



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „A1“ SKUNDO**

2023 m. balandžio d. Nr. S- (7- 2023/26)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja) išnagrinėjo UAB "A1" (toliau – Pareiškėja) 2023-02-01 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-01-12 sprendimo Nr. 69-3 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovės K. J., G. J., Y. C. bei Inspekcijos atstovė E. F. dalyvavo 2023-02-28 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja skunde nesutinka su Inspekcijos sprendimu, kuriame buvo konstatuota, jog Pareiškėja negali būti atleista nuo 3349,17 Eur nekilnojamojo turto mokesčio (toliau – NTM) delspinigių mokėjimo. Inspekcija patvirtino Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2022-10-28 sprendimą Nr. (7.45 MR) K10-109, kuriuo buvo atsisakyta tenkinti Pareiškėjos prašymą ir atleisti nuo delspinigių esminiu argumentu nurodydama, kad delspinigiai, nuo kurių prašoma atleisti, jau yra sumokėti (įskaityti).

Pareiškėja nurodo, kad nuosavybės teise valdo tam tikrus nekilnojamojo turto (toliau – NT) objektus, esančius už laisvosios ekonominės zonos (toliau – LEZ) ribų. Pareiškėjos teigimu, sprendžiant dėl NTM prievolių už šiuos objektus, buvo vadovaujama NTM įstatymo (toliau – NTMĮ) 7 straipsnio 2 dalies 3 punktu bei jo apibendrintu komentaru, kuris iki 2022-05-26 numatė, kad „NTM neapmokestinamas visas NT laisvųjų ekonominių zonų įmonėms <...> priklausantis <...> NT“. Tačiau po 2022-05-26, nors pats NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punktas ir nesikeitė, NTMĮ komentaras buvo papildytas, numatant, kad „NTM neapmokestinamas visas NT, esantis laisvosios ekonominės zonos teritorijoje, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms <...> priklausantis <...> NT“.

Pareiškėja nurodo, kad NTM deklaraciją pildantys buhalteriai taip pat šiuo klausimu kelis kartus konsultavosi su Inspekcijos Mokesčių informacijos centru (toliau – MIC) , skambinant telefonu 1882, pvz., 2020.02.13, iš tel. +370 656 96204. Kadangi iš MIC buvo gauti atsakymai, kad LEZ ribų esančiam turtui skaičiuoti NTM nereikia, į tai buvo atsižvelgta ir NTM už tokį turtą nebuvo skaičiuojamas.

Skunde teigiama, jog 2022 m. vasarą, iš mokesčių administratoriaus buvo gauti raginimai tokiam už LEZ ribų esančiam turtui skaičiuoti NTM, ką Pareiškėja ir padarė, 2022-08-08 pateikdama patikslintas NTM deklaracijas už 2019, 2020, 2021 mokesčius metus, ko pasėkoje, susidarė 4932,82 Eur NTM delspinigių, kurie mokesčių administratoriaus buvo automatiškai įskaityti iki 2022-07-22, t. y. dar iki naujų NTM deklaracijų pateikimo.

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos priimtu sprendimu, pateikė eilę argumentų:

Pareiškėja nurodo, kad, jos vertinimu, pagrindinė priežastis dėl kurios Pareiškėjos skundas bei prašymas ją atleisti nuo delspinigių nebuvo tenkintas, yra ta, kad pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 straipsnio 1 dalį, atleidimas nuo apskaičiuotų delspinigių įmanomas tik tais atvejais, kai delspinigiai dar nėra sumokėti (išieškoti).

Pareiškėja nurodo, kad iš tiesų MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje įstatymo leidėjas yra įtvirtinęs apribojimą atleisti nuo tokių delspinigių, kurie jau sumokėti. Tokia įstatymo leidėjo logika yra visiškai suprantama, nes jeigu mokesčių mokėtojas savanoriškai susimoka delspinigius, jis iš principo pripažįsta, kad mokesstinė prievolė buvo įvykdyta per vėlavimą, todėl galimybės mokesčių mokėtoją atleisti nuo delspinigių, kuriuos mokesčių mokėtojas sumokėjo savanoriškai, ribojimas yra pagrįstas. Tačiau tokiu atveju, kai delspinigiai yra automatiškai įskaityti iš mokesčių mokėtojo permokos, tai visiškai nereikia, kad mokesčių mokėtojas sutinka su tokiais delspinigiais ir juos susimokėjo savanoriškai.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija, priimdama Sprendimą, visiškai nevertino Pareiškėjos skunde pateiktų argumentų, pagrindžiančių, kad sąvokos sumokėti delspinigiai, išieškoti delspinigiai bei automatiškai įskaityti delspinigiai yra skirtingos savo turiniu ir netapačios. Įstatymo leidėjas pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalį riboja galimybę atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių, kurie jau sumokėti (t. y. savanoriškai sumokėti prašo mokesčių mokėtojo) arba išieškoti (t. y. priverstinai išieškoti mokesčių administratoriaus), tačiau nieko nepasisako apie delspinigius, kurie buvo automatiškai įskaityti iš turimų mokesčių mokėtojų permokų be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo. Tai, kad aukščiau minimos sąvokos nėra tapačios įrodo tai, kad skirtingu laikotarpiu galiojo skirtingos Inspekcijos viršininko įsakymo Nr. VA-144 Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo (toliau – Atleidimo Taisyklės) redakcijos. Pvz., įvertinus Atleidimo taisyklių redakcijos, galiojusios iki 2012-10-07, 1 punkto formuluotę matyti, kad atleidimo nuo delspinigių ribojimai buvo taikomi ir tokiems delspinigiams, kurie automatiškai įskaityti mokesčių administratoriaus: „Taisyklės nustato mokesčių mokėtojo atleidimo nuo paskirtų baudų (toliau – baudos), taip pat nuo skaičiuojamų ar apskaičiuotų, bet nesumokėtų, neišieškotų arba *neįskaitytų* delspinigių ar jų dalies, kai atitinkamo sprendimo dėl atleidimo nuo baudų ir / ar delspinigių priėmimas priklauso Valstybinės mokesčių inspekcijos kompetencijai, tvarką.“ Tuo tarpu Atleidimo taisyklių redakcijos, galiojančios nuo 2012-10-07, 1 punkto formuluotėje paliekama galimybė riboti atleidimą nuo delspinigių tik tokiems delspinigiams, kurie sumokėti arba išieškoti: „Šios <...> taisyklės <...> nustato mokesčių mokėtojo atleidimo nuo <...> nuo skaičiuojamų ar apskaičiuotų, bet nesumokėtų, neišieškotų delspinigių“, t. y. formuluotėje nebelieka *neįskaitytų* delspinigių sąvokos, paliekamos tik tos sąvokos, kurias įstatymo leidėjas įtvirtino įstatymo MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje, tuo tarpu *neįskaitytų* delspinigių sąvoka panaikinama.

Pareiškėja nurodo, kad senesnėje Atleidimo taisyklių redakcijoje įtvirtinta mokesčių administratoriaus teisė riboti mokesčių mokėtojo atleidimą nuo delspinigių net ir tokiu atveju, kai delspinigiai yra automatiškai įskaityti pačio mokesčių administratoriaus, prieštaravo įstatymui, nes teisė neatleisti nuo delspinigių, kai jie automatiškai įskaityti, MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nebuvo įtvirtinta.

Pareiškėja pažymi, kad automatiškai įskaityti delspinigiai bei sumokėti delspinigiai galimai nėra tapačios sąvokos, be to, būtina įvertinti, ar nesumokėti, bet automatiškai nuskaičiuoti delspinigiai, yra teisėta MAĮ 100 straipsnio 1 dalies taikymo sąlyga, kelė ir Lietuvos vyriausiais administracinis teismas (toliau – LVAT) administracinėje byloje Nr. eA-1203-602/2018). LVAT, grąžindamas bylą žemesnės instancijos teismui atkreipė dėmesį, kad galimai minėtos sąvokos nėra tapačios. Žemesnės instancijos teismas sprenddamas bylą iš naujo nevertino šių sąvokų turinio skirtumų (t. y. ginčą tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus išsprendė ir neatlikdamas minėtų sąvokų turinio vertinimo). Tačiau pats faktas, kad LVAT kilo abejonių dėl minėtų sąvokų turinio skirtumų (ir tai, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalis negali būti taikoma automatiškai įskaitytiems delspinigiams) yra

itin reikšminga ir institucijos, nagrinėjančios mokesčių mokėtojų skundus, neturėtų to ignoruoti.

Be to, Pareiškėja atkreipė dėmesį į tai, kad Kauno AVMI delspinigius įskaitė dar iki 2022-07-22, nors Pareiškėja NTM deklaracijas pateikė bei NTM apskaičiavo tik 2022-08-08, kitaip tariant, delspinigiai buvo automatiškai įskaityti neturint tam teisinio pagrindo.

Pareiškėja nurodo, kad vadovaujantis MAĮ 96 straipsniu delspinigiai mokesčių mokėtojui skaičiuojami, jei mokestis yra deklaruotas. Pareiškėja mokestį deklaravo tik 2022-08-08, o delspinigiai buvo skaičiuojami ir nuskaičiuoti dar 2022-07-22, todėl Kauno AVMI delspinigius apskaičiuodama ir įkaitydama iki 2022-07-22 (t. y. iki Pareiškėja pateikė NTM deklaracijas 2022-08-08), elgėsi neteisėtai.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Pareiškėja nurodo, kad, jos nuomone, Inspekcija nevertino, ar automatiškai įskaityti nuskaičiuoti delspinigiai, yra teisėta MAĮ 100 straipsnio 1 dalies taikymo sąlyga. Įvertinus minėtos teisės normos turinį, teisminę praktiką, Taisyklių 1 punkto skirtingu laikotarpiu galiojusias redakcijas, akivaizdu, kad automatiškai įskaitytų delspinigių sąvoka negali būti tapatinama su savanoriškai pačio mokesčio mokėtojo sumokėtais delspinigiais. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad Inspekcijos Sprendimas yra neteisėtas. Pareiškėja prašo pakeisti Inspekcijos Sprendimą ir atleisti ją nuo 4932,82 Eur delspinigių.

Inspekcija nurodo, kad 2022-08-08 Pareiškėja pavėluotai (pateikimo terminas – kitų metų vasario 15 d.) pateikė NTM deklaracijas (forma (duomenys neskelbtini) už 2019, 2020 ir 2021 metus. Pateiktoje NTM deklaracijoje už 2019 metus Pareiškėja deklaravo 1162000 Eur nuosavo nekilnojamojo turto vertę, nuo kurios apskaičiavo 11620 Eur NTM, pateiktoje NTM deklaracijoje už 2020 ir 2021 metus Pareiškėja deklaravo 1162000 Eur nuosavo NT vertę, nuo kurios apskaičiavo po 11620 Eur NTM. NTM suma 34860 Eur už 2019–2021 metus buvo įskaityta iš Pareiškėjos iki 2022-08-08 turėtų mokesčių permokų sumos (2022-07-22 įmokos kodu 1001 Pareiškėja į biudžetą sumokėjo 40670 Eur).

Inspekcijos informacinės sistemos duomenimis, 2022-07-06 Pareiškėjai el. paštu buvo išsiųsti 3 priminimai pateikti NTM deklaracijas (forma (duomenys neskelbtini) už 2019, 2020 ir 2021 metus, nes nurodytu laikotarpiu Pareiškėja turėjo nuosavo ar įsigyjamo apmokestinamo nekilnojamojo turto.

Inspekcija skundžiamame Sprendime nurodė, kad Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) 2022-10-04 dienos (prašymo pateikimo dienos) balanso duomenimis, Pareiškėjos apskaitytos NTM delspinigių nepriemokos nebuvo.

Inspekcija pažymėjo, kad NTMĮ 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad NTM objektas yra nekilnojamasis turtas, esantis Lietuvos Respublikoje. NTMĮ 12 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad nekilnojamojo turto savininkai juridiniai asmenys apskaičiuoja, deklaruoja ir sumoka NTM avansinį mokestį. Kiekvienas avansinis mokestis sudaro 1/4 sumos, apskaičiuotos pagal einamųjų kalendorinių metų sausio 1 dieną juridinio asmens turimo apmokestinamojo nekilnojamojo turto, už kurį pagal šio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas jis privalo mokėti mokestį, mokestinę vertę taikant šio įstatymo 6 straipsnyje nustatytą mokesčio tarifą. Avansiniai mokesčiai sumokami atitinkamai iki einamųjų kalendorinių metų kovo 15 dienos, birželio 15 dienos ir rugsėjo 15 dienos. Pagal NTMĮ 12 straipsnio 4 dalį NTM mokėtojai atitinkamo mokestinio laikotarpio mokesčio už nekilnojamąjį turtą (išskyrus apmokestinamą taikant šio įstatymo 6 straipsnio 4 ir 5 dalyse nustatytus tarifus) deklaraciją vietos mokesčių administratoriui pateikia iki kitų kalendorinių metų vasario 15 dienos, joje deklaruodami ir einamojo mokestinio laikotarpio pirmų devynių mėnesių avansinį nekilnojamojo turto mokestį.

MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatyta, kad delspinigiai skaičiuojami už nesumokėtą arba pavėluotai į biudžetą sumokėtą mokesčių mokėtojo deklaruotą mokestį arba mokesčių mokėtojo (atitinkamo mokesčio įstatyme numatytu atveju – mokesčių administratoriaus) apskaičiuotą nedeklaruojamą mokestį (įskaitant muitinės deklaracijoje apskaičiuotą mokestį). Pagal MAĮ 97 straipsnio 1 dalį delspinigiai pradedami skaičiuoti nuo

kitos dienos po to, kai mokestis pagal tuo metu galiojančius mokesčių teisės aktus turėjo būti sumokėtas į biudžetą, o pagal MAĮ 98 straipsnio 1 dalies 1 punktą, delspinigiai skaičiuojami kiekvieną dieną ir baigiami skaičiuoti mokesčio sumokėjimo į biudžetą dieną. Kadangi NTM prievolės už 2019–2021 metus – 34860 Eur, kurių sumokėjimo terminas buvo: 11620 Eur – 2020-02-17; 2905 Eur – 2020-03-16; 2905 Eur – 2020-06-15; 2905 Eur – 2020-09-15; 2905 Eur – 2021-02-15; 2905 Eur – 2021-03-15; 2905 Eur – 2021-06-15; 2905 Eur – 2021-09-15 ir 2905 Eur – 2022-02-15 iš Pareiškėjos turėtų mokesčių permokų buvo įskaitytos tik 2022-08-08 pavėluotai pateikus NTM deklaracijas už 2019–2021 metus, vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punkto bei 97 ir 98 straipsnių nuostatomis, dėl pavėluoto NTM sumokėjimo laikotarpiu nuo 2020-02-18 iki 2022-07-22 buvo apskaičiuota 3349,17 Eur NTM delspinigių, kurie iš Pareiškėjos turėtų mokesčių permokų buvo įskaityti iki 2022-07-22 (2022-07-22 įmokos kodu 1001 Mokėtojas į biudžetą sumokėjo 40670 Eur).

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja pateiktame prašyme prašo atleisti nuo delspinigių esant Atleidimo taisyklių 5.4 punkte nurodytiems pagrindams, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ir mokesčių administratoriaus klaidingos konsultacijos telefonu. Pareiškėja el. paštu (2022-10-17 reg. Nr. K1-13005) Kauno AVMI pateikė konsultacijos suteiktos MIC bendruoju telefono numeriu 1882 garso įrašą Nr. (duomenys neskelbtini) U440C00RNOS\_2020-02-13\_09-33-16.mp3, kurį gavo iš mokesčių administratoriaus pagal atskirą prašymą. Nustatyta, jog 2020-02-13 garso įrašė MIC konsultantė pacitavo NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentaro tuometinę redakciją, kad „nesvarbu, kokiais tikslais nekilnojamas turtas naudojamas, nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas visas nekilnojamas turtas laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymą, priklausantis ar šių įmonių iš fizinių asmenų perimtas nekilnojamas turtas“ ir patikslino, kad nėra atskirai pasisakyta dėl teritorijų, todėl svarbu, kad įmonė priklausotų laisvajai ekonominei zonai.

Inspekcija nurodė, kad NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punkte nurodyta, kad NTM neapmokestinamas laisvųjų ekonominių zonų įmonių nekilnojamas turtas. NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentare (2022-05-26 redakcija) nurodyta, kad nesvarbu, kokiais tikslais NT naudojamas, NTM neapmokestinamas visas NT, esantis laisvosios ekonominės zonos teritorijoje, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymą, priklausantis ar šių įmonių iš fizinių asmenų perimtas NT.

Atsižvelgiant į Pareiškėjos pateiktą informaciją, Inspekcija padarė išvadą, jog negalima teigti, kad 2020-02-13 Pareiškėjai suteikta konsultacija buvo klaidinga, nes specialistė tuo metu pacitavo būtent tuo metu galiojantį įstatymo komentarą, kuriame iš tiesų nebuvo nurodyta kur turi būti registruotas ir NTM neapmokestinamas laisvųjų ekonominių zonų įmonių nekilnojamas turtas. Tačiau Inspekcija pažymėjo, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrintas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 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. Inspekcija skundžiamame Sprendime sutiko, kad būtent mokesčių administratoriaus konsultacija yra faktas, kuris nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymų

pažeidimą, todėl vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 punkto nuostatomis, Pareiškėja galėtų būti atleista nuo dėl 34860 Eur NTM pavėluoto sumokėjimo iki 2022-05-26 apskaičiuotų 2854,83 Eur delspinigių (3349,17 Eur - 494,34 Eur). Tačiau, Inspekcija akcentavo kitą svarbų argumentą, kad pagal atleidimą nuo delspinigių reglamentuojančio MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatas numatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies.

Inspekcija nurodė, kad prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad iki prašymo pateikimo dienos (2022-10-04) buvo sumokėta (įskaityta) 3349,17 Eur (2854,83 Eur + 494,34 Eur) NTM delspinigių ir Pareiškėja anksčiau dėl atleidimo nuo jų nesikreipė, todėl atsižvelgiant į tai, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalis ir Atleidimo nuo delspinigių taisyklių 1 punktas nenumato galimybės atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių ar paskirtų baudų, jei šie delspinigiai ir / ar baudos yra sumokėti (įskaityti), skundžiamame Sprendime padarė išvadą, kad nėra pagrindo Pareiškėją atleisti nuo jau sumokėtų (įskaitytų) iki prašymo pateikimo dienos 2022-10-04 3349,17 Eur (2854,83 Eur + 494,34 Eur) NTM delspinigių, kurie iš mokesčių mokėtojos turėtų mokesčių (1001 įmokos kodu) permokų buvo įskaityti iki 2022-07-22.

Inspekcija nurodė, kad vadovaujantis Mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo) taisyklių (toliau – Įskaitymo taisyklės) patvirtintų Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 7 d. įsakymu Nr. VA-186 „Dėl mokesčių mokėtojo permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo)“ 8.1.1 punktu be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo mokesčio ir (arba) kitų įmokų permoka (skirtumas) įskaitoma Inspekcijos administruojamų mokesčių ir kitų įmokų nepriemokoms padengti Įskaitymo taisyklių nustatyta tvarka. Pagal Įskaitymo taisyklių 47.1. punktą mokesčių mokėtojo permokėtomis mokesčių ar kitų įmokų sumomis ir (arba) susidariusiu mokesčio skirtumu padengiamos mokesčių, mokamų vienu įmokos kodu (įmokos kodas 1001 – Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojami deklaruojami mokesčiai), mokestinės nepriemokos.

Inspekcija, įvertinusi atleidimo nuo 494,34 Eur NTM delspinigių, apskaičiuotų po 2022-05-26 galimybę, pabrėžė, kad nuo 2022-05-27 Pareiškėja turėjo galimybę susipažinti su nauja patikslinančia viešai skelbiama NTMI 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentaro redakcija ir nedelsiant pateikti NTM deklaracijas už 2019, 2020 ir 2021 metus bei apskaičiuoti ir sumokėti NTM ir avansinį NTM į biudžetą, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 494,34 Eur delspinigių, apskaičiuotų nuo 2022-05-27 iki tol kol buvo sumokėta (įskaityta) visa mokėtino NTM suma už 2019, 2020 ir 2021 metus (2022-07-22).

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėja nuo po 2022-05-26 apskaičiuotų 494,34 Eur delspinigių negali būti atleidžiamas ir pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodytą pagrindą, kai mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių, dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos.

Inspekcija nurodė, kad prašymo nagrinėjimo metu nustatyta, kad iki prašymo pateikimo dienos (2022-10-04) buvo sumokėta ir 494,34 Eur NTM delspinigių suma ir Pareiškėja anksčiau dėl atleidimo nuo šios sumos nesikreipė, todėl pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Atleidimo taisyklių 1 punkto nuostatas nėra pagrindo Pareiškėją atleisti nuo jau sumokėtų (įskaitytų) iki prašymo pateikimo dienos 2022-10-04 494,34 NTM delspinigių, kurie iš Pareiškėjos turėtų mokesčių (1001 įmokos kodu) permokų buvo įskaityti iki 2022-07-22.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo apskaičiuotų, bet sumokėtų (įskaitytų) 3349,17 Eur (2854,83 Eur + 494,34 Eur) NTM delspinigių mokėjimo.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas, Inspekcijos Sprendimas naikintinas.

Ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Inspekcijos Sprendimo, kuriuo buvo patvirtintas Kauno AVMI 2022-10-28 sprendimas Nr. (7.45 MR) K10-109, kuriuo Inspekcijos buvo

atsisakyta tenkinti Pareiškėjos prašymą atleisti nuo delspinigių, esminiu argumentu laikant tai, kad delspinigiai, nuo kurių prašoma atleisti, jau yra sumokėti.

Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja pateiktame prašyme prašo atleisti nuo delspinigių esant MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytam pagrindui, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar mokesčių administratoriaus klaidingos konsultacijos telefonu. Pareiškėja el. paštu. (2022-10-17 reg. Nr. K1-13005) Kauno AVMI pateikė konsultacijos suteiktos MIC bendruoju telefono numeriu 1882 garso įrašą, kurį gavo iš mokesčių administratoriaus pagal atskirą prašymą. Inspekcijos nustatyta, jog 2020-02-13 garso įrašė MIC konsultantė pacitavo NTMI 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentaro tuometinę redakciją, kad „nesvarbu, kokiais tikslais nekilnojamasis turtas naudojamas, nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas visas nekilnojamas turtas laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymą, priklausantis ar šių įmonių iš fizinių asmenų perimtas nekilnojamasis turtas“ ir patikslino, kad nėra atskirai pasisakyta dėl teritorijų, todėl svarbu, kad įmonė priklausotų laisvajai ekonominei zonai.

Inspekcijos nuomone, negalima teigti, kad 2020-02-13 Pareiškėjai suteikta konsultacija buvo klaidinga, nes specialistė tuo metu pacitavo būtent tuo metu galiojančią įstatymo komentarą, kuriame iš tiesų nebuvo nurodyta kur turi būti registruotas NTM neapmokestinamas laisvųjų ekonominių zonų įmonių NT. Tačiau Inspekcija pažymėjo, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, privalomumo) principų taikymo mokesčiniuose santykiuose. Inspekcija sutiko, kad būtent mokesčių administratoriaus konsultacija yra faktas, kuris nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymų pažeidimą, todėl vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 punkto nuostatomis, Pareiškėja galėtų būti atleista nuo dėl 34860 Eur NTM pavėluoto sumokėjimo iki 2022-05-26 apskaičiuotų 2854,83 Eur delspinigių (3349,17 Eur - 494,34 Eur). Galiausiai Inspekcija neatleido nuo delspinigių, nes delspinigiai buvo automatiškai įskaityti. t. y. Inspekcija laiko, kad delspinigiai buvo sumokėti, todėl negali būti atleidžiama.

Pasisakydama dėl Inspekcijos pateiktos pozicijos, susijusios su suklaudinimo aplinkybės vertinimu, Komisija pirmiausia primena, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytais pagrindais, tarp kurių patenka ir su klaidinimu susijęs pagrindas „kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas). Apibendrinant šio punkto nuostatą, galima daryti išvadą, kad atleidimui pakanka vienos iš suklaudinimą lėmusių faktinių aplinkybių nustatymo: 1) klaidingas apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas (komentaras) arba 2) klaidingas bet kokia forma (raštu arba telefonu) pateiktas mokesčių administratoriaus individualus paaiškinimas. Šis MAĮ nustatytas pagrindas siejamas su teisinio tikrumo garantija, kad dėl netinkamos mokesčių administratoriaus informacijos, kuria vėliau remiasi mokėtojas, pateikimo mokesčių mokėtojas nepatirs finansinių pasekmių. Komisijos nuomone, šis pagrindas iš dalies yra kildinamas iš teisėtų lūkesčių principo. Remiantis suformuota Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) jurisprudencija teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra vienas iš pagrindinių Europos Sąjungos principų (šiuo klausimu žr. 2013 m. kovo 14 d. Sprendimo R. S., C-545/11, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Teisė remtis šiuo principu taikoma kiekvienam asmeniui, kuriam administracinės valdžios institucija sukėlė pagrįstų lūkesčių, suteikdama konkrečių garantijų (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo Salomie ir Oltean, C-183/14, 44 punktą ir nurodytą jurisprudenciją). Garantijomis, galinčiomis sukelti tokių lūkesčių, laikoma tiksli, nesąlygiška, nuosekli ir tam teisę turinčių patikimų šaltinių (nesvarbu, kokia forma) pateikta

informacija (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 17 d. Sprendimo AJD Tuna, C-221/09, 72 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Įvertinusi pažeidimo padarymo metu galiojusias apibendrinto paaiškinimo nuostatas (NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentaras), kuriose dėstoma, jog „nesvarbu, kokiais tikslais nekilnojamasis turtas naudojamas, nekilnojamojo turto mokesčiu neapmokestinamas visas nekilnojamas turtas laisvųjų ekonominių zonų įmonėms, veikiančioms pagal Lietuvos Respublikos laisvųjų ekonominių zonų pagrindų įstatymą, priklausantis ar šių įmonių iš fizinių asmenų perimtas nekilnojamasis turtas“, Komisija vertina, jog paaiškinimas vienareikšmiškai leido suprasti, kad NTM lengvata siejama tik su įmonės statusu, siejama su priklausymu LEZ. Tai, kad mokesčio komentaras buvo mokėtojo atžvilgiu klaidinantis, parodo tai, kad Inspekcija 2022 metais pakeitė NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentarą, akcentuodama papildomą sąlygą – nekilnojamojo turto buvimo vietą (2022-05-26 komentaro redakcija): „nesvarbu, kokiais tikslais NT naudojamas, NTM neapmokestinamas visas NT, *esantis laisvosios ekonominės zonos teritorijoje*, laisvųjų ekonominių zonų įmonėms <...>“.

Inspekcijos telefonu pateiktas paaiškinimas (konsultacijos suteiktos 2020-02-13 MIC centro bendruoju telefono numeriu 1882 garso įrašas), pagal kurį 2020-02-13 MIC konsultantė pacitavo NTMĮ 7 straipsnio 2 dalies 3 punkto komentaro tuometinę redakciją, kuri buvo aptarta anksčiau bei patikslino, kad nėra atskirai pasisakyta dėl teritorijų, todėl svarbu, kad įmonė priklausys laisvajai ekonominei zonai, Komisijai neleidžia abejoti, kad Pareiškėja taip pat buvo suklaidinta, nes Pareiškėja, atsižvelgdama į šį Inspekcijos paaiškinimą, ir nemokėdama NTM, ir vėliau po komentaro pakeitimo pagal mokesčių administratoriaus nurodymą deklaravusi NTM, patyrė tiesiogines delspinigių pasekmes.

Atsižvelgdama į aptartas nuostatas, Komisija daro išvadą, kad situacija, kai mokesčių administratoriaus pateikta oficiali pozicija iki deklaravimo termino pradžios, kuria rėmėsi Pareiškėja nedeklaruodama NTM, o vėliau pasikeitus pozicijai ir deklaravus NTM, sąlygojo apskaičiuotus delspinigius, atitinka MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nurodytą atleidimo pagrindą ir Pareiškėjos situacijoje yra taikytinas. Komisija, iš esmės sutikdama su Inspekcijos išvada, kad būtent mokesčių administratoriaus konsultacija yra faktas, kuris nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymų pažeidimą, mano, jog nepagrįstai buvo vadovaujama MAĮ 8 straipsnio 3 punkto nuostatomis. Tai, kad mokesčių konsultantė vadovavosi tuo metu galiojusiu mokesčių įstatymo komentaru, nepakeičia situacijos vertinimo, nes būtent rėmimasis individualia konsultacija sukėlė vėliau Pareiškėjai pasekmes po komentaro pakeitimo. Komisijos vertinimu, ir pati komentuojama NTMĮ formuluotė neatskleidžia aiškiai normos turinio, tačiau nagrinėjamoje byloje Pareiškėja neginčija pačio NTM, todėl tai reikšmės neturi.

Pasisakydama dėl Inspekcijos argumentų, susijusių su NTM mokesčių įskaitymo iš Pareiškėjos permokos prilyginimo sumokėjimui šio straipsnio kontekste, 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 paties mokėtojo, o buvo įskaityti, nes deklaracijų pateikimo metu mokesčių mokėtojas turėjo mokesčio permoką. Komisija pastebi, kad nors sumokėjimas ir įskaitymas iš permokos pasibaigia mokestinės prievolės pasibaigimu, tai nėra tapatūs veiksmai vertinant iš subjektyviosios pusės, nes įskaitymas iš permokos, skirtingai nei mokėjimas, atliekamas be mokesčių mokėtojo valios. MAĮ naudojama teisėkūros tradicija taip pat atskiria sumokėjimo ir įskaitymo kategorijas pagal jų vykdymo tvarką kituose MAĮ straipsniuose, pavyzdžiui, „Mokesčio sumos, taip pat mokesčių mokėtojo naudai apskaičiuotų palūkanų sumos mokesčių mokėtojui grąžinamos iš tų biudžetų, į kuriuos atitinkamos mokesčio sumos buvo sumokėtos (įskaitytos)“ (87 straipsnis); Mokesčių permokos įskaitymas ir grąžinimas (MAĮ 87 straipsnis). MAĮ penktajame skirsnyje reglamentuotas „Mokestinės nepriemokos priverstinis išieškojimas“ taip pat neapima mokestinių prievolių įskaitymo iš permokos veiksmo.

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. ESTT ne kartą yra išaiškinęs, kad teisės veiksmingumo principas reikalauja, kad teisinės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą GE G. K., C-294/20, 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą Câmpean, C-200/14). 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 atsiderintų 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.

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.

Komisija papildomai pažymi, kad 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“ (LVAT 2007 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A17-773/2007, LVAT 2011 m. balandžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A143-46/2011)“.

Komisija, peržiūrėjusi istorinę mokesčių permokų įskaitymo įgyvendinimo vystymosi raidą, pastebi, kad MAĮ 100 straipsnio nuostata, dėstanti apie su sumokėjimo nebuvimu susijusią sąlygą, įsigaliojo 2004 m. liepos 1 dieną (MAĮ 2004 m. balandžio 13 d. įstatymo redakcija Nr. IX-2112), kai dar nebuvo operatyvaus automatinio įskaitymo, t. y. įstatymo leidėjo valia buvo suformuota esant kitai praktikai. Pagal tuo metu galiojančią mokesčių įskaitymo praktiką, mokesčių įskaitymas tarp skirtingų mokesčių buvo atliekamas pateikiant prašymą arba vykdant rankinius patvarkymus pagal sudaromus sąrašus decentralizuotai teritorinių mokesčių inspekcijų lygiu. Automatinio nepriemokų operatyvaus įskaitymo „iš karto“ principas buvo įgyvendintas 2011 metais.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos teiginių, jog Inspekcija elgėsi neteisėtai, nes delspinigius apskaičiavo ir įskaitė iki 2022-07-22 (t. y. iki Pareiškėjos NTM deklaracijų pateikimo), Komisija pažymi, kad šis Pareiškėjos teiginys nėra pagrįstas. Pagal Inspekcijos 2023-02-28 atsiųstą informaciją, Inspekcijos sistemos realizavo įskaitymą tik pateiktų deklaracijų pagrindu, kurių prievolės susiformavo už ankstesnius laikotarpius. Tai, kad delspinigiai

apskaičiuoti iki 2022-07-22, reiškia, kad tai dienai prievolių vykdymas pasibaigė, nes įmokų pakako NTM prievolėms, susiformavusiomis nustatytais mokėjimo terminais, padengti.

Komisija, atsižvelgusi į Inspekcijos atstovės informaciją, įvertino, kad Pareiškėjos skunde nurodyta NTM delspinigių suma 4 932,82 Eur neatitinka faktinės situacijos, nes pagal Inspekcijos paaiškinimą po mokesčio perskaičiavimo apskaičiuota bendra NTM delspinigių suma sistemoje sudarė 3 349,17 Eur.

Papildomai pastebėtina, kad Inspekcija nepagrįstai remiasi Atleidimo taisyklių 1 punktu, nes pagal šių taisyklių redakcijos, galiojančios nuo 2012-10-07, 1 punkto formuluotę paliekama galimybė riboti atleidimą nuo delspinigių tik tokiems delspinigiams, kurie sumokėti arba išieškoti : „Šios <...> taisyklės <...> nustato mokesčių mokėtojo atleidimo <...> nuo skaičiuojamų ar apskaičiuotų, bet nesumokėtų, neišieškotų delspinigių“, t. y. formuluotėje nebelyka neįskaitytų delspinigių sąvokos, kuri buvo pradinėje taisyklių redakcijoje.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad Inspekcijai nuomonė pasikeitė nepakeitus NTMĮ, o Pareiškėja apie pakeistą poziciją sužinojo tik gavusi raginimą deklaruoti NTM, nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėja galėtų būti atleista tik nuo iki patikslinančio NTMĮ komentaro išleidimo (2022-05-26) apskaičiuotų delspinigių.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktu, 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-01-12 sprendimą Nr. 69-3.

2. Atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 3 349,17 Eur NTM delspinigių.

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 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