



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „XRA“ 2019-01-30 SKUNDO**

2019 m. kovo 25 d. Nr. S-42 (7-15/2019)
Vilnius

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

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
U. Y. – pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant
mokesčių mokėtojo atstovams

Ramutei Matkevičienei

S. I.
N. J.

mokesčių administratoriaus atstovui

nedalyvaujant

2019 m. vasario 26 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „XRA“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-01-30 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2019-01-09 sprendimo Nr. 69-2, n u s t a t ė:

Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI) atliko pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) ir pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2011-12-31, nuo 2015-01-01 iki 2015-12-31 ir 2017-12-18 surašė patikrinimo aktą Nr. (42.59) FR0680-512 (toliau – Patikrinimo aktas).

Panevėžio AVMI nustatė, kad 2011 m. gruodžio mėn. buhalteriniais įrašais Pareiškėja skolą tiekėjams sumažino 2189700 Lt ir tai sumai padidino trumpalaikes finansines skolas. Be to, minėtos sumos skola tiekėjams perkainuota iki 250000 Lt, tačiau buhalterinės apskaitos sąskaitose įrašai apie skolų perkainojimą nepadaryti, perkainojimo rezultatas buhalterinėje apskaitoje neatvaizduotas. Panevėžio AVMI konstatavo, jog Pareiškėja gavo pajamų, todėl tiekėjų skolos perkainavimo rezultatu, t. y. 1939700 Lt (2189700 Lt – 250000 Lt), padidino Pareiškėjos 2011 m. apmokestinamąjį pelną ir apskaičiavo papildomai 272369 Lt (78883,51 Eur) PM.

Panevėžio AVMI 2018-02-15 sprendimu Nr. (36.9) FR0682-51 patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 3755 Eur PVM, 806,88 Eur PVM delspinigių, 30 proc. 1127 Eur PVM baudą, 80346,51 Eur PM, 42194,92 Eur PM delspinigių, 30 proc. 24104 Eur PM baudą.

Pareiškėja 2018-10-30 pateikė Panevėžio AVMI prašymą atleisti nuo delspinigių ir baudos. Panevėžio AVMI savo 2018-11-21 sprendime Nr. (42.59)-SD-52 konstatavo, kad Pareiškėja atleistina nuo dalies apskaičiuotų delspinigių MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatyto pagrindu už laikotarpį, kuomet mokestinis patikrinimas nuo 2017-01-24 iki 2017-11-13 buvo sustabdytas, t. y. už 294 dienas. Panevėžio AVMI Pareiškėjo prašymą tenkino iš dalies – 2018-11-21 sprendimu Nr. (42.59)-SD-52 atleido Pareiškėją nuo 6935,31 Eur PM delspinigių, apskaičiuotų nuo 2017-01-24 iki 2017-11-13 ir neatleido Pareiškėjos nuo 35011,01 Eur PM delspinigių, apskaičiuotų už laikotarpį nuo 2012-10-02 iki 2017-01-23 ir nuo 2017-11-14 iki 2017-12-18 bei neatleido Pareiškėjo nuo 23665 Eur PM baudos.

2019-01-09 sprendimu Nr. 69-2 Inspekcija Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino.

Inspekcija, atsižvelgdama į Pareiškėjos prašymą, atleidimą nuo baudos ir delspinigių vertino pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 str. 1 dalies 1 ir 3 punktus. Inspekcija konstatavo, kad papildomai mokėtina PM suma buvo apskaičiuota mokestinio patikrinimo metu, nustatant mokesčių įstatymų pažeidimus. Inspekcija įvertino Pareiškėjos teiginį, kad Pareiškėja nėra kalta dėl padaryto pažeidimo, todėl atitinka MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto nustatytą sąlygą: 1) Pareiškėja tiekėjų skolos perkainavimo rezultatu nepadidino 2011 metų pelno dėl to, kad prievolę sumokėti Pareiškėjo skolą tiekėjams asmeninėmis lėšomis pagal 2011-12-22 su Pareiškėju sudarytas sutartis ir 2011-12-22 sudarytą šių sutarčių priedą, įsipareigojo Pareiškėjo akcininkas S. I., tuo pačiu tapdamas Pareiškėjos kreditoriumi, o Pareiškėja įsipareigojo atsiskaityti su S. I. dalimis, atsiradus laisvų apyvartinių lėšų. Kadangi patikrinimo metu su S. I. pilnai atsiskaityta nebuvo, sumažėjusia skola, nepadidintas 2011 metų apmokestinamasis pelnas; 2) Pareiškėja įvykusių operacijų nenuslėpė, jos nebuvo atvaizduotos buhalterinėje apskaitoje, nes nebuvo iki galo užbaigtos. Užbaigus šias operacijas, jos būtų atvaizduotos buhalterinėje apskaitoje, kad galėtų būti atleistas nuo baudos ir delspinigių.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėjos kaltės nepaneigia tokios aplinkybės kaip neteisingas (klaidingas) mokesčių įstatymų supratimas, už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėja privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti, todėl Pareiškėjos motyvai vertintini kritiškai ir šie motyvai negali būti pripažinti objektyviomis kliūtimis, kurios lėmė, kad Pareiškėja neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius.

Inspekcija pabrėžė, kad Pareiškėja neginčija savo kaltės dėl padaryto pažeidimo, atvirkščiai, pateiktame skunde nurodo, kad pripažįsta padarytą pažeidimą, kuris nėra tyčinis ar piktybinis, t. y. Pareiškėja pripažįsta savo kaltę. Atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkto (nesant jos kaltės) pagrindu.

Taip pat Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja įstatymų nustatytais terminais ir tvarka nesumokėjo PM, todėl atsirado žala valstybės biudžetui, t. y. valstybė atitinkamu laikotarpiu neturėjo biudžete pajamų, kurios jai teisėtai priklausė, taip Pareiškėjos veiksmais buvo padaryta reali žala valstybės biudžetui, todėl Pareiškėja negali būti atleista nuo baudų mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintu pagrindu.

Inspekcija savo sprendime įvertino ir galimybę atleisti Pareiškėją nuo delspinigių ir baudos mokėjimo remiantis kitais atleidimo pagrindais, t. y. MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 ir 4 punktų nuostatomis, ir konstatavo, kad nenustatyta aplinkybių, kurias būtų galima prilyginti force majeure ar kitoms nuo mokesčių mokėtojo valios nepriklausančioms aplinkybėms, kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti, taip pat Pareiškėja nepateikė jokių duomenų apie minėtų aplinkybių buvimą,

todėl Pareiškėjas negali būti atleistas nuo delspinigių, ar baudų mokėjimo pagal MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 2 punktą.

Inspekcija konstatavo, kad neturi informacijos apie tai, kad pažeidimas būtų padarytas dėl mokesčių administratoriaus klaidingai raštu ar žodžiu suteiktos konsultacijos, todėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėjos nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 4 punkte įtvirtintu pagrindu.

Inspekcija, nustačiusi, kad Pareiškėja laiku nevykdė savo, mokesčių teisės aktais įtvirtintų, pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, todėl atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą konstatavo, kad Pareiškėja turėjo galimybę tinkamai ir laiku suformuoti bei įvykdyti PM prievolę, tačiau dėl pačios Pareiškėjos veiksmų ši prievolė nebuvo laiku įvykdyta, todėl Pareiškėjai kilo atitinkamos mokesstinės teisinės pasekmės, t. y. Pareiškėjai atsirado pareiga mokėti delspinigius už laiku nesumokėtus mokesčius bei paskirtą baudą. Inspekcijos nuomone, taikyti MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių arba juos sumažinti, ar atleisti nuo baudų arba sumažinti jų dydį centrinis mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu. Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendimas yra nepagrįstas ir neteisėtas, Inspekcija netinkamai aiškino ir taikė MAĮ normas. Pareiškėja nurodo, kad MAĮ 6 str. įtvirtintas apmokestinimo teisingumo ir visuotinio privalomumo principas, o MAĮ 8 str. 3 d. imperatyviai nustato, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo, ekonominio tikslingumo kriterijais.

Pareiškėja išdėsto MAĮ 39 str. 1 d., MAĮ 96 str. 1 d. 2 p. nuostatas, taip pat MAĮ 100 str., 141 str. nuostatas ir nurodo, kad skundo nagrinėjimo Panevėžio AVMI metu Bendrovė buvo nesumokėjusi labai mažos, lyginant su sumokėta dalimi, mokesčio dalies. Bendrovės nuomone, centrinio mokesčių administratoriaus išvada apie nesumokėta mokestį, neatitinka MAI 8 str. 3 d. įtvirtinto mokesčių administravimo protingumo principo ir MAĮ 6 str. įtvirtinto apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo turinio viršenybės prieš formą principo.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvadomis dėl galimybės atleisti nuo delspinigių ir baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. numatyta pagrindu. Pareiškėja akcentuoja, kad tiekėjų skolos perkainavimo rezultatu nepadidino 2011 metų pelno todėl, kad prievolę sumokėti Bendrovės skolą tiekėjams asmeninėmis lėšomis pagal 2011-12-22 su Bendrove sudarytas sutartis ir 2011-12-22 sudarytą šių sutarčių priedą, įsipareigojo Bendrovės akcininkas S. I., tapdamas Bendrovės kreditoriumi. Bendrovė įsipareigojo atsiskaityti su savo akcininku S. I. dalimis, atsiradus laisvų apyvartinių lėšų. Kadangi patikrinimo metu su akcininku S. I. pilnai atsiskaičiusi nebuvo, sumažėjusia savo skola nepadidino 2011 metų apmokestinamojo pelno. Pareiškėja skunde išdėsto aplinkybes, susijusias su akcininko ir Bendrovės tarpusavio įsipareigojimais ir teigia, kad Bendrovė ūkinių operacijų, kurių rezultate mokesčių administratorius patikrinimo metu didino apmokestinamąjį pelną ir apskaičiavo mokesstinę nepriemoką, nenuslėpė. Šios operacijos nebuvo atvaizduotos buhalterinėje apskaitoje, nes nebuvo iki galo užbaigtos. Užbaigus šias operacijas, Bendrovė būtų jas atvaizdavusi buhalterinėje apskaitoje, laikydamosi Buhalterinės apskaitos įstatymo 12 str. 1 d. nustatytos tvarkos. Šiuo metu tiekėjų skolos perkainavimas yra atvaizduotas Bendrovės buhalterinėje apskaitoje.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos teiginys, kad šie motyvai negali būti pripažinti objektyviomis kliūtimis, kurios lėmė, kad Pareiškėja neturėjo galimybės deklaruoti, apskaičiuoti bei laiku sumokėti mokesčius, yra deklaratyvaus pobūdžio, nepagrįstas jokiomis teisės aktų normomis ir prieštarauja Pareiškėjos nurodytoms faktinėms aplinkybėms.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja neginčija savo kaltės dėl padaryto pažeidimo. Pareiškėja teigia, kad savo skunde išvardino motyvus, kodėl, jos nuomone, nėra kalta dėl padaryto pažeidimo. Inspekcija, jos nuomone, turėjo vadovautis MAĮ 10 str. įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu ir negalėjo tokio Pareiškėjo teiginio vertinti kaip mokesčių

mokėtojo kaltės pripažinimo. Taigi Bendrovė, priešingai nei teigia Inspekcija, mano, kad nors ir netinkamai apskaičiavo apmokestinamąjį pelną ir pelno mokesį, nėra kalta dėl padaryto pažeidimo, todėl atitinka MAĮ 141 str. 1 d. 1 p. nustatytą sąlygą ir galėtų būti atleista nuo baudos ir delspinigių.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad negali būti atleista nuo delspinigių ir baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 d. 3 p. numatytu pagrindu, nes Pareiškėjai įstatymų nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjęs PM atsirado žala valstybės biudžetui, t. y. valstybė atitinkamu laikotarpiu neturėjo biudžete pajamų, kurios jai teisėtai priklausė. Pareiškėjos nuomone, šis Inspekcijos motyvas taip pat yra deklaratyvaus pobūdžio. Pareiškėja teigia, kad jos sumokėtas PM papildė kito laikotarpio valstybės biudžeto pajamas, todėl žala biudžetui nebuvo padaryta.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos sprendime pateiktas aiškinimas daro neįmanomą mokesčių mokėtojo atleidimo nuo baudos ir delspinigių instituto realų taikymą. Pareiškėja teigia, kad 141 str. 2 d. normos dispozicijoje yra išdėstyta sąlyga, kad mokesčių mokėtojas nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Taigi šioje normoje numatyti atleidimo nuo baudos atvejai, kuomet mokesčių mokėtojas mokesčius sumoka ne įstatymo numatyta tvarka ir terminais (pvz., mokestis iš jos išieškomas arba jis yra išdėstytas). Todėl Inspekcijos nuomonė, kad įstatymo nustatyta tvarka ir terminais nesumokėjęs į biudžetą mokėtinos mokesčio sumos, biudžetas laiku negauna pajamų atitinkamo mokesčio forma, ir jam padaroma žala, prieštarauja įstatymų leidėjo nustatytam teisiniui reguliavimui. Pareiškėjos nuomone, toks Inspekcijos MAĮ 141 str. 2 d. normos aiškinimas prieštarauja MAĮ 6 str. įtvirtintiems apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principams.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos išvada, kad ji negali būti atleista nuo delspinigių mokėjimo ir negali būti sumažintas jų dydis, vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalimi dėl Inspekcijos nuodytos priežasties, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje laikomasi pozicijos, jog vien tik santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo. Tačiau Pareiškėja nurodo, kad į Inspekciją kreipėsi prašydama, jog vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 d. įtvirtintais kriterijais, ją atleistų nuo PM delspinigių ir baudos mokėjimo ne tik dėl jų dydžio, bet ir dėl to, kad dėl dengiant PM nepriemoką susidariusios einamųjų mokesčių nepriemokos Bendrovė pateko į sunkią finansinę padėtį ir pateikė tai patvirtinančius įrodymus. Bendrovė nebeturėjo lėšų einamosioms įmokoms mokėti, todėl susiformavo nauja mokesstinė nepriemoka, dėl to einamiesiems mokesčiams sumokėti Bendrovė turės naudoti visas apyvartines lėšas. Pareiškėja nurodo, kad šiuo metu nebeturi pajamų ir turto, kurį realizavusi gautų pajamas, reikalingas PM delspinigiams ir baudai sumokėti. Bendrovė nurodo, kad jos kreditoriniai įsipareigojimai sudaro 606457 Eur. Dėl mokesstinės nepriemokos ir anksčiau nurodyto dydžio kreditorinio įsiskolinimo neturi jokių galimybių pasiskolinti finansinių lėšų, taigi neturi jokių realių galimybių savomis ar skolintomis lėšomis sumokėti PM sankcijas. Pradėjus mokesstinės nepriemokos išieškojimą, neišvengiamai kils neigiamos ekonominės ir socialinės pasekmės Bendrovei ir valstybės biudžetui. Pareiškėjos nuomone, būtent tokia situacija ir sudaro pakankamą pagrindą remiantis MAĮ 8 str. 3 d. nustatytais kriterijais, bei MAĮ 6 str. nustatytą teisingumo principu aptariamų su apskaičiuotu PM susijusių mokėtinų sumų išieškojimą laikyti netikslingu nei ekonominiu nei socialiniu požiūriu. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nepasisakė ir nevertino skunde nurodytų finansinių, ekonominių ir socialinių aplinkybių. Todėl centrinio mokesčių administratoriaus išvada, kad vien santykinai didelės apskaičiuotų delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo sumažinti delspinigius ar atleisti nuo jų mokėjimo, neatitinka MAI 8 str. 3 d., bei MAI 6 str., todėl yra nepagrįsta ir neteisėta.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja negali būti atleista nuo baudos ir bauda negali būti sumažinta vien dėl tų aplinkybių, kad bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė paaiškinimus ir pan., kadangi dėl pačios Pareiškėjo veiksmų nebuvo

tinkamai ir laiku įvykdyta PM prievolė, neatitinka MAI 8 str. 3 d., bei MAI 6 str. todėl yra nepagrįsta ir neteisėta. Pareiškėjos nuomone, egzistuoja visos MAI 141 str. 1 d. 1 p. ir 3 p. nurodytos aplinkybės, reikalingos Pareiškėją atleisti nuo PM delspinigių ir baudų.

Pareiškėja, vadovaudamasi 100, 141 str., 151, str., 152 str. 2 d., 153 str. 155 str. 4 d. 2 p., 4 p., prašo pakeisti Inspekcijos 2019-01-09 sprendimą Nr.69-2 ir priimti naują sprendimą – atleisti Bendrovę nuo priskaičiuotų 42194,92 Eur pelno mokesčio delspinigių ir 30 proc. 24104 Eur pelno mokesčio baudos, o sumokėtas delspinigių ir baudų sumas įskaityti susidariusiai Pareiškėjos mokėtino PVM skolai dengti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Komisijos posėdžio metu išdėstytus argumentus, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, Pareiškėja atleistina nuo 50 proc. PM delspinigių ir 50 proc. paskirtos PM baudos mokėjimo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Inspekcijos sprendimo – neatleisti Pareiškėjos nuo PM delspinigių ir baudų mokėjimo. Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skunde išdėstytą prašymą atleisti Bendrovę nuo priskaičiuotų 42194,92 Eur pelno mokesčio delspinigių ir 24104 Eur pelno mokesčio baudos mokėjimo, pažymi, kad šios Bendrovės nurodytos PM delspinigių ir baudos sumos nėra tikslios. Komisija pažymi, kad Panevėžio AVMI 2018-02-15 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9)FR0682-51 Pareiškėjai apskaičiavo ir nurodė sumokėti į biudžetą 3755 Eur PVM, 806,88 Eur PVM delspinigių, 30 proc. 1127 Eur PVM baudą, 80346,51 Eur PM, 42194,92 Eur PM delspinigių, 30 proc. 24104 Eur PM baudą. Inspekcija savo 2018-04-09 sprendimu Nr. 69-39 minėtą Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino. Komisija, išnagrinėjusi Pareiškėjos 2018-05-03 skundą dėl minėto Inspekcijos sprendimo dalies, kuria patvirtinti apskaičiuoti 1463 Eur PM, 3755 Eur PVM, 248,60 Eur PM delspinigių, 806,88 Eur PVM delspinigiai ir paskirta 439 Eur PM bauda bei 1127 Eur PVM bauda, 2018-07-03 posėdžio protokolu Nr. PP-158(7-82/2018) nagrinėjimą sustabdė.

Panevėžio AVMI, gavusi Pareiškėjos 2018-10-30 prašymą atleisti nuo delspinigių ir baudų mokėjimo, nagrinėjo atleidimo nuo 41946,32 Eur PM delspinigių ir 23665 Eur PM baudos, kurie susiję su papildomai apskaičiuotu 78883,51 Eur PM, klausimą ir atleido Bendrovę nuo 6935,31 Eur PM delspinigių mokėjimo. Inspekcija savo 2019-01-09 sprendimu Nr. 69-2 Panevėžio AVMI sprendimą patvirtino. Todėl Komisija šiame sprendime nagrinėja Pareiškėjos atleidimo nuo 35011,01 Eur (41946,32 Eur - 6935,31 Eur) PM delspinigių ir 23665 Eur PM baudos klausimą.

Dėl MAI 141 str. 1 dalies 1–4 punktuose nustatytų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų. Pareiškėja savo prašymą atleisti nuo delspinigių ir baudų mokėjimo remiantis MAI 141 str. 1 dalyje išdėstytais pagrindais, grindžia tuo, kad Bendrovė ūkinių operacijų, kurių rezultate Inspekcija apskaičiavo mokestinę nepriemoką, nenuslėpė, šiuo metu skolos perkainavimas atvaizduotas buhalterinėje apskaitoje, Bendrovė nėra kalta dėl padaryto pažeidimo, Bendrovė sumokėjo patikrinimo metu apskaičiuotą PM sumą, todėl iš esmės žala biudžetui nebuvo padaryta.

Pasisakant dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo, pažymėtina, kad Inspekcija savo sprendime detaliam aptarė MAI 141 str. 1 d. 1, 2, 3, 4 punktuose įtvirtintus atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindus, šių normų taikymo praktiką, pasisakydama dėl šių nuostatų taikymo galimybių Pareiškėjos atžvilgiu, todėl šių teisės normų atkartojimas būtų perteklinis. Komisijos vertinimu, Inspekcija tinkamai taikė ir aiškino teisės normas bei vertino faktines aplinkybes, konstatavusi, jog ginčo situacijoje nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo, remiantis MAI 141 str. 1 d. 1–4 punktuose nurodytais pagrindais. Ginčo situacijoje Pareiškėja jokiais objektyviais įrodymais ar duomenimis nepagrindė skunde nurodytų motyvų. Atsižvelgiant į tai, Komisija neturi jokio pagrindo kitaip vertinti Inspekcijos sprendime konstatuotų aplinkybių, todėl sutiktina su Inspekcijos sprendime išdėstyta pozicija, kad ginčo situacijoje Pareiškėja neįrodė ir nepagrindė MAI 100 str. 1 dalyje ir 141 str. 1 d. 1–4 punktuose nustatytų atleidimo nuo delspinigių mokėjimo pagrindų.

Dėl MAĮ 8 str. 3 dalies taikymo. Pareiškėja prašo atleisti ją nuo delspinigių ir baudų mokėjimo remiantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo kriterijais. Pareiškėja prašo atsižvelgti į aplinkybes, kad Bendrovė ūkinių operacijų, kurių rezultate Inspekcija apskaičiavo PM nepriemoką, nenuslėpė, šiuo metu skolos perkainavimas atvaizduotas buhalterinėje apskaitoje, kad dėjo visas pastangas sumokėti ir sumokėjo PM nepriemoką, dėl to pateko į sunkią finansinę padėtį, neturi lėšų einamosioms mokesčių įmokoms mokėti, taip pat neturi galimybės prisiimti papildomų kreditorinių įsipareigojimų tam, kad sumokėti PM sankcijas ir kitas papildomai apskaičiuotas į biudžetą mokėtinas sumas.

Vertindama Pareiškėjos argumentus, Komisija pažymi, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokestinuose santykiuose. MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes. Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokestinių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese.

Pažymėtina, kad ir 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 (toliau – KT) suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (LVAT 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2343/2011; 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011; 2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2544/2011; 2011-09-08 nutartis adm. byloje Nr. A-575-2144/2011).

Pažymėtina, kad KT ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau, negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas, KT 2000-12-06, 2001-10-02, 2004-01-26, 2005-11-03, 2005-11-10, 2008-01-21 nutarimai).

LVAT savo praktikoje reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo delspinigių / baudų mokėjimo klausimą, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais, pripažįsta mokesčių administratoriaus veiksmų operatyvumą, mokesčio patikrinimo ir kitų procedūrų trukmę, mokesčių mokėtojo elgesį ir su mokesčių mokėtojo socialiniu statusu susijusias aplinkybes (amžių, sveikatos būklę) ir pan. (šių pagrindų taikymo praktika iš dalies yra apibendrinta LVAT 2014-03-17 nutartyje adm. byloje Nr. A-556-990/2014). Taip pat laikomasi pozicijos, kad atleidimas nuo delspinigių mokėjimo yra galimas tik esant išskirtinėms aplinkybėms (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, 2018-02-06 nutartis adm. byloje Nr. A-144-602/2018); taip pat turi būti vertinamos ir pažeidimų padarymo aplinkybės (pavyzdžiui, LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017).

Kaip jau minėta, Inspekcija nustatė, kad 2011 m. gruodžio mėn. buhalteriniais įrašais Pareiškėja skolą tiekėjams sumažino 2189700 Lt ir tai sumai padidino trumpalaikes finansines skolas. Be to, minėtos sumos skola tiekėjams perkainuota iki 250000 Lt, tačiau buhalterinės apskaitos sąskaitose įrašai apie skolų perkainojimą nepadaryti, perkainojimo rezultatas

buhalterinėje apskaitoje neatvaizduotas. Panevėžio AVMI konstatavo, jog Pareiškėja gavo pajamų, todėl tiekėjų skolos perkainavimo rezultatu, t. y. 1939700 Lt (2189700 Lt – 250000 Lt), padidino Pareiškėjos 2011 m. apmokestinamąjį pelną ir, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4, 5 11 straipsniais, apskaičiavo 272369 Lt (78883,51 Eur) papildomai į biudžetą mokėtiną F. Y. matyti iš pažeidimo turinio, PMĮ pažeidimas ir PM nepriemoka buvo sąlygota neteisingu Verslo apskaitos standartų taikymu ir buhalterinės apskaitos įrašų apskaitos registruose atvaizdavimu, šis pažeidimas nėra susijęs su pajamų slėpimu, sukčiavimu, dokumentų sunaikinimu, klastojimu ar kitais mokesčių vengimo būdais, dėl kurių Inspekcija nebūtų galėjusi nustatyti Bendrovės mokestinės prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 78883,51 Eur PM yra sumokėjusi: Panevėžio AVMI sprendimo priėmimo dieną Pareiškėja buvo sumokėjusi 77549,56 Eur PM (2018-11-21 Panevėžio AVMI sprendimo Nr. (42.59)-SD-52 3 psl.), likusi 1333,95 Eur PM suma sumokėta 2018-12-05 (Mokėjimo nurodymas, dok. Nr. 34245824)).

Pareiškėjos atstovai posėdžio Komisijoje metu paaiškino, kad patikrinimo metu apskaičiuotus mokesčius norėjo sumokėti geranoriškai, todėl kreipėsi į mokesčių administratorių dėl mokestinės paskolos sudarymo. Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos prašymą bei pateiktus dokumentus, 2018-12-18 sprendimu Nr. (23.24-08) 327-11787 „Išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą“, išdėstė 68362,51 Eur mokestinės nepriemokos sumokėjimą. Su Pareiškėja 2018-12-19 buvo sudaryta mokestinės paskolos sutartis Nr. (23.24-08)327-1183. Iš mokestinės nepriemokos / AN baudos ir palūkanų mokėjimo grafiko matyti, kad 68362,51 Eur susitarimu nustatytos mokestinės nepriemokos, į kurią įėjo ir likusi pagal patikrinimo aktą apskaičiuota, bet nesumokėta 1333,95 Eur PM suma, mokėjimas buvo išdėstytas iki 2019-12-25.

Pareiškėja 2018-12-21 kreipėsi į mokesčių administratorių su prašymu pakeisti sudarytą mokestinės paskolos sutartį, kadangi sumokėjo įmokas anksčiau nustatytų terminų. Inspekcija 2018-12-27 raštu Nr. (23.1-08)RNA-36821 „Dėl uždarnosios akcinės bendrovės „XRA“ prašymo pakeisti mokestinės paskolos sutartį“ informavo Pareiškėją, kad 2018-12-19 mokestinės paskolos sutartis Nr. (23.24-08) 327-11831, kuria buvo išdėstytas Bendrovės mokestinės nepriemokos mokėjimas, yra laikoma įvykdyta.

Komisijos vertinimu, ginčo byloje nustatytos pažeidimo padarymo aplinkybės, t. y. tai, kad Inspekcijos nustatytas PMĮ pažeidimas nesusijęs su pajamų slėpimu, sukčiavimu, dokumentų klastojimu ar kitais mokesčių vengimo būdais, Pareiškėja su mokesčių administratoriumi bendradarbiavo, neturėjo tikslo nuslėpti mokesčio ar siekti naudos, taip pat mokesčių mokėtojo elgesys, t. y. tai, kad Pareiškėja pripažino padarytą pažeidimą ir dėjo visas pastangas sumažinti padarytą žalą ir sumokėjo visą apskaičiuotą 78883,51 Eur PM sumą, tame tarpe 1333,95 Eur PM nepriemoką sumokėjo anksčiau, nei buvo nustatyta 2018-12-19 mokestinės paskolos sutarties Nr. (23.24-08)327-11831 grafike, yra pakankamas pagrindas konstatuoti, jog Pareiškėja gali būti atleista nuo 50 proc. papildomai apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais ir atsižvelgiant į LVAT suformuotas šių principų taikymo konkrečiais atvejais taisykles. Komisijos vertinimu, 50 proc. apskaičiuotų delspinigių suma yra proporcinga (adekvati) teisės pažeidimui, atitinka siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus.

Kaip jau minėta, Inspekcija apskaičiavo 41946,32 Eur PM delspinigių. Įvertinant tai, kad Panevėžio AVMI savo 2018-11-21 sprendimu Nr. (42.59)-SD-52 atleido Pareiškėją nuo 6935,31 Eur PM delspinigių, šiuo Komisijos sprendimu Pareiškėja atleidžiama nuo 50 proc. likusios PM delspinigių sumos, t. y. 17505,50 Eur ((41946,32 Eur – 6935,31 Eur) x 50 proc.).

Dėl atleidimo nuo baudų mokėjimo. Kaip jau buvo minėta, Inspekcija ir Pareiškėja pateikė informaciją, kad Pareiškėja 78883,51 Eur PM sumą yra sumokėjusi, kas, remiantis MAĮ 141 str. 2 dalies nuostatomis, leidžia spręsti atleidimo nuo baudos mokėjimo klausimą.

Ginčo byloje nustatyta, kad Panevėžio AVMI 2018-02-15 sprendimu Nr. (36.9)FR0682-51 Pareiškėjai paskyrė 30 proc. PM dydžio, t. y. 23665 Eur PM baudą. Nors Pareiškėja prašo atleisti nuo baudos mokėjimo, tačiau, nenustačius MAĮ 141 str. 1–4 nustatytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų (tokie pat pagrindai taikomi ir atleidimui nuo baudos mokėjimo), Pareiškėja negali būti atleista nuo paskirtų baudų mokėjimo šiais MAĮ įtvirtintais pagrindais, todėl dėl juose nustatytų sąlygų, kaip galimų atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindų, papildomai sprendime nepasakytina. Tačiau, kaip paminėta sprendime, LVAT yra suformuota atleidimo nuo delspinigių / baudų mokėjimo praktika, kurioje teismas nesiremia vien tik MAĮ įtvirtintomis teisės normomis, tačiau remiasi protingumo / teisingumo kriterijais (pavyzdžiui, LVAT 2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1375/2014), mažindamas ekonominių sankcijų dydį, įvertinant teismų praktikos reikšmingomis pripažintas aplinkybes. Todėl, Komisijos vertinimu, ginčo situacijoje Inspekcijai pripažinus ir konstatavus pakankamus pagrindus atleidimui nuo delspinigių mokėjimo, remiantis protingumo / teisingumo kriterijais, minėtos aplinkybės sudaro pagrindą atleisti Pareiškėją nuo 50 proc. paskirtos baudos, t. y. 11832,50 Eur (23665 Eur x 50 proc.) PM baudos mokėjimo. Todėl Pareiškėjos prašymas atleisti nuo baudų mokėjimo tenkintinas iš dalies.

Pareiškėja yra išdėsčiusi prašymą atleisti nuo visų baudų mokėjimo. Tačiau toks prašymas, atsižvelgiant į ginčo situacijoje nustatytas ir LVAT pripažintas aplinkybes (konstatuotus mokestinius pažeidimus, aplaidumas tvarkant buhalterinę apskaitą), negali būti tenkinamas ir neatitiktų teismų praktikos nuostatų, jog „visiškai atleidus nuo baudų mokėjimo nebūtų pasiekti šiai priemonei keliami tikslai, nebūtų daromas tiesioginis poveikis teisės pažeidėjui, nebūtų įspėjami kiti potencialūs mokesčių mokėtojai apie galimas sankcijas nepaklusus reikalavimams dėl pareigos laiku ir tinkamai mokėti mokesčius“ (2014-06-25 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1375/2014).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, 8 straipsniu, 100 str. 1–2 dalimis, 141 str. 1–3 dalimis, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-01-09 sprendimą Nr. 69-2.

2. Atleisti Pareiškėją nuo 17505,50 Eur ((41946,32 Eur – 6935,31 Eur)) x 50 proc.) PM delspinigių ir 11832,50 Eur (23665 Eur x 50 proc.) PM baudos mokėjimo.

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

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė