



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL ŽŪKB „K1“ 2014-01-21 SKUNDO**

2014 m. balandžio d. Nr. S- (7-13/2014)  
Vilnius

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant  
mokesčių mokėtojo atstovams  
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui

Stepono Vytauto Jurnos  
Lauros Milašiūtės  
Editos Veršalienės – pranešėja  
Linos Vosylienės  
Jūratei Dalmantaitei

Sigitui Grobliui, Artūriui Kapitanovui  
Igoriui Janavičiui

2014 m. kovo 4 d. posėdyje išnagrinėjusi ŽŪKB „K1“ (toliau – Pareiškėjas) 2014 m. sausio 21 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013 m. gruodžio 30 d. sprendimo Nr. 69-154, n u s t a t è :

Inspekcija 2013-12-30 sprendimu Nr. 69-154 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2013-07-15 sprendimo Nr. (04.7.2)-K3-180 dėl 2013-05-14 patikrinimo akto Nr. AU16-23 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 546 804 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 408 385 Lt GPM delspinigius, 54 680 GPM baudą, 129 096 Lt pelno mokestį (toliau – PM), 27 699 Lt PM delspinigius, 12 910 Lt PM baudą, 28 387 Lt socialinį mokestį (toliau – SM), 6 106 Lt SM delspinigius ir 2 839 Lt SM baudą.

Skundžiamame sprendime nurodoma, jog mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 69 str. nuostatas ir pripažino, jog Pareiškėjas, sudarydamas su fiziniams asmenims gyvulių svėrimo sutartis, siekė mokestinės naudos, t. y. išvengti GPM mokėjimo.

Inspekcija, įvertinusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, konstatuoja, jog galvijų svėrėjai, turintys verslo liudijimus, Pareiškėjui galvijų svėrimo paslaugų realiai neatliko, išrašytuose dokumentuose – pinigų priėmimo kvituose pavaizduotos ūkinės operacijos yra neįvykusios. Daroma išvada, jog Pareiškėjas, sudarydamas sutartis ir fiziniams asmenims už tariamai atliktas gyvulių svėrimo paslaugas išmokėdamas: 2006 metais – 351 670 Lt, 2007 metais – 827 283 Lt, 2008 metais – 952 035 Lt, nuo pat pradžių turėjo tikslą padidinti išlaidas, kurios nebuvo skirtos apmokestinamųjų pajamų uždirbimui, sumažinti mokesčių priskaičiavimą bei gauti mokestinės naudos, dalį pajamų perkelti fiziniams asmenims. Pareiškėjas apskaitoje fiksavo ūkines operacijas formaliai atitinkančias įstatymus, t. y. buvo

siekama, kad Pareiškėjo išmokamos išmokos gyventojams atitiktų išmokas, išmokėtas už paslaugas, atliktas pagal verslo liudijimą, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasei ir nuo kurių prievolės mokėti GPM Pareiškėjui nebuvo.

Nurodoma, jog pagal pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad 2006–2008 metais gyventojai, įsigiję verslo liudijimus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugoms“, Pareiškėjui atliko svėrimo paslaugas įvairiuose Lietuvos rajonuose. Pareiškėjas gyvulių svėrimo paslaugoms atlikti su 16 fizinių asmenų (A. L., U. G., V. D., A. S., M. S., V. G. (gim. 1961 m.), W. G. (gim. 1927 m.), G. J., V. P., R. J., E. M., Z. K., A. K., A. A., D. T., T. Š.), vykdančių individualią veiklą pagal verslo liudijimus, sudarė sutartis, kuriose nurodyta, kad paslaugų teikėjas įsipareigoja pagal Pareiškėjo užsakymą atlikti gyvulių svėrimo paslaugas. Paslaugų teikėjas privalo turėti individualios veiklos verslo liudijimą pagal klasifikatoriuje nurodytą veiklos rūšį: mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos (kodas 09). Gavęs Pareiškėjo užsakymą, paslaugų teikėjas telefonu praneša Pareiškėjui apie pasiruošimą atlikti svėrimo paslaugas, paslaugų atlikimo vietą, datą ir laiką, privalo užtikrinti, kad svėrimo svarstyklės atitiktų nustatytus reikalavimus, garantuoti, kad svarstyklėms būtų atlikta patikra pagal galiojančius standartus. Gavęs paslaugų teikėjo pranešimą apie gyvulių svėrimo vietą, datą ir laiką, Pareiškėjas privalo pas paslaugų teikėją pasiųsti savo įgaliotą atstovą stebėti gyvulių svėrimą. Pasvėrus gyvulius, Pareiškėjas kartu su paslaugų teikėju surašo paslaugų atlikimo aktą, nurodant atliktų paslaugų kieki.

Nurodytiems sandoriams, kad buvo atliktos gyvulių svėrimo paslaugos, patvirtinti Pareiškėjas mokesčių administratoriui pateikė paslaugų teikimo sutartis su fiziniais asmenimis, verslo liudijimų kopijas, prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus, kuriuose nurodomas pasvertų gyvulių kiekis, paslaugos kaina, kuri aptarta sutartyje, paslaugų pirkimo registrus ir apmokėjimo registrus pagal fizinius asmenis, vykdančius individualiąją veiklą pagal verslo liudijimus. Apie išmokas fiziniams asmenims 2006, 2007 ir 2008 metais Pareiškėjas deklaravo pateiktose Gyventojams išmokėtų išmokų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką, priskiriamų B klasės pajamoms pažymose. Iš viso Pareiškėjas 2006-01-01–2008-12-31 16-ai fizinių asmenų išmokėjo 2 130 988 Lt išmokų, kurias priskyrė B klasės pajamoms ir nuo jų neišskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM.

Mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu apklausė asmenis, kurie pateikė paaiškinimus apie verslo liudijimų įsigijimą, gyvulių svėrimą, pinigų išmokėjimą ir kitais klausimais.

E. M. Vilniaus AVMI 2012-11-07 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „buvau įdėjusi skelbimą į laikraštį, kad galėčiau atlikti gyvulių svėrimo paslaugas. Pagal šį skelbimą su manimi susisieki Pareiškėjo atstovas, kurio vardo ir pavardės šiuo metu nepamenu. Prieš paduodant skelbimą į laikraštį, aš svėrimo paslaugų teikusi nebuvo. Aš pati sugalvojau, kad galėčiau teikti svėrimo paslaugas, nes man reikėjo pajamų, o tuo metu gyvenau Kėdainiuose. Pati įregistravau individualią veiklą ir įsigijau verslo liudijimą, sumokėjau iš savo lėšų. Pareiškėjas verslo liudijimo išlaidų nekompensavo. Šiuo metu nepamenu, koks gyvulių svėrimo įkainis buvo aptartas su Pareiškėju, sutarties pateikti negaliu. Aš paslaugas teikiau Kauno rajone, Pareiškėjas nebuvo nurodęs, kuriose vietovėse aš galiu teikti paslaugas. Įmonė pateikdavo sąrašus, pagal kuriuos aš turėjau nuvykti pas gyvulių augintojus ir pasverti gyvulius. Į gyvulių augintojų buveines aš vykdavau savo nuosavu automobiliu, priekaboje veždavau svarstyklės, kuriomis sverdavau galvijus. Galvijai buvo užvaromi į lengvojo automobilio priekabą ir pasveriami. Svarstyklės buvau įsigijusi, įsigijimo dokumentų neišsaugojau, o baigusi veiklą pardaviau į metalo laužo supirktuvę. Pareiškėjo atstovas, kurio pavardės ir vardo nepamenu, pats išrašydavo pirkimo-pardavimo kvitus, kuriuos aš pasirašydavau. Visas gautas pajamas apskaičiau Gyventojų, įsigijusio verslo liudijimą, pajamų-išlaidų žurnale, tačiau šiuo metu jo pateikti negaliu, nes nerandu namuose. Kiek pamenu, aš pateikiau VMI metines pajamų mokesčio deklaracijas. Įmonė už mano suteiktas paslaugas atsiskaitydavo po mėnesio, už visą einamąjį mėnesį. Pinigus už mano suteiktas paslaugas man sumokėdavo įmonės

atstovas, kurio vardo ir pavardės nepamenu. Tiksliai negaliu prisiminti, ar man tekdavo pasirašyti kasos išlaidų orderiuose. Taip pat neprisimenu, kiek iš šios veiklos gavau pajamų“.

U. G. Vilniaus AVMI 2012-12-12 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „per pažįstamus susiradau Pareiškėją, su juo buvo aptartos darbo ir užmokesčio sąlygos už suteiktas paslaugas. Verslo liudijimą įsigyti pasiūlė Pareiškėjo vadybininkas. Pavardės neatsimenu. Verslo liudijimą įsigijau ir už jį sumokėjau pats. Paslaugas atlikdavau įvairiose Lietuvos vietose, buvo paskirti aplinkiniai rajonai. Pareiškėjo darbuotoja informuodavo, kur reikės važiuoti sverti, vykdavau pas galvijų pardavėjus. Pajamų-išlaidų žurnalą pildžiau pats, o pirkimo-pardavimo kvitus išrašydavo Pareiškėjo darbuotojas. Už atliktas paslaugas pinigus išmokėdavo 1 kartą per mėnesį buhalterijoje, pasirašydavau aš pats. Deklaracijas užpildė ir pateikė mano buhalterė“.

V. G. (gim. 1961 m.) Tauragės AVMI 2012-12-21 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „Pareiškėją susiradau internete, kur buvo patalpinti kontaktiniai telefonai ir adresai. Nutaręs verstis individualia veikla, su įmonės atstovais pasirašiau svėrimo paslaugų teikimo sutartį. Verslo liudijimą įsigijau pats ir susimokėjau. Svėrimo paslaugas teikiau Lietuvos teritorijoje. Paslaugų pirkimo-pardavimo kvitą užpildydavau vietoje, jį pasirašydavau. Už atliktas paslaugas grynaisiais ir reguliariai išmokėdavo Pareiškėjo atstovas, aš pasirašydavau kasos išlaidų orderį. Deklaracijas pats pildydavau ir pateikdavau internetu“.

Z. K. Tauragės AVMI 2012-12-21 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „Pareiškėją susiradau pati per elektroninį tinklą. Su jo atstovais pasirašiau paslaugų teikimo sutartį. Aš asmeniškai buvau nusprendusi verstis individualia veikla, todėl išsipirkau verslo liudijimą, sumokėdama fiksuoto dydžio mokesť. Paslaugas teikiau visoje Lietuvos teritorijoje. Atsiskaitymai vykdavo grynaisiais sutartyje fiksuotais terminais“. Mokesčių administratorius pažymi, kad Z. K. nepaaiškino, su kuo atliko gyvulių svėrimą, kur, kas informuodavo apie vietą, kur reikia atlikti paslaugas, kas išrašė prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus.

A. K. Tauragės AVMI 2012-12-21 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „laikraštyje radau skelbimą, kad Pareiškėjas ieško galvijų svėrėjų. Paskambinus Pareiškėjui, atstovas pasakė, kad reikia įsigyti verslo liudijimą būtent tokiais veislėmis. Po to nuvykau į *duomenys neskelbtini* ir sudariau sutartį dėl paslaugų teikimo. Verslo liudijimą išpirkau Darbo birža, o aš pats mokėjau SODRAI. Įmonės vadybininkas paskambindavo ir pasakydavo, kur reikia važiuoti sverti gyvulius. Nuvykdavau savo mašina ir savo svarstyklėmis pasverdavau gyvulius, o bendrovė juos išsiveždavo savo transportu. Gyvulius svėriau Tauragės, Rokiškio rajonuose. Pats išrašydavau kvitus, vedžiau pajamų ir išlaidų žurnalą. Už gyvulio pasvėrimą duodavo 40 Lt. Kartais išmokėdavo iškart pagal išrašytą kvitą, kartais kitą kartą. Pinigus išmokėdavo vadybininkas orderiu, kurį pasirašydavau, į bendrovę vykti nereikėjo. Metines pajamų deklaracijas pildžiau pats“.

R. J. Kauno AVMI 2013-01-09 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „apie darbą pas Pareiškėją sužinojau iš skelbimo internete. Nuvykęs į įmonę, pasirašiau paslaugų teikimo sutartį ir išsipirkau verslo liudijimą svėrimo paslaugoms. Paslaugas atlikau įvairiuose Lietuvos rajonuose. Paslaugų pirkimo-pardavimo kvitus man pačiam matant ir dalyvaujant pildė įmonės atstovas, aš tik pasirašiau. Pinigus už atliktas paslaugas gavau, ant pateiktų išlaidų orderių pats pasirašiau“.

A. S. Kauno AVMI 2012-12-07 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „laikraštyje sužinojau, jog Pareiškėjas samdo žmones su verslo liudijimais svėrimo paslaugoms. Verslo liudijimą įsigijau pats. Iš vakaro vadybininkai informuodavo, kada ir kur bus gyvuliai. Svarstyklės turėjau asmenines. Supirkėjai atvažiuodavo tuo pačiu metu, aš nuosava mašina su priekaba atsigabendavau svarstyklės. Galvijus svėriau pas žmones, fermose, laukuose. Kvitus išrašydavau pats, už darbą mokėdavo skirtingai po kelių dienų. Dėl papildomų dokumentų nepamenu, nes praėjo daug metų“.

M. S. Kauno AVMI 2012-12-07 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „apie darbą sužinojau iš skelbimo laikraštyje ir išsipirkau verslo liudijimą. Apie galvijų svėrimą vadybininkai informuodavo iš vakaro. Rytą su savo mašina ir svarstyklėmis nuvažiuodavau į nurodytą vietą ir pasverdavau galvijus. Už atliktas paslaugas kvitus išrašydavau pats. Už atliktą

darbą atsiskaitydavo įvairiai, kartais po kelių dienų, o kartais važiuodavau pasiimti pats. Kiek pinigų gavau nepamenu. GPM deklaracijas teikdavau pats“.

D. T. Kauno AVMI 2012-12-07 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „apie siūlomą darbą sužinojau iš rajoninio laikraščio. Nuvykusi į įmonę pasirašiau sutartį dėl svėrėjos paslaugų. Verslo liudijimą įsigyti pasiūlė A. S. Užsakymus galvijų svėrimui gaudavau iš A. S. Paslaugas atlikau su savo svarstyklėmis, kurias veždavausi su savo mašina. Teko važinėti po visą Lietuvą. Per dieną pravažiudavau ir kelis rajonus. A. S. pasakydavo, kiek rasiu galvijų. Už galvijų svėrimą sumokėdavo A. S. per savaitę 2–3 kartus, aš pasirašydavau Pareiškėjo pinigų kvite. Apie susvertų galvijų kiekį aš pati nieko nevedžiau. Jokių kvitų apie atliktas paslaugas nerašydavau. Pajamų išlaidų žurnalą pildžiau pati“.

Inspekcija šių paaiškinimų pagrindu nustatė, kad gyvulius gyventojai svėrė savo arba nuomojamomis svarstyklėmis, kurias į gyvulių supirkimo vietą pristatydavo savo transportu, tačiau jokių dokumentų apie svarstyklių įsigijimą ar jų patikrą nepateikė, šiuo metu svarstyklių jau neturi, kam pardavė neprisimena, nurodyti tarnybos, kuri atliko svarstyklių patikrą negalėjo. Dauguma svėrėjų neprisiminė ar nežinojo, kokiuose rajonuose atliko svėrimo paslaugas ir kiek iš viso gavo pajamų už atliktas paslaugas.

Vietos mokesčių administratorius surinko informaciją apie verslo liudijimus įsigijusių fizinių asmenų darbo laiką pagrindinėse darbovietėse ir nustatė, kad A. S., M. S., E. M., D. T., R. J., G. J., Z. K., A. L., V. D., V. P. dirbo pagrindinėse darbovietėse (mokėsi mokykloje) pilnu etatu ir 8 darbo valandas per dieną (tą patvirtina darbo grafikai ir tabeliai). Atsižvelgiant į tai, padaryta išvada, kad minėti fiziniai asmenys fiziškai neturėjo galimybių kasdien vykti į įvairius Lietuvos rajonus sverti gyvulių.

Kauno AVMI nustatė, kad A. S. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas yra nuo 2006-08-01 iki 2007-12-31 ir nuo 2008-03-01 iki 2008-06-30, o pagal išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus paslaugas atliko 2006 rugpjūčio–gruodžio mėnesiais, 2007 m. sausio–gegužės mėnesiais ir 2008 m. kovo–balandžio mėnesiais. A. S. tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2006-07-24 iki 2008-06-13 dirbo UAB „A1“ autošaltkalviu. Įmonės pateiktame darbo laiko apskaitos žiniaraštyje fiksuota, kad A. S. nuo 2006 m. rugpjūčio iki 2006 m. gruodžio mėnesio imtinai dirbo popietinėje pamainoje, nuo 2007 m. sausio mėnesio iki 2007 m. gegužės mėnesio imtinai ir nuo 2008 m. kovo mėnesio iki 2008 m. balandžio mėnesio imtinai dirbo slenkančiu darbo grafiku rytinėje arba popietinėje pamainoje, nuo 2007-05-02 iki 2007-05-08, 2007-05-14 iki 2007-05-25 turėjo nedarbingumo pažymas, o nuo 2008-03-19 iki 2008-04-05 – kasmetines apmokamas atostogas. Kauno AVMI nustatė, kad tuo pačiu laikotarpiu pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus fiksuota, kad A. S. per dieną pasverdavo nuo 33 iki 56 gyvulių. A. S. laikotarpiu nuo 2006-08-01 iki 2008-04-30 už pasvertus 9 542 gyvulius sumokėta 286 275 Lt.

E. M. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2008-04-01 iki 2008-07-31 ir nuo 2008-09-22 iki 2008-12-31, o pagal išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus paslaugas atliko 2008 m. 09–12 mėnesiais. Nustatyta, kad E. M. nuo 2008-03-06 iki 2009-02-02 dirbo UAB „V1“ projektų vadove. Įmonės pateiktame darbo laiko apskaitos žiniaraštyje fiksuota, kad E. M. 2008 m. spalio 1–18 dienomis buvo nemokamose atostogose, o likusį laikotarpį iki 2008-12-31 dienos dirbo įmonėje nuo 8 val. iki 17 val. Atsižvelgiant į tai, padaryta išvada, kad realiai E. M. negalėjo atlikti gyvulių svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus fiksuota, kad E. M. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 33 gyvulius. E. M. nuo 2008-10-01 iki 2008-12-29 už pasvertus 2 065 gyvulius sumokėta 69 555 Lt.

D. T. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2007-09-12 iki 2007-12-31. Nustatyta, kad ji nuo 2007-01-16 iki 2008-05-30 dirbo *duomenys neskelbtini* vidurinėje mokykloje. Pagal mokyklos pateiktą darbo tabelį D. T. *duomenys neskelbtini* vidurinėje mokykloje 2007 m. rugsėjo–gruodžio mėnesiais dirbo visas dienas, todėl teigiama, kad ji realiai negalėjo atlikti svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus fiksuota, kad D. T. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 29

gyvulius. D. T. laikotarpiu nuo 2007-09-12 iki 2007-12-29 už pasvertus 2 500 gyvulius sumokėta 99 030 Lt.

A. L. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2006-07-26 iki 2007-12-31. Nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2006-12-08 iki 2007-04-27 A. L. dirbo UAB „N1“. Pagal įmonės pateiktą darbo tabelį A. L. UAB „N1“ 2007 m. gruodžio–2008 m. sausio mėnesiais dirbo pilnu etatu slenkančiu grafiku, todėl teigiama, kad jis realiai negalėjo atlikti svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus fiksuota, kad A. L. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 7 gyvulius. A. L. laikotarpiu nuo 2006-08-09 iki 2007-01-30 už pasvertą 671 gyvulį sumokėta 20 130 Lt.

G. J. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2008-04-29 iki 2008-12-31. Nustatyta, kad G. J. tikrinamuoju laikotarpiu dirbo *duomenys neskelbtini* meno mokykloje ir *duomenys neskelbtini* rajono kultūros centre. *Duomenys neskelbtini* kultūros centrui ir meno mokyklai pateikus darbo grafikus ir darbo tabelius nustatyta, kad G. J. 2008 m. *duomenys neskelbtini* meno mokykloje dirbo kasdien nuo 13.30 val. iki 18.35 val., o *duomenys neskelbtini* rajono kultūros centre dirbo nuo 8 val. iki 13 val. ir nuo 18.35 val. iki 21.15 val., todėl, pasak mokesčių administratoriaus, faktiškai svėrimo paslaugų atlikti negalėjo. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus fiksuota, kad G. J. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 34 gyvulius. G. J. nuo 2008-05-01 iki 2008-07-31 už pasvertus 2 187 gyvulius sumokėta 98 865 Lt.

R. J. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2008-11-06 iki 2008-12-31. Nustatyta, kad R. J. nuo 2008-09-15 iki 2008-12-22 dirbo P1. P1 pateikus darbo tabelius nustatyta, kad R. J. 2008 m. lapkričio mėnesį įmonėje dirbo 6 darbo dienas ir gruodžio mėnesį dirbo 15 darbo dienų, darbo laikas nuo 8 val. iki 17 val., todėl daroma išvada, kad realiai R. J. šiuo laikotarpiu negalėjo atlikti svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus nustatyta, kad R. J. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 34 gyvulius. R. J. laikotarpiu nuo 2008-05-01 iki 2008-07-31 už pasvertus 2 007 gyvulius sumokėta 90 315 Lt.

Z. K. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2008-06-18 iki 2008-12-31. Nustatyta, kad Z. K. laikotarpiu nuo 1997-01-01 iki 2008-12-22 dirbo Valstybės saugumo departamento *duomenys neskelbtini* apygardos skyriuje. Pagal Valstybės saugumo departamento pateikus darbo tabelius nustatyta, kad Z. K. dirbo pilnu etatu, todėl teigiama, kad ji, dirbdama kasdien po 8 darbo valandas, realiai šiuo laikotarpiu negalėjo atlikti svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus fiksuota, kad Z. K. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 32 gyvulius. Z. K. laikotarpiu nuo 2008-07-01 iki 2008-09-30 už pasvertus 2 496 gyvulius sumokėta 98 325 Lt.

M. S. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2007-11-05 iki 2008-03-31. Nustatyta, kad M. S. 2007–2008 metais buvo moksleivis ir mokėsi *duomenys neskelbtini* vidurinėje mokykloje. Kadangi M. S. buvo moksleivis ir mokėsi, konstatuojama, kad jis realiai 2007 m. lapkričio–gruodžio mėn. ir 2008 m. sausio–vasario mėn. kasdien negalėjo atlikti svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus nustatyta, kad M. S. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 55 gyvulius. M. S. nuo 2007-11-05 iki 2008-02-29 už pasvertus 4 957 gyvulius sumokėta 189 085 Lt.

V. P. turėjo verslo liudijimą „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio galiojimo laikas nuo 2007-07-16 iki 2007-09-26. V. P. pagal pateiktą darbo tabelį nuo 2007-07-09 iki 2007-07-31 dirbo *duomenys neskelbtini* gimnazijoje, o pagal pateiktą pažymą V. P. 2007–2008 metais buvo moksleivis ir mokėsi *duomenys neskelbtini* gimnazijoje. Kadangi V. P. dirbo ir mokėsi, daroma išvada, kad jis realiai 2007 m. liepos–rugsėjo mėn. kasdien negalėjo atlikti svėrimo paslaugų. Pagal išrašytus prekių (paslaugų) pardavimo kvitus nustatyta, kad V. P. per dieną pasverdavo vidutiniškai po 62 gyvulius. V. P. nuo 2007-07-17 iki 2007-09-07 už pasvertus 2 474 gyvulius sumokėta 98 960 Lt.

Vietos mokesčių administratorius pagal Pareiškėjo pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus nustatė, kad pats Pareiškėjas turėjo automašinas su svarstyklėmis: 2006 metais – 7,

2007 metais – 10, 2008 metais – 11, be to, gyvulių svėrimą atlikdavo patys bendrovėje pagal darbo sutartis dirbantys supirkėjai, todėl, anot mokesčių administratoriaus, Pareiškėjui nebuvo būtinybės gyvulių svėrimo paslaugoms atlikti sudarinėti sutartis su fiziniais asmenimis.

Pas Pareiškėją nuo 2007-06-01 iki 2011-03-30 gyvulių supirkėja dirbusi I. A. (gyv. *duomenys neskelbtini*) Alytaus AVMI 2013-03-29 pateiktame paaiškinime nurodė, kad „Bendrovė duodavo skelbimus į laikraščius, kuriuose nurodydavo mano telefono numerį. Paskambinus gyventojams susitardavau dėl galvijų supirkimo laiko, adreso. Sutarus dėl pakankamo galvijų skaičiaus, užsakydavau mašiną gyvuliams vežti. Dažniausiai aptarnaudavau Lazdijų, Alytaus ir Druskininkų rajonus. Mano darbo laikotarpiu visuose autofurgonuose buvo įrengtos svarstyklės. Galvijus padėdavo suvesti gyventojas arba vairuotojas, o sverdavau aš. Kartais per dieną apsilankydavau keliuose rajonuose, priklausomai nuo skambinusiųjų gyvenamosios vietos. Per dieną supirkdavau 1 autofurgoną gyvulių (raguočių), vidutiniškai pasverdavau 10–12 galvijų, mažiausiai supirkdavau 8 galvijus. Supirktus galvijus registruodavau supirkimo žiniaraštyje, o gyventojams išrašydavau pinigų išdavimo kvitą ir išmokėdavau pinigus. Pinigus galvijų supirkimui išduodavo A. S. Už galvijų pasvėrimą man nebuvo atskirai mokama. Kiekvieną mėnesį gaudavau pastovią algą. Galvijus sverdavau aš viena, kito svėrėjo niekada nebuvo. Pas gyventoją galvijo svėrimas užtrukdavo 1–2 val., pas ūkininką ar žemės ūkio bendrovėje 3–4 valandas“.

Mokesčių administratorius, surinkęs informaciją apie kiekvieno gyvulius svėrusio asmens pasvertų galvijų skaičių (pagal svėrėjų išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus, kuriuose fiksuotas pasvertų galvijų skaičius) ir palyginęs šiuos duomenis su Pareiškėjo gyvulių supirkėjų supirktų galvijų skaičiumi, nustatė, kad 10 pas Pareiškėją dirbusių supirkėjų, važiuodami su autofurgonais, kuriuose įrengtos svarstyklės, supirkdavo ženkliai mažiau gyvulių, nei svėrėjų buvo fiksuota apie pasvertų galvijų skaičių prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvituose. Taip pat nustatyta, kad 2008 metais vienas Pareiškėjo supirkėjas, važiuodamas su autofurgonu, kuriame įrengtos svarstyklės, vidutiniškai per mėnesį supirko 169 gyvulius, tuo tarpu, vienas gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą svėrėjo paslaugoms, vidutiniškai pasvėrė 583 galvijus, t. y. 414 vnt. galvijų arba 3,5 karto daugiau nei buvo supirktas. Per 2007 m. 10–12 mėnesius vienas Pareiškėjo supirkėjas, važiuodamas su autofurgonu, kuriame įrengtos svarstyklės, vidutiniškai per mėnesį supirko 212 gyvulių, tuo tarpu, vienas gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą svėrėjo paslaugoms, vidutiniškai per mėnesį pasvėrė 566 galvijus, t. y. 354 galvijais arba 2,7 karto daugiau nei buvo supirktas galvijų. 2008 metais vienas Pareiškėjo supirkėjas per dieną supirko vidutiniškai 8 gyvulius, svėrėjas vidutiniškai pasvėrė 28 gyvulius, t. y. 20 gyvulių arba 3,5 karto daugiau nei buvo supirktas. Per 2007 m. 10–12 mėnesius vienas Pareiškėjo supirkėjas per dieną supirko vidutiniškai 10 gyvulių, svėrėjas vidutiniškai pasvėrė 36 gyvulius, t. y. 26 gyvuliais arba 3,6 karto daugiau nei buvo gyvulių supirktas (patikrinimo akto 15–17 psl.).

Nurodoma, kad pas Pareiškėją dirbančių gyvulių supirkėjų ir svėrėjų darbas buvo analogiškas, tačiau palyginus priskaičiuotą atlyginimą Pareiškėjo supirkėjų ir gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, nustatyta, kad vienam gyventojui – svėrėjui, įsigijusiam verslo liudijimą, už atliktas svėrimo paslaugas vidutiniškai per mėnesį buvo išmokama nuo 20 iki 31 karto didesnis darbo užmokestis nei supirkėjui. Nustatyta, kad 2006 metais Pareiškėjo supirkėjams vidutiniškai per mėnesį buvo priskaičiuota 522, 43 Lt darbo užmokesčio, gyventojams – svėrėjams, įsigijusiems verslo liudijimus, už atliktas svėrimo paslaugas vidutiniškai per mėnesį išmokėta 10 561 Lt; 2007 metais Pareiškėjo supirkėjams vidutiniškai per mėnesį buvo priskaičiuota 652,81 Lt darbo užmokesčio, gyventojams – svėrėjams – 18 439 Lt; 2008 metais Pareiškėjo supirkėjams vidutiniškai per mėnesį buvo priskaičiuota 759,87 Lt darbo užmokesčio, gyventojams – svėrėjams – 23 522 Lt. Mokesčių administratorius nustatė, kad pas Pareiškėją 2006 metais dirbo 336 samdomi darbuotojai, kurių vidutinis faktinis darbo užmokestis buvo 913 Lt, 2007 metais dirbo 395 samdomi darbuotojai, kurių vidutinis faktinis darbo užmokestis buvo 1 108 Lt ir 2008 metais dirbo 417 samdomi darbuotojai, kurių vidutinis faktinis darbo užmokestis – 1 275 Lt.

Pareiškėjas patikrinimo metu mokesčių administratoriui pateikė galvijų supirkimo-priėmimo paraišką, kuriose fiksuota, kiek Pareiškėjas (pagal supirkėją ar vairuotoją) kiekvieną dieną superka galvijų, iš ko, galvijų pavadinimas ir svoris. Pareiškėjas atskirai surašytų galvijų supirkimo-priėmimo paraiškų pagal galvijų svėrėjus, kurie dirbo pagal paslaugų sutartis (įsigiję verslo liudijimus) ar darbų atlikimo aktų tikrinamuoju laikotarpiu nevedė.

Vietos mokesčių administratorius, atsitiktinai atrinkęs galvijų pardavėjus, 2006–2008 metais pardavusius galvijus, pas kuriuos svėrimo paslaugas atliko svėrėjai, nurodyti Pareiškėjo dokumentuose, pateikė paklausimus dėl informacijos surinkimo Kauno, Panevėžio, Marijampolės, Klaipėdos, Alytaus, Šiaulių AVMI ir jų skyriams, kad būtų apklausti galvijų pardavėjai ir nustatyta, kur buvo perkami galvijai ir kas atliko galvijų svėrimą už laikotarpį nuo 2006-01-01 iki 2008-12-31. Apibendrinusi ir išanalizavusi gautą informaciją iš minėtų AVMI apie apklaustus dėl svėrimo paslaugų suteikimo 20-tyje Lietuvos rajonų, 81 seniūnijoje gyvenančius 268 gyventojus ir 13 žemės ūkio bendrovių atsakingus asmenis, pardavusius galvijus Pareiškėjui, Kauno AVMI nustatė, kad visi apklausti gyventojai patvirtino, jog Pareiškėjui 2006–2008 metais perkant galvijus niekada neatvykdavo atskirai svėrėjai su savo svarstyklėmis. Superkamus galvijus Pareiškėjo darbuotojai (vairuotojas ir supirkėjas) sverdavo su autofurgonuose įrengtomis elektroninėmis, ūkininkų svarstyklėmis, jei autofurgone nebūdavo svarstyklių, tuomet veždavo į supirkimo punktus - skerdyklas, kuriose buvo svarstyklės arba sverdavo žemės ūkio bendrovių svarstyklėmis. Svėrime dalyvaudavo Pareiškėjo atstovai (supirkėjas, vairuotojas) ir pardavėjas. Žemės ūkio bendrovės gyvulius sverdavo savo svarstyklėmis (patikrinimo akto 17–23 psl.).

Inspekcija, atsižvelgusi į aukščiau išdėstytą, vadovaudamasi MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatomis, konstatuoja, jog išmokant išmokas fiziniams asmenims už gyvulių svėrimo paslaugas, buvo siekiama mokesstinės naudos. Pareiškėjas apskaitoje fiksuoja ūkinės operacijas, formaliai atitinkančias įstatymus, t. y. buvo siekiama, kad Pareiškėjo išmokamos išmokos gyventojams atitiktų išmokas, išmokėtas už paslaugas, atliktas pagal verslo liudijimą, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasei ir nuo kurių privalo mokėti GPM Pareiškėjui nenustatyta. Jeigu Pareiškėjui paslaugas būtų atlikę asmenys, kurie nėra įsigiję verslo liudijimo, jam nuo išmokėtų pajamų (šiuo atveju priskirtinų A klasei), kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, būtų reikėję mokėti GPM, tuo tarpu, gyventojui atlikus paslaugas su verslo liudijimu, nuo Pareiškėjo išmokėtų pajamų už paslaugas pagal verslo liudijimą, privalo mokėti fiksuoto dydžio GPM nustatyta gyventojui. Daroma išvada, kad Pareiškėjas, pasinaudodamas GPM nuostatomis, pagal kurias pajamos gautos iš veiklos su verslo liudijimu priskiriamos B klasės pajamoms, fiziniams asmenims išmokėtas išmokas priskyrė B klasės pajamoms, išvengdamas GPM mokėjimo. Todėl, taikant MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, neatsižvelgiama į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuriamos iškreiptos ar slepiamos aplinkybės, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir laikoma, kad Pareiškėjo išmokėtos išmokos fiziniams asmenims savo esme neatitinka B klasės pajamų, ir jos turi būti priskirtos A klasės pajamoms, nuo kurių Pareiškėjas privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą 546 804 Lt GPM.

Sprendime taip pat konstatuojama, jog Pareiškėjui galvijų svėrėjai svėrimo paslaugų realiai neatliko ir Pareiškėjas, žinodamas, kad gyventojai gyvulių svėrimo paslaugų neatlieka ir jiems išmokamos kitos išmokos, t. y. ne už gyvulių svėrimo paslaugas, pažeidė mokesčių mokėtojų lygybės principus, elgėsi nesąžiningai. Pareiškėjas privalėjo išmokamas išmokas gyventojams laikyti A klasės pajamomis ir įvykdyti visas su tuo susijusias prievolės pagal GPM (apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM).

Inspekcija dėl Pareiškėjui apskaičiuoto PM pažymi, kad pagal PMĮ 11 str. nuostatas, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną iš pajamų gali būti atskaitomi leidžiami atskaitymai. Šio straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Centrinis mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į patikrinimo metu surinktą informaciją, į visus ginčo byloje nustatytus faktus ir aplinkybes, daro išvadą, kad galvijų svėrėjai, turintys verslo liudijimus, Pareiškėjui galvijų svėrimo paslaugų realiai neatliko, išrašytuose dokumentuose – pinigų priėmimo kvituose pavaizduotos ūkinės operacijos yra neįvykusios, todėl išrašyti apskaitos dokumentai nepatvirtina tikrojo ūkinės operacijos turinio ir minėtų fizinių asmenų išrašyti pinigų priėmimo kvitai pripažįstami neturinčiais juridinės galios. Todėl šiuose dokumentuose nurodytų paslaugų vertės negali būti priskiriamos Pareiškėjo 2006–2008 metų leidžiamiems atskaitymams. Mokesčių administratorius Pareiškėjui apskaičiavo 129 096 Lt PM.

Sprendime nurodoma, jog pagal Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo 4 straipsnio nuostatas, SM bazė yra PMI nustatyta tvarka apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas, todėl patikrinimo metu nuo Pareiškėjui papildomai apskaičiuoto apmokestinamojo pelno (kuris susidarė dėl nepripažintų 2 130 988 Lt leidžiamų atskaitymų) apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti 28 387 Lt SM.

Pareiškėjas su Inspekcijos 2013-12-30 sprendimu Nr. 69-154 nesutinka.

Skunde nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjo pirminį patikrinimą už 2006–2008 metus, surašė 2010-09-30 patikrinimo aktą Nr. AU16-52, kuriuo papildomai apskaičiavo 546 804 Lt GPM. Kauno AVMI sprendimu Nr. (04.7.2)-K3-180 šio patikrinimo akto nurodymus patvirtino bei skyrė baudą. Kauno AVMI, atsižvelgusi į tai, jog gyventojai paslaugas teikė išimtinai Pareiškėjui, padarė išvadą, kad iš esmės jie veikė kaip Pareiškėjo atstovai, nes vykdė konkrečius Pareiškėjo pavedimus – kada, koku laiku ir kur nuvykti, ir konstatavo, jog šiuo atveju nėra esminio individualios veiklos požymio – savarankiškumo. Taip pat teigė, jog nagrinėjimas, ar yra kiti būtinieji individualios veiklos požymiai, yra teisiškai beprasmis. Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą dėl Kauno AVMI sprendimo, 2011-03-04 sprendime Nr. 69-49 konstatavo, jog gyventojų, teikusių paslaugas Pareiškėjui, veikla negali būti laikoma savarankiška, o tuo pačiu ir individualia veikla GPMĮ 2 straipsnio 7 dalies prasme. Be to, Inspekcija savo sprendimą grindė ir kitu motyvu – dėl verslo liudijimų, t. y. teigė, kad gyventojai verslo liudijimų „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“ (įeina į EVRK klasę 93.05 96.09) pagrindu teikti gyvulių svėrimo paslaugas Pareiškėjui negalėjo. Centrinis mokesčių administratorius padarė išvadą, jog Pareiškėjo išmokos fiziniams asmenims už paslaugas nėra B klasei priskirtinos individualios veiklos pajamos, o A klasei priskirtinos pajamos, nuo kurių Pareiškėjas privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM. Pareiškėjas, nesutikęs su tokiu Inspekcijos sprendimu, pateikė skundą Komisijai, kuri 2011-12-28 sprendimu Nr. S-285 (7-79/2011) iš dalies tenkino Pareiškėjo skundą, panaikino ginčijamą Inspekcijos sprendimą ir Pareiškėjo skundą perdavė Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Inspekcija, atsižvelgdama į minėtą Komisijos sprendimą, pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą.

Kauno AVMI atliko pakartotinį Pareiškėjo patikrinimą ir surašė 2013-05-14 patikrinimo aktą Nr. AU2-23, kuriuo Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 546 804 Lt GPM nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų, 129 096 Lt PM ir 28 387 Lt SM. Pažymima, jog pirminio patikrinimo metu mokesčių administratorius Pareiškėjui apskaičiavo tik 546 804 Lt GPM ir skyrė 10 proc. GPM baudą, tuo tarpu, atlikęs pakartotinį patikrinimą, jis pablogino Pareiškėjo padėtį. Mokesčių administratorius, atlikdamas pakartotinį patikrinimą, perkvalifikavo įstatyminių pagrindą ir taikė MAĮ 10 straipsnio ir 69 straipsnio 1 dalies nuostatas. Inspekcija skundžiamu 2013-12-30 sprendimu Nr. 69-154 patvirtino Kauno AVMI 2013-07-15 sprendimą Nr. (04.7.2)-K3-180 dėl minėto patikrinimo akto, šiame sprendime nepasisakydama dėl Pareiškėjo padėties pabloginimo, nors Pareiškėjas skunduose mokesčių administratoriui buvo pateikęs motyvus.

Pareiškėjas, įvertinęs visą patikrinimo medžiagą, daro išvadą, jog mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 10 ir 69 straipsnių nuostatas, nes faktiškai nagrinėjo gyventojų veiklos aplinkybes ir galimus pažeidimus ir šių aplinkybių pagrindu priėmė



sprendimą dėl minėtų MAĮ straipsnių taikymo. Pareiškėjui nesuprantama, kodėl faktiškai kilus klausimui dėl gyventojų, vykdančių veiklą verslo liudijimų pagrindu, ir nustačius galimus jų veiklos trūkumus (pvz., nepakankamas apskaitos dokumentų pildymas), bandoma teigti, kad Pareiškėjas slėpė pajamas. Pareiškėjas akcentuoja, kad patikrinimą atliekantys specialistai savo veiksmuose nėra nuoseklūs (šią aplinkybę pažymėjo ir Komisija savo sprendime).

Pareiškėjas skunde analizuoja LVAT jurisprudenciją, aiškinant MAĮ 69 straipsnio normą, t. y. 2007-07-17 nutartį adm. byloje Nr. A-11-719/2007; 2008-02-20 nutartį adm. byloje Nr. A-556-250/2008; 2009-04-20 nutartį adm. byloje Nr. A-438-493/2009, ir daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju Inspekcija nepagrįstai teigė, jog Pareiškėjas sandorius sudarė, siekdamas mokestinės naudos, t. y. sukūrė planą, turėdamas tikslą padidinti išlaidas, kurios nebuvo skirtos apmokestinamųjų pajamų uždirbimui ir sumažinti / išvengti mokesčio mokėjimo. Pareiškėjo nuomone, Inspekcija neįrodė, kad faktiškai tarp Pareiškėjo ir asmenų civiliniai santykiai susiklostė kitaip nei nustatyta paslaugų teikimo sutartyse. Pareiškėjo vertinimu, byloje surinkti įrodymai ir paslaugų teikėjų apklausos duomenys patvirtina paslaugų suteikimo Pareiškėjui faktą.

Pažymima, kad Inspekcija neginčija gyvulių supirkimo fakto, t. y. visiškai dėl to nepasisako. Pareiškėjo nuomone, jo gyventojams išmokėtos sumos apmokestinimo tikslais turėjo būti vertinamos tiesiogiai taikant GPMĮ nuostatas.

Pareiškėjo nuomone, Inspekcijos pozicija, kad Pareiškėjo išmokos gyventojams už paslaugas nėra priskirtinos pajamoms iš individualios veiklos GPMĮ 2 straipsnio 7 dalies prasme, viso mokesčio ginčo procese nebuvo pagrįsta ir argumentuota.

Nurodoma, jog Inspekcija, pirminio patikrinimo metu padarė nepagrįstą išvadą, jog gyventojų, teikusių Pareiškėjui paslaugas, veikla negali būti laikoma savarankiška GPMĮ 2 str. 7 dalies prasme. Pareiškėjas, atsižvelgęs į LVAT 2010-12-20 sprendimą adm. byloje Nr. A438-1668/2010, nurodo, jog asmenys, veikiantys civilinių sutarčių pagrindu, yra nepavaldūs kitai sutarties šaliai, t. y. jie veikia savarankiškai.

Pareiškėjas nurodo, jog pagal GPMĮ 22 straipsnio nuostatas A klasei priskirtinos ne tik pajamos, susijusios su darbo santykiais, bet ir pajamos, gyventojų gaunamos pagal civilines sutartis, jei tokias pajamas išmoka Lietuvos vienetas. Paprastai civiliniams teisiniams santykiams yra būdingas šalių lygiateisiškumas ir nei vienas iš tokių santykių dalyvių negali primesti darbo santykiams būdingų bendradarbiavimo sąlygų. Inspekcija, konstatuodama, jog išmokėtos išmokos, nesusijusios su darbo santykiais, tačiau pripažindama civilinius santykius, prieštarauja pati sau, neigdama veiklos savarankiškumą, kuris, kaip minėta, neatsietinas nuo civilinių teisinių santykių ir yra darbinuose santykiuose (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Civilinių bylų skyriaus 2002-02-11 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-264/2002, Teismų praktika Nr. 17, 231–235 psl., 2001-01-31 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-123/2001, 2003-04-23 nutartis civ. byloje Nr. 3K-3-543/2003 ir kt.).

Daroma išvada, kad mokesčių administratorius, konstatuodamas tarp Pareiškėjo ir jam paslaugas teikusių asmenų faktiškai susiklosčiusius civilinius santykius, šių asmenų veiklai būdingus veiklos versliškumo ir tęstinumo požymius, sprendime padarė nepagrįstą išvadą dėl išmokų priskyrimo A klasės pajamoms bei nepagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo papildomai mokėtiną GPM.

Taip pat skunde nurodoma, jog Pareiškėjui visiškai neaišku, kokiais įrodymais vadovaudamasi Inspekcija padarė išvadą, jog visi gyventojai, teikę Pareiškėjui paslaugas, neturėjo galimybės veikti savo valia ir nepriklausomai nuo Pareiškėjo nustatytų sąlygų. Iš byloje esančių gyventojų paaiškinimų matyti, jog jie Pareiškėjui savo paslaugas pasiūlė patys, nurodė, jog Pareiškėjui teikė tik gyvulių svėrimo paslaugas, Pareiškėjas jų nekontroliavo, neteikė jokių su paslaugos atlikimu susijusių sąlygų ir nurodymų, neapmokėjo išlaidų, susijusių su vykdyta gyvulių svėrimo veikla ir liudijimus įsigijo patys, darbo priemonės įsigijo patys (svarstyklės turėjo savo ar nuomavo). Atkreipiamas dėmesys, jog šie duomenys buvo patvirtinti ir pakartotinės apklausos metu. Pažymima, kad LVAT 2007-07-05 nutartyje adm. byloje Nr. A8 -693/2007 nurodė, jog savarankiškai veikdamas fizinis asmuo pats sprendžia su savo veikla

susijusius klausimus, pats investuoja (savo nuosavomis ar skolintomis lėšomis (turtu), dengia su veiklos vykdymu susijusias išlaidas, paskirsto ir naudoja gautas pajamas. Pareiškėjas akcentuoja, kad asmenys, teikę paslaugas, nebuvo susieti su Pareiškėju darbiniais santykiais, patys savarankiškai ieškojo gyvulių pardavėjų, naudojo savo turtą, organizavo gyvulių surinkimą, buvo atsakingi už gyvulių kritimo riziką kelyje ir kt.

Pareiškėjas taipogi nurodo, jog visos gyventojų vykdytos veiklos rezultatas (atlygis) buvo siejamas būtent su konkrečios užduoties atlikimu – gyventojams buvo mokama už kiekvieną pasvertą gyvulį. Atkreipiamas dėmesys, jog LVAT aukščiau minėtame 2010-12-20 sprendime adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1668/2010 nurodė, kad asmenų, teikusių paslaugas, susijusias su konkrečiais rezultatais pasiekimu, veikla laikytina individualia veikla.

Atkreipiamas dėmesys, kad verslo praktikoje yra įprasta tam tikras papildomas įmonės veiklos sritis perduoti vykdyti kitiems asmenims pagal sudarytas civilines sutartis, tačiau tokiu būdu paprastai perduodama ne pagrindinė (ar dalis pagrindinės), o šalutinė, aptarnaujamoji veikla. Nagrinėjamu atveju gyventojai teikė Pareiškėjui gyvulių svėrimo paslaugas, t. y. vykdė ne pagrindinę Pareiškėjo vykdomą veiklą (mėsos ir mėsos produktų gamyba, paruošimas, perdarbimas, kitos aptarnavimo veiklos).

Nurodoma, jog mokesčių administratoriaus atliktos galvijų pardavėjų priešpriešinės apklausos duomenys nėra sietini su konkrečiais (16 gyventojų vykdančių veiklą verslo liudijimų pagrindu teiktomis paslaugomis) šiame ginče nagrinėjamais gyvulių svėrimo atvejais ir nepaneigia gyvulių svėrimo paslaugų teikimo fakto.

Pareiškėjas, vertindamas patikrinimo akto motyvą, jog keli gyventojai (8 gyventojai), vykdantys veiklą verslo liudijimų pagrindu, yra susiję su Pareiškėjo darbuotojais giminytės ryšiais, laiko, kad šis vietos mokesčių administratoriaus motyvas nėra tinkamas, nes nėra jokių įrodymų, sąlygojančių mokesčių įstatymų nuostatų pažeidimą šiuo aspektu.

Dėl motyvo, kad keli gyventojai, vykdantys veiklą verslo liudijimų pagrindu, dirbo pilną darbo dieną kitame darbe (dirbo pagal darbo sutartį) ir mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl dviejų darbų suderinamumo galimybės, Pareiškėjui kyla klausimas, kas draudžia gyventojui, dirbančiam pagal darbo sutartį, planuoti savo laisvą laiką ir užsiimti papildoma darbine veikla verslo liudijimų pagrindu bei gauti papildomą atlygį.

Pareiškėjas skunde pabrėžia, jog mokesčių administratorius patikrinimo aktu Pareiškėjui papildomai apskaičiavo 546 804 Lt GPM nuo gyventojų su darbo santykiais nesusijusių A klasės pajamų, 129 096 Lt PM ir 28 387 Lt SM. Tuo tarpu, pirminio patikrinimo metu Kauno AVMI apskaičiavo tik 546 804 Lt GPM ir skyrė 10 proc. mokesčio baudą. Daroma išvada, jog mokesčių administratorius, atlikęs pakartotinį patikrinimą, pablogino Pareiškėjo padėtį. Kauno AVMI pirminio patikrinimo metu tikrino tik GPM apskaičiavimą, o pakartotinio patikrinimo metu jau apskaičiavo ir PM bei perskaičiavo SM. Kauno AVMI, atlikusi pirminį patikrinimą, pasisakė, kad tik tikrinant Pareiškėjo atitinkamo laikotarpio PM apskaičiavimo teisingumą (2006–2008) turi būti įvertinta, ar Pareiškėjo patirtos išlaidos (2 130 988 Lt) nebuvo skirtos jo apmokestinamųjų pajamų uždirbimui. Todėl Pareiškėjui kyla klausimas, koku pagrindu buvo išplėstos mokesčio ginčo ribos, t. y. papildomai apskaičiuotas PM ir SM, nors mokesčio ginčas vyko tik GPM ribose. Todėl, Pareiškėjo nuomone, šiuo konkrečiu atveju yra pažeistas teisėto lūkesčio principas.

Pareiškėjas, vadovaudamasis GPMĮ nuostatomis (6 str., 2 str. 22 d., 26 str.), atsižvelgęs į tai, kad vieni fiziniai asmenys, teikę paslaugas Pareiškėjui ir įsigiję verslo liudijimus, pajamas, gautas iš Pareiškėjo, buvo apmokestinę fiksuoto dydžio GPM, kitais atvejais – asmenys, deklaravę individualios veiklos pajamas, yra sumokėję nustatyto tarifo GPM, konstatuoja, jog Inspekcija nesivadovavo MAĮ 8 str. įtvirtintais teisingumo ir visuotinio privalomumo principais, nes skaičiuodama GPM, nevertino (neatėmė) gyventojų sumokėtų fiksuoto GPM ir pačių jų deklaruoto mokesčio. Tokiu būdu, Pareiškėjo teigimu, Inspekcija tas pačias gyventojų pajamas nepagrįstai apmokestino du kartus.

Taip pat Pareiškėjas, vadovaudamasis 2002-11-19 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1797 patvirtinto Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo

liudijimą, rūšių sąrašo (toliau – Sąrašas) pastabomis, nurodo, jog gyventojai, iš kurių Pareiškėjas pirkto gyvulių svėrimo paslaugas, turėjo verslo liudijimus, suteikiančius teisę teikti būtent mokamų tualetų ir svėrimo paslaugas. Kadangi Sąraše skliausteliuose pažymėta, jog mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos įeiną į tam tikrą EVRK klasę, t. y. 93.05 EVRK klasę, o nuo 2008-01-01 – į 96.09 EVRK klasę, daroma išvada, jog gyventojai, turintys šį verslo liudijimą, turėjo teisę teikti juridiniam asmeniui gyvulių svėrimo paslaugas. Nurodoma, jog mokesčių administratoriaus nustatyti 16 asmenų Pareiškėjui teikė išimtinai gyvulių svėrimo paslaugas ir atliko su gyvulių svėrimu susijusius veiksmus. Jokių kitų paslaugų ar darbų minėti gyventojai Pareiškėjo naudai neatliko. Pareiškėjas, atsižvelgęs į tai, kad jis iš fizinių asmenų pirkto tik svėrimo paslaugas, už kurias gyventojų gautas užmokestis, remiantis GPMĮ 22 str. 2 dalimi ir 23 str. 1 dalimi, negali būti laikomas A klasės pajamomis, konstatuoja, jog pareiga sumokėti GPM kyla pačiam išmokas gavusiam asmeniui. Todėl teigiama, kad prievolė mokėti GPM Pareiškėjui neatsirado.

Pabrėžiama, kad gyventojai, teikdami svėrimo paslaugas pagal jiems išduotus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“ verslo liudijimus, yra savarankiški verslo santykių subjektai, todėl, įsigydami verslo liudijimus, gyventojai ne tik įgyja teisę verstis tam tikra individualia veikla, tačiau kartu ir prisiima visą atsakomybę, susijusią su tinkamu individualios veiklos vykdymu (GPMĮ 25 str. 1 dalis).

Pareiškėjas, atsakydamas į Inspekcijos motyvus, kad jis apsiribojo tik įrodymais nepagrįstų paaiškinimų teikimu, akcentuoja, jog Inspekcija, taikydama MAĮ 10 str. ir 69 str. nuostatas, apsiribojo tik prielaidomis ir nepateikė neginčijamų įrodymų savo išvadoms pagrįsti. Pareiškėjui kyla klausimas, ar turinio viršenybės prieš formą principo įtvirtinimas mokesčių teisės aktuose nesukelia konflikto tarp dviejų mokesčių teisės (mokesčių administravimo) principų – tarp paprastos ir aiškios mokesčių teisės sistemos principo ir mokesčio sumokėjimo neišvengiamumo užtikrinimo principo. Pareiškėjo teigimu, mokesčių teisėje priimta tiksliai ir detalai reglamentuoti mokesčių bazę, mokesčio sumokėjimo procedūras, siekiant, kad mokesčio mokėtojas būtų tikras dėl savo veiksmų ir savo mokestinių sąnaudų. Tuo tarpu, bendrųjų nuostatų (tokių kaip turinio viršenybės prieš formą) įtvirtinimas lemia tam tikrą neapibrėžtumą. Faktiškai Inspekcija, įvesdama subjektyvius vertinamuosius kriterijus ir taip suteikdama praktiškai neribotą diskretiško sprendimo teisę, sudaro sąlygas, kurios mokesčių mokėtojui niekuomet neduoda garantijų, kad jis teisingai apskaičiavo ir sumokėjo mokesčius. Pareiškėjo nuomone, tokios nuostatos yra itin pavojingos mokesčių mokėtojams, nes atima bet kokią galimybę mokėti mokesčius vadovaujantis įstatymais.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į LVAT praktiką dėl įrodinėjimo naštos mokestiniuose ginčiuose paskirstymo (pvz., 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2004 m.; 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011), taip pat į administracinių teismų praktiką, kurioje pripažįstama, jog mokesčių administratoriaus sprendimams yra taikytini viešojo administravimo principai, įtvirtinti 1999-06-17 Viešojo administravimo įstatyme Nr. VIII-1234 (pvz., LVAT 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2004 m.; 2004-02-27 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>8</sup>-192-04; 2009-07-09 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>502</sup>-830/2009; 2010-08-24 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>756</sup>-450/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010 m.; 2010-11-15 sprendimas adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-15/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010 m.), konstatuoja, jog Inspekcija nepateikė įrodymų skundžiamo sprendimo išvadoms pagrįsti. Todėl Pareiškėjas, vadovaudamasis MAĮ 152 str. 1 dalimi, 153 straipsniu, 154 str. 4 d. 3 punktu, 164 str. 3 dalimi, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2013-12-30 sprendimą Nr. 69-154.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas iš dalies tenkintinas.

Mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl Inspekcijos 2013-12-30 sprendimo Nr. 69-154, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 546 804 Lt gyventojų

pajamų mokestį (toliau – GPM), 408 385 Lt GPM delspinigius, 54 680 GPM baudą, 129 096 Lt pelno mokestį (toliau – PM), 27 699 Lt PM delspinigius, 12 910 Lt PM baudą, 28 387 Lt socialinį mokestį (toliau – SM), 6 106 Lt SM delspinigius ir 2 839 Lt SM baudą, teisėtumo ir pagrįstumo.

Pažymėtina, jog Pareiškėjas skunde Komisijai neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisės taikymo. Atsižvelgdama į tai, Komisija mokestinį ginčą nagrinėja jo ribose.

Nagrinėjant šį mokestinį ginčą svarbu pažymėti, jog Komisija kartą jau nagrinėjo Pareiškėjo 2011-03-29 skundą dėl Inspekcijos 2011-03-04 sprendimo Nr. 69-49. Komisija, atsižvelgusi į tai, kad nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius netinkamai vertino ir ištyrė faktines aplinkybes, nevertino, ar Pareiškėjas nepiktnaudžiavo teise, 2011-12-28 sprendimu Nr. S-285 (7-79/2011) panaikino Inspekcijos 2011-03-04 sprendimo Nr. 69-49 nurodymus Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 546 804 Lt GPM ir 54 680 Lt GPM baudą ir Pareiškėjo skundą perdavė centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Kadangi nei mokesčių administratorius, nei Pareiškėjas Komisijos 2011-12-28 sprendimo Nr. S-285 (7-79/2011) Vilniaus apygardos administraciniam teismui neskundė, jis tapo vykdytinu.

Atsižvelgusi į minėtą Komisijos sprendimą, Inspekcija 2012-07-20 sprendimu Nr. 69-132 pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Vietos mokesčių administratorius, atlikęs pakartotinį patikrinimą, surašė 2013-05-14 patikrinimo aktą Nr. AU16-23, kuriuo Pareiškėjui apskaičiavo 546 804 Lt GPM, 129 096 Lt PM ir 28 387 Lt SM. Minėtos mokestinės prievolės buvo patvirtintos Kauno AVMI 2013-07-15 sprendimu Nr. (04.7.2)-K3-180, *inter alia* nurodant Pareiškėjui sumokėti su šiais mokesčiais susijusias sumas (delspinigius ir baudas). Pareiškėjas dėl Kauno AVMI 2013-07-15 sprendimo Nr. (04.7.2)-K3-180 pateikė skundą centriniam mokesčių administratoriui, kuris 2013-12-30 sprendimu Nr. 69-154 patvirtino Kauno AVMI sprendimo nurodymus. Pareiškėjas, nesutikęs su minėtu Inspekcijos sprendimu, dėl jo pateikė skundą Komisijai, kuris iš esmės ir yra nagrinėjamas šioje byloje.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjas gyvulių svėrimo paslaugoms atlikti su 16-a fizinių asmenų: A. L., U. G., V. D., A. S., M. S., V. G. (gim. 1961 m.), W. G. (gim. 1927 m.), G. J., V. P., R. J., E. M., Z. K., A. K., A. A., D. T., T. Š., vykdančių individualią veiklą pagal verslo liudijimus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, sudarė sutartis, kuriose nurodyta, kad paslaugų teikėjas išipareigoja pagal Pareiškėjo užsakymą atlikti gyvulių svėrimo paslaugas. Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2006-01-01 iki 2008-12-31 minėtiems asmenims išmokėjo 2 130 988 Lt (2006 metais – 351 670 Lt, 2007 metais – 827 283 Lt, 2008 metais – 952 035 Lt) išmokų, kurias priskyrė B klasės pajamoms, nuo kurių Pareiškėjui nekilo prievolė išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM.

Centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime konstatavo, kad Pareiškėjas, sudarydamas paslaugų teikimo sutartis su verslo liudijimus turinčiais fiziniais asmenimis ir išmokėdamas jiems išmokas už atliktas gyvulių svėrimo paslaugas, turėjo tikslą sumažinti mokesčių priskaičiavimą bei gauti mokestinę naudą, dalį pajamų perkelti minėtiems fiziniams asmenims. Inspekcijos teigimu, Pareiškėjas apskaitoje fiksavo ūkines operacijas, formaliai atitinkančias įstatymus, t. y. buvo siekiama, kad Pareiškėjo išmokamos išmokos gyventojams atitiktų išmokas, išmokėtas už paslaugas, atliktas pagal verslo liudijimą, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasei ir nuo kurių prievolės mokėti GPM Pareiškėjui nebuvo. Todėl centrinis mokesčių administratorius taikė 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 str. 1 dalies nuostatas ir neatsižvelgė į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkūręs iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, padarė išvadą, kad Pareiškėjo išmokėtos išmokos fiziniams asmenims savo esme neatitinka B klasės pajamų ir jos turi būti priskirtos A klasės pajamoms, nuo kurių Pareiškėjas privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM.

Pareiškėjas su Inspekcijos pozicija nesutiko ir skunde Komisijai nurodė, o taip pat Pareiškėjo atstovai Komisijos posėdžio metu pabrėžė, jog mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas ir konstatavo, jog Pareiškėjas sandorius su fiziniiais asmenimis, įsigijusiais verslo liudijimus, sudarė siekdamas mokestinės naudos. Pareiškėjo teigimu, fiziniai asmenys, įsigiję verslo liudijimus, suteikė Pareiškėjui gyvulių svėrimo paslaugas, už kurias Pareiškėjas jiems sumokėjo sutartą atlygį, todėl šių gyventojų iš Pareiškėjo gautos pajamos priskirtinos B klasės pajamoms, nuo kurių, vadovaujantis 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) nuostatomis, Pareiškėjui nekilo prievolė apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą GPM.

MAĮ 69 str. 1 dalyje (originali įstatymo redakcija) nurodyta, kad tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokestį, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokestį apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) jurisprudencijoje, aiškinant šią teisės normą, pažymėta, kad joje kalbama apie mokesčio mokėtojo tikslą gauti mokestinę naudą ateityje, t. y. po sandorio, kuris gali būti tiriamas šios teisės normos taikymo aspektu, sudarymo. Tai reiškia, kad taikant šią teisės normą reikšmingomis gali būti pripažintos aplinkybės, kurios laiko aspektu atsirado po tiriamo (abejones keliančio) sandorio sudarymo, t. y. taikant šią teisės normą atliekamas retrospektyvus paties sandorio ir jo teisinių pasekmių vertinimas. Taikant nurodytą normą, yra būtina nustatyti joje nurodytą mokesčio mokėtojo tikslą (gauti šioje normoje apibūdintą mokestinę naudą). Tai reiškia, kad ši teisės norma taikytina tik tuo atveju, kai nustatoma, kad tiriamo (abejones keliančio) sandorio (ūkinės operacijos) tikslas yra vienintelis – gauti minėtą mokestinę naudą. Kai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (pvz., 2007-07-17 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-719/2007; 2009-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-499/2009; 2012-11-30 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-2691/2012; 2013-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-715/2013; 2013-11-28 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>556</sup>-2311/2013 ir kt.).

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog faktinių bylos aplinkybių visetas patvirtina, kad Pareiškėjas, išmokėdamas 16-ai fizinių asmenų, įsigijusių verslo liudijimus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, išmokas pagal sudarytas paslaugų teikimo sutartis už realiai neteiktas paslaugas, siekė mokestinės naudos, t. y. Pareiškėjas siekė, kad jo išmokamos išmokos gyventojams atitiktų išmokas, išmokėtas už paslaugas, atliktas pagal verslo liudijimą, kurios pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamos B klasės pajamoms ir nuo kurių prievolė mokėti GPM Pareiškėjui nekyla. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai neatsižvelgė į formalią Pareiškėjo veiklos išraišką, bet atkūrė iškreiptas aplinkybes ir mokesčius apskaičiavo, taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas.

Kaip minėta, Pareiškėjas skunde Komisijai ir Pareiškėjo atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, jog fiziniai asmenys, įsigiję verslo liudijimus, realiai suteikė Pareiškėjui gyvulių svėrimo paslaugas, už kurias Pareiškėjas jiems sumokėjo sutartą atlygį, ir šį faktą patvirtino patys paslaugų teikėjai savo paaiškinimuose mokesčių administratoriui.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu apklausė 9-is asmenis, teikusius Pareiškėjui gyvulių svėrimo paslaugas pagal verslo liudijimus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurių dauguma paaiškino, kad gyvulius svėrė savo arba nuomojamomis svarstyklėmis, kurias į gyvulių supirkimo vietą pristatydavo nuosavu

transportu. Dokumentų apie svarstyklių įsigijimą ar jų patikrą mokesčių administratoriui pateikti negalėjo, nes šiuo metu svarstyklių jau nebeturi, kam pardavė neprisimena, nurodyti tarnybos, kuri atliko svarstyklių patikrą negalėjo. Dauguma svėrėjų teigė, kad svėrimo paslaugas atliko įvairiuose Respublikos rajonuose, kiek iš viso gavo pajamų už atliktas paslaugas nebeprisiminė. Tačiau nors fiziniai asmenys, sudarę su Pareiškėju paslaugų teikimo pagal verslo liudijimus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“ sutartis, teigė, kad realiai Pareiškėjui suteikė gyvulių svėrimo paslaugas, bet šį faktą paneigė mokesčių administratoriaus apklausti galvijų pardavėjai (268 gyventojai ir 13 žemės ūkio bendrovių atsakingų asmenų iš 20-ies Lietuvos rajonų, 81 seniūnijos). Pardavėjai, 2006–2008 metais pardavę galvijus, pas kuriuos pagal Pareiškėjo dokumentus svėrimo paslaugas atliko svėrėjai (fiziniai asmenys, paslaugas teikę pagal verslo liudijimus), nurodė, jog Pareiškėjui 2006–2008 metais superkant galvijus, niekada neatvykdavo atskirai svėrėjai su savo svarstyklėmis. Superkamus galvijus Pareiškėjo darbuotojai (vairuotojas ir supirkėjas) sverdavo su autofurgonuose įrengtomis elektroninėmis svarstyklėmis. Jei autofurgone nebūdavo svarstyklių, tuomet galvijus veždavo į supirkimo punktus, skerdyklas, kuriose buvo svarstyklės arba sverdavo žemės ūkio bendrovių svarstyklėmis. Svėrime dalyvaudavo Pareiškėjo atstovai (supirkėjas bei vairuotojas) ir pardavėjas. Žemės ūkio bendrovės gyvulius sverdavo savo svarstyklėmis.

Pažymėtina, jog byloje nustatyta, kad daugiau kaip pusė svėrimo paslaugas pagal verslo liudijimus teikusių asmenų (9 iš 16) artimais giminystės ryšiais buvo susiję su pas Pareiškėją pagal darbo sutartis dirbusiais asmenimis, o būtent, T. Š. dukra, U. G. sutuoktinė, A. L. dukra, A. A. sutuoktinė pagal darbo sutartį pas Pareiškėją dirbo gyvulių supirkėjomis, M. S. ir A. S. tėvas – vadybininku, motina – gyvulių supirkėja, E. M. sutuoktinis – gamybos direktoriumi, D. T. sutuoktinis – meistru, V. P. tėvas – vadybininku, motina – skalbėja rūšiuotoja. Tuo tarpu, byloje nėra duomenų, kad galvijų pardavėjai buvo susiję su Pareiškėju kokiais nors teisiniais santykiais, ir tai šalina bet kokias abejones dėl faktinių aplinkybių – ar Pareiškėjui superkant galvijus, dalyvavo ir gyvulių svėrėjai, turintys verslo liudijimus šiai paslaugai teikti, konstatavimo.

Be to, mokesčių administratorius nustatė, kad verslo liudijimo „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“, kurio pagrindu buvo teikiamos paslaugos Pareiškėjui, galiojimo laikotarpiu A. S., E. M., D. T., R. J., G. J., Z. K., A. L. ir V. D. dirbo pagrindinėse darbovietėse pilnu etatu 8 darbo valandas per dieną (tą patvirtina darbo grafikai ir tabeliai), o M. S. ir V. P. – mokėsi mokykloje. Todėl sutiktina su mokesčių administratoriaus išvada, kad šie gyventojai fiziškai neturėjo galimybių kasdien vykti į įvairius Lietuvos rajonus sverti gyvulių.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog mokesčių administratorius, surinkęs informaciją apie kiekvieno gyvulius svėrusio asmens pasvertų galvijų skaičių (pagal svėrėjų išrašytus prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvitus, kuriuose fiksuotas pasvertų galvijų skaičius) ir palyginęs duomenis su pas Pareiškėją pagal darbo sutartis dirbusių gyvulių supirkėjų supirktų galvijų skaičiumi, nustatė, kad 10 pas Pareiškėją dirbusių supirkėjų, važiuodami su autofurgonais, kuriuose įrengtos svarstyklės, supirkdavo ženkliai mažiau gyvulių nei svėrėjų buvo fiksuota apie pasvertų galvijų skaičių prekių (paslaugų) pirkimo-pardavimo kvituose. Nustatyta, kad 2008 metais vienas Pareiškėjo supirkėjas, važiuodamas su autofurgonu, kuriame įrengtos svarstyklės, vidutiniškai per mėnesį supirko 169 gyvulius, tuo tarpu, vienas gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą svėrėjo paslaugoms, vidutiniškai pasvėrė 583 galvijus, t. y. 414 vnt. galvijų arba 3,5 karto daugiau nei buvo supirka. Per 2007 m. 10–12 mėnesius vienas Pareiškėjo supirkėjas, važiuodamas su autofurgonu, kuriame įrengtos svarstyklės, vidutiniškai per mėnesį supirko 212 gyvulių, tuo tarpu, vienas gyventojas, įsigijęs verslo liudijimą svėrėjo paslaugoms, vidutiniškai per mėnesį pasvėrė 566 galvijus, t. y. 354 galvijais arba 2,7 karto daugiau nei buvo supirka galvijų. 2008 metais vienas Pareiškėjo supirkėjas per dieną supirko vidutiniškai 8 gyvulius, svėrėjas vidutiniškai pasvėrė 28 gyvulius, t. y. 20 gyvulių arba 3,5 karto daugiau nei buvo supirka. Per 2007 m. 10–12 mėnesius vienas Pareiškėjo supirkėjas per dieną supirko vidutiniškai 10 gyvulių, svėrėjas vidutiniškai pasvėrė 36 gyvulius, t. y. 26 gyvuliais arba 3,6 karto daugiau nei buvo gyvulių supirka.

Komisijos vertinimu, šie mokesčių administratoriaus surinkti duomenys patvirtina Pareiškėjo siekį gauti mokestinę naudą, t. y. fiziniams asmenims išmokėti kuo daugiau išmokų, priskirtinų B klasės pajamoms, nuo kurių Pareiškėjas neturi prievolės mokėti GPM.

Iš bylos medžiagos taipogi matyti, jog mokesčių administratorius, nustatęs, kad pas Pareiškėją pagal darbo sutartis dirbančių gyvulių supirkėjų ir svėrėjų darbas buvo analogiškas, palygino Pareiškėjo darbuotojams (supirkėjams) priskaičiuotą darbo užmokestį su gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, gautu užmokesčiu. Atlikus šią analizę, nustatyta, kad vienam gyventojui – svėrėjui, įsigijusiam verslo liudijimą, už atliktas svėrimo paslaugas vidutiniškai per mėnesį buvo išmokama nuo 20 iki 31 karto didesnis darbo užmokestis nei supirkėjui. Nustatyta, kad 2006 metais Pareiškėjas supirkėjams vidutiniškai per mėnesį priskaičiuavo 522,43 Lt darbo užmokesčio, gyventojams – svėrėjams, įsigijusiems verslo liudijimus, už atliktas svėrimo paslaugas vidutiniškai per mėnesį išmokėjo 10 561 Lt; 2007 metais Pareiškėjo supirkėjams vidutiniškai per mėnesį buvo priskaičiuotas 652,81 Lt darbo užmokestis, gyventojams – svėrėjams – 18 439 Lt; 2008 metais Pareiškėjo supirkėjams vidutiniškai per mėnesį buvo priskaičiuotas 759,87 Lt darbo užmokestis, gyventojams – svėrėjams – 23 522 Lt. Mokesčių administratorius nustatė, kad pas Pareiškėją 2006 metais dirbo 336 samdomi darbuotojai, kurių vidutinis faktinis darbo užmokestis buvo 913 Lt, 2007 metais dirbo 395 samdomi darbuotojai, kurių vidutinis faktinis darbo užmokestis buvo 1 108 Lt, ir 2008 metais dirbo 417 samdomi darbuotojai, kurių vidutinis faktinis darbo užmokestis – 1 275 Lt.

Įvertinus nustatytas faktines aplinkybes, konstatuotina, jog Pareiškėjo, kaip pelno siekiančio subjekto, veiksmai samdyti fizinius asmenis, kurie teiktų paslaugas pagal verslo liudijimą, kai Pareiškėjas pats turi samdomų darbuotojų, atliekančių gyvulių svėrimą, bei priemonių šioms paslaugoms atlikti (byloje nustatyta, jog Pareiškėjas 2006 metais turėjo 7 automašinas su svarstyklėmis, 2007 metais – 10, 2008 metais – 11), ir mokėti šiems asmenims 20 iki 31 karto didesnę užmokestį nei mokamas darbo užmokestis supirkėjui, dirbančiam pagal darbo sutartį, nepaaiškinami jokia ekonomine logika, pasireiškiančia maksimalaus pelno siekimu. Pareiškėjas nei skunde Komisijai, nei Pareiškėjo atstovai Komisijos posėdžio metu nepaaiškino, kodėl samdomi Pareiškėjo darbuotojai, vykstantys pirkti galvijų, negalėjo atlikti svėrimo paslaugų, taip pat nepateikė jokių argumentų, kad Pareiškėjui ekonomiškai naudingiau buvo samdyti fizinius asmenis atlikti svėrimo paslaugas pagal verslo liudijimus, o ne naudotis savais resursais (darbuotojais ir autofurgonais).

Nors Pareiškėjas skunde Komisijai ir Pareiškėjo atstovai Komisijos posėdžio metu akcentavo, kad faktą, jog fiziniai asmenys, įsigiję verslo liudijimus, suteikė Pareiškėjui gyvulių svėrimo paslaugas, patvirtina šių asmenų paaiškinimai, tačiau Komisija nurodo, jog konstatuoti tam tikro fakto buvimą ar nebuvimą galima tik remiantis byloje surinktų įrodymų visuma, o ne atskirais įrodymais. Nustatant teisiškai reikšmingas aplinkybes, turi būti įvertintas surinktų įrodymų pakankamumas, jų nuoseklumas, galimi prieštaravimai, logiškumas, atitinkamų duomenų nurodymo aplinkybės, įrodymų šaltinių patikimumas. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjas remiasi vieninteliu įrodymu – paslaugų teikimo sutartis su Pareiškėju sudariusių asmenų paaiškinimais, kurie, kaip jau buvo minėta aukščiau, yra paneigti faktinių duomenų visuma.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo, jog mokesčių administratoriaus atliktos galvijų pardavėjų priešpriešinės apklausos nėra sietinos su konkrečiais (16 gyventojų, vykdančių veiklą verslo liudijimų pagrindu, teiktomis paslaugomis) šiame ginče nagrinėjamais gyvulių svėrimo atvejais, tačiau šis Pareiškėjo teiginys yra nepagrįstas. Iš patikrinimo akto 17–23 puslapių matyti, jog mokesčių administratorius apklausė tuos galvijų pardavėjus, pas kuriuos pagal supirkimo-priėmimo paraiškas svėrimo paslaugas atliko būtent aukščiau minėtieji fiziniai asmenys, turintys verslo liudijimus „Mokamų tualetų ir svėrimo paslaugos“.

Taigi įvertinus visumą byloje esančių įrodymų, konstatuotina, jog Pareiškėjas, pasinaudodamas GPMĮ nuostatomis, pagal kurias pajamos, gautos iš veiklos su verslo liudijimu, priskiriamos B klasės pajamoms, fiziniams asmenims išmokėtas išmokas priskyrė B klasės pajamoms, turėdamas vienintelį tikslą – išvengti GPM mokėjimo. Todėl mokesčių administratorius pagrįstai, taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, neatsižvelgė į formalią

Pareiškėjo veiklos išraišką, bet atkūrė iškreiptas aplinkybes, su kuriomis GPMĮ sieja apmokestinimą, laikant, kad Pareiškėjo 2006–2008 metais išmokėtos 2 130 988 Lt išmokos fiziniams asmenims priskirtinos ne B klasės pajamoms, o A klasės pajamoms, nuo kurių būtent Pareiškėjas privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą 546 804 Lt GPM.

Pareiškėjas skunde Komisijai nurodo, kad Inspekcija, apskaičiuodama Pareiškėjui mokėtiną GPM, nevertino (neatėmė) gyventojų sumokėtų fiksuoto dydžio GPM ir pačių jų deklaruoto mokesčio, todėl daroma išvada, jog tos pačios gyventojų pajamos apmokestintos du kartus.

Tačiau Komisija nesutinka su Pareiškėjo argumentu dėl dvigubo pajamų apmokestinimo, nes, kaip jau buvo minėta, bylos medžiaga patvirtina, jog gyventojai ginčo laikotarpiu realiai neteikė Pareiškėjui gyvulių svėrimo paslaugų pagal verslo liudijimą, o Pareiškėjas šiems asmenims išmokėjo A klasės išmokas, nesusijusias su darbo santykiais. Atsižvelgiant į tai, nėra jokio pagrindo teiginiui, kad fiziniams asmenims išmokėtos išmokos apmokestintos du kartus.

### **Dėl PM ir SM apskaičiavimo pagrįstumo**

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, nustatęs, kad fiziniai asmenys (galvijų svėrėjai), turintys verslo liudijimus, Pareiškėjui galvijų svėrimo paslaugų realiai neatliko, padarė išvadą, kad išrašytuose dokumentuose – pinigų priėmimo kvituose – pavaizduotos ūkinės operacijos yra neįvykusios, todėl šie dokumentai nepatvirtina tikrojo ūkinės operacijos turinio. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius minėtų fizinių asmenų išrašytus pinigų priėmimo kvitus pripažino neturinčiais juridinės galios, dėl ko šiuose dokumentuose nurodytos paslaugų vertės (2 130 988 Lt) nepriskyrė Pareiškėjo 2006–2008 metų leidžiamoms atskaitymams bei apskaičiavo ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 129 096 Lt PM ir 28 387 Lt SM.

Pareiškėjas skunde Komisijai ir Pareiškėjo atstovai Komisijos posėdžio metu nurodė, jog mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu, apskaičiavęs ne tik GPM, bet ir PM bei SM, išplėtė mokesčio ginčo ribas ir pablogino Pareiškėjo padėtį, tuo pažeisdamas teisėto lūkesčio principą, nes pirminio patikrinimo metu ginčas vyko GPM ribose ir Pareiškėjui buvo apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti tik GPM.

Pabrėžtina, jog Komisijos tikslas – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą (MAĮ 148 str. 2 dalis). Atsižvelgiant į tai, Komisija *ex officio* patikrino, ar mokesčių administratoriaus atliktas PM ir SM patikrinimas yra teisėtas.

MAĮ 120 str. 1 dalyje nustatyta, kad mokesčio patikrinimo pradžia yra mokesčio patikrinimo pavidimo išrašymas, taip pat nustatyti reikalavimai pavidimui atlikti mokesčio patikrinimą. Vienas iš privalomų pavidimo atlikti mokesčio patikrinimą elementų yra patikrinimo dalyko nurodymas (minėto straipsnio 1 d. 3 punktas). Iš byloje esančio Kauno AVMI 2012-09-03 pavidimo tikrinti Nr. AU2-23 matyti, jog vykdomo mokesčio patikrinimo tema: „04 – fizinių asmenų pajamų mokesčiai / gyventojų pajamų mokesčiai“. Tuo tarpu, Kauno AVMI 2013-05-14 patikrinimo akte Nr. AU16-23 nurodyta mokesčio patikrinimo tema: „pakartotinis gyventojų pajamų mokesčio, pelno mokesčio ir laikinojo socialinio mokesčio patikrinimas“.

Komisija 2014-03-28 raštu Nr. 5-189 (7-13/2014) kreipėsi į Kauno AVMI, prašydama pateikti informaciją, ar minėtame pavidime tikrinti buvo pakeista (papildyta) mokesčio patikrinimo tema, pavedant tikrinti PM ir SM. Jei buvo, Komisija prašė nurodyti, kada ir kaip tai buvo įforminta pavidimo formoje, koks mokesčių administratoriaus pareigūnas pasirašė minėtą užpildytą pavidimo formą, ar su pakeistu (papildytu) pavidimu tikrinti pasirašytinai supažindintas Pareiškėjas (jos atstovas) ir pateikti visus šiuos faktus pagrindžiančius įrodymus.

Kauno AVMI 2014-04-09 raštu Nr. (13.2-04.2.1)-K-3365 (Komisijoje gautas 2014-04-14) nurodė, jog pakartotinis Pareiškėjo mokesčio patikrinimas atliktas, vadovaujantis Inspekcijos 2012-07-20 sprendimu Nr. 69-132. Pavedimas pakartotiniam patikrinimui išrašytas



2012-09-03. Pavedime numatyta tikrinti GPM už 2006–2008 m. laikotarpį. Kauno AVMI taip pat nurodė, jog, vadovaujantis MAĮ 118 str. 1 d. 4 punktu, pakartotinio patikrinimo metu buvo perskaičiuoti PM ir SM ta dalimi, kiek tai susiję su GPM patikrinimu. Paaiškino, jog pakartotinis Pareiškėjo patikrinimas (darant įrašus pavedime) 2012-10-04 buvo sustabdytas dėl renkamos informacijos; 2013-02-26 pratęstas patikrinimo užbaigimui; 2013-03-22 patikrinimas vėl buvo sustabdytas dėl išsiųstų paklausimų į kitas AVMI dėl papildomos informacijos surinkimo ir kitoje pavedimo lapo pusėje padarytas įrašas, kad papildomai atliekamas PM ir SM patikrinimas; 2013-05-13, surinkus informaciją, patikrinimas buvo pratęstas ir 2013-05-14 užbaigtas. Pavedimą dėl pakartotinio patikrinimo sustabdymų ir pratęsimų pasirašė Kauno AVMI viršininko pavaduotojas, atliekantis viršininko funkcijas, Gintautas Muznikas ir Pareiškėjo atstovai: personalo vadovė J. K. ir valdytojas S. A., kuris tuo pačiu metu buvo supažindintas ir su papildomai tikrinamais mokesčiais.

MAĮ 134 straipsnyje nurodyta, jog detalią mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Mokestinių patikrinimų atlikimo metodikas tvirtina centrinis mokesčių administratorius. Vadovaudamasis šia įstatymine nuostata, Inspekcijos viršininkas 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtino Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisykles (toliau – Taisyklės) ir įsakė pareigūnams, vykdančioms atitinkamas funkcijas, kurių atlikimas reglamentuotas Taisyklėse, vadovautis šiuo įsakymu patvirtintomis Taisyklėmis (2.1 punktas), o Inspekcijos viršininko pavaduotojams, kuruojantiems atitinkamas sritis, ir apskričių valstybinių mokesčių inspekcijų viršininkams kontroliuoti šio įsakymo vykdymą (2.2 punktas). Taisyklių 1 punkte nurodyta, jog šios Taisyklės nustato mokesčių administratoriaus pareigūnų vykdomų mokesčių mokėtojų (mokestį išskaičiuojančių asmenų) mokestinio patikrinimo atlikimo, mokestinio patikrinimo metu surinktos informacijos, nustatytų faktų įforminimo bei patvirtinimo procedūras.

Pranešimo apie mokestinį patikrinimą privalomus rekvizitus apibrėžia Taisyklių 10 punktas, kurio 5 dalyje nurodyta – numatomo patikrinimo dalykas (mokestinio patikrinimo tema). Patikrinimo dalykas turi būti išdėstytas atsižvelgiant į planuojamą atlikti patikrinimą (pvz., numatomus tikrinti mokesčius). Pagal Taisyklių 29 punktą, pakeitus mokestinio patikrinimo dalyką, naujas pavedimas tikrinti neišrašomas, tačiau papildomas ankstesnis pavedimas tikrinti ir apie tai pasirašytinai informuojamas mokėtojas. Taisyklių 24 punkte nurodyta, jog pavedimą tikrinti pasirašo tas mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo įgaliotas asmuo, kurio teritorijoje yra įregistruotas tikrintinas mokėtojas, arba tas mokesčių administratoriaus viršininkas ar jo įgaliotas asmuo, kurio pareigūnas atlieka patikrinimą.

Inspekcijos viršininkas, vadovaudamasis *inter alia* Taisyklėmis, 2005-01-13 įsakymu Nr. VA-3 patvirtino Pavedimo tikrinti FR0773 formą ir jos pildymo taisykles bei įsakė AVMI viršininkams užtikrinti, kad būtų naudojama šiuo įsakymu patvirtinta FR0773 forma ir vadovaujamosi šiuo įsakymu patvirtintomis taisyklėmis, kurios nustato privalomus vykdyti pavedimo formos pildymo reikalavimus. Minėtų taisyklių 5 punktas įtvirtina, kas turi būti nurodyta pavedimo formoje, o būtent, be kitų nustatytų rekvizitų, turi būti: planuojamo atlikti mokestinio patikrinimo temos pavadinimai ir kodai (5.10 punktas) bei pakeistos mokestinio patikrinimo temos pavadinimas ir kodas (5.14 punktas). Šių taisyklių 10 punkte nurodyta, jog jei pakeičiamos (papildomos) mokestinio patikrinimo temos, tokią užpildytą pavedimo formą taip pat turi pasirašyti mokesčių administratoriaus viršininkas (jo įgaliotas asmuo), o 13 punktas įpareigoja apie papildytas mokestinio patikrinimo temas pasirašytinai informuoti mokesčių mokėtoją (jo atstovą).

Kaip jau buvo minėta, iš byloje esančio Kauno AVMI 2012-09-03 pavedimo tikrinti Nr. AU2-23 matyti, jog vykdomo mokestinio patikrinimo tema: „04 – fizinių asmenų pajamų mokestis / gyventojų pajamų mokestis“. Išanalizavus šį pavedimą tikrinti, matyti, jog patikrinimo dalykas vėliau mokestinio patikrinimo metu nebuvo papildytas, kaip tai numato aukščiau išdėstyti Taisyklių ir Pavedimo tikrinti formos pildymo taisyklių punktai. Pažymėtina, jog Inspekcijos viršininko 2005-01-13 įsakymu Nr. VA-3 patvirtintoje Pavedimo tikrinti

FR0773 formoje yra išskirta grafa, kurioje mokesčių administratorius privalo įrašyti mokesčio patikrinimo temos pakeitimą, po šiuo įrašu privalo pasirašyti mokesčių administratoriaus viršininkas (jo įgaliotas asmuo) ir su šiuo įrašu privalu supažindinti mokesčių mokėtoją (jo atstovą). Tuo tarpu, prie Kauno AVMI Komisijai pateikto 2012-09-03 pavedimo tikrinti Nr. AU2-23 nėra 2-o patvirtintos formos lapo, kuriame ir privalo būti paminėta grafa. Byloje pateiktas pavedimas, kurio 4-o lapo antroje pusėje yra skyriaus vedėjos Liudmilos Kurienės ir poskyrio vedėjos Aldutės Fomkinienės spaudai, parašai, datos (2013-03-22) bei įrašas apie papildomai atliekamą PM ir SM patikrinimą.

Komisija, atsižvelgusi į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nepagrįstai atliko Pareiškėjo PM ir SM patikrinimą, nes pažeidė privalomą procedūrą, būtiną PM ir SM patikrinimui pradėti ir atlikti. Tai, kad, kaip nurodė Kauno AVMI Komisijai pateiktame 2014-04-09 rašte Nr. (13.2-04.2.1)-K-3365, kitoje pavedimo lapo pusėje padarytas įrašas apie papildomai atliekamą PM ir SM patikrinimą, nagrinėjamu atveju negali suponuoti priešingos, Komisijos padarytai, išvados. Matyti, jog minėtas įrašas įrašytas pavedimo tikrinti 4-o lapo kitoje pusėje, tačiau visiškai neaišku, kada šis įrašas realiai įrašytas, kas jį įrašė. Be to, jo nepasirašė mokesčių administratoriaus viršininkas (jo įgaliotas asmuo), taip pat nėra jokių duomenų, kad su šiuo įrašu supažindintas Pareiškėjas ar jo atstovas (nors Kauno AVMI minėtame Komisijai pateiktame rašte teigia priešingai).

Pastebėtina, jog nei MAĮ, nei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai neapibrėžia Komisijai skundžiamų aktų panaikinimo pagrindų. Tuo tarpu, 1999-01-14 Administracinių bylų teisenos įstatymo Nr. VIII-1029 (2000-09-19 įstatymo Nr. VIII-1927 redakcija, toliau – ABTĮ) 89 str. 1 d. 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas 2008-06-25 nutartyje adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-624/2008, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 15, 2008 m., yra konstatavęs, jog ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas.

Taigi Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, laiko, kad nagrinėjamu atveju būtina įvertinti, kokią įtaką mokesčių administratoriaus padarytas procedūrinis pažeidimas turėjo skundžiamo Inspekcijos sprendimo teisėtumui ir pagrįstumui, t. y. ar jis laikytinas esminiu ar neesminiu procedūriniu pažeidimu. Nustačius, kad procedūrinis pažeidimas yra esminis, skundžiamas sprendimas turi būti panaikintas, o nustačius, kad procedūrinis pažeidimas yra neesminis – tokiu atveju laikytina, kad pažeidimas yra formalus pobūdžio ir neturi esminės reikšmės sprendimo teisėtumui ir pagrįstumui.

Komisija, atsižvelgdama į aukščiau nustatytas faktines aplinkybes, daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju buvo iš esmės pažeista procedūra, būtina PM ir SM patikrinimui pradėti ir atlikti. Toks procedūrinių normų pažeidimas laikytinas esminiu ir reiškia, kad šių mokesčių patikrinimas buvo neteisėtas. Komisija pažymi, jog tokia išvada darytina ir atsižvelgiant į pavedimo atlikti mokesčių patikrinimą paskirtį – apibrėžti mokesčių administratoriaus pareigūnams patikrinimo ribas (apimtį), t. y. ką tikrinti, kokį mokestį tikrinti, kiek laiko tikrinti ir pan., tokiu būdu įgyvendinant patikrinimą atliekančių pareigūnų kontrolę (MAĮ 32 str. 3 punktas), iš kitos pusės užtikrinant mokesčių mokėtojo teises bei suteikiant jam procesines garantijas (MAĮ 36 str. 9 punktas). Iš neteisėtų veiksmų negali kilti teisėtos pasekmės, todėl ginčijamas Inspekcijos sprendimas dalyje dėl PM ir SM, atsižvelgiant į aukščiau išdėstytus motyvus, yra naikintinas. Todėl Inspekcijos nurodymai Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 129 096

Lt PM, 27 699 Lt PM delspinigių, 12 910 Lt PM baudą, 28 387 Lt SM, 6 106 Lt SM delspinigių ir 2 839 Lt SM baudą naikinami.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnagrinėjusi Pareiškėjo skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-12-30 sprendimo Nr. 69-154 nurodymus Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 546 804 Lt GPM, 408 385 Lt GPM delspinigių ir 54 680 Lt GPM baudą.

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2013-12-30 sprendimo Nr. 69-154 nurodymus Pareiškėjui sumokėti į valstybės biudžetą 129 096 Lt PM, 27 699 Lt PM delspinigių, 12 910 Lt PM baudą, 28 387 Lt SM, 6 106 Lt SM delspinigių ir 2 839 Lt SM baudą.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Edita Veršeliienė

Lina Vosylienė