



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „U. V.“ SKUNDO**

2023 m. gruodžio d. Nr. S- (7-2023/167)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos narės, pavaduojančios Komisijos pirmininką, Rasos Stravinskaitės, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Andriaus Veniaus (pranešėjas), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „U. V.“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2023-10-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2023-09-21 sprendimo Nr. 69-72 (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos įgalioti atstovai S. B. ir V. G., Atsakovo atstovas N. P. dalyvavo 2023-10-24 Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Bendrovė prašo Komisijos panaikinti skundžiamą sprendimą bei atleisti Pareiškėją nuo įskaitytų 46 214,10 Eur avansinio pelno mokesčio delspinigių.

Skunde nurodoma, kad Inspekcija skundžiamu sprendimu nusprendė neatleisti Bendrovės nuo papildomai apskaičiuotų ir įskaitytų 46 214,10 Eur avansinio pelno mokesčio delspinigių mokėjimo.

Dėl delspinigių įskaitymo

Bendrovė pažymi, kad niekada nemokėjo 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigių, nėra jokių tai patvirtinančių įrodymų. Bendrovė neturėjo ketinimo mokėti delspinigius iki kol nebus nustatytos jų atsiradimo priežastys. Sužinojusi apie priskaičiuotus mokesčio delspinigius Bendrovė pateikė prašymą atleisti nuo jų.

Bendrovė akcentuoja, kad pinigų sumokėjimas (kurį įtakoja Bendrovė) ir įskaitymas (kuriam Bendrovė neturi įtakos) yra atskiri savarankiški procesai, kuriuos Inspekcija nepagrįstai sutapatina.

Inspekcija Bendrovei priskaičiuotą 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigių sumą vienašališkai, net neinformavusi Bendrovės, įskaitė iš Bendrovės anksčiau sumokėtų mokesčių permokų (įmokos kodu 1001), kurios buvo skirtos kitiems mokesčiams padengti. Apie tai detaliam pasisakė Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Klaipėdos AVMI) 2023-08-18 sprendime Nr. (27.13 Mr)-KD13-91.

Bendrovė laikosi nuomonės, kad Inspekcija nepagrįstai 46 214,10 Eur delspinigių įskaitymą kvalifikavo kaip mokesčio sumokėjimą ir neteisingai taikė Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 100 straipsnio 1 dalies 1 punkto ir Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144, (toliau – Atleidimo taisyklės), 7 punkto nuostatas „mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies <...>“.

Dėl atleidimo nuo delspinigių

Bendrovė skunde pažymi, kad visada laiku deklaravo ir mokėjo pelno mokestį ta apimtimi, kurią galėjo protingai numatyti.

Bendrovė akcentuoja, kad vykdant įprastą veiklą 2022 m. IV ketvirtį dėl verslo aplinkos neapibrėžtumo ir dinamiškumo (plačiau pasisakyta Bendrovės 2023-07-26 prašyme) gautos neprognozuojamos, neįprastai didelės apimties pajamos ir pelnas, o pelno mokesčio koregavimas po 2022-09-15 pagal galiojančius teisės aktus jau negalėjo būti atliktas iki pat galutinio faktinio pelno mokesčio paskaičiavimo ir sumokėjimo tik kitų metų II ketvirtį.

Bendrovė pažymi, kad Inspekcija nenurodė, kaip, laikantis galiojančių teisės aktų nuostatų, Bendrovė turėjo pasielgti susiklosčiusioje situacijoje. Akivaizdu, įstatymų leidėjas nenumatė aplinkybės, kad paskutinis ataskaitinių metų ketvirtis apyvartos ir pelno atžvilgiu gali žymiai skirtis nuo ankstesnių tų pačių metų ketvirčių, ir atitinkamai nenumatė galimybes koreguoti avansinio pelno mokesčio deklaracijos ir laiku sumokėti mokesť. Taigi, Bendrovė susiklosčiusioje situacijoje, ne dėl savo kaltės, neturėjo jokios galimybės išvengti teisės aktų pažeidimo.

Bendrovė pažymi, kad gavus neprognozuojamai didesnę pelną, naudą gavo ir visuomenė, žymiai didesnių sumokėtų, ne tik pelno, bet ir kitų mokesčių pavidalu. Skunde akcentuojama, kad Bendrovė sumokėjo visą pelno mokesť iškart po to, kai tiksliai jį apskaičiavo – 2023-06-15, ką patvirtina ir Inspekcija.

Bendrovė pažymi, kad susiklosčiusios aplinkybės nebuvo Bendrovės sąmoningų ar aplaidžių veiksmų rezultatas, nepriklausė nuo Bendrovės valios, Bendrovė nėra kalta dėl padaryto pažeidimo, todėl prašo atleisti nuo pelno mokesčio delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytu pagrindu.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Klaipėdos AVMI 2023-08-18 sprendimą Nr. (27.13 Mr) KD13-91, kuriuo Pareiškėja neatleista nuo papildomai apskaičiuotų ir sumokėtų 46 214,10 Eur avansinio pelno mokesčio delspinigių mokėjimo.

Sprendime nurodyta, kad Elektroninio deklaravimo sistemos (toliau – EDS) duomenimis, Pareiškėja Avansinio pelno mokesčio deklaraciją (forma – FR0430) už 2022 metus pateikė 2022-06-13. Pareiškėja numatomą einamųjų mokesťinių metų pelno mokesčio sumą už 2022 metus apskaičiavo mokėti į biudžetą kas ketvirtį po 15 000 Eur (60 000 Eur / 4) avansinio pelno mokesčio. Pareiškėja, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 47 straipsnio 6 punkto nuostatomis, deklaruotą avansinį pelno mokesť (po 15 000 Eur kas ketvirtį) į biudžetą turėjo sumokėti kas ketvirtį, t. y. 2022-03-15, 2022-06-15, 2022-09-15, 2022-12-15.

Nustatyta, kad Pareiškėja 15 000 Eur sumą, kurią turėjo sumokėti iki 2022-03-15, sumokėjo: 451 Eur suma įskaityta 2022-05-01 iš PVM permokos ir 14 549 Eur suma sumokėta 2022-06-14. 15 000 Eur sumas už II, III ir IV ketvirčius, kurias turėjo sumokėti 2022-06-15, 2022-09-15, 2022-12-15, Pareiškėja sumokėjo 2023-06-14.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad 2023-06-16 Pareiškėja pateikė patikslintą avansinio pelno mokesčio deklaraciją už 2022 metus ir kiekvieną ketvirtį deklaravo po 143 661 Eur avansinio pelno mokesčio, t. y. papildomai po 128 661 Eur. Nustatyta, kad papildomai deklaruota 128 661 Eur avansinio pelno mokesčio suma už I ketvirtį buvo įskaityta iš mokėjimų 2022-06-14 – 15 000 Eur, 2022-07-22 – 679,99 Eur, 2022-09-13 – 14 318,01 Eur, 2022-11-25 – 5 681,99 Eur, 2022-12-12 – 9 318,01 Eur, 2023-06-14 – 83 661 Eur ir 2 Eur įskaityti 2022-08-01 iš PVM permokos. Po 128 661 Eur avansinis pelno mokesťis už II ir III ketvirčius sumokėtas 2023-06-14. Už IV ketvirtį papildomai deklaruota 128 661 Eur suma įskaityta iš mokėjimų 2023-06-14 – 93 219,03 Eur, 2023-06-15 – 35 441,97 Eur.

Vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu ir 97 straipsniu, už pavėluotai deklaruotą ir laiku nesumokėtą 2022 metų avansinį pelno mokesť už laikotarpį nuo 2022-03-16 iki 2023-06-15 Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigiai.

Dėl delspinigių apskaičiavimo

Inspekcija, remdamasi PMĮ 47 ir 51 straipsniais, sprendime pažymi, kad avansinis pelno mokesťis gali būti apskaičiuojamas dviem būdais: 1) pagal praėjusių metų veiklos rezultatus; arba 2) pagal numatomą einamųjų mokesťinių metų pelno mokesčio sumą. Kiekvienų mokesťinių metų pradžioje vienetas pasirenka avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą (vieną iš šio PMĮ

47 straipsnio 2 dalyje nurodytųjų), kurių taikoma (einamųjų) mokestinių metų avansinio pelno mokesčio sumoms apskaičiuoti. Pasirinktą avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą ir nustatytą tvarką vienetas gali pakeisti vieną kartą per mokestinį laikotarpį, vadovaudamasis Avansinio pelno mokesčio deklaracijos FR0430 formos užpildymo taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2002-10-08 įsakymu Nr. 289.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja, vadovaudamasi PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 2 punktu, buvo pasirinkusi avansinio pelno mokesčio sumą apskaičiuoti pagal numatomą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą, o tai reiškia, kad apskaičiuota avansinio pelno mokesčio suma pagal numatytą mokestinio laikotarpio pelno mokesčio sumą turi sudaryti ne mažiau kaip 80 procentų faktiškos metinio pelno mokesčio sumos. Tokiu teisiniu reglamentavimu Įstatymų leidėjas siekė, jog tam tikru mokestinio laikotarpio metu (kas ketvirtį) valstybės biudžetas iš ūkio subjektų (kuriems pagal PMĮ nuostatas nustatyta pareiga mokėti avansinį pelno mokestį) gautų pajamų iš sumokėto avansinio pelno mokesčio. Iš kitos pusės toks pelno mokesčio mokėjimo būdas taip pat sudaro galimybę mokesčių mokėtojui išskaidyti pelno mokesčio sumokėjimo našą, jį sumokant dalimis.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja numatomą einamųjų mokestinių metų pelno mokesčio sumą už 2022 metus turėjo sumokėti kas ketvirtį, t. y. 2022-03-15, 2022-06-15, 2022-09-15, 2022-12-15, tačiau sumokėjo pavėluotai, t. y. už I ketvirtį – 2022-06-14, 2022-07-22, 2022-09-13, 2022-11-25, 2022-12-12, 2023-06-14, 2022-08-01; už II ketvirtį ir III ketvirtį sumokėta 2023-06-14; už IV ketvirtį 2023-06-14, 2023-06-15, Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigiai.

Del delspinigių įskaitymo

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad 46 214,10 Eur delspinigiai buvo įskaityti (sumokėti) iš Pareiškėjos 2023-06-15 įmokos kodu 1001 Inspekcijai sumokėtų sumų (viso 252 136 Eur).

Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymą reglamentuoja MAĮ 84 straipsnis, o šio straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojo sumokėtos sumos įskaitomos pagal mokėjimo nurodyme mokesčių mokėtojo nurodytą įmokos kodą. Mokesčių mokėtojo į Inspekcijos biudžeto pajamų surenkamąsias sąskaitas sumokėtų mokesčių, baudų už administracinius nusižengimus, pagal vykdomuosius dokumentus valstybės naudai išieškotinių sumų, rinkliavų, baudų, paskirtų pagal MAĮ ar kitus mokesčių įstatymus, ir kitų įmokų įskaitymo, mokesčių mokėjimo prievolių dydžių skirtumų, susidariusių pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus, ir mokėjimo prievolės dokumente apskaičiuotų gražintinių sumų tvarkymo principus nustato Inspekcijos viršininko 2004-12-20 įsakymu Nr. VA-193 patvirtintos Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklės (toliau – Įskaitymo taisyklės). Įskaitymo taisyklių 9 punkte nustatyta mokesčių mokėtojo pagal atitinkamą įmokos kodą sumokėtos pinigų sumos įskaitymo tvarka, pagal kurią pirmiausiai padengiamos mokėjimo nurodyme nurodyto įmokos kodo mokesčių mokėjimo prievolės. Įskaitymas pradamas nuo anksčiausiai pagal mokėjimo prievolės sumokėjimo datą susidariusių prievolių. Jeigu yra kelios vienodo termino prievolės – pradama nuo mažiausios sumos. Jeigu yra kelios vienodo termino ir vienodo dydžio prievolės – pradama nuo prievolės, parengtos pagal anksčiausiai pateiktą mokėjimo prievolės dokumentą.

Pasibaigus avansinio pelno mokesčio už 2022 metus sumokėjimo terminams bei Pareiškėjai 2023-06-15 patikslinus Pelno mokesčio deklaraciją už 2022 metus, Pareiškėjai už pavėluotai įvykdytą prievolę buvo apskaičiuoti delspinigiai, kurie, vadovaujantis MAĮ 84 straipsniu ir Įskaitymo taisyklėmis, buvo įskaityti iš Pareiškėjos 2023-06-15 įmokos kodu 1001 atliktų mokėjimų. Pareiškėja skunde nurodo, kad ji neturėjo ketinimo sumokėti delspinigius, įmokos kodu 1001 sumokėta suma buvo skirta kitiems mokesčiams, o Inspekcija formaliai taikė teisės aktus, tuo pažeisdama protingumo ir teisingumo principus. Inspekcijos vertinimu, tokie Pareiškėjos skundo argumentai nepaneigia jos pareigos laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę, atsiradusią 2023-06-15 patikslinus 2022 metų Pelno mokesčio deklaraciją, pagal kurią Pareiškėja 2022 metais į biudžetą privalėjo iš viso sumokėti 574 644 Eur avansinį pelno mokestį, o pavėluotai sumokėjus šį mokestį – ir 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigius. Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad iš 2023-06-15 mokėjimo pirmiausia buvo padengta avansinio pelno mokesčio nepriemoka už 2022 metus, o likusi sumokėta suma

įskaityta Pareiškėjos pelno mokesčio delspinigiams padengti. Taigi, Pareiškėja pati 2023-06-15 įmokos kodu 1001 sumokėjo didesnes sumas, negu buvo apskaičiavusi pelno mokesčio, todėl vadovaujantis MAĮ 84 straipsniu ir Įskaitymo taisyklėmis, likusi suma įskaityta pelno mokesčio delspinigiams padengti.

Dėl atleidimo nuo delspinigių

Skundžiamame sprendime akcentuojama, kad MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo *skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies*, jeigu: 1) (neteko galios nuo 2007-07-19); 2) tokia teisinė galimybė yra numatyta specialiajame mokesčių įstatyme; 3) yra šio Įstatymo 141 straipsnio 1 dalyje nustatytas pagrindas; 4) kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal šio Įstatymo 113 straipsnio 1 dalies 3 punktą. Analogiški atleidimo nuo delspinigių pagrindai nustatyti ir Atleidimo taisyklių 7 punkte.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja 2023-06-15 (iki prašymo atleisti nuo delspinigių pateikimo dienos) sumokėjo į biudžetą 46 214,10 Eur avansinio pelno mokesčio delspinigius, apskaičiuotus už laikotarpį nuo 2022-03-16 iki 2023-06-15 (įmokos kodu 1001). Todėl Inspekcijos vertinimu, vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 100 straipsnio 1 dalimi, Atleidimo taisyklių 1 punktu ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (toliau – LVAT), pagrįstai neatleido Pareiškėjos nuo apskaičiuotų ir sumokėtų 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigių mokėjimo.

Inspekcijos sprendime, vadovaujantis protingumo ir teisingumo principais, įvertinta, ar Pareiškėjos situacija atitiko MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose ir 141 straipsnio 1 dalyje nustatytus pagrindus.

Sprendime cituojamos MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir 141 straipsnio 1 dalies nuostatos dėl atleidimo nuo delspinigių ar jų dalies.

Pareiškėja kaltės nebuvimą įrodinėja priežastimis, nepriklausančiomis nuo jos valios, t. y. kad ginčijami delspinigiai apskaičiuoti išskirtinai dėl verslo aplinkos neapibrėžtumo ir dinamiškumo pobūdžių, kai 2022 metų pabaigoje Pareiškėjai susidarė neplanuotai pelningos veiklos apimtys.

Pasisakydama apie MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytą atleidimo nuo delspinigių pagrindą, Inspekcija nurodė, kad Pareiškėja, vadovaudamasi PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 2 punktu, numatomą einamųjų mokesčių metų pelno mokesčio sumą už 2022 metus sumokėjo pavėluotai. Delspinigių apskaičiavimas yra laiku neįvykdytos mokesstinės prievolės pasekmė. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėja nelaikytina nekalta dėl padaryto pažeidimo.

Dėl Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punkto pagrindu, t. y., kad mokesčio įstatymas buvo pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, Inspekcija nurodė, jog Pareiškėjos skunde nurodytos aplinkybės nelaikytinos nenugalimos jėgos pasireiškimu, t. y. ypatingomis sąlygomis, kurios sudarytų pagrindą atleisti Pareiškėją nuo priskaičiuotų delspinigių pagal minėtą MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą.

Dėl šio atleidimo nuo delspinigių pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą Inspekcijos sprendime nurodyta, kad biudžetui žala nepadaroma, kai mokesčio ar kitų mokesčių, kurių MAĮ 87 straipsnis nedraudžia įskaityti į priskaičiuotą mokesį, permoka yra didesnė už priskaičiuotus mokesčius ir / ar priskaičiuotas su juo susijusias sumas. Inspekcijos MAIS duomenimis, Pareiškėjos turėtos permokos buvo įvertintos skaičiuojant minėtą delspinigių sumą. Inspekcija kartu su skundžiamu sprendimu pateikė Pareiškėjai Delspinigių skaičiavimo ataskaitą (Sprendimo 2 priedas), iš kurios matyti sumos, nuo kurių buvo skaičiuojami delspinigiai, bei Pareiškėjos turėtos permokos nurodytoms delspinigių skaičiavimo datoms. Pavyzdžiui, iš Delspinigių skaičiavimo ataskaitos (5 psl.) matyti, jog iš viso Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 48 116,44 Eur pelno mokesčio delspinigiai, tačiau atsižvelgus į Pareiškėjos turėtas permokas koreguota 1 805,07 Eur pelno mokesčio delspinigių suma; įvertinus atliktą koregavimą Pareiškėjai apskaičiuoti 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigiai. Todėl nėra pagrindo Pareiškėjos atleisti nuo priskaičiuotų mokesčių delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytu pagrindu.

Inspekcijos teigimu, skundo nagrinėjimo metu nenustatyta aplinkybių, kad Pareiškėja mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar dėl mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos (MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punktas.), todėl Pareiškėja neatleistina nuo delspinigių ir šiuo pagrindu.

Pareiškėja nevykdė mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, t. y. nesumokėjo mokesčio atitinkamo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatytu terminu. Todėl Inspekcija vertino, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėjos nuo pelno mokesčio delspinigių sumokėjimo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais pagrindais.

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

Pareiškėjos skundas atmetinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamu atveju yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo atsisakyta atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų ir įskaitytų 46 214,10 Eur avansinio pelno mokesčio delspinigių.

Pareiškėja skunde nurodo, kad niekada nemokėjo 46 214,10 Eur delspinigių ir neturėjo tokio ketinimo iki kol nebus nustatytos mokesčio delspinigių atsiradimo priežastys. Teigia, kad delspinigių sumą Inspekcija vienašališkai ir neinformavusi Pareiškėjos padengė iš Pareiškėjos anksčiau įmokėtų įmokų (įmokos kodu 1001), skirtų kitiems mokesčiams padengti. Pareiškėja prašo atleisti nuo ginčo delspinigių MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytu pagrindu. Pareiškėja paaiškina, kad vykdant įprastą veiklą dėl verslo aplinkos neapibrėžtumo ir dinamiškumo 2022 m. IV ketvirtį gautos neįprastai didelės apimties pajamos ir pelnas, o avansinio pelno mokesčio deklaracijų koregavimas po 2022-09-15 pagal galiojančius teisės aktus jau negalėjo būti atliktas iki pat galutinio faktinio pelno mokesčio paskaičiavimo ir sumokėjimo kitų metų II ketvirtį. Pareiškėja akcentuoja, kad sumokėjo visą pelno mokesčių iškart po to, kai tiksliai jį apskaičiavo 2023-06-15.

Iš ginčo bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja Avansinio pelno mokesčio deklaraciją (forma – FR0430) už 2022 metus pateikė 2022-06-13. Pareiškėja numatomą einamųjų mokestinių metų pelno mokesčio sumą už 2022 metus apskaičiavo mokėti į biudžetą kas ketvirtį po 15 000 Eur (60 000 Eur / 4) avansinio pelno mokesčio. Vadovaujantis PMĮ 47 straipsnio 6 punkto nuostatomis, deklaruotą avansinį pelno mokesčių (po 15 000 Eur kas ketvirtį) į biudžetą turėjo sumokėti kas ketvirtį, t. y. 2022-03-15, 2022-06-15, 2022-09-15, 2022-12-15. Nustatyta, kad Pareiškėjos deklaruotos avansinio PM sumos sumokėtos pavėluotai: 15 000 Eur suma, kuri turėjo būti sumokėta iki 2022-03-15, buvo padengta 2022-05-01 įskaitant 451 Eur iš Pareiškėjos turimos PVM permokos ir 2022-06-14 sumokant 14 549 Eur; deklaruotos 15 000 Eur avansinio PM sumos už II, III ir IV ketvirčius, kurias Pareiškėja turėjo sumokėti atitinkamai iki 2022-06-15, 2022-09-15, 2022-12-15, buvo sumokėtos 2023-06-14.

Bylos duomenimis, Pareiškėja 2023-06-16 pateikė patikslintą avansinio pelno mokesčio deklaraciją už 2022 metus ir kiekvieną ketvirtį deklaravo po 143 661 Eur avansinio pelno mokesčio, t. y. papildomai po 128 661 Eur. Nustatyta, kad papildomai deklaruota 128 661 Eur avansinio pelno mokesčio suma už I ketvirtį buvo įskaityta iš 2022-06-14–2022-08-01 laikotarpio mokėjimų ir permokų. Avansinis pelno mokesčių už II ir III ketvirčius (kiekvieną ketvirtį po 128 661 Eur) sumokėtas 2023-06-14. Už IV ketvirtį papildomai deklaruota 128 661 Eur suma įskaityta iš 2023-06-14–2023-06-15 mokėjimų.

Vadovaujantis MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 1 punktu ir 97 straipsniu, už pavėluotai deklaruotą ir laiku nesumokėtą 2022 metų avansinį pelno mokesčių už laikotarpį nuo 2022-03-16 iki 2023-06-15 Pareiškėjai buvo apskaičiuoti 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigiai, kurie buvo įskaityti iš Pareiškėjos 2023-06-15 įmokos kodu 1001 atliktų mokėjimų. Prašymas atleisti nuo minėtų delspinigių pateiktas 2023-07-26.

Dėl įskaitytų PM delspinigių

Pasisakydama dėl Inspekcijos argumentų, susijusių su pelno mokesčio delspinigių įskaitymo iš Pareiškėjos 2023-06-15 įmokos kodu 1001 atliktų mokėjimų (permokų) prilyginimo sumokėjimui

MAĪ 100 straipsnio 1 dalies kontekste, Komisija atkreipia dėmesį, kad minėtoje MAĪ 100 straipsnio 1 dalyje nurodyta sąlyga yra siejama su tuo, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių. Pareiškėja nurodo, kad nemokėjo ginčo delspinigių, o 1001 įmokos kodu sumokėtos didesnės sumos buvo skirtos kitiems mokesčiams padengti. Komisija pastebi, kad nors sumokėjimas ir įskaitymas iš permokos pasibaigia mokesstinės prievolės pasibaigimu, tai nėra tapatūs veiksmai vertinant iš subjektyviosios pusės, nes įskaitymas iš permokos, skirtingai nei mokėjimas, atliekamas be mokesčių mokėtojo valios. MAĪ naudojama teisėkūros tradicija taip pat atskiria sumokėjimo ir įskaitymo kategorijas pagal jų vykdymo tvarką kituose MAĪ straipsniuose, pavyzdžiui, „Mokesčio sumos, taip pat mokesčių mokėtojo naudai apskaičiuotų palūkanų sumos mokesčių mokėtojui gražinamos iš tų biudžetų, į kuriuos atitinkamos mokesčio sumos buvo sumokėtos (įskaitytos)“ (87 straipsnis); Mokesčių permokos įskaitymas ir gražinimas (MAĪ 87 straipsnis). MAĪ penktajame skirsnyje reglamentuotas „Mokesstinės nepriemokos priverstinis išieškojimas“ taip pat neapima mokesčių prievolių įskaitymo iš permokos veiksmo.

Komisija pažymi, jog, jei būtų laikoma, kad situacija turėtų būti vertinama vienodai, neatsižvelgiant į tai, kokių būdu įvykdoma prievolė, ar su mokėtojo valia ar be jos, atleidimo nuo delspinigių instituto taikymas automatinio („iš karto“) įskaitymo atveju praktiškai negalėtų būti realizuojamas. ESTT ne kartą yra išaiškinęs, kad teisės veiksmingumo principas reikalauja, kad teisinės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (šiuo klausimu žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą GE O. P., C-294/20, 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą Câmpean, C-200/14). Esant situacijai, kai prievolių įskaitymas sistemoje realizuojamas „iš karto“, kai tik mokesčių mokėtojas pats deklaruoja mokėtinus mokesčius ir sistemoje automatiškai apskaičiuojami delspinigiai, teisių į delspinigių atleidimą įgyvendinimas taptų praktiškai neįmanomas. Tokia situacija pažeistų ne tik veiksmingumo principą, bet ir mokesčių mokėtojų lygybės principą, nes permokų tam tikru momentu neturintys mokesčių mokėtojai atsidurtų geresnėje situacijoje nei jų turintys. Be to, tokia situacija neatitiktų teisingumo ir protingumo kriterijų, nes esant neabejotiniams atleidimo pagrindams (pavyzdžiui, kai paaiškėtų mokėtojo kaltės ar žalos nebuvimas) jų taikymo galimybę (ir mažesnę finansinę naštą) lemtų su tuo nesusiję be mokėtojo valios realizuoti sistemų funkcionalumai.

Komisija papildomai pažymi, kad eliminuojant delspinigių atleidimo galimybę dėl įskaitymo iš permokos prilyginimo sumokėjimui ir laikant tai teisėtu dalyku, toks teisėtumas pažeistų teisingumo teisėtumą. Kaip yra pažymėjęs LVAT 2014-03-05 sprendime adm. byloje Nr. A-552-422-14 „Formalus įstatymų taikymas nulemtų teisėtą sprendimą, kuris ne visada gali būti teisingas. Teisėjų kolegijos nuomone, turi būti pripažįstamas ne bet koks teisėtumas, o tik teisingumo teisėtumas. Tokiu atveju, kai pagal faktines bylos aplinkybes, visuotinai pripažintus teisės principus, akivaizdu, jog sprendimas konkretaus socialinio konflikto atžvilgiu bus formalus, bet neteisingas, būtina pirmumą teikti bendrajai teisės sampratai. Juk ne viskas gali būti reglamentuota įstatymų ir tilpti į tam tikras teisės normas“ (LVAT 2007-07-05 nutartis adm. byloje Nr. A-17-773/2007, 2011-04-19 nutartis adm. byloje Nr. A-143-46/2011)“.

Komisija, peržiūrėjusi istorinę mokesčių permokų įskaitymo įgyvendinimo vystymosi raidą, pastebi, kad MAĪ 100 straipsnio nuostata, dėstanti apie su sumokėjimo nebuvimu susijusią sąlygą, įsigaliojo 2004 m. liepos 1 dieną (MAĪ 2004 m. balandžio 13 d. įstatymo redakcija Nr. IX-2112), kai dar nebuvo operatyvaus automatinio įskaitymo, t. y. įstatymo leidėjo valia buvo suformuota esant kitai praktikai. Pagal tuo metu galiojusią mokesčių įskaitymo praktiką, mokesčių ir su jais susijusių sumų įskaitymas buvo atliekamas pateikiant prašymą arba vykdant rankinius patvarkymus pagal sudaromus sąrašus decentralizuotai teritorinių mokesčių inspekcijų lygiu. Automatinio nepriemokų operatyvaus įskaitymo „iš karto“ principas buvo įgyvendintas 2011 metais.

Papildomai pastebėtina, kad Inspekcija nepagrįstai remiasi Atleidimo taisyklių 1 punktu, nes pagal šių taisyklių redakcijos, galiojančios nuo 2012-10-07, 1 punkto formuluotę paliekama galimybė riboti atleidimą nuo delspinigių tik tokiems delspinigiams, kurie sumokėti arba išieškoti : „Šios <...> taisyklės <...> nustato mokesčių mokėtojo atleidimo <...> nuo skaičiuojamų ar apskaičiuotų, bet

nesumokėtų, neišieškotų delspinigių“, t. y. formuluoję nebeliko neiškaitytų delspinigių sąvokos, kuri buvo pradinėje taisyklių redakcijoje.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą, t. y. kad ginčo delspinigiai nebuvo sumokėti ar išieškoti, bet įskaityti iš Pareiškėjos 1001 įmokos kodu permokėtų sumų, Komisija konstatuoja, kad nagrinėjamu atveju spręstinas klausimas dėl Pareiškėjos atleidimo nuo pelno mokesčio delspinigių remiantis Pareiškėjos skunde išdėstytais motyvais.

Dėl atleidimo nuo 46 214,10 Eur pelno mokesčio delspinigių

Kaip minėta, Pareiškėjos prašymas atleisti nuo ginčo delspinigių grindžiamas MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktu, t. y. mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, jei įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Administracinių teismų praktikoje pabrėžiama, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo paties pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Priešingu atveju atleidimas nuo delspinigių pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktą kartu su MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktu nėra galimas. Įrodinėjimo našta tenka būtent mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe (LVAT 2011-03-21 nutartis adm. byloje Nr. A-556-319/2011, 2012-06-04 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1635/2012 ir kt.).

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 (2011-06-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2122/2011). 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 (2015-02-09 nutartis adm. byloje Nr. A-81-261/2015).

Komisija, vertindama Pareiškėjos skunde išdėstytus atleidimo nuo ginčo 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 pelno mokestį. Mokesčių mokėtojui, nevykdančiam ar netinkamai vykdančiam Įstatymo leidėjo nustatytas pareigas ir dėl to laiku nepervedant priklausančio mokesčio ar jo dalies į valstybės biudžetą, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius.

Avansinis pelno mokestis gali būti apskaičiuojamas dviem būdais: 1) pagal praėjusių metų veiklos rezultatus; arba 2) pagal numatomą einamųjų mokestinių metų pelno mokesčio sumą. Papildomai Komisija pastebi, jog kiekvienų mokestinių metų pradžioje vienetas pasirenka avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą (vieną iš šio PMĮ 47 straipsnio 2 dalyje nurodytųjų), kurį taiko tų (einamųjų) mokestinių metų avansinio pelno mokesčio sumoms apskaičiuoti. Pasirinktą avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą ir nustatytą tvarką vienetas gali pakeisti vieną kartą per mokestinį laikotarpį, vadovaudamasis Avansinio pelno mokesčio deklaracijos FR0430 formos

užpildymo taisyklėmis, patvirtintomis Inspekcijos viršininko 2002-10-08 įsakymu Nr. 289 (Inspekcijos viršininko 2016-07-15 įsakymo Nr. VA-103 redakcija; toliau – PM taisyklės). Pavyzdžiui, Pareiškėja, pasirinkusi avansinį pelno mokestį už 2022 metus skaičiuoti pagal numatomą einamųjų mokesčių metų pelno mokesčio sumą, ne vėliau kaip iki einamųjų mokesčių metų devinto mėnesio penkioliktos dienos, t. y. 2022-09-15, PM taisyklių 3.4 punkte nustatyta tvarka galėjo pakeisti avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdą ir avansinį PM skaičiuoti pagal praėjusių metų veiklos rezultatus, tačiau nesiėmė tokių veiksmų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja, vadovaudamasi PMĮ 47 straipsnio 2 dalies 2 punktu, buvo pasirinkusi avansinio pelno mokesčio sumą apskaičiuoti pagal numatomą mokesčio laikotarpio pelno mokesčio sumą, o tai reiškia, kad avansinio pelno mokesčio apskaičiuota suma pagal numatytą mokesčio laikotarpio pelno mokesčio sumą turi sudaryti ne mažiau kaip 80 procentų faktiškos metinio pelno mokesčio sumos. Tokiu teisiniu reglamentavimu Įstatymų leidėjas siekė, jog tam tikru mokesčio laikotarpiu metu (kas ketvirtį) valstybės biudžetas iš ūkio subjektų (kuriems pagal PMĮ nuostatas nustatyta pareiga mokėti avansinį pelno mokestį) gautų pajamų iš sumokėto avansinio pelno mokesčio. Iš kitos pusės toks pelno mokesčio mokėjimo būdas taip pat sudaro galimybę mokesčių mokėtojui išskaidyti pelno mokesčio sumokėjimo našta, jį sumokant dalimis.

Kai avansinis pelno mokestis apskaičiuojamas pagal numatomą mokesčio laikotarpio pelno mokesčio sumą (kaip buvo ginčo atveju), deklaracija pateikiama iki einamųjų mokesčių metų trečio mėnesio penkioliktos dienos (jei mokesčiai metai sutampa su kalendoriniais – ne vėliau kaip iki kovo 15 dienos) (PM taisyklių 9 punktas). Kaip minėta, Pareiškėja pirminę Avansinio pelno mokesčio deklaraciją (forma – FR0430) už 2022 metus pateikė 2022-06-13, t. y. pavėluotai.

Šiuo būdu deklaruotas avansinis pelno mokestis turi būti sumokėtas ne vėliau kaip kiekvieno mokesčių metų ketvirčio paskutinio mėnesio penkioliktą dieną. Vadinasi, I ketvirčio avansinis pelno mokestis turi būti sumokėtas iki kovo 15 dienos; II ketvirčio – iki birželio 15 dienos; III ketvirčio – iki rugsėjo 15 dienos; IV ketvirčio – iki gruodžio 15 dienos (PMĮ 47 straipsnio 6 dalis). Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos deklaruotos avansinio PM sumos (po 15 000 Eur už kiekvieną 2022 metų ketvirtį) sumokėtos (įskaitytos iš permokų) pavėluotai: už I ketvirtį – 2022-05-01 ir 2022-06-14; už II, III ir IV ketvirčius – 2023-06-14.

PM taisyklių VII skyriuje „Deklaracijos tikslinimas“ yra numatyti atvejai, kaip ir kokiu būdu yra tikslinama avansinio pelno mokesčio deklaracija. Deklaracijos tikslinamos tokiais atvejais: <...> kai vienetas, pasirinkęs avansinį pelno mokestį mokėti pagal numatomą mokesčio laikotarpio pelno mokesčio sumą, nustato, kad einamųjų metų avansinio pelno mokesčio suma sudarys mažiau (daugiau) kaip 80 proc. faktiškos metinio pelno mokesčio sumos (PM taisyklių 33.3 papunktis). Akcentuotina, kad, priešingai negu teigia Pareiškėja, PM taisyklėse nenustatyta apribojimų, iki kada vienetas gali patikslinti deklaraciją.

Pareiškėjos nurodomos aplinkybės, kad PMĮ nuostatos pažeistos ir mokesčio delspinigiai priskaičiuoti išskirtinai dėl verslo aplinkos neapibrėžtumo ir dinamiškumo pobūdžių, kai 2022 metų gale Pareiškėjai susidarė neplanuotos pelningos veiklos apimtys, kurių rezultatus jau nebuvo galimybės numatyti ir deklaruoti, Komisijos nuomone, yra labiau sietinos su subjektyvių, o ne objektyvių aplinkybių buvimu. Komisijos vertinimu, Pareiškėja 2022 m. pabaigoje (IV ketvirtį) jau žinodama apie ženkliai išaugusias pardavimų pajamas, taip pat žinodama apie gresiančias mokesčines pasekmes, t. y. delspinigių skaičiavimą, pasirinkus avansinio PM apskaičiavimą pagal numatomą einamųjų mokesčių metų PM sumą, veikdama kaip pakankamai rūpestingas ir apdairus mokesčių mokėtojas, vadovaudamasi minėtomis PM taisyklių nuostatomis, galėjo anksčiau pateikti patikslintą avansinio PM deklaraciją, nurodant prognozuojamą PM sumą. Primintina, Pareiškėja patikslintą avansinio PM deklaraciją pateikė tik 2023-06-16 ir kiekvieną ketvirtį deklaravo papildomai po 128 661 Eur avansinio pelno mokesčio. Akcentuotina, kad, kaip minėta, Pareiškėja pavėluotai įvykdė ir pirminėje Avansinio pelno mokesčio deklaracijoje deklaruotas prievolės (po 15 000 Eur kas ketvirtį). Tai leidžia konstatuoti, jog PMĮ nuostatos, reglamentuojančios avansinio pelno mokesčio apskaičiavimo būdus, deklaravimo ir sumokėjimo pagrindus, nebuvo įvykdytos tinkamai. 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.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-09-21 sprendimą Nr. 69-72.

2. Neatleisti Pareiškėjos nuo apskaičiuotų ir įskaitytų 46 214,10 Eur avansinio pelno mokesčio delspinigių.

Pagal MAĮ 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 MAĮ 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 narė, pavaduojanti Komisijos pirmininką

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė