metus. MAĮ 98 straipsnio 2 dalyje nustatyta maksimali delspinigių skaičiavimo trukmė. Delspinigiai, pradėti skaičiuoti MAĮ 97 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta tvarka, skaičiuojami ne ilgiau kaip 180 dienų nuo teisės priverstinai išieškoti mokesstinę nepriemoką atsiradimo dienos.

Inspekcija pažymėjo, kad vadovaujantis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei teismų praktika Bendrovė atleidžiama nuo 50 proc. t. y. 41343,67 Eur (82687,33:2) iki 2019-09-30 apskaičiuotų ir užregistruotų, bet nesumokėtų/neįskaitytų GPM delspinigių mokėjimo. Nuo likusios, t. y. 41343,66 Eur GPM delspinigių dalies, Inspekcija savo C. N. neatleido.

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

O. S. dalis dėl atleidimo nuo 41343,66 Eur GPM delspinigių tvirtintina, Pareiškėjos 2019-11-11 skundas netenkinamas.

Mokestinis ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos Sprendimo dalies, kuria Inspekcija neatleido Pareiškėjos nuo 41343,66 Eur GPM delspinigių mokėjimo, pagrįstumo. Be to, Pareiškėja skunde išdėsto motyvus, susijusius su Inspekcijos Sprendimo dalimi, kuria V. N. dalyje dėl atleidimo nuo paskirtos 33016,68 Eur GPM baudos paliktas nenagrįnetu.

Nustatyta, kad LVAT 2019-07-18 sprendimu byloje eA-1777-438/2019 baigėsi Pareiškėjos mokestinis ginčas su Inspekcija dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai, taikydamas MAĮ 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą, pripažino, kad Pareiškėjos vieninteliam akcininkui išmokėtos piniginės lėšos yra šio akcininko gauti dividendai, priskirtini su darbo santykiais nesusijusioms A klasės pajamoms ir apmokestinami GPM.

Pareiškėja ginčydama Inspekcijos Sprendimo dalį, kuria nebuvo atleista nuo GPM delspinigių sumokėjimo, savo nesutikimą iš esmės grindžia MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo principais. Pareiškėja nurodo, kad likusi apskaičiuotų GPM delspinigių suma kartu su GPM bauda (33016,68 Eur) sudaro net 67 proc. mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos GPM sumos (110055,60 Eur). Pareiškėjos teigimu, skirtų sankcijų dydis, artimas mokestinės prievolės dydžiui, yra neproporcingas, neatitinka skirtingų interesų pusiausvyros ir MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų teisingumo ir protingumo kriterijų. Ši aplinkybė bei tai, kad Pareiškėja nevensia mokestinės prievolės vykdymo, Pareiškėjos nuomone, sudaro pagrindą atleisti nuo likusios dalies GPM delspinigių mokėjimo.

Komisija pažymi, kad Pareiškėjos kaltė buvo konstatuota LVAT 2019-07-18 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1777-438/2019, kurioje LVAT pasisakė ne tik dėl mokestinio ginčo esmės, GPM apskaičiavimo pagrįstumo, bet ir dėl delspinigių ir baudos apskaičiavimo pagrįstumo, jų dydžio bei dėl nebuvimo sąlygų Pareiškėją atleisti nuo baudų ir delspinigių (nutarties 43 punktas). LVAT minėtoje nutartyje nurodė pritariantis Vilniaus apygardos administracinio teismo 2018-03-14 sprendimo adm. byloje Nr. el-1234-484/2018 išvadoms, kuriose pažymėta, kad Pareiškėjos kaltė dėl padaryto pažeidimo yra įrodyta, atleidimo nuo delspinigių pagrindų byloje nenustatyta.

Komisija, pasisakydama dėl MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo, pažymi, kad atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (pvz., 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, pirminio patikrinimo metu nevisapusiškai įvertintos su apmokestinimu susijusios aplinkybės, dėl kurių kilo būtinybė atlikti pakartotinius tikrinimo veiksmus), 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 padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės.

Ginčo situacijoje Inspekcija atsižvelgė į ilgą delspinigių skaičiavimo laikotarpį, į tai, kad Bendrovė nevengė mokestinės prievolės – teikė prašymą dėl GPM išdėstymo ir mokestinės paskolos sudarymo, ir, nustačiusi, kad delspinigių suma sudaro 61 procentą papildomai apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti mokesčių sumos, delspinigių sumą Sprendimu atleido Bendrovę nuo 50 proc. (41343,67 Eur) iki 2019-09-30 apskaičiuotų ir užregistruotų, bet nesumokėtų / neįskaitytų GPM delspinigių mokėjimo. Kitos išskirtinės aplinkybės byloje nėra nustatytos, todėl V. H. šiuo klausimu laikytinas pagrįstu.

Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais; laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 straipsnio 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, taikant MAĮ 69 straipsnyje nustatytą turinio viršenybės prieš formą principą, 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 I. F. 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., I. F. 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 2019-07-18 sprendimu byloje Nr. eA-1777-438/2019.

Pažymėtina, kad Inspekcijos mokesčių mokėtojui apskaičiuotos delspinigių sumos gali keistis dėl teisės aktuose numatytų atvejų (pvz., laiku nesumokėjus papildomai apskaičiuotų mokesčių, atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus ir kt.), kurių pasekoje keičiasi duomenys mokesčių apskaitoje. Šiuo atveju Inspekcijos 2017-09-01 priimtu sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Pareiškėjai buvo nurodyta sumokėti 61177,39 Eur GPM delspinigių. Bendrovė nesumokėjo mokestinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto mokesčio per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nurodytą terminą, todėl Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi ir 98 straipsnio 2 dalies nuostatomis iki 2019-09-30 (delspinigių užregistravimo data) apskaičiavo nesumokėtų / neįskaitytų 82687,33 Eur GPM delspinigių, t. y. delspinigių padidėjimas iš dalies buvo įtakotas Pareiškėjos iniciatyva pradėto mokestinio ginčo. Dėl delspinigių skaičiavimo trukmės už mokestinio ginčo laikotarpį LVAT 2010-03-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-438/2010 yra pažymėjęs, kad „Aiškinant MAĮ 81 straipsnio 2 dalies, 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto ir 97 straipsnio 2 dalies nuostatas sisteminiu teisės aiškinimo metodu, darytina išvada, kad įstatymų leidėjas yra nustatęs du skirtingus ir savarankiškai taikomus delspinigių skaičiavimo už netinkamą mokestinės prievolės vykdymą pagrindus tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas privalo

sumokėti mokesčių sumą, nurodytą mokesčių administratoriaus sprendime dėl mokestinio patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento patvirtinimo.

Vienu atveju delspinigiai yra skaičiuojami dėl to, kad mokesčių mokėtojas nesumokėjo mokesčio to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimosios teisės akto nustatytu terminu. Remiantis šiuo pagrindu, delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo kitos dienos po to, kai mokestis, pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus, turėjo būti sumokėtas į biudžetą, ir baigiami skaičiuoti patikrinimo akto ar kito patikrinimo rezultatus įforminančio dokumento surašymo dieną.

Kitas delspinigių skaičiavimo pagrindas taikomas tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas per MAĮ 81 straipsnio 2 dalyje nustatytą terminą nesumoka sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytų papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumų <...>. 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. Be to, Pareiškėja galėjo išvengti delspinigių skaičiavimo už ginčo laikotarpį sumokėdama apskaičiuotą mokestį prieš inicijuodamas mokestinį ginčą, tokiu atveju delspinigių skaičiavimas būtų nutrauktas ir jų dydis nebūtų įtakotas mokestinio ginčo trukmės.

Įvertinus anksčiau išdėstytą, Komisija konstatuoja, kad be santykinai didelės delspinigių sumos bei tos aplinkybės, kad Pareiškėja nevengia mokestinės prievolės vykdymo, kurias Inspekcija savo Sprendime jau įvertino, jokių kitų išskirtinių aplinkybių nenurodo. Pažymėtina, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog vien tik 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). I. H. nemato pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 41343,67 Eur GPM delspinigių mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais ir pripažinti, kad ši GPM delspinigių suma (atliekanti biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) būtų neadekvati Pareiškėjos padarytam pažeidimui.

Atsižvelgdama į aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad O. S. dalis yra teisėta ir pagrįsta, jos naikinti Pareiškėjos skunde nurodytais motyvais nėra pagrindo.

Inspekcija savo Sprendime konstatavo, kad Sprendimo priėmimo metu Bendrovė skolinga 110056,96 Eur GPM, šis mokestis nėra atidėtas ar išdėstytas, todėl atleidimo nuo 33016,68 Eur GPM baudos klausimai šiame Sprendime nenagrinėtini.

Pareiškėja akcentuoja, kad 2019-09-23 pateikė Prašymą dėl GPM išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo. Inspekcijai informavus, jog teikiant šį prašymą, buvo nesilaikyta teisės aktuose nustatytos prašymo pateikimo tvarkos, Pareiškėja 2019-10-14, t. y. iki Sprendimo priėmimo, pakartotinai pateikė Prašymą dėl GPM išdėstymo ir mokestinės paskolos sutarties sudarymo. Todėl, Pareiškėjos nuomone, jos Prašymas dalyje dėl atleidimo nuo paskirtos GPM baudos sumokėjimo turėjo būti ne paliktas nenagrinėtu, o sustabdytas iki kol bus priimtas sprendimas dėl prašymo sudaryti mokestinės paskolos sutartį. Taigi, Pareiškėja kelia ginčą dėl atsisakymo nagrinėti atleidimo nuo GPM baudos klausimą.

Mokestiniai ginčai – ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą) (MAĮ 2 straipsnio 22 dalis).

Pagal MAĮ 151 straipsnį, Komisija nagrinėja: 1) mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus; 2) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimų, priimtų išnagrinėjus mokesčių mokėtojų skundus dėl vietos mokesčių



administratoriaus sprendimų; 3) mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus mokestinius ginčus, kai centrinis mokesčių administratorius per šio įstatymo nustatytus terminus nepriėmė sprendimo dėl mokestinio ginčo.

MAĮ 145 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokestiniams ginčams šiame įstatyme nustatoma ir reglamentuojama privaloma ikiteisminė jų nagrinėjimo procedūra <...>, o 2 dalyje nustatyta, kad šiame įstatyme numatyta mokestinių ginčų nagrinėjimo procedūra taip pat taikoma nagrinėti mokesčių mokėtojo skundams dėl mokesčių administratoriaus sprendimo neatleisti nuo baudų bei (arba) delspinigių mokėjimo ir mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos įskaitymo.

Šiuo atveju Inspekcija nespėdė Pareiškėjos atleidimo nuo 33016,68 Eur GPM baudos mokėjimo klausimo, todėl Pareiškėjos keliamas ginčas dėl atsisakymo nagrinėti atleidimo nuo GPM baudos klausimą nepriskirtinas mokestinių ginčų kategorijai ir jo nagrinėjimas nepriklauso Komisijos kompetencijai.

Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 patvirtintų Komisijos nuostatų 36.1 punkte nustatyta, kad Komisija sprendimu palieka mokesčių mokėtojo skundą nenagrinėta, jeigu skundas nepriklauso Komisijos kompetencijai.

Komisija, remdamasi išvardintomis teisės aktų nuostatomis konstatuoja, kad Pareiškėjos 2019-11-11 skundo dalis, susijusi su Inspekcijos atsisakymu nagrinėti atleidimo nuo GPM baudos klausimą, nepriklauso Komisijos kompetencijai, todėl paliekama nenagrinėta.

Komisija pažymi, kad pagal MAĮ 144 straipsnį mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksma arba neveikimą. Pagal MAĮ 146 straipsnio 1 dalį skundai dėl mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) sprendimų, nenurodytų šio įstatymo 145 straipsnyje, jų nepriėmimo, taip pat skundai, kuriais mokestiniai ginčai nespėdžiami iš esmės, nagrinėjami Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) nustatyta tvarka.

Skundo nagrinėjimo Komisijoje metu Inspekcija informavo, kad mokestinės paskolos sutartis su Pareiškėja nebuvo sudaryta, kadangi nebuvo patenkintas Bendrovės prašymas išdėstyti mokestinės nepriemokos mokėjimą. Bendrovė, nesutikdama su šiuo Inspekcijos sprendimu, apskundė jį Lietuvos administracinių ginčų komisijai.

Komisija papildomai pažymi, kad teisės aktai laiko prasme neriboja mokesčių mokėtojo teisės kreiptis dėl atleidimo nuo baudų, todėl Pareiškėja galės tokią teisę realizuoti, jei bus patenkintas jos skundas dėl mokesčių mokėjimo išdėstymo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 146 straipsnio 1 dalimi, 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 2019-10-18 sprendimo Nr. (21.222) 500-224 dalį, kuria Inspekcija neatleido Bendrovės nuo 41343,66 Eur GPM delspinigių už laikotarpį nuo 2010-10-01 iki 2019-09-30 mokėjimo.

2. Pareiškėjos 2019-11-11 skundo dalį, susijusią su Inspekcijos atsisakymu nagrinėti atleidimo nuo 33016,68 Eur GPM baudos klausimą, palikti nenagrinėta.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė