



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL R. B. 2014-07-31 SKUNDO**

2017 m. lapkričio 6 d. Nr. S-230 (7-160/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Ramutei Matkevičienei
I. J.

2017 m. spalio 3 d. posėdyje išnagrinėjusi R. B. (toliau – Pareiškėja) 2014-07-31 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2014-07-07 sprendimo Nr. 68-131, n u s t a t ė:

Inspekcija 2014-07-07 sprendimu Nr. 68-131 atnaujino Pareiškėjos 2014-03-14 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2014-02-17 patikrinimo pažymą Nr. (4.65)-FR0681-10, kuria Pareiškėjos sutuoktiniui Y. E. B. (a. k. (duomenys neskelbtini), mirusiam 2009-05-27, nurodyta sumokėti į biudžetą 28617 Lt (8288,06 Eur) gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 17066 Lt (4942,66 Eur) GPM delspinigius, 636 Lt (184,2 Eur) privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 271 Lt (78,49 Eur) PSD įmokų delspinigius.

Sprendime nurodyta, kad Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos mirusio sutuoktinio Y. E. B. 2008-01-01–2009-05-27 laikotarpio GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir 2014-01-31 patikrinimo aktu Nr. FR0680-70 nustatė, kad Y. B. personalinė įmonė mokesčių administratoriui buvo pateikusi gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčių mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymas FR0471 už 2005–2009 metus, kuriose deklaravo savininkui Y. E. B. išmokėtas sumas. Vilniaus AVMI 2012-04-27 atlikto Y. B. personalinės įmonės operatyvaus patikrinimo metu nustatė, kad 2007–2009 metais Y. E. B. kaip atskaitingam asmeniui, pagal avanso apyskaitas buvo išmokėta 246490 Lt, iš kurių tik 21823 Lt panaudota įmonės reikmėms, o likusi 224667 Lt suma turėjo būti deklaruota kaip išmokos, kurios priskiriamos fizinio asmens B klasės pajamoms. Vilniaus AVMI nustatė, kad Y. E. B. 2008 metais gavo 117604 Lt išmokas ir 2009 metais – 10608 Lt, nuo kurių, vadovaudamasi Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6, 22 straipsnių nuostatomis iš viso Pareiškėjos sutuoktiniui Y. E. B. apskaičiavo 28176 Lt GPM. Vilniaus AVMI, vadovaudamasi Sveikatos draudimo įstatymo (toliau –

SDĮ) 17 str. 4 dalimi nuo Y. E. B. 2009 metais išmokėtos 10608 Lt sumos apskaičiavo 636 Lt PSD įmokas.

Pažymėta, kad Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažyma Nr. (4.65)-FR0681-10 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotą 28617 GPM ir 636 Lt PSD įmokas, bei vadovaudamasi GPMĮ 36 str. ir Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 96 str. nuostatomis, mirusiam Pareiškėjos sutuoktiniui Y. E. B. apskaičiavo 17066 Lt GPM delspinigius ir 271 Lt PSD įmokų delspinigius, o vadovaudamasi Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2007 m. kovo 28 d. įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos III skyriaus 11.4 punkto nuostatomis, mirusiam mokesčių mokėtojui baudos neskyrė.

Inspekcija nurodė, jog nustatyta, kad Y. B. personalinė įmonė Vilniaus AVMI pateikė gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčių mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymas FR0471 (2009-02-02 už 2008 metus, 2010-06-09 už 2007 ir 2009 metus, 2010-07-22 už 2005 ir 2006 metus), kuriose deklaravo savininkui Y. E. B. išmokėtas sumas: 2005 metais – 150286 Lt, 2006 metais – 159800 Lt, 2007 metais – 94782,7 Lt, 2008 metais – 117604 Lt, 2009 metais – 16457,97 Lt. Vilniaus AVMI iki patikrinimo pradžios atliko Y. B. personalinės įmonės 2007–2009 metų veiklos operatyvų patikrinimą (2012-04-27 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-1383), kurio metu nustatė, kad tuo laikotarpiu Y. E. B. , kaip atskaitingam asmeniui, pagal avanso apyskaitas buvo išmokėta 246490 Lt suma, iš kurios tik 21823 Lt buvo panaudota įmonės prekėms ir paslaugoms įsigyti (kurui, telefono, pašto, kanceliarinėms bei kt. išlaidoms). Likusi 224667 Lt suma, kaip įmonės išmokėtos išmokos Y. E. B. ne iš pelno mokesčiu apmokestinto pelno, turėjo būti deklaruota kaip išmokos, kurios priskiriamos fizinio asmens B klasės pajamoms. Be to, Vilniaus AVMI nustatė, kad pateiktose pažymose FR0471 už 2007–2009 metus įmonė neteisingai nurodė pajamų rūšies kodą: 2007 ir 2008 metais nurodytas pajamų rūšies kodas – 90 (individualios veiklos pajamos (įskaitant ir individualios veiklos, vykdomos pagal verslo liudijimą)), 2009 m. – 93 (kitos individualios veiklos pajamos). Operatyvaus patikrinimo metu nurodyta patikslinti pateiktas pažymas, nurodant pajamų rūšies kodą 28 (neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos ne iš pelno mokesčiu apmokestinto pelno). Taip pat operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta, kad 2009 metais įmonė neteisingai deklaravo Y. E. B. išmokėtą sumą – įmonė išmokėjo 17090 Lt, iš kurių 6482 Lt Y. E. B. panaudojo įvairiems personalinės įmonės įsigijimams, o 10608 Lt suma turėjo būti deklaruota pažymoje FR0471 kaip Y. E. B. pajamos. Įmonė deklaravo išmokėjusi 16457,97 Lt, t. y. 5849,97 Lt išmokų daugiau nei turėjo deklaruoti. Vilniaus AVMI operatyvaus patikrinimo metu nustatė, kad Y. E. B. 2007 metais gavo 96455 Lt, 2008 metais – 117604 Lt ir 2009 metais – 10608 Lt išmokas, priskiriamas B klasės pajamoms. Vilniaus AVMI informavus įmonę dėl nustatytų neatitikimų, Y. B. personalinė įmonė pažymas FR0471 patikslino 2012-04-27, nurodydama išmokų kodą 28 (neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos ne iš pelno mokesčiu apmokestinto pelno), tačiau Y.E. B. vardu metinių pajamų mokesčio deklaracijų GPM308 nepateikė.

Inspekcija vadovavosi GPMĮ 27 straipsniu ir nurodė, jog iš 2014-01-31 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-70 matyti, kad Vilniaus AVMI įvertinusi 2008 metais Y. E. B. iš UAB „N1“ gautas 5500 Lt su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, nuo kurių išskaičiuota 1320 Lt pajamų mokesčio suma bei iš Y. B. personalinės įmonės gautas 117604 Lt išmokas, pritaikiusi metinį 3840 Lt neapmokestinamąjį pajamų dydį, pagrįstai už 2008 metus apskaičiavo 27303 Lt mokėtiną GPM sumą; įvertinusi 2009 metais Y. E. B. iš UAB „N1“ gautas 4330 Lt su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, nuo kurių išskaičiuota 650 Lt pajamų mokesčio suma, bei iš Y. B. personalinės įmonės gautas 10608 Lt išmokas, taikytiną 1841 Lt metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį (kuris apskaičiuotas iki Y. E. B. mirties datos 2009-05-27), pagrįstai už 2009 metus apskaičiavo 1314 Lt mokėtiną GPM sumą. Be to, Inspekcija, remdamasi SDĮ 17 str. 4 dalies nuostatomis, nurodė, jog Vilniaus AVMI pagrįstai nuo Y. E. B. 2009 metais išmokėtos 10608 Lt sumos apskaičiavo 636 Lt PSD įmokas. Taip pat Inspekcija nurodė, jog, nustačiusi, kad Y. E. B. priklausiusios personalinės įmonės, iš kurias pastarasis gavo apmokestinamųjų pajamų, paveldėtoja tapo Pareiškėja, pagrįstai 28617 Lt GPM, 17066 Lt GPM delspinigius, 636 Lt PSD įmokas, 271 Lt PSD įmokų delspinigius apskaičiavo Pareiškėjai.

Inspekcija nurodė, jog vadovavosi MAĮ 92 str., 66 str. 2 d. nuostatomis, Civiliniame kodekse (toliau – CK) nustatyta tvarka, pažymėdama, kad Pareiškėja, palikėjo sūnus J. E. S. B. ir dukra K. B. sudarė 2010-04-23 sutartį dėl paveldėto turto pasidalinimo, pagal kurią Pareiškėja paveldėjo Y. E. B. personalinę įmonę iš kurios apmokestinamąsias pajamas gavo Y. E. B. . Atsižvelgdama į CK 6.5 straipsnį, kuriame yra nustatyta, kad bendraskolių prievolė yra dalinė, išskyrus įstatymų ar šalių susitarimu nustatytus atvejus, Inspekcija padarė išvadą, kad Y. E. B. prievolės turi įvykdyti Pareiškėja.

Inspekcija, vadovavosi MAĮ 68 str. 1 dalimi ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) išaiškinimu, kad situacijoje, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai sureglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta CK, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos (2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648/2003), konstatuodama, jog Pareiškėjos skundo argumentai, kad Vilniaus AVMI praleido CK 5.63 str. 1 dalyje nustatytą kreditorių reikalavimų pareiškimo terminą, todėl Vilniaus AVMI teisė į mokestinės nepriemokos išieškojimą negali būti realizuojama, yra nepagrįsti. Pažymėta, kad Pareiškėjai prievolė sumokėti mokesčius atsirado po patikrinimo akto patvirtinimo 2014-02-17 patikrinimo pažyma ir šiuo atveju taikytinos mokesčių administravimą reglamentuojančios mokesčių teisės normos.

Pareiškėja nesutinka su 2014-07-07 Inspekcijos sprendimu Nr. 68-131, prašo jį panaikinti kaip neteisėtą ir nepagrįstą bei atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių.

Pareiškėja ginčija Vilniaus AVMI apskaičiuotas mokėtinas GPM ir PSD įmokų sumas už mirusio jos sutuoktinio 2008–2009 m. skolas. Pasak Pareiškėjos, ji pagal antstolio sudarytą turto apyrašą paveldėjo ¼ turto dalį, o palikėjo vaikai – ¾ turto dalis, todėl mokesčių administratoriaus pozicija, jog skolą turi padengti tik ji, yra neteisinga.

Dėl mokesčių prievolių padalijimo įpėdiniams. Pareiškėja nurodo, kad nesutinka su skundžiamame sprendime Inspekcijos teiginiu, Pareiškėja asmeniškai turi atsakyti už Pareiškėjos sutuoktinio Y. E. B. (toliau – Palikėjas) skolas, kurios yra susidariusios dėl jo personalinės įmonės išmokėtų išmokų, nes personalinę įmonę paveldėjo Pareiškėja. Atkreipiamas dėmesys, jog mokesčių administratorius Palikėjo atsakomybę tapatina su Y. B. personalinės įmonės atsakomybe. Mokesčiai apskaičiuoti už Palikėjo gautas pajamas ir pagal GPMĮ 25 str. 1 dalį pajamų mokestį nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas. Inspekcija Palikėjo pajamas priskyrė B klasės pajamoms, todėl Inspekcijos sprendime nurodytas argumentas, jog „Y. B. priklausiusios personalinės įmonės, iš kurios pastarasis gavo apmokestinamųjų pajamų, paveldėtoja tapo Pareiškėja, pagrįstai 28617 Lt GPM, 17066 Lt GPM delspinigius, 636 Lt PSD įmokas, 271 PSD įmokų delspinigius apskaičiavo Pareiškėjai“ yra neteisėtas ir nepagrįstas. Akcentuojama, kad šiuo atveju skola yra Palikėjo asmeninė prievolė, kurią privalėjo įvykdyti ne personalinė įmonė, o Palikėjas, dėl to už palikėjo skolas atsako ne personalinės įmonės paveldėtoja, o visi Palikėjo turto paveldėtojai (MAĮ 92 str.), kurie yra trys asmenys: Pareiškėja, mirusiojo sūnus J. E. S. B. ir dukra K. B. , CK nustatyta tvarka. Remdamasi CK 5.50 str. 1 dalimi, 5.1 str. 2 dalimi ir 5.52 straipsniu, Pareiškėja teigia, kad priimdami palikimą, Palikėjo vaikai priėmė ir Palikėjo skolas, o ne tik turtą.

Taip pat Pareiškėja pasisakė dėl CK nuostatų dėl palikimo priėmimo, skolininkų prievolių (5.53 str., 6.6 str., 6.24 str. 2 d., 6.5. str.) ir teismų praktikos dėl šių nuostatų taikymo.

Dėl CK 5.63 str. nustatyto termino. Kadangi būtent Palikėjas, o ne jo Personalinė įmonė turėjo pareigą pats apskaičiuoti pajamų mokestį nuo B klasės pajamų, jį deklaruoti ir sumokėti (GPMĮ 25 str. 1 d.), todėl teigiama, kad CK 5.63 str. 3 dalyje numatyta išimtis (trijų mėnesių terminas palikėjo kreditorių reikalavimams pateikti netaikomas reikalavimams, susijusiems su paveldimos individualios (personalinės) įmonės ar ūkininko ūkio veikla) negali būti taikoma, nes reikalavimas nėra susijęs su paveldima individualia įmone.

Remdamasi Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika aiškinant ir taikant CK 5.63 str. įtvirtintą palikėjo kreditorių reikalavimų pareiškimo terminą (2009-06-08 nutartis civ. byloje Nr. 3K-7-190/2009, 2011-02-21 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-63/2011, 2011-12-22 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-540/2011, 2014-04-14 nutartis civ. byloje Nr. 3K-7-18/2014) Pareiškėja teigia, kad

susiklosčiusi situacija yra itin nesąžininga ir neteisinga jos atžvilgiu, kadangi tuo atveju, jei jai būtų buvę žinoma apie esamą įsiskolinimą, galimai nebūtų priėmusi palikimo; tuo tarpu dabartinėje situacijoje ji apie mokesčių administratoriaus nustatytą skolą sužinojo tik priėmusi palikimą ir nuo palikimo priėmimo praėjus daugiau nei trimis metams. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriui nepranešus apie Palikėjo skolas už 2008–2009 m. tuo metu, kai buvo priiminėjamas ir dalinamas palikimas, ji buvo iš esmės suklaidinta, neturėjo galimybės žinoti faktinės situacijos, todėl dabar patiria nepagrįstus suvaržymus ir nepatogumus. Be to, būtina atsižvelgti į tai, jog personalinė įmonė Pareiškėjos iniciatyva yra likviduota ir išregistruota, 2013 m. sausio 10 d. pateikus Juridinių asmenų registruui pranešimą apie juridinio asmens atsiskaitymą su biudžetais ir pinigų fondais, todėl atsiradusios skolos su Personaline įmone negalima sieti.

Išdėstyti argumentai, pasak Pareiškėjos, papildomai pagrindžia jos teiginį, jog Inspekcija praleido maksimalų trijų metų naikinamąjį terminą Palikėjo įpėdiniams pareikšti reikalavimus, todėl šios teisės įgyvendinti nebegali.

Dėl mokestinės prievolės pasibaigimo. Tai, kad palikimas buvo priimtas pagal antstolio sudarytą turto apyrašą ir Pareiškėja paveldėjo tik sutuoktinio individualią įmonę, kuri, atsiskaičiusi su visais kreditoriais, buvo išregistruota, o pagal CK 5.53 str. 1 d., įpėdinis, priėmęs palikimą pagal antstolio sudarytą turto apyrašą, už palikėjo skolas atsako tik paveldėtu turtu, Pareiškėjos manymu, reiškia, jog ji neturi turto, kuriuo galėtų atsakyti pagal Inspekcijos sprendimą, nes už Palikėjo skolas atsako tik paveldėtu turtu, kurio nebėra, todėl mokestinė prievolė pasibaigė kai fizinis asmuo mirė ir nėra galimybės padengti mokestinės nepriemokos iš mirusio asmens palikimo (MAĮ 93 str. 1 d. 7 p.).

Dėl atleidimo nuo delspinigių. Tuo atveju, jei apskaičiuoti mokesčiai būtų pripažinti mokėtinais, Pareiškėja prašo atleisti ją nuo apskaičiuotų delspinigių, įvertinus visas konkrečioje byloje susiklosčiusias reikšmingas aplinkybes, vadovaujantis LVAT suformuota praktika, taip pat teisingumo, protingumo ir proporcingumo principais.

Pareiškėjos nuomone, nuo mokėtinų delspinigių ji turėtų būti atleista MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. pagrindu nesant jos kaltės, t. y. tai, kad pati mokesčių inspekcija privalėjo kreiptis į Palikėjo įpėdinius reikšdama jiems kreditorinius reikalavimus; Pareiškėja, likviduodama įmonę, 2013-01-10 Juridinių asmenų registruui pateikė pranešimą, apie juridinio asmens atsiskaitymą su biudžetu ir valstybės fondais, reiškia, kad mokesčių administratorius pripažino, jog personalinė įmonė jokių skolų valstybės biudžetui neturi, todėl gali būti išregistruota. Esant tokiai situacijai, Pareiškėja pagrįstai manė, jog įmonė neturi jokių skolų ir likvidavus ją skolų neatsiras ir ateityje.

Pareiškėja nurodo, kad papildomai paskaičiuoti mokesčiai buvo nesumokėti ne dėl Pareiškėjos kaltės, o dėl mokesčių administratoriaus neveikimo. Taip pat Pareiškėja pažymi, jog papildomi mokesčiai apskaičiuoti už 2008–2009 m., kuomet įmonės vadovu buvo Pareiškėjos sutuoktinis, todėl ji negali būti kalta dėl personalinės Palikėjo įmonės nesumokėtų mokesčių, nes tuo metu ji netvarkė įmonės finansų bei neteikė deklaracijų.

Remdamasi Konstitucinio Teismo išaiškinimu dėl konstitucinio teisingumo principo (2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai), Pareiškėja mano, kad nagrinėjamu atveju yra susiklosčiusi neeilinė situacija, kurios negalima vertinti taip pat, kaip bet kurį kitą mokesčių įstatymų pažeidimą, t. y. Pareiškėja, būdama visiškai sąžininga, rūpestinga ir atidi mokesčių mokėtoja, neatliko jokių veiksmų, dėl kurių atsirado mokėtini mokesčiai, taip pat padarė viską, kad jų išvengtų (mokesčiai paskaičiuoti už 2008–2009 m. dar iki palikimo priėmimo, be to, Pareiškėja likvidavo bendrovę turėdama duomenis, jog su biudžetu yra visiškai atsiskaityta). Į visas konkrečias ginčo aplinkybes turi būti atsižvelgiama diferencijuojant atsakomybę, o konkrečiai šiuo atveju – atleidžiant nuo delspinigių mokėjimo.

Pareiškėja prašo vadovautis MAĮ 8 str. įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, taip pat MAĮ 100 str. 1 dalyje, 113 str. 1 d. įgyvendinamais humaniško ir pagarbos asmeniui principais, socialinio teisingumo principu ir atsižvelgiant į tai, kokiomis aplinkybėmis buvo apskaičiuoti delspinigiai, bei į Pareiškėjos elgesį. Papildomai atsižvelgtina į tai, jog apskaičiuoti delspinigiai sudaro daugiau nei pusę mokėtinų mokesčių sumos (apie 60 procentų). Kadangi delspinigiai mokesčių teisėje taip pat traktuojami kaip sankcija, kuri gali būti taikoma asmeniui, laiku ar tinkamai neįvykdžiusiam pareigos mokėti mokesčius, todėl visų aukščiau išdėstytų aplinkybių visuma, pasak Pareiškėjos, suponuoja išvadą, kad apskaičiuoti delspinigiai, kaip

prievolės užtikrinimo būdas, jos atveju, atsižvelgiant į kilusio ginčo specifiką, itin ilgą jo nagrinėjimo laiką, visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama, todėl vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais, Pareiškėja nuo delspinigių turėtų būti atleista.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2014-10-06 sprendimu Nr. S-199 (7-160/2014) jau buvo išnagrinėjusi Pareiškėjos 2014-07-31 skundą dėl Inspekcijos 2014-07-07 sprendimo Nr. 68-131, kuriuo mokesčių administratoriaus nustatyta mirusiojo fizinio asmens Y. E. B. mokestinė prievolė buvo perkelta šio asmens sutuoktinei Pareiškėjai (R. B.). Komisija nagrinėdama Pareiškėjos skundą nustatė, kad vietos mokesčių administratorius, vykdydamas Vilniaus AVMI 2013-12-11 pavedimą tikrinti Nr. 83-126, atliko mirusiojo fizinio asmens Y. E. B. (mirė 2009-05-27) mokestinį patikrinimą ir 2014-01-31 surašė patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-70, kuriame įvertino Y. E. B. GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumą už 2008–2009 metus ir konstatavo, jog mokesčių mokėtojas Y. E. B. tikrinamuoju laikotarpiu savo mokestines prievoles vykdė netinkamai, todėl jam papildomai apskaičiavo mokėtinas 28617 Lt GPM ir 636 Lt PSD įmokų sumas. Patikrinimo aktas buvo patvirtintas 2014-02-17 patikrinimo pažyma Nr. (4.65)-FR0681-10, kuria konstatuota, kad mokesčių mokėtojas Y. E. B. tikrinamuoju laikotarpiu yra nesumokėjęs 28617 Lt GPM ir 636 Lt PSD įmokų, todėl papildomai apskaičiuotos GPM ir PSD įmokos nurodytos sumokėti; dėl šių pažeidimų taip pat apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti 17066 Lt GPM ir 271 Lt PSD įmokų delspinigiai.

Komisija 2014-10-06 sprendime atkreipė dėmesį į tai, jog byloje nėra jokio procesinio mokesčių administratoriaus priimto dokumento, kuriuo mokestinė nepriemoka, kurios tikrinamuoju laikotarpiu nesumokėjo Y. E. B. , yra apskaičiuota ir nurodyta sumokėti Pareiškėjai – R. B. . Taip pat iš Komisijai Vilniaus AVMI pateiktos informacijos: „Y. E. B. – (A) prievolės suėjęs sumokėjimo terminas“ buvo nustatyta, kad 28617 Lt GPM, 639 Lt PSD įmokos bei šių mokesčių ir įmokų delspinigių sumos yra fiksuotos kaip Y. E. B. , o ne Pareiškėjos mokestinė nepriemoka. Komisija vertino, kad MAĮ (2 str. 16 ir 22 dalys, 68 ir 92 straipsniai) nenumato galimybės mokesčių administratoriui, atliekančiam mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės funkcijas, sprendimu dėl akto tvirtinimo ar kitu dokumentu nustatyti mokestinę prievolę mirusio asmens paveldėtojui ir įpareigoti paveldėtoją ją sumokėti, ar iš mirusio asmens paveldėtojo mokestinę nepriemoką išieškoti MAĮ nustatyta tvarka, nes mokesčių administratorius, remdamasis Y. E. B. atžvilgiu priimta Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažyma Nr. (4.65)-FR0681-10, turi teisę spręsti pažyma nustatytos nepriemokos padengimo klausimą CK nustatyta tvarka. Todėl sprendė, kad Inspekcijos sprendime padarytos išvados, jog Y. E. B. apskaičiuoti mokesčiai pagrįstai yra nurodyti sumokėti Pareiškėjai – R. B. , yra nepagrįsti nei MAĮ, nei kitų teisės aktų normomis bei prieštarauja faktinei Komisijos gautai medžiagai ir informacijai. Komisija panaikino Inspekcijos sprendimą, pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų apie mokestinės prievolės perkėlimą, t. y. nurodė, jog Inspekcija turėjo civilinio proceso tvarka spręsti klausimą dėl prievolės perkėlimo.

LVAT 2017-08-30 nutartimi adm. byloje Nr. A-680-438/2017 panaikino Komisijos 2014-10-06 sprendimą Nr. S-199 (7-160/2014), kuriuo buvo panaikintas Inspekcijos 2014-07-07 sprendimas Nr. 68-131, ir grąžino Komisijai ginčą nagrinėti iš naujo. LVAT minėtoje nutartyje nurodė, kad byloje sprendžiamas klausimas dėl MAĮ 92 straipsnio (nustatančio, kad mirusio fizinio asmens mokestinę nepriemoką privalo padengti šio asmens turto paveldėtojais CK nustatyta tvarka) ir kitų su jo taikymu susijusių teisės normų aiškinimo. Teismas išaiškino, kad MAĮ normos nesuteikia teisės mokesčių administratoriui savo sprendimu mirusio fizinio asmens atsiradusią mokestinę nepriemoką perkelti jo turto paveldėtojams, nes šios pareigos paveldėtojams gali atsirasti tik CK nustatyta tvarka. LVAT nurodė, kad Inspekcija nepagrįstai nesilaikė civilinio proceso nuostatų, tačiau sprendė, kad Komisija turėjo išspręsti mokestinį ginčą iš esmės, eliminuodama neteisėtai Inspekcijos sprendime nurodytą mokesčių mokėtoją, t. y. Pareiškėją, todėl panaikino Komisijos 2014-10-06 sprendimą. Teismas taip pat nurodė, jog įsiteisėjusi patikrinimo pažyma būtų tas juridinę reikšmę turintis mokesčių administratoriaus priimtas teisės aktas, kuriame nustatyta tvarka būtų konstatuotas fizinio asmens mokestinės nepriemokos egzistavimo faktas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad LVAT konkrečiai pasisakė dėl CK nuostatų taikymo adm. byloje Nr. A-680-438/2017, t. y. sutiko su ginčą nagrinėjusios Komisijos išvada, jog Inspekcija, 2014-07-07 sprendime Nr. 68-131 pasisakydama, kad Pareiškėja turės padengti jos mirusio sutuoktinio E. B. mokestinę prievolę, peržengė jai suteiktas kompetencijos ribas, šiame sprendime toliau spęs tik dėl LVAT nurodyto E. B. mokestinės nepriemokos pagrįstumo klausimo. Kadangi Inspekcijos sprendime padaryta klaida – nurodymas, kad Pareiškėja turės padengti jos mirusio sutuoktinio E. B. mokestinę prievolę – yra tik Inspekcijos sprendimo motyvuojančioje dalyje, tačiau tai nėra padaryta sprendimo rezoliucinėje dalyje, vadovaujantis LVAT 2017-08-30 nutarties išaiškinimu, Komisija sprendime pasisakys dėl likusios skundžiamo Inspekcijos sprendimo dalies – ar pagrįstai ir teisingai mokesčių administratorius nustatė, kad egzistuoja Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažymoje Nr. (4.65)-FR0681-10 nustatyta mirusiojo E. B. mokestinė nepriemoka, eliminuojant Inspekcijos 2014-07-07 sprendimo Nr. 68-131 motyvacinėje dalyje nurodymą Pareiškėjai padengti jos mirusio sutuoktinio E. B. mokestinę prievolę.

Pažymėtina, jog byloje yra nustatyta, kad Y. B. personalinė įmonė mokesčių administratoriui pateiktose gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčių mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, pažymose FR0471 (teiktose 2009-02-02 už 2008 metus, 2010-06-09 už 2007 ir 2009 metus, 2010-07-22 už 2005 ir 2006 metus), deklaravo savininkui Y. E. B. išmokėtas sumas: 2005 metais – 150286 Lt, 2006 metais – 159800 Lt, 2007 metais – 94782,7 Lt, 2008 metais – 117604 Lt, 2009 metais – 16457,97 Lt. Taigi Y. B. personalinė įmonė teikdama pažymas FR0471 deklaravo fiziniam asmeniui išmokėtas B klasės pajamas. Vilniaus AVMI atlikus Y. B. personalinės įmonės 2007–2009 metų veiklos operatyvų patikrinimą (2012-04-27 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. 430-1383) ir nustačius, kad tuo laikotarpiu Y. E. B., kaip atskaitingam asmeniui, pagal avanso apyskaitas buvo išmokėta 246490 Lt suma, iš kurios tik 21823 Lt buvo panaudoti įmonės prekėms ir paslaugoms įsigyti (kurui, telefono, pašto, kanceliarinėms bei kt. išlaidoms), įmonė buvo informuota dėl nustatytų neatitikimų, t. y. kad 224667 Lt suma, kaip įmonės išmokėtos išmokos, turėjo būti deklaruota kitu B klasės išmokų kodu. Iš byloje esančių duomenų matyti, jog Y. B. personalinė įmonė pažymas FR0471 patikslino 2012-04-27, nurodydama kitą fiziniam asmeniui Y. B. už 2008 m. išmokėtų 117604,00 Lt išmokų ir už 2009 m. – 10608,00 Lt išmokų B klasės pajamų kodą – 28 – neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamos ne iš pelno mokesčiu apmokestinto pelno.

Pareiškėjos atstovas Komisijos pirmojo bylos nagrinėjimo posėdžio, įvykusio 2014 m. rugsėjo 2 d., kuriame buvo nagrinėtas Pareiškėjos 2014 m. liepos 31 d. skundas, metu, prieštaravo ne tik dėl mirusio asmens prievolės perkėlimo Pareiškėjai, bet ir dėl nustatytos papildomos mokestinės prievolės, tačiau nenurodė konkrečių nesutikimo motyvų dėl GPM ir PSD įmokų apskaičiavimo ir jų dydžio. Pačiame Pareiškėjos skunde tokių motyvų ir prieštaravimų taip pat nėra nurodyta. Pasisakant dėl Pareiškėjos atstovo pirmojo posėdžio Komisijoje metu pateiktos pastabos, jog byloje nėra nustatytas mirusio asmens pajamų gavimo faktas, pastebėtina, jog Y. B. personalinę įmonę Pareiškėja paveldėjo pagal paveldėjimo teisės liudijimą, reg. Nr. 988, išduotą 2010-04-23 Vilniaus 3-ame notarų biure, paveldėto turto padalijimo 2010-09-23 sutartį. Be to, Pareiškėja nuo 2010-04-26 buvo Y. B. personalinės įmonės likvidatore (Vilniaus AVMI 2014-04-27 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. 430-1383 3 psl.), t. y. pati Pareiškėja vadovavo personalinei įmonei, kai buvo tikslinamos šios įmonės pažymos FR0471, kuriose, kaip minėta, įmonė mokesčių administratoriui deklaravo fiziniam asmeniui Y. B. už 2008 m. ir 2009 m. išmokėtas B klasės išmokas. Taigi, įmonei teikiant minėtas pažymas, Pareiškėja neginčijo įmonės buhalterinėje apskaitoje užfiksuoto fakto, kad fizinis asmuo Y. B. ginčui aktualias pajamas gavo.

Byloje nustačius aplinkybes, kad iš Y. B. personalinės įmonės mokesčių mokėtoju Y. E. B. buvo išmokėtos piniginės lėšos: 2008 m. – 117604,00 Lt, 2009 m. – 10608,00 Lt, kurios nebuvo sugrąžintos į įmonės kasą (Y. B. personalinės įmonės operatyvaus patikrinimo metu tokios aplinkybės nebuvo nustatytos, atitinkamų įrodymų į bylą nėra pateikusi ir Pareiškėja), taip pat nesant duomenų, jog šios lėšos būtų panaudotos įmonės reikmėms; pati įmonė deklaravo fiziniam asmeniui Y. E. B. išmokėtas B klasės pajamas, todėl konstatuotina, kad fiziniam asmeniui pajamų gavimo faktą mokesčių administratorius nustatė pagrįstai. Tačiau Y. E. B. vardu metinių pajamų mokesčio deklaracijų nebuvo pateikta, kaip tai yra įtvirtinta GPMĮ 27 straipsnio nuostatose

(nuolatinis Lietuvos gyventojas, per mokestinį laikotarpį gavęs pajamų, pasibaigus mokestiniam laikotarpiui, iki kalendorinių metų, einančių po to mokestinio laikotarpio, gegužės 1 dienos (jeigu šio straipsnio 3 dalyje ar šio įstatymo 28 straipsnyje nenustatyta kitaip) privalo pats arba per savo įgaliotą asmenį pateikti mokesčio administratoriui metinę pajamų mokesčio deklaraciją už praėjusį mokestinį laikotarpį ir joje deklaruoti visas praėjusio mokestinio laikotarpio pajamas ir už jas apskaičiuotą pajamų mokestį, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip). MAĮ 66 str. 2 dalyje įtvirtinta, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokestį apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis deklaracijomis, apskaitos ir kitais dokumentais arba šiame skyriuje numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais.

Iš Vilniaus AVMI 2014-01-31 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-70 matyti, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Y. E. B. vardu mokėtinas už 2008 metus 27303 Lt GPM, o už 2009 metus 1314 Lt GPM (GPMĮ 6 str. 3 dalis) bei 636 Lt PSD įmokų (PSDĮ 17 str. 4 dalis) sumas, įvertino 2008 ir 2009 metais Y. E. B. gautas su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusias pajamas, nuo jų išskaičiuotas pajamų mokesčio sumas, taip pat iš personalinės įmonės gautas nustatytas atitinkamai 117604,00 Lt (2008 m.), 10608,00 Lt (2009 m.) išmokas, pritaikė metinį neapmokestinamąjį pajamų dydį, todėl konstatuotina, kad GPM ir PSD įmokų mokestinė prievolė Y. E. B. vardu buvo nustatyta tinkamai.

Pareiškėja skunde prašo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių, remdamasi MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto pagrindu (kai mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo). Šiuo aspektu pažymėtina, jog iš Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažymos Nr. (4.65)-FR0681-10 matyti, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 36 str. 2 dalies bei MAĮ 96–99 straipsnių nuostatomis, nuo papildomai apskaičiuoto GPM ir PSD įmokų mokesčių mokėtojui apskaičiavo 17066 Lt GPM delspinigius ir 271 Lt PSD įmokų delspinigius. Kadangi nagrinėjamu atveju buvo konstatuota, jog mokesčių mokėtojas, kuriam GPM ir PSD įmokų mokestinės nepriemokos mokesčių administratoriaus buvo patvirtintos už GPMĮ 27 straipsnio pažeidimus, t. y. iki 2009-05-02 nedeklaravus gautų 117604,00 Lt išmokų už 2008 m. ir iki 2010-05-03 nedeklaravus – 10608,00 Lt išmokų už 2009 m. bei nuo šių išmokų nesumokėjus mokesčių, buvo Y. E. B., kuris mirė 2009-05-27, todėl iš dalies sutiktina su Pareiškėjos pozicija, kad Y. E. B. realiai neturėjo galimybės įvykdyti įstatymiškai nustatytos jam prievolės, kurios įvykdymo terminas buvo numatytas tik 2010-05-03. Pagal GPMĮ V skirsnio nuostatas, mokesčių mokėtojas ginčo išmokas iš personalinės įmonės turėjo pats deklaruoti nustatyta tvarka bei apskaičiuoti ir sumokėti mokėtinus mokesčius. Bylos aplinkybės patvirtina, jog Y. E. B., gavęs 2009 m. 10608 Lt išmokas, įstatyme nustatytų reikalavimų nevykdė dėl aplinkybių, nepriklaususių nuo jo valios. Vilniaus AVMI patikrinimo pažymoje nurodyta aplinkybė, jog paveldėtoja Pareiškėja nepateikė Y. E. B. vardu metinės pajamų mokesčio deklaracijos GPM308 už 2009 metus, nagrinėjamu atveju dėl fizinio asmens prievolės neįvykdymo skaičiuojamiems delspinigiams neturi įtakos. Pagal Individualių įmonių (toliau – IĮ) 10 str. 1 dalį individuali įmonė paveldima CK nustatyta tvarka. Pareiškėja paveldėjo Y. B. personalinę įmonę pagal paveldėjimo teisės liudijimą, reg. Nr. 988, išduotą 2010-04-23 Vilniaus 3-ame notarų biure, sudarytos paveldėto turto padalijimo 2010-09-23 sutartį (patvirtintą notarinio registro įrašu Nr. 989), kurios 2 lapo 3 punkte nurodyta, jog pagal 2009-08-03 Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybos Vilniaus skyriaus raštą Nr. (8.31)3-54980 Y. E. B. personalinė įmonė įsiskolinimų Valstybinio socialinio draudimo fondo biudžetui 2009-07-24 neturi bei pagal 2009-07-24 Vilniaus AVMI Vilniaus skyriaus raštą Nr. (21.22)-47-7899 Y. E. B. personalinė įmonė biudžetui ir fondams įsiskolinimų neturi. Taigi Pareiškėja Y. E. B. personalinės įmonės savininke tapo tik 2010-04-23, o nuo 2010-04-26 – jos likvidatore, t. y. įgijo individualios įmonės vadovo teises ir pareigas (IĮ 13 str. 3 dalis). Todėl Pareiškėja įgijo pareigą teikti deklaracijas, kaip individualios įmonės atstovė ir likvidatorė, tačiau ne fizinio asmens Y. E. B. vardu. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, ir vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktu, konstatuotina, jog mokesčių mokėtojas atleistinas nuo jam apskaičiuotų delspinigių už 2009 m. mokestines prievoles (1314 Lt GPM ir 636 Lt PSD įmokos), t. y. nuo 558,98 Lt GPM delspinigių ir 270,55 Lt PSD įmokų delspinigių.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta ir vadovaudamasi LVAT 2017-08-30 nutartimi adm. byloje Nr. A-680-438/2017, Komisija nurodo, jog iš Inspekcijos 2014-07-07 sprendimo Nr. 68-131 eliminuoti jo motyvuojamojoje dalyje nuo 3 puslapio paskutinės pastraipos iki 5 puslapio 1 pastraipos išdėstyti motyvai dėl mokestinės prievolės, nustatytos Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažymoje Nr. (4.65)-FR0681-10 mirusiam fiziniam asmeniui Y. E. B. , perkėlimo jo sutuoktinei Pareiškėjai. Likusi Inspekcijos sprendimo dalis keistina, atleidžiant Y. E. B. nuo Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažymoje Nr. (4.65)-FR0681-10 apskaičiuotų 558,98 Lt (161,89 Eur) GPM delspinigių ir nuo 270,55 Lt (78,36 Eur) PSD įmokų delspinigių.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi, 141 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-07-07 sprendimą Nr. 68-131, kuriuo buvo patvirtinta Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažyma Nr. (4.65)-FR0681-10.

2. Atleisti Y. E. B. nuo Vilniaus AVMI 2014-02-17 patikrinimo pažymoje Nr. (4.65)-FR0681-10 apskaičiuotų ir nurodytų sumokėti 161,89 Eur GPM delspinigių ir 78,36 Eur PSD įmokų delspinigių.

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 MAĮ 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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė