



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" SKUNDO**

2023 m. spalio d. Nr. S-2023/ (7-2023/142)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Andriaus Veniaus, F. D., išnagrinėjo UAB "B1" (toliau – Pareiškėja) 2023-08-04 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2023-07-19 sprendimo Nr. (21.222Mr) 299-10. Pareiškėjos atstovė advokato padėjėja B. N. bei Inspekcijos atstovas D. U. dalyvavo 2023-09-05 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja pateikė skundą Komisijai, kuriuo prašo pakeisti skundžiamą Inspekcijos sprendimą, t. y. visiškai ir pilnai atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 33 406,73 Eur avansinio pelno mokesčio (toliau – PM) delspinigių mokėjimo Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu, kai mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, taip pat remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais.

Skunde nesutinkama su skundžiamo sprendimo išvadomis, jog nenustatyta aplinkybių, pagrindžiančių Pareiškėjos nekaltumą dėl padaryto pažeidimo, kadangi pati Pareiškėja priėmė sprendimą keisti avansinio PM apskaičiavimo būdą. Skunde taip pat pažymėta, kad Inspekcija sprendime nieko nepasisakė dėl MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintų teisingumo ir protingumo kriterijų, kurie, Pareiškėjos nuomone, yra svarbūs šiame ginče. Skunde nurodomi argumentai dėl faktinių aplinkybių ir ginčo esmės (1), dėl atleidimo nuo delspinigių (2), taip pat dėl delspinigių įskaitymo (3).

1. Faktinės aplinkybės ir ginčo esmė

Pareiškėja, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 47 straipsnio nuostatomis, yra avansinio PM mokėtoja, kadangi Pareiškėjos metinės apmokestinamosios pajamos viršija 300 000 Eur. Apskaičiuoti delspinigiai susidarė dėl 2022-09-13 pateiktos 2022 m. avansinio PM deklaracijos (forma FR0430) ir 2023-06-12 patikslintos 2022 m. avansinio PM deklaracijos. Skunde paaiškinta, kad Pareiškėja, 2022-03-15 teikdama pirminę avansinio PM deklaraciją už 2022 m. I ir II ketvirčius, buvo pasirinkusi avansinį PM skaičiuoti pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, t. y. 2022 m. I ir II ketvirčio avansinis PM buvo apskaičiuojamas pagal metų, buvusių prieš praėjusius metus (2020 m.) rezultatus, kiekvieno ketvirčio avansinio PM suma sudarė ¼ faktiškai apskaičiuoto 2020 m. PM sumos. Pareiškėja 2022-03-15 pateiktoje avansinio PM deklaracijoje už 2022 m. I ir II ketvirčius deklaravo kiekvienam ketvirčiui tenkančią 8 195 Eur avansinio PM sumą.

Pareiškėjos teigimu, ji 2022-06-14 pateikė 2021 m. metinę pelno mokesčio deklaraciją (forma (duomenys neskelbtini) (toliau – PM deklaracija), kurioje deklaravo 487 282 Eur PM sumą, kuri, lyginant su 2020 m., išaugo kelis kartus. Pasak skundo, vertindama tai, kad pajamos 2021 m. išaugo daugiau kaip 3 kartus, lyginant su 2020 m. (2023-06-12 patikslintoje 2021 m. PM deklaracijoje deklaruota mokėtina 485 995 Eur PM suma, tuo tarpu 2020 m. PM deklaracijoje deklaruota mokėtina

32 780 Eur PM suma), be to, 2022 m. prognozuojamos pajamos taip pat buvo artimos 2021 m. pajamoms, Pareiškėja priėmė sprendimą pakeisti avansinio PM apskaičiavimo būdą, pasirenkant skaičiuoti avansinį PM pagal numatomą einamųjų mokesčių metų PM sumą. Pareiškėja nurodo, kad 2022-09-13 pateikė 2022 m. avansinio PM deklaraciją, kurioje deklaravo po 137 630 Eur avansinio PM už visus 2022 m. ketvirčius. Pareiškėja 2022-09-15 sumokėjo Inspekcijai 396 500 Eur avansinio PM sumą, kurią sudarė avansinis PM už 2022 m. III ketvirtį bei trūkstama suma (258 330 Eur) už 2022 m. I–II ketvirčius (137 630 Eur x 2 – 8 195 Eur x 2). 2022-12-13 Pareiškėja sumokėjo pavedimu 137 630 Eur avansinį PM už 2022 m. IV ketvirtį.

Kaip nurodyta skunde, Pareiškėja 2023-06-09 pateikė 2022 m. PM deklaraciją, kurioje buvo deklaruotas 1 246 299 Eur PM (2023-06-12 buvo pateikta patikslinta 2022 m. PM deklaracija, tačiau mokėtinas PM nesikeitė), t. y. beveik 2 kartus daugiau nei buvo prognozuota teikiant 2022 m. avansinio PM deklaracijas (pagal prognozes buvo planuojamas 688 150 Eur PM). Pareiškėja, pateikusi 2022 m. PM deklaraciją, tuo pačiu 2023-06-12 patikslino ir 2022 m. avansinio PM deklaraciją, deklaruodama kiekvieną ketvirtį 249 260 Eur avansinį PM (446 520 Eur daugiau). Pareiškėja 2023-06-08 sumokėjo pavedimu 692 156 Eur (skirtumas tarp sumokėto 2022 m. avansinio PM ir deklaruoto 2022 m. PM, taip pat ir 2021 m. papildomai deklaruotas PM – 1 287 Eur).

Pareiškėja nurodo, kad pateikus patikslintas 2022 m. avansinio PM deklaracijas buvo apskaičiuoti 33 406,73 Eur avansinio PM delspinigiai, kurie buvo įskaityti iš Pareiškėjos mokėtinų įmokų pagal Pareiškėjos deklaruotas mokesčines prievoles.

2. Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo

2.1 Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo nesant mokesčių mokėtojo kaltės

Remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, Pareiškėja nurodo, kad vertinant, ar taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytą 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.

Pareiškėjos nuomone, vykdydama avansinio PM prievoles, ji elgėsi atidžiai, rūpestingai ir apdariai. Prieš avansinio PM apskaičiavimo būdo pakeitimą vertino numatomas pajamas pagal 2022 m. pradžioje atliktą pajamų prognozę, vertinant sudarytas bei numatomas sudaryti transporto pirkimo–pardavimo sutartis. Pareiškėjos transporto priemonių, ypač sunkvežimių, pardavimai tiesiogiai priklauso nuo transporto priemonių gamintojo, kadangi pagal Pareiškėjos taikomą sunkvežimių pardavimo politiką, sunkvežimiai parduodami tik tada, kai jie yra pagaminami.

Kadangi Pareiškėjos didžiausia uždirbamų pajamų dalis yra sunkvežimių pardavimai, Pareiškėja 2022 m. 09–12 mėn. pagal numatomą sunkvežimių pardavimo planą (pagal gamintojo pagaminamų sunkvežimių kiekį) planavo parduoti 241 vnt. mažiau nei faktiškai pardavė, ko pasėkoje buvo uždirbta 2 085 000 Eur bendrojo pelno daugiau iš sunkvežimių pardavimų, taip pat 515 000 Eur bendrojo pelno daugiau iš kitos veiklos, kas būtent ir darė įtaką PM augimui 2022 m.

Pareiškėjos teigimu, ji niekaip negalėjo numatyti, kad 2022 m. gruodžio mėn. (parduota 505 vnt. daugiau, nei planuota) bus ne tik pasiektas sunkvežimių pardavimo planas, bet ir bus viršytas, nes per 2022 m. sausio–lapkričio mėn. sunkvežimių pardavimo planas buvo 3 951 vnt., o faktas – 3 470 vnt. (481 vnt. mažiau). Pareiškėja niekaip negalėjo nuspėti, kad sunkvežimių gamintojas sugebės pagaminti daugiau transporto priemonių nei buvo planuota.

Pasak skundo, būtina įvertinti, kad bendrai 2022 m. neigiamai komercinių transporto priemonių pardavimų tendencijai didelį vaidmenį turėjo ir tai, kad nuo 2020 m. pabaigos visame pasaulyje buvo jaučiamas precedento neturintis puslaidininkių trūkumas.

Be to, kaip nurodo Pareiškėja, 2022 m. infliacijos prognozės buvo atnaujintos keturis kartus, iš jų trys atsiliko nuo realių kainų augimo įverčių – kovo, birželio, rugsėjo ir gruodžio prognozuojama infliacija siekė atitinkamai 9 proc., 15,2 proc., 18,3 proc. ir 18,9 proc. Galutinė metinė 2022 m. infliacija, Eurostato (2023) duomenimis, sudarė 18,9 proc. Taigi, net institucijos,

turinčios stipriausius analitinius pajėgumus, 2022 m. nesugebėjo tiksliai prognozuoti makroekonominių rodiklių.

Pareiškėjos nuomone, ji negali būti baudžiama už tai, kad dėl nenumatytų aplinkybių (sunkvežimių gamyklos pajėgumų augimo) netiksliai suprognozavo 2022 m. pardavimo pajamas, ypatingai atsižvelgiant į tai, kad būdama sąžininga siekė kaip įmanoma anksčiau sumokėti į biudžetą PM, t. y. už tai, kad pakeitus avansinio PM mokėjimo būdą (pagal numatomą mokesčio laikotarpio PM), sumokėjo papildomai daugiau 534 130 Eur, kai pagal pirminę avansinio PM deklaraciją būtų sumokėjusi 32 780 Eur (16 kartų mažiau).

Apibendrinama Pareiškėja nurodo, jog tenkina MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, nes, pateikusi 2021 m. pelno mokesčio deklaraciją ir matydama išaugusias pajamas, savo iniciatyva pakeitė 2022 m. avansinio PM apskaičiavimo būdą, kad mokamas avansinis PM būtų maksimaliai teisingas valstybės biudžeto atžvilgiu, t. y. elgėsi kaip sąžiningas mokesčių mokėtojas.

2.2 Dėl atleidimo nuo delspinigių vadovaujantis teisingumo ir visuotinio privalomumo principais

Pareiškėjos teigimu, kad Inspekcija skundžiamame sprendime nepagrįstai nevertino MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinto principo – vieno iš galimo atleidimo nuo delspinigių pagrindo.

Pasak skundo, Pareiškėjos baudimas už tai, kad nesugebėjo prognozuoti pardavimo pajamų (ypatingai, kai didesnes pardavimo pajamas nulėmė paskutinio mokesčio laikotarpio mėnesio pardavimo pajamos), kai to nesugebėjo padaryti profesionalūs ekonomistai bei tarptautinės institucijos, nesuderinamas su teisingumo ir teisinės valstybės konstituciniais principais. Be to, delspinigių skaičiavimas, kai keičiamas avansinio PM apskaičiavimo būdas, siekiant savanoriškai anksčiau (dalimis) mokėti į biudžetą PM, prieštarauja teisingumo bei protingumo kriterijams.

Pareiškėja pažymi, kad tuo atveju, jeigu ji 2022-09-13 nebūtų pateikusi patikslintos avansinio PM deklaracijos, kurioje deklaravo naujai pasirinktą avansinio PM apskaičiavimo būdą, didžiąją dalį 2022 m. PM sumos būtų sumokėjusi tik po 2022 m. metinės PM deklaracijos pateikimo (iki 2023-06-15). Tai yra, Pareiškėjai, nepakeitus avansinio PM apskaičiavimo būdo, pagal 2023-06-09 pateiktą 2022 m. PM deklaraciją būtų kilusi prievolė sumokėti 1 213 519 Eur (1 246 299 Eur (2022 m. PM) – 32 780 Eur (2022 m. avansinis PM)). Pareiškėjai pakeitus avansinio PM apskaičiavimo būdą – biudžetas greičiau gavo 521 363 Eur (1 246 299 Eur (2022 m. PM) – 32 780 Eur (pirminė avansinio PM deklaracija) – 692 156 Eur (PM sumokėta pateikus 2022 m. PM deklaraciją)). Vadinasi, sprendimas pakeisti avansinio PM apskaičiavimo būdą buvo naudingas biudžetui ir Pareiškėja nesiekė naudotis valstybės pinigais, kaip teigia Inspekcija.

Pareiškėjos nuomone, tai, kad ji deklaravo avansinį PM pagal pasirinktą metodą, laikydama nustatytos tvarkos, kad, pateikusi PM deklaraciją už 2021 m. ir matydama išaugusias pajamas, nedelsdama pakeitė avansinio PM metodą, kad neturėjo objektyvių galimybių numatyti apmokestinamųjų pajamų augimo 2022 m. pabaigai, sudaro pagrindą atleisti ją (Pareiškėją) nuo PM delspinigių mokėjimo teisingumo ir protingumo principų pagrindu, kas atitiktų tiek MAĮ 8 straipsnio 3 dalies, tiek teismų praktikos nuostatas.

3. Dėl delspinigių įskaitymo

Inspekcija, apskaičiavusi 33 406,73 Eur PM delspinigius, automatiškai įskaitė juos iš Pareiškėjos mokėtinų įmokų pagal deklaruotas mokesčio prievoles. Pareiškėjos įsitikinimu, automatinis mokesčių administratoriaus sistemos veiksmas, kuris nepriklausė nuo Pareiškėjos valios, negali lemti teisės į atleidimą nuo delspinigių panaikinimo. Tą pripažino ir Inspekcija savo sprendime, niekaip nepaneigdama šių Pareiškėjos prašyme atleisti nuo delspinigių išsakytų argumentų. Pareiškėjos nuomone, ginčo tarp šalių dėl šios nuostatos netaikymo nekyla, todėl Pareiškėja skunde Komisijai dėl to plačiau nepasisako (esant poreikiui žiūrėti Pareiškėjos prašymą Inspekcijai atleisti nuo delspinigių mokėjimo).

Inspekcija skundžiamu sprendimu, vadovaudamasi MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto, 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktų bei Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių¹ (toliau – Atleidimo taisyklės) 7 punkto nuostatomis, neatleido Pareiškėjos nuo 33 406,73 Eur avansinio PM delspinigių.

Skundžiamame sprendime išvardinti aukščiau minėtuose MAĮ straipsniuose nurodyti atleidimo nuo delspinigių pagrindai, taip pat nurodytos MAĮ įtvirtintos mokesčių mokėtojų pareigos (MAĮ 40 straipsnio 1 dalies 4–5 punktai, 81 straipsnio 1 dalis) ir akcentuota, kad už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas, jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas ir jas tinkamai vykdyti. Tam, kad būtų galima taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą, Pareiškėja turi nurodyti bei įrodymais pagrįsti tokias aplinkybes, kurias būtų galima pripažinti objektyviomis kliūtimis sumokėti mokesčius.

Kaip nurodė Inspekcija, PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 2 punkte nustatyta, kad avansinio PM apskaičiuota suma pagal numatytą mokestinio laikotarpio PM sumą turi sudaryti ne mažiau kaip 80 procentų faktiškos metinio PM sumos. Jeigu avansinio PM deklaracijoje apskaičiuota PM suma yra mažesnė kaip 80 proc. metinėje PM deklaracijoje apskaičiuotos PM sumos, nuo kiekvieną mokestinių metų ketvirtį nesumokėtos avansinio PM sumos skaičiuojami delspinigiai MAĮ nustatyta tvarka. Avansinio PM deklaracijos užpildymo taisyklių² VII skyriaus, kuris reglamentuoja deklaracijų tikslinimą, 33.3 punkte nustatyta, kad deklaracija tikslinama, kai vienetas, pasirinkęs avansinį PM mokėti pagal numatomą mokestinio laikotarpio PM sumą, nustato, kad einamųjų metų avansinio PM suma sudarys mažiau (daugiau) kaip 80 proc. faktiškos metinio PM sumos. Pagal minėtų avansinio PM deklaracijos užpildymo taisyklių 33.4 punktą mokesčių mokėtojas gali vieną kartą per mokestinį laikotarpį ne vėliau kaip iki einamųjų mokestinių metų devinto mėnesio penkioliktos dienos pakeisti avansinio PM apskaičiavimo būdą teikdamas iš naujo užpildytą deklaraciją.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėja pati priėmė sprendimą pakeisti avansinio PM apskaičiavimo būdą, 2022-09-13 teikdama iš naujo užpildytą avansinio PM deklaraciją, dėl ko 2022 m. I–II ketvirčių deklaruota avansinio PM suma padidėjo 258 870 Eur suma. Taip pat, ženkliai padidėjus 2022 m. pelniui, lyginant su prognozuojamu veiklos rezultatu, Pareiškėjai atsirado prievolė patikslinti laikotarpio avansinio PM sumą, kuri sudarytų ne mažiau kaip 80 procentų faktiškos metinio PM sumos. Dėl 2023-06-12 avansinio PM deklaracijos patikslinimo 2022 m. I–IV ketvirčių avansinio PM suma padidėjo 446 520 Eur. Dėl 2022-09-13 avansinio PM deklaracijos pateikimo pakeitus avansinio PM skaičiavimo būdą bei 2023-06-12 avansinio PM deklaracijos patikslinimo nuo kiekvieną mokestinių metų ketvirtį laiku nesumokėtos (patikslintos) avansinio PM sumos buvo apskaičiuoti delspinigiai.

Atsižvelgiant į tai, Inspekcijos teigimu, nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjos pozicija, kad jai delspinigiai priskaičiuoti nepagrįstai, dėl ko Pareiškėja laikytina nekalta dėl padaryto pažeidimo.

Skundžiamame sprendime taip pat pažymėta, kad Pareiškėjos nurodytos aplinkybės nelaikytinos nenugalimos jėgos pasireiškimu ir nesudaro pagrindo atleisti ją nuo priskaičiuotų delspinigių pagal 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą. Dėl atleidimo nuo delspinigių dėl žalos nebuvimo pagrindo nurodyta, kad biudžetui žala nepadaroma, kai mokesčio ar kitų mokesčių, kurių MAĮ 87 straipsnis nedraudžia įskaityti į priskaičiuotą mokestį, permoka yra didesnė už priskaičiuotus mokesčius ir / ar priskaičiuotas su juo susijusias sumas. MAIS duomenimis, Pareiškėjai delspinigiai buvo apskaičiuoti jau įvertinus jos turėtas mokesčių permokas, todėl nėra pagrindo Pareiškėjos atleisti nuo priskaičiuotų mokesčių delspinigių pagal 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Taip pat nenustatyta aplinkybių, jog Pareiškėja mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar dėl mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos, todėl Pareiškėja neatleistina nuo priskaičiuotų delspinigių pagal 141 straipsnio 1 dalies 4 punktą.

¹ Patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (2012-10-01 įsakymo Nr. VA-89 redakcija).

² Avansinio pelno mokesčio deklaracijos FR0430 formos užpildymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2002-10-08 įsakymu Nr. 289 (toliau- avansinio PM deklaracijos užpildymo taisyklės).

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

Skundžiamas Inspekcijos 2023-07-19 sprendimas Nr. (21.222Mr) 299-10 yra tvirtintinas. Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta Pareiškėją atleisti nuo apskaičiuotų ir įskaitytų 33 406,73 Eur avansinio PM delspinigių (toliau – ginčo delspinigiai).

MAĮ 100 ir 141 straipsniai bei Atleidimo taisyklės numato atvejus, kai mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo mokesčio baudų ir delspinigių sumokėjimo. Iš Pareiškėjos skundo ir Pareiškėjos atstovės Komisijos 2023-09-05 posėdyje išdėstytos pozicijos matyti, jog mokesčių mokėtoja prašo būti atleista nuo ginčo avansinio PM delspinigių sumokėjimo, vadovaujantis 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto pagrindu, kai mokesčių mokėtojas nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo, bei remiantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo ir protingumo kriterijais. Taip pat skunde išdėstyti argumentai, jog Inspekcija ginčo 33 406,73 Eur PM delspinigius automatiškai įskaitė iš Pareiškėjos sumokėtų įmokų pagal deklaruotas mokestines prievoles. Pareiškėjos įsitikinimu, automatinis mokesčių administratoriaus sistemos veiksmas negali lemti teisės į atleidimą nuo delspinigių panaikinimo.

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, Komisija apsibrėš mokestinio ginčo ribas. MAĮ 100 straipsnio „Atleidimas nuo delspinigių“ 1 dalyje įtvirtinta sąlyga, jog mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies. Prašymą atleisti nuo ginčo delspinigių Pareiškėja Inspekcijai pateikė 2023-06-30. Inspekcija el. paštu 2023-10-06 Komisijai pateikė informaciją, kad ginčo delspinigiai buvo įskaityti 2023-06-13 iš Pareiškėjos 2023-06-08 sumokėtos 692 156,00 Eur mokestinių prievolių sumos, t. y. iki prašymo atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių pateikimo. Tačiau V. U. pateiktą prašymą atleisti nuo įskaitytų delspinigių išnagrinėjo ir priėmė skundžiamą sprendimą, t. y. mokesčių administratorius neatsižvelgė į aukščiau minėtą MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą sąlygą, jog mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas tik nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų) delspinigių ar jų dalies. Vadinasi ginčo, kaip teisingai skunde nurodė Pareiškėja, dėl šios nuostatos netaikymo nekyla. Atsižvelgusi į tai, kad Komisija nagrinėja mokestinius ginčus, kylančius tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus (MAĮ 151 straipsnio 1 dalies 1 punktas), o skundžiamu sprendimu Inspekcija sprendė dėl Pareiškėjos atleidimo nuo apskaičiuotų ir įskaitytų 33 406,73 Eur avansinio PM delspinigių, Komisija šiame sprendime pasisakys ir spręs dėl šio Inspekcijos sprendimo pagrįstumo neatleidimo nuo ginčo delspinigių aspektu.

Komisija, vertindama Pareiškėjos skunde ir atstovės Komisijos posėdžio metu išdėstytus atleidimo nuo delspinigių pagrindus, pastebi, jog MAĮ 40 straipsnis įtvirtina bendrąsias mokesčių mokėtojo pareigas (laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę, teisingai, vadovaujantis mokesčių įstatymais, apskaičiuoti jos dydį, laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (MAĮ 40 straipsnio 1, 4, 5 punktai), o PMĮ 47, 51 straipsnių nuostatos nustato pareigą mokėtojui nustatyta tvarka apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti avansinį PM. Mokesčių mokėtojui, nevykdančiam ar netinkamai vykdančiam įstatymo leidėjo nustatytas pareigas ir dėl to laiku nepervedant priklausancio mokesčio ar jo dalies į valstybės biudžetą, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius.

Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad Pareiškėja, vadovaudamasi PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 1 punktu, buvo pasirinkusi avansinio PM sumą apskaičiuoti pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, kai avansinis PM už pirmuosius šešis mokestinio laikotarpio mėnesius apskaičiuojamas pagal faktiškai apskaičiuotą PM sumą už mokestinį laikotarpį, buvusį prieš praėjusį mokestinį laikotarpį, t. y. Pareiškėja už 2022 metus buvo pasirinkusi avansinio PM sumą apskaičiuoti pagal 2020 metų veiklos rezultatus, kai kiekvieno ketvirčio avansinio PM suma sudarė ¼ faktiškai apskaičiuoto 2020 metų PM sumos. Pareiškėja 2022-03-15 pateikė pirminę avansinio PM deklaraciją už 2022 m. I ir II ketvirčius ir deklaravo kiekvienam ketvirčiui tenkančią 8 195 Eur avansinio PM sumą. Tačiau 2022-06-14 pateiktoje 2021 m. metinėje PM deklaracijoje deklaravo 487 282 Eur PM sumą, kuri, lyginant su 2020 m., išaugo kelis kartus. Vertindama tai, kad pajamos 2021 m. išaugo

daugiau kaip 3 kartus, lyginant su 2020 m., be to, 2022 m. prognozuojamos pajamos taip pat buvo artimos 2021 m. pajamoms, Pareiškėja pakeitė avansinio PM apskaičiavimo būdą ir pasirinko skaičiuoti avansinį PM pagal numatomą einamųjų mokesčių metų PM sumą (PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 2 punktas). Pareiškėja 2022-09-13 pateikė 2022 m. avansinio PM deklaraciją, kurioje deklaravo po 137 630 Eur avansinio PM už visus 2022 m. ketvirčius ir 2022-09-15 sumokėjo 396 500 Eur avansinio PM sumą, kurią sudarė avansinis PM už 2022 m. III ketvirtį bei trūkstanta suma (258 330 Eur) už 2022 m. I–II ketvirčius. 2022-12-13 Pareiškėja sumokėjo 137 630 Eur avansinį PM už 2022 m. IV ketvirtį. Nustatyta, kad Pareiškėja 2023-06-09 pateiktoje 2022 m. PM deklaracijoje deklaravo 1 246 299 Eur PM, t. y. beveik 2 kartus daugiau nei buvo prognozuota teikiant 2022 m. avansinio PM deklaracijas (pagal prognozes buvo planuojamas 688 150 Eur PM). Atsižvelgusi į tai, Pareiškėja 2023-06-12 patikslino ir 2022 m. avansinio PM deklaraciją, deklarodama kiekvieną ketvirtį 249 260 Eur avansinį PM (446 520 Eur daugiau), bei 2023-06-08 sumokėjo 692 156 Eur (skirtumas tarp sumokėto 2022 m. avansinio PM ir deklaruoto 2022 m. PM, taip pat ir 2021 m. papildomai deklaruotas PM – 1 287 Eur). Dėl 2022-09-13 avansinio PM deklaracijos pateikimo pakeitus avansinio PM skaičiavimo būdą bei 2023-06-12 avansinio PM deklaracijos patikslinimo nuo kiekvieną mokesčių metų ketvirtį laiku nesumokėtos (patikslintos) avansinio PM sumos mokesčių administratorius Pareiškėjai apskaičiavo ginčo delspinigius. Pareiškėjai pateikus prašymą atleisti nuo avansinio PM delspinigių, Inspekcija skundžiamu sprendimu šio prašymo netenkino, motyvuojant tuo, jog Pareiškėja neįrodė egzistuojant MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 3 punkte bei 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodyto atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindo, t. y. jog ji nėra kalta dėl padaryto pažeidimo. Skundžiamame sprendime taip pat konstatuota, jog Pareiškėja neatleistina nuo ginčo delspinigių pagal 141 straipsnio 1 dalies 2–4 punktus.

Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjo atstovė, visų pirma, pažymėjo, jog dėl nagrinėjamu atveju taikytinų teisės aktų nuostatų ir MAĮ nuostatų taikymo ginčo nėra. Antra, pasak Pareiškėjos atstovės, ginčas nagrinėtinas Pareiškėjos neatleidimo nuo avansinio PM delspinigių aspektu. Įvertinus šias aplinkybes, Komisija dėl PMĮ 47 straipsnio ir avansinio PM deklaracijos užpildymo taisyklių nuostatų, reglamentuojančių avansinio PM apskaičiavimo būdus, jų (būdų) pasirinkimo laiką, mokesčių mokėtojų teisę keisti pasirinktą būdą, avansinio PM deklaracijų užpildymo ir pateikimo tvarką, detaliau nepasisakys. Juolab, kad ir mokesčių administratorius jokių pažeidimų Pareiškėjos veikloje teikiant avansinio PM deklaracijas nenustatė. Ginčo atveju Komisija spręs, ar Pareiškėjos skunde ir Pareiškėjos atstovės Komisijos posėdžio metu nurodytos aplinkybės gali būti pagrindas atleisti Pareiškėja nuo ginčo delspinigių, nesant jos kaltės (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktas) bei remiantis teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis).

Dėl atleidimo nuo delspinigių mokėjimo nesant mokesčių mokėtojo kaltės

Pareiškėjos nuomone, yra tenkinama MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostata, nes, pateikusi 2021 metų PM deklaraciją ir matydama išaugusias pajamas, Pareiškėja savo iniciatyva pakeitė 2022 metų avansinio PM apskaičiavimo būdą, kad mokamas avansinis PM būtų maksimaliai teisingas valstybės biudžeto atžvilgiu, t. y. elgėsi kaip sąžiningas mokesčių mokėtojas.

LVAT praktikoje išaiškinta, kad sprendžiant atleidimo nuo avansinio pelno mokesčio delspinigių klausimą, gali būti svarbi ir mokesčio mokėtojos kaltės pusė (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktas; 2019-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-364-968/2019). Teismas nurodė, kad iš šio teisinio reguliavimo matyti, kad šioje teisės normoje yra įtvirtintos tik bendro pobūdžio taisyklės, visų pirma, nustatančios įrodinėjimo naštos tarp mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus paskirstymą, pagal kurią pareiga įrodyti teisiškai reikšmingas aplinkybes tenka mokesčio mokėtojui. Vertinant šioje teisės normoje nustatytą sąlygą – mokesčio mokėtojas turi būti nekaltas dėl padaryto pažeidimo – jos apibrėžtumo aspektu, matyti, kad ši sąlyga yra abstraktaus pobūdžio, nekonkretizuojant kokios aplinkybės kiekvienu konkrečiu atveju patvirtina šios sąlygos buvimą ar nebuvimą. Aplinkybės, kurios konkretizuoja mokesčio mokėtojo kaltės buvimą ar nebuvimą dėl skirtingų mokesčių įstatymų pažeidimų, gali būti skirtingos, nes šių aplinkybių pobūdis, apimtis ir pan., gali būti sąlygotas tų specialiųjų teisės normų reikalavimų, kurios reglamentuoja atitinkamus mokesčius (žiūrėti,

pavyzdžiui, 2011-06-27 nutartį adm. byloje Nr. A438-2122/2011). 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 (žiūrėti, pavyzdžiui, 2015-02-09 nutartį adm. byloje Nr. A-81-261/2015).

Kaip minėta, Pareiškėja 2022 metų pradžioje buvo pasirinkusi avansinį PM skaičiuoti pagal praėjusių metų (2020 metų) veiklos rezultatus (PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 1 punktą), kai kiekvieno 2022 metų ketvirčio avansinio PM suma sudarė ¼ faktiškai apskaičiuoto 2020 metų PM sumos (po 8 195 Eur). 2022-09-13 teikdama iš naujo užpildytą avansinio PM deklaraciją, Pareiškėja pakeitė avansinio PM apskaičiavimo būdą, t. y. priėmė sprendimą avansinį pelno mokesčių mokėti kas ketvirtį pagal numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą, t. y. po 137 630 Eur avansinio PM už visus 2022 m. ketvirčius (PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 2 punktą). Šios aplinkybės patvirtina ir dėl to ginčo nėra, kad Pareiškėja žinojo, jog tokiu būdu apskaičiuota avansinio PM apskaičiuota suma turi sudaryti ne mažiau kaip 80 procentų faktiškos metinio PM sumos, o, jeigu avansinio PM deklaracijoje apskaičiuota PM suma yra mažesnė kaip 80 proc. metinėje PM deklaracijoje apskaičiuotos PM sumos (*kaip šiuo atveju ir įvyko – 2022 m. PM deklaracijoje deklaruotas 1 246 299 Eur PM, t. y. beveik 2 kartus daugiau nei buvo prognozuota teikiant 2022 m. avansinio PM deklaracijas*), nuo kiekvieną mokestinių metų ketvirtį nesumokėtos avansinio PM sumos skaičiuojami delspinigiai MAĮ nustatyta tvarka. Taigi, pati Pareiškėja savarankiškai priėmusi sprendimą pakeisti avansinio PM apskaičiavimo būdą, prisiėmė ir visą su tuo susijusią mokestinę riziką. Vadinas nėra pagrindo sutikti, kad Pareiškėja turėtų būti laikoma nekalta dėl padaryto pažeidimo.

Pareiškėjos skunde ir posėdžio metu Pareiškėjos atstovės nurodytos aplinkybės, kad Pareiškėja dėl sunkvežimių gamyklos pajėgumų augimo negalėjo tiksliai suprognozuoti 2022 m. pardavimo pajamas, kad 2022 m. infliacijos prognozės buvo atnaujintos keturis kartus ir net institucijos, turinčios stipriausius analitinius pajėgumus, 2022 m. nesugebėjo tiksliai prognozuoti makroekonominių rodiklių, kad nuo 2020 metų pabaigos visame pasaulyje buvo jaučiamas puslaidininkių trūkumas ir tai turėjo įtakos 2022 metų neigiamai komercinių transporto priemonių pardavimų tendencijai, Komisijos nuomone, yra labiau sietinos su subjektyvių, o ne objektyvių aplinkybių buvimu. Viešai prieinamais duomenimis, Pareiškėja įregistruota 2001-10-08³, t. y. turinti pakankamai didelę patirtį vykdant ūkinę veiklą. Juolab, kad tiek skunde, tiek posėdžio metu akcentavo, jog, jei būtų nepakeitusi avansinio PM apskaičiavimo būdo, PM būtų sumokėjusi tik po metinės PM deklaracijos už 2022 metus patiekimo (iki 2023-06-15) ir delspinigiai nebūtų skaičiuojami. Be to, avansinio PM deklaracijos užpildymo taisyklių 33.2 punkte nustatyta, jog, kai vienetą, pasirinkęs avansinį PM mokėti pagal numatomą mokestinio laikotarpio PM sumą, nustato, kad einamųjų metų avansinio PM suma sudarys mažiau kaip 80 proc. faktiškos metinio PM sumos, jis gali patikslinti deklaraciją. Komisijos vertinimu, Pareiškėja 2022 m. gruodžio mėn. jau žinodama apie ženkliai išaugusias pardavimo pajamas, taip pat žinodama apie gresiančias mokestines pasekmes, t. y. delspinigių skaičiavimą, pasirinkus avansinio PM apskaičiavimą pagal numatomą einamųjų mokestinių metų PM sumą, veikdama kaip pakankamai rūpestingas ir apdairus mokesčių mokėtojas, vadovaudamasis minėtomis avansinio PM deklaracijos užpildymo taisyklių nuostatomis, galėjo anksčiau pateikti patikslintą avansinio PM deklaraciją, nurodant prognozuojamą PM sumą. Primintina, Pareiškėja patikslintą avansinio PM deklaraciją pateikė tik 2023-06-12. Egzistuojant tokio pobūdžio aplinkybėms, Komisijos vertinimu, delspinigiai apskaičiuoti dėl Pareiškėjos pareigos elgtis pakankamai atidžiai, rūpestingai ir apdariai nevykdymo. Pareiškėja neįrodė, jog egzistuoja teisinės sąlygos atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte įtvirtintu pagrindu.

³ https://rekvizitai.vz.lt/imone/veho_lietuva/juridinis-asmuo/

Dėl atleidimo nuo delspinigių vadovaujantis teisingumo ir visuotinio privalomumo principais

Pareiškėjos teigimu, tai, kad ji deklaravo avansinį PM pagal pasirinktą metodą laikydama nustatytos tvarkos, kad, pateikusi PM deklaraciją už 2021 m. ir matydama išaugusias pajamas, nedelsdama pakeitė avansinio PM metodą, kad neturėjo objektyvių galimybių numatyti apmokestinamųjų pajamų augimo 2022 m. pabaigai, sudaro pagrindą atleisti ją nuo avansinio PM delspinigių mokėjimo teisingumo ir protingumo principų pagrindu.

LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių (baudų) klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus. Ginčijamame sprendime nurodyta, jog vadovaujantis minėto Teismo praktika, atleidimas nuo delspinigių (jų dalies) MAĮ 8 straipsnio 3 dalies pagrindu (taikant protingumo ir teisingumo kriterijus) paprastai taikomas tik esant išskirtinėms aplinkybėms, nulemtomis norminių aktų reikalavimų neatitinkančių mokesčių administratoriaus veiksmų, jo neveikimo arba tais atvejais, kai yra akivaizdu, kad apskaičiuoti delspinigiai dėl savo dydžio būtų neadekvatūs mokesčių mokėtojo padarytam pažeidimui, taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimo padarymo aplinkybės, mokesčių mokėtojo elgesys.

Komisija susipažinusi su Pareiškėjos ir Inspekcijos pozicijomis, šiame sprendime aptarusi avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimus būdus bei pripažinus aplinkybę, jog Pareiškėja turėjo galimybę nekeisti avansinio PM deklaracijoje 2022 metų pradžioje pasirinkto mokesčio apskaičiavimo būdo, o 2022-09-13 pakeitusi ir pasirinkusi avansinį PM mokėti pagal numatomą mokestinio laikotarpio PM sumą ir 2022 m. gruodžio mėn. jau žinodama apie ženkliai išaugusias pardavimo pajamas, galėjo anksčiau pateikti patikslintą avansinio PM deklaraciją, nurodant prognozuojamą PM sumą, tačiau to nepadarė, kas suponuoja išvadą, kad Pareiškėjos veiksmai sąlygoti jos pačios, todėl taikyti protingumo ir teisingumo kriterijų bei šį konkretų atvejį aiškinti kitaip, nei aptarta šiame Komisijos sprendime, nėra pagrindo. Pareiškėjos teiginiai, jog, nepakeitusi avansinio PM mokėjimo būdo, didžiąją dalį 2022 m. PM sumos būtų sumokėjusi tik po 2022 m. metinės PM deklaracijos pateikimo (iki 2023-06-15) ar, kad sprendimas pakeisti avansinio PM apskaičiavimo būdą buvo naudingas valstybės biudžetui yra laikytini deklaratyviais ir taip pat nesudaro pagrindo taikyti protingumo ir teisingumo kriterijų.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 100 straipsnio 2 dalimi, 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 2023-07-19 sprendimą Nr. (21.222Mr) 299-10.
2. Neatleisti Pareiškėjos nuo apskaičiuotų ir įskaitytų 33 406,73 Eur avansinio PM delspinigių.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti 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 narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė