



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2023 m. rugsėjo d. Nr. S- (7-2023/104)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėjas) 2023-05-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-03-17 sprendimo Nr. 69-21. Pareiškėjo atstovas N. Y. ir Inspekcijos atstovas N. N. 2023-06-20 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu. Į 2023-09-05 vykusį Komisijos posėdį šalys nebuvo kviečiamos.

Komisija n u s t a t ė :

Komisija 2023-06-20 posėdyje, dalyvaujant šalių atstovams, išnagrinėjo Pareiškėjo 2023-05-31 skundą dėl Inspekcijos 2023-03-17 sprendimo Nr. 69-21. Iki Komisijos sprendimo priėmimo Inspekcija 2023-06-23 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)R-2512 informavo, kad Pareiškėjas pateikė pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio remiantis Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 71 straipsniu. Komisija 2023-06-29 protokoliniu sprendimu Nr. PP-2023/163 (7-2023/104) buvo sustabdžiusi Pareiškėjo 2023-05-31 skundo dėl Inspekcijos 2023-03-17 sprendimo Nr. 69-21 nagrinėjimą iki kol paaiškės, ar yra pagal MAĮ 71 straipsnio nuostatas pasirašytas susitarimas tarp ginčo šalių arba yra atmestas pasiūlymas pradėti derybas.

Inspekcija 2023-07-25 raštu Nr. (24.10-31-5Mr)R-2915 informavo Komisiją, jog nėra pagrindo pasirašyti susitarimo su Pareiškėju dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų.

Inspekcijos atstovas N. N. 2023-07-25 el. paštu bei Pareiškėjo atstovas advokatas N. Y. 2023-07-27 el. paštu informavo Komisiją, kad nėra būtinybės pakartotinai rengti Komisijos posėdžio.

Atsižvelgus į tai, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjo skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Pareiškėjo 2023-05-31 skundo nagrinėjimas atnaujinamas ir skundas nagrinėjamas iš esmės, šalių į posėdį pakartotinai nekviečiant.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2023-01-25 sprendimą Nr. (27.13Mr)KD13-14, kuriuo Pareiškėjas neatleistas nuo 16 812,69 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) delspinigių.

Pareiškėjas 2021-01-03 Klaipėdos AVMI pateikė prašymą atleisti nuo apskaičiuotų 22 086,57 Eur PVM delspinigių. Klaipėdos AVMI sprendime konstatavo, jog:

1. Pareiškėjo prašymas dėl 5 273,88 Eur PVM delspinigių nenagrinėjamas, nes ši delspinigių suma buvo įskaityta iš Pareiškėjo turimos permokos iki prašymo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių pateikimo, t. y. netenkinama MAĮ 100 straipsnio 1 dalies sąlyga, jog

mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies;

2. nėra pagrindo atleisti nuo likusios 16 812,69 Eur (22 086,57 Eur – 5 273,88 Eur) PVM delspinigių dalies, nenustačius MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatytų atleidimo pagrindų.

Pareiškėjas su Inspekcijos bei Klaipėdos AVMI pozicija nesutiko ir pateikė 2023-05-31 skundą Komisijai, išdėstydamas argumentus, pirma, dėl galimybės Pareiškėją atleisti nuo automatiškai įskaitytos delspinigių sumos, antra, dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatytų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindų ir, trečia, dėl susitarimo pasirašymo procedūros. Pareiškėjas Komisijos prašo pakeisti skundžiamą sprendimą ir jo prašymą tenkinti, t. y. atleisti Pareiškėją nuo 2022-12-29 priskaičiuotų 22 086,57 Eur PVM delspinigių.

Pareiškėjas paaiškino, jog 2022-12-30 Inspekcijos vykdytos stebėsenos metu buvo informuotas, kad turi atstatyti į atskaitą įtrauktą pirkimo PVM, susijusį su gyvenamo namo ir žemės sklypo pirkimu, statyba, įrengimu bei apstatymu, nes pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnio 1 dalies nuostatas prekės ir / ar paslaugos, susijusios su PVM neapmokestinama veikla, negali būti įtrauktos į pirkimo PVM atskaitą.

Pasak skundo, 2022-12-29 Pareiškėjas patikslino PVM deklaracijas už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn., 11 mėn., kuriose deklaravo papildomai mokėtiną 125 073 Eur PVM, ir tą pačią dieną dviem bankiniais pavedimais sumokėjo 64 009,18 Eur įmokos kodu 1001, o likusi 61 063,82 Eur suma (125 073 Eur – 64 009,18 Eur) buvo įskaityta iš turimos permokos.

2022-12-29 Pareiškėjui buvo priskaičiuoti 22 086,57 Eur dydžio PVM delspinigiai. Pareiškėjas 2023-01-03 pateikė prašymą atleisti nuo 2022-12-29 apskaičiuotų 22 086,57 Eur delspinigių mokėjimo ir 2023-01-12 pateikė papildomus paaiškinimus. Kadangi mokesčių administratorius Pareiškėjo prašymo netenkino, Pareiškėjas pateikė skundą Komisijai, išdėstydamas savo argumentus.

### **I. Dėl galimybės atleisti nuo automatiškai įskaitytos delspinigių sumos**

Pareiškėjo teigimu, Klaipėdos AVMI jo prašymą dėl atleidimo nuo delspinigių turėjo nagrinėti pilna apimtimi ir, esant MAĮ nustatytiems pagrindams, Pareiškėjas turi būti atleistas nuo visos priskaičiuotų ir šiai dienai iš mokesčio permokos įskaitytų delspinigių sumos, t. y. nuo 22 086,57 Eur, kuri buvo įskaityta nesuėjus skundžiamo sprendimo apskundimo terminui, nesant Pareiškėjo prašymo.

Pasak skundo, Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo 5 273,88 Eur PVM delspinigių paliko nenagrinėtu. Ši dalis delspinigių buvo sumokėta automatiškai atlikus įskaitymą iš permokos, t. y. iš 2022-12-29 dviem pavedimais sumokėtos 64 009,18 Eur sumos įmokos kodu 1001. Pareiškėjas pažymėjo, kad sumokėjo papildomai deklaruotą ir apskaičiuotą mokėtiną PVM, o ne PVM delspinigius.

Pareiškėjas paaiškino, kad tuo pačiu metu jam reikėjo sumokėti ne tik papildomai priskaičiuotą PVM, bet ir kitus mokesčius, iš jų ir gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM). Realių įmokų GPM bei kitų mokesčių dengimui Pareiškėjas nedarydavo, nes mokėtini mokesčiai būdavo dengiami iš turimos mokesčio permokos. Be to, įmokos kodu 1001 yra mokamas ne tik PVM, bet ir kiti Inspekcijos administruojami mokesčiai. Pareiškėjo teigimu, nepagrįsta Inspekcijos išvada, kad Pareiškėjo įmokos kodu 1001 sumokėta 64 009,18 Eur suma buvo skirta išimtinai tik PVM bei priskaičiuotiems delspinigiams dengti. Pareiškėjas akcentuoja, jeigu jis būtų sutikęs apmokėti priskaičiuotus delspinigius ir šiam tikslui padaręs mokėjimo pavedimą, tai neteiktų prašymo atleisti nuo delspinigių.

Pareiškėjas taip pat atkreipia dėmesį, kad nors atskiru mokėjimo pavedimu likusios delspinigių sumos nemokėjo, tačiau šiai dienai iš Pareiškėjo turimos mokestinės permokos jau yra įskaityta visa delspinigių suma, t. y. 22 086,57 Eur (5 273,88 Eur įskaitymas atliktas 2022-12-29 ir 16 812,69 Eur įskaitymas atliktas 2023-04-20). Pagal MAĮ 110 straipsnio 1 dalies nuostatas skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (išskyrus atvejus, kai įskaitoma mokesčių mokėtojo prašymu). Pareiškėjo nuomone, be atskiro jo prašymo atliktas ginčijamos mokestinės prievolės (delspinigių)

priverstinis įskaitymas, kai yra nagrinėjamas Pareiškėjo prašymas dėl atleidimo nuo delspinigių, prieštarauja gero mokesčių administravimo, teisingumo, protingumo ir sąžiningumo principams, nepagrįstai riboja Pareiškėjo teisę į teisminę gynybą, nes Pareiškėjo inicijuotą mokestinį ginčą dėl mokesčių delspinigių daro niekiniu.

## **II. Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindų**

Pareiškėjas mano, kad yra pagrindas atleisti jį nuo apskaičiuotų delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktuose įtvirtintais pagrindais, taip pat remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais.

*Pareiškėjo teigimu, jis nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktas).*

Pareiškėjas buvo įsitikinęs, kad PVM atskaitą vykdo teisingai. Stebėsenos metu Inspekcijai jis paaiškino, kad pastatė ir įrengė gyvenamąjį namą, kurį išnuomojo. Nuomos paslaugos buvo apmokestintos PVM, atitinkamai nuomos pardavimo PVM buvo deklaruojamas ir mokamas į biudžetą. Taigi, pasak skundo, vadovaujantis PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu, Pareiškėjas į atskaitą įtraukė pirkimo PVM, susijusi su gyvenamo namo ir žemės sklypo pirkimo, statyba, įrengimu bei apstatymu. Remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktika, Pareiškėjas skunde pažymėjo, jog tam, kad pasinaudoti teise į pirkimo PVM atskaitą, turi egzistuoti tiesioginis ir iš karto atsiradęs ryšys tarp PVM apmokestinamas investicijos ir vieno ar kelių numatomų apmokestinamųjų sandorių arba *numatomos ekonominės veiklos*, kurios metu bus sudaromi tokie sandoriai.

Pareiškėjas akcentavo, jog Klaipėdos AVMI nevertino jo nurodytų aplinkybių, kad jis įtraukdamas į atskaitą pirkimo PVM, susijusį su gyvenamojo namo ir žemės sklypo pirkimu, statyba, įrengimu bei apstatymu, dar nežinojo, kad šis turtas bus naudojamas PVM neapmokestinamai veiklai, t. y. išnuomotas būtent fiziniam asmeniui. Pareiškėjas išgydamas turtą, ketino jį naudoti siekdamas gauti pajamų. Pareiškėjo teigimu, teisė į pirkimo PVM atskaitą atsirado būtent prekių įsigijimo metu ir neabejotinai egzistavo tiesioginis ir iš karto atsiradęs ryšys tarp PVM apmokestinamos investicijos ir Pareiškėjo numatomos ekonominės veiklos, t. y. galimo namo pardavimo arba namo nuomos PVM mokėtojui.

Pareiškėjas nesuvokė, kad pažeidžia mokesčių įstatymus. Pradėjęs gyvenamąjį namą naudoti PVM neapmokestinamai veiklai, Pareiškėjas tik dėl neatsargumo nepatikslino PVM deklaracijų.

*Pareiškėjas mano, kad ginčo atveju žala biudžetui nepadaryta (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktas).*

Skunde pažymėta, kad nuo 2020 m. iki 2022 m. Pareiškėjas nuolat turėjo mokestinę permoką.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjui 22 086,57 Eur dydžio ginčo delspinigiai už laikotarpį nuo 2020-05-26 iki 2022-12-29 apskaičiuoti, įvertinus tuo laikotarpiu esančias permokas. Tačiau skundžiamame sprendime nepaaiškinta, koku būdu konkrečiai ir kokia apimtimi skaičiuojant delspinigius buvo atsižvelgta į esančias permokas. Pareiškėjo teigimu, atlikus aritmetinius skaičiavimus pagal 2023-01-02 delspinigių ataskaitos duomenis ši Inspekcijos išvada nepasitvirtino. Skunde Inspekcijai Pareiškėjas buvo nurodęs, kad laikotarpiu nuo 2020-05-26 iki 2020-05-31 delspinigiai apskaičiuoti nuo 121 275 Eur sumos, nors šiai delspinigių apskaičiavimo datai permoka buvo net 29 473,27 Eur. Tačiau Inspekcija skundžiamame sprendime priskaičiuotų delspinigių sumų už konkrečius laikotarpius neanalizavo ir jų nedetalizavo.

Pareiškėjas PVM deklaracijas patikslino už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn., 11 mėn. ir deklaravo papildomai mokėtiną 125 073 Eur PVM sumą, t. y. atskirais mėnesiais deklaruota mokėtina PVM suma turėjo būti sumokama iki kito mėnesio 25 d. (PVMĮ 85, 89 straipsniai, 90 straipsnio 1 dalis). Tačiau, kaip matyti iš 2023-01-02 delspinigių ataskaitos, delspinigiai Pareiškėjui yra priskaičiuoti nuo 121 275 Eur sumos nuo pat 2020-05-26. T. y. mokėtinas PVM nėra išskaidytas pagal terminus, kada jis turėjo būti sumokėtas vadovaujantis nurodytomis PVMĮ nuostatomis. Šių aplinkybių Inspekcija taip pat nevertino.

Be to, PVMĮ 31 straipsnio 3 dalis numato, kad apmokestinamasis asmuo turi teisę pasirinkti už nekilnojamojo pagal prigimtį daikto nuomą, kuri pagal šio straipsnio 1 arba 2 dalis PVM neapmokestinama, skaičiuoti PVM šiame Įstatyme nustatyta tvarka, jeigu daiktas nuomojamas

apmokestinamajam asmeniui PVM mokėtojui, taip pat šio Įstatymo 47 straipsnyje nurodytiems asmenims (išskyrus fizinius asmenis), ir šis pasirinkimas galioja ne trumpiau kaip 24 mėnesius visiems jo sudaromiems atitinkamiems sandoriams. Savo pasirinkimą apmokestinamasis asmuo privalo deklaruoti centrinio mokesčio administratoriaus nustatyta tvarka. Pasak skundo, Inspekcija nevertino ir netyrė jai Pareiškėjo 2023-02-17 skunde nurodytų aplinkybių, kad šiuo atveju PVM delspinigiai Pareiškėjui galėjo būti skaičiuojami tik nuo to momento, kai turtas buvo išnuomotas fiziniam asmeniui.

*Dėl teisingumo ir protingumo kriterijų taikymo.* Pareiškėjo nuomone, yra pagrindas taikyti nurodytus kriterijus, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių klausimą. Pasak skundo, būtina įvertinti Pareiškėjo elgesį ir aplinkybes, kurios absoliučiai minimizuoja Pareiškėjo veiksmų pavojingumą:

1. Pareiškėjas gyvenamojo namo nuomos paslaugas apmokestino PVM, atitinkamai nuomos pardavimo PVM buvo mokamas i biudžetą;

2. papildomai deklaruotą mokėtiną PVM – net 125 073 Eur sumą Pareiškėjas, patikslinęs PVM deklaracijas, nedelsiant, t. y. tą pačią dieną sumokėjo;

3. laikotarpiu 2020-05-26 iki 2022-12-29 Pareiškėjas visada turėjo mokesstinę permoką;

4. valstybės biudžetas nenukentėjo;

5. Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Siekiant išvengti tiek mokesčių administratoriaus, tiek Pareiškėjo finansinių bei laiko sąnaudų mokesstinis ginčas nebuvo keliamas, ko pasėkoje Pareiškėjas operatyviai vykdė duotus nurodymus. Jeigu Pareiškėjas būtų inicijavęs mokesstinį ginčą, papildomai apskaičiuota PVM nepriemoka biudžetą būtų pasiekusi tik po ilgo laiko ir tik tuo atveju, jeigu galutinis sprendimas būtų nepalankus Pareiškėjui;

6. Pareiškėjas patikslino už nuomą išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose be pagrindo buvo skaičiuotas PVM ir išrašė kreditines PVM sąskaitas faktūras UV Nr. 23418 ir UV Nr. 23419. Taigi, Pareiškėjas situaciją siekia išspręsti optimaliausiu būdu tiek valstybės, tiek savo atžvilgiu.

### **III. Dėl susitarimo pasirašymo procedūros**

Pareiškėjas mano, kad Inspekcija neteisingai nurodė, jog nėra pagrindo pradėti derybų proceso pagal MAĮ 71 straipsnį, nes Pareiškėjo atžvilgiu nėra atliekamas mokesstinis tyrimas ir / ar patikrinimas, nevyksta mokesstinis ginčas. Pareiškėjas pabrėžė, jog MAĮ 145 straipsnio 2 dalis numato, kad šiame įstatyme numatyta mokesčių 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. Taigi, susitarimas gali būti sudaromas ne tik dėl mokesčio, bet ir dėl su juo susijusių sumų dydžio, šiuo atveju – dėl delspinigių dydžio. Pareiškėjas prašo inicijuoti susitarimo pasirašymo procedūrą dėl su PVM susijusių delspinigių dydžio.

Inspekcija skundžiamame sprendime laikėsi priešingos pozicijos.

### **Dėl susitarimo procedūros inicijavimo**

MAĮ 71 straipsnio 1 dalis ir Inspekcijos viršininko 2004-12-30 įsakymu Nr. VA-210 (2019-10-30 įsakymo Nr. VA-78 redakcija) patvirtintų Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklių 7 punkte numatyta, kad susitarimas gali būti pasirašytas mokesstinio tyrimo ar mokesstinio patikrinimo metu, taip pat visų mokesčių ginčų nagrinėjimo etapų metu, o pasiūlymą pasirašyti susitarimą savo iniciatyva gali teikti ir mokesčių mokėtojas, ir mokesčių administratorius. Inspekcijos teigimu, Pareiškėjo atžvilgiu nėra atliekamas mokesstinis tyrimas ir / ar patikrinimas, nevyksta mokesstinis ginčas, todėl nėra pagrindo pradėti derybų proceso.

### **Faktinės aplinkybės**

2022-12-30 vykdytos stebėsenos metu Pareiškėjas buvo informuotas, kad turi atstatyti į atskaitą įtrauktą pirkimo PVM, susijusį su gyvenamojo namo ir žemės sklypo pirkimu, statyba, įrengimu bei apstatymu, nes pagal PVMĮ 58 straipsnio 1 dalį prekės ir / ar paslaugos, susijusios su PVM neapmokestinama veikla, negali būti įtrauktos į pirkimo PVM atskaitą. PVM neapmokestinamų prekių tiekimas (paslaugų teikimas) netampa PVM apmokestinama veikla ir

nesuteikia teisės PVM mokėtojui į PVM atskaitą net ir tuo atveju, kai PVM mokėtojas apskaičiuoja tiekiamų prekių (teikiamų paslaugų) pardavimo PVM, išskyrus tuos atvejus, kai PVMĮ nuostatos numato PVM mokėtojui tokio pasirinkimo teisę (kai gyvenamos patalpos nuomojamos PVM mokėtojui, PVMĮ 31 straipsnio 3 dalis).

Pareiškėjas 2022-12-29 patikslino PVM deklaracijas už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn. ir 11 mėn., kuriose deklaravo papildomai mokėtiną 125 073 Eur PVM.

Mokesčių apskaitos informacinės sistemos (toliau – MAIS) duomenimis 58 735,3 Eur PVM suma įskaityta iš 2022-12-29 sumokėtų sumų įmokos kodu 1001 ir 66 337,70 Eur PVM nepriemokai padengti atlikti įskaitymai iš deklaruotos 61 916 Eur PVM permokos už 2022 m. sausio–liepos ir rugsėjo–lapkričio mėnesius ir 4 421,7 Eur pelno mokesčio (toliau – PM) permokos už 2021 metus.

Pareiškėjas PVM už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn. ir 11 mėn. sumokėjo tik 2022-12-29, todėl Pareiškėjui apskaičiuota 22 086,57 Eur PVM delspinigių suma.

### **Dėl atleidimo pagrindų**

Atleidimo nuo mokesčių mokėtojui apskaičiuotų delspinigių teisiniai pagrindai įtvirtinti MAĮ 100 straipsnyje bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ patvirtintose Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklėse (toliau – Taisyklės). MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje bei Taisyklių 7 punkte nurodyta, jog mokesčių mokėtojai atleidžiami nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu: yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams – fiziniams asmenims.

MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatyti atleidimo pagrindai yra:

1. Jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo.
2. Jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas.
3. Kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.
4. Kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija Inspekcijos nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

### *Dėl sumokėtų 5 273,88 Eur PVM delspinigių*

Inspekcija nurodė, kad 5 273,88 Eur PVM delspinigių nepriemokai padengti atlikti įskaitymai iš permokos iki pateikto prašymo atleisti nuo delspinigių datos, t. y. iki 2023-01-03, todėl Klaipėdos AVMI pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 1 punkto nuostatomis, Pareiškėjo prašymo dėl atleidimo nuo 5 273,88 Eur PVM delspinigių nenagrinėjo.

Pareiškėjas 2022-12-29 pateikė patikslintas PVM deklaracijas, kuriose deklaravo papildomai mokėtiną 125 073 Eur PVM. Tą pačią dieną Pareiškėjas dviem mokėjimais sumokėjo 64 009,18 Eur.

Deklaruota mokėtina 125 073 Eur PVM suma buvo padengta sekančiais:

– 66 337,70 Eur PVM nepriemokai padengti buvo įskaityti iš deklaruotų 61 916 Eur PVM permokų už 2022 m. sausio–liepos ir rugsėjo–lapkričio mėnesius ir 4 421,7 Eur PM permokos už 2021 metus;

– 58 735,30 Eur suma buvo įskaityta iš 2022-12-29 sumokėtos 64 009,18 Eur sumos.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjas 2022-12-29 sumokėjo didesnę sumą, nei buvo reikalinga PVM nepriemokai padengti, todėl, padengus PVM nepriemoką, likusi sumokėta dalis buvo panaudota PVM delspinigiams padengti.

Pareiškėjas įmokos kodu 1001 sumokėjo 64 009,18 Eur sumą, nors atlikus įskaitymus iš turėtų permokų likusi nesumokėta PVM suma sudarė 58 735,30 Eur. Iš sumokėtos sumos pirmiausia

buvo padengta PVM nepriemoka, o likusi sumokėta PVM suma pagrįstai įskaityta delspinigių nepriemokai padengti.

*Dėl mokesčių mokėtojo kaltės dėl padaryto pažeidimo*

Pareiškėjas nepagrįstai į atskaitą įtraukė pirkimo PVM susijusį su gyvenamojo namo ir žemės sklypo pirkimu, statyba, įrengimu bei apstatymu.

Skundžiamame sprendime išvardintos MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 punktuose numatytos mokesčių mokėtojų pareigos laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę. Pareiškėjas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė ginčo pirkimo PVM, dėl ko vėliau šių sumų pagrindu atsirado pareiga sumokėti šių nesumokėtų mokesčių delspinigius, o tai reiškia, kad Pareiškėjas laiku ir tiksliai neįvykdė mokesčių prievolių. Tai, kad Pareiškėjo atžvilgiu nebuvo atlikti kontrolės veiksmai, dėl kurių Pareiškėjas galėjo būti nubaustas, niekaip nepaneigia aplinkybės, jog Pareiškėjas nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė minėtas sumas, ko pasekoje į biudžetą laiku nebuvo sumokėtos PVM sumos. Atsižvelgiant į išdėstytą, skundžiamame sprendime konstatuota, kad nėra pagrindo Pareiškėjo atleisti nuo PVM delspinigių sumokėjimo, remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatomis.

*Dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti*

Remdamasi LVAT praktika, Inspekcija nurodė, kad nenustatyta aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti *force majeure* ar kitoms nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančioms aplinkybėms, kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, todėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo PVM delspinigių mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatas.

*Dėl žalos biudžetui*

Inspekcija sutiko, jog Pareiškėjas nuolat turėjo mokesčių permokas, tačiau turėtos permokos buvo mažesnės nei apskaičiuotos mokesčių sumos. Inspekcija nurodė, kad ginčo delspinigiai apskaičiuoti įvertinus turėtas mokesčių permokas, kas matoma iš byloje esančios delspinigių ataskaitos.

Iš delspinigių ataskaitos matyti, kad Pareiškėjas patikslino 2020 metų balandžio mėnesio PVM deklaraciją. Vadovaujantis PVMĮ 85 ir 90 straipsnių nuostatomis PVM deklaracija turi būti pateikta ir mokėstis į biudžetą sumokėtas iki kito mėnesio 25 dienos. Taigi Pareiškėjui pagrįstai delspinigiai pradėti skaičiuoti nuo 2020-05-26, t. y. kitos dienos, kai turėjo būti sumokėta deklaruota PVM suma. Delspinigių ataskaitoje matyti, kad pagal minėto laikotarpio deklaraciją Pareiškėjui buvo apskaičiuota 31 528,84 Eur PVM delspinigių suma, kuri dėl Pareiškėjo turėtų permokų buvo koreguota ir sumažinta 10 424,76 Eur suma. Inspekcijos nuomone, Pareiškėjo teiginiai dėl nekorektiško delspinigių apskaičiavimo ir nevertintų permokų laikytini nepagrįstais.

Skundžiamame sprendime konstatuota, jog Pareiškėjo turėtos mokesčių permokos aktualiais laikotarpiais buvo mažesnės nei apskaičiuotos mokėtinos PVM sumos, į šias permokas buvo atsižvelgta apskaičiuojant delspinigius, todėl žala biudžetui buvo padaryta.

*Dėl klaidingos mokesčio įstatymo konsultacijos*

Inspekcijos teigimu, nagrinėjant prašymą atleisti nuo delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą, nenustatyta duomenų, kad Pareiškėjas mokesčių įstatymus pažeidė dėl klaidingų apibendrintų mokesčių įstatymų paaiškinimų arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos.

*Dėl MAĮ 8 straipsnio nuostatų taikymo ir atleidimo nuo delspinigių*

Remdamasi LVAT praktika dėl teisingumo ir protingumo kriterijų taikymo sprendžiant atleidimo nuo sankcijų klausimą, pasisakiusi dėl gerojo administravimo ir viešųjų lūkesčių principo taikymo, Inspekcija, atsižvelgusi į padaryto teisės pažeidimo pobūdį, konstatavo, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo PVM delspinigių, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais.

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

Pareiškėjo skundas tenkinamas iš dalies. Iš Pareiškėjo skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, jog ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo patvirtintas Klaipėdos AVMI 2023-01-25 sprendimas Nr. (27.13Mr)KD13-14, kuriuo Klaipėdos AVMI

Pareiškėjo neatleido nuo 16 812,69 Eur PVM delspinigių, o Pareiškėjo prašymo dėl atleidimo nuo 5 273,88 Eur PVM delspinigių nenagrinėjo.

Pareiškėjui 22 086,57 Eur (16 812,69 Eur + 5 273,88 Eur) PVM delspinigiai apskaičiuoti dėl 2022-12-29 Pareiškėjo pateiktų patikslintų PVM deklaracijų už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn., 11 mėn., kuriose deklaruotas papildomai mokėtinas 125 073 Eur PVM. Pareiškėjas tą pačią dieną (2022-12-29) dviem bankiniais pavedimais sumokėjo 64 009,18 Eur įmokos kodu 1001, o likusi 61 063,82 Eur PVM suma (125 073 Eur – 64 009,18 Eur) buvo įskaityta iš turimos permokos. Pareiškėjas 2023-01-03 pateikė prašymą atleisti nuo 2022-12-29 apskaičiuotų 22 086,57 Eur delspinigių mokėjimo. Mokesčių administratorius Pareiškėjo prašymo dėl 5 273,88 Eur PVM delspinigių, kaip minėta, nenagrinėjo, nes šią delspinigių sumą buvo įskaitęs iš Pareiškėjo turimos permokos iki prašymo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių pateikimo. Mokesčių administratorius konstatavo, jog netenkinama MAĮ 100 straipsnio 1 dalies sąlyga. Nuo likusios 16 812,69 Eur (22 086,57 Eur – 5 273,88 Eur) PVM delspinigių dalies mokesčių administratorius Pareiškėjo neatleido, nenustatęs MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje numatytų atleidimo pagrindų.

Pareiškėjas su mokesčių administratoriaus pozicija nesutiko ir skunde Komisijai bei Komisijos 2023-06-20 posėdžio metu išdėstė argumentus, pirma, dėl galimybės Pareiškėją atleisti nuo automatiškai įskaitytos 5 273,88 Eur delspinigių sumos, antra, dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktuose numatytų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindų bei taikant teisingumo ir protingumo kriterijus ir, trečia, dėl susitarimo pasirašymo procedūros. Pareiškėjas Komisijos prašė atleisti jį nuo visų 2022-12-29 priskaičiuotų 22 086,57 Eur PVM delspinigių.

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, nurodytina, kad Komisija nevertins ir detaliau nepasisakys dėl tiek Pareiškėjo, tiek mokesčių administratoriaus pozicijos dėl galimybės Pareiškėjui suteikimo / nesuteikimo su mokesčių administratoriumi pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio remiantis MAĮ 71 straipsniu. Šiame sprendime jau nurodyta, kad Pareiškėjo pateiktas pasiūlymas pasirašyti minėtą susitarimą Inspekcijos buvo priimtas, išnagrinėtas bei, kaip 2023-07-25 rašte Nr. (24.10-31-5Mr) R-2915 nurodė Inspekcija, nuspręsta jog nėra pagrindo tokio susitarimo su Pareiškėju pasirašyti. Antra, Komisija taip pat detaliau nepasisakys dėl skundo argumentų, jog mokesčių administratorius neturėjo teisės 2023-04-20 įskaityti ir 16 812,69 Eur PVM delspinigių sumos, nes Pareiškėjas prašymą atleisti nuo delspinigių mokesčių administratoriui pateikė 2023-01-03, o skundo, kilus mokestiniam ginčui, padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti (MAĮ 110 straipsnio 1 dalis). Inspekcijos atstovas Komisijos 2023-06-20 posėdžio metu pripažino šią mokesčių administratoriaus klaidą ir nurodė, kad 16 812,69 Eur PVM delspinigių suma bus atstatyta. Ir, trečia, nebus vertinami Pareiškėjo argumentai dėl pačios mokestinės prievolės, t. y. papildomai mokėtino 125 073 Eur PVM apskaičiavimo pagrįstumo. Nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas kilęs Inspekcijos sprendimo neatleisti Pareiškėjo nuo PVM delspinigių pagrįstumo. Pareiškėjas ginčo dėl 125 073 Eur PVM apskaičiavimo pagrįstumo neinicijavo ir mokesčių administratoriaus sprendimas dėl šios mokestinės prievolės nėra priimtas.

#### **Dėl automatiškai įskaitytų 5 273,88 Eur PVM delspinigių**

MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies. Skundžiamame sprendime konstatuota, jog, vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 1 punkto nuostatomis, Klaipėdos AVMI pagrįstai nenagrinėjo Pareiškėjo prašymo atleisti nuo 5 273,88 Eur PVM delspinigių. Inspekcija nurodė, kad 5 273,88 Eur PVM delspinigių nepriemokai padengti atlikti įskaitymai iš permokos iki 2023-01-03 pateikto prašymo atleisti nuo delspinigių datos (įskaitymai atlikti 2022-12-29). Taigi mokesčių administratorius atsisakė tenkinti Pareiškėjo prašymą atleisti jį nuo 5 273,88 Eur apskaičiuotų ir paties mokesčių administratoriaus įskaitytų PVM delspinigių sumos, esminiu argumentu laikant tai, kad ši dalis PVM delspinigių (5 273,88 Eur), nuo kurių prašoma atleisti, buvo įskaityta / sumokėta į valstybės biudžetą.

*Dėl PVM mokėtinų sumų įskaitymo iš Pareiškėjos permokos prilyginimo sumokėjimui.*

Istatymo leidėjas, įtvirtindamas įstatymines nuostatas dėl sankcijų taikymo mokesčių mokėtojų 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. Šiame sprendime jau minėta, atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Taisyklės. Tačiau be šių paminėtų nuostatų, mokesčių administratorius sprenddamas klausimą 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. Pareiškėjo situacijoje delspinigiai nebuvo sumokėti paties mokėtojo, o buvo įskaityti, nes 2022-12-29 PVM deklaracijų už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn., 11 mėn. laikotarpį pateikimo metu, mokesčių mokėtojas 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 taisyklės<sup>1</sup> (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“<sup>2</sup>, įskaitymas vykdomas realiu laiku. Kas atsitiko ir šiuo nagrinėjamu atveju, Pareiškėjas 2022-12-29 pateikęs PVM deklaracijas, kuriose deklaravo iš viso mokėtiną 125 073 Eur PVM už minėtą laikotarpį, Pareiškėjui buvo apskaičiuoti 22 086,57 Eur PVM delspinigiai ir, įskaicius mokėtiną 125 073 Eur PVM, dalis delspinigių (5 273,88 Eur) buvo įskaityti 2022-12-29 iš Pareiškėjo turėtos permokos.

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, jog teisės veiksmingumo principas reikalauja, kad teisinės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu žiūrėti: 2021-09-09 sprendimo *GE Y. K.*, 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

<sup>1</sup> 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);

<sup>2</sup> Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojami deklaruojami mokesčiai ir nuo 2015-07-01 paskirtos baudos už administracinius nusižengimus, mokami vienu įmokos kodu.

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 padidinimas 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 adm. 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 adm. byloje Nr. A17-773/2007, LVAT 2011-05-19 nutartį adm. byloje Nr. A143-46/2011).

Apibendrinusi šias nuostatas, Komisija 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 PVMĮ 91 straipsnį mokesčių įskaitymas 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. Tačiau MAĮ 100 straipsnio nuostatos taip ir liko nepakeistos ir nebeatitinka šių dienų situacijos. Pareiškėjo 2022-12-29 PVM deklaracijose deklaruotos mokėtinos sumos, kurios buvo 2022-12-29 įskaitytos iš turimos mokesčio permokos ir Pareiškėjo atliktų pavedimų, nepaliekant mokesčių mokėtoju galimybės pateikti prašymo pagal MAĮ 100 straipsnį, negali būti aplinkybė, ribojanti spręsti teisinį pagrindą dėl atleidimo nuo dalies apskaičiuotų 5 273,88 Eur PVM delspinigių pagal tą patį 100 straipsnį ar 141 ir 113 straipsnius (MAĮ 113 straipsnis taikomas tik fiziniams asmenims). Tuo pačiu Komisija, laikydama operatyvumo principo, nors apie tai nėra pasisakyta skundžiamame Inspekcijos sprendime, spręs atleidimo ir nuo 5 273,88 Eur PVM delspinigių sumokėjimo klausimą, įvertindama MAĮ ir teismų praktikoje nustatytus atleidimo nuo sankcijų pagrindus.

Atsižvelgiant į išdėstytas nuostatas ir aplinkybes, Komisija nagrinės Pareiškėjo prašymą dėl atleidimo nuo visos 22 086,57 Eur (16 812,69 Eur + 5 273,88 Eur) PVM delspinigių sumos (toliau – ginčo delspinigiai).

#### **Dėl atleidimo nuo delspinigių pagrindų**

Pareiškėjas savo prašymą Komisijai atleisti nuo ginčo PVM delspinigių grindžia MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 ir 3 punktuose įtvirtintais pagrindais, taip pat remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais.

MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jeigu yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas. Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo paskirtos baudos / apskaičiuotų delspinigių, jei

irodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, o pagal minėto straipsnio 1 dalies 3 punktą – kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

*Dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto*

Nagrinėjamu atveju nėra pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjas nėra kaltas dėl padarytų pažeidimų – neįvykdytų MAĮ 40 straipsnio 1 dalyje bei MAĮ 81 straipsnio 1 dalyje nustatytų prievolių mokesčių įstatymo pagrindu teisingai apskaičiuoti ir sumokėti mokesť. Pagal minėtų MAĮ straipsnių nuostatas mokesčių mokėtojai mokesčius turi apskaičiuoti savarankiškai, įvertindami per mokesstinį laikotarpį iš turėtų sandorių gautas pajamas, atsižvelgiant į teisės aktų reikalavimus, išsiaiškinti, kaip minėtos pajamos apmokestinamos ir atlikus šiuos veiksmus savarankiškai užpildyti deklaracijas, apskaičiuojant priklausančius mokėti mokesčius bei sumokėti juos atitinkamo mokesčio įstatymo nustatytu terminu. Nagrinėjamu atveju papildomai mokėtina PVM suma buvo nustatyta Inspekcijos vykdytos stebėsenos Pareiškėjo atžvilgiu metu, informavus Pareiškėją, kad jis turi atstatyti į atskaitą įtrauktą pirkimo PVM, susijusį su gyvenamojo namo ir žemės sklypo pirkimu, statyba, įrengimu bei apstatymu, nes pagal PVMĮ 58 straipsnio 1 dalį prekės ir / ar paslaugos, susijusios su PVM neapmokestinama veikla, negali būti įtrauktos į pirkimo PVM atskaitą. Aplinkybė, kad PVMĮ nuostatų pažeidimas nustatytas ne mokesstinio patikrinimo metu, o Pareiškėjo stebėsenos metu, neeliminuoja Pareiškėjo kaltės dėl padaryto mokesstinio pažeidimo.

LVAT savo praktikoje yra išaiškinęs, jog vertinat šį atleidimo nuo baudos / delspinigių pagrindą, yra reikšminga mokesčio mokėtojo subjektyvinė pusė, t. y. kaltė, kurios išraiška yra nepakankamas atidumas, rūpestingumas ar apdairumas, kurio reikalaujama iš veikiančio asmens konkrečiomis sąlygomis. Asmuo, kuris nevykdė pareigos elgtis rūpestingai ir atidžiai arba nesugebėjo toks būti konkrečioje situacijoje, negali būti atleistas nuo atsakomybės, nesant kaltės dėl padaryto pažeidimo (LVAT 2015-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-81-261/2015). Pareiškėjas įrodymais nepaneigė savo kaltės, o Pareiškėjo nurodyta aplinkybė, kad jis nesuvokė, jog pažeidžia mokesčių įstatymus, yra sietina su subjektyvių, o ne objektyvių aplinkybių buvimu. Todėl darytina išvada, kad Pareiškėjas neįrodė, jog egzistuoja teisinės sąlygos atleisti jį nuo delspinigių mokėjimo šiuo pagrindu.

*Dėl MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto*

Pareiškėjas taip pat nepagrįstai teigia, kad jis atleistinas nuo PVM delspinigių, nes nepadarė žalos biudžetui. Žala valstybės biudžetui atsirado dėl to, kad PVM už 2020 m. 04 mėn., 05 mėn., 06 mėn., 07 mėn., 10 mėn. ir 11 mėn., nebuvo sumokėtas įstatymo nustatytais terminais, t. y. iki kito mėn. 25 dienos. Pareiškėjas nurodytų laikotarpių PVM deklaracijas patikslino 2022-12-29. Dėl šių veiksmų valstybės institucijos negalėjo laiku ir tinkamai disponuoti pagal įstatymą priklausančiomis mokesstinėmis pajamomis. Skaičiuojant PVM delspinigius į pažeidimo metu Pareiškėjo turėtas permokas buvo atsižvelgta, t. y. Pareiškėjui apskaičiuota 32 511,33 Eur PVM delspinigių suma sumažinta 10 424,76 Eur suma ir Pareiškėjui nurodyta sumokėti 22 086,57 Eur PVM delspinigius. Iš byloje esančios delspinigių lentelės matyti, kad Pareiškėjo atskirais laikotarpiais turėtos PVM permokos buvo mažesnes už mokėtinas PVM sumas. Atsižvelgiant į tai, MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktas Pareiškėjo atžvilgiu negali būti taikomas. Tačiau, kaip skunde Komisijai ir 2023-06-20 posėdžio metu akcentavo Pareiškėjo atstovas, skundžiamame Inspekcijos sprendime nepaaiškinta, koku būdu konkrečiai ir kokia apimtimi skaičiuojant delspinigius buvo atsižvelgta į esančias permokas. Po posėdžio Komisija 2023-09-07 raštu Nr. 5-2023/571 (7-2023/104) kreipėsi į Inspekciją, prašydama patikslinti Komisijai pateiktus duomenis, detalizuojant, koku būdu ir kaip buvo nustatyta (apskaičiuota) 10 424,76 Eur suma. Minėtas Komisijos raštas žiniai buvo persiųstas ir Pareiškėjo atstovui. Inspekcija Komisijai 2023-09-12 raštu Nr. R-3503 pateikė paaiškinimus, kaip buvo apskaičiuota 10 424,76 Eur suma, kuria sumažinti (koreguoti) ginčo PVM delspinigiai, taip pat pateikė naujai sudarytą ginčo delspinigių apskaičiavimo lentelę, kurioje pateiktas detalus ir išsamus 10 424,76 Eur sumos apskaičiavimas. Inspekcijos pateikta informacija 2023-09-12 el. paštu persiųsta Pareiškėjo atstovui.

*Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis)*

Komisija pažymi, kad LVAT, nagrinėdamas 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 vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Tačiau akcentuotina, kad atleidimas nuo ekonominių sankcijų mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018, 2020-07-29 nutartis adm. byloje Nr. eA-3155-968/2020 ir kt.), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo – pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, mokesčių administratorius nepagrįstai ilgai dėsė 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. Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys kontrolės veiksmų metu ar po jų (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Taigi, taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas, kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius bei 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.

Kaip minėta, LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad teisingumo ir protingumo kriterijams taikyti, sprendžiant klausimus dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudų, turi būti vertinami ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai mokesčių administravimo procese (LVAT 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1045-556/2016). Kaip nustatyta ginčo atveju, nors Pareiškėjas laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, tačiau Pareiškėjas mokesčių administratoriaus stebėsenos metu iš karto sutiko su pažeidimu, mokestinio ginčo neinicijavo, 2022-12-29 pateikė patikslintas PVM deklaracijas už minėtus laikotarpius, kuriose deklaravo papildomai mokėtiną 125 073 Eur PVM, tą pačią dieną (2022-12-29) dviem bankiniais pavedimais sumokėjo 64 009,18 Eur, o likusi 61 063,82 Eur PVM suma (125 073 Eur – 64 009,18 Eur) buvo įskaityta iš Pareiškėjo turimos permokos. Taip pat nurodytina, kad Pareiškėjas aktyviai ir geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, ko pasekoje Pareiškėjas operatyviai vykdė duotus nurodymus. Dėl nustatytų aplinkybių visumos, Komisijos vertinimu, Pareiškėjo, kaip mokestinių teisinių santykių dalyvio, veiksmai mokesčių administravimo procese vertintini teigiamai.

Komisija, vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais bei gero administravimo principais, siekdama užtikrinti priešingų interesų pusiausvyrą, atsižvelgdama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo praktiką dėl konstitucinių principų taikymo (2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai) bei LVAT praktiką atleidimo nuo ekonominių sankcijų bylose, įvertinusi aukščiau aptartas

aplinkybes, konstatuoja, kad tikslinga atleisti Pareiškėją nuo 5 521,64 Eur PVM delspinigių sumos mokėjimo, kas iš esmės atitiktų 25 procentus visų Pareiškėjui apskaičiuotų 22 086,57 Eur PVM delspinigių, bei paliekant Pareiškėjui apskaičiuotus 16 564,93 Eur PVM delspinigius.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 100 straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, n u s p r e n d ž i a :

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-03-17 sprendimą Nr. 69-21, atleidžiant Pareiškėją nuo 5 521,64 Eur PVM delspinigių sumokėjimo ir paliekant Pareiškėjui apskaičiuotus 16 564,93 Eur PVM delspinigius.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos

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