



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "C1" 2018-06-21 SKUNDO**

2018 m. rugpjūčio 6 d. Nr. S-124 (7-108/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojos atstovui nedalyvaujant

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Vilmos Vildžiūnaitės
Ramutei Matkevičienei
N. R.

2018 m. rugpjūčio 1 d. posėdyje išnaginėjusi UAB "C1" (toliau – Pareiškėja) 2018-06-21 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2018-06-01 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-181, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino 2018-02-21 patikrinimo aktą Nr. (21.60-32) FR0680-78, kuriame Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 166036 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), apskaičiavo 10643,32 Eur PVM delspinigius, skyrė 49810,80 Eur PVM baudą.

Inspekcija, išnaginėjusi Pareiškėjos pastabų argumentus ir patikrinimo medžiagą, ginčijamame sprendime konstatuoja, jog 2018-02-21 patikrinimo aktas Nr. (21.60-32) FR0680-78 tvirtintinas. Nurodo, jog Pareiškėjai 166036 Eur mokėtinas PVM apskaičiuotas dėl nepagrįstai į atskaitą įtraukto 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "A1" 2017-03-02 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, serija AIG Nr. 008 už 800000 Eur + 168000 Eur PVM, kuria įforminta neįvykusi ūkinė operacija.

Sprendime nurodoma, jog siekiant užtikrinti Europos Sąjungos vidaus rinkos funkcionavimą, apmokestinimo PVM tvarka buvo harmonizuota Sąjungos teisėje įvedant bendrą PVM sistemą. Tokios harmonizacijos pagrindu tapo 1977-05-17 Šeštoji Tarybos direktyva dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo. Vėliau Šeštąją direktyvą pakeitė ir šiuo metu galioja 2006-11-28 Tarybos direktyva 2006/112/EB (kuri iš dalies buvo pakeista Direktyvomis 2006/138/EB, 2007/75/EB, 2008/8/EB, 2008/117/EB, 2009/47/EB, 2009/69/EB, 2009/162/EB, 2010/23/EB, 2010/45/EB, 2010/88/EB yra daugiau pakeitimų) dėl PVM bendros sistemos (toliau – ir Direktyva 2006/112/EB). PVM sistemos esmę atskleidžia Direktyvos 2006/112 167 straipsnis, kuris pažodžiui atkartoja 1977-05-17 Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – teisė į atskaitą

atsiranda, atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Apmokestinimo momentas įvyksta ir prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekių tiekimą ar paslaugų teikimą (Direktyvos 2006/112 63 straipsnis). Pagal nusistovėjusią Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktiką 2006/112 Direktyvos nuostatas mokesčių mokėtojų teisė atskaityti iš jų mokėtino PVM sumokėtą prekių ir paslaugų pirkimo PVM yra pagrindinis Bendrijos teisės nustatytos bendros PVM sistemos principas. Taigi teisė į atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama, o ši teisė įgyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo ūkinėms operacijoms, atžvilgiu (ESTT 2007-12-18 sprendimas byloje *Cedilac* (C-368/06), 31 punktą). Sprendime cituojamos Direktyvos 2006/112/EB nuostatas įgyvendinančio nacionalinio teisės akto, t. y. PVM įstatymo 58 str. 1 dalies, 64 straipsnio, MAĮ 10 straipsnio nuostatos.

Inspekcija akcentuoja, jog, vertinant teismų praktiką PVM atskaitos bylose, išskiriamos dvi skirtingos situacijos, kada mokesčių mokėtojai neleidžiama atskaityti pirkimo PVM: 1) tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas neįrodo, jog ūkinė operacija yra realiai įvykusi, tokiu atveju mokesčių administratoriui nereikia vertinti ir įrodinėti mokesčių mokėtojo nesąžiningumo, dalyvavimo sukčiavime ir pan. (LVAT 2013-01-29 nutartis adm. byloje Nr. A556-622/2013, 2013-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-231/2013 ir kt.); 2) tais atvejais, kai ūkinė operacija įvykusi, tačiau ne tarp tų asmenų, ar ne tomis sąlygomis, kokios nurodytos apskaitos dokumentuose bei ūkinė operacija yra realiai įvykusi tokia, kokia nurodyta apskaitos dokumente, mokėtojas, remdamasis pateiktu apskaitos dokumentu, siekia pasinaudoti teise į PVM atskaitą, tačiau kontrahentas nėra sumokėjęs pardavimo PVM į biudžetą, tokiu atveju vadovaujamosi suformuota praktika teismo bylose: LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2013-02-05 nutartyje adm. byloje Nr. A602-705/2013, 2013-03-19 nutartyje adm. byloje Nr. A-602-371/2013 ir kt.

Nurodo, jog LVAT savo nutartyse yra konstatavęs, jog nustačius, kad sandoriai (ūkinės operacijos) realiai neįvyko, teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota (LVAT 2011-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2314-2011, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2320/2011, 2010-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-556-810-2010, 2011-01-10 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1620-2010). Nesąžiningumas įrodinėtinas tik tada, kai konstatuojamas realus ūkinės operacijos buvimas, tuo tarpu, esant išvadai apie neįvykusias ūkines operacijas, paneigiama pareiga įrodinėti asmens, siekiančio realizuoti teisę į PVM atskaitą, nesąžiningumą (LVAT 2010-04-06 nutartis adm. byloje Nr. P-556-34/2010, 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A-575-223/2011, 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-222/2011, 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011). Apibendrinusi anksčiau nurodytas norminių aktų bei teisminės praktikos nuostatas, Inspekcija daro išvadą, kad esant realiai neįvykusioms ūkinėms operacijoms mokesčių mokėtojo teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota.

Inspekcija pažymi, kad nagrinėjamu atveju svarbu įvertinti, ar nustatytų faktinių aplinkybių pagrindu galima teigti, kad nekilnojamojo turto pardavimo sandoris tarp Pareiškėjos ir UAB "A1" neįvyko (nebuvo PVM objekto), todėl Pareiškėja neįgijo teisės į PVM.

Dėl Pareiškėjos vykdytos veiklos

Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja PVM mokėtoja įregistruota nuo 2010-09-14 iki 2013-08-27 (išregistruota dėl ekonominės veiklos nevykdymo) ir nuo 2016-03-23. Informacinės sistemos *MAIS Klientai* duomenimis, vienintelė Pareiškėjos akcininkė yra F. K., vadovas nuo 2016-11-14 yra N. M..

Pareiškėjos deklaruotos pagrindinės vykdomos veiklos: nekilnojamojo turto operacijos už atlygį arba pagal sutartį (EVRK 683000), mažmeninė prekyba ne parduotuvėse, kioskuose arba prekyvietėse (EVRK 479000). Pagal VĮ Registrų centro Nekilnojamojo turto registro centrinio duomenų banko (toliau – VĮ Registrų centras) išrašą Pareiškėjai priklauso 2 žemės sklypai Vilniuje (konkretus adresas nenurodytas); negyvenamoji patalpa – pastatas, adresu: (duomenys neskelbtini), 8 žemės sklypai (duomenys neskelbtini) ir 7 žemės sklypai

(duomenys neskelbtini). Inspekcija 2017-12-11 turto arešto aktu Nr. (23.31-08)-319-2954 areštavo dalį Pareiškėjai priklausančio turto už 162546 Eur. 2017-12-05 turto arešto aktu Nr. (23.31-08)319-2894 areštavo 5527,65 Eur Pareiškėjos turimą PVM permoką. esan

Pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad UAB "A1" 2017 m. 01–08 mėn. įformino nekilnojamojo turto (žemės sklypo su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), bendras plotas 0,2560 ha) pardavimą Pareiškėjai už 800000 Eur + 168000 Eur PVM, iš viso už 968000 Eur pagal 2017-03-02 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) Pareiškėja (būsimas pirkėjas Nr. 2) kartu su UAB "F1" (būsimas pirkėjas Nr. 1) sudarė 2017-02-27 preliminarią nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį su UAB "A1" (būsimas pardavėjas) dėl žemės sklypo su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai (unik. Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), bendras plotas 0,2560 ha) pirkimo su papildomais susitarimais.

Tarp UAB "F1" Pareiškėjos ir UAB "A1" 2017-03-24 pasirašytas susitarimas dėl 2017-02-27 preliminariosios sutarties nutraukimo. Šiuo susitarimu šalys susitaria nutraukti sudarytą 2017-02-27 preliminariąją pirkimo ir pardavimo sutartį dėl nekilnojamojo turto – žemės sklypo su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai.

Pagal 2017-06-05 susitarimą Nr. 3 dėl 2017-02-27 preliminariosios sutarties sąlygų keitimo būsimas pirkėjas Nr. 1 – UAB "F1" pasitraukė iš preliminariosios sutarties šalių, o visas pagal sutartį įgytas teises ir prisiimtas pareigas perleido būsimam pirkėjui Nr. 3 UAB "H1" Minėtą susitarimą pasirašė Pareiškėjos direktorius N. M., UAB "H1" direktorius J. I., UAB "F1" direktorius J. C. ir UAB "A1" direktorius E. U..

Pareiškėjos vadovu nuo 2016-11-14 yra N. M., akcininku nuo 2016-11-28 yra F. K.. Pareiškėjos vadovas N. M. buvo ir UAB "H1" vadovu nuo 2016-06-20 iki 2016-11-17, UAB "H1" vadovas nuo 2016-11-17 – J. I., akcininkė nuo 2016-11-14 – A. A.. Abiejų įmonių buhalterinę apskaitą tvarko Y. C..

Nustatyta, kad pardavėjai UAB "F1" ir Pareiškėja pardavė pirkėjui UAB "H1" turėtą nekilnojamąjį turtą (101 vnt. žemės sklypų), esantį (duomenys neskelbtini) pagal pasirašytas notarinės formos sutartis: 2016-11-30 notarinę pirkimo ir pardavimo sutartį (Nr. MK-10995); 2016-12-21 susitarimą dėl 2016-11-30 pirkimo ir pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 10995, pakeitimo (Nr. MK-11633); 2017-01-16 susitarimą dėl 2016-11-30 pirkimo ir pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 10995, pakeitimo Nr. 2 (Nr. MK-393); 2017-02-13 susitarimą dėl 2016-11-30 pirkimo ir pardavimo sutarties, notarinio registro Nr. 10995, pakeitimo Nr. 3 (Nr. MK-1269) bei pagal 2017-06-15 priėmimo ir perdavimo aktą (Nr. MK-4972). Pareiškėja dėl minėto nekilnojamojo turto pardavimo išrašė pirkėjui UAB "H1" 2017-06-05 PVM sąskaitą faktūrą Nr. INS00069 už 777687,54 Eur + 163314,38 Eur PVM, iš viso už 941001,92 Eur, pateiktoje 2017 m. 06 mėn. PVM deklaracijoje deklaravo 160924 Eur mokėtiną į biudžetą PVM, tačiau ši mokėtina PVM suma faktiškai į biudžetą nebuvo sumokėta. Nustatyta, kad 160924 Eur PVM mokesstinė prievolė, susidariusi už 2017 m. 06 mėn., buvo įskaityta iš 2017 m. 03 mėn. 160156 Eur PVM permokos, kuri faktiškai susidarė dėl į PVM atskaitą įtraukto 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "A1" 2017-03-02 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008 už 800000 Eur + 168000 Eur PVM, kuria įforminta neįvykusi ūkinė operacija.

Inspekcija sprendime remiasi Civilinio kodekso 6.393 str. 1 dalimi, pagal kurią nekilnojamojo daikto pirkimo-pardavimo sutartis turi būti notarinės formos <...>, bei 4 dalimi, kurioje nurodyta, kad nuosavybės teisė į parduodamą turtą pereina pirkėjui nuo turto perdavimo. Nurodo, jog notarinės nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutarties šalys nepasirašė, nuosavybės teisė į nekilnojamąjį turtą – žemės sklypą su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai (unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), bendras plotas 0,2560 ha) pirkėjui Nr. 2 – Pareiškėjai, nebuvo perduota.

Nurodo, jog nustatyta, kad UAB "A1" pažeisdama PVM įstatymo 2 str. 30 dalies, 3, 4 straipsnių ir 79 str. 1 dalies nuostatas, neteisėtai išrašė 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008 už 800000 Eur + 168000 Eur PVM pagal preliminariąją sutartį dėl ½ turto – žemės sklypo su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), pardavimo, kuria įformino neįvykusią ūkinę operaciją (turtas neperduotas pirkėjui, tarp šalių nepasirašyta notarinės formos pirkimo ir pardavimo sutartis ir pirkėjas neįgijo teisės disponuoti turtu kaip savininkas). Pareiškėja, žinodama, kad nekilnojamojo turto 2017 m. kovo mėn. pagal preliminariąją sutartį neįsigijo, nepagrįstai deklaravo ir, pažeisdama PVM įstatymo 64 str. 1 dalį, į atskaitą įtraukė 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "A1" 2017-03-02 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008. Pareiškėja 2017 m. 01–08 mėn. PVM deklaracijose iš viso deklaravo 195000 Eur pardavimo PVM, 55038 Eur pardavimo PVM (PVM įstatymo 96 straipsnis), 235513 Eur atskaitomo PVM ir 14525 Eur mokėtiną į biudžetą PVM. Didžiausią pirkimo PVM dalį sudaro neteisėtai į atskaitą įtrauktas 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "B1" 2017-03-02 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008.

E. U. 2018-01-22 Inspekcijai pateiktame paaiškinime Nr. (21.108-32) FR1047-90 pripažino, kad tiek 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008, tiek 2017-03-27 kreditinę sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 010 išrašė prašomas UAB „UAB "H1"“ (UAB "H1" iki 2017-06-05 susitarimo Nr. 3 nebuvo susijusi su 2017-02-27 preliminariąją sutartimi), Pareiškėjos ir UAB "F1" vadovų.

Inspekcija pažymi, kad UAB "A1" 2017-10-24 pateiktoje patikslintoje PVM deklaracijoje (FR0600) už 2017 m. 03 mėn. deklaravo 1600000 Eur PVM apmokestinamų sandorių ir 336000 Eur standartinio tarifo pardavimo PVM pagal Pareiškėjai ir UAB "F1" 2017 m. 03 mėn. išrašytas anksčiau minėtas PVM sąskaitas faktūras, tačiau 336000 Eur mokėtino PVM į biudžetą nemokėjo, nes, siekdama nemokėti į biudžetą minėtos mokesstinės prievolės, 2017-12-05 pateiktoje mokesčių administratoriui 2017-11-01–2017-11-30 laikotarpio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje (FR0608) įformintų UAB „UAB "H1"“ ir Pareiškėjai 2017-11-17 kreditinių PVM sąskaitų faktūrų Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini) pagrindu deklaravo 336000 Eur PVM permoką, iš kurios įskaitos būdu 2017-10-24 pateiktoje patikslintoje PVM deklaracijoje (FR0600) už 2017 m. 03 mėn. deklaruota 336000 Eur PVM mokesstinė prievolė buvo įskaityta. UAB "A1" faktiškai PVM į biudžetą nesumokėjo, tačiau sudarė sąlygas Pareiškėjai suformuoti 168000 Eur atskaitomą PVM, kuriuo Pareiškėja sumažino mokėtiną į biudžetą PVM. Įvertinusi mokesstinio patikrinimo metu surinktus duomenis, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja apskaitoje apskaitė neįvykusią ūkinę operaciją ir pasinaudojo pirkimo PVM atskaita pagal juridinės galios neturintį dokumentą.

Pareiškėja 2017 m. sausio mėn. deklaravo ginčo sandorį. 2017-11-24 pateiktoje pirminėje PVM deklaracijoje (FR0600) už 2017 m. lapkričio mėn. sumažino 130898 Eur atskaitomą pirkimo PVM ir deklaravo mokėtiną į biudžetą 130898 Eur PVM, kuris nebuvo sumokėtas. Pareiškėja 2017-12-27 pateiktoje patikslintoje PVM deklaracijoje (FR0600) už 2017 m. lapkričio mėn. sumažino 129776 Eur atskaitomą pirkimo PVM ir deklaravo mažesnę mokėtiną į biudžetą PVM, t. y. 129952 Eur PVM, kuris nebuvo sumokėtas. Pareiškėja 2018-04-20 pateikė patikslintą 2017 m. kovo mėn. PVM deklaraciją, kurioje deklaravo 6814 Eur mokėtiną PVM, tą pačią dieną (2018-04-20) dar kartą pateikė patikslintą 2017 m. kovo mėn. PVM deklaraciją, kurioje deklaravo 161186 Eur grąžintą iš biudžeto PVM.

Inspekcija tvirtina, jog ginčo, kad realiai pardavimo sandoriai neįvyko, nėra, tačiau Pareiškėja ir toliau teikdama tikslinančias PVM deklaracijas formuoja PVM atskaitą į neįgytą nekilnojamąjį turtą. Todėl negalima sutikti su Pareiškėja, kad žalą biudžetui ji pašalino.

Nurodo, jog UAB "A1" vadovas E. U. 2018-01-22 Inspekcijai pateiktame paaiškinime Nr. (21.108-32) FR1047-90 dėl sudarytų sutarčių paaiškino: „Aš nuo 2012 m. (tiksliau neprisimenu) esu pažįstamas su UAB "H1" vadovu J. I., kuris mane supažindino su UAB "C1" vadovu N. M. ir UAB "F1" vadovu J. C.. Faktiškai 2017 m. UAB "A1" nekilnojamojo

turto pirkėjai UAB "H1" UAB "C1" ir UAB "F1" buvo surasti per J. I.“. Dėl išrašytų sąskaitų faktūrų paaiškino: „UAB "H1" UAB "C1" ir UAB "F1" vadovai manęs paprašė išrašyti PVM sąskaitas faktūras pagal preliminarią sutartį. Kam jiems reikėjo, kad išrašyčiau UAB "C1" UAB "F1" ir UAB "H1" sąskaitas faktūras dėl realiai neparduoto turto, man motyvų minėtų įmonių vadovai nesakė. Iš pradžių aš UAB "A1" vardu išrašiau 2017-03-02 PVM sąskaitas faktūras UAB "C1" ir UAB "F1" ir šios PVM sąskaitos buvo registruotos 2017-04-20 VMI i.SAF registre už 03 mėn., taip pat šiame registre buvo registruotos ir išrašytos 2017-03-27 kreditinės PVM sąskaitos faktūros UAB "C1" ir UAB "F1" <...> mes apsižiūrėjome, kad suklydome, todėl 2017-10-24 patikslinau registrus už 03 mėn. ir vėl registravau registruose 2017-03-02 PVM sąskaitas faktūras, išrašytas UAB "C1" ir UAB "F1" tačiau jau be kreditinių PVM sąskaitų faktūrų. 2017-10-24 pateikus patikslintą PVM deklaraciją už 03 mėn. ir deklaravus 1600000 Eur apmokestinamųjų sandorių ir 336000 Eur pardavimo PVM, susidarė mokėtinas PVM, kuris nebuvo sumokėtas, nes mokėtinas PVM buvo panaikintas, kai buvo pateikta PVM deklaracija už 2017 m. 11 mėn. deklaravus išrašytas 2017 m. lapkričio mėn. kreditines PVM sąskaitas faktūras UAB „UAB "H1"“ bei UAB "C1"

Inspekcija pažymi, jog UAB "A1" dėl PVM apmokestinamosios veiklos nevykdymo buvo išregistruota iš PVM mokėtojų registro 2017-11-03 (Pareiškėjos kontrolės procedūrų metu). Nurodo, jog Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie LR VRM Vilniaus apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje (toliau – FNTT) atliekamas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 02-6-00019-17 pagal Baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 182 str. 2 dalį, 300 str. 3 dalį, 222 str. 1 dalį, 220 str. 1 dalį dėl UAB "A1" UAB "K1" UAB "E1" UAB "L1" atsakingų asmenų galimai padarytų nusikalstamų veikų. 2018-01-15 FNTT gautas (reg. Nr. 0-715) Inspekcijos 2018-01-11 Nr. (21.193) R-203 pareiškimas dėl UAB "C1" UAB "H1" UAB "A1" veiklos yra prijungtas prie ikiteisminio tyrimo bylos Nr. 02-6-00019-17.

Iš surinktos medžiagos, Inspekcijos tvirtinimu, matyti, kad Pareiškėjai nekilnojamasis turtas nebuvo realiai parduotas, tik formaliai surašyti apskaitos dokumentai, todėl teisė į PVM atskaitą negali būti realizuota, nes nėra PVM objekto. Vien PVM sąskaitų faktūrų egzistavimas negali paneigti surinktų faktinių duomenų dėl neteisėto siekio pasinaudoti teise į PVM atskaitą, todėl sprendime konstatuojama, kad Inspekcijos patikrinimo aktas pagrįstas surinktų įrodymų visuma. Vadovaujantis PVMĮ 123 str. 2 dalimi, Pareiškėjai patikrinimo metu už tikrinamąjį laikotarpį papildomai apskaičiuota 166036 Eur PVM.

Pareiškėja pastabose teigia, kad Inspekcija neatsižvelgė į aplinkybę, jog Pareiškėja pašalino mokesčio tyrimo metu nustatytus trūkumus, tam, kad tinkamai atsiskaityti su valstybės biudžetu kreipėsi į Inspekciją du kartus prašydama išdėstyti mokesstinę nepriemoką. Pažymi, kad prašymai buvo pateikti iki mokesčio patikrinimo pabaigos, kuris buvo baigtas surašius patikrinimo aktą.

Inspekcija pažymi, jog Pareiškėjos nurodyti argumentai dėl ko negalėjo būti surašytas patikrinimo aktas, nepagrįsti. Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja 2017-12-06 pateikė prašymą išdėstyti 129958,08 Eur PVM mokesstinę nepriemoką, kuris Inspekcijos 2018-01-17 sprendimu Nr. (23.24-08)-327-466 netenkintas. Pareiškėja 2018-01-26 pateikė prašymą išdėstyti 124423 Eur PVM dydžio mokesstinę nepriemoką, Inspekcija 2018-02-26 raštu Nr. (23.1-08)RNA-5706 informavo Pareiškėją, kad prašymo nagrinėjimas yra stabdomas, nes Pareiškėjos pateiktos PVM deklaracijos už 2017 m. lapkričio mėn. teisingumo vertinimas galimai turės įtakos tolesniam prašymo nagrinėjimui ir sprendimo atidėti / išdėstyti mokesstinę nepriemoką sumokėjimą priėmimui. Patikrinimo aktas ir minėti sprendimai dėl prašymo išdėstyti mokesstinę nepriemoką yra atskiri individualūs administraciniai aktai, sukeltys Pareiškėjai skirtingas teises pasekmes, t. y. sprendimu dėl prašymo išdėstyti mokesstinę nepriemoką iš Pareiškėjos nusprendžiama išieškoti 129958,08 Eur, kitu atveju 124423 Eur sumas, o mokesčių administratoriaus patikrinimo aktu yra apskaičiuojamos ir nurodomos sumokėti atitinkamos mokesčių sumos, todėl juos sieti (laikyti vienu administraciniu aktu), Inspekcijos tvirtinimu, nėra nei teisinio, nei faktinio pagrindo.

Dėl delpinigių apskaičiavimo

Inspekcija nurodo, jog mokesčių mokėtojo pareigos yra reglamentuotos MAĮ 40 straipsnyje. Pagal šio straipsnio 1, 4 ir 5 dalis mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai vykdyti mokesstinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesťį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais bei laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus. Mokesčių mokėtojui, nevykdančiam ar netinkamai vykdančiam šias pareigas ir dėl to laiku nepervedančiam priklausančio mokesčio į valstybės biudžetą, atsiranda nauja prievolė – sumokėti už pradelstą laikotarpį atitinkamą sumą – delspinigius. Delspinigiai – tai kompensavimo priemonė, kurios tikslas yra atlyginti valstybei žalą už tai, kad ji tam tikrą laikotarpį biudžete neturėjo lėšų, kurios jai teisėtai priklausė.

Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio, MAĮ 96–99 straipsnių nuostatomis, Pareiškėjai nesumokėjus 166036 Eur PVM, patikrinimo akto tvirtinimo metu apskaičiuojama 10643,32 Eur PVM delspinigių (apskaičiavimas pridedamas).

Sprendime pažymima, kad apskaičiuotoji delspinigių suma (sumos) gali keistis atsižvelgiant į duomenų pasikeitimus mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais, pvz., pasibaigus sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo apskundimo terminams, atlikus mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymus. Informuojama, kad delspinigių ataskaitą konkrečiai datai galima užsisakyti per portalą „Mano VMI“ pagrindiniame lange paspaudus mygtuką „Užsakykite paslaugą“, paslaugų grupėje „Mokesčių mokėtojo ataskaitos duomenų tvarkymas ir mokėjimai“ ir pasirinkus paslaugą „Apskaitos duomenų ataskaitos“.

Dėl baudų skyrimo

Inspekcija sprendime cituoja baudos skyrimo taisykles įtvirtinančio MAĮ 139 str. 1 dalį. Nurodo, jog patikrinimo akto tvirtinimo metu, atsižvelgus į pažeidimo pobūdį, tačiau įvertinus švelninančias aplinkybes (Pareiškėja patikrinimo metu bendravo su mokesčių administratoriumi, netrukdydama įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių, teikė mokesčiniam patikrinimui atlikti reikalingus buhalterinės apskaitos dokumentus), nuo papildomai apskaičiuoto 166036 Eur PVM Pareiškėjai skirtina vidutinė 30 proc. dydžio 49810,80 Eur (166036 x 30 proc.) PVM bauda. Galimybės neskirti baudos už veiką, kokią padarė Pareiškėja, įstatymai nenumato.

Pareiškėja 2018-06-21 skunde nurodo, jog UAB "F1" (būsimas pirkėjas 1), Pareiškėja (būsimas pirkėjas 2) ir UAB "A1" (būsimas pardavėjas) sudarė 2017-02-27 preliminarinį sutartį (toliau – Preliminarioji sutartis), pagal kurią šalys susitarė sudaryti pagrindinę sutartį, kuria būtų parduodamas žemės sklypas, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai už 1936000 Eur (su PVM). Būsimas pardavėjas UAB "A1" išrašė Pareiškėjai 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008 968000 Eur sumai, išskirdamas 168000 Eur PVM. 2017-03-17 susitarimu dėl Preliminariosios sutarties pakeitimo šalys pakeitė sutarties 2.1.2 punktą – būsimas pardavėjas UAB "A1" iki 2017-05-17 įsipareigojo gauti galiojantį statybos leidimą daugiabučio gyvenamojo namo statybai ir šalys įsipareigojo pasirašyti pagrindinę sutartį per 90 dienų nuo visos kainos dalies sumokėjimo.

2017-05-17 susitarimu Nr. 2 dėl Preliminariosios sutarties sąlygų pakeitimo šalys pratęsė terminą būsimam pardavėjui UAB "A1" statybos leidimui gauti iki 2017-11-17 ir susitarė, kad, jeigu iki nustatyto termino leidimas nėra gaunamas, Preliminarioji sutartis laikoma nutraukta dėl būsimo pardavėjo kaltės ir būsimas pardavėjas įsipareigoja būsimam pirkėjui 2 (Pareiškėjai) per 60 dienų sumokėti 25000 Eur baudą.

2017-06-05 susitarimu Nr. 3 dėl Preliminariosios sutarties sąlygų pakeitimo šalys susitarė, kad nuo 2017-06-05 UAB "F1" pasitraukė iš Preliminariosios sutarties šalių, o visas pagal Preliminariąją sutartį įgytas teises ir prisiimtas pareigas perėmė UAB „UAB "H1"“. Šalys susitarė, kad 2017-06-05 būsimas pardavėjas išrašo kreditinę sąskaitą UAB "F1" ir išrašo sąskaitą faktūrą būsimam pirkėjui – UAB „UAB "H1"“ UAB "F1" turėtų įsipareigojimų daliai. Būsimam pardavėjui UAB "A1" iki 2017-05-17 susitarime Nr. 2 nustatyto termino negavus statybos leidimo, šalys nesudarė notarinės nekilnojamojo daikto

pirkimo ir pardavimo sutarties, tokiu būdu 2017-11-17 nutraukdami sudarytą Preliminariąją sutartį. UAB "A1" išrašė 2017-11-17 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini), kurios pagrindu buvo anuliuota PVM sąskaita faktūra.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija, vykdydama 2017-10-25 operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. FR1043-6266, pradėjo Pareiškėjos PVM operatyvų patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2017-08-31, kurį baigė surašiusi 2017-11-22 priešpriešinės informacijos surinkimo pažymą Nr. (21.71-32) FR1041-1016 (toliau – Pažyma).

Pareiškėja, atsižvelgdama į UAB "A1" išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, pateikė 2017 m. lapkričio mėn. gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka per i.MAS sistemą ir registravo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Pareiškėja pateikė PVM deklaraciją (forma FR0600) už 2017 m. lapkričio mėn., kurioje 168000 Eur sumažino atskaitomo pirkimo PVM sumą ir deklaravo 130898 Eur mokėtiną į biudžetą PVM. Pareiškėjos pateiktoje PVM deklaracijoje už 2017 m. lapkričio mėn. atskaitoma PVM suma buvo sumažinta 168000 Eur dėl sandorio, įforminto 2017 m. kovo mėn., ką nurodė ir mokesčių administratorius patikrinimo akte.

Pareiškėja, siekdama padengti susidariusią mokestinę nepriemoką ir visa apimtimi atsiskaityti su valstybės biudžetu, kreipėsi į Inspekciją su 2017-12-06 prašymu (toliau – Prašymas 1) dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo ir išdėstymo sudarant mokestinės paskolos sutartį, kuris buvo patikslintas 2018-01-12 prašymu. Prašymas 1 nebuvo tenkintas Inspekcijai priėmus 2018-01-17 sprendimą Nr. (23.24-08)-327-466.

Pareiškėja pateikė 2018-01-26 prašymą (toliau – Prašymas 2) dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo. Inspekcija 2018-03-30 raštu Nr. (23.1-08) RNA-9486 informavo Pareiškėją, kad jos pateikta PVM deklaracija už 2017 m. lapkričio mėn. ir joje deklaruota PVM prievolė – Prašymo 2 išdėstyti PVM nepriemokos sumokėjimo terminus objektas, neteisingas, todėl Pareiškėjos Prašymas 2 nebus nagrinėjamas iš esmės, nepaisant to, kad Prašymas 1, kurio objektas buvo analogiškas kaip ir Prašymo 2, buvo nagrinėjamas, ką pagrindžia priimtas 2018-01-17 sprendimas Nr. (23.24-08)-327-466.

Inspekcija 2018-04-10 nurodymu Nr. (23.31-08) 467-66037 nurodė nurašyti mokestinę nepriemoką iš kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigose esančių mokesčių mokėtojo sąskaitų, bendra suma –122909,06 Eur. Iš kartu su nurodymu pridedamos prievolių ataskaitos, pasak Pareiškėjos, matyti, kad mokesčių administratoriaus vykdomas piniginių lėšų nurašymas iš Pareiškėjos banko sąskaitų yra būtent dėl mokestinės prievolės, susidariusios pateikus 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaraciją, dėl kurios Inspekcija nurodė, kad Prašymas 2 negali būti nagrinėjamas iš esmės dėl neteisingo objekto, tačiau mokesčių administratorius vis tiek atliko priverstinį išieškojimą.

Pareiškėja skunde dėsto argumentus *dėl mokesčio patikrinimo neišsamumo ir neteisėtų mokesčių administratoriaus veiksmų*. Pareiškėjos nuomone, mokesčio patikrinimo metu mokesčių administratorius netinkamai įgyvendino pavedimą tikrinti, nes mokestinis patikrinimas atliktas neišsamiai, tiriant tik mokesčių administratoriui palankias aplinkybes, neįvertinus visų patikrinimo atlikimui svarbių aplinkybių.

Pasisakydama dėl Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstytų teiginių, kad patikrinimo aktas ir minėti sprendimai dėl prašymo išdėstyti mokestinę nepriemoką yra atskiri individualūs administraciniai aktai, sukeltys pareiškėjai skirtingas teises pasekmes <...>, todėl juos sieti (laikyti vienu administraciniu aktu) nėra nei teisinio, nei faktinio pagrindo, Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, jog pastabose dėl patikrinimo akto ji niekada neteigė ir neįrodinėjo, kad nurodytieji sprendimai yra bendras individualus administracinis aktas. Pareiškėja, dėstydama faktines aplinkybes, o kartu ir aplinkybes dėl Prašymo 1 ir Prašymo 2 pateikimo, siekė įrodyti, kad šiuo konkrečiu atveju mokesčių administratorius nepagrįstai iniciavo mokesčinį patikrinimą.

Pareiškėja skunde atkreipia dėmesį į Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 8 str. 1 dalyje įtvirtintus individualiam administraciniam aktui keliamus teisėtumo ir pagrįstumo reikalavimus, 3 str. 2 punkte įtvirtintą objektyvumo principą. Nurodo, jog

Inspekcija nei Pažymoje, nei kitame jos priimtame individualiame administraciniame akte nepateikė aiškių nurodymų, kaip ir koku būdu pašalinti galimai mokestinio tyrimo metu mokesčių administratoriaus nustatytus trūkumus.

Pareiškėja, atsižvelgdama į tai, kad Preliminarioji sutartis buvo nutraukta būtent 2017-11-17, kaip šalys ir buvo numačiusios 2017-05-17 susitarime Nr. 2 dėl Preliminariosios sutarties sąlygų pakeitimo, ką papildomai pagrindžia ir UAB "A1" išrašyta kreditinė PVM sąskaita faktūra, savo nuožiūra pašalino netikslumus ir sumažino 168000 Eur atskaitomą pirkimo PVM bei deklaravo 130898 Eur mokėtiną PVM į biudžetą, kas akivaizdžiai pagrindžia, kad šalims nesudarius notarinės nekilnojamojo daikto pirkimo ir pardavimo sutarties ir nutraukus Preliminariąją sutartį, buvo sumažintas visas pagal PVM sąskaitą faktūrą išskirtas 168000 Eur dydžio PVM, mokesčių administratoriui pateikus 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaraciją. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija privalėjo įvertinti ir nustatyti priežastinį ryšį tarp 2017-11-17 įvykusio Preliminariosios sutarties nutraukimo, ką pagrindžia ir kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymas 2017-11-17, ir Pareiškėjos 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaracijos pateikimo bei 168000 Eur atskaitomo pirkimo PVM sumos sumažinimo. Inspekcijai šių veiksmų neatlikus, Pareiškėjos atžvilgiu buvo atliktas neišsamus ir formalus mokestinis patikrinimas.

Pareiškėja cituoja MAĮ 69 str. 2 dalį ir tvirtina, jog, remiantis LVAT praktika, aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (pavyzdžiui, LVAT 2015-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-902-575/2015). Taigi, pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius privalėjo vadovautis MAĮ 69 straipsnyje įtvirtintu turinio viršenybės prieš formą principu, atlikdamas Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, tačiau šių veiksmų neatliko. Akcentuoja, kad Inspekcija privalėjo vertinti ir atsižvelgti į tai, kad 2017 m. kovo mėn. atskaitomas 168000 Eur dydžio PVM buvo sumažintas 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaracijoje, todėl iš valstybės biudžeto gražintina PVM suma buvo sumažinta visa PVM sąskaitoje faktūroje išskirta PVM suma – 168000 Eur.

Papildomai Pareiškėja atkreipia dėmesį į faktą, kuris yra svarbus vertinant Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių ir paskirtos baudos dydį bei sprendžiant klausimą dėl Pareiškėjos atleidimo nuo sankcijų. Pareiškėja, siekdama tinkamai atsiskaityti su valstybės biudžetu, kreipėsi į Inspekciją su Prašymu 2 dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo, prašydama išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą per tęstinį 24 mėn. laikotarpį, tačiau Inspekcija paliko Prašymą 2 nenagrinėtinu dėl neteisingo prašymo išdėstyti PVM nepriemokos sumokėjimo terminus objekto. Inspekcija, atsisakiusi nagrinėti Pareiškėjos Prašymą 2, priėmė Nurodymą nurašyti mokestinę nepriemoką iš kredito, mokėjimo arba elektroninių pinigų įstaigose esančių Pareiškėjos sąskaitų, susidariusią dėl 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaracijos pateikimo, neatsižvelgdama į tai, kad pati atsisakė nagrinėti Pareiškėjos Prašymą 2 dėl mokestinės paskolos sutarties sudarymo, argumentuodama, kad Prašymo 2 objektas yra neteisingas, tačiau pradėjo mokestinės nepriemokos priverstinį išieškojimą, kas akivaizdžiai įrodo vienos iš alternatyvių situacijų egzistavimą: Prašymo 2 objektas yra teisingas ir pagrįstas, todėl privalėjo būti nagrinėjamas, o kartu ir tai, kad Pareiškėja teisėtai pašalino operatyvaus patikrinimo metu nustatytus trūkumus ir patikrinimas negalėjo būti inicijuojamas; arba nurodymas nurašyti 122909,06 Eur mokestinę nepriemoką, susidariusią dėl 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaracijos (forma FR0600) pateikimo, yra neteisėtas ir nepagrįstas. Pasak Pareiškėjos, abi aukščiau nurodytos situacijos negali būti laikytinos teisėtomis ir pagrįstomis kaip iš esmės viena kitai prieštaraujančios.

Dėl mokestinio patikrinimo iniciavimo skunde nurodoma, jog Inspekcija 2017-11-22 atliko Pareiškėjos operatyvų patikrinimą dėl Pareiškėjos sandorių su UAB „UAB "H1““ ir UAB "A1" Kaip yra nurodoma patikrinimo akte, įvertinus operatyvaus patikrinimo metu surinktą informaciją ir nustatytus PVM įstatymo nuostatų taikymo pažeidimus, nustatyti mokesčių vengimo požymiai, todėl 2017-11-28 buvo inicijuotas mokestinis patikrinimas. Pareiškėjos nuomone, mokestinis patikrinimas iš viso neturėjo būti inicijuojamas, ką pagrindžia žemiau išdėstyti argumentai.

Mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas neatsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja 2017-11-22 pateikė 2017 m. lapkričio mėn. gaunamų sąskaitų faktūrų registrą per i.MAS sistemą, apie šio registro pateikimą atskirai informuodama mokestinį patikrinimą atliekantį Inspekcijos pareigūną 2017-11-23 lydraščiu. 2017-11-24 pateikė 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaraciją, kuria ir buvo sumažintas 168000 Eur atskaitomas PVM. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos nuomone, patikrinimas buvo inicijuotas nepagrįstai, nes netikslumai buvo pašalinti dar iki pavedimo tikrinti 2017-11-28 išrašymo dienos.

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad šiuo atveju susidaro situacija, kuomet mokesčių administratoriaus pareigūnas, net ir būdamas informuotas apie tai, kad Pareiškėja yra sumažinusi PVM sąskaitoje faktūroje išskirto atskaitomo PVM dalį, apie kurio nepagrįstumą ir neteisėtumą buvo nurodoma pažymoje, Pareiškėjos atžvilgiu pradėjo mokestinį patikrinimą. Tvirtina, kad Pareiškėjai dar iki patikrinimo pradžios pašalinus trūkumus ir 2017 m. lapkričio mėn. deklaracijoje sumažinus 168000 Eur atskaitomo PVM, mokestinis patikrinimas negalėjo būti pradėtas, o pradėtas privalėjo būti nutrauktas, tačiau šių veiksmų neatlikus, skundžiamas sprendimas, kuriuo buvo patvirtintas patikrinimo aktas, yra neteisėtas ir nepagrįstas.

Dėl MAĮ 8 str. 3 dalies pažeidimo

Pareiškėja tvirtina, jog Inspekcija priėmė skundžiamą sprendimą, neatsižvelgdama į imperatyviai MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintą pareigą vadovautis protingumo ir teisingumo principais. Iš viso Pareiškėjai skundžiamu sprendimu yra apskaičiuota 166036 Eur PVM, 10643,32 Eur PVM delspinigiai, skirta 49810,80 Eur PVM bauda. Taigi iš viso Pareiškėjai be mokesčių yra papildomai apskaičiuota itin didelė 60454,12 Eur suma.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, kuriuo papildomai apskaičiuoti delspinigiai ir paskirtos baudos dydis sudaro beveik 36 proc. Pareiškėjai papildomai apskaičiuotos mokesčio sumos, nesilaikė LVAT praktikos dėl teisingumo ir protingumo principų taikymo, dėl ko priėmė neteisėtą bei formalų sprendimą. 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 remiasi LVAT 2007-07-05 nutartimi adm. byloje Nr. A17-773/2007 ir pažymi, jog, atsižvelgiant į LVAT praktiką, sprendžiant klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudų sumažinimo, būtina vadovautis MAĮ 8 straipsnyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais.

Pareiškėjai MAĮ 81 str. 1 dalies pagrindu iš viso yra susidariusi 226490,12 Eur mokestinė prievolė, iš kurios 60454,12 Eur yra ekonominės sankcijos. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjai delspinigius, privalėjo įvertinti visas mokestinio patikrinimo atlikimui aktualias faktines aplinkybes, o kartu ir paties mokesčių administratoriaus vykdomo patikrinimo metu galimai neproporcingus veiksmus (pavyzdžiui, mokestinio patikrinimo iniciavimas, piniginių lėšų nurašymas nurodymu ir kt.) ir savo nuožiūra spręsti dėl paskirtų delspinigių sumažinimo, kas atitiktų gero administravimo principą, kuris yra pripažįstamas ir ESTT praktikoje (žr. sprendimą byloje *Distillerie Fratelli Cipriani SpA prieš Ministero delle Finanze C-395/00*, 51 punktą). Tačiau Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, nesivadovavo LVAT praktika dėl teisingumo ir protingumo principų laikymosi, gero administravimo principo taikymo, delspinigių ir baudos sumažinimo remiantis teisingumo ir protingumo principais. Sprendimą priėmė išimtinai formaliais ir deklaratyviais pagrindais, kas suponuoja išvadą, jog sprendimas yra prieštaraujantis LVAT nuosekliai formuojamai praktikai, todėl neteisėtas ir naikintinas.

Dėl Pareiškėjos atsakomybę švelninančių aplinkybių

Skunde cituojamos MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatos ir pažymima, kad, remiantis Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintomis Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikose (toliau – Metodikos) nustatytomis baudų skyrimo taisyklėmis, Inspekcija nenustatė Pareiškėjos pažeidimų sistemingumo, pakartotinumą ir kitų aplinkybių, kurios būtų vertinamos kaip jos atsakomybę sunkinančios aplinkybės. Inspekcija, siekdama nustatyti proporcingą baudos dydį, privalėjo atsižvelgti į tai, kad egzistuoja

atsakomybę švelninančios aplinkybės ir nėra nei vienos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, kas sudaro pagrindą skirti minimalią 10 proc. baudą. Pareiškėjos atsakomybę švelninančias aplinkybes (Metodikos 18.2 punktas) pagrindžia tai, kad: pagal turimas galimybes Pareiškėja sudarė mokesčių administratoriui sąlygas, reikalingas patikrinimui atlikti, netrukdydama mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymu suteiktų teisių, geranoriškai teikė dokumentus mokestiniam patikrinimui, geranoriškai pateikė pastabas dėl patikrinimo akto, viso patikrinimo metu geranoriškai teikė reikalaujamus dokumentus.

Pareiškėjos bendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi faktą pripažįsta ir Inspekcija. Tačiau net ir nustačiusi Pareiškėjos atsakomybę lengvinančias aplinkybes, Inspekcija nukrypo nuo Metodikose įtvirtintų baudų skyrimo taisyklių ir paskyrė 30 proc. dydžio baudą. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos pozicija, pagal kurią jos atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis ir savo nesutikimą grindžia LVAT praktika (2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

Metodikų 18.4 punkte yra įtvirtinta, kad pagal šią MAĮ nuostatą mokesčių administratorius, vadovaudamasis teisingumo ir protingumo kriterijais, turi teisę kiekvieno konkretaus pažeidimo atveju vertinti visas, jo manymu, svarbias aplinkybes (baudą didinančias ar mažinančias) ir skirti baudą, adekvačią padarytam pažeidimui. Įvertinus Pareiškėjos akivaizdų geranorišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi teikiant dokumentus, paaiškinimus, sudarant sąlygas atlikti mokestinį patikrinimą, kas yra laikytina atsakomybę lengvinančiomis aplinkybėmis, ir nenustačius nei vienos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, Pareiškėjos tvirtinimu, privalo būti nustatytos teisingos ir proporcingos valstybės poveikio priemonės, atitinkančios padarytą pažeidimą. Todėl, Pareiškėjos nuomone, paskirta bauda turi būti sumažinta iki minimalios.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, remdamasi MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, MAĮ 8 str. 3 dalimi, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2018-06-01 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-181 kaip neteisėtą ir nepagrįstą, atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių arba juos sumažinti, sumažinti paskirtos baudos dydį iki minimalios – 10 proc.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) pažymi, jog mokestinis ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto PVM, su šiuo mokesčiu susijusių delspinigių ir baudos mokesčių administratoriui nepripažinus Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą pagal UAB "A1" 2017-03-02 išrašytą PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008, nes realiai ūkinė operacija, nurodyta ginčo PVM sąskaitoje faktūroje, neįvyko.

Byloje nustatyta, kad UAB "A1" 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008 Pareiškėjai išrašė 2017-02-27 tarp UAB "A1" UAB "F1" bei Pareiškėjos pasirašytos preliminariosios nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutarties dėl žemės sklypo su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai (unik. Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), bendras plotas 0,2560 ha) pirkimo pagrindu. Pagal šios sutarties nuostatas šalys, turėdamos tikslą ateityje sudaryti pagrindinę nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartį, aptarė sutarties dalyką – tai yra žemės sklypas su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai (unik. Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), bendras plotas 0,2560 ha), jo kainą, atsiskaitymo tvarką, UAB "A1" iki 2017-03-17 įsipareigojo gauti ir būsimiems pirkėjams pateikti galiojantį statybos leidimą daugiabučio gyvenamojo namo statybai, būsimasis pirkėjas įsipareigojo dalį sutartos kainos – 25000 Eur sumokėti avansu ne vėliau kaip per tris darbo dienas nuo sutarties pasirašymo dienos, o pagrindinę sutartį šioje sutartyje numatytomis esminėmis sąlygomis ir tvarka šalys įsipareigojo sudaryti ne vėliau kaip per 30 darbo dienų

nuo viso avanso sumokėjimo dienos. Tarp UAB "A1" UAB "F1" bei Pareiškėjos buvo pasirašyta keletas susitarimų dėl preliminariosios sutarties sąlygų pakeitimo, kuriais pardavėjui buvo pratęsiamas terminas gauti ir pateikti pirkėjams statybos leidimą, tačiau, nepaisant šių aplinkybių, pagrindinė nurodytojo nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartis tarp šalių pasirašyta nebuvo, nekilnojamas turtas nepėrėjo Pareiškėjos nuosavybėn.

Mokesčių administratorius, įvertinęs nurodytųjų, taip pat tiek Inspekcijos sprendime, tiek Pareiškėjos skunde detaliai išdėstytų faktinių aplinkybių, dėl kurių ginčas tarp šalių nekyla, visumą, konstatavo, jog UAB "A1" pažeisdama PVM įstatymo 2 str. 30 dalies, 3, 4 straipsnių ir 79 str. 1 dalies nuostatas, neteisėtai išrašė 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008 už 800000 Eur + 168000 Eur PVM pagal preliminariąją sutartį dėl ½ turto – žemės sklypo su statybos leidimu daugiabučio gyvenamojo namo statybai, unikalus Nr. (duomenys neskelbtini), kadastrinis adresas (duomenys neskelbtini), pardavimo, kuria įformino neįvykusią ūkinę operaciją (turtas neperduotas pirkėjui, tarp šalių nepasirašyta notarinės formos pirkimo ir pardavimo sutartis ir pirkėjas neįgijo teisės disponuoti turtu kaip savininkas). Pareiškėja, žinodama, kad nekilnojamojo turto 2017 m. kovo mėn. pagal preliminariąją sutartį neįsigijo, nepagrįstai, pažeisdama PVM įstatymo 58 str. 1 dalies, 64 str. 1 dalies nuostatas, į atskaitą įtraukė 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "A1" 2017-03-02 išrašytą ginčo PVM sąskaitą faktūrą. Dėl šio pažeidimo mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesstinio patikrinimo metu apskaičiavo jai 166036 Eur PVM.

Pareiškėja nesutinka su jai mokesčių administratoriaus papildomai apskaičiuotu PVM, su šiuo mokesčiu susijusiomis delspinigių ir baudų sumomis, savo nesutikimą iš esmės grįsdama mokesčių administratoriaus neva padarytais procedūrinio pobūdžio pažeidimais. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai inicijavo jos mokesstinį patikrinimą, nes ginče aptariama preliminarioji sutartis, kurios pagrindu buvo išrašyta 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008, 2017-11-17 buvo nutraukta. UAB "A1" išrašė 2017-11-17 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini), kurios pagrindu buvo anuliuota ginčo PVM sąskaita faktūra. Pareiškėja, atsižvelgdama į UAB "A1" išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, pateikė 2017 m. lapkričio mėn. gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka per i.MAS sistemą ir registravo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą. Pareiškėja pateikė PVM deklaraciją (forma FR0600) už 2017 m. lapkričio mėn., kurioje 168000 Eur sumažino atskaitomo pirkimo PVM sumą ir deklaravo 130898 Eur mokėtiną į biudžetą PVM. Pareiškėjos pateiktoje PVM deklaracijoje už 2017 m. lapkričio mėn. atskaitoma PVM suma buvo sumažinta 168000 Eur dėl sandorio, įforminto 2017 m. kovo mėn. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija privalėjo įvertinti ir nustatyti priežastinį ryšį tarp 2017-11-17 įvykusio preliminariosios sutarties nutraukimo, ką pagrindžia ir kreditinės PVM sąskaitos faktūros išrašymas 2017-11-17, ir Pareiškėjos 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaracijos pateikimo bei 168000 Eur atskaitomo pirkimo PVM sumos sumažinimo. Mokesčių administratoriui to neatlikus, Pareiškėjos nuomone, jis nepagrįstai inicijavo jos mokesstinį patikrinimą, kuris buvo neišsamus. Be to, Pareiškėja skunde dėsto argumentus dėl to, jog, jos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai nesivadovavo LVAT praktika dėl teisingumo ir protingumo principų laikymosi, gero administravimo principo taikymo apskaičiuojant jai PVM delspinigius ir skiriant PVM baudą, delspinigių ir baudos sumažinimo remiantis teisingumo ir protingumo principais.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios mokesčių administratoriaus išvadas, teisinis Pareiškėjai apskaičiuoto PVM pagrindas, šiam mokesčiniam ginčui aktuali ESTT bei LVAT praktika, kuria rėmėsi mokesčių administratorius, yra detaliai aprašyti ginčijamame Inspekcijos sprendime, taip pat šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, Komisija pakartotinai jų neatkartoja, nes tai nėra tikslinga (juolab, kad Pareiškėja skunde nepateikia argumentų dėl Pareiškėjos atžvilgiu nepagrįstai ar netinkamai taikytų PVM įstatymo nuostatų), bei, sutikdama su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstytu nustatytų faktinių aplinkybių vertinimu, plačiau pasisako dėl Pareiškėjos 2018-06-21 skunde nurodytų nesutikimo su Inspekcijos sprendimu argumentų.

Iš Pareiškėjos skunde išdėstytų nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu argumentų Komisija sprendžia, jog Pareiškėja jos padarytą PVM įstatymo nuostatų pažeidimą – 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "A1" išrašytą 2017-03-02 PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008 įtraukimą į atskaitą, šio pirkimo PVM deklaravimą už 2017 m. 03 mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje, vertina kaip klaidą ar netikslumą pildant PVM deklaracijas, kuris buvo pašalintas iki pavedimo tikrinti 2017-11-28 išrašymo dienos 2017-11-24 pateikiant 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaraciją, kuria buvo sumažintas 168000 Eur atskaitomas PVM. Komisija pabrėžia, jog Pareiškėjos padarytą ginče aptariamą mokesstinį pažeidimą vertinti kaip klaidą ar netikslumą, kaip kad savo skunde tvirtina Pareiškėja, nėra jokio pagrindo. Priešingai, Komisija nurodo sutinkanti su mokesčių administratoriaus patikrinimo akte bei sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo padarytomis išvadomis, jog Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitydama neįvykusią ūkinę operaciją ir atskaitydama pirkimo PVM pagal juridinės galios neturinčią PVM sąskaitą faktūrą, sąmoningai siekė mokesstinės naudos, t. y. neteisėtai suformuoti PVM atskaitą ir tokiu būdu sumažinti mokesčines prievoles biudžetui, ši Pareiškėjos veikla nebuvo atsitiktinė, o iš anksto suplanuota piktnaudžiauti PVM srityje, sąmoningai turint tikslą suklaidinti mokesčių administratorių jam pateikiant objektyvios tikrovės neatitinkančią informaciją. Tokią mokesčių administratoriaus išvadą, Komisijos vertinimu, pagrindžia Pareiškėjos kontrolės procedūrų metu nustatytų žemiau dėstomų faktinių aplinkybių visuma. Nustatyta, kad Inspekcijos duomenų bazėse įregistruota viena iš Pareiškėjos vykdomų veiklų – nekilnojamojo turto operacijos už atlygį arba pagal sutartį (EVRK 683000), tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja faktiškai vykdė nekilnojamojo turto pirkimo bei pardavimo operacijas už atlygį bei teikė buhalterinės apskaitos paslaugas. Vadinasi, Pareiškėja yra savo veiklos srities profesionalė, kuriai yra žinomi nekilnojamojo turto pirkimo bei pardavimo sandorių įforminimo, šių sandorių fiksavimo buhalterinėje apskaitoje reikalavimai. Tačiau, neatsižvelgiant į tai, Pareiškėja ginčo atveju savo buhalterinėje apskaitoje apskaitė juridinės galios neturinčią ginčo PVM sąskaitą faktūrą (kuria įforminta neįvykusi ūkinė operacija, nes nekilnojamasis turtas neperduotas pirkėjui, notarinė nekilnojamojo turto pirkimo ir pardavimo sutartis nesudaryta), joje išskirtą pirkimo PVM įtraukė į PVM atskaitą ir deklaravo už 2017 m. kovo mėn. pateiktoje PVM deklaracijoje. Iš mokesstinio ginčo byloje esančių UAB "A1" direktoriaus E. U. paaiškinimų akivaizdu, jog ginčo PVM sąskaitos faktūros išrašymo iniciatoriai buvo pirkėjų direktoriai, taip pat ir Pareiškėjos direktorius N. M.. E. U. teigė, jog išrašydamas PVM sąskaitas faktūras dėl realiai neparduoto turto, jis nieko blogo neįtarė, nors ir suvokė, kad realiai turto pirkėjams neperleidžia, tą padarė prašomas pirkėjų vadovų. Be to, pagal ginče aptariamą PVM sąskaitą faktūrą neva perleistas turtas buvo įkeistas kreditoriui UAB "G1" tačiau duomenų, jog gavo iš kreditoriaus leidimą parduoti įkeistą turtą, UAB "A1" mokesčių administratoriui jos kontrolės veiksmų metu nepateikė.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėja ir UAB "F1" jau pagal notarinės formos pirkimo ir pardavimo sutartis (aprašytas Inspekcijos sprendimo 4 psl.) 2016 m. lapkričio–2017 m. birželio mėn. pardavė ir perdavė pirkėjai UAB "H1" turėtą nekilnojamąjį turtą (101 vnt. žemės sklypų), esantį (duomenys neskelbtini). Pareiškėja dėl minėto nekilnojamojo turto pardavimo išrašė UAB "H1" 2017-06-05 PVM sąskaitą faktūrą Nr. INS00069 už 777687,54 Eur + 163314,38 Eur PVM, iš viso už 941001,92 Eur, pateiktoje 2017 m. 06 mėn. PVM deklaracijoje deklaravo 160924 Eur mokėtiną į biudžetą PVM, tačiau šios mokėtinės PVM sumos į biudžetą nesumokėjo. Nustatyta, kad 160924 Eur PVM prievolė, susidariusi už 2017 m. 06 mėn., buvo įskaityta iš 2017 m. 03 mėn. 160156 Eur PVM permokos, kuri faktiškai susidarė dėl į PVM atskaitą įtraukto 168000 Eur pirkimo PVM pagal UAB "A1" 2017-03-02 išrašytą juridinės galios neturinčią PVM sąskaitą faktūrą serija AIG Nr. 008. Pasisakant šiuo ginčo aspektu akcentuotina, jog mokesčių mokėtojų turimos PVM permokų (skirtumų) sumos, vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2004-12-07 įsakymu Nr. VA-186 patvirtintų Mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų grąžinimo (įskaitymo) taisyklių nuostatomis, automatiškai, netikrinant šių

sumų susidarymo pagrįstumo, yra įskaitomos mokesčių mokėtojų turimoms mokestinėms nepriemokoms padengti.

Nustatyta, kad ginčo PVM sąskaitą faktūrą išrašiusi sandorio kontrahentė UAB "A1" i.SAF mokesčių administravimo sistemos posistemyje 2017-04-20 pateikė 2017 m. 03 mėn. išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus, kuriuose deklaravo 2017-03-02 Pareiškėjai išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) bei 2017-03-27 išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) už 800000 Eur ir 168000 Eur PVM (preliminarijosios sutarties šalys 2017-03-24 susitarimu šią sutartį nutraukė). Tačiau pažymėtina, jog Pareiškėja neapskaitė UAB "A1" išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros ir nesumažino atskaitomo 168000 Eur pirkimo PVM 2017 m. 03 mėn. PVM deklaracijoje. UAB "A1" 2017-10-24 i.SAF posistemyje pateikė patikslinančius 2017 m. 03 mėn. išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus, kuriuose deklaravo Pareiškėjai išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) bei pateikė patikslintą PVM deklaraciją už 2017 m. 03 mėn., kurioje deklaravo 1600000 Eur PVM apmokestinamų sandorių ir 336000 Eur standartinio tarifo pardavimo PVM pagal Pareiškėjai ir UAB "F1" 2017 m. 03 mėn. išrašytas PVM sąskaitas faktūras, tačiau 336000 Eur PVM į biudžetą nemokėjo, nes, siekdama nemokėti į biudžetą minėtos mokestinės prievolės, 2017-12-05 pateiktoje mokesčių administratoriui 2017-11-01–2017-11-30 laikotarpio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitoje (FR0608) įformintų UAB „UAB "H1"“ ir Pareiškėjai 2017-11-17 kreditinių PVM sąskaitų faktūrų Nr. (duomenys neskelbtini) ir Nr. (duomenys neskelbtini) pagrindu deklaravo 336000 Eur PVM permoką, iš kurios įskaitos būdu 2017-10-24 pateiktoje patikslintoje PVM deklaracijoje (FR0600) už 2017 m. 03 mėn. deklaruota 336000 Eur PVM mokestinė prievolė buvo įskaityta. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog 2017-10-24 pateiktame patikslintame PVM sąskaitų faktūrų registre už 2017 m. 03 mėn. UAB "A1" jau neregistravo Pareiškėjai 2017-03-27 išrašytos anksčiau minėtos kreditinės PVM sąskaitos faktūros Nr. (duomenys neskelbtini). Iš išdėstytų aplinkybių akivaizdu, kad ir Pareiškėjos kontrahentė PVM į biudžetą faktiškai nemokėjo, tačiau sudarė sąlygas Pareiškėjai suformuoti 168000 Eur atskaitomą PVM, kuriuo Pareiškėja sumažino mokėtiną į biudžetą PVM.

Pareiškėja skunde akcentuoja aplinkybes, jog 2017-11-17 nutraukus ginčo turto pardavimo preliminariąją sutartį, UAB "A1" išrašė 2017-11-17 kreditinę PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini), kurios pagrindu buvo anuliuota ginčo PVM sąskaita faktūra. Pareiškėja 2017-11-22 pateikė 2017 m. lapkričio mėn. gaunamų PVM sąskaitų faktūrų registrą per i.MAS sistemą ir registravo išrašytą kreditinę PVM sąskaitą faktūrą, 2017-11-24 pateikė PVM deklaraciją (forma FR0600) už 2017 m. lapkričio mėn., kurioje 168000 Eur sumažino atskaitomo pirkimo PVM sumą ir deklaravo 130898 Eur mokėtiną į biudžetą PVM. Taigi, anot Pareiškėjos, visi PVM deklaravimo netikslumai buvo pašalinti iki pavedimo tikrinti 2017-11-28 išrašymo dienos, todėl ir jos mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas nepagrįstai. Pasisakant dėl nurodytųjų argumentų pažymėtina, jog mokesčių administratorius kontrolės veiksmus Pareiškėjos atžvilgiu pradėjo 2017 m. spalio mėn., vykdydamas 2017-10-25 operatyvaus patikrinimo pavedimą Nr. FR1043-6266 atliko Pareiškėjos operatyvų patikrinimą (2017-11-22 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (21.71-32) FR1041-1016). Taigi, Pareiškėja 2017 m. lapkričio mėn. PVM deklaraciją pateikė jau po jos atžvilgiu inicijuotų kontrolės veiksmų pradžios. Be to, nesutiktina su Pareiškėjos vertinimu, jog jos padarytas PVM įstatymo nuostatų pažeidimas tėra PVM deklaravimo netikslumas, kurį ji pašalino iki mokesčių administratoriaus atliktų kontrolės procedūrų pradžios. Iš tiesų, MAĮ 80 straipsnio nuostatos suteikia mokesčių mokėtojui galimybę patikslinti mokesčio deklaraciją, jei nėra pasibaigęs MAĮ 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) terminas. Tačiau ginče aptariama situacija, kada Pareiškėja jos sandorio kontrahentės išrašytos kreditinės PVM sąskaitos faktūros pagrindu visai kito mokestinio laikotarpio PVM deklaracijoje deklaravo į biudžetą mokėtiną PVM (kuris patikrinimo akto surašymo dieną nesumokėtas), atsižvelgiant į jau anksčiau šiame sprendime konstatuotas aplinkybes dėl dirbtinės ūkinės operacijos pagrindu nepagrįstai

suformuotos atskaitomos PVM sumos už 2017 m. kovo mėn., nelaikytina PVM deklaravimo netikslumų taisymu aptartos MAĮ nuostatos kontekste.

Dėl kreditinės PVM sąskaitos faktūros 2017-11-17 išrašymo nustatyta, kad ją išrašiusi UAB "A1" nuo 2017-11-03 yra išregistruota iš PVM mokėtojų registro dėl PVM apmokestinamos veiklos nevykdymo. Išrašytas kreditines PVM sąskaitas faktūras UAB "A1" apskaitė apskaitos registruose ir 2017-12-05 pateikė Inspekcijai 2017-11-01–2017-11-30 laikotarpio PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitą (FR0608), kurioje deklaravo 336000 Eur grąžintiną iš biudžeto PVM. Pareiškėja dar nepasibaigus 2017 m. lapkričio mėn., t. y. 2017-11-24 pateikė pirminę PVM deklaraciją už 2017-11-01–2017-11-30 laikotarpį, kurioje 168000 Eur sumažino (dėl sandorio, įforminto 2017 m. kovo mėn.) atskaitomą pirkimo PVM sumą ir deklaravo 130898 Eur mokėtiną PVM, kurio į biudžetą nesumokėjo. Be to, Pareiškėja 2017-12-27 pateikė patikslintą PVM deklaraciją už 2017 m. 11 mėn., kurioje sumažino 129776 Eur atskaitomą pirkimo PVM ir deklaravo mažesnę mokėtiną į biudžetą PVM – 129952 Eur, kuris nėra sumokėtas.

Pažymėtina, jog PVM įstatymo 83 str. 1 dalyje nustatyta, kad jeigu *po prekių tiekimo* arba paslaugų teikimo *įforminimo* keičiasi tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų apmokestinamoji vertė ir (arba) kiekis, suteikiamos įvairios nuolaidos, prekės (ar jų dalis) grąžinamos, prekių (ar jų dalies) arba paslaugų atsisakoma ar dėl kokių nors kitų priežasčių keičiasi pirkėjo (kliento) mokėtinas atlygis, kreditinį dokumentą, kuriuo įforminami minėtų aplinkybių pasikeitimai, privalo išrašyti asmuo, kuris išrašė pradinį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą įforminantį apskaitos dokumentą. Šio ginčo atveju konstatavus, jog nebuvo paties prekių (nekilnojamojo turto) tiekimo (pagal PVM įstatymo 4 str. 1 d. 1 punktą prekių tiekimu laikomas prekių *perdavimas* kitam asmeniui, kai pagal sandorio sąlygas šis asmuo arba trečioji šalis įgyja teisę disponuoti tomis prekėmis kaip jų savininkas), o buvo tik formaliai surašyti apskaitos dokumentai neįvykusiai ūkinei operacijai pagrįsti, darytina išvada, kad UAB "A1" nepagrįstai išrašė ir kreditines PVM sąskaitas faktūras. Todėl Pareiškėjos skunde remiantis šia aplinkybe dėstomi argumentai vertintini tik kaip gynybinė jos pozicija siekiant išvengti mokėtino į biudžetą PVM apskaičiavimo.

Iš aukščiau aprašytų aplinkybių visumos matyti, kad tiek Pareiškėja, tiek jos kontrahentė UAB "A1" nei vienoje iš ginče minimų PVM sąskaitų faktūrų išrašymo, PVM deklaracijų pateikimo mokesčių administratoriui, jų tikslinimo (kaip pažymi Inspekcija sprendime bei ką patvirtina ginčo byloje pateiktų PVM deklaracijų kopijos, Pareiškėja 2018-04-20 pateikė patikslintą 2017 m. kovo mėn. PVM deklaraciją, kurioje deklaravo 6814 Eur mokėtiną į biudžetą PVM, tą pačią dieną (2018-04-20) dar kartą pateikė patikslintą 2017 m. kovo mėn. PVM deklaraciją, kurioje deklaravo 161186 Eur grąžintiną iš biudžeto PVM) etapų PVM į biudžetą nemokėjo, jų deklaruotas mokėtinas PVM buvo įskaitomas iš susidariusio PVM skirtumo, kuris, kaip šio ginčo atveju, susidarė Pareiškėjai atskaičius pirkimo PVM pagal UAB "A1" išrašytą juridinės galios neturintį PVM sąskaitą faktūrą, kurioje nurodyta reliai neįvykusi ūkinė operacija. Ginčo byloje nustatytos aplinkybės liudija apie Pareiškėjos siekimą mokesstinės naudos – sutaupyti iš biudžeto atskaitomą PVM, sumažinti mokesčines prievoles biudžetui. Ši faktinė situacija sudaro prielaidas spręsti apie prekių pirkimo ir pardavimo fiktyvumą bei taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir nesuteikti teisės Pareiškėjai atskaičiuoti PVM nuo formalaus sandorio, kuriuo, kaip buvo nustatyta ir ne kartą paminėta šiame sprendime, realus prekių tiekimas nevyko, t. y. nebuvo sukurtas PVM objektas PVM įstatymo prasme.

Komisijai šiame sprendime konstatavus, kad mokesčių administratorius pagrįstai nurodė Pareiškėją padarius aukščiau aptartą PVM įstatymo nuostatų pažeidimą, Pareiškėjos skunde dėstomi argumentai dėl to, kad jai yra nepagrįstai apskaičiuoti PVM delspinigiai ar skirta PVM bauda, atmestini kaip nepagrįsti. PVM įstatymo 123 str. 1 dalis nustato, kad asmenims, pažeidusiems šio įstatymo nuostatas, delspinigiai skaičiuojami Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka, 2 dalis nurodo, jog 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 grąžintina iš biudžeto PVM suma), ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų apskaičiuotos papildomai mokėtinos PVM sumos dydžio bauda.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų tvirtinant, jog PVM delspinigiai jai apskaičiuoti pažeidžiant MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintus protingumo bei teisingumo administruojant mokesčius principus, Komisija pažymi, jog delspinigių skaičiavimu nėra siekiama nubausti mokesčių mokėtoją, taikant jam neigiamas turtingas pasekmes, o iš jo yra išieškoma turtinga nauda, kurią jis gavo valstybės sąskaita, t. y. delspinigiai yra vienas iš mokestinės prievolės užtikrinimo būdų, kurių skaičiavimo pagrindai, skaičiavimo pradžia, trukmė ir dydis nustatyti MAĮ IV skirsnyje (96–99 straipsniuose). Esant įstatyme nurodytiems delspinigių skaičiavimo pagrindams, mokesčių administratorius negali jų neskaičiuoti, nes tai būtų įstatymo pažeidimas. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėja nepagrįstai sumažino mokėtiną į biudžetą PVM sumą, dėl ko apskaičiavo jai papildomai sumokėti į biudžetą 166036 Eur PVM, todėl, vadovaudamasis teisės normomis, reglamentuojančiomis delspinigių skaičiavimą, t. y. PVM įstatymo 123 straipsniu, MAĮ 96 str. 1 d. 2 punkto, 97 str. 2 dalies, 98 ir 99 straipsnių nuostatomis, pagrįstai apskaičiavo Pareiškėjai PVM delspinigius.

Pažymėtina, jog Pareiškėja, skunde prašydama atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo, nenurodo, koku MAĮ 100 str. 1 dalyje įtvirtintu pagrindu ji remiasi. Tuo tarpu pagal LVAT suformuotą teismų praktiką aiškinant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių pagrindus, jų taikymo aplinkybes mokesčių mokėtojui, norinčiam pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių galimybe, tenka pareiga ne tik nurodyti baigtiniame atleidimo nuo delspinigių pagrindų sąrašė (MAĮ 100 str. 1 dalis, 141 str. 1 dalis) įtvirtintą pagrindą, bet ir jį pagrįsti pakankamais argumentais ir įrodymais. Šio ginčo atveju Pareiškėja to nepadarė.

Pasisakydama dėl Pareiškėjos prašymo atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo vadovaujantis MAĮ 8 str. 3 dalyje įtvirtintais protingumo ir teisingumo principais, nes, pasak Pareiškėjos, jai apskaičiuoti delspinigiai, kartu su skirta bauda, yra neproporcingai dideli (sudaro 36 proc. visų Pareiškėjai apskaičiuotų sumų), Komisija laikosi pozicijos, kad jis negali būti tenkinamas. Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog santykinai *didelės delspinigių sumos savaime nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių* (LVAT 2013-09-30 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1470/2013), 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). Pažymėtina ir tai, jog laikomasi pozicijos, kad nėra pagrindo atleisti nuo delspinigių mokėjimo, kai „mokestinė nepriemoka nustatyta konstatavus aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas piktnaudžiavo mokesčių įstatymais, dėl to nevykdė savo pareigų apskaičiuoti, deklaruoti ir mokėti mokesčius“ (LVAT 2017-11-06 nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017). Ginčo situacijoje, Komisijos vertinimu, jokios išskirtinės aplinkybės nėra nustatytos. Kaip jau buvo minėta šiame sprendime, Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas pagrįstai, tinkamai laikantis MAĮ įtvirtintų reikalavimų, mokesčių administratorius nevilkinio kontrolės veiksmų atlikimo (operatyvus patikrinimas pradėtas 2017-10-25, priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma surašyta 2017-11-22, mokestinis patikrinimas pradėtas 2017-11-28, patikrinimo aktas surašytas 2018-02-21 (per 3 mėn. nuo patikrinimo pradžios), be to, pačios Pareiškėjos veiksmai šioje ginčo situacijoje vertintini kaip piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais. Todėl Komisija, atsižvelgusi į aptartas aplinkybes, neturi pagrindo atleisti Pareiškėją nuo delspinigių (ar jų dalies) mokėjimo.

Pareiškėja skunde tvirtina, jog mokesčių administratorius netinkamai taikė MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas, nes, skirdamas Pareiškėjai baudą, neatsižvelgė į tai, jog nenustatytos Pareiškėjos pažeidimų sistemingumo, pakartotinum ar kitos aplinkybės, kurios būtų vertinamos kaip jos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, tačiau egzistuoja jos atsakomybę

švelninančios aplinkybės, kas sudaro pagrindą skirti minimalią 10 proc. baudą. MAĮ 140 straipsnyje nustatyta, kad asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Baudos skyrimo taisyklės yra įtvirtintos MAĮ 139 str. 1 dalyje, kurioje numatyta, jog jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo <...> ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokestį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų minėtos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip. Skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo *pažeidimo pobūdžio*, nuo to, ar *mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi*, nuo *mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis* skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

MAĮ detalai nenustato, kaip turėtų būti mažinamas ar didinamas baudos dydis vertinant normoje nurodytas aplinkybes, todėl LVAT adm. byloje Nr. A-261-214/2008, atsižvelgęs 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. 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. A-438-1117/2010). 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, įvertinusi byloje nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog Pareiškėjai pagrįstai paskirta 30 proc., t. y. vidutinio dydžio PVM bauda. Ginčo atveju buvo nustatyta tiek aplinkybių, sunkinančių Pareiškėjos atsakomybę (PVM apskaičiavimas konstatavus Pareiškėjos piktnaudžiavimo PVM įstatymo nuostatomis, siekio sąmoningai suklaidinti mokesčių administratorių teikiant tikrovės neatitinkančią informaciją, nuolat tikslinant PVM deklaracijas aplinkybes), tiek ir ją švelninančių (pavyzdžiui, bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, kurį Pareiškėja skunde, norėdama sudaryti įspūdį, jog egzistuoja ne viena jos atsakomybę švelninanti aplinkybė, tiesiog išskaido (nurodo, jog sudarė mokesčių administratoriui sąlygas patikrinimui atlikti, netrukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymu suteiktų teisių, geranoriškai teikė dokumentus patikrinimui, geranoriškai pateikė pastabas dėl patikrinimo akto, Komisijos nuomone, visos šios aplinkybės laikytinos bendradarbiavimu su mokesčių administratoriumi). Šiuo atveju nenustatyta, jog švelninančių aplinkybių būtų buvę daugiau ir suponuojančių mažesnės nei vidurkis baudos skyrimą. Atsižvelgus į tai, nebuvo ir teisinio pagrindo skirti Pareiškėjai nei maksimalaus, nei minimalaus dydžio PVM baudą.

Pareiškėja skunde baudos mažinimą grindžia LVAT 2012-06-28 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-2285/2012 bei 2014-04-05 nutartimi adm. byloje Nr. A-602-409-14, kuriose pasisakyta, jog pažeidimo pobūdis negali būti laikomas atsakomybę sunkinančia ir baudą didinančia aplinkybe, „<...> kad šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybę didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta“. Tačiau pažymėtina, jog MAĮ 139 str. 1 dalyje esant imperatyviai nuostatai, kad „skiriamos konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio“, taip pat įvertinus šioje byloje nustatytas aukščiau paminėtas Pareiškėjos padaryto pažeidimo pobūdį apibūdinančias aplinkybes, Komisija nurodo nematanti teisinio pagrindo Pareiškėjai paskirtą vidutinę baudą mažinti. Priešingo sprendimo priėmimas, Komisijos vertinimu, būtų nesuderinamas su mokesčių mokėtojų lygybės ir

teisingumo principais, nes Pareiškėja atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokesčius pažeidimus padarė dėl savo netyčinių veiksmų, neapdairumo. Atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjai teisėtai bei pagrįstai paskirta 30 proc. dydžio PVM bauda paliktina galioti, kaip visiškai atitinkanti MAĮ 139 str. 1 dalyje įtvirtintas nuostatas.

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

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2018-06-01 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.131-31-5) FR0682-181.

2. Neatleisti Pareiškėjos nuo 10643,32 Eur PVM delspinigių mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokesčių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesčio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokesčių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokesčių ginčų komisija, spręsdami mokesčio 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 Mokesčių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Vilma Vildžiūnaitė