



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS**

**DĖL AB „DNB NORD BANKAS“ 2009-11-23 SKUNDO NR. 30.20-132/162**

2009 m. gruodžio d. Nr. S- (7-401/2009)  
Vilnius

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

Stepono Vytauto Jurnos  
Danguolės Gaigalienės  
Aistės Medelienės – pranešėja  
Lauros Milašiūtės  
Editos Veršelienės  
J. D.

Sekretoriaujant

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

A. C.  
A. K. ir  
J. Š.

mokesčių administratoriaus atstovams

R. A. ir  
R. K.

2009 metų gruodžio 15 dienos posėdyje išnagrinėjusi mokesčių mokėtojo AB „DnB NORD bankas“ (toliau – Pareiškėjas) 2009-11-23 skundą Nr. 30.20-132/162 dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2009-10-29 sprendimo Nr. (21.20-28)224-15, n u s t a t ė:

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo prašymą atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo, nusprendė atleisti Pareiškėją nuo 304,74 Lt pelno mokesčio (toliau – PM) delspinigių mokėjimo ir neatleisti nuo 3719,46 Lt PM delspinigių mokėjimo.

Mokesčių administratorius 2009-10-09 gavo Pareiškėjo 2009-10-09 prašymą Nr. 30.20-132/141, kuriame nurodyta, kad Pareiškėjas, vykdydamas mokestinę prievolę, 2009-10-01 atliko mokėjimo pavedimą Nr. 2166280, kuriuo pervedė 8048409 Lt PM į Inspekcijos sąskaitą, esančią AB „Swedbank“. Pavedimas įvykdytas kitą dieną (2009-10-02) 8:00 val. Pareiškėjas prašė atleisti nuo apskaičiuotų delspinigių, motyvuodamas tuo, jog padarytas pažeidimas, dėl kurio realios žalos biudžetui nėra, nes Inspekcija disponuoti pinigais pradėjo nuo šios institucijos darbo dienos pradžios (8:00 val.), be to, Pareiškėjas pažeidimo fiksavimo momentu turėjo kitų mokesčių permokas.

Nustatyta, kad Pareiškėjas metinę PM deklaraciją už 2008 m. mokestinį laikotarpį pateikė 2009-10-01. Vadovaujantis 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) 51 str. 2 d. ir 53 str. 1 d., PM už 2008 m. mokestinį laikotarpį sumokėjimo terminas buvo 2009-10-01. Pareiškėjas mokėjimo pavedimą suformavo 2009-10-01. Vadovaujantis 2004-04-13

Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 83 str. 2 d., mokesčiai laikomas sumokėtu, kai kredito įstaiga įvykdo mokesčių mokėtojo mokėjimo nurodymą Mokėjimų įstatymo 9 straipsnyje nustatyta tvarka (jei mokėtojo ir gavėjo kredito įstaigos yra skirtingos, mokėjimo nurodymas laikomas įvykdytu, kai gavėjo kredito įstaiga pagal mokėjimo nurodymą gauna lėšas iš mokėtojo kredito įstaigos). Pareiškėjas prievolę sumokėti mokesčių įvykdė ne 2009-10-01, o 2009-10-02, kai įmoka buvo įskaityta į Inspekcijos sąskaitą. Už vieną pradelsto mokėjimo dieną Pareiškėjui buvo apskaičiuoti 4024,20 Lt PM delspinigiai.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 100 str. 1 d. bei 141 str. 1 d. nuostatomis bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų taisyklių 10 p. ir 11 p., nurodė, kad mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo delspinigių mokėjimo, jei turi vieno mokesčio nepriemoką, bet tą patį laikotarpį – kito mokesčio permoką (skirtumą), kurios suma didesnė už nustatytą (apskaičiuotą) mokesčio nepriemokos sumą arba yra jai lygi, ir pagal MAĮ 87 straipsnį nedraudžiama permokėtų sumų įskaityti nustatytoms mokesčių nepriemokoms padengti. Mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo tos dalies delspinigių, kurie skaičiuojami nuo nepriemokos sumos, lygios mokesčio permokos dydžiui, o nuo viršijančios mokesčio permoką nepriemokos delspinigiai turi būti skaičiuojami MAĮ nustatyta tvarka.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjo kitų mokesčių realias 2009-10-01 permokas, atleido Pareiškėją nuo 304,74 Lt PM delspinigių mokėjimo.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad realios žalos biudžetui nėra, nes Inspekcija disponuoti pinigais pradėjo nuo darbo dienos pradžios (8:00 val.), Inspekcija pažymėjo, kad Pareiškėjas yra kredito įstaiga, teikianti licencijuotas finansines paslaugas ir vykdanči kitą finansinę veiklą, todėl jam keltini didesni mokėjimų sistemos funkcionavimo ir mokėjimo nurodymų vykdymo išmanymo reikalavimai, nei kitiems mokesčių mokėtojams. Atsižvelgiant į tai, kad atlikdamas pavedimą likus keletui minučių iki 16:00 valandos, po kurios pavedimai į kitus Lietuvos bankus tą pačią dieną nebėra vykdomi, ir žinodamas, kad didelių sumų pavedimams taikomos papildomos / griežtesnės kontrolės priemonės, Pareiškėjas nesiėmė visų protingų priemonių, kurias numatė ar galėjo ir turėjo numatyti. Pavedimas į Inspekcijos sąskaitą buvo įvykdytas viena diena vėliau, nei įstatyme nustatyta prievolės įvykdymo termino pabaiga, todėl Pareiškėjas pažeidė PMĮ 51 str. 2 d. ir 53 str. 1 d. nuostatas ir dėl šio pažeidimo Pareiškėjui teisingai apskaičiuoti 3719,46 Lt delspinigiai, nuo kurių mokėjimo atleisti nėra pagrindo.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2009-10-29 sprendimu, prašo Komisijos jį panaikinti ir priimti naują sprendimą, t. y. atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo. Pareiškėjas taip pat prašo įpareigoti Inspekciją pateikti jo sumokėtų apskaitomų mokesčių detalizaciją, nurodant, kurias Inspekcijos apskaitoje užfiksuotas mokesčių permokų sumas Inspekcija laiko „realiomis“.

Pareiškėjas sutinka, kad delspinigiai jam buvo apskaičiuoti pagrįstai, bet nesutinka, kad nėra pagrindo atleisti jį nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija, netenkindama Pareiškėjo prašymo atleisti nuo delspinigių mokėjimo, nepateikė įrodymų dėl žalos buvimo fakto.

Pareiškėjas analizavo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką. Pabrėžė, kad teismas savo sprendimuose yra ne kartą konstatavęs (pavyzdžiui, 2007-07-10 byloje Nr. A-143-707-07 ir A-143-710-07, 2007-07-05 byloje Nr. A-62-679-07), kad žalos biudžetui nepadarymas yra pagrindas atleisti mokesčių mokėtoją nuo delspinigių mokėjimo. Teismas nurodė, kad delspinigių mokėjimas yra susijęs su mokesčių nesumokėjimu ar pavėluotu mokesčių sumokėjimu, todėl kitos su delspinigių skaičiavimu susijusios aplinkybės neturi reikšmės. Pareiškėjo nuomone, šiuo atveju tai, kad Pareiškėjas užsiima licencijuojama banko veikla, kad išmano reikalavimus mokėjimo sistemoms, nėra reikšmingos aplinkybės.

Pareiškėjas pabrėžė, kad realios žalos valstybei nebuvo padaryta, Inspekcija galėjo disponuoti pinigais nuo 2009-10-02 8 val. ryto, o, remiantis LVAT praktika (2005-02-09 byla

Nr. A-15-141-05), nesant realios žalos biudžetui, nėra jokios prasmės taikyti mokesčių mokėtojo atžvilgiu delspinigius.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcija taip pat netinkamai įvertino jo turimas mokesčių permokas. Pareiškėjas pateikė Komisijai Inspekcijos 2009-10-16 ir 2009-11-05 išduotas pažymas dėl atsiskaitymo su valstybės biudžetais. Pareiškėjas nurodė, kad sprendime nėra detalizuota, į kokias permokas buvo atsižvelgta, nesuprantama, kokias permokas Inspekcija laiko „realiomis“, o kurias – „nerealiomis“.

Pareiškėjas mano, kad Inspekcijos sprendimas pažeidžia MAĮ įtvirtintus apmokestinimo aiškumo ir teisingumo principus, be to, priimtas sprendimas prieštarauja LVAT suformuotai praktikai, todėl, atsižvelgdamas į aukščiau išdėstytus motyvus, prašo Inspekcijos sprendimą panaikinti ir atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas tenkintinas, Inspekcijos 2009-10-29 sprendimas Nr. (21.20-28)224-15 naikintinas.

Ginčas byloje vyksta dėl to, ar Inspekcija pagrįstai neatleido Pareiškėjo nuo apskaičiuotų 3719,46 Lt PM delspinigių mokėjimo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjas 2009-10-01 pateikė metinę PM deklaraciją už 2008 metus, kurioje deklaravo 8048409 Lt mokėtiną PM sumą, ir tą pačią dieną 15:49 val. suformavo skubų mokėjimo pavedimą į Inspekcijos banko sąskaitą, esančią AB „Swedbank“. Iš bylos medžiagos matyti, kad šis pavedimas įvykdytas, t. y. nurodyta suma atsidūrė Inspekcijos banko sąskaitoje 2009-10-02 8:00 valandą. Dėl to ginčo nėra.

Kaip teisingai nurodė Inspekcija ginčijamame sprendime, pagal MAĮ 83 str. 2 d. mokestis laikomas sumokėtu, kai kredito įstaiga įvykdo mokesčių mokėtojo mokėjimo nurodymą. Mokėjimų įstatymo 9 straipsnyje nustatyta tvarka (jei mokėtojo ir gavėjo kredito įstaigos yra skirtingos, mokėjimo nurodymas laikomas įvykdytu, kai gavėjo kredito įstaiga pagal mokėjimo nurodymą gauna lėšas iš mokėtojo kredito įstaigos). Taigi Inspekcija pagrįstai konstatavo, kad Bendrovė PM sumokėjo ne 2009-10-01, o 2009-10-02, t. y. viena diena vėliau PMĮ nustatyto mokesčio sumokėjimo termino. Pareiškėjas šio fakto neginčija.

Pagal MAĮ 96 str. 1 dalies 1 punkto, 97 straipsnio 1 dalies ir 98 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, Pareiškėjui už vieną mokesstinės prievolės įvykdymo pavėluotą dieną buvo pagrįstai apskaičiuoti 4024,20 Lt PM delspinigiai. Pareiškėjas PM delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo taip pat neginčija.

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir 141 straipsnio 1 dalies 3 punkto nuostatomis, bei atsižvelgusi į Pareiškėjo turėtas kitų mokesčių permokas 2009-10-01, ginčijamu sprendimu atleido Pareiškėją nuo 304,74 Lt PM delspinigių mokėjimo.

Inspekcija po ginčijamo sprendimo priėmimo (jis priimtas 2009-10-29) 2009-11-30 priėmė sprendimą Nr. 69-334, kuriuo patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2009-10-28 sprendimą (Vilniaus AVMI 2009-10-06 pranešimas Nr. 2009.70052-15659/2009-27846) 4024,20 Lt PM delspinigius įskaityti iš Pareiškėjo turėtos PVM permokos (skirtumo).

Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies nuostatas, mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo apskaičiuotų, bet nesumokėtų (išieškotų) delspinigių mokėjimo, jeigu egzistuoja šioje dalyje nurodytas pagrindas. Todėl šioje byloje svarbu nustatyti, ar Pareiškėjo mokesstinės prievolės įvykdymas aukščiau nurodytu būdu, t. y. Pareiškėjo turėtos PVM permokos įskaitymas mokesčiai nepriemokai – PM delspinigiams padengti be Pareiškėjo prašymo, gali būti vertinamas kaip delspinigių sumokėjimas arba išieškojimas MAĮ 100 str. 1 dalies prasme. Pagal MAĮ nuostatas mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimas yra vienas iš mokesstinės prievolės įvykdymo būdų (82 str. 1 d. 1 punktas), o mokesstinės nepriemokos priverstinis išieškojimas yra vienas iš mokesstinės prievolės pasibaigimo būdų (93 str. 1 d. 2 punktas). Tuo tarpu turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymas mokesčiai nepriemokai padengti yra

atskiras, savarankiškas mokesstinės prievolės įvykdymo būdas (82 str. 1 d. 3 punktas). Atsižvelgiant į MAĮ 83 straipsnio nuostatas, mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimas, kaip mokesstinės prievolės įvykdymo būdas, pasižymi aktyviais mokesčių mokėtojo, trečiojo asmens, perėmusio mokesčių mokėtojo mokesstinę nepriemoką sutarties pagrindu, arba mokesčių išskaičiuojančio asmens veiksmis. Minėtame straipsnyje nenumatyta, kad MAĮ vartojama mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo sąvoka apimtų ir mokesčių permokos įskaitymą. Mokesčių mokėtojo turimos permokos įskaitymas mokesstinei nepriemokai padengti, ypač jeigu įskaitymas yra vykdomas be mokesčių mokėtojo prašymo, pasižymi būtent mokesčių administratoriaus, o ne mokesčių mokėtojo, aktyviais veiksmis, nukreiptais į mokesstinės prievolės įvykdymą. MAĮ taip pat nenumato, kad mokesčio permokos įskaitymas yra vienas iš mokesstinės nepriemokos išieškojimo būdų (106 straipsnis). Todėl mokesčių permokos įskaitymas kaip savarankiškas mokesstinės prievolės įvykdymo būdas negali būti tapatinamas su mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimu. Taip pat atkreiptinas dėmesys į tai, kad esant galimybei mokesčių administratoriui iš mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos teisės aktų nustatyta tvarka įskaityti susidariusią mokesstinę nepriemoką be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo ir vertinant tokį mokesstinės prievolės įvykdymo būdą kaip atitinkantį delspinigių sumokėjimą (išieškojimą) MAĮ 100 str. 1 dalies prasme, susidarytų situacija, kai mokesčių mokėtojas negalėtų realiai pasinaudoti galimybe būti atleistam nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų) delspinigių mokėjimo.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytus argumentus, daro išvadą, kad Pareiškėjo turėtos PVM permokos įskaitymas mokesstinei nepriemokai – delspinigiams – padengti be Pareiškėjo prašymo, nepaneigia jo galimybės būti atleistam nuo delspinigių MAĮ 100 str. 1 dalyje nustatytais pagrindais. Pažymėtina, kad tokios pozicijos Komisija savo praktikoje laikėsi ir anksčiau (2005-11-14 sprendimas Nr. S-461 (7-489/2005)).

Pareiškėjas, prašydamas jį atleisti nuo PM delspinigių mokėjimo, remiasi MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu, t. y. mano, kad jo veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo (šiuo atveju – PMĮ) nuostatas, nėra padaryta žala biudžetui. Savo poziciją iš esmės grindžia tuo, kad mokesčių administratorius (Inspekcija) jo sumokėtu mokesčiu (PM) galėjo disponuoti nuo savo darbo pradžios 2009-10-02 (t. y. kitos darbo dienos, einančios po tos dienos, kai mokeskis turėjo būti sumokėtas). Inspekcija šiuo klausimu pažymi Pareiškėjui, kaip banko įstaigai, keliamus didesnius mokėjimų sistemos išmanymo reikalavimus ir faktą, kad pavedimas suformuotas likus keletui minučių iki 16:00 valandos, kai pavedimai į kitus Lietuvos bankus tą pačią dieną nebevykdomi. Komisija šioje vietoje pažymi, kad analizuojant žalos biudžetui padarymo ar nepadarymo faktą, nei Pareiškėjo veiklos specifika, nei numatymas ar nenumatymas tam tikrų aplinkybių ar protingų priemonių ėmimasis teisinės reikšmės neturi. Analizuojant Pareiškėjo prašymą, šioje byloje turi būti analizuojamos teisiškai reikšmingos aplinkybės – žalos biudžetui padarymo faktas.

Dėl šios teisiškai reikšmingos aplinkybės Pareiškėjas nurodė, kad faktas, jog Inspekcija kitą darbo dieną nuo pat jos pradžios turėjo teisę disponuoti Pareiškėjo sumokėta mokesčio suma, pagrindžia žalos biudžetui nebuvimą. Tuo tarpu Inspekcijos atstovės Komisijos posėdžio metu nurodė, kad remiantis finansų ministro 2003-06-20 įsakymo Nr. 1K-169 (2006-09-14 įsakymo Nr. 1K-307 redakcija, galioja nuo 2006-09-22) 1 punktu, visos per darbo dieną pagal mokėjimų pavedimus pervestos įmokos (mokesčiai, kitos įmokos ir rinkliavos) kitą darbo dieną, grąžinus mokėtojams permokas ar kitas grąžintinas sumas, mokėjimo pavedimu pervedamos į Valstybės išdo sąskaitą. Inspekcijos atstovių teigimu, tokiu būdu Pareiškėjo 2009-10-02 į Inspekcijos banko sąskaitą gautos lėšos (PM) į Valstybės išdo sąskaitą pateko viena darbo diena vėliau (2009-10-03), negu turėjo, todėl žala biudžetui padaryta.

Komisija, nagrinėdama šią teisiškai reikšmingą aplinkybę, pažymi, kad iš minėto finansų ministro įsakymo turinio sisteminės analizės matyti, kad administruojant valstybės biudžetui priskirtas lėšas esminę reikšmę turi ne kalendorinės, o darbo dienos. Be to, į Valstybės išdo sąskaitą pervedamos tos į Inspekcijos sąskaitą gautos įmokos, kurios lieka grąžinus mokesčio

permokas ar kitas grąžintinas sumas. Iš to darytina išvada, kad Inspekcija pati turi teisę disponuoti savo sąskaitoje esančiomis lėšomis ir įmanoma situacija, kai ne visos įmokos, gautos į Inspekcijos sąskaitą, bus pervestos į Valstybės išdo sąskaitą. Taigi sieti žalos biudžetui buvimą ar nebuvimą su įplaukų į Valstybės išdo sąskaitą gavimu (nei su jo momentu) nėra pagrindo. Vadovaujantis Vyriausybės 2003-08-07 nutarimu Nr. 990 „Dėl darbo laiko nustatymo valstybės ir savivaldybių įmonėse, įstaigose ir organizacijose“ bei Inspekcijos interneto tinklapyje pateikiama informacija apie jos darbo laiką, Inspekcijos darbo diena prasideda 8:00 valandą. Todėl jeigu būtų pripažinta, kad Pareiškėjo atveju žala biudžetui yra padaryta, jis atsirastų skirtingoje padėtyje nei bet kuris kitas mokesčių mokėtojas, kurio sumokėtas mokeskis būtų įskaitytas viena diena anksčiau po Inspekcijos darbo valandų (tai įmanoma, jeigu mokėjimas būtų atliktas tame pačiame banke).

Atsižvelgiant į tai, kad konstatuota, jog 2009-10-02 nuo pat darbo dienos pradžios (8:00 valandos) Inspekcija turėjo realią galimybę disponuoti Pareiškėjo sumokėtu mokesčiu, bei vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, darytina išvada, kad Pareiškėjas atleistinas nuo 3719,46 Lt PM delspinigių mokėjimo MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkte ir MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintu pagrindu.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2009-10-29 sprendimą Nr. (21.20-28)224-15.

Atleisti AB „DnB Nord Bankas“ nuo 3719,46 Lt pelno mokesčio delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą dėl mokestinio ginčo taip pat turi teisę ir 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 teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Danguolė Gaigalienė

Aistė Medelienė

Laura Milašiūtė

Edita Veršeliene