



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „P1“ 2013-11-13 SKUNDO**

2014 m. sausio 17 d. Nr. S-15 (7-226/2013)
Vilnius

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

Vytauto Stepono Jurnos
Rasos Stravinskaitės-pranešėja
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės
Jūratei Dalmantaitei
advokatui Jonui Sakalauskui
Ingridai Kemežienei

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui ir
mokesčių administratoriaus atstovei

2013 metų gruodžio 3 dienos posėdyje išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo UAB „P1“ (toliau – Pareiškėjas) 2013-11-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013-10-21 žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijos, n u s t a t è:

Inspekcija 2013-10-21 suformavo Pareiškėjui 2013 m. žemės mokesčio deklaraciją, kurioje apskaičiavo 19031 Lt žemės mokestį už Pareiškėjo nuosavybės teise valdomus žemės sklypus, esančius (duomenys neskelbtini) savivaldybėse (Pareiškėjas nuosavybės teise valdo 21 žemės sklypą). Kadangi mokesčio deklaracijoje buvo apskaityta 21812 Lt žemės mokesčio permoka, todėl deklaracijoje Pareiškėjui nėra nurodymo sumokėti žemės mokestį.

Pareiškėjas su apskaičiuotu mokesčiu nesutinka, nurodo, kad mokesčių administratorius taikė neteisėtą mokesčio tarifą, todėl nepagrįstai ir netinkamai apskaičiavo mokėtiną žemės mokesčio dydį.

Skunde Pareiškėjas nurodė, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 73 str. 3 dalį mokesčio deklaracija gali turėti priedų, kurie laikomi neatsiejama mokesčio deklaracijos dalimi. Inspekcijos viršininko 2006-06-09 įsakymu Nr. VA-55 patvirtintų Žemės mokesčio administravimo taisyklių (toliau – Taisyklės) 69 punktą numato, jog žemės mokesčio apskaičiavimo duomenys ir apskaičiuota žemės mokesčio suma turi būti įrašomi į deklaraciją ir į Žemės mokesčio apskaičiavimo deklaracijos priedą. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, formuodama jo žemės mokesčio deklaraciją, jos priede nepagrįstai nustatė, jog jo nuosavybės teise valdomiems sklypams taikytini 0,3 – 3 proc. tarifai. Šias savo išvadas Pareiškėjas grindžia tokiais skundo motyvais:

Dėl savivaldybių tarybų kompetencijos iki 2013-01-01 (iki naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo) nustatyti konkrečios savivaldybės teritorijoje taikytinus žemės

mokesčio tarifus. Pareiškėjo teigimu, Žemės mokesčio įstatymo (toliau – ŽMĮ) 12 str. 1 dalis nustato, jog mokestis apskaičiuojamas žemės mokesčiai vertei taikant šio įstatymo 6 str. 1 d. nustatytą mokesčio tarifą, o ŽMĮ 6 str. 1 d. numato, jog mokesčio tarifas – nuo 0,01 procento iki 4 procentų žemės mokesstinės vertės, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Minėtos normos 2 dalis *inter alia* nustato, jog savivaldybės taryba iki einamojo mokesčio laikotarpio birželio 1 dienos nustato konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje kitą mokesčio laikotarpį, neviršydamas šio straipsnio 1 dalyje nustatytų ribų, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Anot Pareiškėjo, kadangi vadovaujantis Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo (2011 m. gruodžio 21 d. Nr. XI-1829) 3 straipsniu, nauja ŽMĮ redakcija įsigaliojo nuo 2013 m. sausio 1 dienos, todėl tik nuo minėtos datos savivaldybių tarybos, vadovaudamosi ŽMĮ 6 str. 1 dalimi, įgijo teisę šioje normoje įtvirtintais terminais nustatyti žemės mokesčio tarifą, galiosiantį kitą mokesčio laikotarpį, t. y. nuo 2014 m. (ŽMĮ 7 str.).

Skunde nurodoma, kad įsigaliojusi ŽMĮ redakcija nenumato tvarkos dėl žemės mokesčio tarifo nustatymo 2013 m., *inter alia* nenumato terminų ir kompetencijos savivaldybių taryboms nustatyti naujus žemės mokesčio tarifus 2013 m. Tokios tvarkos nenumato ir Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymas. Anot Pareiškėjo, atsižvelgiant į tai, jog ŽMĮ suteikė kompetenciją savivaldybėms nustatyti žemės mokesčio tarifą tik nuo 2013 m. sausio 1 dienos bei ŽMĮ 6 str. 1 dalis imperatyviai numato savivaldybės teisę nustatyti tarifus iki einamojo mokesčio laikotarpio birželio 1 dienos, kurie galios tik kitą mokesčio laikotarpį, darytina išvada, jog Inspekcija nepagrįstai vadovavosi savivaldybių tarybų 2012 priimtais sprendimais, kuriais nustatyti žemės mokesčių tarifai 2013 metams, ir taikė neteisėtus žemės mokesčio tarifus (savivaldybių tarybų sprendimai detaliam išvardyti skunde ir jo prieduose).

Aplinkybes, kad Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme bei ŽMĮ nėra įtvirtinta nuostatų, skirtų 2013 m. mokesčiniu laikotarpiu galiojančių žemės mokesčio tarifų nustatymui, Pareiškėjo teigimu, patvirtina LR Finansų ministerijos 2012-03-25 raštas Nr. (14.1-01)-6K-1302929, taip pat tai, kad buvo parengtas ŽMĮ pakeitimo projektas (skunde mokėtojas cituoja Finansų ministerijos parengtą Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo 1 ir 2 straipsnių pakeitimo ir papildymo įstatymo projektą Nr. 13-831-01), LR Teisingumo ministerijos 2013-04-11 raštas Nr. (1.6) 2T-434. Anot Pareiškėjo, Teisingumo ministerija savo rašte patvirtino, jog įstatymų leidėjas nėra ištaisęs Pareiškėjo Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo spragos ir minėtas įstatymas nenumato nuostatų, skirtų 2013 m. žemės mokesčio tarifų nustatymui, taip pat išvadose konstatuota, jog įstatymo projektas yra ydingas, kadangi mokesčio tarifų nustatymas mokesčinių metų viduryje prieštarautų MAĮ 3 str. 3 daliai. Taip pat, mokėtojo teigimu, faktą dėl Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo teisinio reguliavimo trūkumo ir savivaldybės tarybų neturėjimą kompetencijos nustatyti mokesčio tarifo 2013 m. patvirtina ir Inspekcijos 2013-04-04 raštas Nr. (18.28-3 1-1)-R-2769. Tai, kad skunde aptariamasis Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymo 1 ir 2 str. pakeitimo ir papildymo įstatymo projektas nebuvo priimtas, mokėtojo nuomone, patvirtina, jog ŽMĮ ir Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatyme nėra nuostatų, reglamentuojančių žemės mokesčio tarifo nustatymo 2013 m. mokesčiniame laikotarpiu tvarkos bei atitinkami įstatymai iš viso nenumatė savivaldybių tarybų kompetencijos nustatyti žemės mokesčio tarifo 2013 m. mokesčiniame laikotarpiu *inter alia* nustatyti žemės mokesčio tarifą iki ŽMĮ įsigaliojimo, t. y. iki 2013 m. sausio 1 d.

Dėl MAĮ 3 str. 5 dalies nuostatų pažeidimo, principo, kad visi neaiškumai taikomi mokėtojo naudai taikymo ginčo byloje, taip pat Pareiškėjui taikytino minimalaus ŽMĮ nustatyto žemės mokesčio tarifo. Pareiškėjas nurodo, kad visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai. Vadovaujantis LVAT praktika, taikant ir aiškinant minėtą MAĮ nuostatą, skunde pažymėta, kad ši norma taikoma ir tais atvejais, kai mokesčių įstatymuose (juos lydinčiuose teisės aktuose) mokesčiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nesureguliuoti (LVAT 2011-09-21 aprobuotas LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (L dalis). Administracinė jurisprudencija. 2011, 21).

MAĮ 3 str. 2 d. numatyta, jog atitinkamas mokestis, kurio nustatymas priklauso Lietuvos Respublikos kompetencijai, gali būti nustatomas tik įstatymu. Kaip išaiškinta oficialiajame minėtos normos MAĮ komentare, mokesčio įstatymu turi būti nustatomi tokie esminiai mokesčio elementai, kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatos. ŽMĮ paskirtis – nustatyti žemės apmokestinimo žemės mokesčiu tvarką; taigi šis įstatymas priskirtas prie viešosios teisės aktų. Vadovaujantis lingvistiniu ŽMĮ 6 str. 1 d., 4 d. normų aiškinimu ir atsižvelgiant į šio įstatymo reglamentuojamą sritį, konstatuotina, jog ŽMĮ 6 str. 1 d., 4 d. įtvirtintos imperatyvios normos. Todėl mokesčių administratorius ir / arba savivaldybė negali savavališkai pakeisti žemės mokesčio tarifo nustatymo tvarkos bei nustatyti tarifą ir jį taikyti pažeidžiant įstatymo reikalavimus.

Anot skundo, ŽMĮ 6 str. 4 d. nustato, jog jeigu savivaldybės taryba iki šio straipsnio 2 dalyje nurodytų terminų nenustato konkrečių mokesčio tarifų arba po šio straipsnio 2 dalyje nurodytų terminų keičia nustatytus mokesčio tarifus, atitinkamą mokestinį laikotarpį toje savivaldybės teritorijoje taikomas 0,01 procento mokesčio tarifas. Todėl Pareiškėjo teigimu, kadangi ŽMĮ nenustatė žemės mokesčio tarifo nustatymo tvarkos 2013 metams bei nesuteikė savivaldybėms kompetencijos nustatyti žemės mokesčio tarifą 2013 m. ir / ar iki ŽMĮ naujos redakcijos įsigaliojimo dienos, laikytina, jog 2013 m. nėra nustatytas konkretus žemės mokesčio tarifas, kas, Pareiškėjo manymu, atitinka ŽMĮ 6 str. 4 d. numatytą atvejį. Įvertinus nurodytą aplinkybę bei atsižvelgiant į tai, jog Žemės mokesčio įstatymo pakeitimo įstatymas (2011 m. gruodžio 21 d. Nr. XI-1829) nenustatė ŽMĮ įsigaliojimo tvarkos ir ŽMĮ reglamentuoja atvejį, kai nėra nustatomas mokesčio tarifas, darytina išvada, jog žemės mokesčio reguliavimo ir mokesčio tarifo nustatymo neaiškumas turi būti sprendžiamas mokesčio mokėtojo (Pareiškėjo) naudai (MAĮ 3 str. 5 d.) ir taikomas įstatymu, t.y. ŽMĮ 6 str. 4 d., nustatytas žemės mokesčio tarifas – 0,01 proc.

Pareiškėjas nurodo, kad Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 2 str. 9 d. reglamentuota, kad individualus administracinis aktas – vienkartinis teisės taikymo aktas, skirtas konkrečiam asmeniui ar asmenų grupei. Taigi viešojo administravimo institucijos priimamiems individualiems administraciniams aktams keliami VAĮ 8 str. 1 d. įtvirtinti reikalavimai, t. y. kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis ir teisės aktų normomis, t. y. jis turi būti motyvuotas (LVAT 2010-08-24 sprendimas administracinėje byloje Nr. A-756-450/2010). Pareiškėjas nurodo, kad Inspekcijos suformuota Žemės mokesčio deklaracija, kuria apskaičiuojama ir nustatoma Pareiškėjui mokestinė prievolė, atitinka VAĮ įtvirtintą individualaus administracinio akto sampratą, todėl jai taikomi VAĮ 8 str. 1 d. teisėtumo reikalavimai. MAĮ 67 str. 1 d. reglamentuota, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. MAĮ 8 str. 3 d. įtvirtintas mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Pareiškėjo teigimu, atsižvelgiant į jo skunde nurodytus motyvus, Inspekcijos suformuota žemės mokesčio deklaracija (taip pat ja nustatyta prievolė) yra neteisėta, neatitinka tiek VAĮ 8 str. 1 d., tiek ŽMĮ 6 str. 1 d., 12 str., MAĮ 67 str. 1 d. nuostatų.

Taip pat skunde Pareiškėjas nurodo motyvus, kad kilęs ginčas dėl žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiuoto ir nurodyto sumokėti žemės mokesčio laikytinas mokestiniu, kurio nagrinėjimas priskirtinas Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) kompetencijai.

Komisija, vertinusi bylos medžiagą konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, o Inspekcijos suformuotoje žemės mokesčio deklaracijoje už 2013 metus Pareiškėjui apskaičiuota žemės mokesčio suma tvirtintina.

Dėl tarp Pareiškėjo ir centrinio mokesčių administratoriaus kilusio ginčo pobūdžio.

MAĮ 2 str. 20 dalyje yra nurodyta, kad mokestiniai ginčai tai ginčai, kylantys tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio

permoką (skirtumą). Iš ginčui nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas nesutinka su jam žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiuotu žemės mokesčiu, Komisija laikosi pozicijos, kad pagal MAĮ 2 str. 20 dalį minėta deklaracija vertintina kaip mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtoju naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai, todėl ginčai dėl tokio pobūdžio sprendimų yra mokestiniai ginčai, kuriems taikytina ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka. Tokios pozicijos yra laikomasi Komisijoje ginčų nagrinėjimo praktikoje (2007-01-14 sprendimas Nr. S-8 (7-256/2007), 2012-04-20 Komisijos posėdžio protokolas Nr. PP-77 (7-49/2012)). Kadangi deklaracija, kurioje yra apskaičiuotas žemės mokestis, yra suformuota centrinio mokesčių administratoriaus, todėl ginčas dėl tokio mokesčių administratoriaus sprendimo privalomąja ikiteisimine mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka nagrinėtinas Komisijoje.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjas nuosavybės teise valdo žemės sklypus įvairių Lietuvos Respublikos savivaldybių teritorijose, t. y. jis yra žemės mokesčio mokėtojas Žemės mokesčio įstatymo prasme (pagal ŽMĮ 3, 4 str. ir 12 str. 3 dalį – šio mokesčio mokėtoju yra asmuo (fizinis ar juridinis), nuosavybės teise valdantis žemę, buvęs savininku mokestinio laikotarpio birželio 30 dieną). Konkrečių savivaldybių tarybos 2012 metais yra patvirtinusios konkrečius žemės mokesčio tarifus, taikytinus 2013 metams. Atitinkamų savivaldybių tarybų sprendimai dėl žemės mokesčio tarifų nustatymo 2013 metams priimti tokiais terminais: Trakų rajono savivaldybės taryba – 2012-11-29 sprendimas Nr. S1-286, Druskininkų savivaldybės taryba – 2012-11-23 sprendimas Nr. T1-223, Klaipėdos miesto savivaldybės taryba-2012-11-29 sprendimas Nr. T2-294, Vilniaus miesto savivaldybės taryba – 2012-11-28 sprendimas Nr. 1-900 ir pan. Daugumoje savivaldybių tarybų priimtų sprendimų yra nurodoma, kad tarybų sprendimai, ar jų nuostatos dėl žemės mokesčio tarifo įsigalioja nuo 2013-01-01, arba pačiose savivaldybių tarybų nutarimuose nurodoma, kad tvirtinti žemės mokesčio tarifai taikytini 2013 metų mokestiniu laikotarpiu (konkretūs savivaldybių tarybų sprendimai yra pateikti mokestinio ginčo byloje).

Centrinis mokesčių administratorius, vadovaudamasis Žemės mokesčio įstatymo 12 str. 4 dalies nuostatomis, atsižvelgdamas į konkrečių savivaldybių tarybų patvirtintus žemės mokesčio tarifus, taikytinus 2013 metams tų savivaldybių teritorijoje, 2013-10-21 žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiavo Pareiškėjui 19031 Lt žemės mokesčio sumą. Detalus mokesčio apskaičiavimas yra pateiktas žemės mokesčio deklaracijos priede, kuriame pateikti žemės mokesčiui apskaičiuoti būtini duomenys: sklypo unikalus kodas, adresas, sklypo bendras plotas, sklypo apmokestinamas plotas, apmokestinamo sklypo mokestinė vertė, apmokestinamojo sklypo vertė, įvertinus pereinamojo laikotarpio nuostatas, žemės mokesčio tarifas ir apskaičiuota žemės mokesčio suma.

Pareiškėjas nesutikdamas su apskaičiuota žemės mokesčio suma, su skundu kreipėsi į Komisiją, savo nesutikimą grįsdamas skunde nurodytais motyvais. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovas palaikė savo skunde nurodytus motyvus, papildomai akcentuodamas, kad savivaldybių kompetencija nustatyti konkretų mokesčio tarifą laikytina mokesčio apskaičiavimo tvarka, o ji pagal MAĮ 3 str. 2 dalies nuostatas, kaip ir mokestis, turi būti nustatyta įstatymu. O kadangi įstatymu nebuvo nustatyta konkretaus mokesčio tarifo, taikomo konkrečioje savivaldybėje, nustatymo tvarka (turima omenyje terminas, iki kada turi būti nustatytas konkretus 2013 metais taikytinas mokesčio tarifas), todėl, Pareiškėjo teigimu, laikytina, kad konkretus mokesčio tarifas 2013 metams apskritai nėra nustatytas ir mokesčių administratorius, apskaičiuodamas žemės mokestį už 2013 metus neturėjo teisinio pagrindo apskaičiuoti mokestį. Tačiau Pareiškėjo manymu, ginčo atveju neatmestina galimybė pagal analogiją taikyti ŽMĮ 6 str. 4 dalies nuostatas ir taikyti minimalų 0,01 proc. žemės mokesčio tarifą. Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovas nurodė, kad koks kilusio ginčo sprendimo būdas turi būti pasirinktas konkrečioje situacijoje paliekama spręsti ginčą nagrinėjančiai institucijai (Komisijai). Remdamasis šiais motyvais, Pareiškėjas prašo naikinti Inspekcijos sprendimą (žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiuotas žemės mokesčio sumas).

Ginčo byloje nustatyta, kad centrinis mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjai už 2013 metus mokėtiną žemės mokestį, vadovavosi naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatymu, kuris priimtas 2011 metais, ir kurio įsigaliojimas pagal 2011-12-31 Žemės mokesčio pakeitimo įstatymo Nr. XI-

1829 4 straipsnį numatytas nuo 2013 m. sausio 1 d. Iš šio įstatymo projekto aiškinamojo rašto matyti, kad įstatymo projektu buvo siekiama nustatyti vieningą žemės mokesstinės vertės nustatymo tvarką, susiejant žemės apmokestinimą su jos vidutine verte rinkoje, t. y. žemės mokestį skaičiuoti nuo vidutinės žemės rinkos vertės, apskaičiuojamos pagal masinio žemės vertinimo metu parengtus žemės verčių žemėlapius. Anot projekto aiškinamojo rašto, žemės mokesčio objektas yra žemės vertė rinkoje, todėl tai daro žemės apmokestinimą teisingesnį ir proporcingesnį, priklausantį nuo objektyvių rinkos pokyčių, skatina žemės savininkus racionaliau ir efektyviau išnaudoti turimą žemę, sukurtų paskatas mažinti apleistos žemės pokyčius. Naujos redakcijos įstatymu taip pat nustatyta, kad savivaldybių tarybos pačios turi nustatyti mokesčio tarifą nuo 0,01 iki 4 procentų. Anot aiškinamojo rašto, toks teisinis reglamentavimas numatytas dėl to, kad šis mokestis, kaip ir nekilnojamojo turto mokestis yra tiesioginis savivaldybių biudžetų pajamų šaltinis, todėl tokiu reglamentavimu siekiama prisidėti prie savivaldybių finansinio savarankiškumo stiprinimo. Įstatymo projekte taip pat akcentuojama, kad naujuoju įstatymu siekiama pilnai įgyvendinti Konstitucinio teismo praktiką dėl to, kad esminiai su mokesčiu susiję klausimai būtų reglamentuoti įstatymu, taip pat nurodyta, kad anksčiau buvusiu įstatymu nustatyta mokesčio apskaičiavimo tvarka siūlomu įstatymo projektu nėra keičiama.

Dėl savivaldybių tarybų teisės nustatyti konkrečius žemės mokesčio tarifus. Atsakant į Pareiškėjo motyvus dėl tokio pobūdžio savivaldybių tarybų teisės, pažymėtina, kad 1994-07-07 Vietos savivaldos įstatymo Nr. I-533 (redakcija galiojanti nuo 2008-10-01 pagal 2008-09-15 Vietos savivaldos įstatymo pakeitimo įstatymą Nr. X-1722, Žin., 2008, Nr. 113-4290, toliau–VSI) 16 str. 1 d. 37 punkte nustatyta, kad prie savivaldybių tarybos išskirtinės kompetencijos yra priskiriama kainų ir tarifų už savivaldybės kontroliuojamų įmonių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų (kurių savininkė yra savivaldybė) teikiamas atlygintinas paslaugas ir keleivių vežimą vietiniais maršrutais nustatymas, centralizuotai tiekiamos šilumos, šalto ir karšto vandens kainų nustatymas (tvirtinimas) įstatymų nustatyta tvarka vietinių rinkliavų ir **mokesčių tarifų** nustatymas įstatymų nustatyta tvarka. Komisijos vertinimu, palyginimui paminėtina ir iki 2008-10-01 galiojusi VSI norma, numatanti savivaldybių tarybų kompetenciją šioje srityje (VSI 17 str. 1 d. 21 p.), t. y. savivaldybių tarybos nustato kainas ir tarifus už savivaldybės kontroliuojamų įmonių, savivaldybės biudžetinių ir viešųjų įstaigų teikiamas atlygintinas paslaugas bei keleivių vežimą vietiniais maršrutais, taip pat įstatymų nustatyta tvarka nustato centralizuotai tiekiamos šilumos, šalto ir karšto vandens kainas, nustato vietines rinkliavas bei kitas įmokas. Teisės normos, apibrėžiančios savivaldybių tarybų kompetenciją, sprendimų, kuriais buvo nustatyti konkretūs žemės mokesčio tarifai 2013 metams, galiojimo metu, rodo, kad kompetencijos buvimas nustatyti konkrečius mokesčių tarifus mokesčio įstatymo ribose nėra siejamas nei su naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatymo priėmimu nei su šio įstatymo įsigaliojimu. Kompetencija nustatyti mokesčių tarifus įstatymų nustatyta tvarka yra išskirtinė savivaldybių tarybų kompetencija, įtvirtinta VSI, ir šia kompetencija jos naudojosi (naudojasi) ne tik nustatydamos konkrečius žemės mokesčio tarifus, bet ir kitų mokesčių tarifus, todėl teigti, kad tik įsigaliojus naujos redakcijos mokesčių įstatymui (2013-01-01) savivaldybių tarybos įgijo teisę nustatyti konkrečius žemės mokesčio tarifus pagrindo nėra.

Nors pagal įtvirtintą teisinį reglamentavimą Lietuvos Respublikoje kompetencija nustatyti mokesčius mokesčių įstatymu yra suteikta valstybinės valdžios institucijoms, tačiau vietos savivaldos institucijoms suteikta teisė (kas nustatyta ir norminiame akte, nustatančiame savivaldybės kompetenciją) detalizuoti atskirų mokesčių esminius elementus, pvz. mokesčio įstatymo ribose nustatyti konkrečius turto mokesčių tarifus taikytinus konkrečių savivaldybių teritorijose, fiksuoto pajamų mokesčio, verčiantis veikla su verslo liudijimu, dydį, taip pat taikyti atitinkamų mokesčių mokesčines lengvatas savo biudžeto sąskaita. Iš byloje pateiktų savivaldybių tarybų sprendimų matyti, kad arba pačiuose norminiuose aktuose yra nustatyta, kad jie įsigalioja nuo 2013 metų, arba sprendimuose yra nustatyta, kad tarifai taikytini 2013 metų mokesčiniam laikotarpiui. Šių aplinkybių pagrindu konstatuotina, kad savivaldybių tarybos, nustatydamos nuo 2013 metų taikytinus konkrečius žemės mokesčio tarifus, veikė VSI 16 str. 1 d. 37 punkto pagrindu ir įgyvendino jiems suteiktą išskirtinę kompetenciją detalizuoti mokesčių įstatyme nustatytus mokesčių tarifus, taikytinus konkrečiam mokesčiniam laikotarpiui. Todėl nėra pagrindo sutikti

su mokesčių mokėtojo pozicija, kad ginčo atveju savivaldybių tarybos neturėjo teisės iki 2013-01-01, t. y. naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatymo įsigaliojimo nustatyti 2013 m. mokestiniam laikotarpiui taikytinus konkrečius žemės mokesčio tarifus ir 2013 metų laikotarpiui taikytini žemės mokesčio tarifai nustatyti neteisėtai.

Komisijos vertinimu, aplinkybės, kad Žemės mokesčio įstatyme ar 2011-12-31 Žemės mokesčio pakeitimo įstatyme Nr. XI-1829 nėra nuostatų, reglamentuojančių iki kada turi būti nustatytas konkretus žemės mokesčio tarifas, taikytinas 2013 metams, nesudaro pagrindo konstatuoti, kad žemės mokesčio apskaičiavimo tvarka (kurią Pareiškėjas dar įvardija kaip savivaldybių kompetenciją nustatyti žemės mokesčio tarifą) 2013 metams nėra nustatyta, o tuo yra pažeistas MAĮ įtvirtintas principas, kad mokesčiai (mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimtys bei lengvatos) turi būti nustatyti įstatymu. Komisijos vertinimu, Pareiškėjas plečiamai aiškina MAĮ 3 str. 2 dalies nuostatas, nes konkretaus termino iki kada savivaldybių tarybos turi patvirtinti 2013 metais taikytino žemės mokesčio tarifą nustatymas negali būti vertinamas kaip mokesčio apskaičiavimo tvarka, o kaip savivaldybių veiklą reglamentuojančiame įstatyme (kuris priskiriamas prie mokesčių teisės šaltinių) suteiktos išimtinės kompetencijos – konkretizuoti įstatyme nustatytus žemės mokesčio tarifus, įgyvendinimo terminų nustatymas. Komisijos vertinimu, įvertinus Žemės mokesčio įstatymo nuostatas, matyti, kad šiame įstatyme yra nustatyti visi esminiai mokesčio elementai, o iš įstatymo projekto aiškinamojo rašto matyti, kad vienas iš projekto rengėjų siekių ir buvo įgyvendinti Konstitucinio teismo praktiką dėl aptariamo principo įgyvendinimo, todėl ginčo atveju nėra pagrindo konstatuoti MAĮ 3 str. 2 dalies nuostatų pažeidimą.

Nors Pareiškėjas, remdamasis atskiriomis valstybės institucijų susirašinėjimo nuostatomis, daro išvadas dėl atitinkamų skunde nurodomų aplinkybių buvimo (nebuvo), tačiau, Komisijos nuomone, ginčo byloje esantys dokumentai nesudaro pagrindo sutikti su Pareiškėjo išvadomis. Pirma, Komisija pažymi, kad byloje pateikti dokumentai, pirma, atspindi konkrečių valstybės institucijų poziciją (nuomonę), susijusią su siūlomu įstatymo projektu, antra, valstybės institucijų susirašinėjimo medžiaga patvirtina aplinkybes, dėl kurių ginčas nekyla. Tai yra, kad naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatyme nėra nuostatų iki kada (kokio termino) savivaldybių tarybos privalo nustatyti konkrečius 2013 metais taikytinus mokesčių tarifus (1), taip pat tai, kad esama teisinė situacija teisės aktų taikymo požiūriu negali būti pripažinta pakankamai aiškia. Tačiau teisinio aiškumo principo galimas pažeidimas šioje situacijoje (nebuvimas įstatyme nustatyto įpareigojimo konkrečius 2013 metais taikytinus tarifus nustatyti iki atitinkamo termino), atsižvelgiant į tai, kad pats mokesčio administravimas priklauso nuo kelių subjektų (savivaldybių tarybų, VĮ „Registrų centras“, mokesčių administratoriaus), gali sukelti tam tikrus sunkumus šio mokesčio administravimui, bet nepaneigia savivaldybių tarybų kompetencijos nustatyti konkrečius mokesčio tarifus 2013 metams, ar teigti, kad tarifai 2013 metams yra nustatyti neteisėtai ir negali būti taikomi.

Dėl minimalaus tarifo mokesčio taikymo Pareiškėjui. Dėl MAĮ 3 str. 5 dalies nuostatų pažeidimo, principo, kad visi neaiškumai taikomi mokėtojo naudai taikymo ginčo byloje. Žemės mokesčio įstatymo (galiojančio nuo 2013-01-01) 6 straipsnyje yra nustatyta, kad konkretus mokesčio tarifas yra nuo 0,01 iki 4 procentų mokestinės vertės, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Pagal 6 str. 2 dalies nuostatas savivaldybės taryba iki einamojo mokestinio laikotarpio birželio 1 d. nustato konkretų mokesčio tarifą, kuris galios atitinkamos savivaldybės teritorijoje kitą mokestinį laikotarpį, neviršydama šio straipsnio 1 dalyje nustatytų ribų. Atitinkamai šio straipsnio 4 dalyje numatyta, kad jeigu savivaldybių tarybos nepatvirtina konkrečių mokesčių tarifų iki birželio 1 d. (ar po termino keičia mokesčio tarifus), atitinkamą laikotarpį toje savivaldybėje taikomas 0,01 proc. mokesčio tarifas. Minėtosios nuostatos įtvirtina konkretaus mokesčio tarifo nustatymą, kuris galios 2014 metų mokestiniu laikotarpiu. Pareiškėjas nurodo, kad pačiame mokesčio įstatyme nėra numatyta nuostatų, kurios reglamentuotų koku būdu (iki kada) turi būti nustatyti konkretūs žemės mokesčio tarifai 2013 metams, tai įvardydamas kaip teisinio aiškumo principo pažeidimą, taip pat laikydamasis pozicijos, kad šios

aplinkybės sudaro pagrindą konstatuoti, kad buvo pažeisti konkrečių žemės mokesčio tarifo patvirtinimo terminai, todėl 2013 metais taikytinas minimalus 0,01 proc. žemės mokesčio tarifas.

Pasisakydama dėl šio motyvo, Komisija laikosi pozicijos, kad Žemės mokesčio įstatymo 6 str. 4 dalies nuostatos taikytinos tais atvejais, kai savivaldybių tarybos, pažeidžia įstatyme nustatytus konkrečių tarifų nustatymo terminus, ar po termino keičia tarifus. Ginčo atveju šalys sutinka su tuo, kad pačiame Žemės mokesčio įstatyme nėra nustatytas terminas iki kada savivaldybių tarybos turi nustatyti konkrečius mokesčio tarifus, taikytinus 2013 metų mokestiniam laikotarpiui. Kadangi šis terminas nėra nustatytas, todėl nėra pagrindo teigti, kad jis buvo pažeistas ir ginčo atveju taikyti konkrečias įstatymo nuostatas, taikytinas tais atvejais, kai savivaldybių tarybos pažeidžia konkrečių mokesčių tarifų patvirtinimo terminą.

Pasisakant dėl apmokestinimo aiškumo principo, pažymėtina, kad jis reikalauja, jog mokestinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka bei pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose būtų aiškiai apibrėžti (MAĮ 9 straipsnis). Šio mokesčių teisės principo paskirtis yra apsaugoti teisėtus mokesčių mokėtojo lūkesčius bei interesus, t. y. mokėtojas iš teisės normų turi suprasti jam nustatytos mokestinės prievolės turinį, prievolės įvykdymo laiką, būdą, dydį. Kaip matyti iš teisminės praktikos, Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) šį principą aiškina dvejopai: pirma, LVAT teigimu, tai reiškia, kad mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokėtojui suvokiamą sprendimą, antra, šis principas turi būti taikomas aiškinant pačius mokesčių įstatymus, kai yra konstatuojamas mokesčių teisės akto neaiškumas, prieštaravimas ir pan. Šio principo pažeidimas sąlygoja tai, kad jeigu teisės aktų neaiškumai sutrukdė mokėtojui suvokti ir tinkamai įvykdyti mokestines prievoles, tai mokėtojas turi teisę reikalauti, kad visi neaiškumai būtų traktuojami jo naudai. Komisijos vertinimu, ne bet koks teisinio aiškumo trūkumas, gali būti pripažintas apmokestinimo aiškumo principo pažeidimu ir pagrindu neaiškumus spręsti mokėtojo naudai. Tai, ar apmokestinimo aiškumo principas yra pažeistas, Komisijos įsitikinimu, turi būti sprendžiama iš paties mokėtojo pusės, t. y. ar tam tikri neaiškumai galėjo sutrukdyti jam suprasti mokestinės prievolės turinį, jos įvykdymo laiką, būdą, dydį. Kaip jau aptarta anksčiau, iš naujos redakcijos Žemės mokesčio įstatymo (kuris buvo priimtas 2011 metais) matyti, kad jame gana nuosekliai yra išdėstyti mokestiniam teisiniui santykiui priskirtini elementai: mokėtojas ir mokesčio objektas (fizinis ar juridinis asmuo nuosavybės teise mokestinio laikotarpio 30 dienai žemės sklypą); mokestinis laikotarpis (kalendoriniai metai), mokesčio tarifai (kurių konkretų dydį nustato savivaldybių taryba, kurios teritorijoje yra žemės sklypas), mokesčio lengvatos, mokesčio bazė (žemės sklypo mokestinė vertė), mokesčio apskaičiavimas, deklaravimas (mokesčių administratorius apskaičiuoja mokestį iki einamojo mokestinio laikotarpio lapkričio 1 d., mokestis turi būti sumokėtas iki lapkričio 15 d.), taip pat įstatyme numatytos ir mokėtojams palankios pereinamojo laikotarpio nuostatos, pasikeitus (padidėjus) žemės mokestinei vertei, taikytinas vertės sumažinimo koeficientas. Šiuo aspektu pažymėtina ir šio mokesčio administravimo specifika, t. y. kad šio mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo veiksmus už mokesčių mokėtoją atlieka mokesčių administratorius. Pagal turimus duomenis konkretūs ginčo atveju mokesčių administratoriaus taikyti mokesčių tarifai savivaldybių buvo nustatyti iki 2012 m. pabaigos. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad tai, kad pačiame mokesčio įstatyme nebuvo nustatyta iki kada savivaldybių tarybos turėjo būti patvirtinti konkrečius mokesčio tarifus 2013 metams, negali būti vertinama kaip aplinkybė, sutrukdžiusi mokėtojui suprasti jo prievolės turinį, dydį, įvykdymo laiką, todėl ginčo atveju, Komisijos vertinimu, nors ir egzistavo atitinkamas teisinis neaiškumas, jis negali būti pripažintas apmokestinimo aiškumo principo pažeidimu ir pagrindu taikyti kitokius žemės mokesčio tarifus.

Apibendrinant išdėstytus motyvus, darytina išvada, kad mokesčių administratorius veikė savo kompetencijos ribose. Todėl pagrįstai, atsižvelgdamas į konkrečių savivaldybių tarybų, įgyvendinant jų išskirtinę kompetenciją, nustatytus žemės mokesčio tarifus, žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiavo Pareiškėjui 19031 Lt žemės mokestį už 2013 metus. Komisijos vertinimu, ginčo atveju, remiantis mokėtojo nurodomais motyvais, nėra jokio teisinio pagrindo, konstatuoti, kad konkretūs žemės mokesčio tarifai 2013 metams buvo nustatyti neteisėtai, neturint savivaldybių taryboms tokios kompetencijos, todėl

mokesčių administratoriaus žemės mokesčio deklaracijoje Pareiškėjui apskaičiuota žemės mokesčio suma tvirtintina.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-10-21 žemės mokesčio deklaracijoje apskaičiuotą 19031 Lt žemės mokestį.

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

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene