



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL T. E. SKUNDO**

2023 m. vasario d. Nr. S- (7-2023/6)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo T. E. (toliau – Pareiškėjas) 2022-12-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2022-12-13 sprendimo Nr. (21.222) 500-471 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjas ir Atsakovo atstovas 2023-02-14 Komisijos posėdyje nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas prašo Komisijos pakeisti skundžiamą sprendimą – atleisti Pareiškėją nuo 658,36 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) delspinigių.

Pareiškėjas nurodo, kad pavėluotą GPM prievolės įvykdymą lėmė ne tyčia, o paprasčiausias neatsargumas – nepiktybinė klaida apskaičiuojant mokestinės prievolės dydį. Pabrėžia, kad vos sužinojęs apie klaidą ją ištaisė pateikdamas patikslintą Pajamų mokesčio deklaraciją ir nedelsiant įvykdydamas mokestinę prievolę. Pareiškėjo įsitikinimu, nagrinėjamu atveju gali būti taikomas Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytas atleidimo nuo delspinigių pagrindas, kai mokesčio mokėtojo kaltę lemia ne tyčia, o paprasčiausias neatsargumas (klaida), kaip ir buvo ginčo atveju.

Skunde taip pat nurodoma, kad nagrinėjamu atveju gali būti taikomas ir MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą, kadangi pavėluotas GPM prievolės už 2021 mokestinį laikotarpį įvykdymas, nors ir yra formalus mokesčio įstatymo pažeidimas, nepadarė jokios esminės žalos biudžetui.

Inspekcija skundžiamu sprendimu neatleido Pareiškėjo nuo 658,36 Eur GPM delspinigių už laikotarpį 2022-05-03 iki 2022-11-14.

Skundžiamame sprendime nurodoma, kad Pareiškėjas 2022-04-28 pateikė Pajamų mokesčio deklaraciją už 2021 mokestinį laikotarpį (forma (duomenys neskelbtini) toliau – Deklaracija), kurioje deklaravo 84 153,36 Eur GPM, 2022-10-26 Deklaracijoje Pareiškėjas deklaravo 95 338,46 Eur GPM.

Mokestinė prievolė GPM srityje už 2021 metus pilnai įvykdyta 2022-11-14. Dėl pavėluotai įvykdytos GPM prievolės Pareiškėjui apskaičiuota 658,36 Eur nesumokėtų / neįskaitytų GPM delspinigių suma.

Sprendime cituojamos MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir 141 straipsnio 1 dalies, Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144, (toliau – Taisyklės), nuostatos dėl atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies.

Pasisakydama dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtinto atleidimo nuo delspinigių pagrindo, Inspekcija nurodė, kad pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką aptariamasis atleidimo nuo delspinigių pagrindas iš esmės sietinas tik su tokiais nuo

mokesčių mokėtojo valios nepriklausančiomis aplinkybėmis, kurios lemia, kad jis neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti gautų mokesčių. Mokesčių mokėtojo kaltės nepaneigia tokios aplinkybės kaip neteisingas (klaidingas) mokesčių įstatymų supratimas, mokesčių prievolių neįvykdymas dėl mokėtojo kontrahentų sutartinių įsipareigojimų nevykdymo, netinkama mokesčių administratoriaus vykdoma mokesčių mokėtojo veiklos kontrolė ir laiku nenustatytas daromas mokesčių įstatymo pažeidimas, mokesčio įstatymo pažeidimą tiesiogiai padaro mokesčių mokėtojo vardu veikiantis jo atstovas ir pan.

Pareiškėjas nepateikė įrodymų, pagrindžiančių jo negalėjimą tinkamai įvykdyti GPM prievolę, todėl mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėjas, mokesčių įstatymų nustatyto terminu tinkamai nedeklaravęs ir nesumokėjęs GPM, yra kaltas dėl padaryto pažeidimo, todėl atleisti jį nuo 658,36 Eur GPM delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, nesant jo kaltės, nėra pagrindo.

Inspekcija nurodė, kad ginčo byloje nenustatė MAĮ 141 straipsnio 1 d. 2–4 punktuose nurodytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų, tokių pagrindų ir aplinkybių nenurodė / neįrodė Pareiškėjas, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 658,36 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Skundžiamame sprendime išnagrinėta galimybė atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių remiantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktu ir Taisyklių 7.3 papunkčiu, kai mokesčių mokėtojas – fizinis asmuo gali būti atleidžiamas nuo delspinigių mokėjimo, jei yra sunki jo ekonominė / socialinė padėtis, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą.

Sprendime nurodyta, kad VĮ „Registru centras“ 2022-12-01 duomenimis, Pareiškėjui asmeninės nuosavybės teise priklauso žemės sklypas, esantis Plasapinkų k., Butrimonių sen., Alytaus r. sav., bei 24 žemės sklypų, esančių Užilgių k., Trakų sen., Trakų r. sav., dalys. VI „Regitra“ 2022-12-01 duomenimis, Pareiškėjo vardu įregistruotų transporto priemonių nėra. Pareiškėjas deklaravo 2021 metų mokesčiniu laikotarpiu gautas 610 284,58 Eur pajamas, kurias sudarė darbo pajamos ir gautos socialinės išmokos bei turto pardavimo pajamos. Mokesčių administratorius vertino, kad Pareiškėjo ekonominė (socialinė) padėtis nėra sunki, todėl jam netaikytinos MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatos ir jis neatleistinas nuo apskaičiuotų 658,36 Eur GPM delspinigių mokėjimo šiuo pagrindu.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2022-12-13 sprendimas Nr. (21.222) 500-471 tvirtintinas, Pareiškėjo 2022-12-27 skundas atmestinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 658,36 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Iš Pareiškėjo skundo matyti, kad Pareiškėjas atleidimą nuo GPM delspinigių grindžia MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 dalies nuostatomis, nenurodo kitų 100 straipsnio 1 dalyje nurodytų atleidimo pagrindų. Kadangi mokesčio ginčo ribas nustato Pareiškėjo pateiktas skundas ir jame išdėstyti argumentai, Komisija, siekdama racionalumo, šiame sprendime pasisakys tik dėl galimybės atleisti Pareiškėją nuo delspinigių remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 dalimis, ir nevertins Pareiškėjo argumentų atitikimo kitiems MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodytiems atleidimo pagrindams.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas 2022-04-28 pirminėje Pajamų mokesčio deklaracijoje už 2021 mokesčinių laikotarpi deklaravo 84 153,36 Eur GPM. 2022-10-26 Pareiškėjas pateikė patikslintą Deklaraciją, kurioje deklaravo 95 338,46 Eur GPM, t. y. 11 185,10 Eur didesnę mokėtiną GPM sumą. Mokestinė prievolė GPM srityje už 2021 metus pilnai įvykdyta 2022-11-14.

Pagal MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokesį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatyto atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokesį mokesčių mokėtojui skaičiuojami delspinigiai. Byloje įrodyta, kad Pareiškėjas laiku nedeklaravo ir nesumokėjo dalies mokėtinės GPM sumos, taigi 658,36 Eur GPM delspinigiai už laikotarpį nuo 2022-05-03 iki 2022-11-14 apskaičiuoti pagrįstai.

Pagal MAĪ 100 straipsnio 1 daļies nuostatas mokesčių mokētojas gali būt atleidziamas nuo skaičiuojamu (apskaičiuotu), bet dar nesumokētu (neišieškotu) delspinigū ar jū daļies, jeigu:

- tokia teisinē galimybē yra numatyta specialiajame mokesčių īstatyme (MAĪ 100 straipsnio 1 daļies 2 punktas);

- yra šio īstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas, t. y.: 1) jei mokesčių mokētojas īrodo, kad nēra kaltas dēl padaryto pažeidimo; 2) jei mokeschio īstatymas pažeistas dēl aplinkybiū, kurios nepriklausē nuo mokesčių mokētojo valios ir kuriū jis nenumatē ir negalējo numatyti. Tokiomis aplinkybēmis nelaikomi mokesčių mokētojo ar jo darbuotojū veiksmi ar neveikimas, taip pat mokesčių mokētojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokētojo atskira veika, nors ir pažeidziančia mokeschio īstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčių mokētojas mokeschio īstatymā pažeidē dēl klaidingo apibendrinto mokeschio īstatymo paaīskinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo īrašyta ir yra galimybē nustatyti skambinantī asmenī – mokesčių mokētojā (ar jo atstovā), suteiktos klaidingos konsultācijas mokesčių mokējimo klausimais (MAĪ 100 straipsnio 1 daļies 3 punktas);

- kitais atvejais, kai delspinigius īšieškoti netikslinga ekonominiū ir (ar) socialiniū požiūri, kaip tai suprantama pagal šio īstatymo 113 straipsnio 1 daļies 3 punktā. Šis atleidimo pagrindas gali būt taikomas tik mokesčių mokētojams – fiziniams asmenims (MAĪ 100 straipsnio 1 daļies 4 punktas).

Pareīškējo teigimu, nagrinējamu atveju gali būt taikomas MAĪ 141 straipsnio 1 daļies 1 punktē nurodytas atleidimo nuo delspinigū pagrindas, kadangi pavēluotā GPM prievolē īvykdymā lēmē ne tyčia, o nepiktybinē klaida apskaičiuojant mokestinē prievolē dydī. Vos suzinojēs apie klaidā, Pareīškējas jā īstaisē pateikdamas patikslintā Pajamu mokeschio deklaracijā ir īvykdydamas mokestinē prievolē.

Kaip minēta, pagal MAĪ 141 straipsnio 1 daļies 1 punktā, mokesčių mokētojas atleidziamas nuo delspinigū, jei īrodo, kad nēra kaltas dēl padaryto pažeidimo.

LVAT, aiīskindamas MAĪ 141 straipsnio 1 daļies 1 punkto nuostatā, yra paīzīmējēs, kad īš šio teisinio reguliavimo matyti, jog šiojē teisēs normojē yra ītvirtintas tik bendro pobūdžio taisyklēs, visu pirma, nustatančios īrodinējimo naīstas tarp mokeschio mokētojo ir mokesčių administratoriaus paskirstymā, pagal kuriā pareiga īrodyti teisiīskai reikīsmingas aplinkybes tenka mokeschio mokētojui. Vertinant šiojē teisēs normojē nustatyā sālygā – mokeschio mokētojas turi būt nekaltas dēl padaryto pažeidimo – jos apibrēztumo aspektu, matyti, kad šī sālyga yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretizuoiant, kokios aplinkybēs kiekvienu konkrečiu atveju patvirtina šios sālygos buvimā ar nebuvimā. Aplinkybēs, kurias konkretizuoja mokeschio mokētojo kaltēs buvimā ar nebuvimā dēl skirtingū mokesčių īstatymū pažeidimū, gali būt skirtingos, nes īū aplinkybiū pobūdis, apimtis ir pan., gali būt sālygoti tū specialijuū teisēs normū reikalavimū, kurios reglamentuoja atitinkamus mokesčius (LVAT 2011-06-27 nutartis adm. bylojē Nr. A-438-2122/2011; 2019-02-12 nutartis adm. bylojē Nr. A-364-968/2019; 2021-12-01 nutartis adm. bylojē Nr. A-2708-602/2021). LVAT praktikojē taip pat paīzīmēja, kad vertinant, ar taikyti šī atleidimo pagrindā, yra reikīsminga mokeschio mokētojo subjektivinē pusē, t. y. kaltē, kurias īšraiīška yra nepakankamas atidumas, rūpeīstingumas ar apdairumas, kurio reikalaujama īš veikianchio asmens konkrečiomis sālygomis. Asmuo, kuris nevykdē pareigos elgtis rūpeīstingai ir atidzīai arba nesugebējo toks būt konkrechiojē situacīojē, negali būt atleistas nuo atsakomybēs (delspinigū) nesant kaltēs dēl padaryto pažeidimo (2015-02-19 nutartis adm. bylojē Nr. A-81-261/2015; 2021-04-14 nutartis adm. bylojē Nr. eA-511-556/2021). MAĪ prasme pažeidimu yra laikomas neteisētas asmenū elgesys, kuriuo yra pažeidzīami mokesčių īstatymū reikalavimai (MAĪ 138 straipsnis).

Kaip nurodoma Inspekcījos sprendimē, pagal MAĪ 40 straipsnio 1 daļies 1 punktā mokesčių mokētojas privalo laiku ir tikīsliai īvykdyti mokestinē prievolē. Uī savalaikī ir tinkamā mokesčių apskaičiavimā bei sumokējimā, pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokētojas, kuris, atsīzvelgdamas ī teisēs aktu reikalavimus, turi savarankīīskai apskaičiuoti priklausančius mokēti mokesčius, uīpildyti atitinkamas mokesčių deklarācijas ir mokeschio īstatymo ar jo pagrindu priimto

poįstatyminio teisės akto nustatytu terminu bei tvarka sumokėti mokesčius į biudžetą (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 4–5 punktai, 81 straipsnio 1 dalis).

Sutiktina su skundžiamo sprendimo teiginiais, kad už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole. Pagal LVAT praktiką mokesčių mokėtojo kaltės nepaneigia tokios aplinkybės kaip neteisingas (klaidingas) mokesčių įstatymų supratimas, mokestinių prievolių neįvykdymas dėl mokėtojo kontrahentų sutartinių įsipareigojimų nevykdymo, netinkama mokesčių administratoriaus vykdoma mokesčių mokėtojo veiklos kontrolė ir laiku nenustatytas daromas mokesčių įstatymo pažeidimas, mokesčio įstatymo pažeidimą tiesiogiai padaro mokesčių mokėtojo vardu veikiantis jo atstovas ir pan. (LVAT 2012-09-19 aprobuotas LVAT, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymo normas, apibendrinimas; Administracinė jurisprudencija 23, p. 542-877).

Kaip matyti iš Komisijai pateikto skundo, Pareiškėjas neneigia savo kaltės dėl nustatyto pažeidimo, už kurį jam buvo apskaičiuoti delspinigiai, tačiau nurodo, kad pažeidimas padarytas netyčia. Akcentuotina, kad į mokesčių mokėtojo kaltės rūšį ir formą yra atsižvelgiama, sprendžiant klausimą dėl baudos skyrimo už mokesčių įstatymų pažeidimus pagal MAĮ 140 straipsnio nuostatas. Nagrinėjamu atveju sprendžiamas ne baudos skyrimo, o Pareiškėjo atleidimo nuo GPM delspinigių klausimas, kuomet mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pareiškėjas įrodymais nepaneigė savo kaltės, todėl šiuo pagrindu negalėjo būti atleistas nuo GPM delspinigių.

Pareiškėjas taip pat nurodo, kad pavėluotas GPM prievolės už 2021 mokestinį laikotarpį įvykdymas nepadarė jokios esminės žalos biudžetui.

Pažymėtina, 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 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytos sąlygos mokesčių mokėtojo atleidimui nuo delspinigių ir baudos (LVAT 2010-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-442-773/2010; 2021-04-14 nutartis adm. byloje Nr. eA-511-556/2021).

Pagal LVAT praktiką, kai mokestinės nepriemokos laikotarpiu turima mokesčio permoka, kuri MAĮ 87 straipsnio nustatyta tvarka gali būti įskaityta minėtai nepriemokai padengti, gali būti laikoma, kad žala biudžetui nepadaryta. Pagal nuoseklią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką, žala biudžetui kyla iš tos aplinkybės, kad valstybė negauna pajamų ir negali disponuoti jai priklausančiomis lėšomis. Šiai žalai kompensuoti ir yra skirti delspinigiai. Atitinkamai, kai mokesčių mokėtojas turi mokesčio permoką, valstybė disponuoja permokėtomis sumomis, todėl minėta žala neatsiranda. Atitinkamai, esant mokestinei nepriemokai, konstatuotinas žalos biudžetui padarymo faktas (LVAT 2011-11-02 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2442/2011; 2011-11-25 nutartis adm. byloje Nr. A-143-3048/2011; 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014; 2019-10-18 nutartis adm. byloje Nr. eA-3950-968/2019 ir kt.). Akcentuotina, kad permoka turi būti reali, o ne tariama, pvz. permoka turi būti deklaruota arba mokesčių administratoriaus pripažinta (VMI sistemoje užfiksuota) (LVAT 2020-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-775-575/2020).

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas laiku nesumokėjo 11 185,10 Eur GPM. Mokestinės nepriemokos egzistavimas paneigia Pareiškėjo teiginius, kad jis savo veika nepadarė žalos biudžetui. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, jog teisinių prielaidų Pareiškėjo atžvilgiu pritaikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą nėra.

Papildomai pažymėtina, kad pagal LVAT praktiką aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas savanoriškai sumoka mokesčių administratoriaus naujai (papildomai) apskaičiuotą mokesčio sumą, nėra pagrindas atleisti nuo baudos / delspinigių, teigiant, jog žala biudžetui nepadaryta (2011-04-07 nutartis adm. byloje Nr. A-575-753/2011). Akcentuotina ir tai, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto taikymo požiūriu nėra reikšminga, kad neprireikia prievartinio išieškojimo priemonių taikymo, o reikalavimas įvykdomas skolininko gera valia (LVAT 2008-07-11 sprendimas adm. byloje Nr. A-502-1301/2008; 2020-05-20 nutartis adm. byloje Nr. A-775-575/2020).

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija tinkamai nustatė visas bylai svarbias aplinkybes, visapusiškai ir objektyviai jas ištyrė, teisingai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas ir priėmė pagrįstą bei teisėtą sprendimą, kurio keisti ar naikinti Pareiškėjo skundo argumentais nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-12-13 sprendimą Nr. (21.222) 500-471.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 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 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 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 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