



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL O. D. SPRENDIMO**

2022 m. sausio Nr. S- (7-169/2021)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių **Rasos Stravinskaitės**, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo **O. D.** (toliau – Pareiškėjas,) 2021 -11-17 skundą **dėl Valstybinės** mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2021 m. spalio 28 d. sprendimo Nr. (21.222)500-270 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovė **S. S.** ir Inspekcijos atstovas **P. B.** dalyvavo Komisijos 2021-12-07 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėjas nurodo, kad sumokėjo jam apskaičiuotą gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), įsiteisėjęs Komisijos 2021 m. rugpjūčio 17 d. sprendimui Nr. S -107 (7-92/2021), kuriuo buvo patvirtintas Inspekcijos 2021 m. birželio 29 d. sprendimas Nr. 68-39, tačiau nesutikdamas su paskirta bauda ir delspinigiais 2021 m. rugsejo 30 d. kreipėsi į Inspekciją su prašymu atleisti nuo jam Klaipėdos AVMI Sprendimu apskaičiuotų baudų ir delspinigių. Inspekcija ginčijamu Sprendimu prašymo netenkino ir neatleido Pareiškėjo nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudos.

Pareiškėjas nesutinka su Sprendimu ir mano, jog yra pagrindas taikyti Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 bei 141 straipsnio nuostatas.

Pareiškėjas pažymi, kad vienu iš motyvų, kuriuo remiasi Inspekcija, vertindama atleidimo nuo delspinigių ir baudų MAĮ 100 ir 141 straipsniuose nustatytais pagrindais, klausimą, yra tai, kad Komisija 2021 m. birželio 17 sprendimu Nr. S-107(7-92/2021), įvertinusi Pareiškėjo pateiktus įrodymus (taip pat ir dėl atleidimo nuo delspinigių bei baudos sumažinimo), išanalizavusi juos santykyje su kitais įrodymais, patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimus (taip pat ir dėl patikrinimo metu apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos). Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad Komisija savo sprendime nevertino atleidimo nuo baudų ir delspinigių klausimo MAĮ 100 ir 141 straipsniuose nurodytais pagrindais.

Atsižvelgiant į tai, kad Skundžiamame sprendime tinkamai ir visapusiškai neįvertinta galimybė Pareiškėją atleisti nuo baudų ir delspinigių remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, Sprendimas turėtų būti naikinamas kaip nepagrįstas ir neteisėtas.

Pareiškėjas nurodo, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nurodyta, kad mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo paskirtų baudų mokėjimo (taip pat taikomas ir atleidimo nuo delspinigių atveju), kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Nurodo, kad MAĮ apibendrintame komentare nurodoma, kad neteisinga būtų reikalauti sumokėti paskirtas baudas tais atvejais, kai pats mokesčių administratorius, pateikdamas neteisingą nuomonę mokesčių įstatymo nuostatų taikymo klausimais, suklaidina mokesčių mokėtoją. Mokesčių administratorius savo nuomonę bei

paaiškinimus mokesčių įstatymų taikymo klausimais gali pateikti apibendrintuose bei individualaus pobūdžio paaiškinimuose.

Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad mokestinio ginčo metu nustatyta, kad MB "A1" už Pareiškėją į biudžetą sumokėtas GPM yra Pareiškėjo gautos pajamos iš paskirstytojo pelno, kurios privalo būti apmokestinamos 15 proc. GPM tarifu. Tačiau išsamiai bei objektyviai įvertinus šios situacijos faktines aplinkybes akivaizdu, jog Pareiškėjas nėra kaltas dėl mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo, nes pastarasis padarytas ne tik dėl klaidinančio Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) komentaro, tačiau ir dėl klaidinančių paties GPMĮ nuostatų.

Pareiškėjo teigimu, nei GPMĮ, nei GPMĮ komentare nėra numatyta jokių apribojimų dėl 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatų taikymo, t. y. nėra numatyta apribojimų dėl pajamų rūšies ir kilmės, nuo kurių apskaičiuotas kito asmens lėšomis sumokėtas GPM, dėl sumokėto GPM dydžio, santykių su vienetu, kuris už gyventoją sumoka GPM ir kitų apribojimų. GPMĮ yra aiškiai ir nedviprasmiškai pasisakyta, kad pajamomis, gautomis natūra nepripažįstama kito asmens lėšomis už gyventoją į biudžetą sumokėtas GPM. Atsižvelgiant į tokią įstatymo nuostatą ir GPMĮ komentarą, Pareiškėjas turėjo pagrįstą lūkestį, jog MB "A1" už jį sumokėtas GPM, kuris nėra priskiriamas pajamoms, nebus perkvalifikuotas į gautus dividendus, juo labiau, kad Pareiškėjas nesudarė jokių tarpinių sandorių, kuriais būtų slepiamos tikrosios aplinkybės.

Be to, Pareiškėjas nurodo, kad Sprendime Inspekcija nevertino aplinkybės, jog siekiant įsitikinti ar nebuvo padarytas pažeidimas MB "A1" sumokėjus už Pareiškėją GPM, MB "A1" kreipėsi į UAB "C1" dėl konsultacinių paslaugų suteikimo. Minėta įmonė kreipėsi į mokesčių administratorių su paklausimu ir buvo gautas ir mokesčių administratoriaus išaiškinimas dėl GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatų taikymo, kuriame centrinis mokesčių administratorius nurodė: 1) kitam asmeniui už gyventoją sumokėjus į biudžetą GPM, GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatos taikomos nevertinant pajamų, nuo kurių turi būti į biudžetą sumokėtas GPM, rūšies ir kilmės ir neatsižvelgiant į gyventoją ir GPM už jį sumokėjusio asmens santykį; 2) jeigu MB "B1" už gyventoją į biudžetą sumoka GPM nuo MB "B1" nariui išmokėtų B klasės pajamoms priskiriamų išmokų (nuo kurių pajamų mokesčių turi sumokėti pats gyventojas), tokių, kaip palūkanų pajamų už suteiktas paskolas ar kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos išmokų, arba, pvz., nuo atlygio mažosios bendrijos nariui – vadovui pagal civilinę paslaugų sutartį už vadovavimo paslaugą, MB "B1" lėšomis sumokėtas gyventojų pajamų mokestis nėra laikomas gyventojų pajamomis; 3) vadovaujantis GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatomis, ir tuo atveju, jeigu su gyventoju susijęs juridinis asmuo (pvz., MB "B1" į biudžetą sumoka gyventojų metinėje pajamų mokesčio deklaracijoje apskaičiuotą mokėtiną GPM, susidariusį ne tik nuo pajamų, gautų iš juridinio asmens (iš MB "B1" bet ir nuo iš kitų asmenų gautų pajamų, visa sumokėta GPM suma nelaikoma gyventojų pajamomis.

Pareiškėjo teigimu, MB "A1" atliktas GPM prievolės sumokėjimas už Pareiškėją visiškai atitinka minėtas GPMĮ ir šio įstatymo apibendrinto komentaro nuostatas bei centrinio mokesčio administratoriaus pateiktą išaiškinimą. Iš pateikto mokesčių administratoriaus išaiškinimo akivaizdu, kad ir pats mokesčių administratorius įstatymo nuostatas aiškina ir supranta taip pat, kaip jas suprato Pareiškėjas. Siekdamas nustatyti mokestinės prievolės dydį bei tinkamai ją įvykdyti, Pareiškėjas ėmėsi visų galimų priemonių aptariamoms situacijoms teisingam apmokestinimui nustatyti.

Pareiškėjo teigimu, jeigu ir buvo padarytas pažeidimas, jis buvo padarytas dėl to, kad Pareiškėjas buvo suklaidintas GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto komentaro ir paties įstatymo, kuriame aiškiai ir nedviprasmiškai, be jokių išlygų pasisakyta, kad kito asmens lėšomis į biudžetą sumokėtas GPM nėra laikomas gyventojų pajamomis, gautomis natūra. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjas negali būti baudžiamas už tai, kad suklaidintas GPMĮ nuostatų ir komentaro, pasinaudojo GPMĮ numatyta galimybe savo GPM prievolės padengti kito asmens lėšomis. Be to, Pareiškėjas kartu su 2021 m. rugsėjo 30 d. prašymu pateikė mokesčių administratoriaus siunčiamo pranešimo apie nesumokėtus mokesčius pavyzdį, kuriame mokesčių administratorius, ragindamas sumokėti mokesčius, pats nurodo, kad sumokėti juos už mokesčių mokėtoją gali kitas asmuo.

Tokie pranešimai dar labiau klaidina mokesčių mokėtojus, nes pasinaudojus šia galimybe, vėliau toks sumokėtas GPM gali būti pripažintas pajamomis ir atitinkamai apmokestintas papildomai dar apskaičiuojant delspinigius ir skiriant baudą už neva padarytą pažeidimą.

Pareiškėjas nurodo, kad jam teisėtai pasinaudojus GPMĮ numatyta galimybe padengti savo GPM prievolės kito asmens lėšomis ir turėjus pagrįstą lūkestį, kad mokesčių administratorius pats laikysis teisės aktų ir neapmokestins pajamų, kurios papuola į GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkte numatytą išimtį, būtų neteisinga reikalauti sumokėti apskaičiuotą delspinigių sumą ir paskirtą baudą, kai Pareiškėjas buvo akivaizdžiai suklaidintas. Taigi klaidinantis įstatymas ir mokesčių administratoriaus apibendrintas išaiškinimas (komentaras) ir buvo faktas, kuris nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymų pažeidimą, kuris pagal Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktiką yra laikytinas pagrindu atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudų ir delspinigių mokėjimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2012 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-13/2012, 2011 m. birželio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-796/11, 2010 m. lapkričio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1637/10). Taigi Pareiškėjas turi būti atleidžiamas nuo paskirtos baudos bei apskaičiuotų delspinigių pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą.

Pareiškėjo nuomone, sutiktina su Sprendime nurodytu teiginiu, kad MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymas, sprendžiant atleidimą nuo delspinigių (jų dalies) remiantis šiuo pagrindu, paprastai yra taikomas tik esant išskirtinėms aplinkybėms, tačiau Pareiškėjas pažymi, kad sąrašas išskirtinių aplinkybių nėra baigtinis ir kiekvienu atveju turi būti vertinamos pažeidimo padarymo aplinkybės. Nagrinėjamu atveju matyti, kad Pareiškėjas ėmėsi visų galimų priemonių išsiaiškinti, ar jo pasirinktas elgesio modelis atitinka mokesčių įstatymo reikalavimus. Atsižvelgiant į aptartą GPM apibendrintą komentarą dėl GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto, mokesčių administratoriaus pateiktą raštišką išaiškinimą bei Pareiškėjo pateiktą mokesčių administratoriaus siunčiamų pranešimų pavyzdį, Pareiškėjas pagrįstai galėjo tikėtis, kad jo pasirinktas elgesio modelis atitinka mokesčių įstatymų reikalavimus, todėl, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, Pareiškėjas gali būti atleistas nuo baudų ir delspinigių.

Teisingumo principas reikalauja skirti tokias baudas, kad jos atitiktų siekiamus tikslus. (Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d. nutarimai).

Pareiškėjas nurodo, kad yra padengęs visą jam apskaičiuotą GPM sumą, todėl yra pagrindas jį atleisti nuo baudų ir delspinigių mokėjimo. Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos Sprendimą kaip neteisėtą ir nepagrįstą bei Pareiškėją atleisti nuo 3 442 Eur GPM baudos bei šiai dienai apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo arba juos sumažinti.

Inspekcija Sprendime nurodė, kad po atlikto mokesčio patikrinimo 2021-04-14 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (27.13Mr)FR0682-76, taikant MAĮ 10 straipsnio ir MAI 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, Pareiškėjui pildomai iš viso apskaičiuota 17212 Eur GPM, 1250,86 Eur GPM delspinigių, paskirta 3442 Eur GPM bauda. Pareiškėjas pavėluotai atliko mokesčio prievolės GPM srityje, todėl jam pagrįstai apskaičiuota nesumokėtų / neįskaitytų 1250,06 Eur GPM delspinigių suma.

Inspekcija nurodė, kad MAI 100 straipsnio 1 dalies 2 punktas 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. MAI Nr. IX-2112 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139, 140 straipsnių pakeitimo ir įstatymo papildymo 40¹ straipsniu įstatymo Nr. XIII-1329 (toliau – Pakeitimo įstatymas) 11 straipsnyje „Atleidimas nuo delspinigių už nesumokėtus mokesčius“. Pagal Pakeitimo įstatymo 11 straipsnio dalies nuostatas, įsigaliojusias nuo 2019-01-01, mokesčių mokėtojai, deklaravę, tačiau nesumokėję MAI 13 straipsnyje nurodytų mokesčių ir turintys mokesčių už mokestinį laikotarpį, pasibaigusį ne vėliau kaip 2018 m. gruodžio 31 d., apskaičiuotą delspinigių nepriemoką; atleidžiami nuo visos arba likusias dalies apskaičiuotų, tačiau nesumokėtų arba neišieškotų delspinigių sumos,

Inspekcija nurodė, kad Pareiškėjo mokestinės prievolės GPM srityje susidarė ne Pareiškėjui savanoriškai ir savarankiškai deklaravus mokesčius, o po mokesčių administratoriaus atlikto mokesčio patikrinimo, todėl sprendžiant Pareiškėjo atleidimo nuo 1250,06 Eur GPM delspinigių klausimą, MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatos netaikytinos.

Inspekcija įvertino galimybę Pareiškėją atleisti nuo delspinigių ir baudos mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–3 punktų nuostatas ir nurodė, kad atleisti remiantis minėtomis nuostatomis nėra pagrindo.

Inspekcija įvertino Pareiškėjo teiginį, kad mokesčių pažeidimus padarė suklaidintas mokesčių administratoriaus klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo bei mokesčių administratoriaus raštu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Inspekcija nurodė, kad Komisija savo sprendime pritarė mokesčių administratorius pozicijai, jog pritaikius turinio viršenybės prieš formą principą ir nustatius, kad Pareiškėjas iš paskirstytojo pelno (dividendų) gavo pajamų, kurios Pareiškėjui buvo sumokėtos GPM prievolių apmokėjimo pavidalu, GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies nuostatos netaikytinos. Tai, kad pagal GPMĮ nėra draudžiama pajamų mokėstį į biudžetą sumokėti kito asmens lėšomis, nereiškia, kad atkūrus tikrąsias aplinkybes, negali paaiškėti, kad po kito asmens lėšomis mokamu GPM, negali būti paslėptas dividendų asmeniui išmokėjimas. Taip pat atsakant į Pareiškėjo argumentą, kad mokesčių administratorius nesivadovauja savo paties teikiamais paaiškinimais dėl GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatų taikymo, Komisija pažymėjo, kad konsultacijos (mokesčių administratorius atkreipė dėmesį, kad suteiktos ne Pareiškėjui, o kitam juridiniam asmeniui) suteikimas nesudarė pagrindo kitaip vertinti nustatytų faktinių aplinkybių. Dėl Pareiškėjo argumentų susijusių su tuo, kad pažeidžiamas jo teisėtų lūkesčių principas, Komisija pasisakė, kad teisinio saugumo ir teisinių lūkesčių principas negali būti taikomas apsaugant mokesčių mokėtoją nuo draudimo piktnaudžiauti teise principo taikymo.

Inspekcija nurodė, kad Sprendimo priėmimo metu Pareiškėjas nepateikė naujų, patikrinimo ir mokesčio ginčo metu neįvertintų pakankamų ir leistinų įrodymų, kurie pagrįstų, jog Pareiškėjas pažeidė mokesčių įstatymus suklaidintas mokesčių administratoriaus klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo bei mokesčių administratoriaus raštu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Inspekcija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytą, nurodė, kad MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatos nagrinėjamu atveju netaikytinos ir Pareiškėjas neatleistinas nuo 1250,06 Eur GPM delspinigių bei 3442 Eur GPM baudos mokėjimo.

Inspekcija, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjas gavo virš 130 tūkst. pajamų, turi nekilnojamojo turto (4 objektai), nepateikė duomenų, kad jis priskirtinas atitinkamai socialinei grupei, ar kad jam reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, konstatavo, jog Pareiškėjas neatitinka MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 4 punkto nuostatų, kad Pareiškėjo ekonominė – socialinė padėtis yra sunki.

Dėl MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo, Inspekcija pažymėjo, kad atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) šiuo pagrindu paprastai yra taikomas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (LVAT 2018-02-06 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 neadekvatus mokesčių mokėtojo padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės.

Inspekcija nurodė, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad teisingumo ir protingumo kriterijų taikymui turi būti vertinami ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai. Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad Pareiškėjas laiku nevykdė mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, mokėtini į biudžetą mokesčiai apskaičiuoti mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų (mokesčio patikrinimo) metu. Sprendimo priėmimo metu nebuvo pateikti nauji reikšmingi ir pakankami įrodymai, kuriais remiantis Inspekcija, taikydama protingumo ir teisingumo kriterijus, galėtų

Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir paskirtų baudų. Papildomai apskaičiuota GPM delspinigių ir paskirtos GPM baudos suma vertintina kaip Pareiškėjo pasirinkto elgesio modelio pasekmė, nesudaranti pagrindo atleisti nuo GPM delspinigių ir baudų mokėjimo taikant MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintus protingumo ir teisingumo kriterijus, nes vis dėlto mokesčių teisės reikalavimai buvo pažeisti. 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.

Remdamasi aukščiau išdėstytu, Inspekcija konstatavo, jog nustatytos aplinkybės neatitinka MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje, 100 straipsnio 1 dalyje bei 141 straipsnio 1 dalyje nurodytų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindų, todėl Pareiškėjas neatleistinas nuo 1250,06 Eur GPM delspinigių bei 3442 Eur GPM baudos mokėjimo.

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

Pareiškėjo skundas atmestinas. Inspekcijos Sprendimas tvirtinamas.

Mokestinis ginčas kilo dėl to, ar Inspekcija pagrįstai savo Sprendimu netenkino Pareiškėjo prašymo ir neatleido Pareiškėjo nuo apskaičiuotų delspinigių ir baudos. Pareiškėjas nesutinka su Sprendimu ir mano, jog yra pagrindas taikyti MAĮ 100 bei 141 straipsnio nuostatas.

Pareiškėjas pažymi, kad vienu iš motyvų, kuriuo remiasi Inspekcija, vertindama atleidimo nuo delspinigių ir baudų MAĮ 100 ir 141 straipsniuose nustatytais pagrindais, klausimą, yra tai, kad Komisija 2021 m. birželio 17 sprendimu Nr. S-107(7-92/2021), įvertinusi Pareiškėjo pateiktus įrodymus (taip pat ir dėl atleidimo nuo delspinigių bei baudos sumažinimo), išanalizavusi juos santykiyje su kitais įrodymais, patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimus (taip pat ir dėl patikrinimo metu apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos). Pareiškėjas atkreipia dėmesį, kad Komisija savo sprendime nevertino atleidimo nuo baudų ir delspinigių klausimo MAĮ 100 ir 141 straipsniuose nurodytais pagrindais. Atsižvelgiant į tai, kad Skundžiamame sprendime tinkamai ir visapusiškai neįvertinta galimybė Pareiškėją atleisti nuo baudų ir delspinigių remiantis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktu, Sprendimas turėtų būti naikinamas kaip nepagrįstas ir neteisėtas.

Komisija pažymi, kad baudų dydžio nustatymo (individualizavimo) ir atleidimo nuo baudų bei delspinigių MAĮ nustatyti instrumentai yra skirtingi, kuriems taikomi skirtingi pagrindai bei skirtinga realizavimo tvarka. Komisija 2021 m. birželio 17 sprendimu Nr. S-107(7-92/2021), kuriame buvo iš esmės nagrinėjama apmokestinimo situacija, įvertino baudos dydžio nustatymo pagrįstumą, tačiau šioje byloje nebuvo nagrinėtos atleidimo nuo baudų ir delspinigių taikymo galimybės MAĮ 100 ir 141 straipsnių nustatytais pagrindais.

Pareiškėjo nuomone akivaizdu, jog Pareiškėjas nėra kaltas dėl mokesčių administratoriaus konstatuoto pažeidimo, nes pastarasis padarytas ne tik dėl klaidinančio GPMĮ komentaro, tačiau ir dėl klaidinančių paties GPMĮ nuostatų.

Pareiškėjo teigimu, nei GPMĮ, nei GPMĮ komentare nėra numatyta jokių apribojimų dėl 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatų taikymo, t. y. nėra numatyta apribojimų dėl pajamų rūšies ir kilmės, nuo kurių apskaičiuotas kito asmens lėšomis sumokėtas GPM, dėl sumokėto GPM dydžio, santykių su vienetu, kuris už gyventoją sumoka GPM ir kitų apribojimų. GPMĮ yra aiškiai ir nedviprasmiškai pasisakyta, kad pajamomis, gautomis natūra nepripažįstama kito asmens lėšomis už gyventoją į biudžetą sumokėtas GPM. Atsižvelgiant į tokią įstatymo nuostatą ir GPMĮ komentarą, Pareiškėjas turėjo pagrįstą lūkestį, jog MB "A1" už jį sumokėtas GPM, kuris nėra priskiriamas pajamoms, nebus perkvalifikuotas į gautus dividendus, juo labiau, kad Pareiškėjas nesudarė jokių tarpinių sandorių, kuriais būtų slepiamos tikrosios aplinkybės.

Nagrinėdama Pareiškėjo išdėstytus argumentus, Komisija, remdamasi teismų praktika, toliau pasisako dėl skunde nurodytų atleidimo nuo ekonominių sankcijų pagrindų taikymo galimybės pagal byloje esančias ir Komisijos posėdžio metu pateiktas Pareiškėjo nuostatas.

Skunde nurodytas MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte nustatytas atleidimo nuo baudų ir delspinigių pagrindas sietinas su aplinkybėmis, kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą

pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Pasisakydamas dėl mokesčių administratoriaus suklaidinimo aplinkybės vertinimo, Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog mokesčių administratoriaus konsultacijoje nagrinėtas klausimas turi atitikti aplinkybes, dėl kurių konstatuotas mokesčių įstatymų pažeidimas, t. y. konsultacija turi būti pateikta mokesčių mokėtojui nurodant iš principo analogišką situaciją, dėl kurios vėliau jo atžvilgiu konstatuojamas mokesčių įstatymų pažeidimas (žr., pvz., Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 3 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A575-13/2012).

Komisija išanalizavusi GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto, nustatančio lengvatą, komentarą, Pareiškėjo atsiųstą Inspekcijos viešai skelbiamą seminaro medžiagą bei Inspekcijos atsakymą pateiktą UAB "CI" (į kurį Pareiškėja kreipėsi dėl konsultacijos), pastebi, kad nei viename iš šių paaiškinimų nėra paaiškinta analogiška (tapati) kaip Pareiškėjo situacija. Seminaro medžiagoje yra pateiktas pavyzdys, pagal kurį paaiškinta, kad nario pajamomis nelaikomas už narį sumokėtas GPM nuo mažosios bendrijos išmokėtų pajamų, paaiškintame konsultacinei įmonei yra išdėstyta, kad sumokėta GPM suma nelaikoma gyventojų pajamomis ir tuo atveju, kai pajamos yra gaunamos ne iš mažosios bendrijos. Tačiau nei viename paaiškintame nėra minimos faktinės aplinkybės (kai realiai uždirbtas pelnas buvo paskirstytas tarp įmonės dalyvių pagal jiems priklausančią dalį įmonėje, sumokant už juos esamas GPM prievolės biudžetui), turėjusios lemiamą reikšmę pripažįstant apmokėtas GPM sumas ne pagal formą, o pagal turinį, netaikant GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto nuostatų.

Kaltės aspektu LVAT praktikoje yra išaiškinta, kad vertinant, ar taikyti šį atleidimo 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 (delspinigių), nesant kaltės dėl padaryto pažeidimo (žr., pvz., 2015 m. vasario 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A-81-261/2015).

Pagal bylos aplinkybes nenustatyta, kad Pareiškėjas pažeidė mokesčio įstatymą dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo pareiškėjo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Abejodamas dėl įstatymo nuostatos taikymo ir būdamas apdairus asmuo, Pareiškėjas galėjo kreiptis į mokesčių administratorių, atskleisdamas visas abejonių keliančias aplinkybes dėl pajamų natūra lengvatos vertinimo. Pripažinus Pareiškėjo pajamas pagal turinį, Pareiškėjo argumentai dėl pačios lengvatos nustatančios GPMĮ nuostatos, kuria buvo piktnaudžiaujama, nėra reikšmingi.

Pareiškėjas taip pat akcentuoja, kad Pareiškėjas ėmėsi visų galimų priemonių išsiaiškinti, ar jo pasirinktas elgesio modelis atitinka mokesčių įstatymo reikalavimus. Atsižvelgiant į aptartą GPM apibendrintą komentarą dėl GPMĮ 9 straipsnio 1 dalies 5 punkto, mokesčių administratoriaus pateiktą raštišką paaiškinimą bei Pareiškėjo pateiktą mokesčių administratoriaus siunčiamų pranešimų pavyzdį (Pareiškėjas pateikė mokesčių administratoriaus siunčiamo pranešimo apie nesumokėtus mokesčius pavyzdį, kuriame mokesčių administratorius, ragindamas sumokėti mokesčius, pats nurodo, kad sumokėti juos už mokesčių mokėtoją gali kitas asmuo) Pareiškėjas pagrįstai galėjo tikėtis, kad jo pasirinktas elgesio modelis atitinka mokesčių įstatymų reikalavimus, todėl, vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais, Pareiškėjas gali būti atleistas nuo baudų ir delspinigių. Pareiškėjas nurodo, kad yra padengęs visą jam apskaičiuotą GPM sumą, todėl yra pagrindas jį atleisti nuo baudų ir delspinigių mokėjimo.

Nekartodama Inspekcijos argumentų, Komisija pritaria Inspekcijos išvadai dėl MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo negalimumo, atsižvelgiant į Pareiškėjo pasirinktą elgesį ir jam darančias įtaką pasekmes, nenustačius ypatingų ar išskirtinių aplinkybių. Pareiškėjas dėl savo paties veiksmų, piktnaudžiaudamas teise, mokestinės prievolės neįvykdė tinkamai ir laiku, todėl jam kilo atitinkamos teisinės pasekmės – pareiga mokėti baudą ir delspinigius už laiku nesumokėtus mokesčius. Komisijai nebuvo pateikti nauji reikšmingi

įrodymai, kuriais remiantis Komisija situaciją galėtų įvertinti kitaip. Aplinkybė, kad Pareiškėjas netęsė mokestinio ginčo ir sumokėjo mokesčių nėra išskirtinė aplinkybė, atsižvelgiant į tai, kad mokesčiai buvo sumokėti po Komisijos sprendimo, kai jau tapo žinoma apie LVAT sprendimą kito mažosios bendrijos nario atžvilgiu analogiškoje situacijoje, o nemokant mokesčių mokėtinos sumos tik didėtų.

Pasisakydama dėl teisėtų lūkesčių ir saugumo principų taikymo galimybės, Komisija pažymi, jog teisinio saugumo ir teisėtų lūkesčių principas negali būti taikomas apsaugant mokesčių mokėtoją nuo draudimo piktnaudžiauti teise principo taikymo. Mokesčių teisės doktrinoje pripažįstama, jog mokesčių teisės normos neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja teise (ESTT 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimas Weald Leasing Ltd. byloje Nr. C- 103/09).

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, jog ginčo atveju Inspekcija tinkamai aiškino ir taikė nuostatas, susijusias su atleidimu nuo baudų ir delspinigių ir tinkamai pagrindė savo sprendimą, todėl naikinti skundžiamą Sprendimą Pareiškėjo skunde ir posėdžio metu nurodytais motyvais nėra pagrindo.

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

Patvirtinti mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2021-10-28 sprendimą Nr. (21.222)500-270.

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

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė