



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL T. O. SKUNDO**

2021 m. gruodžio d. Nr. S- (7-156/2021)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Andriaus Veniaus (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo T. O. (toliau – Pareiškėjas) 2021-10-12 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2021-09-14 sprendimo Nr. (21.222) 500-215 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjas, T. O., Pareiškėjo įgaliota atstovė advokato padėjėja Y. C., Inspekcijos atstovas C. B. 2021-11-09 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas Komisijos prašo pakeisti Inspekcijos 2021-09-14 sprendimą Nr. (21.222) 500-215 ir atleisti Pareiškėją nuo 4 188 Eur gyventojų pajamų mokesčio (toliau - GPM) baudos bei 3 175,90 Eur GPM delspinigių.

Pareiškėjas skunde nurodo, jog Inspekcija atliko Pareiškėjo 2014-01-01–2016-12-31 GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą ir surašė 2020-06-30 patikrinimo aktą Nr. (21.222) FR0680-215, kuriame Pareiškėjui papildoma apskaičiavo 13 986,72 Eur GPM. Inspekcija 2020-10-06 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222E) FR0682-397, patvirtino Pareiškėjui papildomai apskaičiuotą mokėtiną 13 986,72 Eur GPM sumą, taip pat apskaičiavo 6 369,74 Eur GPM delspinigių, iš kurių nuo 3 184,87 Eur GPM delspinigių Pareiškėją atleido savo iniciatyva, vadovaudamasi teisingumo, protingumo, proporcingumo bei gero administravimo principais bei skyrė 4 188 Eur GPM baudos (30 proc. dydžio). Iš viso Pareiškėjui papildomai apskaičiuota delspinigių ir baudos 7 372,87 Eur.

Skunde Pareiškėjas nurodo, jog, priešingai nei skundžiamame sprendime nurodo Inspekcija, Pareiškėjo manymu jis yra atleistinas nuo delspinigių Pagal 2004 balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 100 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu, kadangi šiai dienai faktiškai egzistuoja aplinkybės dėl kurių Pareiškėjo ekonominė (socialinė) padėtis yra pripažįstama sunkia. Pareiškėjas pabrėžia, jog sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (ir baudų) turi būti vertinama prašymo pateikimo dieną egzistuojanti mokesčių mokėtojų socialinė (ekonominė) padėtis. Pagrįsdamas savo pasisakymą, Pareiškėjas pabrėžia, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau - LVAT) 2017 m. birželio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1321-442/2017 yra išaiškinęs, kad taikant minėtas MAĮ nuostatas asmuo, priklausantis atitinkamai socialinei grupei (būdamas pensininkas, bedarbis, neįgalusis ar pan.), gali būti pripažintas nesantis sunkioje ekonominėje (socialinėje) grupėje tik tuo atveju, jeigu šis asmuo turi nemažai turto ir finansinių lėšų.

Skunde Pareiškėjas pažymi, jog jis yra fizinis asmuo, kurio socialinė (ekonominė) situacija yra kritinė. Pabrėžiama, jog Pareiškėjo įmonė, iš kurios jis gauna darbo užmokestį, priskirta prie labiausiai nuo COVID-19 nukentėjusių įmonių, dėl ko yra subsidijuojama Lietuvos Respublikos

ekonomikos ir inovacijų ministerijos. Taip pat skunde nurodoma, jog 2020 m. Pareiškėjo pajamas sudarė: darbo užmokestis – 5 276,3 Eur (išskaičiuota 344,98 Eur GPM); ligos išmokos – 1 483,91 Eur (išskaičiuota 222,58 Eur GPM); nuomos pajamos – 3 290 Eur (apskaičiuota 395,82 Eur GPM prievolė už 2020 m.). Be to, Pareiškėjas moka alimentus – per 2020-01-01–2021-06-30 laikotarpį antstolis V. I. nurodytu tikslu nurašė 8 289,1 Eur ir R. L. išmokėtus 761 Eur („Vaiko N. M. išlaikymas“). Taip pat skunde pabrėžiama, jog Pareiškėjas santaupų neturi, o tai matyti iš Pareiškėjo pateiktų banko sąskaitų išrašų. Taip pat skunde nurodoma, kad dėl šiuo metu valstybėje susiklosčiusios situacijos – COVID-19 viruso epidemija, dėl ko paskelbtas karantinas ir / ar nepaprastoji padėtis valstybės mastu – Pareiškėjo galimybės gauti vienokių ar kitokių papildomų pajamų yra minimalios.

Pareiškėjo skunde taip pat pažymėta, 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, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestinuose santykiuose. Tam, kad būtų užtikrinamas 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.

Skunde taip pat remiamasi MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje nurodyta sąlyga, kuriai egzistuojant galimas atleidimo nuo paskirtų baudų klausimo svarstymas – nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Pareiškėjas pabrėžia, jog jo manymu paskirta bauda savo esme jokių funkcijų neatlieka bei tikslų nepasiekia. Kadangi Pareiškėjo elgesys nagrinėjamoje situacijoje nepasižymėjo nei piktybiškumu, nei suplanuotu elgesiu. Taip pat Pareiškėjo mokestinio patikrinimo metu nustatytų neatitikimų pobūdis ir mastas leidžia konstatuoti, jog valstybės biudžetas šiuo atveju patyrė nežymią žalą.

Inspekcija savo sprendime dėl atleidimo nuo apskaičiuotų bet dar nesumokėtų delspinigių ar jų dalies remiasi MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatomis bei MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytais pagrindais. Inspekcija pabrėžia jog prašymas atleisti nuo delspinigių ir / ar baudų gali būti tenkinamas tik tada, jei yra nors viena aplinkybė, numatyta ir įtvirtinta aukščiau nurodytose teisės aktų normose, o su paskirta bauda susijęs mokestis yra sumokėtas (įskaitytas).

Pažymėtina, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktą taikomas specialiais atvejais, kai Lietuvos Respublikos Seimas specialiajame mokesčių įstatyme nustato atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies specialią tvarką ir sąlygas, pavyzdžiui, tokia tvarka ir sąlygos nustatytos 2018 m. birželio 28 d. MAĮ Nr. IX-2112 2, 38,68,87,100,132, 139,140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40<sup>1</sup> straipsniu įstatymo Nr. XIIM329 (toliau – Pakeitimo įstatymas) 11 straipsnyje atleidimas nuo delspinigių už nesumokėtus mokesčius. D. B. įstatymo 11 straipsnio 3 dalies nuostatas, įsigaliojusias nuo 2019-01-01, mokesčių mokėtojai, deklaravę, tačiau nesumokėję MAĮ 13 str. nurodytų mokesčių ir turintys mokesčių už mokestinį laikotarpį, pasibaigusį ne vėliau kaip 2018 m. gruodžio 31 d., apskaičiuotą delspinigių nepriemoką, atleidžiami nuo visos arba likusios dalies apskaičiuotų, tačiau nesumokėtų arba neišieškotų delspinigių sumos. Nustatyta, kad Pareiškėjo mokestinės prievolės GPM srityje susidarė ne Pareiškėjui savanoriškai ir savarankiškai deklaravus mokesčius, o po mokesčių administratoriaus atlikto mokestinio patikrinimo, todėl sprendžiant Pareiškėjos atleidimo nuo 3 175,90 Eur GPM delspinigių klausimą, MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos netaikytinos.

Inspekcija sprendime pasisako, jog pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių ir / ar baudų, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 1 punktą mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai

įvykdyti mokestinę prievolę. Už savalaikį ir tinkamą mokesčių apskaičiavimą bei sumokėjimą, pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, kuris, atsižvelgdamas į teisės aktų reikalavimus, turi savarankiškai apskaičiuoti priklausančius mokėti mokesčius, užpildyti atitinkamas mokesčių deklaracijas ir mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto poįstatyminio teisės akto nustatytu terminu bei tvarka sumokėti mokesčius į biudžetą (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 4-5 punktus, 81 straipsnio 1 dalį). Pagal MAĮ nuostatas už mokėtino į biudžetą mokesčio sumažinimą skiriamos sankcijos laikomos griežta (objektyvia) atsakomybe, kuriai esant mokesčių mokėtojo kaltė visuomet preziumuojama, tai yra laikoma, kad dėl mokesčio įstatymo pažeidimo kaltas mokesčių mokėtojas, jeigu jis neįrodo priešingai.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėjo prašyme nurodytos aplinkybės nesudaro pagrindo teigti, jog Pareiškėjas nėra kaltas dėl mokestinės prievolės neįvykdymo. Sprendime nurodoma, kad analizuojant LVAT praktiką matyti, kad aptariamam atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindas iš esmės sietinas tik su tokiomis nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančiomis aplinkybėmis, kurios lemia, kad jis neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei sumokėti gautų mokesčių. Mokesčių mokėtojo kaltės nepaneigia tokios aplinkybės kaip neteisingas (klaidingas) mokesčių įstatymų supratimas, mokestinių prievolių neįvykdymas dėl mokėtojo kontrahentų sutartinių įsipareigojimų nevykdymo, netinkama mokesčių administratoriaus vykdoma mokesčių mokėtojo veiklos kontrolė ir laiku nenustatytas daromas mokesčių įstatymo pažeidimas, mokesčio įstatymo pažeidimą tiesiogiai padaro mokesčių mokėtojo vardu veikiantis jo atstovas ir pan. Taigi už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (LVAT 2012 m. rugsėjo 19 d. aprobuotas LVAT, taikant Administracinių bylų teisenos įstatymo normas, apibendrinimas; Administracinė jurisprudencija 23, p. 542-877). Pareiškėjo veiksmai neatitiko mokesčių įstatymų nuostatų, ką patvirtino ir įsiteisėjęs Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021-06-64 sprendimas administracinėje byloje Nr. e13-1780-816/2021, nes mokestinės prievolės GPM srityje nebuvo atliktos teisės aktų nustatytais terminais ir tvarka. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėjas, mokesčių įstatymų nustatytu terminu nedeklaravęs ir nesumokėjęs GPM, yra kaltas dėl padaryto pažeidimo, todėl atleisti Pareiškėją nuo 3 175,90 Eur GPM delspinigių bei 4 188 Eur GPM baudos, pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, nesant jo kaltės, nėra pagrindo.

Inspekcija sprendime pažymi, jog pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių ir / ar baudų, jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Siekiant pripažinti, ar nagrinėjamu atveju galima taikyti atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindą, svarbu nustatyti, ar aplinkybė, dėl kurios mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymą, atitinka du konkrečius požymius: 1) ar minėta aplinkybė nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios; 2) ar mokesčių mokėtojas jos nenumatė ir negalėjo numatyti. Minėtomis aplinkybėmis pripažintinos gamtos jėgos, valstybinės valdžios institucijų neteisėti veiksmai ir žmogaus poveikis. Nagrinėjamu atveju tokių aplinkybių nenustatyta, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo 3 175,90 Eur GPM delspinigių bei 4 188 Eur GPM baudos mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą.

Pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo delspinigių ir / ar baudų, kai nepadaroma žala biudžetui. Nagrinėjamu atveju žala biudžetui padaryta (nors Pareiškėjas nepagrįstai teigia, kad padaryta žala yra nežymi), kadangi Pareiškėjas įstatymų nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjo 13986,72 GPM (į biudžetą laiku nepateko mokėtina mokesčių suma, ją Pareiškėjas sumokėjo tik pasibaigus mokestiniam ginčui), todėl šiuo pagrindu Pareiškėjas negali būti atleidžiamas nuo 3 175,90 Eur GPM delspinigių bei 4 188 Eur GPM baudos mokėjimo.

Sprendime Inspekcija taip pat pasisako, kad analizuojant atleidimo nuo delspinigių ir / ar baudų pagrindus, duomenų, jog Pareiškėjas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar dėl mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos, nenustatyta. Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatos nagrinėjamu atveju netaikytinos.

Inspekcija atsakydama į Pareiškėjo argumentus dėl sunkios ekonominės-socialinės padėties, nurodė, kad Pareiškėjo prašymo nagrinėjimo metu Inspekcija nustatė, kad VĮ „Registru centras“ 2021-09-06 duomenimis, Pareiškėjui bendros jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklauso žemės sklypas, esantis Vilniaus r. sav. (duomenys neskelbtini) (registro Nr. 44/2044535) bei trijų žemės sklypų (susisiekiimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos), esančių Vilniaus r. sav. (duomenys neskelbtini). dalys (registro Nr. 44/2044533, 44/2044534, 44/2044745). VĮ „Regitra“ 2021-09-07 duomenimis, Pareiškėjo vardu registruota transporto priemonių nėra. Už 2020 metus Pareiškėjas deklaravo 5 276,30 Eur darbo užmokesčio, priedų, priemonių, iškeitinių išmokų, kompensacijos už nepanaudotas atostogas ir kitų darbo apmokestinamųjų pajamų, 1 483,91 Eur ligos, įskaitant darbdavio išmokėtas už pirmas dvi ligos dienas, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokų, 197,03 Eur iš biudžeto grąžintina GPM suma, kuri Pareiškėjui grąžinta 2021-07-14. Atkreipiamas dėmesys, kad Pareiškėjo papildomai pateiktame 8 priede „Pajamų mokesčio deklaracija už 2020 m.“, kur, papildomai deklaruotos 3 290 Eur žemės, buto, pastato ar kito nekilnojamojo turto nuomos pajamos bei nurodyta į biudžetą mokėtina 395,82 Eur suma. Minėta deklaracija Elektroninėje deklaravimo sistemoje nurodyta su statusu „priimta neaktuali“.

Inspekcija pabrėžia, jog sprendimo priėmimo metu nustatytos aplinkybės (Pareiškėjas yra darbingo amžiaus, nepateikė duomenų, kad jis priskirtinas atitinkamai socialinei grupei ar kad jam reikalinga valstybės parama, gavo pajamų, turi nekilnojamojo turto), neatitinka MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatų, kad Pareiškėjo ekonominė-socialinė padėtis yra sunki ir jis neatleistinas nuo 3 175,90 Eur GPM delspinigių. Atkreipiame dėmesį, kad susidūręs su finansiniais sunkumais dėl mokesčių prievolių vykdymo, Pareiškėjas gali pasinaudoti galimybe kreiptis į mokesčių administratorių dėl mokesstinės paskolos sutarties sudarymo.

Sprendime Inspekcija pažymi, jog MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo, atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) šiuo pagrindu paprastai yra taikomas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (LVAT 2018 m. vasario 6 d. nutartis administracinė byla Nr. A-144-602/2018), kurios buvo nulemtos norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo, pavyzdžiui, nepateisinamai ilgai truko mokesčių mokėtojo kontrolės veiksmai, o visą šį laikotarpį buvo skaičiuojami delspinigiai dėl savo dydžio (pavyzdžiui, artimas, ar net viršijantis pačią mokesstinę prievolę) būtų neadekvatūs mokesčių mokėtojo padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės. Inspekcija taip pat pažymi, jog savarankiškų argumentų dėl su GPM susijusių sumų apskaičiavimo Pareiškėjas ir jo sutuoktinė neteikė nei Komisijai, nei teismui. Atsižvelgus į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes, Pareiškėjui skirta vidutinio dydžio GPM bauda, bei nustatius, jog kontrolės procedūros pradėtos pernelyg vėlai, remiantis teisingumo, protingumo, proporcingumo ir gero administravimo principais, Pareiškėjas ir jo sutuoktinė atleisti nuo 50 procentų dydžio delspinigių. Pabrėžiama, jog visiškai atleidus nuo ginčo GPM delspinigių ir baudų, nebūtų pasiekti šiai priemonei keliami tikslai, t. y. nebūtų daromas tiesioginis poveikis teisės pažeidėjui, nebūtų įspėjami kiti potencialūs mokesčių mokėtojai apie taikytinus mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdus, nepaklusus reikalavimams laiku bei tinkamai mokėti mokesčius.

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

Pareiškėjo 2021-10-12 skundas atmestinas, Inspekcijos 2021-09-24 sprendimas Nr. (21.222) 500-215 tvirtintinas.

#### *Dėl atleidimo nuo priskaičiuotų GPM delspinigių*

Skunde Pareiškėjas nurodo, jog, jo manymu, jis yra atleistinas nuo delspinigių MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkto pagrindu, kadangi šiai dienai faktiškai egzistuoja aplinkybės, dėl kurių Pareiškėjo ekonominė (socialinė) padėtis yra pripažįstama sunkia. Be to, Pareiškėjo manymu, jo ekonominė (socialinė) padėtis pripažįstama sunkia ir dėl Covid-19 viruso pandemijos, kuri riboja / riboja jo galimybes uždirbti papildomų lėšų.

MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtinto atleidimo nuo delspinigių pagrindas neatsiejamas nuo MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintos taisyklės (netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas,

medicininė profilaktika ir reabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama). Mokesčių mokėtojas, pagal šią taisyklę prašantis atleisti nuo delspinigių, turi teikti faktinius duomenis, įrodančius, jog jam reikalinga valstybės parama arba tokia parama jau teikiama. Kitaip mokesčių administratoriui suteikta teisė atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių negalėtų ir neturėtų būti realizuota.

MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad jeigu dėl atskiro mokesčio to mokesčio įstatymas nenustato kitaip, beviltiška gali būti pripažįstama ta mokesčių mokėtojo mokestinė nepriemoka, kurios neįmanoma išieškoti dėl objektyvių priežasčių arba kurią priverstinai išieškoti netikslinga socialiniu ir (arba) ekonominiu požiūriu, kai netikslinga priverstinai išieškoti nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir reabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama; šis nepriemokos pripažinimo beviltiška pagrindas taikomas tik mokesčių mokėtojams, kurie yra fiziniai asmenys, arba kai individualių (personalinių) įmonių savininkų ar ūkinių bendrijų narių sunki ekonominė (socialinė) padėtis.

LVAT praktikoje ne kartą konstatuota, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktas (nuo 2019-01-01 tai reguliuoja MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punktas, 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) ir 113 straipsnio 1 dalies 3 punktas atleidimą nuo delspinigių sieja su sunkia fizinio asmens ekonomine (socialine) padėtimi ir vien asmens priskyrimas tam tikrai socialinei grupei (pensininkams, neįgaliesiems, bedarbiams ir pan.) savaime nesudaro pagrindo atleisti jį nuo delspinigių; tam būtina įvertinti visas mokesčių mokėtojo ekonominę (socialinę) padėtį apibūdinančias aplinkybes (gaunamas pajamas, turimą nekilnojamąjį turtą ir kt.) (žr., pvz., 2010 m. birželio 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A442-807/2010; 2016 m. sausio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-154-438/2016; 2018 m. sausio 24 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-94-261/2018).

Skundo nagrinėjimo metu nustatyta, kad VĮ „Registų centras“ 2021-09-06 duomenimis, Pareiškėjui bendros jungtinės sutuoktinių nuosavybės teise priklauso žemės sklypas, esantis Vilniaus r. sav. (duomenys neskelbtini) (registro Nr. 44/2044535) bei trijų žemės sklypų (susisiekimo ir inžinerinių tinklų koridorių teritorijos), esančių Vilniaus r. sav. (duomenys neskelbtini) dalys (registro Nr. 44/2044533, 44/2044534, 44/2044745). VĮ „Regitra“ 2021-09-07 duomenimis Pareiškėjas jokių savo vardu registruotų transporto priemonių neturi. Už 2020 metus Pareiškėjas deklaravo 5 276,30 Eur darbo užmokesčio, priedų, priemonių, išieškimų išmokų, kompensacijos už nepanaudotas atostogas ir kitų darbo apmokestinamųjų pajamų, 1 483,91 Eur ligos, įskaitant darbdavio išmokėtas už pirmas dvi ligos dienas, motinystės, tėvystės, vaiko priežiūros ir ilgalaikio darbo išmokų, 197,03 Eur iš biudžeto grąžintiną GPM sumą, kuri Pareiškėjui grąžinta 2021-07-14. Be to, Pareiškėjo pateiktame „Pajamų mokesčio deklaracija už 2020 m.“ 8 priede deklaruotos gautos 3 290 Eur žemės, buto, pastato ar kito nekilnojamojo turto nuomos pajamos.

Pareiškėjas sunkią padėtį grindžia aplinkybe, kad įmonė (UAB "A1" iš kurios jis gauna darbo užmokestį, priskirta prie labiausiai nuo COVID-19 ligos pandemijos nukentėjusių įmonių. Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad mokesčių administratorius, palyginęs Pareiškėjo deklaruotą darbo užmokestį už 2020 m. (5 276,30 Eur, kartu su ligos išmokomis – 6 760,21 Eur) ir 2018 m. (6 500 Eur, 2019 m. metinės pajamų deklaracijos Pareiškėjas neteikė), nenustatytas darbo užmokesčio pajamų iš UAB "A1" sumažėjimas. Be to, pažymėtina, kad pasibaigusioje mokestinio ginčo byloje (Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021 birželio 4 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. eI3-1780-816/2021) buvo konstatuota, kad Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu (2014-2016 m.) disponavo pajamomis, kurių šaltiniai nenustatyti.

Taigi, Komisija, vertindama sprendimo priėmimo metu nustatytas aplinkybes – Pareiškėjas yra darbingo amžiaus, nepateikė duomenų, kad jis priskirtinas atitinkamai socialinei grupei ar kad jam reikalinga valstybės parama, gavo pajamų, turi nekilnojamojo turto, daro išvadą, jog Pareiškėjas neatitinka MAĮ 113 straipsnio 1 dalies 3 punktas punkto reikalavimų, t. y. kad Pareiškėjo ekonominė-socialinė padėtis yra sunki, todėl jis neatleistas nuo 3 175,90 Eur GPM delspinigių.

Pareiškėjas skunde taip pat remiasi MAĮ 8 straipsnio nuostatomis, t. y. jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo

kriterijais taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymo pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Šiuo aspektu primintina Pareiškėjui, kad asmens pareiga mokėti mokesčius – konstitucinė pareiga, todėl turi būti nustatytas toks teisinis reguliavimas, kad būtų užtikrintas mokesčių tinkamas mokėjimas, kad mokesčiai būtų mokami laiku. Tam, paisant Lietuvos Respublikos Konstitucijos (*inter alia* (be kita ko) konstitucinių teisingumo, proporcingumo, teisinio tikrumo, aiškumo principų) reikalavimų, gali būti pasirinktos įvairios priemonės, kaip antai: baudos, delspinigiai, palūkanos ir kt. (Konstitucinio Teismo 2006 m. sausio 24 d. nutarimas). Delspinigių paskirtis – užtikrinti mokestinės prievolės įvykdymą (MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktas; LVAT 2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-646/2010). Delspinigiai pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Kaip nurodyta Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taigi, kaip pažymėjo išplėstinė teisėjų kolegija LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-143-2619/2011, delspinigių, kaip mokestinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokestinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą.

Pažymėtina ir tai, jog LVAT yra nurodęs, kad delspinigių skaičiavimas nepriklauso nuo mokesčių administratoriaus elgesio, t. y. nuo patikrinimo akto surašymo laiko, ir pažymėjęs, jog tai priklauso nuo paties mokesčio mokėtojo, nes jis neturi jokios pareigos laukti, kol mokesčių administratorius atliks jo patikrinimą ir apskaičiuos jam mokėtinas į biudžetą sumas. Priešingai, mokesčių mokėtojas turi pareigą pats deklaruoti ir sumokėti mokesčius dar iki mokestinio patikrinimo. Jeigu mokesčių mokėtojas laiku būtų sumokėjęs mokesčius ir tokiu būdu tinkamai būtų įvykdęs savo pareigą sumokėti mokestį, dėl jo nebūtų reikėję atlikti mokestinį patikrinimą ir jam nebūtų buvę priskaičiuoti jokie delspinigiai (žr., pvz., LVAT 2009-09-10 nutartį administracinėje byloje Nr. A 442-877/2009, LVAT 2020-03-10 nutartį administracinėje byloje Nr. eA-3247-575/2020).

Kaip jau minėta, įsiteisėjusiu Vilniaus apygardos administracinio teismo 2021-06-04 sprendimu administracinėje byloje Nr. e13-1780-816/2021 buvo konstatuotas Pareiškėjo netinkamas pareigų vykdymas mokesčių srityje, nustačius, kad Pareiškėjo ir jo sutuoktinės 2014–2015 m. patirtos išlaidos sudarė: 2014 m. – 363 536,98 Lt ir 2015 – 208 479,26 Lt., o išlaidos, kurios viršijo pajamas: 2014 m. – 167 235,93 Lt ir 2015 m. – 132 417,06 Eur (beveik pusę patirtų išlaidų), t. y. kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė turėjo kitų, įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintų, su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, gautų iš nenustatytų šaltinių. Taigi, įvertinus tai, kad Pareiškėjo oficialiai deklaruotos iš jo įmonės gautos pajamos, kurios, kaip nurodė Pareiškėjas Komisijos posėdžio metu, buvo ir yra pagrindinis Pareiškėjo pajamų šaltinis, nepasikeitė (nesumažėjo), kad Pareiškėjas turi turto, yra darbingo amžiaus, į tai, kad Pareiškėjo sutuoktinė turi turto ir 2019–2020 m. gavo daugiau kaip 100 000 Eur pajamų (Pareiškėjo sutuoktinės vardu registruota transporto priemonė Volkswagen POLO, už 2019 metus Pareiškėjo sutuoktinė deklaravo 4 891,24 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas, 271 Eur ligos išmoką ir 42 320,00 Eur individualios veiklos pajamas; Už 2020 metus Pareiškėjo sutuoktinė deklaravo 166,55 Eur su darbo santykiais susijusias pajamas, 19 500 Eur individualios veiklos pajamas, 41 500 Eur nekilnojamojo turto pardavimo pajamas), taip pat į tai, kad Pareiškėjas ir jo sutuoktinė jau yra atleisti nuo 50 proc. apskaičiuotų GPM delspinigių sumos, Komisija daro išvadą, jog atleidus Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo visa apimtimi, būtų nukrypta nuo delspinigių instituto esmės, t. y. užtikrinti valstybės biudžeto praradimų kompensavimą.

#### *Dėl atleidimo nuo paskirtos GPM baudos*

Skunde Pareiškėjas pažymi, jog mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus nustatyti neatitikimai yra mažareikšmiai, todėl valstybės biudžetas patyrė nežymią žalą, o paties Pareiškėjo elgesys nepasižymi nei piktybiškumu, nei suplanuotu elgesiu. Atsižvelgiant į tai,

Pareiškėjas prašo Komisijos atleidžiant nuo GPM baudos vadovautis MAĮ 10 straipsnio nuostatomis, t. y. taikyti turinio prieš formą principą. Pareiškėjas skunde taip pat pabrėžia, jog jis neskundė Vilniaus apygardos administracinio teismo sprendimo ir sumokėjo papildomas GPM sumas į biudžetą, taip sutikdamas su mokesčio administratoriaus apskaičiuota mokestine prievole bei parodydamas savo geranoriškumą.

Pareiškėjo nurodomas MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas turinio viršenybės prieš formą principas, greta mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo bei apmokestinimo aiškumo, yra vienas iš pagrindinių apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principų. Nagrinėjamu atveju nėra sprendžiamas Pareiškėjo apmokestinimo teisėtumo ir pagrįstumo klausimas, kadangi jis, kaip jau minėta, yra išspręstas įsiteisėjusia Vilniaus apygardos administracinio teismo nutartimi. Taigi, pasisakant dėl Pareiškėjo atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudų, nėra pagrindo remtis MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą.

Komisija pabrėžia, jog MAĮ reglamentuotas baigtinis atleidimo nuo baudų / delspinigių sąrašas, o Pareiškėjo ir jo sutuoktinės nurodomos aplinkybės dėl sunkios ekonominės (socialinės) padėties neatitinka egzistuojančių pagrindų, taip pat nepripažįstamos išskirtinėmis aplinkybėmis, sudarančiomis pagrindą taikyti teisingumo ir protingumo kriterijus ir atleisti Pareiškėją nuo visos apskaičiuotų delspinigių sumos. Kaip nurodyta aukščiau, Komisijos vertinimu, atleidus Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo visa apimtimi, būtų nukrypta nuo delspinigių instituto esmės. Nesutiktina ir su Pareiškėjo skunde pateikta pozicija, jog Pareiškėjo ir jo sutuoktinės atlikto mokesčio patikrinimo metu nustatyti neatitikimai yra mažareikšmiai, o padaryta žala valstybės biudžetui – nedidelė. Pareiškėjo ir jo sutuoktinės mokesčio patikrinimo metu buvo nustatyta, kad jų išlaidos viršijo pajamas 2014 m. – 167 235,93 Lt, o 2015 m. – 132 417,06 Eur, o padaryta žala valstybės biudžetui neviršija MAĮ 140 straipsnyje įtvirtinto didelės žalos kriterijaus (didelė žala yra tada, kai nesumokėto mokesčio dydis viršija 500 bazinių socialinių išmokų, t. y. 19000 Eur (500 x 38 Eur) tik dėl to, kad išlaidos, viršijusios pajamas ir atitinkamai mokestinė prievolė sutuoktiniams padalinta po lygiai (Pareiškėjui papildomai apskaičiuotas 13 986,72 Eur GPM, o jo sutuoktinei - 13 871,58 Eur GPM). Kita vertus, Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 13 986,72 Eur GPM suma (tai daugiau kaip 10 vidutinių darbo užmokesčių, taikomų apdraustųjų asmenų valstybinio socialinio draudimo įmokų bazei skaičiuoti (2021 m. vidutinis darbo užmokestis yra 1352,70 Eur), Komisijos vertinimu, nelaikytina mažareikšme mokesčio suma. Taigi, Komisija, atsižvelgusi į skunde pateiktus argumentus bei remdamasi aukščiau išdėstytais argumentais, sprendžia, jog Pareiškėjas neatleistinas nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudų.

Dėl kitų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindų, numatytų MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte ir 141 straipsnio 1 dalies 2–4 punktuose, Komisija nurodo, jog Inspekcija skundžiamame sprendime išsamiai išnagrinėjo ir pagrįstai konstatavo, jog minėtų teisės normų pagrindu atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų ginčo delspinigių pagrindo nėra. Pareiškėjas jokių argumentų ar naujų aplinkybių dėl galimai netinkamai taikytų MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 141 straipsnio 1 dalies 1–3 punktų nuostatų nenurodė, todėl Komisija, sutikdama su Inspekcijos skundžiamame sprendime išdėstytais motyvais, plačiau dėl Pareiškėjo atleidimo nuo GPM delspinigių ir baudų minėtais pagrindais nepasisako.

Apibendrinant išdėstytus argumentus, konstatuotina, kad Inspekcija tinkamai nustatė teisiškai reikšmingas aplinkybes bylai išspręsti, tinkamai pritaikė ginčo teisinius santykius reglamentuojančias teisės normas, todėl skundžiamas sprendimas paliekamas nepakeistas, o Pareiškėjas neatleistinas nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudos mokėjimo

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-09-14 sprendimą Nr. (21.222) 500-215.
2. Neatleisti Pareiškėjo nuo apskaičiuotų 3 175,90 Eur GPM delspinigių ir 4 188 Eur baudos mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl

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

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė