



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL F. A. SKUNDO**

2023 m. birželio d. Nr. S- (7-2023/80)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės išnagrino F. A. (toliau – Pareiškėja) 2023-04-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-04-04 sprendimo Nr. 68-29 (toliau – Sprendimas). Pareiškėja bei Inspekcijos atstovas P. T. dalyvavo 2023-05-09 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2022 m. lapkričio mėn. iš kitos valstybės narės įsigijo galviją, dėl ko, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) įstatymo 84 straipsniu ir Pridėtinės vertės mokesčio mokestinio laikotarpio nustatymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2002-06-06 įsakymu Nr. 147 „Dėl pridėtinės vertės mokesčio mokestinio laikotarpio nustatymo“, 17 punktu, kalendorinio pusmečio mokestinis laikotarpis nuo kalendorinio pusmečio pradžios pasikeitė į kalendorinį mėnesį.

Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Kauno AVMI) nustatė, kad 2022-10-25 Pareiškėja Valstybinei maisto ir veterinarijos tarnybai pateikė Pagalbos paraišką dėl planuojamų įsigyti grynaveislių ūkinių gyvūnų, kuriems įsigyti buvo prašoma pagalbos: 30 telyčių ir 1 buliaus reproduktoriaus, iš viso 31 vnt. Paraiškoje buvo nurodyta preliminari įsigijimo data: 2022 m. gruodžio mėn. bei nurodyta įsigijamų grynaveislių ūkinių galvijų kilmės šalis: Lietuva ir Vokietija. Numatoma vidutinė įsigijimo kaina: už telyčią 1 800 Eur, už bulių reproduktorių 7 400 Eur. Prašoma pagalbos suma iš viso 17 500 Eur.

Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos Alytaus departamentas 2022-11-24 Pareiškėjai pateikė informaciją dėl pagalbos paraiškos patvirtinimo, kuriame nurodė, jog Pareiškėjai Lietuvos Respublikos žemės ūkio ministerijos kanclerio 2022-11-23 potvarkiu Nr. 4D-282 (1.8E) „Dėl 2022 m. žemės ūkio, maisto ūkio ir kaimo plėtros skatinimo programos (01 01) priemonei „Parama veisliniams gyvuliams įsigyti“ (01 001 01 01 54) įgyvendinti patvirtintų lėšų paskirstymo pagal lėšų gavėjus sąrašo patvirtinimo“ yra skirta 15 855 Eur pagalbos grynaveislių mėsinų galvijų įsigijimui (pagal pagalbos paraišką, registracijos Nr. 22G-9319). Pareiškėjai priminta, kad paraiškoje numatytus grynaveislius ūkinius galvijus mokesčių mokėtoja turi įsigyti ne vėliau nei iki gruodžio 5 dienos.

Bernhard P. S. (PVM kodas DE127751576) 2022-11-21 Pareiškėjai išrašė sąskaitą Nr. 100268 6 000 Eur sumai, o Pareiškėja 2022-11-24 mokėjimo pavedimu ją apmokėjo.

Pareiškėja 2022-12-20 pateikė PVM deklaracijas už 2022 m. 07–11 mėn., kuriose deklaravo: už 2022 m. 07 mėn. – gražintą iš biudžeto 1 891 Eur PVM; už 2022 m. 08 mėn. – mokėtiną į biudžetą 19 838 Eur PVM; už 2022 m. 09 mėn. – mokėtiną į biudžetą 62 405 Eur

PVM; už 2022 m. 10 mėn. – mokėtiną į biudžetą 3 570 Eur PVM. Pareiškėja 2022-12-20 pateikė PVM deklaraciją už 2022 m. 11 mėn., kurią 2023-01-19 patikslino ir kurios 21 laukelyje deklaravo 6 000 Eur iš ES įsigytų prekių bei gražintiną iš biudžeto 29 292 Eur PVM.

Įsigijus prekę iš Europos Sąjungos, mokesčių mokėtojai (ūkininkei) pasikeitė PVM deklaracijų teikimo periodiškumas – iš kalendorinio pusmečio, į kalendorinį mėnesį, todėl Pareiškėjai pateikus minėtas deklaracijas pavėluotai, buvo apskaičiuoti 871,67 Eur PVM delspinigiai:

- nuo 19 838 Eur PVM prievolės, kurios sumokėjimo terminas 2022-09-26, už laikotarpį nuo 2022-09-27 iki 2022-12-01 apskaičiuota 6,36 Eur PVM delspinigių;

- nuo 62 405 Eur PVM prievolės, kurios sumokėjimo terminas 2022-10-25, už laikotarpį nuo 2022-10-26 iki 2022-12-21 apskaičiuota 837,49 Eur PVM delspinigių;

- nuo 3 570 Eur PVM prievolės, kurios sumokėjimo terminas 2022-11-25, už laikotarpį nuo 2022-11-25 iki 2022-12-21 apskaičiuota 27,82 Eur PVM delspinigių.

Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis, delspinigių prievolės įskaitytos 2022-12-21 ir 2022-12-22 datomis, iš 2022-12-21 sumokėtų 8 300 Eur (įmokos kodas 1001) ir 2022-12-22 sumokėtų 600 Eur (įmokos kodas 1001), t. y. iki prašymo dėl atleidimo nuo delspinigių gavimo dienos (2023-01-05).

Pareiškėja 2023-01-05 prašė atleisti ją nuo 871,67 Eur PVM delspinigių mokėjimo, tačiau Kauno AVMI 2023-01-25 sprendimu dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir / ar palūkanų Nr. (7.45 Mr) K10-16 šio prašymo netenkino. Pareiškėja, nesutikdama su minėtu Kauno AVMI sprendimu, padavė 2023-02-20 skundą Inspekcijai, o vėliau 2023-03-27 prašymą atnaujinti skundo dėl Kauno AVMI sprendimo padavimo terminą bei 2023-02-20 skundą, tačiau Inspekcija 2023-04-04 sprendimu Nr. 68-29 neatleido nuo apskaičiuotų ir įskaitytų PVM delspinigių.

Pareiškėja skundu Komisijai prašo iš naujo įvertinti šią mokesstinę situaciją ir atleisti ją nuo 871,67 Eur įskaitytų PVM delspinigių sumokėjimo.

Pareiškėja paaiškino, jog mokesčio delspinigiai jai buvo apskaičiuoti už įsigytą galviją iš Europos Sąjungos valstybės narės (Vokietijos), nes įsigijus galviją iš ES šalies narės, atsirado prievolė PVM sumokėti ne už kalendorinį pusmetį, bet už kalendorinį mėnesį. Pareiškėja skunde Kauno AVMI ir Inspekcijai detalčiai atskleidė jos apmokestinimo aplinkybes bei paaiškino, kad šios prievolės atsiradimo negalėjo numatyti ir planuoti, nes galvijo įsigijimas numatytas tik ūkyje netikėtai įvykus kito panašaus galvijo traumai, kuri teko pakeisti, be to, galutinis pirkimas nebuvo įgyvendintas iki pat to momento, kol Valstybinės maisto ir veterinarijos Alytaus departamentas galutinai nepatvirtino galvijo įsigijimui prašomos valstybinės paramos.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja dėjo visas pastangas atsiskaityti su valstybės biudžetu. Kai įvyko galutinis pirkimas iš ES šalies narės ir atsirado prievolė mokėti PVM už kalendorinį mėnesį, visos įmokos buvo sumokėtos laiku, tai yra po 2022-11-24. Nepaisant to, kad buvo stengtasi protingais terminais ir kuo greičiau atsiskaityti su Inspekcija už po 2022-11-24 atsiradusią kasmėnesinę PVM mokėjimo prievolę, Inspekcija vis tiek už visus laikotarpius, net kai pirkimas iš ES šalies narės nebuvo planuotas ir galutinai apmokėtas, priskaičiavo delspinigius.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog jai padengus PVM prievolę, sumokėtas mokestis buvo automatiškai padengtas sistemos apskaičiuotiems delspinigiams įskaityti. Skunde pažymima, kad jeigu minėtu laikotarpiu Inspekcijos sistemoje nebūtų buvusios pakankamo dydžio permokos, tai yra teigiamo balanso, kurio sumos užteko padengti 800 Eur viršijančiai delspinigių sumai, delspinigių suma Pareiškėjos atveju nebūtų įskaityta. Vadinasi, jei 2022 m. spalio – gruodžio mėnesiais Pareiškėja būtų turėjusi įsiskolinimą Inspekcijai, ginčo delspinigių suma nebūtų buvusi nuskaičiuota automatiškai. Tuo pagrindu Pareiškėja galėtų pasinaudoti teise pateikti prašymą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų sankcijų, remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 straipsnio 1 dalimi bei Atleidimo nuo

baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (toliau – Taisyklių), 1 bei 7 punktais.

Skunde Pareiškėja nurodo, kad iki šiol sąžiningai ir protingais terminais mokėjo įmokas Inspekcijai, laiku pateikė visas reikalingas ataskaitas bei formas, neturėjo įsiskolinimų valstybės biudžetui, priešingai, Inspekcijos sistemos „mano VMI“ balanse dažniausiai būdavo teigiama permoka, tai yra, visada būdavo papildomas kiekis pinigų, kurių mokesčių mokėtoja neskubėdavo susigrąžinti. Pareiškėjos nuomone, remiantis Lietuvos Respublikos įstatymine baze ji yra baudžiama už tai, kad iki šiol pavyzdingai mokėjo visas priskaičiuotas įmokas, mokesčius bei rinkliavas, todėl už pavyzdingą elgesį yra „teisėtai“ baudžiama, kadangi atleisti galima tik nuo nesumokėtų delspinigių. Pareiškėja daro išvadą, kad mokesčių mokėtojai, kurie turi įsiskolinimą valstybės biudžetui yra palankesnėje mokestinėje situacijoje, nei tie, kurie sąžiningai moka mokesčius.

Pareiškėja prašo panaikinti skundžiamą Inspekcijos 2023-04-04 sprendimą Nr. 68-29.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija. Inspekcija, vertindama Pareiškėjos nurodytus argumentus kaip nepagrįstus, pažymėjo, jog MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei Taisyklių 1 bei 7 punktuose nustatyta, kad, esant MAĮ nustatytiems pagrindams, mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies.

Inspekcija, cituodama Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką¹, pažymėjo, kad pagal LVAT praktiką, iš teisėkūros subjektų sukurtų taisyklių akivaizdu, jog atleidimas nuo delspinigių yra galimas esant sąlygai, jog mokesčių mokėtojas turi būti nesumokėjęs (neišieškota) delspinigių ar jų dalies.

Skundžiamame Sprendime pažymima, kad 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, 17 punkte nustatyta, kad Mokesčių permokų sąskaitoje ir (arba) Mokesčio skirtumo sąskaitoje esančiomis sumomis Inspekcijos administruojamų mokesčių mokestinės ir baudų už (paskirtų nuo 2015-07-01) nepriemokos dengiamos automatiškai, be mokesčių mokėtojo prašymo; permokų (skirtumo) įskaitymo mokestinėms ir baudų už administracinius nusižengimus nepriemokoms padengti procedūra šių taisyklių 16 punkte nustatyta tvarka vykdoma kiekvieną darbo dieną.

Inspekcijos Sprendime nurodyta, Pareiškėja prašymą atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių pateikė 2023-01-05, tuo tarpu už 2022 m. 08 - 10 mėn. PVM nepriemokas apskaičiuoti delspinigiai buvo sumokėti (įskaityti) 2022-12-21 ir 2022-12-22 datomis.

Inspekcijos vertinimu, sumokėjus (įskaičius) delspinigius į valstybės biudžetą, išnyko teisinis pagrindas spręsti klausimą dėl MAĮ nustatytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų buvimo.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos Sprendimas keistinas.

GINČAS šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo mokesčių administratoriaus buvo atsisakyta tenkinti Pareiškėjos prašymą atleisti ją nuo apskaičiuotų ir pačios Inspekcijos įskaitytų PVM delspinigių, esminiu argumentu laikant tai, kad PVM delspinigiai, nuo kurių prašoma atleisti, buvo sumokėti į valstybės biudžetą.

Dėl PVM mokėtinų sumų įskaitymo iš Pareiškėjos permokos prilyginimo sumokėjimui.

Įstatymo leidėjas, įtvirtindamas įstatymines nuostatas dėl sankcijų taikymo mokesčių mokėtojui už mokesčių prievolių nevykdymą laiku, taip pat numatė įstatyminius pagrindus bei sąlygas, kuriems esant, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių, baudų ir palūkanų. Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Taisyklės. Tačiau be šių paminėtų nuostatų, mokesčių administratorius spręsdamas klausimą

¹ LVAT 2011-11-17 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-556-2918-11;

dėl atleidimo nuo delspinigių privalo vadovautis LVAT formuojama teismų praktika bei bendraisiais teisės principais.

Komisija atkreipia dėmesį, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodyta sąlyga yra siejama su tuo, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių. Pareiškėjos situacijoje delspinigiai nebuvo sumokėti pačios mokėtojos, o buvo įskaityti, nes 2022-12-20 PVM deklaracijų už 2022 m. 07–11 mėn. laikotarpį pateikimo metu, mokesčių mokėtoja turėjo mokesčio permoką. Mokestinės prievolės įvykdymo būdai (pagal MAĮ 82 straipsnį): 1) mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimas; 2) trečiojo asmens atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimas; 3) turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymas mokestinei nepriemokai padengti. Komisija pastebi, kad nors sumokėjimas ir įskaitymas iš mokesčio permokos pasibaigia mokestinės prievolės pasibaigimu, tačiau jis atliekamas skirtingu valios veiksmu – pirmuoju būdu prievolė įvykdoma savanoriškai, antruoju ir trečiuoju būdu – jos įvykdymas priklauso nuo trečiųjų asmenų / ar mokesčio administratoriaus valdomų sistemos veiksmų.

MAĮ 100 straipsnio nuostata įtvirtinanti sąlygą dėl „nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių“ galioja nuo įstatymo priėmimo dienos, kartu pagal Inspekcijos patvirtintas Gražinimo / įskaitymo taisykles² (originali jų redakcija), mokesčių mokėtojas valią susigražinti / įskaityti mokesčio permoką turėdavo išreikšti raštu. Atitinkamai vertinant Inspekcijos Gražinimo / įskaitymo taisyklių įstatyminius pokyčius, matome, jog nuo 2004 m. permokų / skirtumų įskaitymas iš esmės buvo pakeistas. Šią funkciją iš vietos mokesčio administratoriaus perėmė centrinis mokesčių administratorius, o pats procesas tapo labai kompiuterizuotas, todėl tais atvejais, kai mokesčio kodas yra „1001“³, įskaitymas vykdomas realiu laiku. Kas atsitiko ir šiuo nagrinėjamu atveju, Pareiškėja 2022-12-20 pateikusi PVM deklaracijas, kuriose deklaravo už 2022 m. 08 mėn. mokėtiną 19 838 Eur PVM, už 2022 m. 09 mėn. mokėtiną 62 405 Eur PVM, už 2022 m. 10 mėn. – mokėtiną į biudžetą 3 570 Eur PVM sumas, Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 871,67 Eur PVM delspinigiai, kurie MAIS duomenimis, buvo įskaityti 2022-12-21 ir 2022-12-22 datomis, iš 2022-12-21 sumokėtų 8 300 Eur (įmokos kodas 1001) ir 2022-12-22 sumokėtų 600 Eur (įmokos kodas 1001).

Komisija pažymi, jog, jei būtų laikoma, kad situacija turėtų būti vertinama vienodai, neatsižvelgiant į tai, kokių būdu įvykdoma prievolė, ar su mokėtojo valia ar be jos, atleidimo nuo delspinigių instituto taikymas automatinio („iš karto“) įskaitymo atveju praktiškai negalėtų būti realizuojamas. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas ne kartą yra išaiškinęs, kad teisės veiksmingumo principas reikalauja, kad teisinės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu žiūrėti: 2021-09-09 sprendimo *GE N. V.*, byloje C-294/20, ECLI:EU:C:2021:723, 59 punktą, 2016-06-30 sprendimo *Câmpean*, C-200/14, ECLI:EU:C:2016:494, 39 punktą). Esant situacijai, kai prievolių įskaitymas sistemoje realizuojamas „iš karto“, kai tik mokesčių mokėtojas pats deklaruoja mokėtinus mokesčius ir sistemoje automatiškai apskaičiuojami delspinigiai, teisių į delspinigių atleidimą įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas. Tokia situacija pažeistų ne tik veiksmingumo principą, bet ir mokesčių mokėtojų lygybės principą, nes permokų tam tikru momentu neturintys mokesčių mokėtojai atsidurtų geresnėje situacijoje nei jų turintys. Be to, tokia situacija neatitiktų teisingumo ir protingumo kriterijų, nes esant neabejotiniams atleidimo pagrindams (pavyzdžiui, kai paaiškėtų mokėtojo kaltės ar žalos nebuvimas) jų taikymo galimybę (ir mažesnę finansinę naštą) lemtų su tuo nesusiję be mokėtojo valios realizuoti sistemų funkcionalumai.

² Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymas Nr. VA-186 „Dėl Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo)“ (Žin., 2004, Nr. 180-6689; 2012, Nr. 47-2325; TAR, 2015-07-02, Nr. 2015-10667; 2016-12-23, Nr. 2016-29352; 2019-01-30, Nr. 2019-01380);

³ Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojami deklaruojami mokesčiai ir nuo 2015-07-01 paskirtos baudos už administracinius nusižengimus, mokami vienu įmokos kodu;

Papildomai pažymėtina, kad pagal MAĮ 99 straipsnį delspinigių dydį nustato finansų ministras, kurio dydis finansiniu ir ekonominiu aspektu nustatytas laikantis principo, kad jų dydis turėtų atspindėti valstybės skolinimosi kaštus (už kiek valstybė gali pasiskolinti negautų pajamų sumą) ir kad nesusidarytų alternatyvi skolinimosi iš biudžeto galimybė. Būtent delspinigių dydžio padidėjimas 10 punktų sietinas su baudimo ir atgrasymo tikslais, t. y. kad neapsimokėtų nemokėti mokesčių, t. y. delspinigiai turi dvejopą paskirtį: ne tik kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda laiku nesumokėjus mokesčių, bet ir sukurti neigiamą finansinio baudinio pobūdžio poveikį. Atsižvelgiant į tai, delspinigių kaip baudinės priemonės taikymas, esant MAĮ nustatytiems atleidimo pagrindams (įskaitant suklaidinimą, kaltės nebuvimą ar nuo mokėtojo valios nepriklausančioms aplinkybėms), taip pat neatitiktų teisingumo ir protingumo principų.

Komisijos vertinimu, eliminuojant delspinigių atleidimo galimybę dėl įskaitymo iš permokos prilyginimo sumokėjimui ir laikant tai teisėtu dalyku, toks teisėtumas pažeistų teisingumo teisėtumą. Kaip yra pažymėjęs LVAT 2014-03-05 sprendime administracinėje byloje Nr. A-552-422-14 „formalus įstatymų taikymas nulemtų teisėtą sprendimą, kuris ne visada gali būti teisingas. Teisėjų kolegijos nuomone, turi būti pripažįstamas ne bet koks teisėtumas, o tik teisingumo teisėtumas. Tokiu atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio konflikto atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai. Juk ne viskas gali būti reglamentuota įstatymų ir tilpti į tam tikras teisės normas“ (taip pat žiūrėti: LVAT 2007-07-05 nutartį administracinėje byloje Nr. A17-773/2007, LVAT 2011-05-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A143-46/2011)“.

Komisija apibendrinusi šias nuostatas, konstatuoja, jog peržiūrėjus istorinę mokesčių permokų įskaitymo įgyvendinimo vystymosi raidą, pastebima, kad MAĮ 100 straipsnio nuostata, dėstanti apie su sumokėjimo nebuvimu susijusią sąlygą, įsigaliojo 2004 m. liepos 1 dieną (MAĮ 2004-04-13 įstatymo redakcija Nr. IX-2112), kai dar nebuvo operatyvaus automatinio įskaitymo, t. y., įstatymo leidėjo valia buvo suformuota esant kitai praktikai ir kitoms techninėms galimybėms mokesčių administratoriaus informacinėje sistemoje. Pagal tuo metu galiojančią mokesčių įskaitymo tvarką bei PVM įstatymo 91 straipsnį, mokesčių įskaitymas buvo atliekamas pateikiant prašymą arba vykdant rankinius patvarkymu pagal sudaromus sąrašus decentralizuotai teritorinių mokesčių inspekcijų lygiu. Automatinio nepriemokų operatyvaus įskaitymo „iš karto“ principas buvo įgyvendintas 2011 metais. Tačiau MAĮ 100 straipsnio nuostatos taip ir liko nepakeistos ir nebeatitinka šių dienų situacijos. Pareiškėjos 2022-12-20 PVM deklaracijose deklaruotos mokėtinos sumos, kurios buvo 2022-12-21 ir 2022-12-22 įskaitytos iš turimos mokesčio permokos, nepaliekant mokesčių mokėtojai galimybės pateikti prašymo pagal MAĮ 100 straipsnį, negali būti aplinkybė, ribojanti spręsti teisinį pagrindą dėl atleidimo nuo apskaičiuotų 871,67 Eur PVM delspinigių pagal tą patį 100, ar 141 ir 113 straipsnius. Tuo pačiu Komisija laikydama operatyvumo principo, nors apie tai nėra pasisakyta skundžiamame Inspekcijos Sprendime (tačiau pagrindai išnagrinėti Kauno AVMI 2023-01-25 sprendime dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir/ar palūkanų Nr. (7.45 Mr) K10-16), spręš atleidimo nuo PVM delspinigių sumokėjimo klausimą, įvertindama MAĮ ir teismų praktikoje nustatytus atleidimo nuo sankcijų pagrindus.

Dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja pateiktame prašyme prašo atleisti ją nuo delspinigių esant MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte nustatytam pagrindui, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Pareiškėjai įsigijus galviją iš ES valstybės narės, atsirado prievolė PVM sumokėti ne už kalendorinį pusmetį, bet už kalendorinį mėnesį. Pareiškėjos teigimu, ji šios prievolės atsiradimo negalėjo numatyti ir planuoti, nes galvijo įsigijimas numatytas tik ūkyje netikėtai įvykus kito panašaus galvijo traumai, kurį teko pakeisti, be to, galutinis pirkimas nebuvo įgyvendintas iki pat to momento, kol Valstybinės maisto ir veterinarijos Alytaus departamentas galutinai nepatvirtino galvijo įsigijimui prašomos valstybinės paramos. Iš bylos medžiagos matyti, kad

Pareiškėja šią situaciją prilygina kaip tinkamą pritaikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatyto atleidimo nuo delspinigių pagrindui. Taip pat, Pareiškėja teigia, jog situacija, kai jos turėta mokesstinė permoka buvo automatiškai įskaityta padengti susidariusius delspinigius, ko pasėkoje delspinigiai yra laikomi sumokėti ir tai užkerta kelią atleidimui nuo delspinigių, yra neteisinga jos, kaip sąžiningos ir pavyzdingos mokesčių mokėtojos, atžvilgiu.

Pasisakant dėl Pareiškėjos neatleidimo nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu, t. y., kad mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, pažymėtina, kad 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“ (šiuo klausimu žiūrėti: LVAT 2005-02-09 nutartį administracinėje byloje Nr. A-15-141/2005, 2011-04-07 nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-753/2011; 2017-10-31 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1328-261/2017; 2018-07-18 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1383-442/2018). Komisija pastebi, jog nagrinėjimo ginčo atveju nustatytos aplinkybės, kai Pareiškėja, norėdama užtikrinti sklandų savo vystomos ekonominės veiklos vykdymą, buvo priversta neplanuotai įsigyti galviją iš ES valstybės narės, neatitinka LVAT vieningai vystomoje praktikoje pripažįstamų situacijų, kurios yra sietinos su nenugalimos jėgos poveikiu (*force majeure*) ir atsitiktinių aplinkybių poveikiu (*cas fortuit*). Komisijos vertinimu, Pareiškėjos atleidimas nuo delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatytu atveju yra negalimas.

Dėl MAĮ 8 straipsnio 3 dalies. Komisija pažymi, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo klausimus, taip pat gali būti vadovaujama ir teisingumo bei protingumo kriterijais, įtvirtintais MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (šiuo klausimu žiūrėti: LVAT 2011-09-19 nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartį administracinėje byloje Nr. A-575-2144/2011). Reikšminga aplinkybė, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįstamas ir paties mokesčių mokėtojo elgesys (žiūrėti: 2011-10-10 nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartį administracinėje byloje Nr. A-556-971/2014).

Komisijos vertinimu, pagal bylos aplinkybes akivaizdu, kad Pareiškėja mokesčių prievolių vykdymo užtikrinimo tikslu veikė kaip atsakingas ir rūpestingas asmuo: mokesčių mokėtoja stengėsi pateikti PVM deklaracijas bei sumokėti susidariusias įmokas kaip galima greičiau, deklaracijos buvo teikiamos laiku, o pagal jas vykdomi išpareigojimai valstybės biudžetui. Komisija atsižvelgia ir į aplinkybę, kad galvijo pirkimas negalėjo būti pilnai užbaigtas iki tol, kol Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos Alytaus departamentas Pareiškėjai nepatvirtino apie skiriamą paramą veisliniams gyvuliams įsigyti. Bylos aplinkybės ir mokesčių mokėtojos paaiškinimai dėl situacijos mokesčiniu aspektu leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėja sąžiningai klydo. Pripažinus sąžiningą klydimą, Pareiškėjos veiksmų seka, siekiant teisingai sumokėti mokesť ir sąžiningas mokėtojo elgesys – savanoriškas operatyvus pasitaikymas ir mokesčio sumokėjimas, Komisijos nuomone, leidžia vertinti situaciją iš dalies palankiai mokesčių mokėtojais, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais. Visiškai atleisti Pareiškėją nuo delspinigių nėra galimybių, nes vis dėlto mokesčių teisės reikalavimai

buvo pažeisti. Komisijos vertinimu, konkrečiu atveju didesnis poveikis skatinant savanorišką mokesčių mokėjimą ir preventyviai veikiant ateities elgesį, pasiekiamas sumažinant baudinio poveikio finansinių priemonės, ypač atsižvelgiant į mokesčio pažeidimo sudėtį. Atsižvelgusi į aptartas nuostatas, Komisija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais, atleidžia Pareiškėją nuo 80 procentų apskaičiuotos PVM delspinigių sumos – 697,34 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktu, 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-04-04 sprendimą Nr. 68-29.
2. Atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 697,34 Eur PVM delspinigių.
3. Nurodyti Pareiškėjai į valstybės biudžetą sumokėti 174,33 Eur.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskūsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokesčio ginčą (arba mokesčio 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Jurgita Narkevičiūtė
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė