



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „GA1“ 2018-04-27 SKUNDO**

2018 m. birželio 29 d. Nr. S-105 (7-76/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės– pranešėja

sekretoriaujant

Jelenai Krochmalienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei
advokato padėjėjai
mokesčių administratoriaus atstovei

J. C.
H. R.

2018-06-19 posėdyje išnagrinėjusi UAB „GA1“ (toliau – Pareiškėja) 2018-04-27 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-04-12 sprendimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-117, n u s t a t ė:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – VMI) atliko Bendrovės Pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2017-10-31 ir priėmė 2018-04-12 sprendimą Nr. (21.131—31-5)FR0682-117, kuriuo Bendrovei nurodė sumokėti į biudžetą 813294 Eur PVM, 77156,72 Eur PVM delspinigių ir 162659 Eur PVM baudą.

Bendrovės 2017-11-07 atlikto operatyvaus patikrinimo metu (2017-11-07 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (21.70-32)FR1042-7540) nustatyta, kad Bendrovė nuo 2017-01-01 iki 2017-07-31 vykdė nebaigto statyti turto pardavimus fiziniams ir juridiniams asmenims pagal notarine tvarka sudarytas nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartis, tačiau 2017 m. vasario-liepos mėn. neįformino PVM sąskaitomis faktūromis sandorių pagal notarine tvarka sudarytas sutartis su fiziniais asmenimis, nuo 2017 m. vasario-liepos mėn. gautų 3440113 Eur PVM apmokestinamųjų pajamų už parduotus fiziniams asmenims nebaigtus statyti nekilnojamus daiktus pagal sudarytas minėtas sutartis neapskaičiavo ir nedeclaravo 722424 Eur PVM. Inspekcija konstatavo, kad Bendrovė pažeidė

2002-03-05 Lietuvos Respublikos Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 4 straipsnio, 14 straipsnio 5 dalies, 79 straipsnio 3 dalies, 86 straipsnio bei 89 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Bendrovei buvo pasiūlyta per 10 dienų nuo operatyvaus patikrinimo pažymos gavimo dienos (t. y. iki 2017-11-20) pateikti patikslintas PVM deklaracijas už 2017 m. vasario-liepos mėn. ir papildomai deklaruoti operatyvaus patikrinimo metu nustatytas nedeklaruotas PVM apmokestinamąsias pajamas bei pardavimo PVM. Bendrovė per VMI elektroninio deklaravimo sistemą (toliau – EDS) 2017-11-20 pateikė patikslintas 2017 m. vasario –liepos mėn. PVM deklaracijas, kuriose deklaravo 3440111 Eur daugiau PVM apmokestinamųjų pajamų, 722423 Eur daugiau pardavimo PVM, taip pat patikslino 2017 m. rugpjūčio-rugsėjo mėn. PVM deklaracijas, kuriose deklaravo 432719 Eur daugiau apmokestinamųjų pajamų ir 90871 Eur daugiau pardavimo PVM, tačiau tą pačią dieną Bendrovė vėl patikslino PVM deklaracijas už 2017 m. vasario – rugsėjo mėn. ir deklaravo bendroje sumoje 3872830 Eur mažiau PVM apmokestinamųjų pajamų ir 813294 Eur mažiau pardavimo PVM.

Kadangi operatyvaus patikrinimo metu nustatytos mokestinės PVM prievolės Bendrovė PVM deklaracijose už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2017-07-31 nedeklaravo, todėl 2017-11-27 buvo inicijuotas PVM mokestinis patikrinimas ir pasirinktas ilgesnis, nei operatyvaus patikrinimo metu, mokestinio patikrinimo tikrinamasis laikotarpis – nuo 2017-01-01 iki 2017-10-31.

Mokestinio patikrinimo metu pagal Bendrovės pateiktus apskaitos registrus nustatyta, kad didžiausiąją dalį 2017 m. vasario-rugsėjo mėn. nekilnojamojo turto pardavimų pagal su pirkėjais – fiziniais asmenimis sudarytas pirkimo-pardavimo sutartis, kuriose nurodyta, kad „Sutartis taip pat yra parduodamo Daikto priėmimo-perdavimo aktas“ Bendrovė apskaitė tik 2017 m. spalio mėn. Pagal Bendrovės pateiktus buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, kad Bendrovė pagal 2017-10-30 ir 2017-10-31 PVM sąskaitas faktūras apskaitė 2017 m. spalio mėn. buhalterinės apskaitos registruose parduoto nekilnojamojo turto fiziniams asmenims 3872830,07 Eur PVM apmokestinamąją vertę ir 813294,32 Eur pardavimo PVM, tačiau šios pardavimų apmokestinamosios vertės ir pardavimo PVM nedeklaravo pateiktoje mokesčių administratoriui 2017 m. spalio mėn. PVM deklaracijoje ir, kaip jau minėta, ankstesnėse tikrinamojo laikotarpio PVM deklaracijose.

Be to, patikrinimo metu nustatyta, kad Bendrovė, pažeisdama PVMĮ 79 str. 2 d. 1 p. nuostatas pagal pasirašytą su Pirkėju – UAB „1co“ 2017-03-31 pirkimo-pardavimo sutartį dėl nekilnojamojo turto pardavimo, įformino PVM sąskaitą-faktūrą Nr. MOR17-001 šiam pirkėjui tik 2017-06-01 bei 1201364 Eur PVM apmokestinamąsias pajamas ir 252286 Eur pardavimo PVM deklaravo 2017 m. birželio mėn. deklaracijoje.

Inspekcija, įvertinusi nustatytus pažeidimus, vadovaudamasi PVMĮ ir 2004 m. balandžio 13 d. Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) nuostatomis, Bendrovei nurodė sumokėti į biudžetą 813294 Eur PVM, 77156,72 Eur PVM delspinigių ir skyrė 20 proc. mokesčio dydžio 162659 Eur PVM baudą.

Inspekcija, nustatydamą baudos dydį, nurodė, kad Pareiškėja iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pareiškėjos padėtį sunkinanti aplinkybė yra siejama su pažeidimą padariusio mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektais tikslais, jų (pažeidimų) trukme, daugėtu, padarytos žalos dydžiu. Patikrinimo metu nenustatyta, kad mokestiniai pažeidimai buvo padaryti dėl mokesčių mokėtojo nerūpestingumo, t. y. Pareiškėja aktyviais veiksmais beveik visų metų laikotarpiu, siekė išvengti mokesčių sumokėjimo. Įvertinus Pareiškėjos ginčijamo spendimo siektą tikslą ir mastą bei padarytą žalą dydį (apskaičiuota 813294 Eur PVM), minėtos aplinkybės pripažįstamos Pareiškėjos atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis. Įvertinus iš dalies nustatytą Pareiškėjos atsakomybę lengvinančią aplinkybę bei atsižvelgus į sunkinančias aplinkybes, nuspręsta skirti 20 proc. PVM baudą.

Bendrovė neginčija papildomai apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti į biudžetą 813294 Eur PVM sumos, tačiau prašo:

1) Panaikinti Inspekcijos 2018-04-12 sprendimo Nr. (21.131—31-5) FR0682-117 dalį, kuria apskaičiuoti 77156,72 Eur PVM delspinigiai ir paskirta 162659 Eur PVM bauda;

2) Atleisti nuo 2018-04-12 sprendime Nr. (21.131—31-5) FR0682-117 nurodytų sumokėti 77156,72 Eur PVM delspinigių arba juos sumažinti;

3) Sumažinti 2018-04-12 sprendimu Nr. (21.131—31-5) FR0682-117 dėl paskirtos baudos dydį iki minimalios.

Pareiškėja pateikė 2018-06-26 skundo papildymą, kuriame patikslino anksčiau išdėstytus reikalavimus ir prašo atleisti nuo paskirtos baudos mokėjimo. Kartu Pareiškėja pateikė 2018-06-26 mokestinės paskolos sutarties Nr. (23.24-08) 327-5927 kopiją.

Skunde nurodoma:

Dėl MAĮ 8 straipsnio 3 dalies pažeidimo. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, kuriuo papildomai apskaičiuoti delspinigiai ir paskirtos baudos dydis sudaro beveik 30 proc. visų Bendrovei apskaičiuotų mokesčių sumų, nesilaikė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos dėl teisingumo ir protingumo principų taikymo. Net tuo atveju, jei mokesčių administratorius nenustatytų MAĮ 100 straipsnyje numatytų atleidimo nuo delspinigių pagrindų, tai nereiškia, kad atleidimas negali būti taikomas, vadovaujantis teisingumo ir protingumo principais. Pareiškėja, remdamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2007 m. liepos 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A17-773/2007), pažymi, kad sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudų sumažinimo, būtina vadovautis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcijos apskaičiuoti delspinigiai, remiantis MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktu, yra laikytini vienu iš mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdų. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija 2011 m. gruodžio 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011 pažymėjo, kad mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokestinės prievolės vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Jais siekiama valstybės susidariusių praradimų ir išlaidų kompensavimo, o ne asmens nubaudimo (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1395/2012).

Taigi, remdamasi anksčiau nurodyta praktika, Pareiškėja nurodo, kad delspinigiai inter alia atlieka kompensacinę funkciją, todėl delspinigiais negali būti siekiama nubausti mokesčių mokėtoją dėl mokestinės prievolės nevykdymo. (2016 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-293-556/2016; 2016 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-293-556/2016).

Pareiškėja teigia, kad delspinigiai atlieka jiems MAĮ 95 straipsnio 1 dalimi keliamą tikslą, kadangi paskirti delspinigiai yra pernelyg didelio dydžio ir tokiu delspinigių skaičiavimu Pareiškėja yra baudžiama už mokestinės prievolės nevykdymą.

Pareiškėja skunde taip pat nurodo, kad Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, nesivadovavo Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika dėl teisingumo ir protingumo principų laikymosi, dėl delspinigių kompensavimo funkcijos, dėl delspinigių ir baudos sumažinimo, remiantis teisingumo ir protingumo principais, skundžiamą sprendimą priėmė išimtinai formaliais ir deklaratyviais pagrindais, kas suponuoja išvadą, jog priimtas sprendimas skundžiamojoje dalyje yra prieštaraujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo nuosekliai formuojamai praktikai, todėl neteisėtas ir naikintinas.

Dėl proporcingumo principo nesilaikymo. Pareiškėja nurodo, kad apskaičiuotus delspinigius ir paskyrus baudą, kurių sumos sudaro beveik 30 proc. apskaičiuotų mokėtinų mokesčių, tokio dydžio bauda ir delspinigiai yra akivaizdžiai prieštaraujantys proporcingumo principui.

Pareiškėja pažymi, kad Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad 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); konstitucinis teisingumo principas reikalauja nustatomas nuobaudas diferencijuoti taip, kad jas taikant būtų galima atsižvelgti į teisės pažeidimo pobūdį, į atsakomybę lengvinančias ir kitas aplinkybes, kad atsižvelgiant į tai būtų galima skirti mažesnę nuobaudą nei sankcijoje numatytoji minimali ir kt.;

įstatymuose už įstatymų pažeidimus nustatomos baudos turi būti tokio dydžio, koks yra būtinas siekiant teisėto ir visuotinai svarbaus tikslo – užtikrinti įstatymų laikymąsi, nustatytų pareigų vykdymą (Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d., 2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai).

Pareiškėja taip pat nurodo, kad vienoje iš administracinių bylų Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra pasisakęs, kad apskaičiuoti delspinigiai, kaip prievolės užtikrinimo būdas, šiuo konkrečiu atveju, visa savo apimtimi būtų neadekvatūs tam tikslui, kurio yra siekiama, todėl vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais, mokesčių mokėtojas buvo atleistas nuo apskaičiuotų delspinigių (2011 m. spalio 10 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2343-11). Bendrovė nurodo, kad mokesčių mokėtojai paprastai yra atleidžiami nuo 50 proc. apskaičiuotų delspinigių (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. rugsėjo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575 – 2144/2011). Aukščiau nurodytoje teismų praktikoje yra aiškiai pasakyta, kad yra galimybė atleisti mokesčių mokėtoją nuo apskaičiuotų delspinigių, remiantis protingumo, teisingumo ir proporcingumo principais. Todėl, Bendrovės nuomone, vadovaujantis teisingumo bei protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi) nuo delspinigių turi būti atleista ir paskirta bauda turėtų būti sumažinta iki minimalios 10 proc. baudos.

Dėl Pareiškėjos atsakomybę švelninančių aplinkybių. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija nenustatė Pareiškėjos pažeidimų sistemiskumo, pakartotinumą ir kitų aplinkybių, kurios būtų vertinamos kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Pareiškėjos nuomone, atsakomybę švelninančios aplinkybės yra tai, kad: 1) Pareiškėja pagal turimas galimybes sudarė mokesčių administratoriui sąlygas, reikalingas patikrinimui atlikti, netrukdė įgyvendinti įstatymu suteiktų teisių; 2) Geranoriškai teikė dokumentus mokestiniam patikrinimui; 3) Geranoriškai pateikė pastabas dėl patikrinimo akto; 4) Viso patikrinimo metu geranoriškai ir nė karto nepraleisdama mokesčių administratoriaus nurodymuose (2017-12-08 nurodyme Nr. (21.75-32) FR0706-14691; 2017-12-22 nurodyme Nr. (21.75-32) F0706-15287; 2018-01-08 nurodyme Nr. (21.75-32) FR0706-105) nustatytų dokumentų pateikimo terminų teikė reikalaujamus dokumentus bei prašė pratęsti terminą tik daliai reikalaujamų dokumentų, kurių apimtis buvo labai didelė. Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija nepagrįstai jos bendradarbiavimo ir tinkamo dokumentų teikimo faktą mokestinio patikrinimo metu tapatino su galimai daliniu dokumentų nepateikimu operatyvaus patikrinimo metu, tokiu būdu darydama neobjektyvias ir šališkas išvadas apie Pareiškėjos sąžiningumą mokestinio patikrinimo metu.

Pareiškėja taip pat nesutinka su Inspekcijos pozicija, pagal kurią Pareiškėjos sunkinančiomis aplinkybėmis yra pripažįstamas pažeidimo mastas ir padarytos žalos dydis. Pareiškėja nurodo, kad vadovaujantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktika pažeidimo mastas ir būdas nėra ir negali būti mokesčių mokėtojo atsakomybę sunkinančia aplinkybe (2012 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1217/2012; 2012 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014 m. balandžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-409/2014).

Pareiškėja nurodo, kad įvertinus akivaizdų geranorišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, teikiant dokumentus, paaiškinimus, sudarant sąlygas atlikti mokestinį patikrinimą, privalo būti nustatytos teisingos ir proporcingos valstybės poveikio priemonės, atitinkančios padarytą pažeidimą. Todėl, Bendrovės nuomone, ji turėtų būti visiškai atleista nuo apskaičiuotų delspinigių ir paskirta bauda sumažinta iki minimalios – 10 proc.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėja neginčija Inspekcijos 2018-04-12 sprendime Nr. (21.131-31-5)FR0682-117 papildomai apskaičiuotų 813294 Eur PVM, todėl Komisija nagrinėja tik Inspekcijos 2018-04-12 sprendimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-117 dalį, kuria Pareiškėjai papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti į biudžetą 77156,72 Eur PVM delspinigių ir skirta 162659 Eur PVM bauda.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Dėl atleidimo nuo PVM delspinigių ir baudos mokėjimo (baudos ir delspinigių sumažinimo) vadovaujantis MAĮ 8 straipsnio 3 dalimi.

Pareiškėja 2018-04-27 skunde išreiškė prašymą atleisti nuo delspinigių ir baudų mokėjimo pagal teisingumo bei protingumo kriterijus arba juos sumažinti, nes, pasak Pareiškėjos, Inspekcijos papildomai apskaičiuoti delspinigiai ir paskirtos baudos dydis sudaro beveik 30 proc. visų Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų, Inspekcija nesilaikė LVAT praktikos dėl teisingumo, protingumo ir proporcingumo principų taikymo, dėl delspinigių kompensavimo funkcijos, dėl delspinigių ir baudos sumažinimo, remiantis teisingumo ir protingumo principais.

Komisija pažymi, kad MAĮ 141 str. 1 dalies nuostatų dėl atleidimo nuo baudos taikymas yra sąlygotas ir MAĮ 141 str. str. 2 dalyje nustatytų reikalavimų – mokesčio mokėtojas turi būti sumokėjęs priskaičiuoto mokesčio sumą arba šio mokesčio sumokėjimo terminas nustatyta tvarka turi būti atidėtas ar išdėstytas. Skundo nagrinėjimo metu Pareiškėja pateikė Inspekcijai adresuoto 2018-04-30 prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, kopiją, o kartu su 2018-06-26 skundo papildymu – ir 2018-06-26 mokestinės paskolos sutarties Nr. (23.24-08)327-5927 kopiją, todėl atleidimo nuo baudų klausimas nagrinėtinas.

Komisija pažymi, kad reikšmingomis aplinkybėmis spendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis adm. byloje Nr. A556-2544/2011). Nagrinėjamo mokestinio ginčo atveju Komisija, įvertinusi Pareiškėjos patikrinimo metu mokesčių administratoriaus procedūrinius veiksmus, nurodo, kad kontrolės veiksmai Pareiškėjos atžvilgiu nebuvo vilkinti, o atlikti per objektyviai įmanomą protingą laiką, siekiant objektyviai ir visapusiškai įvertinti su Pareiškėjos apmokestinimu susijusias aplinkybes, o operatyvaus patikrinimo ir mokestinio patikrinimo laikas apspręstas ir Pareiškėjos veiksmais. Teisingumo ir protingumo kriterijų taikymui, vertintini ir paties mokesčių mokėtojo veiksmai mokesčių administravimo procese:

1. Operatyvus patikrinimas, kurio metu buvo nustatytas PVMĮ pažeidimas, truko nuo 2017-09-21 iki 2017-11-07. Pareiškėjai 2017-09-21 išsiuntus pranešimą apie atliekamą operatyvinį patikrinimą ir paprašius 2017-09-26 pateikti dokumentus už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2017-07-31, Pareiškėja dokumentų nepateikė. 2017-09-26 Pareiškėjai surašytas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.75-32) F0706-10970 per 10 d. nuo nurodymo gavimo pateikti patikrinimui reikalingus dokumentus, tačiau 2017-10-05 Pareiškėja pateikė ne visus dokumentus. 2017-10-10 Pareiškėjai surašytas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.75-32)FR0706-11638 iki 2017-10-19 pateikti trūkstamus dokumentus. 2017-10-19 Pareiškėja pateikė prašomus dokumentus ir apskaitos registrus, išskyrus preliminarias sutartis (2017-11-07 Operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. (21.70-32)FR1042-7540).

2. Mokestinis patikrinimas už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2017-10-31, pradėtas 2017-11-27, pratęstas nuo 2018-01-10 iki 2018-02-08 (dėl 2018-01-08 mokesčių administratoriaus nurodymo pateikti trūkstamus dokumentus, reikalingus mokestiniam patikrinimui atlikti) ir baigtas 2018-02-06. Pareiškėjai 2017-11-27 buvo įteiktas pranešimas apie mokestinį patikrinimą. Pareiškėja 2017-12-08 dokumentų, reikalingų mokestiniam patikrinimui atlikti, nepateikė, todėl 2017-12-08 Pareiškėjai surašytas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.75-32) F0706-14691 per 10 d. nuo nurodymo gavimo pateikti patikrinimui reikalingus dokumentus. 2017-12-21 Pareiškėja pateikė ne visus dokumentus, todėl 2017-12-22 surašytas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.75-32)FR0706-15287 iki 2018-01-05 pateikti trūkstamus dokumentus. 2018-01-05 Pareiškėjai pateikus ne visus dokumentus, 2018-01-08 surašytas mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (21.75-32)FR0706-15 iki 2018-01-18 pateikti trūkstamus dokumentus ir apskaitos registrus (2018-02-06 patikrinimo akto Nr. (21,60,32)FR0680-50 4 psl.), kurie buvo pateikti 2018-01-18.

3. Po operatyvaus patikrinimo, Pareiškėjai buvo pasiūlyta iki 2017-11-20 pateikti patikslintas PVM deklaracijas už 2017 m. vasario – liepos mėn. ir papildomai deklaruoti operatyvaus patikrinimo metu nustatytas nedeklaruotas PVM apmokestinamąsias pajamas ir pardavimo PVM už parduotus fiziniams asmenims nebaigtus statyti nekilnojamus daiktus pagal sudarytas pirkimo-pardavimo sutartis. Nors Pareiškėjos buhalterinę apskaitą tvarkančios „LL2“ 2017-11-20 pateikė patikslintas 2017 m. vasario-liepos mėn. PVM deklaracijas, kuriose deklaravo anksčiau nedeklaruotą 722423 Eur

pardavimo PVM ir 2017 m. rugpjūčio-rugsėjo mėn. deklaracijas, kuriose deklaravo 90871 daugiau pardavimo PVM, tą pačią dieną PVM deklaracijos vėl buvo patikslintos ir deklaruota PVM apmokestinamųjų pajamų suma sumažinta 3872830 Eur bei pardavimo PVM sumažintas 813294 Eur, t. y. operatyvaus patikrinimo metu nustatytos mokesstinės PVM prievolės nedeklaravo.

Nagrinėjamos bylos duomenys nesudaro pagrindo konstatuoti buvus kokius nors neteisėtus ir nepagrįstus mokesčių administratoriaus veiksmus, taip pat tai, kad mokesčių administratorius būtų neoperatyviai atlikęs Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo veiksmus. Kaip matyti ginčo atveju, mokesčių administratoriaus veiksmai (jų laikas) buvo įtakoti Pareiškėjos elgesiu, kuomet laiku nebuvo pateikiami reikalaujami dokumentai, ar pateikiami prašymai atidėti dokumentų pateikimo terminus (2017-12-21; 2017-01-05) (patikrinimo akto 4 psl.), nepriimamas operatyvaus patikrinimo metu pateiktas pasiūlymas pateikti patikslintas PVM deklaracijas.

Pagal MAĮ 40 straipsnio 1 ir 4 punktus mokesčių mokėtojas turi pareigą laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę bei teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaudamasis mokesčių įstatymais. Pareiškėja laiku nevykdė savo mokesčių teisės aktais įtvirtintų pareigų apskaičiuojant, deklaruojant ir sumokant mokėtiną į biudžetą PVM sumą. Mokėtina į biudžetą PVM suma apskaičiuota mokesčių administratoriaus iniciatyva kontrolės procedūrų metu, todėl šiuo atveju apskaičiuota PVM baudos ir delspinigių suma vertintina kaip Pareiškėjos pasirinkto elgesio modelio (privalomų sumokėti mokesčių aspektu) pasekmė (LVAT 2016-06-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1045-556/2016). Komisija taip pat nemato pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjai apskaičiuoti delspinigiai (atliekantys biudžetui laiku nesumokėtų mokesčių kompensacinę funkciją) būtų neadekvatūs (neproporcingi) Pareiškėjos padarytam pažeidimui, nes apskaičiuota delspinigių suma sudaro 9,49 proc. nedeklaruotos PVM sumos.

Atsižvelgdama į išvardintas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo baudos ir delspinigių mokėjimo (ar sumažinti jų dydį), vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais.

Dėl PVM baudos dydžio.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėjai, vadovaujantis MAĮ 139 straipsnio 1 dalies ir PVMĮ 123 straipsnio 2 dalies nuostatomis ir Teismų praktika, skirta 20 proc. mokesčio dydžio 162659 Eur PVM bauda nustačius, kad Pareiškėja 2017 m. vasario-rugsėjo mėn. PVM deklaracijose nedeklaravo 813294 Eur pardavimo PVM pagal notarine tvarka sudarytas su fiziniais asmenimis nekilnojamojo turto pardavimo sutartis.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija nenustatė jos pažeidimų sistemiškumo, pakartotinumą ir kitų aplinkybių, kurios būtų vertinamos kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir prašo baudą sumažinti iki minimalios, t. y. 10 proc. mokesčio dydžio baudos. Pareiškėja prašo atsižvelgti į tai, kad Pareiškėja pagal turimas galimybes sudarė mokesčių administratoriui sąlygas, reikalingas patikrinimui atlikti, netrukdydama įgyvendinti įstatymu suteiktų teisių; geranoriškai teikė dokumentus mokesčiniam patikrinimui; geranoriškai pateikė pastabas dėl patikrinimo akto; viso patikrinimo metu geranoriškai ir nė karto nepraleisdama mokesčių administratoriaus nurodymuose nustatytų dokumentų pateikimo terminų teikė reikalaujamus dokumentus bei prašė pratęsti terminą tik daliai reikalaujamų dokumentų, kurių apimtis buvo labai didelė.

Pareiškėjos atstovė posėdžio Komisijoje metu taip pat akcentavo, jog tik dėl Pareiškėjos finansinę apskaitą vedančios buhalterės kaltės PVM deklaracijose nebuvo deklaruota 813294 Eur pardavimo PVM pagal notarine tvarka sudarytas su fiziniais asmenimis nekilnojamojo turto pardavimo sutartis.

Komisija, pasisakydama dėl PVM baudos skyrimo pagrįstumo, akcentuoja, kad bendroji MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtinta teisės norma iš esmės atkartota PVMĮ 123 straipsnyje. Komisijos vertinimu, nagrinėjamos bylos atveju taikytina specialioji norma, numatyta PVMĮ. Esant bendrosios ir specialiosios normų konkurencijai, yra taikoma specialioji teisės norma (Konstitucinio Teismo 2000-10-18 nutarimas, 2008-01-21 nutarimas, 2008-03-15 nutarimas).

PVMĮ 123 str. 2 dalyje nustatyta, kad jeigu nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą), apskaičiuojama papildomai mokėtina PVM suma, kuria atitinkamai didinama mokėtina

į biudžetą PVM suma (mažinama gražintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda. Šio straipsnio 4 dalyje nurodyta, kad šio straipsnio 2 ar 3 dalyje nurodytais atvejais skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, mokesčio mokėtojo kaltės formos ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis, skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Nei MAĮ, nei PVMĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl būtina atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką šiuo klausimu. LVAT teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A261-214/2008, atsižvelgusi į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, padarė išvadą, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytos baudos vidurkis (*LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261-214/2008*). Kaip pažymėjo LVAT, skiriant baudą asmeniui, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis (*LVAT 2010-12-06 nutartis adm. byloje Nr. A438-1117/2010*). Taigi skiriamos baudos dydis priklauso nuo visų kompleksiskai vertinamų su konkrečiu atveju susijusių minėtų aplinkybių, o esant atsakomybę didinančių ir mažinančių aplinkybių pusiausvyrai (ar tokių aplinkybių nesant), skiriamas įstatyme nustatytos minimalios ir maksimalios sankcijos vidurkis (*taip pat žiūrėti LVAT 2010-06-04 nutartį adm. byloje Nr. A575-916/2010; 2010-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A442-884/2010; 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A438-1546/2010*).

Komisija akcentuoja, kad ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, lengvinančių Pareiškėjo atsakomybę (pavyzdžiui, Pareiškėja iš dalies bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, pripažįsta padariusi PVM apskaičiavimo ir deklaravimo pažeidimą), tiek ir ją sunkinančių aplinkybių, siejamų su mokesčių mokėtojo kaltės forma (tyčia, neatsargumu), pažeidimu siektu tikslu ir pažeidimų trukme (Pareiškėja aktyviais veiksmais, beveik visų metų laikotarpiu (2017 m. vasario-rugsėjo mėn.) siekė išvengti mokesčių sumokėjimo), daugėtu (Pareiškėja daugiau nei 60 atvejų neįformino PVM sąskaitomis faktūromis sandorių pagal notarinę tvarka sudarytas sutartis su fiziniiais asmenimis), padarytos žalos dydžiu. Tai, kad Pareiškėja sudarė sąlygas, reikalingas patikrinimui atlikti, netrukdydama įgyvendinti įstatymu suteiktų teisių, teikė dokumentus mokestiniam patikrinimui, vertintina kaip Pareiškėjos bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, o į tai, kad Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nustatant baudos dydį, buvo atsižvelgta (Inspekcijos 2018-04-12 sprendimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-117 10 psl.).

Iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Bendrovė iki mokestinio patikrinimo pradžios pateiktose 2017-01-01 – 2017-10-31 laikotarpio PVM deklaracijose deklaravo 291019 Eur PVM, nedeklaravo 813294 Eur PVM (Patikrinimo akto II.4 p.), t. y. nustatyta tvarka ir terminais nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą beveik 75 proc. mokėtino į biudžetą PVM. Nors Pareiškėjos atstovė posėdžio Komisijoje metu teigė, kad dėl buhalterės klaidos nedeklaravo pardavimo PVM tik pagal notarinę tvarka sudarytas su fiziniiais asmenimis nekilnojamojo turto pardavimo sutartis, iš patikrinimo akto matyti, kad taip pat nebuvo laiku deklaruota ir 252286 Eur pardavimo PVM pagal su pirkėju – UAB „Ico“ 2017-03-31 sudarytą nekilnojamojo turto pirkimo-pardavimo sutartį. Taigi Pareiškėja, nedeklaravusi (nelaiku deklaravusi) ir PVM įstatyme nustatytu terminu nesumokėjusi PVM, padarė žalą biudžetui, nes valstybės biudžetas laiku negavo pajamų.

Pareiškėja baudos mažinimą grindžia LVAT nutartimis (*2012-04-16 nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-1217/2012; 2012-06-28 nutartimi administracinėje byloje Nr. A602-2285/2012 ir 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A602-409/2014*), kuriose pasisakyta, jog pažeidimo pobūdis negali būti laikomas atsakomybę sunkinančia ir baudą didinančia aplinkybe. Tačiau iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, kad Inspekcija, skirdama baudą, atsižvelgė į visumą atsakomybę sunkinančių aplinkybių, net nevertinant pažeidimų pobūdžio. Atsižvelgdama į tai, Komisija nemato teisinio pagrindo Pareiškėjai paskirtą 20 proc. dydžio PVM baudą mažinti iki minimalaus 10 proc. dydžio. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos nuomone, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėja atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokestinius pažeidimus padarė dėl savo aplaidumo, netyčinių veiksmų.

Komisija, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Inspekcija atsižvelgė į išvardintų aplinkybių visumą, atsakomybę didinančias ir mažinančias aplinkybes, nes

Pareiškėjai šiuo atveju paskyrė mažesnę, negu vidutinio dydžio, t. y. 20 proc. dydžio PVM baudą. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai paskirta 20 proc. PVM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti PVMĮ 123 straipsnio 2 ir 4 dalyse numatytas nuostatas.

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

1. Patvirtinti Inspekcijos 2018-04-12 sprendimo Nr. (21.131-31-5)FR0682-117 dalį, kuria Pareiškėjai papildomai apskaičiuota ir nurodyta sumokėti į biudžetą 77156,72 Eur PVM delspinigių ir 162659 Eur PVM bauda.

2. Neatleisti Pareiškėjos nuo PVM baudos ir PVM delspinigių mokėjimo.

Pagal 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 MAĮ 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 mokesčių ginčą (arba mokesčio 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė