



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL K. B. 2014-07-29 SKUNDO**

2014 m. spalio 6 d. Nr. S-198 (7-161/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Rasos Stravinskaitės
Editos Veršelienės
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovei
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

Jūratei Dalmantaitei
R. A.

2014 m. rugsėjo 16 d. posėdyje išnagrinėjusi K. B. (toliau – Pareiškėjas) 2014-07-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-06-30 sprendimo Nr. 68-128, n u s t a t ė:

Inspekcija 2014-06-30 sprendimu Nr. 68-128 patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2014-02-13 sprendimo Nr. FR0682-40 nurodymus Pareiškėjui į biudžetą sumokėti 388322 Lt gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 200810,78 Lt GPM delspinigius, 38832 Lt GPM baudą, 17599 Lt privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 7185,67 Lt PSD įmokų delspinigius ir 1760 Lt PSD įmokų baudą.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjo 2007-01-01–2011-12-31 laikotarpio GPM, PSD įmokų bei pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) apskaičiavimo ir sumokėjimo į biudžetą patikrinimą, surašė 2013-12-04 patikrinimo aktą Nr. 35-50 (toliau – Aktas), kuriame apskaičiavo mokėtinas į biudžetą 388322 Lt GPM ir 17599 Lt PSD įmokų sumas. Nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu įformino paslaugų teikimo sandorius tik su juridiniais asmenimis (sandorių su fiziniais asmenimis nenustatyta): 2007 m. už 838800,00 Lt, 2008 m. už 591165,50 Lt, 2009 m. už 375568,50 Lt, 2010 m. už 323911,65 Lt, 2011 m. už 584473,75 Lt. Didžiąją dalį visų Pareiškėjo pardavimų sudarė pajamos, gautos iš dviejų susijusių įmonių UAB „I4“ (k. , sandoriai sudaryti 2007-01-03–2011-03-31 laikotarpiu) ir UAB „I3“ (k., sandoriai sudaryti 2011-04-14–2011-12-15 laikotarpiu), o būtent: 2007 m. – 234670 Lt (tai sudarė 27,98 proc. visų Pareiškėjo gautų pajamų), 2008 m. – 247021 Lt (41,79 proc.), 2009 m. – 225440 Lt (60,03 proc.), 2010 m. – 250529 Lt (77,34 proc.), 2011 m. – 406875 Lt (69,61 proc.).

Nurodoma, jog mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „I4“ veikla buvo informacijos teikimas ir reklama. Pagal Pareiškėjo paaiškinimą UAB „I3“ vykdo analogišką veiklą kaip ir UAB „I4“. Dauguma buvusių UAB „I4“ darbuotojų dirba UAB „I3“. Nuo 2004-07-01 UAB „I3“ įgaliotas asmuo ir nuo 2009-03-23 iki 2011-05-02 apskaitą tvarkantis asmuo buvo UAB „I4“. Nustatyta, kad UAB „I4“ akcininkė R. B. bendrovės akcijas pagal 2011-05-31 sutartį pardavė UAB „K1“, UAB „I4“ veiklos nebevykdo, 2011-05-31 atleistas paskutinis darbuotojas (R. B.), o naujoji akcininkė UAB „K1“ yra taip

pat veiklos nevykdanti įmonė. Pastarosios bendrovės akcininko ir vadovo, kuris yra ir UAB „I4“ naujasis vadovas, G. Z. mokesčių administratoriui rasti nepavyko. R. B. (dėl pablogėjusios sveikatos) pagal notariškai patvirtintą įgaliojimą nuo 2012-04-10 atstovauja Pareiškėjas. Pažymima, kad mokesčių administratorius tiesiogiai iš Pareiškėjo sutuoktinės informacijos negavo ir neturėjo galimybių surinkti išsamią priešpriešinę informaciją iš UAB „I4“.

Nustatyta, kad UAB „I3“ vadovė iki 2012-02-07 ir vienintelė akcininkė iki 2013-06-18 buvo Pareiškėjo sutuoktinė R. B. Pareiškėjas UAB „I3“ dirba nuo 2012-02-07 ir šioje bendrovėje dirbo laikotarpiais nuo 1995-11-14 iki 2000-02-29 ir nuo 2009-10-20 iki 2011-03-31. Nuo 2012-02-07 iki 2013-04-14 Pareiškėjas buvo UAB „I3“ vadovas. Naujasis UAB „I3“ akcininkas yra Klaipėdoje registruota UAB „M1“ (k.), kurios akcininkas – Kaune registruota UAB „G1“ (k.); visų trijų bendrovių vadovė – jose neįdarbinta A. B. (gim. m.). Inspekcijos duomenimis, samdomų darbuotojų UAB „M1“ nėra nuo 2013-03-01, o UAB „G1“ – nuo 2013-04-02. Paskutinės šių įmonių PVM deklaracijos pateiktos atitinkamai 2013-02-27 ir 2012-11-27, abi bendrovės išregistruotos iš PVM mokėtojų registro.

Pagal mokesčių administratoriui pateiktą Metinių pelno mokesčio deklaracijų duomenis UAB „I4“ per 2007–2010 m. gavo 2672687 Lt pajamų, tačiau į biudžetą mokėtino pelno mokesčio apskaičiuota tik už 2008 m. – 412 Lt. UAB „I3“ už 2011 m. deklaravo 961892 Lt pajamų ir 72085 Lt veiklos nuostolį. Pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad UAB „I3“ veikla taip pat nebevykdoma, 2013-07-15 per elektroninę deklaravimo sistemą (toliau – EDS) pateikta paskutinė PVM deklaracija. Už įsigytus verslo liudijimus sumokėjęs nustatyto dydžio įmokas Pareiškėjas nuo 2007–2011 m. deklaruočių 2713919,40 Lt pajamų iš veiklos pagal verslo liudijimus papildomų GPM prievolių nemokėjo, o susijusios įmonės (UAB „I4“ ir UAB „I3“) per tą patį laikotarpį deklaravo 4306738 Lt pajamas, į biudžetą mokėtiną 412 Lt pelno mokestį apskaičiavo tik už 2008 m. (už 2007, 2009–2011 m. susijusios įmonės deklaravo 126568 Lt nuostolį). Inspekcijos duomenimis, visų 3 mokesčių mokėtojų vardu fiksuojamos skolos biudžetui. Pagal iš AB „Ū1“ gautus išrašus nustatyta, kad UAB „I4“ ir UAB „I3“ nuolat pervadinėjo pinigines sumas Pareiškėjui, tačiau nebuvo nurodomi konkretūs PVM sąskaitų faktūrų numeriai. Didžioji dalis atsiskaitymų su Pareiškėju vyko banko pavedimais, o kita dalis – grynaisiais pagal kasos orderius. Nustatyta, kad Pareiškėjas beveik visus per banko sąskaitas gautus pinigus išgrynindavo, tačiau jų panaudojimo (investavimo) faktų nei Pareiškėjo, nei jo sutuoktinės vardu nenustatyta.

Dėl GPM, apskaičiuoto taikant MAJ 69 str. nuostatas sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjas pagal verslo liudijimus **fotografavimo veiklai** su susijusiomis įmonėmis UAB „I4“ bei UAB „I3“ įformino fotografavimo paslaugų: 2007 m. už 115780 Lt, 2008 m. už 101886 Lt, 2009 m. už 118080 Lt, 2010 m. už 74865 Lt, 2011 m. už 71235 Lt.

Centrinis mokesčių administratorius, atsakydamas į Pareiškėjo teiginį, kad vietos mokesčių administratorius nurodo, jog Pareiškėjas atliko paslaugas susijusioms įmonėms UAB „I4“ ir UAB „I3“, tačiau faktų, kaip jis susijęs su šiomis įmonėmis, nepateikia, vadovaujasi Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (2002-07-02 įstatymas Nr. IX-1007; toliau – GPMĮ) 2 str. 19 p. 3 dalies nuostata ir nurodo, kad Pareiškėjo sutuoktinė R. B. tikrinamuoju laikotarpiu buvo UAB „I4“ bei UAB „I3“ vadovė ir vienintelė akcininkė. Todėl vietos mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas ir UAB „I4“ bei UAB „I3“ yra laikytini susijusiais asmenimis.

Sprendime nurodoma, jog susijusių įmonių buvusių ir esamų darbuotojų, t.y. buvusios Reklamos skyriaus direktorės L. P. , abiejų įmonių Informacijos skyriaus direktorės I. K. , abiejų įmonių finansininko S. I. ir Pareiškėjo raštiškuose paaiškinimuose nurodyta, kad jo sutuoktinės įmonėse fotografai nedirbo, o visos fotografavimo paslaugos buvo perkamos iš Pareiškėjo. Paaiškinimus pateikę asmenys teigė, kad kolektyvą sudarė direktorė, dizaineris, vienas reklamos darbuotojas ir keletas informacijos skyriaus darbuotojų, o pagrindinė įmonės veikla – informacijos teikimas trumpuoju telefonu 1616 ir reklama. Pareiškėjui išrašytas PVM sąskaitas faktūras pasirašymui darbuotojams pateikdavo direktorė R. B. . Nei vienas iš sutartis ir PVM sąskaitas faktūras pasirašiusių susijusių įmonių darbuotojų negalėjo pasakyti, kam ir kokios konkrečiai fotografavimo paslaugos buvo suteiktos, nes nuotraukų nematė, tačiau teigė, kad galėjo būti skaitmeninė įformintų fotografavimo paslaugų suteikimo išraiška. Buvusi Reklamos skyriaus direktorė paaiškiniame nurodė, kad UAB „I4“ vardu ieškojo klientų, kuriems reikalinga reklama ir, suderinus visus klausimus, visa surinkta informacija buvo perduodama dizaineriui ir šiuo atveju Pareiškėjo paslaugų nereikėjo. Minėta darbuotoja pažymėjo, kad su Pareiškėju sėdėjo viename kabinete ir jis buvo kaip patariamasis asmuo reklamos teikimo klausimais.

Teigiama, jog pateiktame 2012-03-29 paaiškinime Pareiškėjas teigė, kad „už ką UAB „I4“ išrašytos PVM sąskaitos faktūros už foto paslaugas negaliu įvardinti...“. Pareiškėjas teigė, kad visa fotosesijų medžiaga buvo perduodama įmonės dizaineriui USB rakto pagalba, o CD patalpinta fotomedžiaga yra laikoma įmonės buveinėje (ankstesnio mokesstinio patikrinimo metu buvo parodyta nuotrauka, kurioje matosi diskų stovas). Tokiu būdu įsitikinti kiekviena PVM sąskaita faktūra įformintos fotografavimo paslaugos realumu mokesčių administratorius neturėjo galimybės. Aplinkybė, įrodanti, kad įmonei fotografavimo paslaugų galėjo būti suteikta – patikrinimui pateikti 3 reklaminių leidinių pavyzdžiai (skrajutės, stoveliai, vėliavėlės ir pan.) su matomu Informacijos linijos 1616 logotipu, kuriuose fotografavimo paslaugų elementų yra tik viename leidinyje. Pareiškėjas teigė, kad juridiniai asmenys neva nenorėjo samdyti verslo liudijimą turintį fizinį asmenį, todėl paslaugų užsakymai buvo atliekami per susijusias įmones. Pagal patikrinimui pateiktus dokumentus nustatyta, kad minėtų paslaugų užsakovai buvo Šiaulių apskrityje gerai žinomos įmonės: S2, UAB (buvusi „T2“), UAB „A2“, UAB „3“, UAB „L2“, AB spaustuvė „T3“ ir kt.

Nurodoma, jog dėl fotografavimo paslaugų išraiškos, paslaugų teikimo aplinkybių ir su jomis susijusių darbų organizavimo nustatymo buvo surinkta priešpriešinė informacija UAB „A2“, AB spaustuvėje „T3“, UAB „I1“. Remiantis patikrinimui pateiktais įmonių vadovų paaiškinimais, buvo įvardijama, kas konkrečiai atlikta. Patikrinimui pateikti reklaminiai prekių katalogai, ryšių ir maitinimo įstaigų paslaugų reklama ir kita analogiška reklaminė medžiaga, pagrindžianti Pareiškėjo fotografavimo paslaugų teikimą keliems ūkio subjektams, o ne susijusioms įmonėms. Patikrintų įmonių vadovai nurodė, kad Pareiškėjas atstovavo UAB „I4“, iš kurios taip pat buvo perkamos įvairios su reklama susijusios paslaugos, todėl, Inspekcijos tvirtinimu, Pareiškėjo ir UAB „I4“ įformintos su fotografavimu susijusios paslaugos galimai dubliavosi. Minėtos įmonės su Pareiškėju pilnai atsiskaitė banko pavedimais.

Prie ankstesnio ginčo medžiagos (2012-07-20 patikrinimo aktas) nebuvo pridėti PVM sąskaitų faktūrų už fotopaslaugas nuorašai ir dėl to nebuvo aišku, kokia informacija jose užfiksuota, todėl Šiaulių AVMI pakartotinio patikrinimo metu nuvyko į FNTT Revizijų skyrių ir padarė per 2007–2011 m. su susijusiomis įmonėmis įformintų 860 PVM sąskaitų faktūrų kopijas. PVM sąskaitose faktūrose nurodyta tokia informacija: grafoje „Pavadinimas“ nurodyta „Fotografavimo paslaugos“, grafoje „Mato vienetas“ nurodyta „vnt.“, grafoje „Kiekis“ nurodyta „1“, nurodyta vienos fotografavimo paslaugos (ne fotonuotraukos) kaina, suma, PVM, kitų duomenų ar informacijos, o būtent, įformintų fotografavimo paslaugų turinys ir rezultatas kiekybine išraiška, neužfiksuotas, t.y. išrašytose PVM sąskaitose faktūrose neatsispindi ūkinės operacijos turinys.

Sprendime taip pat nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjui buvo nurodyta pateikti papildomus duomenis, dokumentus ir/ar informaciją dėl fotografavimo paslaugų, o būtent, užsakovų UAB „I4“ ir UAB „I3“ užsakymus fotografavimui su užsakovų pateikta norima medžiaga ar nurodytais objektais. Vadovaujantis 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo Nr. IX-574 13 str. 4 ir 5 punktų nuostatomis (privalomi apskaitos dokumentų rekvizitai), Pareiškėjui taip pat buvo nurodyta patikslinti fotografavimo paslaugų duomenis pagal kiekvieną su užsakovu įformintą PVM sąskaitą faktūrą, t.y. nurodyti fotografavimo paslaugų turinį ir rezultatą kiekybine išraiška. Pareiškėjas Šiaulių AVMI pateiktame 2013-03-05 paaiškinime nurodė, kad prašomos informacijos pilnai pateikti negali, nes prašomi dokumentai yra pateikti FNTT ir teigė galintis pateikti konkrečiais pavadinimais pažymėtas CD laikmenas. Prie paaiškinimo pridėjo FNTT reikalaujamų daiktų, dokumentų pateikimo protokolą, tačiau jame prašomi pateikti užsakymai fotografavimui su užsakovų pateikta norima medžiaga ar nurodytais objektais fotografavimui nebuvo užfiksuoti, t.y. nebuvo perduoti. Kitą dieną, t. y. 2013-03-06 pateiktame paaiškinime Pareiškėjas nurodė, kad užsakymai fotografavimui buvo duodami žodžiu, t.y. Pareiškėjas teikė prieštarinę informaciją. Iš pateiktų faktų padaryta išvada, kad sutartyse dėl fotografavimo paslaugų teikimo nustatytas užsakovo įsipareigojimas pateikti norimą medžiagą ir/ar nurodyti objektus fotografavimui nebuvo vykdomas, t.y. užsakymų fotografavimui nėra, minėtos sutartys yra formalios.

Inspekcijos sprendime teigiama, jog pakartotinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas FNTT apžiūrai buvo pateikęs dėžę su CD laikmenomis, tuo deklaruodamas, kad UAB „I4“ ir UAB „I3“ ne tik įformino, bet ir teikė fotografavimo paslaugas. Nurodoma, jog Šiaulių AVMI įvertino iš Šiaulių apygardos prokuratūros gautą FNTT prie LR VRM Šiaulių apygardos valdybos 2013-03-07 Apžiūros protokolą ir padarė išvadą, kad jame informacijos, ar CD laikmenose užfiksuotą informaciją galima

tiesiogiai susieti su Pareiškėjo išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis susijusioms įmonėms už fotografavimo paslaugas, nėra.

Nurodoma, jog norėdama išsiaiškinti, ar FNTT apžiūrai pateiktose CD laikmenose užfiksuota informacija yra (jei yra, tai kaip) susijusi su Pareiškėjo, UAB „I4“ ir UAB „I3“ veikla, atrankos būdu išsiųsti paklausimai 18 Apžiūros protokole nurodytų įmonių (atsižvelgta į mokesčių mokėtojų identifikavimo pagal pavadinimą galimybę ir didesnę pateiktų CD kiekį), o UAB „G2“ (k.) atliktas operatyvus patikrinimas. Akte konstatuota, kad FNTT pateiktose CD laikmenose yra patalpinti foto failai, tačiau, įvertinus pakartotinio mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją, padaryta išvada, kad Pareiškėjo fotografavimo paslaugos, atstovaujant susijusias įmones (UAB „I4“ ir UAB „I3“), sudarė maksimaliai iki 3 % visų joms įformintų fotografavimo paslaugų pardavimų (pagal UAB „G2“, UAB „G3“ duomenis), o kita dalis šių paslaugų galimai susijusios su asmenine fotografavimo praktika, kuriai Pareiškėjas buvo įsigijęs verslo liudijimą ir ginčijamu atveju gautos pajamos nebuvo apskaitytos. Atsižvelgus į tai Akte apskaičiuota, kad Pareiškėjo fotografavimo paslaugos, atstovaujant susijusias įmones, gali sudaryti: 2007 m. – 3473 Lt (115780 Lt x 3%), 2008 m. – 3057 Lt (101886 Lt x 3%), 2009 m. – 3542 Lt (118080 Lt x 3%), 2010 m. – 2246 Lt (74865 Lt x 3 %), 2011 m. – 2137 Lt (71235 Lt x 3 %), t.y. maksimaliai iki 3 % visų UAB „I4“ ir UAB „I3“ įformintų fotografavimo paslaugų pardavimų.

Įvertinusi pateiktų apskaitos dokumentų, sutarčių su susijusiomis įmonėmis, bankų pateiktus ir mokesčių administratoriaus duomenų bazėse esančius duomenis, surinktą priešpriešinę informaciją, Pareiškėjo 2012-03-29 paaiškinimą, Šiaulių AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas įformino fotografavimo paslaugų teikimą susijusioms įmonėms, realiai jų neatlikdamas ir gavo ne su fotografavimo veikla (kuriai buvo įsigytas verslo liudijimas) susijusias pajamas. Todėl, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 69 straipsnio nuostatomis, Šiaulių AVMI neatsižvelgė į formaliai sudarytus sandorius ir, vadovaudamasi GPMĮ 5 ir 25 straipsniais, nuo minėtų pajamų, t.y. 2007 m. nuo 112307 Lt (115780 Lt x 97 %), 2008 m. nuo 98829 Lt (101886 Lt x 97 %), 2009 m. nuo 114538 Lt (118080 Lt x 97 %), 2010 m. nuo 72619 Lt (74865 Lt x 97 %), 2011 m. nuo 69098 Lt (71235 Lt x 97 %), kurios pripažintos kaip kitos, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamos ir apmokestinamos standartiniu pajamų mokesčio tarifu, apskaičiavo GPM prievolę už 2007–2011 m.

Inspekcija sprendime, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, daro išvadą, kad Pareiškėjas, įformindamas sandorius su susijusiomis įmonėmis, sukūrė sąlygas mokesčių įstatymui apeiti, t. y. sumažinti susijusių įmonių apmokestinamąjį pelną. Patikrinimo metu surinkta medžiaga, Inspekcijos nuomone, patvirtina, kad sandorių aplinkybės yra iškreiptos ir jais siekta mokestinės naudos, todėl Šiaulių AVMI šiuo atveju pagrįstai vadovavosi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis. Nurodo, jog įvertinus pateiktų apskaitos dokumentų, sutarčių su susijusiomis įmonėmis, bankų pateiktą ir Inspekcijos duomenų bazėje esančius duomenis, mokestinių patikrinimų metu surinktą priešpriešinę informaciją, matyti, kad:

– Pareiškėjas 2012-03-29, 2013-03-05 ir 2013-03-06 paaiškinimuose nurodė prieštaringą informaciją;

– Pareiškėjas neįvykdė nurodymo ir papildomų duomenų, dokumentų ir informacijos, galinčios patvirtinti realų paslaugų susijusioms įmonėms suteikimą, pakartotiniam patikrinimui nepateikė;

– mokestinę naudą teikusį veiklos modelį organizavo, sandorius įformino ir susijusias įmones atstovavo tas pats asmuo, t.y. Pareiškėjas;

– prieš pat UAB „I4“ pardavimą pasididino šios įmonės skola sau iki 308490 Lt;

– sukurtas veiklos modelis leido susijusioms įmonėms išvengti mokesčių mokėjimo, nors įprastinėmis rinkos sąlygomis analogiški sandoriai, kai ekonominę veiklą vykdančio ūkio subjekto tikslas yra kuo didesnis pelnas, nebūtų sudaromi.

Inspekcijos nuomone, remdamasi apklaustų UAB „I4“ ir UAB „I3“ dirbusių asmenų paaiškinimais, FNTT pateikta medžiaga bei Pareiškėjo paaiškinimais Šiaulių AVMI pagrįstai konstatavo, kad fotografavimo paslaugos atstovaujant susijusias įmones galėjo sudaryti maksimaliai iki 3 % visų joms įformintų fotografavimo paslaugų pardavimų. Kita susijusioms įmonėms įformintų paslaugų dalis dubliavosi, todėl Šiaulių AVMI pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjas įformino fotografavimo paslaugų teikimą susijusioms įmonėms, realiai jų neatlikdamas ir gavo kitas, ne su fotografavimo veikla, kuriai buvo įsigytas verslo liudijimas, susijusias pajamas. Įvertinusi nurodytas aplinkybes, Šiaulių AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsniu, pagrįstai neatsižvelgė į formaliai

sudarytus sandorius ir, vadovaudamasi GPMĮ 5 ir 25 straipsniais, nuo minėtų pajamų Pareiškėjui papildomai apskaičiavo į biudžetą mokėtiną GPM.

Sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjas 2007 m. dideliais kiekiais įformino **laikraščių platinimo paslaugas** šioms įmonėms (toliau – Užsakovai): UAB „G4“ – 4 kartus po 10000 vnt. už 14400 Lt, UAB „I2i“ – 2 kartus iš viso 90000 vnt. už 25200 Lt, UAB „R1“ – 4 kartus po 10000 vnt. už 13600 Lt, UAB „A1“ – 2 kartus po 10000 vnt. už 13100 Lt ir 10000 vnt. laikraščių brošiūravimo paslaugą už 3100 Lt, iš viso už 69400 Lt. Pagal iš AB „Ū1“ gautus išrašus nustatyta, kad visi paminėti Užsakovai su Pareiškėju pilnai atsiskaitė banko pavedimais.

Nurodoma, jog Užsakovų vadovai su Pareiškėju pasirašė sutartis dėl laikraščių platinimo, kuriose buvo numatyta, kad Pareiškėjas atliks laikraščių, kuriuos Užsakovai įsipareigojo jam pateikti, platinimą. Dėl informacijos surinkimo apie paslaugų suteikimo pagrįstumą minėtose įmonėse buvo inicijuoti operatyvūs patikrinimai, kurių metu laikraščių įgijimo ir perdavimo platinimui faktą patvirtinantys dokumentai nebuvo pateikti, išskyrus UAB „A1“. Užsakovų atsakingi asmenys paaiškinimuose teigė, kad laikraščiuose buvo publikuojama informacija apie jų teikiamas paslaugas, tačiau su laikraščių platinimu susijusių aplinkybių dėl to, kad tai vyko prieš keletą metų, smulkiau paaiškinti negalėjo, todėl dar iki operatyvių patikrinimų pabaigos pateikė patikslintas pelno mokesčio ir PVM atitinkamų ataskaitinių laikotarpių deklaracijas, išskyrus UAB „I2i“. Pažymima, kad UAB „G4“ ir UAB „A1“ vadovų teigimu laikraščių pagaminimu rūpinosi UAB „I4“. UAB „A1“ ir UAB „I4“ 2007-06-26 pasirašytoje sutartyje Nr. 07/AP numatyta, kad visos pajamos, gautos iš klientų skambučių, atitenka pastarajai įmonei, t.y. mainais už peradresuojamus bendrovei skambučius asmenų, besidominčių renovacijos ar statybos klausimais, todėl informacinis laikraštis pagamintinas nemokamai. Patikrinimo metu pateikti 2007-07-20 ir 2007-11-28 atliktų darbų (pagamintų laikraščių) priėmimo aktai Nr. 2007/AP1 ir Nr. 2007/AP2.

Taip pat nurodoma, jog įvertinusi pateiktų apskaitos dokumentų, sutarčių su klientais, bankų pateiktą ir surinktą priešpriešinę informaciją Šiaulių AVMI konstatavo, kad Pareiškėjas įformino laikraščių platinimo paslaugų teikimą, realiai jų neatlikdamas ir gavo ne su minėta veikla, kuriai buvo įsigytas verslo liudijimas, susijusias pajamas. Todėl Šiaulių AVMI, vadovaudamasi MAĮ 69 straipsnio nuostatomis, neatsižvelgė į formaliai sudarytus sandorius ir, vadovaudamasi GPMĮ 5 ir 25 straipsnių nuostatomis, 53200 Lt (14400 Lt (UAB „G4“) + 25200 Lt (UAB „I2i“) + 13600 Lt (UAB „R1“)) pajamas, kurias traktavo kaip kitas, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, apmokestino standartiniu pajamų mokesčio tarifu.

Pareiškėjas skunde centriniam mokesčių administratoriui nurodo, kad jis buvo sudaręs sutartis su minėtom įmonėm, pagal kurias platino laikraščius. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius jokiais įrodymais nepagrindė, kad jis nevykdė laikraščių platinimo paslaugų, nes patikrinimo akte yra užfiksuoti konkretūs faktai, kada ir kaip įvyko realūs paslaugų sandoriai (yra išrašytos ir apmokėtos PVM sąskaitos faktūros) bei buvo sumokami visi su sandoriais susiję mokesčiai. Nurodo, jog nei viename nuo 2002 iki 2008 m. pabaigos galiojusiame teisės akte arba išaiškinime nebuvo nurodyta, kad pagal EVRK klases 22.12, 22.13 įsigijus verslo liudijimą, negalima atlikti reklaminių laikraščių, skrajučių ar bukletų platinimo. Centrinis mokesčių administratorius sprendime pažymi, kad MAĮ 69 straipsnio nuostatų taikymas būtent ir yra susijęs su situacijomis, kai formaliai pagal dokumentus ūkinės operacijos yra tinkamai atvaizduotos, tačiau realiai jų turinys buvo kitoks. Ginčijamu atveju yra pateiktos Pareiškėjo sudarytos sutartys su UAB „G4“, UAB „I2i“, UAB „R1“, taip pat PVM sąskaitos faktūros bei apmokėjimas pagal jas, tačiau minėtų įmonių atstovai nieko negalėjo paaiškinti apie laikraščių platinimą, pagaminimą, nepateikė laikraščių pavyzdžių. Inspekcijos teigimu, svarbu yra tai, kad, dar nepasibaigus operatyviems patikrinimams, UAB „G4“ bei UAB „R1“ pateikė patikslintas pelno mokesčio ir PVM deklaracijas. Tokius veiksmus galima pripažinti kaip įrodymą, kad tokio turinio, kaip nurodyta dokumentuose, ūkinės operacijos neįvyko. Sprendime pažymima, kad UAB „A1“ pateikė išsamią informaciją apie laikraščius ir jų platinimą, todėl dėl šios įmonės PVM sąskaitų faktūrų mokesčių administratorius pretenzijų neturi. Pareiškėjas papildomos informacijos apie laikraščių platinimo paslaugas skunde nepateikė, todėl, atsižvelgiant į išdėstytą, centrinis mokesčių administratorius konstatuoja, kad Šiaulių AVMI pagrįstai taikė MAĮ 69 straipsnio nuostatas ir, vadovaudamasi GPMĮ 5 ir 25 straipsniais, 53200 Lt pajamas, gautas iš UAB „G4“, UAB „I2“ ir UAB „R1“, nepripažino kaip gautas už laikraščių platinimą, o traktavo kaip kitas, su darbo santykiais ar jų

esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas bei apmokestino standartiniu pajamų mokesčio tarifu.

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas 2011 metams buvo įsigijęs verslo liudijimą suaugusiųjų kvalifikacijos tobulinimo veiklai vykdyti. Mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjas 2011 m. įformino **seminaro paslaugų** už 65305,25 Lt šiems juridiniams asmenims: UAB „I1“ – už 7090 Lt, UAB „I3“ – už 31785 Lt, UAB „G2“ – už 11570,25 Lt ir UAB „I3“ – už 14860 Lt. PVM sąskaitose faktūrose nurodyti seminarai: „Pozityvus požiūris į darbą, emocijos ir veiklos efektyvumo didinimas“, „Pardavimų veiklos efektyvumo didinimo projekto eigos detalizavimas“. UAB „I3“ išrašyta PVM sąskaita faktūra už kuponų paslaugas dėl darbuotojų profesinės kvalifikacijos ir asmeninių pardavimo įgūdžių tobulinimo. Patikrinimo metu pateikta seminarų medžiaga buvo įvardinta „Kodėl mes, gimę laisvi, tampame savo pačių įkaitais“. Mokesčių administratoriui Pareiškėjas paaiškino, kad turi bendrą 20 metų vadybos patirtį ir kad yra išklauses įvairių seminarų, o jo paties išsilavinimas yra susijęs su veterinarija.

Nurodoma, jog ankstesnio patikrinimo metu dėl informacijos surinkimo apie paslaugų suteikimo realumą ir pagrįstumą buvo išsiųsti paklausimai Vilniaus ir Kauno AVMI. Iš surinktos priešpriešinės informacijos nustatyta, kad formaliai seminarų pravedimo detalės (laikas, vieta, seminaro medžiagos pavadinimas) atitinka sutartyse ir PVM sąskaitose faktūrose nurodytus sandorio parametrus. Įvertinus Inspekcijos duomenų bazėje turimus duomenis apie minėtose įmonėse darbuotojams mokėtą mažesnę nei vidutinis darbo užmokestį (vienas iš svarbesnių motyvinių dalykų darbe) ir jose surinktą priešpriešinę informaciją (seminaras vyko žodine paskaitų forma, kelias dienas po keletą valandų, Pareiškėjas pristatinėjo savo vizijas ir rekomendacijas, jokios kitos dalomosios seminaro medžiagos ir formos nepateikė), gauta nauda iš galimai pravestų seminarų ir toks investicijos tikslas kelia abejonių, nes UAB „I1“ vadovo teigimu, seminare dalyvavo 6 darbuotojai, iš kurių 3 jau nebedirba, o UAB „I3“ vadovo teigimu, seminare dalyvavo 3 darbuotojai, nors finansinė padėtis kritiška, nes mokesčių administratoriui pateiktoje Pelno mokesčio deklaracijoje nurodytas 342831 Lt 2011 m. veiklos nuostolis, tuo tarpu įforminto seminaro kaina – 31785 Lt.

Vietos mokesčių administratorius pažymėjo, kad Pareiškėjas tokio pobūdžio paslaugas sutuoktinės įmonės darbuotojams galėjo tiesiog teikti, juolab, kad UAB „I3“ pateiktoje Pelno mokesčio deklaracijoje už 2011 m. nurodė 72085 Lt veiklos nuostolio (įforminto seminaro kaina – 14860 Lt), vidutinis darbuotojų (PM už 2011 m. deklaruotas vidutinis sąrašinis darbuotojų skaičius – 8,9) darbo užmokestis sudarė tik 635 Lt, kad Informacijos skyriaus direktorė I. K. (UAB „I4“ dirbo nuo 2003-10-01 iki 2011-01-03, nuo 2011-01-01 dirba UAB „I3“) raštiškame paaiškinime nurodė, kad nei ji, nei jos skyrius (dirbo iki 6 žmonių), nei kiti darbuotojai (Reklamos skyriaus direktorė, dizaineris, finansininkas) mokymo kursų nelankė, nors sutartį ir PVM sąskaitą faktūrą Nr. 2011-118 su Pareiškėju pasirašė kaip UAB „I3“ atstovė.

Pareiškėjo ir UAB „I3“ pasirašytoje 2011-10-03 sutartyje Nr. KT-11/6 dėl darbuotojų profesinės kvalifikacijos ir asmeninių pardavimo įgūdžių tobulinimo numatyta, kad Pareiškėjas įsipareigoja vykdyti sutartinius įsipareigojimus tinkamai ir nustatytu terminu, mokymų pradžia 2011-10-17, pabaiga 2011-10-24. Minėtos sutarties Priede Nr. 1 nurodyta, kad mokymų, už kuriuos apskaičiuotos mokėtinės kainos, trukmė – 27 val., o būtent: I-o etapo paslaugos „Esamos situacijos analizė įmonėje“ trukmė – 8 val., II-o etapo paslaugos „Analizės rezultatų apibendrinimas“ trukmė – 3 val., III-o etapo paslaugos „Darbuotojų įgūdžių ugdymas“ trukmė – 16 val. Sutarties dalykas įformintas 2011-10-25 PVM sąskaita faktūra PSLG Nr. 2011-118, bendra suma 17980 Lt, t.sk. PVM – 3120 Lt.

Sprendime nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu buvo inicijuotas UAB „I3“ operatyvus patikrinimas, kurio metu įmonės nuomojamose patalpose dirbusiems darbuotojams, o būtent V. V. ir I. D. raštu buvo pateiktas klausimas: „Ar UAB „I3“ darbuotojams 2011 m. yra organizavusi mokymų kursus?“ Darbuotojams atsakius teigiamai, buvo pateikti patikslinantys klausimai, susiję su Pareiškėjo įforminta kuponų seminaro paslauga 2011 m. Raštiškuose paaiškinimuose 2013-02-14 V. V. ir I. D. nurodė, kad mokymai vyko 2011 m. gegužės mėn., vieną dieną iki pietų pertraukos, mokymuose dalyvavę darbuotojai: V. V., I. D., I. K. bei R. K. (dirbo nuo 2011-09-27 iki 2012-03-30). Darbuotojos nurodė, kad mokymus pravedė Pareiškėjas, buvo dėstoma žodžiu, braižoma lentoje, vyko diskusijos, mokymai buvo apie siekimą tobulėti profesinėje ir asmeninėje srityse, mokymų metu darbuotojos atsiliepdavo į skambučius, t.y. darbo procesas nebuvo pertrauktas. Šiaulių AVMI pateiktame 2013-02-19 raštiškame paaiškinime buvusi UAB „I3“ darbuotoja R. K. tikslaus mėnesio, kada vyko mokymai

negalėjo įvardinti, tačiau nurodė, kad mokymai vyko vieną kartą po darbo valandų, apie 1,5 val., bendrovės patalpose (darbo vietoje). Buvusios darbuotojos teigimu, mokymus pravedė Pareiškėjas, kuris aiškino apie galimą įmonės interneto svetainės pertvarkymą, įmonės funkcionavimą ir žmogaus saviugdą, sveikatos saugojimą, vyko diskusijos, praktinių užduočių nebuvo, taip pat nurodė, kad mokymuose dalyvavo V. V. ir I. K., kitų žmonių neprišiminė. Nuo 2012-02-07 sutuoktinei priklausiančios Bendrovės vadovo pareigas einantis Pareiškėjas (nuo 2013-01-02 įformintas 0,5 etato) paaiškinime nurodė, kad jo seminare dalyvavo 4–5 darbuotojai, kas iš dalies atitiktų papildomai apklaustų UAB „I3“ darbuotojų pateiktą informaciją. Ar buvo sudarytas seminare dalyvausiančių darbuotojų sąrašas Pareiškėjas nežinojo ir iki operatyvaus bei pakartotinio mokestinio patikrinimų pabaigos sąrašo nepateikė. Šiaulių AVMI duomenis, be aukščiau nurodytų darbuotojų UAB „I3“ dirba/dirbo: nuo 2009-03-16 R. B., nuo 2011-05-02 V. J. (dizaineris) ir iki 2012-12-31 S. I. (finansininkas), nuo 2011-06-13 iki 2011-10-28 D. B., nuo 2011-09-27 iki 2012-05-16 A. K. Pagal paaiškinimus pateikusių darbuotojų nurodytą informaciją išvardinti asmenys Pareiškėjo mokymuose nedalyvavo. 2011 m. spalio mėn. įforminto seminaro laikotarpiu nuo 2011-10-17 iki 2011-10-24 bendrovėje dirbo 9 darbuotojai, t.y. direktorė R. B., programuotojas D. B., vyr. finansininkas S. I., dizaineris V. J., Informacijos teikimo skyriaus direktorė I. K. bei šio skyriaus darbuotojos: A. K., I. D., R. K. ir V. V..

Remiantis pakartotinio patikrinimo metu surinkta informacija daroma išvada, kad Pareiškėjo pusės dienos trukmės mokymai 4 Bendrovės darbuotojoms galimai vyko 2011 m. gegužės mėn., tačiau tuo metu UAB „I3“ dar nedirbo V. V. ir I. D. paaiškinimuose nurodyta ketvirtoji mokymų dalyvė R. K., kas laikytina prieštaringa ir galimai tikrovės neatitinkančia mokesčių administratoriui pateikta informacija, nes sandoris įformintas 2011-10-25. Pagal operatyvaus patikrinimo metu pateiktą UAB „I3“ darbo laiko apskaitos žiniaraštį už 2011 m. spalio mėn., I. K. įforminto seminaro metu dirbo, todėl Pareiškėjo teiginys „to darbuotojo tuo metu galėjo nebūti darbe“ yra nepagrįstas.

Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs ankstesniojo ir pakartotinio patikrinimų metu surinktą informaciją, t.y. tai, kad Informacijos skyriaus direktorė, UAB „I3“ vardu pasirašiusi sutartį ir PVM sąskaitą faktūrą, paaiškinime nurodė, kad nei ji, nei jos skyriaus, nei kiti darbuotojai mokymo kursų nelankė, kad apklaustos 2011 m. spalio mėn. UAB „I3“ Informacijos skyriuje dirbusios darbuotojos paaiškinimuose pateikė informaciją, pagal kurią Pareiškėjo pusės dienos trukmės mokymai 4 darbuotojoms galimai vyko 2011 m. gegužės mėnesį, t.y. ne sutartyje nurodytu mokymų pradžios 2011-10-17 ir pabaigos 2011-10-24 laiku ir ne 2011-10-25 įformintos PVM sąskaitos faktūros PSLG Nr. 2011-118 laiku, sprendime daro išvadą, kad Šiaulių AVMI pagrįstai neatsižvelgė į formaliai su UAB „I3“ sudarytą sandorį ir konstatavo, kad Pareiškėjas įformino seminaro paslaugų teikimą realiai jų neatlikdamas ir iš susijusios įmonės gavo ne su veikla, kuriai buvo įsigytas verslo liudijimas, susijusias pajamas. Vadovaudamasi GPMĮ 5 ir 25 straipsniais, 14860 Lt pajamas vietos mokesčių administratorius pagrįstai traktavo kaip kitas, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, bei apmokestino standartiniu pajamų mokesčio tarifu.

Dėl GPM, apskaičiuoto taikant MAĮ 70 str. nuostatas sprendime nurodoma, jog nustatyta, kad Pareiškėjas 2007–2011 m. buvo įsigijęs verslo liudijimus knygų įrišimui, apdailai (įeina į EVRK klasę 22.23, nuo 2008-01-01 įeina į EVRK klasę 18.14). Per 2007–2011 m. Pareiškėjas įvairiems juridiniams asmenims (toliau – Užsakovai) įformino 117640 vnt. **kalendorių įrišimo ir apdailos teikimo paslaugų** už 1631272 Lt. Pagal iš AB „Ū1“ gautus išrašus ir patikrinimui pateiktus kasos dokumentus nustatyta, kad visi Užsakovai su Pareiškėju pilnai atsiskaitė banko pavedimais arba grynaisiais. Su Užsakovais sudarytose sutartyse numatyta, kad Pareiškėjas savo medžiagomis, rizika, priemonėmis ir jėgomis atliks aukščiau minėtas paslaugas, o šių paslaugų Užsakovas įsipareigojo pateikti jam kalendorių maketus.

Nurodoma, jog Šiaulių AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, apskaičiavo, kad Pareiškėjas iš turimų medžiagų galėjo pagaminti ir parduoti kalendorių už 301793,01 Lt (16269 kalendoriai), o įformintų, tačiau realiai nevykusių sandorių sumą sudaro 1329478,99 Lt (117640 kalendorių) arba per 2007 m. – 384035,24 Lt, per 2008 m. – 336148,35 Lt, per 2010 m. – 197485,80 Lt, per 2011 m. – 411809,60 Lt. Pareiškėjas kuro išlaidų (sąnaudų patyrimo) dokumentų patikrinimui nepateikė, todėl Šiaulių AVMI padarė išvadą, kad galimai įrištus kalendorius užsakovai pasiėmė patys.

Inspekcija sprendime vadovaujasi MAĮ 70 str. 1 dalies, Taisyklių 4, 6.1 punktų nuostatomis ir sprendime konstatuoja, kad Šiaulių AVMI turėjo pagrindo suabejoti Pareiškėjo įformintų kalendorių įrišimo paslaugų realumu ir apimtimi, ypač nagrinėjant sandorius su UAB „I4“, kai prieš pat įmonės

pardavimą 2011 m. sausio–kovo mėn. įformintas 10000 vienetų kalendorių įrišimas už 92000 Lt arba į tai, kad su šia įmone forminamas kalendorių įrišimas metų viduryje ir pan.

Sprendime nurodoma, jog Šiaulių AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjo GPM bazę pagal įvertinimą, naudojosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t.y. Pareiškėjo 2007–2011 m. gautas pajamas bei patirtas išlaidas apskaičiavo remdamasi surinkta informacija iš komercinių bankų apie Pareiškėjo gautus atsiskaitymus su Užsakovais, naudojosi Inspekcijos informacine duomenų baze, įvertino operatyvių patikrinimų metu surinktą informaciją apie Užsakovų vykdytus sandorius su Pareiškėju (suteikiant kalendorių įrišimo ir apdailos teikimo paslaugas) bei kita patikrinimo metu surinkta informacija.

Nustatyta, kad sutartys su Užsakovais sudarytos neapibrėžtai ir formaliai, nes nei vienoje sutartyje nėra nurodytas konkretus įrištinų kalendorių kiekis, rūšis (sieniniai, staliniai ar kt.), kokybiniai ir kiti parametrai, o būtent, kalendoriaus popieriaus išmatavimai, storis, fotošopiniai elementai ir pan., t.y. nenurodyti esminiai, taip pat ir kainą įtakojantys pagrindai. Nustatyta, kad kalendorių ruošinius Pareiškėjas įsigydavo iš AB spaustuvės „T3“. Operatyvaus patikrinimo metu pagal AB spaustuvės „T3“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir užsakymų vadybininkės G. M. paaiškinimą Šiaulių AVMI apskaičiavo, kiek pagal įsigytų kalendorių ruošinių kiekius būtų galima įrišti kalendorių komplektų, skaičiuojant, kad kalendoriui reikia 12 lapų.

Nurodoma, jog atliekant operatyvius patikrinimus UAB „B1“ ir UADBB „L1“ buvo pateikti daiktiniai reklaminių sieninių 3 dalių, iš viso 36 lapų, vartomų kalendorių, kurių lapai panašaus dydžio į A4 formatą, pavyzdžiai, UAB „P2“ ir VŠĮ „Š1“ pateikė 12 lapų vartomo sieninio kalendoriaus pavyzdžius. Be sieninio kalendoriaus VŠĮ „Š1“ pateikė 2007 ir 2008 m. iš viso 6 mažų lapelių vartomo/pastatomo stalinio kalendoriaus (ant vieno kalendoriaus lapo, kurio matmenys 62 x 112 mm, iš abiejų pusių matomi iš eilės einantys mėnesiai) pavyzdžius. UAB „A1“ priešpriešinės informacijos surinkimo metu apžiūrai pateikė 12 lapų vartomo sieninio kalendoriaus pavyzdžius.

Taip pat teigiama, jog vietos mokesčių administratorius surinko priešpriešinę informaciją didžioje dalyje užsakovų ir nustatė, kad UAB „B1“ Pareiškėjo įformintos sieninių kalendorių įrišimo paslaugos nebuvo apskaitytos nei reklamos, nei reprezentacijos išlaidose. Įsigyti kalendoriai nebuvo laikomi trumpalaikiu turtu, nes neužfiksuoti trumpalaikio turto nurašymo aktuose. Bendrovės direktoriaus marketingui A. V. paaiškinimu, reklamos gaminių dalinimo kontrolės (apskaitos) bendrovėje nebuvo. Šiaulių AVMI konstatavo, jog įformintų sandorių ekonominė prasmė, ženkliai blogėjant finansinei būklei abejotina, galimybės nustatyti, ar 2007 m. sausio ir spalio mėn., 2008 m. sausio mėn. ir 2009 m. gruodžio mėn. už 88449,40 Lt įformintas 4990 vnt. sieninių kalendorių kiekis buvo pateiktas bendrovei, nėra.

Sprendime tvirtinama, jog analogiškai Pareiškėjo įforminti sandoriai nustatyti ir su kitais tuo pačiu adresu nurodytais juridiniais asmenimis: UAB „P3“, UAB „K2“. Pagal Inspekcijos duomenis, 2007-01-16–2010-03-04 laikotarpiu UAB „K2“ akcininkas ir 2006-10-18–2009-02-02 laikotarpiu apskaitą tvarkantis asmuo buvo UAB „P3“. Patikrinus UAB „P3“ nustatyta, kad bendras klientų skaičius 2010 m. padidėjo 22 ir sudarė 242, o bendrovės pajamos 2010 m., lyginant su 2009 m. sumažėjo 3,5 karto (už 2009 m. deklaruota 9,1 mln. Lt, už 2010 m. – 2,6 mln. Lt). Šios aplinkybės paneigia bendrovės vadovo ir akcininko A. V. (jis teikė paaiškinimą ir UAB „B1“ vardu) teiginį apie dukterinėje įmonėje UAB „B1“ pasiteisinusį reklamavimosi būdą, turėjusį užtikrinti išaugusį klientų skaičių ir tuo pačiu pajamas. Be to, įforminta 1 vnt. kalendoriaus kaina – 18,86 Lt, kalendorių dalinimas be kontrolės (apskaitos) tuo metu, kai ženkliai blogėjo bendrovės finansinė būklė, yra abejotina ekonomine prasme. Taip pat prieštaringas bendrovės vadovo teiginys, kad kalendoriai buvo platinami prekybos patalpose, kai įmonės pagrindinė deklaruota veikla buvo susijusi su nekilnojamojo turto nuoma, krovinių apdorojimu, perkrovimu ir sandėliavimu. Pažymima, kad daiktinis reklamos pavyzdys – reklaminis kalendorius su UAB „P3“ logotipu operatyvaus patikrinimo metu nebuvo pateiktas, todėl nustatyti, ar 2009 m. gruodžio mėn. už 6978,20 Lt įformintas 370 vnt. sieninių kalendorių kiekis buvo pateiktas bendrovei, nebuvo galimybės.

UAB „V1“ įformino iš Pareiškėjo 1650 vnt. kalendorių įsigijimą, o tai yra 4–5 kartus didesnis skaičius už bendrovės atsiskaitymų suvestinėse nurodytą tiekėjų ir pirkėjų, kuriems galėtų būti įteikti reklaminiai kalendoriai, skaičių, t. y., 2007 m. buvo 342, 2008 m. – 382 tiekėjų ir pirkėjų, įforminta 1 vnt. kalendoriaus kaina – 18,31 Lt, todėl jų dalinimas kitiems pavieniams pirkėjams – abejotina ekonominė prasmė. Pareiškėjo tikrinamuoju laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2011-12-31 bendrovei

įforminta kalendorių įrišimo paslauga yra vienintelė, galimybės nustatyti, ar 2007 m. rugpjūčio mėn. už 30211,50 Lt įformintas 1650 vnt. sieninių kalendorių kiekis buvo pateiktas bendrovei, nėra.

Nurodoma, jog analogiškai Pareiškėjo įforminti sandoriai nustatyti ir su kitais juridiniais asmenimis, kuriuose iki 2008 m. pabaigos yra dirbęs bendrovės vadovas D. K., o būtent: UAB „S1“ (k.) ir UAB „G2“ (k.). Patikrinus UAB „P2“ nustatyta, kad Pareiškėjo bendrovei įformintas 2250 vnt. nenurodytos rūšies kalendorių skaičius už 52462,50 Lt yra apie 21 kartą didesnis už bendrovės bendrą verslo partnerių, kuriems galėtų būti įteikti reklaminiai kalendoriai, skaičių, nes bendrovės tiekiamų prekių pirkėjų, prekių ir paslaugų teikėjų buvo: 2007 m. – 99, 2008 m. – 116, 2009 m. – 106. Įvertinus tai, kad įforminta 1 vnt. kalendoriaus kaina 2007 m. sausio mėn. buvo 17,90 Lt, o 2008 m. vasario mėn. – 36,65 Lt (2 kartus didesnė), kalendorių dalinimas kitiems pavieniams pirkėjams nepateisinamas ekonomine logika. Daiktinis reklamos pavyzdys – 2008 m. reklaminis kalendorius su UAB „P2“ logotipu operatyvaus patikrinimo metu nebuvo pateiktas. Bendrovės vadovo teiginys, jog reklaminiai kalendoriai pasiteisino naujais pirkėjais, išaugusia apyvarta ir žinomumu, vertinamas prieštaringai, nes nuo 2007 m. bendras bendrovės tiekiamų prekių pirkėjų skaičius augo po 3–4 kasmet, apyvartos 2007–2008 m. beveik nekito ir sudarė apie 2,4 mln. Lt, o 2009 m., palyginus su 2007–2008 m., sumažėjo apie 2 kartus.

Patikrinus UADBB „L1“ nustatyta, kad 2007–2008 m. 1250 vnt. sieninių kalendorių buvo pagaminti tų pačių, besibaigiančių metų pabaigoje, nes operatyviam patikrinimui pateikti 2007–2008 m. sieninių kalendorių pavyzdžiai, kuriuos bendrovei galima pagaminti Pareiškėjas ir jų pardavimą įformino 2007-12-13 ir 2008-12-18 PVM sąskaitomis faktūromis, nesuprantamas ekonomine prasme. Paprašius pateikti pagrindinių klientų sąrašą, bendrovė pateikė 400 įmonių ir fizinių asmenų, kurie 2007–2010 m. pasirašė didžiausių sumų draudimo sutartis, kiti klientai įvertinti kaip smulkūs (2007 m. įformintas 1200 vnt., 2009 m. – 1000 vnt. kalendorių įsigijimas), todėl abejotina, ar daugiau nei 500 vnt. sieninių kalendorių, kurių kaina 32,45 Lt 2007 m. ir 21,50 Lt 2009 m., jiems galėjo būti įteikti. Nors įformintos išlaidos reklaminiams kalendoriams 2007 ir 2009 m. buvo didžiausios tarp kitų šios grupės išlaidų, reklaminio efekto nebuvo, nes bendrovės apyvarta 2007–2010 m. mažėjo ir sudarė 2007 m. – 2,6 mln. Lt, 2008 m. – 2,2 mln. Lt, 2009 m. – 1,7 mln. Lt, 2010 m. – 1,7 mln. Lt.

Įvertinusi VŠĮ „Š1“ pateiktus duomenis Šiaulių AVMI konstatavo, kad abejotina ekonominė prasmė įsigyti reklaminius kalendorius įstaigai, turinčiai pelno nesiekiančio vieneto statusą ir kai jos reklamos ženklas „Š1“ priklauso didžiausiai žiniasklaidos grupei (iš viso 5 įmonės) Šiaurės Lietuvoje (deklarauta veikla – žurnalų ir periodinių leidinių leidyba, televizijos programų rengimas ir transliavimas ir kt.). Pareiškėjas tais pačiais metais, t.y. 2007–2008 m., S., UAB (buvusi UAB „T2“) taip pat įformino stalinių ir sieninių kalendorių pardavimus, o atsakingi asmenys, galėję suteikti informacijos apie 2007–2008 m. įformintus sandorius ir svarbias aplinkybes, nebedirba. Tikrinimui buvo pateiktas tik 2008 m. 12 lapų sieninio reklaminio kalendoriaus su „Š1“ logotipu pavyzdys bei 2007 ir 2008 m. vartomas/pastatomas 6 mažų lapelių stalinis kalendorius ir 2007 m. kalendoriukas. Operatyvaus patikrinimo metu nebuvo galimybės nustatyti, ar už 5129,50 Lt įformintas 300 vnt. sieninių ir stalinių kalendorių kiekis buvo pateiktas įstaigai.

Inspekcija sprendime tvirtina, jog apibendrinus operatyvių patikrinimų metu surinktą priešpriešinę informaciją matyti, kad nei vienoje tikrintoje įmonėje nerasta įrodymų, kad kalendorių įrišimo paslaugos buvo suteiktos toje apimtyje, kuri nurodyta Pareiškėjo įformintuose dokumentuose. Pažymi, jog tai, kad visose tikrintose įmonėse buvo nustatyti Pareiškėjo užsakovams įformintų PVM sąskaitų faktūrų užfiksavimo faktai, nepatvirtina realiai įvykusių ūkinių operacijų tokia apimtimi, kaip jos užfiksuotos įformintuose dokumentuose, nes užsakovai buvo suinteresuoti gauti mokestinę naudą, t.y. sumažinti apmokestinamąsias pajamas ir pelno mokestį bei padidinti PVM atskaitą. Pakartotinio patikrinimo metu atliktų operatyvių patikrinimų metu beveik visi tikrintų įmonių atsakingi asmenys nurodė, kad kalendorius jiems atveždavo Pareiškėjas. Įvertinant pastarąją informaciją ir tai, kad Pareiškėjas kalendorių pardavimą įformino ne tik Šiaulių apskrities įmonėms, kuro sąnaudos turėjo būti pakankamai ženklios, tačiau nei ankstesniam, nei pakartotiniam mokestiniam patikrinimam su kalendorių pristatymu susijusių transporto išlaidų (kuro įsigijimo, transporto nuomos dokumentų) nepateikta.

Sprendime nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu buvo įvertinta Pareiškėjo mokestinio ginčo metu pateikta 2004-12-20 A. J. įmonės „D1“ (k.) PVM sąskaita faktūra DVA Nr. 0000014, kurioje užfiksuotas 2200 kartono (matmenys 70x100) lapų ir 270 pakuočių rašomojo popieriaus

pardavimas. Šiaulių AVMI nustatė, kad A. J. įmonė „D1“ užsiėmė baldų gamyba ir prekyba internetu, dėl mokesčių administratoriaus nurodymų nevykdymo ši įmonė 2009-09-30 išregistruota iš PVM mokėtojų registro, 2012-11-12 išregistruota iš mokesčių mokėtojų registro. Patikrinimo metu kritiškai įvertintas Pareiškėjo teiginys, kad pagal 2004-12-20 PVM sąskaitą faktūrą DVA Nr. 0000014 įsigytas kartonas buvo naudotas sieninių kalendorių įrišimo sutvirtinimui. Atsižvelgusi į tai, kad kitų rašomojo popieriaus įsigijimo dokumentų per 2004–2011 m. nebuvo nustatyta, o per 2005–2011 m. Pareiškėjas sandorius įformindavo būtent rašomojo popieriaus formato PVM sąskaitomis faktūromis (2 egz.), Šiaulių AVMI padarė išvadą, kad iš minėtų popieriaus gaminių negalėjo būti įrišami reprezentatyvią išvaizdą (pardavimo kaina svyravo nuo 5 iki 37 Lt už vieną) turintys kalendoriai.

Nurodoma, jog norėdama nustatyti, ar Pareiškėjas galėjo turėti kalendorių ruošinių likutį 2007-01-01, Šiaulių AVMI pakartotinio patikrinimo metu pasidomėjo Pareiškėjo vykdyta veikla 2004–2006 m. ir nustatė, kad Pareiškėjas ir iki 2007 m. formino kalendorių įrišimo, apdailos paslaugas. Inspekcijos duomenimis, Pareiškėjas buvo įsigijęs verslo liudijimus knygų įrišimui, apdailai laikotarpiams nuo 2004-03-18 iki 2004-12-31, nuo 2005-04-15 iki 2005-12-31, nuo 2006-02-03 iki 2006-12-31. Tikslu išsiaiškinti, ar per 2004–2006 m. Pareiškėjas pirkė kalendorių ruošinių, buvo patikrinti pakartotiniam mokesčiniam patikrinimui pateikti pirminiai buhalterinės apskaitos dokumentai. Atlikus pateiktų dokumentų peržiūrą už 2004–2006 m. nustatyta, kad kalendorių ruošinių buvo įsigyta tik 2006 m. lapkričio ir gruodžio mėn. Pagal UAB „T1“ (k.) 2006-11-15 PVM sąskaitą faktūrą TAU Nr. 001545 įsigyta 15000 vnt., o pagal 2006-12-20 PVM sąskaitą faktūrą TAU Nr. 001637 – 73200 vnt. kalendorių ruošinių. Kalendorių ruošinių įsigijimo kaina – 0,10 Lt. Kitų kalendorių ruošinių įsigijimo dokumentų iki 2006-12-31 nerasta. Pakartotinio patikrinimo metu buvo išsiųstas paklausimas UAB „T1“, kuriame paprašyta nurodyti pagal minėtas PVM sąskaitas faktūras parduoto objekto galimą paskirtį, panaudojimo galimybes bei kitą reikšmingą informaciją. UAB „T1“ pateiktame atsakyme nurodė, kad „pardavimo dokumentuose įvardintos prekės – kalendorių ruošiniai, tai yra spaudos ruošiniai kalendoriams. Sprendžiant iš pardavimo kainos – greičiausiai pakabinami trijų dalių“. Pagal tikrinimui pateiktus dokumentus už 2004–2006 m. nustatyta, kad Pareiškėjas įformino 70700 vnt. kalendorių įrišimo ir apdailos paslaugų, o būtent: 2004 m. – 3200 vnt., 2005 m. – 28900 vnt., 2006 m. – 38600 vnt. Po UAB „T1“ įformintų 15000 vnt. ir 73200 vnt. kalendorių ruošinių įsigijimo, iki 2006-12-31 Pareiškėjas įformino 7200 vnt. sieninių kalendorių pardavimus. Kadangi kalendorių ruošiniai buvo skirti sieninių 3 dalių, sudarančių iš viso 36 lapus, iš įsigytų ruošinių galėjo būti pagaminta 2450 vnt. kalendorių (15000 vnt. + 73200 vnt. : 36), arba beveik 3 kartus mažiau, nei įforminta (7200 : 2450).

Inspekcija sprendime daro išvadą, jog Šiaulių AVMI, įvertinusi patikrinimo metu pateiktų apskaitos dokumentų, sutarčių su klientais duomenis, bankų pateiktą ir surinktą priešpriešinę informaciją, padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjas 2007-01-01 negalėjo turėti kalendorių ruošinių likučių.

Inspekcija tvirtina, jog Pareiškėjas nepagrįstai teigia, kad patikrinimo metu nebuvo atsižvelgta į vieno ruošinio vieneto supjaustymą į ant jo atspausdintų lapų (lapelių) skaičių bei kalendorių sukomplektavimo ir įrišimo technologiją, nes, kaip matyti iš atliktų operatyvių patikrinimų ir jų metu užsakovų pateiktų galimai Pareiškėjo įrištų ir minėtoms įmonėms pateiktų sieninių kalendorių pavyzdžių, beveik visi pateikti kalendoriai turėjo po 12 ir 36 vartomų kalendorių lapus. Pažymi, jog nors Pareiškėjas ir teigia, kad iš ruošinių buvo pagaminti sieniniai kalendoriai, tačiau kokie, pats detalčiau nepaaiškina. Todėl įvertinusi užsakovų pateiktus kalendorių pavyzdžius bei UAB „T1“ pateiktą informaciją, Šiaulių AVMI Akte padarė pagrįstą išvadą, kad Pareiškėjas negalėjo atlikti daugiau kalendorių įrišimo ir apdailos paslaugų, nei buvo apskaičiuota ankstesnio patikrinimo metu (didesnė tikimybė, kad kalendorių įrišta mažiau).

Sprendime nurodoma, jog pakartotinio patikrinimo metu vietos mokesčių administratorius taip pat įvertino Pareiškėjo FNTT apžiūrai pateiktas dvi dėžes su kalendoriais (Pareiškėjas tuo deklaravo reklaminių kalendorių gamavimo faktą). Atsižvelgęs į surinktą priešpriešinę informaciją nustatė, kad dalis FNTT apžiūrai pateiktų kalendorių, už kurių pardavimą pajamos nebuvo užfiksuotos apskaitoje, tiesiogiai nėra susiję su patikrinimo dalyku. Šiaulių AVMI nuomone, Pareiškėjas galėjo pagaminti reklaminius kalendorius iš, jo teigimu, gautų brokuotų kalendorių ruošinių ir dalį jų realizuoti susijusių įmonių vardu. FNTT Apžiūros protokole nurodyta, kad pateikti kalendoriai su pavadinimais UAB „I4“ ir UAB „I3“ skirti 2007–2009 ir 2011 m. Pagal Pareiškėjo įformintas PVM sąskaitas faktūras pirmasis 3600 vnt. kalendorių pardavimas UAB „I3“ įformintas tik 2011-10-12 (iš viso per 2011-10-12–2011-12-

15 laikotarpį UAB „I3“ įformintas 27900 vnt. kalendorių pardavimas už 217546 Lt), t.y. pagal logiką kalendoriai turėtų būti skirti 2012 m., tačiau tokių kalendorių apžiūrai pateiktose dėžėse nebuvo.

Pažymima, jog Pareiškėjo įsigytas verslo liudijimas knygų įrišimui, apdailai suteikė teisę, kuria Pareiškėjas galimai pasinaudojo, įformindamas brošiūrų ir atviručių, lankstymą, brošiūravimą, klijuotinį sutvirtinimą (vėliavėlės ir pan.), reklaminių kalendorių įrišimą ir apdailinimą, atliekant sulankstymą, atspaudimą, skylių grėžimą, skylių pramušimą, laiškų sulankstymą ir sudėjimą į vokus ir kitas paslaugas. Vertinant kitų Pareiškėjo įformintų ir galimai vykdytų veiklų, o būtent, fotografavimo, laikraščių ir ne periodinių spaudos leidinių platinimo paslaugų mastą, pakankamai sudėtinga suprasti, kaip tuo pačiu metu Pareiškėjas galėjo sėdėti viename kabinete ir būti kaip patariamasis asmuo UAB „I4“ reklamos teikimo klausimais (taip paaiškinime nurodė buvusi UAB „I4“ Reklamos skyriaus vadovė) ir vykdyti aukščiau nurodytas veiklas.

Atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas visą mokesčio ginčo laikotarpį nesiekė paaiškinti ir nepateikė savojo kalendorių ruošinių įsigijimo ir iš jų galimai pagamintų kalendorių apskaičiavimo. 2013-03-12 paaiškinime Pareiškėjas nurodė tik bendrus kalendorių ruošinių ir galimai pagamintų kalendorių skaičius, paaiškino, kad gaudavo ir brokuotos spaudos, iš kurios neva gamino kalendorius, nurodė, kad turėjo 2002–2004 m. įsigyto popieriaus iš bankrutuojančių įmonių, dalį popieriaus atsargų tebeturi, tačiau konkrečių skaičiavimų ir duomenų, remiantis kuriais būtų galima atkurti kalendorių ruošinių įsigijimo ir iš jų galimai pagamintų kalendorių pagal jų rūšis bei formatą kiekių apskaičiavimus (sieniniai, staliniai, kalendorių lapų skaičius ir kiti teisingumo atstatymui reikalingi duomenys), nepateikė.

Inspekcijos nuomone, vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu surinko pakankamai informacijos, leidžiančios daryti išvadą, jog Pareiškėjo įformintas kalendorių kiekio pagaminimas yra nerealus ir nepagrįstas neginčijamais įrodymais. Remiantis AB spaustuvės „T3“ išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis ir užsakymų vadybininkės G. M. paaiškinimu nustatyta, kiek pagal įsigytų kalendorių ruošinių kiekius Pareiškėjas galėjo įrišti kalendorių komplektų ir apskaičiuota, kad įrišimui kalendorių įsigyta/pardavimų įforminta: 2007 m. – 5192 vnt./22200 vnt., 2008 m. – 5122 vnt./14350 vnt., 2009 m. – 1801 vnt./10290 vnt., 2010 m. – 629 vnt./21400 vnt., 2011 m. – 3552 vnt./49400 vnt., t.y. galimai įvykusių sandorių suma – 301793,01 Lt, o įformintų, tačiau realiai nevykusių sandorių sumą sudaro 1329478,99 Lt (Akto 19 priedas) arba per 2007 m. – 384035,24 Lt, per 2008 m. – 157365,45 Lt, per 2009 m. – 178782,90 Lt, per 2010 m. – 197485,80 Lt, per 2011 m. – 411809,60 Lt.

Inspekcijos tvirtinimu, mokesstinėje byloje surinkti įrodymai iš esmės patvirtina išvadą, jog Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuodamas GPM, t.y. į šio mokesčio deklaraciją įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis. Vadovaudamasi MAĮ 10 ir 70 straipsnių nuostatomis bei Taisyklėmis, Šiaulių AVMI pagrįstai neatsižvelgė į formaliai sudarytus sandorius ir, vadovaudamasi GPMĮ 5 ir 25 straipsnių nuostatomis, minėtas 1329478,99 Lt pajamas, kurias traktavo kaip kitas, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusias ir ne individualios veiklos pajamas, pagrįstai apmokestino standartiniu pajamų mokesčio tarifu.

Dėl GPM, apskaičiuoto GPMĮ nustatyta tvarka sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas 2007–2008 m. buvo įsigijęs verslo liudijimus **periodinių spaudos leidinių platinimui** (įeina į EVRK klases 22.12, 22.13), kurie nesuteikė teisės platinti ne periodinių spaudos leidinių, t. y. laiškų, lapelių, bukletų, kalendorių, informacinių laikraščių ir kt., tačiau Pareiškėjas įformintose PVM sąskaitose faktūrose nurodė minėtų verslo liudijimų numerius.

Sprendime teigiama, jog mokesčių administratorius nustatė, kad ne periodinių spaudos leidinių platinimo paslaugų įvairiems juridiniams asmenims Pareiškėjas įformino: 2007 m. – už 99200 Lt (t.sk. UAB „I4“ už 86100 Lt, UAB „A1“ – už 13100 Lt), 2008 m. – už 115274 Lt (t.sk. UAB „I4“ – už 29700 Lt, UAB „Splus“ (buvęs pavadinimas UAB „T2“) – už 41400 Lt, UAB „I2i“ – už 27120 Lt, UAB „A1“ – už 9800 Lt, UAB „P2“ – už 7254 Lt), todėl nuo gautų pajamų iš veiklos, kuriai verslo liudijimai nebuvo nustatyti ir kurios traktuotinos kaip individualios veiklos pajamos, vadovaujantis GPMĮ 10 straipsnio nuostatomis, GPM turėjo būti apskaičiuotas ir sumokėtas į biudžetą.

Taip pat nurodoma, jog mokesčių administratorius taip pat nustatė, kad UAB „A1“ įformintose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas laikraščių platinimas, tačiau pagal su UAB „I4“ 2007-06-26 pasirašytoje bendradarbiavimo sutartyje Nr. 07/AP ir 2 atliktų darbų priėmimo aktuose nurodytus duomenis buvo pagaminti informaciniai laikraščiai, kuriuose patalpinta informacija renovacijos ar statybos klausimais ir kurie nepriskiriami periodiniams spaudos leidiniams. UAB „I2“ ir UAB „S“ dėl

Pareiškėjui išmokėtų sumų pateikė patikslintas „Metines A klasės išmokų, nuo jų išskaičiuoto ir sumokėto pajamų mokesčio deklaracijas“ (FR0573), kuriose papildomai deklaravo ir sumokėjo 12718,80 Lt GPM, todėl Šiaulių AVMI Pareiškėjui tenkančią GPM prievolę šia suma sumažino.

Atsakydama į Pareiškėjo skundo argumentą, kad nei viename nuo 2002 iki 2008 m. pabaigos galiojusiame teisės akte arba išaiškiniame nebuvo nurodyta, kad pagal EVRK klases 22.12, 22.13 įsigijus verslo liudijimą, negalima atlikti reklaminių laikraščių, skrajučių ar bukletų platinimo, Inspekcija sprendime pažymi, jog iš mokestiniam ginčui pateiktos medžiagos (pagal PVM sąskaitas faktūras) nustatyta, kad Pareiškėjas, nurodydamas turėtus verslo liudijimus periodinių spaudos leidinių platinimui, gavo pajamų už šias veiklas: laiškų platinimas ir informacijos patikslinimas, kainynų, lapelių, bukletų, TV akcijos A4 formato lapų, vėliavėlių platinimas, bukletų bigavimas, bukletų lankstymas, kalendorių platinimas. Akivaizdu, kad Pareiškėjas platinė spausdintą reklaminių informacinių medžiagą, kuri laikytina neperiodinės spaudos leidiniais. Periodinis spaudos leidinys, Inspekcijos tvirtinimu, yra suprantamas kaip reguliariai leidžiamas tuo pačiu pavadinimu, vis naujo turinio, vienodai apipavidalintas, paprastai vienodo formato ir apimties, numeruotas bei datuotas leidinys; tai laikraštis (dienraštis, savaitraštis), žurnalas, biuletėnis. Neperiodinė spauda – visos kitos įvairiausios nereguliariai leidžiamos visuomenės informavimo priemonės, įvairių pavadinimų, apimties ir formato, skirtingai įforminti leidiniai, tai gali būti knyga, brošiūra, rinkinys, lankstinukas, albumas ir pan. Atsižvelgus į tai sprendime daroma išvada, kad Pareiškėjo turėti verslo liudijimai „Periodinių spaudos leidinių platinimas“ nesuteikė teisės platinti ne periodinių spaudos leidinių, t.y. laiškų, lapelių, bukletų, kalendorių, informacinių laikraščių ir kitų ne periodinių spaudos leidinių, todėl Šiaulių AVMI sprendimas šioje dalyje yra tvirtintinas.

Dėl PSD įmokų sprendime nurodoma, jog Pareiškėjas 2009 m. gavo 293321 Lt kitų, ne su fotografavimo ir kalendorių įrišimo veikla, kurioms buvo įsigyti verslo liudijimai, ir su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių ne individualios veiklos pajamų, kurios, vadovaujantis GPMĮ 17 straipsniu, nepriskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Nuo šių pajamų Pareiškėjas neišskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo PSD įmokų, tuo pažeisdamas 1996-05-21 Lietuvos Respublikos Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (2008-12-22 įstatymo Nr. XI-98 redakcija, galiojusi nuo 2009-01-01 iki 2009-12-31, Žin., 1996, Nr. 55-1287; 2008, Nr. 149-6022) 17 str. 8 dalies nuostatą. Pakartotinio patikrinimo metu, užpildžiusi Pareiškėjo metinę pajamų mokesčio deklaraciją už 2009 m., Šiaulių AVMI pagrįstai apskaičiavo 17599 Lt mokėtinų PSD įmokų.

Apibendrinusi mokestinio ginčo medžiagą Inspekcija sprendime daro išvadą, kad Šiaulių AVMI, teisingai pritaikiusi GPMĮ, MAĮ, Sveikatos draudimo įstatymo bei kitas teisės aktų nuostatas, pagrįstai Pareiškėjui papildomai apskaičiavo ir nurodė į biudžetą sumokėti 388322 Lt GPM, 17599 Lt PSD įmokų sumas bei su jomis susijusius 200810,78 Lt GPM delspinigius, 7185,67 Lt PSD įmokų delspinigius bei skirtas 38832 Lt GPM baudą ir 1760 Lt PSD įmokų baudą.

Pareiškėjas 2014-07-29 skunde pateikia argumentus dėl, jo nuomone, Šiaulių AVMI specialistės, atlikusios mokestinį patikrinimą, padarytų procedūrinių pažeidimų. Nurodo, jog Šiaulių AVMI 2013-08-19 pavedimu tikrinti Nr. 35-50 pradėjo Pareiškėjo pakartotinį mokestinį patikrinimą, tačiau apie tai jo neinformavo, pranešimo apie numatomą atlikti pakartotinį patikrinimą nepateikė, jokiais priemonėmis su pavedimu nesupažindino. Patikrinimo metu apie atliekamus veiksmus, taip pat apie patikrinimo pabaigą Pareiškėjas teigia nieko nežinojęs ir neturėjęs galimybės žinoti, nes mokesčių administratorius apie tai neteikė jokios informacijos. Akivaizdžius Šiaulių AVMI patikrinimą atlikusios specialistės procedūrinius pažeidimus, Pareiškėjo teigimu, pripažino ir Inspekcija 2014-06-30 sprendimu Nr. 68-128 atnaujindamas skundo dėl Šiaulių AVMI 2014-02-13 sprendimo padavimo terminą. Pareiškėjo tvirtinimu, specialistė, atlikdama mokestinius patikrinimus, nesivadovavo MAĮ 8 str. 3 dalimi bei pažeidė MAĮ 32 str. 1 d. 2 ir 3 punktus. Tuo mokesčių administratorius apribojo Pareiškėjo teisę dalyvauti mokestiniame patikrinime bei susipažinti su mokestinio patikrinimo rezultatais, atėmė teisę ginčyti mokesčių administratoriaus veiksmus. Visų ankstesnių atliekamų mokestinio tyrimo, patikrinimo metu Pareiškėjas teigia geranoriškai bendradarbiavęs su mokesčių administratoriumi ir sąžiningai vykdęs savo kaip mokesčių mokėtojo pareigas.

Skunde nurodoma, jog Šiaulių AVMI, 2008-12-03 atlikusi Pareiškėjo mokestinį GPM tyrimą (pranešimas Nr. MT1-649) už 2006–2007 m., neatitikimų bei prieštaravimų nenustatė. Mokestinio tyrimo metu buvo vertinama ta pati Pareiškėjo vykdoma veikla pagal verslo liudijimus (periodinių

spaudos leidinių platinimas, įeina į EVRK klases 22.12, 22.13; fotografavimo veikla, įeina į EVRK klasę 74.81; knygų įrišimas, apdaila, įeina į EVRK klasę 22.23), kuri buvo vertinama ir pirmojo mokestinio patikrinimo (2012-07-20 aktas Nr. 35-29) bei vėlesnių patikrinimų metu. Mokestinio tyrimo metu (2008-12-03) buvo nustatyta, kad vykdomos veiklos pagal verslo liudijimus yra teisėtos ir realios. Remiantis mokestinio tyrimo išvada, Pareiškėjas veiklas pagal verslo liudijimus vykdė toliau tomis pačiomis sąlygomis. Pareiškėjo supratimu, tie patys sandoriai (2007 m.) ar veiklos vykdymo aplinkybės, nors ir skirtingų mokesčių administratoriaus specialistų, turėtų būti vertinami vienodai. Vykdydamas savarankiškas ekonomines veiklas pagal verslo liudijimus, Pareiškėjas visas paslaugas atliko pats, savo įsigytais techniniais priemonėmis bei medžiagomis, savo patalpose, visą riziką prisiėmė pats. Niekas nevykdė veiklos kontrolės, visus su veikla susijusius klausimus sprendė pats Pareiškėjas. Šių aplinkybių, jo teigimu, pirmo ir pakartotinio mokestinių patikrinimų metu mokesčių administratorius nevertino.

Nurodoma, jog Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratorių pateiktomis išvadomis, kad jis 2007–2011 m. iš viso gavo 1864929,99 Lt pajamų, kurios nėra iš vykdomų individualių veiklų pagal verslo liudijimus. Centrinis mokesčių administratorius teigia, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas įformino paslaugų teikimo sandorius tik su juridiniais asmenimis bei, kad sandoriai įforminti tik fiktyviai. Pareiškėjas nurodo, kad jo pateikti dokumentai (sutartys su įmonėmis, PVM sąskaitos faktūros, mokėjimo dokumentai, darbų atlikimo pavyzdžiai), papildomai Šiaulių AVMI surinkti dokumentai (įmonių operatyvūs patikrinimai) rodo, kad įmonių sandoriai su Pareiškėju realiai vyko kaip su fiziniu asmeniu, dirbančiu pagal verslo liudijimus. Pareiškėjui nebuvo svarbios pelno siekiančių ūkio subjektų ekonominės padėtys. Jam buvo svarbu, kaip jis dirba ir kaip užsidirba kaip asmuo, vykdamas veiklą pagal verslo liudijimus. Pareiškėjas nurodo vykdęs šias veiklas pagal verslo liudijimus:

1) 2007–2011 m. knygų įrišimo, apdailos veiklą (įeina į EVRK klasę 22.23) – įvairiems juridiniams asmenims atliko atitinkamų kalendorių įrišimo ir apdailos teikimo paslaugas.

2) 2007–2011 m. fotografavimo veiklą (įeina į EVRK klases 74.81, 74.20,) – Pareiškėjas nurodo atlikęs fotografavimo paslaugas įmonėms, kurių veikla nėra susijusi su fotografavimo veikla.

3) 2007–2008 m. periodinių spaudos leidinių platinimo veiklą (įeina į EVRK klases 22.12, 22.13) – pagal sudarytas sutartis su įmonėmis platino laikraščius (bukletus, laiškus), atliko bukletų bigavimą ir lankstymą.

4) 2011 m. suaugusiųjų kvalifikacijos tobulinimo veiklą (įeina į EVRK klasę 85.51, 85/52, 85.59) – Pareiškėjas vedė seminarus įvairioms įmonėms, tai pat ir UAB „I3“.

Skunde pažymima, kad laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2011-12-31 Pareiškėjo turėtuose verslo liudijimuose nurodytos veiklos rūšys buvo pažymėtos žymomis „x“ ir tuo metu suteikė jam teisę teikti paslaugas įmonėms, kurių veikla nėra ta pati, kaip nurodyta verslo liudijimuose. Ši aplinkybė grindžiama Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 nutarimo Nr. 1797 „Dėl verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių“ 2.3.2 punktu. Patikrinimo aktuose ir sprendimuose nurodyta, kad Šiaulių AVMI nustatė, jog UAB „I4“ ir UAB „I3“ veiklos rūšys buvo: informacijos teikimas ir reklama. Tai rodo, kad Pareiškėjo verslo liudijimai suteikė teisę teikti savo gamybos prekes įmonėms, kurių veikla nėra ta pati, tuo pačiu ir UAB „I4“ bei „I3“. Pareiškėjo teigimu, jo vykdomos veiklos pagal verslo liudijimus buvo savarankiškos, jis pats sprendė su veikla susijusius klausimus, dengė veiklos vykdymo išlaidas, užtikrino, kad faktiškai vykdomos veiklos neišeitų už individualios veiklos, apmokestintos nustatytu fiksuotu pajamų mokesčiu ir įrašytos verslo liudijime, ribų.

Nurodoma, jog UAB „I4“ 2011-05-31 pagal akcijų pardavimo sutartį buvo parduota UAB „K1“, kuriai atstovavo G. Z. ir kuris niekada nedirbo UAB „I4“ bei neturėjo jokių ryšių su šia bendrove. UAB „I4“ buvo nuspręsta parduoti dėl pablogėjusios R. B. sveikatos, kuri serga onkologine liga.

Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su mokesčių administratoriaus teiginiu, kad iš FNTT apžiūrai pateiktų kalendorių su įmonių pavadinimais, iš kurių gautos pajamos jo vedamoje apskaitoje buvo neįtrauktos, buvo neįvertintos 2012-07-20 patikrinimo Nr. 35-29 metu (žr. 2 Akto 1 lapą). Pažymi, kad Pareiškėjo vedamame 2007–2011 m. apskaitos registre yra apskaitytos ir užregistruotos visos gaunamos pajamos. 2 Akte (3 lapas) patvirtinta, kad iš veiklos pagal verslo liudijimus gautos pajamos yra deklaruotos Metinėse pajamų mokesčio deklaracijose ir atitinka Pareiškėjo išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas sandorių sumas. Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratorių išvada, kad raštiškų užsakymų fotografavimui nebuvimas reiškia, kad fotografavimo paslaugos pagal verslo liudijimus neatliktos. Nei vienas teisės aktas nenurodo, kad užsakymai privalo būti raštiški. Pagal verslo liudijimus buvo vykdomos teisiškai pagrįstos veiklos be raštiškų užsakymų. Šiaulių AVMI melagingai

teigia, kad Pareiškėjas neteikė prašomos informacijos dėl atliktų fotografavimo darbų ir kalendorių, nes šių dokumentų negalėjo pateikti vien dėl to, kad visi daiktiniai darbo įrodymai bei su vykdoma veikla susiję dokumentai buvo pateikti FNTT. Pareiškėjas teigia, kad atliekant pirmąjį mokestinį patikrinimą pagal mokesčių administratoriaus reikalavimus buvo pateikti visi su vykdyta veikla susiję dokumentai: apskaitos žurnalai, PVM sąskaitos faktūros, CD laikmenos, kuriuose įrašyti fotoaparatu užfiksuoti vaizdai, foto juostos, sutartys, individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatorius, kasos bei banko dokumentai. Tačiau dėl nesuprantamų priežasčių mokesčių administratorius nenorėjo gilintis į pateiktų dokumentų ir elektroninių laikmenų turinių visumą.

Skunde nurodoma, jog pagal Šiaulių AVMI pateiktą informaciją FNTT 2012-10-02 buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas byloje Nr. 06-1-03052-12 dėl su Pareiškėju ir jo sutuoktine R. B. susijusių įmonių UAB „I4“ ir UAB „I3“ veiklos pagal požymius nusikalstamos veiklos, numatytos Baudžiamojo kodekso 222 str. 1 dalyje, tačiau tyrimas buvo nutrauktas.

Teigiama, jog esant laikiniams UAB „I3“ finansiniams sunkumams, buvo priimtas sprendimas parduoti UAB „I3“ priklausantį butą Šiauliuose. Butą už 200000 Lt (pagal tuo metu buvusią rinkos kainą) 2013-01-29 nupirko UAB „R2“. Už parduotą butą gauta suma kreditoriams buvo paskirstyta sekančiai: 140000 Lt buvo gražinta AB Šiaulių bankui (iš AB Šiaulių banko paimto UAB „I3“ kredito padengimas), likusi dalis – 60000 Lt buvo panaudota atsiskaitymui su kreditoriais. Nepaaiškinama aplinkybė, kodėl 2013-05-10 patikrinimo akte UAB „I3“ ir UAB „I4“ vardu susidariusios skolos priskiriamos Pareiškėjui, kaip asmeninės. Kas ir ką pardavė, kas už ką nesumokėjo, Pareiškėjas teigia nežinantis, nes už UAB „I4“ skolą jis nėra atsakingas. UAB „I4“ buvo parduota kaip įmonė, neturėjusi skolų. Skunde nurodoma, kad Akte teigiama, jog Pareiškėjas grynaisiais pinigais gražino UAB „I4“ 76750 Lt ir, kad bendrovės skola jam sudarė 308490 Lt. Į UAB „I4“ kasą Pareiškėjas teigia gražinęs 76750 Lt, nes, UAB „I4“ apskaitos duomenims, jam buvo sumokėtas didesnis avansas, nei vėliau atlikta darbų. Tai rodo, kad įmonė buvo parduota be skolų ir pardavimo momentu UAB „I4“ nebuvo skolinga nei Pareiškėjui, nei kitiems asmenims.

Pareiškėjas nesutinka su teiginiu, kad UAB „I3“ buvo skolinga AB spaustuvei „T3“. Tuo metu Pareiškėjas buvo UAB „I3“ vadovas (vadovavo sutuoktinės ligos metu) ir buvo įsigilinęs į finansinę padėtį bei vykdomą UAB „I3“ veiklą, todėl gali teigti, kad UAB „I3“ niekada nebuvo skolinga AB spaustuvei „T3“ ir sandorių iki 2011-05-01 neturėjo. Jis, kaip fizinis asmuo, taip pat nėra skolingas AB spaustuvei „T3“. Pareiškėjui neaiški mokesčių administratoriaus pozicija, kai mokesčių administratorius (nebūdamas ginčo šalimi) dalyvauja UAB „I4“ ir AB spaustuvės „T3“ civiliniame ginče dėl tarp minėtų įmonių susidariusių finansinių mokėjimų.

Pareiškėjas teigia, jog Akte nurodyta, kad buvo atliktas jo pagamintų kalendorių, lankstinukų ir kitų gaminių kokybės eksperto įvertinimas ir konstatuota, kad iš A. J. įmonės „D1“ įsigyto „...popieriaus gaminių negalėjo būti įrišinėjami reprezentatyvią išvaizdą turintys kalendoriai“, nors prieš tai ir po to aprašyta, kad iš to popieriaus buvo pagaminti ir įrišti įvairūs gaminiai, jie realizuoti ir už juos užsakovai atsiskaitė. Mokesčių administratoriaus specialistė, atlikusi minėtų gaminių kokybės ir kiekybės bei gamybos technologijos atlikimo vertinimus, neteisėtai viršijo jai suteiktus įgaliojimus.

Akte teigiama, kad „mokesčių mokėtojas galėjo tapti samdomu darbuotoju sutuoktinės įmonėse, patiriant tik su darbo santykiais susijusias išlaidas ir tuo būtų pagrįsta veiklą vykdančių ir pelno siekiančių subjektų ekonominė prasmė“. Pareiškėjo nuomone, nepaaiškinamas dalykas, kad mokesčių administratorius nusprendžia, kaip reikia vykdyti veiklas, kas, kur galimai gali ar galėjo būti įdarbinti, kokias išlaidas kas galėjo patirti, kam, kas, kiek ir už ką turi ar turėjo mokėti. Pareiškėjo teigimu, viso patikrinimo metu jautėsi Šiaulių AVMI specialistės daromas neetiškas spaudimas ne tik Pareiškėjo, bet ir kitų apklausiamų fizinių asmenų bei įmonių vadovų ir darbuotojų atžvilgiu. Patikrinimo metu pateikiami faktai buvo fiksuojami tik mokesčių administratoriui tinkama linkme. Paaiškinimą rašiusi I. K. tikino ir raštiškai patvirtino, kad „...paaiškinimas buvo parašytas man labai išsigandus ir sumišus (buvau streso būsenoje, nes tokioje įstaigoje buvau pirmą kartą bei pagal užduodamų klausimų turinį jaučiausi kaip pas tardytoją) ir nelabai suprantant užduodamų klausimų esmę, atsakymus į beveik visus klausimus parašiau minėtai specialistei diktuojuant...“ (pirmo patikrinimo pastabų pateikimo metu buvo pridėta 2012-08-17 I. K. paaiškinimo kopija).

Pareiškėjas teigia atsidūręs analogiškoje situacijoje, kai patikrinimą atliekanti specialistė žodžiu įvardijo mokėtiną apie 300 Lt GPM sumą už spaudos platinimą pagal verslo liudijimą, už tai, kad kažkurioje sąskaitoje nurodytas neteisingas paslaugos pavadinimas. Paaiškinimą Pareiškėjas teigia

parašęs diktuojant (pirmo patikrinimo akto 25 priedas) ir jame žodžiu įsipareigojo nurodytą numatomą sumą (suma paaiškiniame nenurodyta) sumokėti į valstybės biudžetą. Tik gavęs ir perskaitęs pirmąjį patikrinimo aktą Pareiškėjas suprato, kokių tikslu specialistė prašė parašyti minėtą paaiškinimą. Patikrinimo akte buvo apskaičiuota 313148 Lt suma, nuo kurios turėjo būti sumokėtas GPM, kurį paaiškiniame prieš tai dar nieko nežinant Pareiškėjas įsipareigojo sumokėti.

Dėl 2007–2011 m. vykdytos **fotografavimo veiklos** skunde nurodoma, jog Pareiškėjas pagal verslo liudijimus atliko fotografavimo paslaugas įmonėms, kurių veikla nėra susijusi su fotografavimu. Dirbo savarankiškai, iš savo medžiagų, su savo darbo įrankiais, dažniausiai savo patalpose (adresu: V. K. g. 24-16, K., gyvenamojo daugiabučio nuosavame rūsyje), kai kada klientai nurodydavo, kokių adresu atvykti fotografuoti, visą riziką prisiėmė pats, niekas nevykdė veiklos kontrolės, visus su veikla susijusius klausimus sprendė pats, niekas nenustatė darbo laiko ir funkcijų, darbo drausmės, atostogų.

Pareiškėjas nurodo, kad UAB „I4“ pagrindinė vykdoma veikla buvo reklama, o UAB „I3“ – informacijos teikimas trumpuoju telefonu 1616. Fotografavimo paslaugų veikla dalinai buvo vykdoma per minėtas įmones, nes kai kurie juridiniai asmenys nenorėjo samdyti verslo liudijimą turinčio asmens. Pareiškėjas teigia, kad mokesčių administratorius neįsigilino į daromos reklamos sudėtį. Bendrovės dizaineris darydavo užsakytos reklamos maketą, kuriame naudodavo fonuotraumą, kurias buvo sukūręs samdytas fotografas, dirbantis pagal verslo liudijimą. Fotografija reklamoje užima itin svarbią poziciją. Kartais viena gera nuotrauka yra iškalbingesnė ir efektyvesnė už tūkstančius žodžių. Mokesčių administratorius, neatlikęs UAB „I4“ veiklos vertinimo, neįvertinęs reklamos kūrimo technologijos, savo nuožiūra priėmė sprendimą, kad fotografavimo paslaugos bendrovėje nebuvo atliktos.

Pareiškėjas nesutinka su Akto išvada, kad užsakymų fotografavimui nėra ir todėl sutartys yra tik formalios. Sutartys yra teisėtos ir realios, o užsakymai buvo žodiniai ir žodinių užsakymų Pareiškėjas pateikti negalėjęs. Taip pat nesutinka su centrinio mokesčių administratoriaus išvada, kad įformindamas sandorius įmonėms Pareiškėjas sukūrė sąlygas mokesčių įstatymui apeiti, t. y. sumažinti įmonių apmokestinamąjį pelną bei, kad vykdomi sandoriai prieštarauja CK 1.5 straipsnyje įtvirtintam sąžiningumo principui, kad sandoriais buvo siekiama mokestinės naudos, todėl Šiaulių AVMI šiuo atveju nepagrįstai vadovavosi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis. Pareiškėjas nurodo nesutinkantis, kad 2012-03-29, 2013-03-05 ir 2013-03-06 paaiškinimuose jis nurodė prieštaringą informaciją bei, kad nevykdė mokesčių administratoriaus nurodymo ir neteikė papildomų duomenų, dokumentų ir informacijos, galinčios patvirtinti realų paslaugų suteikimą įmonėms. Pareiškėjo vykdyta fotografavimo veikla yra teisėta, reali ir visos gautos pajamos iš šios veiklos pagal verslo liudijimus deklaruotos tinkamai ir pagrįstai.

Dėl 2007–2008 m. vykdytos **periodinių spaudos leidinių platinimo veiklos** skunde nurodoma, jog Pareiškėjas buvo sudaręs sutartis su UAB „G4“, UAB „I2“, UAB „R1“, UAB „T2“, pagal kurias platino laikraščius (bukletus, laiškus), atliko bukletų bigavimą ir lankstymą. Visi užsakovai atsiskaitė banko pavedimais pilnai. Mokesčių administratorius jokiais įrodymais nepagrindė, kad Pareiškėjas nevykdė laikraščių platinimo paslaugų, nes patikrinimo akte yra užfiksuoti konkretūs faktai, kada ir kaip įvyko paslaugų sandoriai (yra išrašytos ir apmokėtos įmonių PVM sąskaitos faktūros) bei buvo sumokami visi su sandoriais susiję mokesčiai. Pareiškėjas teigia nesantis atsakingas už tai, kad užsakovai (išskyrus UAB „I2“) negalėjo paaiškinti su laikraščių platinimu susijusių aplinkybių, nes tai vyko prieš keletą metų, kad užsakovai tikslino deklaracijas, kad nepateikė laikraščių įgijimo bei perdavimo platinimui patvirtinančių dokumentų. Sutartys buvo sudarytos, PVM sąskaitos faktūros išrašytos bei apskaitytos Pareiškėjo ir užsakovų buhalterinėje apskaitoje, pinigai už atliktas paslaugas sumokėti per banką.

Pareiškėjo supratimu, ginčo dalykas yra ne tai, ar buvo vykdoma ši veikla, ar ne, bet, ar įgytas verslo liudijimas suteikė teisę platinėti minėtus laikraščius (bukletus, laiškus). Skunde pažymima, kad nei viename nuo 2002 iki 2008 m. pabaigos galiojusiame teisės akte arba išaiškiniame nebuvo nurodyta, kad pagal EVRK klases 22.12, 22.13 įsigijus verslo liudijimą negalima atlikti reklaminių laikraščių, skrajučių ar bukletų platinimo.

Dėl 2011 m. vykdytos **suaugusiųjų kvalifikacijos tobulinimo veiklos** skunde nurodoma, jog Pareiškėjas vedė seminarus įvairioms įmonėms, tai pat ir UAB „I3“. Jis nesidomėjo, ar UAB „I3“ dirbo pelningai, koks darbuotojams buvo mokamas atlyginimas, nes šioje įmonėje 2011 m. nedirbo ir jam nebuvo svarbūs įmonės finansiniai rodikliai. Pareiškėjui buvo svarbiausia pagal verslo liudijimą vykdoma veikla. Mokesčių administratorius pagal vieno iš dešimties tuo metu dirbusių UAB „I3“

darbuotojų paaiškinimą nustatė, kad Pareiškėjas UAB „I3“ nepravėdė mokymų. UAB „I3“ darbuotojai paaiškinimuose nurodė, kad seminaras tikrai vyko, tik specialistė negali apsispręsti, ar seminaras vyko, ar ne ir todėl priėmė šališką sprendimą, kad Pareiškėjas įformino seminaro paslaugų tiekimą UAB „I3“ už 14860 Lt realiai jų neatlikdamas. Aplinkybę, jog Pareiškėjas pagal verslo liudijimą vedė seminarus, Pareiškėjo nuomone, rodo Vilniaus AVMI atliktas operatyvus patikrinimas (žr. patikrinimo akto 11 priedą).

Pareiškėjas teigia pagal turimas žinias bei kompetenciją sudaręs mokymo planus, padalomąją medžiagą, t. y. dirbo savarankiškai, iš savo medžiagų, su savo darbo įrankiais, visą riziką prisiėmė pats, niekas nevykdė jo veiklos kontrolės. Pareiškėjo vykdyta veikla yra teisėta, reali ir visos gautos pajamos iš vykdytos suaugusiųjų kvalifikacijos tobulinimo veiklos, t.y. pagal verslo liudijimą, deklaruotos tinkamai ir pagrįstai. Pažymi, jog visi seminarai realiai buvo praveisti ir tai pagrindžia išrašyti įmonių, kurioms praveisti seminarus, dokumentai (PVM sąskaitos faktūros, sutartys ir kt.) bei mokesčių administratoriaus apklaustų klientų parodymai.

Dėl 2007–2011 m. vykdytos **knygų įrišimo, apdailos veiklos** skunde nurodoma, jog Pareiškėjas įvairiems juridiniams asmenims teikė kalendorių įrišimo ir apdailos paslaugas. Kalendorių ruošinius jis įsigijo iš AB spaustuvės „T3“ pagal PVM sąskaitas faktūras. Kalendorių ruošinių vieneto kainos svyruoja nuo 0,063 Lt iki 17,50 Lt. Pareiškėjo daromi kalendoriai yra individualūs, įvairių grafikų bei foto ir „fotošopinių“ elementų, skiriasi ir jų formatai (žr. patikrinimo akto 37–39 priedus). Tai rodo, kad kalendorių ruošinių kainos yra nurodytos skirtingiems formatams bei grafikos sudėtingumo elementams. Iš vieno ruošinio vieneto galima pagaminti nuo 2 iki 6 kalendorių komplektų (priklausomai nuo to, kokio formato ruošinys ir kiek ant 1 ruošinio vnt. būna atspausdinta kalendoriaus lapų bei koks kalendorius bus formuojamas – 12 mėn. ar 365 d.). Tai rodo, kad mokesčių administratorius nei pirminio, nei pakartotino patikrinimų metu, nesigilindamas į vieno ruošinio vieneto supjaustymą, į ant jo atspausdintų lapų (lapelių) skaičių bei kalendorių sukomplektavimo ir įrišimo technologiją, savo nuožiūra, nesivadovaudamas jokiais gaminių pagaminimo apskaičiavimo metodais, nustatė, kiek ir kokių kalendorių Pareiškėjas galėjo padaryti iš įsigytų ruošinių vienetai. Pareiškėjas mano, kad mokesčių administratorius netinkamai įvertino pagamintų kalendorių skaičiaus santykį pagal iš AB spaustuvės „T3“ įsigytų ruošinių skaičių.

Pareiškėjas nesutinku su išvada, jog jis negalėjęs turėti popieriaus likučių kalendorių gamybai. Kaip įrodymą mokesčių administratoriui Pareiškėjas pateikė 2004-12-20 A. J. įmonės „D1“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą DVA Nr. 0000014, kurioje nurodyta, kad įmonė pardavė Pareiškėjui 2200 (matmenys 70x100) lapus kartono ir 270 pakuočių rašomojo popieriaus kalendorių gamybai. Kartonas buvo naudojamas sieninių kalendorių įrišimo sutvirtinimui, o popierius – kalendorių gamybai. Mokesčių administratorius nustatė, kad A. J. įmonė „D1“ užsiėmė baldų gamyba ir prekyba internetu. Pareiškėjo teigimu, ji vykdė prekybinę ir spaustuvės veiklą ir jis popierių įsigijo būtent iš minėtos įmonės. Kartono lapai ir popierius buvo geros kokybės ir kaina buvo gera, todėl kartono lapų ir popieriaus Pareiškėjas įsigijo didelį kiekį, nes jau tada buvau numatęs vykdyti būtent tokią veiklą. Tuo metu Pareiškėjas bandė maketuoti knygas ir galiausiai, atsiradus kalendorių gamybos paklausai, pradėjo vykdyti jų gamybą.

Skunde nurodoma, jog pakartotino patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas ruošinių kalendorių gamybai 2006 m. 11–12 mėn. įsigijo iš UAB „T1“ pagal PVM sąskaitas faktūras: 2006-11-15 TAU Nr. 001545 – 15000 vnt. 2006-12-20 TAU Nr. 001637 – 73200 vnt. (akto 19 lapas). Kalendoriai buvo gaminami metams ir todėl nesuprantamas dalykas, kaip mokesčių administratorius nustatė, kad „Mokesčių mokėtojas galimai įrišo sieninius 3 dalių iš viso 36 lapų kalendorius“. Iš įgytų kalendorių ruošinių buvo rišami 1 dalies 12 lapų, 2 dalių 12 lapų ir 3 dalių 12 lapų (metiniai, o ne 3 metų) kalendoriai. Kalendorių formatai buvo įvairūs, todėl teigti, kad iš tų ruošinių galimai buvo įrišta 2450 vnt. kalendorių nėra pagrindo. Pareiškėjas teigia negalintis pasakyti, kam konkrečiai iš tų ruošinių buvo įrišti, bet ruošiniai tikrai buvo panaudoti įvairių kalendorių gamyboje (žr. patikrinimo akto 35 priedą). Kalendoriai buvo gaminami iš įvairaus popieriaus ir įvairių formatų (ir sieniniai (įvairūs), ir staliniai (didesni ir mažesni) ir visai mažučiai).

Mokesčių administratoriaus teigimu, „pranešime nurodytų duomenų, kad būtų galima atkurti kalendorių ruošinių likutį, Pareiškėjas neįvardijo ir iš jų galimai realiai pagamintų kalendorių pagal jų rūšis bei formatą kiekių apskaičiavimų nepateikė“ (žr. 26 puslapį). Atsižvelgdamas į tai mokesčių administratorius padarė išvadą, kad kalendorių ruošinių likučio 2007-01-01 negalėjo būti. Pareiškėjas su tuo nesutinka ir nurodo, jog 2013-03-12 paaiškinime dėl kalendorių gamybos (žr. akto 34 priedą) jis

paaiškines, kad kiekvienais metais kalendoriai buvo gaminami metų pabaigoje, pradėdant rugsėjo mėn. baigiant balandžio mėn., kai kada buvo gaminama ir kitais mėnesiais:

Pareiškėjas 2007 m. pagamino 19800 vnt. kalendorių, 16000 vnt. ruošinių. Dalis 2007 m. kalendorių ruošinių (4000 vnt.) buvo pagaminta 2006 m. pabaigoje. Pagal PVM sąskaitas faktūras nurodyta, kad pasigaminta ruošinių – 14559 vnt. Tai tik oficiali informacija, nes spausdinant bet kokią spaudą, visada yra atspausdinama didesnis kiekis, kuris yra nurašomas į broką. Pareiškėjas teigia visada paimdavęs visą spaudą, tame tarpe ir nubrokuotą, kurio būdavo apie 9–14 proc. Tokiu būdu atsirasdavo ruošinių kiekis, kuris niekur nebūdavo užfiksuotas ir šis kiekis taip pat buvo naudojamas kalendorių gamybai; Pareiškėjas 2008 m. pagamino 14350 vnt. kalendorių ir 22609 vnt. ruošinių (natūroje 2400 vnt.); 2009 m. – 10290 vnt. kalendorių, pagal PVM sąskaitas faktūras užfiksuota, kad ruošinių pasigamino 1801 vnt. (natūroje 2000 vnt.), dalis 2009 m. kalendorių ruošinių buvo pagaminta 2008 m. pabaigoje; 2010 m. pagamino 21400 kalendorių, pagal PVM sąskaitas faktūras užfiksuota, kad ruošinių pasigamino 3658 vnt. (natūroje 24000 vnt., nes spaudai panaudota dar 2002–2004 m. įgytas popierius iš bankrutuojančių spaustuvių); 2011 m. pagamino 44400 vnt. kalendorių, pagal PVM sąskaitas faktūras užfiksuota, kad ruošinių pasigamino 3552 vnt. (natūroje 50000 vnt.). Pareiškėjas teigia dar ir šiandien turintis popieriaus atsargų, iš kurių galėtų pagaminti 18000 vnt. kalendorių ruošinių, tačiau nuo 2012 m. pasikeitus įstatymams jis nebegalintis teikti paslaugų juridiniams asmenims.

Skunde nurodoma, jog tai, kad kalendoriai buvo gaminami ir parduodami pagal verslo liudijimus rodo Vilniaus AVMI atliktas operatyvus patikrinimas, kurio ataskaitoje teigiama, kad UAB „I3“ per 2007–2011 m. iš Pareiškėjo įsigijo 6680 vnt. įvairių rūšių ir įvairiomis kalbomis (lietuvių, latvių, estų) padarytų kalendorių už 121063,61 Lt. Pareiškėjas kalendorius pristatydavo savo transportu (žr. patikrinimo akto 11 priedą). Pareiškėjas teigia, jog pakartotino patikrinimo metu mokesčių administratorius vertino surinktą priešpriešinę informaciją, tačiau vertino ne realius faktus, vertinimo metu buvo remtasi vien tik galimybėmis, prielaidomis, abejonėmis, neįformintomis aplinkybėmis (akto 40–45 priedai). Mokesčių administratorius akte nurodo, kad Pareiškėjo vardu visose įmonėse nustatyti ūkinių operacijų užfiksavimo faktai, t.y. reklaminių kalendorių įsigijimo, apskaitymo, nurašymo, tačiau daro nepagrįstą išvadą, kad Pareiškėjo užsakovams įrašytų PVM sąskaitų faktūrų užfiksavimo faktai yra tik formalūs. Visa operatyvių patikrinimų metu surinkta informacija rodo, kad Pareiškėjas faktiškai kalendorius gamino kaip fizinis asmuo pagal verslo liudijimą, jie buvo įvairių dydžių, Pareiškėjas pats juos maketavo, derino jų dizainą su įmonėmis, pats juos ir atveždavo. Pareiškėjas nėra atsakingas už tai, kaip ir kokiais būdais pirkėjai įsigytas prekes ar paslaugas įveda į savo apskaitą, kokiuose registruose registruoja, nurašo ar nenurašo bei kokios ekonominės naudos siekia.

Pareiškėjas skunde tvirtina, jog jo vykdytos veiklos pagal verslo liudijimus yra teisėtos, realios ir visos gautos pajamos deklaruotos tinkamai ir pagrįstai. Nurodo nesutinkantis su patikrinimo akto išvada, kad gautos pajamos pripažįstamos kaip kitos gautos pajamos, su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusios ir ne individualios veiklos pajamoms. Todėl mokesčių administratorius nepagrįstai taikė MAĮ 10 straipsnio nuostatas. Mokesčių administratorius neįrodė, kad vykdydamas veiklas pagal verslo liudijimus Pareiškėjas teikė paslaugas toms įmonėms, kurių veikla yra ta pati ar analogiška, kokią vykdė susijusios įmonės UAB „I4“ ir UAB „I3“. Pareiškėjo tvirtinimu, mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo mokesčius pagal MAĮ 70 straipsnį, nes Pareiškėjas vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, bendravo su mokesčių administratoriumi, tvarkė apskaitą, saugojo apskaitos bei kitus dokumentus ir todėl mokesčių administratorius galėjo nustatyti mokesčių mokėtojo mokesťines prievoles įprastine tvarka.

Atsižvelgiant į aukščiau išdėstytą skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2014-06-30 sprendimą Nr. 68-128.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjo skundas atmestinas, ginčijamas Inspekcijos 2014-06-30 sprendimas Nr. 68-128 tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjui apskaičiuotų GPM bei PSD įmokų, su šiomis įmokomis susijusių baudų ir delspinigių pagrįstumo mokesčių administratoriui, vadovaujantis MAĮ 69 str. 1 dalies bei 70 str. 1 dalies nuostatomis konstatavus, kad Pareiškėjas 2007–2011 m. gavo 1864929,99 Lt kitų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, taip pat nustatė, jog Pareiškėjas 2007–2008 m. įsigijęs verslo liudijimus

periodinių spaudos leidinių platinimui, vykdė ne periodinių spaudos leidinių platinimo veiklą ir tokiu būdu gavo 214474 Lt pajamų.

Komisija, įvertinusi mokestinio ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcija objektyviai ir visapusiškai ištyrė Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu iš susijusių (UAB „I4“ ir UAB „I3“) bei kitų juridinių asmenų gautų pajamų gavimo aplinkybes, tinkamai įvertino byloje surinktų įrodymų, patvirtinančių, kad Pareiškėjas, įforminęs dalies paslaugų, o būtent: 2007–2011 m. fotografavimo paslaugų už 467391 Lt, kalendorių įrišimo už 1329478,99 Lt, 2007 m. laikraščių platinimo už 53200 Lt, 2011 m. seminarų pravedimo už 14860 Lt, pardavimus, realiai šių paslaugų neatliko ir gavo kitų ne su Pareiškėjo vykdytomis veiklomis, kurioms jis buvo įsigijęs verslo liudijimus, susijusių pajamų, taip pat 2007–2008 m. įsigijęs verslo liudijimus periodinių spaudos leidinių platinimui, vykdė ne periodinių spaudos leidinių platinimo veiklą ir tokiu būdu gavo 214474 Lt pajamų, visumą, teisingai taikė teisės normas, reglamentuojančias Pareiškėjo apmokestinimą, delspinigių apskaičiavimą ir baudų už padarytus pažeidimus skyrimą, todėl priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą. Inspekcijos išvados nagrinėjama mokestinio ginčo aspektais yra tinkamai ir išsamiai motyvuotos. Atsižvelgdama į tai, jog visos šiam mokestiniam ginčui aktualios aplinkybės ir teisinė argumentacija, susijusi su Pareiškėjo apmokestinimu, yra detalai aprašytos skundžiamame Inspekcijos sprendime (ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), Komisija, laikydama, kad nuodugnus šių aplinkybių atkartojimas šiuo konkrečiu atveju būtų akivaizdžiai perteklinis, pakartotinai jų nedetalizuoja ir nurodo plačiau pasisakysianti tik dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu argumentų. Pažymėtina, jog ginčo tarp šalių dėl paties pajamų gavimo fakto nekyla, ginčas yra kilęs dėl pajamų apibūdinimo (mokesčių administratoriaus tvirtinimu, Pareiškėjas gavo kitų su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, Pareiškėjas įrodinėja, kad visos jo pajamos yra gautos vykdant veiklą pagal įsigytus verslo liudijimus) ir, priklausomai nuo to, dėl jų apmokestinimo GPM bei PSD įmokomis. Taip pat pažymėtina, kad Pareiškėjas savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisės aktų nuostatų taikymo.

Pareiškėjas, nesutikdamas su ginčijamu Inspekcijos sprendimu, savo skunde ne sykį akcentuoja, jog jis mokesčių administratoriaus tikrintu laikotarpiu vykdė knygų įrišimo ir apdailos, fotografavimo, periodinių spaudos leidinių platinimo, suaugusiųjų kvalifikacijos tobulinimo veiklas pagal verslo liudijimus, Pareiškėjo vykdyta veikla buvo savarankiška, Pareiškėjas deklaravo visas iš šios veiklos gautas pajamas, sumokėjo nuo jų GPM ir PVM, ir šias aplinkybes patvirtina tiek Pareiškėjo pateikti dokumentai (sutartys su įmonėmis, PVM sąskaitos faktūros, mokėjimo dokumentai, darbų atlikimo pavyzdžiai), tiek Šiaulių AVMI papildomai surinkti dokumentai (įmonių operatyvūs patikrinimai). Pareiškėjas tvirtina nesutinkantis su mokesčių administratoriaus tvirtinimu, jog Pareiškėjo įforminti paslaugų teikimo sandoriai su juridiniais asmenimis buvo fiktyvūs ir sudaryti siekiant tik mokestinės naudos ir todėl, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai vadovavosi MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis.

Komisija, įvertinusi byloje surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą, sprendžia, jog Pareiškėjas, turėdamas galimybę rinktis, pasirinko jam ekonomine ir mokestine prasme palankesnę individualios veiklos vykdymo modelį, kada gyventojas iš individualios veiklos gautos pajamos, nepriklausomai nuo jų dydžio, yra apmokestinamos fiksuoto dydžio GPM (už įsigytus verslo liudijimus Pareiškėjas tikrintuoju laikotarpiu sumokėjo 4720 Lt GPM) ir tokiu būdu iš susijusių įmonių UAB „I4“ ir UAB „I3“ bei kitų juridinių asmenų gavo GPM neapmokestinamų pajamų (deklaravo iš viso gavęs 2713919,40 Lt). Be to, Pareiškėjas, gavęs pajamų už formaliai įformintas, tačiau realiai juridiniams asmenims neatliktas paslaugas, sudarė sąlygas šiems asmenims gauti mokestinės naudos – Pareiškėjui už neatliktas paslaugas išmokėtas sumas priskirti prie leidžiamų atskaitymų ir susimąžinti pelno mokesčio bazę (susijusios įmonės ginče aptariamu laikotarpiu deklaravo gavę 4306738 Lt pajamų, mokėtinas 412 Lt pelno mokestis apskaičiuotas tik už 2008 m., už kitus mokestinius laikotarpius deklaruotas 126568 Lt nuostolis). Taigi, nurodytosios aplinkybės buvo pakankamas pagrindas mokesčių administratoriui sprendžiant Pareiškėjo apmokestinimo klausimą vadovautis MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatomis. Akcentuotina aplinkybė, jog Pareiškėjas, tikrintuoju laikotarpiu deklaravęs iš veiklos pagal verslo liudijimus gavęs didžiules pajamas, 2012 metams (vietos mokesčių administratorius Pareiškėjo kontrolės procedūras pradėjo 2012-03-28 mokestiniu tyrimu) ir iki 2013-12-04 patikrinimo akto Nr. 35-50 surašymo, verslo liudijimų nebeįsigijo.

Mokestinio ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėjas, tikrintuoju laikotarpiu vykdęs fotografavimo veiklą pagal įsigytus verslo liudijimus (už kuriuos buvo sumokėjęs 2905 Lt GPM, akto 2 psl.), išrašė 860 PVM sąskaitų faktūrų susijusioms įmonėms UAB „I4“ bei UAB „I3“, kuriomis įformino fotografavimo paslaugų 2007 m. už 115780 Lt, 2008 m. už 101886 Lt, 2009 m. už 118080 Lt, 2010 m. už 74865 Lt ir 2011 m. už 71235 Lt pardavimą. Mokesčių administratorius, įvertinęs Pareiškėjo patikrinimų metu surinktų įrodymų ir jų pagrindu nustatytų faktinių aplinkybių visumą, konstatavo, jog Pareiškėjo fotografavimo paslaugos atstovaujant susijusias įmones galėjo sudaryti maksimaliai iki 3 % visų joms įformintų fotografavimo paslaugų pardavimų, tuo tarpu kita dalis paslaugų realiai nebuvo suteikta, buvo tik formaliai pasirašytos paslaugų teikimo sutartys bei išrašytos PVM sąskaitos faktūros. Tokiu būdu Pareiškėjas iš susijusių įmonių UAB „I4“ bei UAB „I3“ 2007–2011 m. gavo kitų su darbo santykiais nesusijusių bei ne individualios veiklos (kuriai Pareiškėjas buvo įsigijęs verslo liudijimą) pajamų, kurias mokesčių administratorius apmokestino standartiniu GPM tarifu. Kaip jau minėta, mokesčių administratoriaus išvados ir šioje mokestinio ginčo dalyje yra pagrįstos išsamia bei visapusiška byloje surinktų įrodymų analize, motyvuotos, tuo tarpu Pareiškėjo pateikti dokumentai (sutartys su įmonėmis, PVM sąskaitos faktūros, mokėjimų dokumentai, darbų atlikimo pavyzdžiai), jo nuomone, pagrindžiantys paslaugų suteikimo realumą, Komisijos vertinimu, šios aplinkybės nepatvirtina. Visų pirma, atkreiptinas dėmesys į tai, jog byloje pateiktos Pareiškėjo su UAB „I4“ bei UAB „I3“ pasirašytos sutartys dėl fotografavimo paslaugų suteikimo yra visiškai identiškos, jos buvo pasirašomos kasmet, 2010-12-01 sutartį Nr. FOT-10/3 UAB „I4“ vardu bei 2011-04-11 sutartį Nr. F-11/1 UAB „I3“ vardu pasirašė tas pats asmuo, sutartyse įvardyta abiejų įmonių Informacijos skyriaus direktore I. K., sutarčių sąlygos aptartos labai abstrakčiai, Pareiškėjas mokesčių administratoriui nepateikė susijusių įmonių (paslaugų užsakovų) užsakymų fotografavimui, kaip buvo numatyta sutarčių 2.1 punktuose, vėliau tvirtino, jog užsakymai buvo žodiniai. Antra, Pareiškėjo susijusioms įmonėms išrašytos PVM sąskaitos faktūros, kuriose tenurodytas paslaugos pavadinimas (fotografavimo paslaugos), kiekis vienetais (1 vnt.) bei kaina, kuri variavo nuo 50 iki 5500 Lt už 1 vienetą (patikrinimo akto 3 priedas), Komisijos vertinimu, neatspindi įvykusių ūkinių operacijų turinio, taigi, taip pat neįrodo realaus fotografavimo paslaugų suteikimo fakto. Be to, mokesčių administratorius pagal iš AB „Ū1“ gautus išrašus nustatė, jog UAB „I4“ bei UAB „I3“ nuolat pervedinėjo Pareiškėjui pinigines sumas nenurodydamos konkrečios PVM sąskaitos faktūros numerio, Pareiškėjas gautus pinigus išgrynindavo, tačiau mokesčių administratorius nenustatė grynųjų pinigų investavimo faktų, Pareiškėjas mokestinio ginčo byloje pinigų panaudojimo aplinkybių taip pat nėra paaiškinęs bei pagrindęs atitinkamais įrodymais. Atsižvelgiant į išdėstytą darytina išvada, jog Pareiškėjo susijusioms įmonėms išrašytos PVM sąskaitos faktūros neatitinka 2001-11-08 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAĮ) reikalavimų, o būtent, šio įstatymo 12 str. 1 dalyje įtvirtinto reikalavimo, kad visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, t. y. popieriniais arba elektroniniais liudijimais, patvirtinančiais ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turinčiais rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą (BAĮ 2 str. 1 dalis).

Dėl darbų atlikimo pavyzdžių, kaip įrodymų, patvirtinančių fotografavimo paslaugų suteikimo susijusios įmonės aplinkybę, pažymėtina, jog mokesčių administratorius Pareiškėjo pakartotinio patikrinimo metu, siekdamas įvertinti FNNT esančių CD laikmenų sąsajas su Pareiškėjo, UAB „I4“ bei UAB „I3“ veikla, surinko priešpriešinę informaciją (UAB „A2“, UAB „3“, AB spaustuvėje „T3“, UAB „I1“, UAB „G2“ operatyvus patikrinimas ir kt.), kurios pagrindu nustatė, jog daliai įmonių fotografavimo paslaugas suteikė tiesiogiai Pareiškėjas (bet ne su Pareiškėju susijusios įmonės), šios įmonės už paslaugas su Pareiškėju pilnai atsiskaitė, dalį fotografavimo paslaugų užsakovams tiesiogiai suteikė UAB „I4“ bei UAB „I3“. Atsižvelgdamas į tai, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjo fotografavimo paslaugos, atstovaujant susijusias įmones, sudarė iki 3 % visų joms įformintų fotografavimo paslaugų pardavimų, tuo tarpu 97 % Pareiškėjo įformintų fotografavimo paslaugų UAB „I4“ bei UAB „I3“ realiai suteikta nebuvo. Ir nors Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su tokiomis mokesčių administratoriaus išvadomis, jokių įrodymų, patvirtinančių jo poziciją, nepateikia. Tuo tarpu pagal MAĮ 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo pareigos (*onus probandi*) paskirstymo tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo taisyklės, mokesčių administratoriui pagal MAĮ 67 str. 1 dalį pateikus pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo

susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė. Atkreiptinas dėmesys į tai, jog mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nuginčyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, *mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius*. Pareiškėjas be savo tvirtinimų nepateikė jokių įrodymų, patvirtinančių jo gautų pajamų pobūdį (jog pajamos iš UAB „I4“ bei UAB „I3“ buvo gautos būtent už šioms įmonėms suteiktas fotografavimo paslaugas), todėl darytina išvada, kad mokesčių administratoriaus sprendimas šioje ginčo dalyje yra pagrįstas ir teisėtas.

Komisija, vertindama Pareiškėjo susijusioms įmonėms suteiktų fotografavimo paslaugų realumą, atkreipia dėmesį ir į tai, jog, jos nuomone, abejones tokių paslaugų (taip pat ir kitų Pareiškėjo vykdytų veiklų) realumu kelia ir fizinės Pareiškėjo galimybės atlikti tokį kiekį paslaugų. Kaip nurodė UAB „I4“ Reklamos projektų vadovė L. P. (atkreiptinas dėmesys į aplinkybes, jog ji šios įmonės vardu pasirašė fotografavimo paslaugų sutartis su Pareiškėju, pasirašydavo PVM sąskaitas faktūras, kurias, jos teigimu, pasirašymui pateikdavo direktorė R. B. , tuo tarpu pati darbuotoja įvardinti konkrečios fotopaslaugų išraiškos negalėjo, fotopaslaugų perdavimo-priėmimo aktų nėra mačiusi, kodėl UAB „I4“ foto ir kitas paslaugas pirkto iš Pareiškėjo paaiškinti negalėjusi) mokesčių administratoriui pateiktame 2012-03-22 paaiškinyje, Pareiškėjas minėjo, jog dirbo patariamuoju asmeniu reklamos teikimo klausimais, iš mokestinio ginčo bylos medžiagos matyti, jog tuo pačiu laikotarpiu Pareiškėjas be fotografavimo paslaugų pagal įsigytus verslo liudijimus teikė visą eilę kitų paslaugų: 2007 m. vykdė laikraščių platinimo, 2011 m. – seminarų vedimo, 2007–2008 m. – ne periodinių spaudos leidinių platinimo, 2007–2011 m. – kalendorių įrišimo ir apdailos (šiuo laikotarpiu įformino net 117640 vnt. kalendorių įrišimo ir apdailos teikimo paslaugų). Be to, kaip savo paaiškinimuose bei skunde Komisijai nurodo Pareiškėjas, jis dirbo vienas, savarankiškai, pagalbininkų neturėjo, kaip nustatė mokesčių administratorius, Pareiškėjas prie savo veiklos išlaidų nepriskyrė kuro sąnaudų bei nepateikė šias sąnaudas patvirtinančių dokumentų. Skunde Komisijai Pareiškėjas tvirtina pas klientus galėjęs vykti visuomeniniu transportu, nuomota transporto priemone ar naudodamasis taksi paslaugomis, tačiau tokiu atveju Pareiškėjas arba patyrė labai ženklias transporto išlaidas (važiuojant taksi, nuomota transporto priemone), kurių dėl logiškai nepaaiškinamų priežasčių nepriskyrė prie savo vykdytos veiklos sąnaudų, arba Pareiškėjo kelionės pas klientus apėmė dideles laiko sąnaudas. Iš Pareiškėjo susijusioms įmonėms išrašytų PVM sąskaitų faktūrų už fotografavimo paslaugas matyti, jog Pareiškėjas per vieną dieną jų išrašydavo ir po dvi, jose nurodytų atliktų paslaugų kaina siekia ženklias sumas, pvz. 2007-03-22 išrašytos dvi PVM sąskaitos faktūros Nr. 0000654 ir Nr. 0000655, jose nurodyta paslaugų kaina be PVM – 800 ir 1000 Lt, 2007-03-27 išrašytos taip pat dvi PVM sąskaitos faktūros Nr. 0000657 ir Nr. 0000658, jose nurodyta paslaugų kaina be PVM – 800 ir 1500 Lt, o 2008-03-13 Pareiškėjas išrašė net tris PVM sąskaitas faktūras: Nr. 0000915, 0000916, 0000917 (470, 500 ir 50 Lt sumoms be PVM), vadinasi, suteikiant fotografavimo paslaugas už tokią kainą turėjo būti padaroma ne viena ir net ne keletas fotonuotraukų. Pareiškėjas Komisijai pateikė vietos mokesčių administratoriui teiktą 2008-11-26 paaiškinamąjį raštą, kuriame tvirtina, jog jam teikiant fotografavimo paslaugas fotosesijos truko 3, 4,5 valandas ar net visą dieną. Vertinant nurodytąsias aplinkybes visų kitų šiame ginče nustatytų aplinkybių kontekste darytina išvada, jog Pareiškėjas fiziškai negalėjo suteikti tokio kiekio fotografavimo paslaugų susijusioms įmonėms, koks yra nurodytas Pareiškėjo išrašytose PVM sąskaitose faktūrose (atkreiptinas dėmesys į tai, jog mokesčių administratorius pripažino dalies Pareiškėjo pagal verslo liudijimus suteiktų paslaugų realumą, be to, vien pagal Pareiškėjo deklaruotą įrištų kalendorių kiekį, kasdien jis jų turėdavo pagaminti po 64 vienetus (117640 vnt. : (5 metai x 365 dienos)).

Nesutikdamas su mokesčių administratoriaus išvada, jog Pareiškėjas 2007 m. tik įformino laikraščių platinimo paslaugų teikimą UAB „G4“, UAB „I2i“ bei UAB „R1“ už 53200 Lt, tačiau realiai šių paslaugų nesuteikė ir todėl Pareiškėjas gavo ne su individualia veikla, kuriai buvo įsigijęs verslo liudijimą, susijusių pajamų, Pareiškėjas vėlgi remiasi su užsakovais pasirašytomis sutartimis, išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis, apskaitytomis Pareiškėjo ir užsakovų buhalterinėje apskaitoje, aplinkybe, jog pinigai už atliktas paslaugas buvo sumokėti per banką. Pareiškėjas tvirtina nesantis atsakingas už tai, kad užsakovai negalėjo paaiškinti visų su laikraščių platinimu susijusių aplinkybių, tikslino deklaracijas, nepateikė laikraščių įgijimo bei perdavimo platinimui patvirtinančių dokumentų. Komisija nagrinėjamoje mokestinio ginčo dalyje atsižvelgia į MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintas turinio

viršenybės prieš formą principo nuostatas ir nurodo sutinkanti su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstyta pozicija vertinant Pareiškėjo suteiktų laikraščių platinimo paslaugų realumą. Aplinkybės, jog paslaugų užsakovai, pagal su Pareiškėju sudarytų sutarčių nuostatas įsipareigoję pateikti laikraščius platinimui (2.1.1 punktai), nieko negalėjo paaiškinti dėl laikraščių platinimo paslaugų, nepateikė jokių laikraščių įgijimo ir perdavimo platinimui faktų patvirtinančių dokumentų, iki operatyvių patikrinimų pabaigos pateikė patikslintas atitinkamų ataskaitinių laikotarpių pelno mokesčio ir PVM deklaracijas (išskyrus UAB „I2“), Komisijos vertinimu, tik patvirtina mokesčių administratoriaus poziciją, kad tokio turinio ūkinės operacijos, kaip yra nurodyta Pareiškėjo pateiktuose dokumentuose, neįvyko, o Pareiškėjas be savo paaiškinimų bei aukščiau nurodytų dokumentų nepateikė jokių kitų įrodymų, pagrindžiančių jo suteiktų paslaugų realumą.

Iš mokesčio ginčo bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius analogišką išvadą, kad Pareiškėjas tik formaliai 2011-10-03 pasirašė sutartį Nr. KT-11/6 dėl UAB „I3“ darbuotojų profesinės kvalifikacijos ir asmeninių pardavimo įgūdžių tobulinimo bei išrašė 2011-10-25 PVM sąskaitą faktūrą, serija PSLG Nr. 2011-118 14860 Lt sumai, tačiau realiai šių paslaugų susijusiai įmonei nesuteikė, padarė įvertinęs patikrinimų metu surinktos informacijos visumą, t.y. tai, kad UAB „I3“ vardu sutartį ir PVM sąskaitą faktūrą pasirašiusi Informacijos skyriaus direktorė I. K. paneigė aplinkybę, jog ji pati ar kiti darbuotojai būtų lankę mokymo kursus, kiti UAB „I3“ darbuotojai pateikė informaciją, jog mokymai galimai vyko žymiai anksčiau (2011 m. gegužės mėn.) nei buvo pasirašyta sutartis ar įforminta PVM sąskaita faktūra. Nesutikdamas su mokesčių administratoriaus išvada Pareiškėjas skunde tvirtina, kad aplinkybę, jog jis pagal verslo liudijimą vedė seminarus, rodo Vilniaus AVMI atliktas operatyvus patikrinimas (žr. patikrinimo akto 11 priedą) bei mokesčių administratoriaus apklaustų klientų parodymai. Pareiškėjo skunde nurodomame patikrinimo akto 11 priede yra pateikta Vilniaus AVMI surašyta 2012-07-03 priešpriešinės informacijos surinkimo pažyma Nr. (4.65)-447-592 dėl UAB „I3“ patikrinimo, patvirtinanti aplinkybę, jog Pareiškėjas nurodytosios įmonės darbuotojams teikė seminaro paslaugas, tačiau šis dokumentas nepatvirtina, jog analogišką paslaugą Pareiškėjas suteikė ir susijusiai įmonei UAB „I3“, juolab, kad byloje surinktų įrodymų visuma suponuoja priešingą išvadą. Atkreiptinas dėmesys į aplinkybę, jog mokesčių administratorius nepripažino realaus šio pobūdžio paslaugos suteikimo tik su Pareiškėju susijusiai UAB „I3“, tuo tarpu abejonių, kad Pareiškėjas realiai suteikė darbuotojų kvalifikacijos tobulinimo paslaugas kitoms įmonėms (UAB „I1“, UAB „I3“ ir kt.), mokesčių administratoriui nekilo.

Pareiškėjas, nesutikdamas su vietos bei centrinio mokesčių administratorių sprendimais, skunde tvirtina, kad 2007-01-01–2011-12-31 laikotarpiu Pareiškėjo turėtuose verslo liudijimuose nurodytos veiklos rūšys buvo pažymėtos žymomis „x“ ir tuo metu suteikė jam teisę teikti paslaugas įmonėms, kurių veikla nėra ta pati, kaip nurodyta verslo liudijimuose. Šiaulių AVMI nustatė, jog UAB „I4“ ir UAB „I3“ veiklos rūšys buvo informacijos teikimas ir reklama. Todėl Pareiškėjo verslo liudijimai suteikė teisę teikti savo gamybos prekes įmonėms, kurių veikla nėra ta pati, tuo pačiu ir UAB „I4“ bei „I3“. Pareiškėjo teigimu, jo pagal verslo liudijimus vykdytos veiklos buvo savarankiškos, jis pats sprendė visus su veikla susijusius klausimus, dengė veiklos vykdymo išlaidas, užtikrino, kad faktiškai vykdomos veiklos neišeitų už individualios veiklos, apmokestintos nustatytu fiksuotu pajamų mokesčiu ir įrašytos verslo liudijime, ribų. Šių aplinkybių, Pareiškėjo teigimu, mokesčių administratorius nevertino. Atsakydama į šiuos Pareiškėjo argumentus, Komisija pažymi, jog ginčas dėl Pareiškėjo pagal verslo liudijimus vykdytos veiklos savarankiškumo ar jo teisės teikti paslaugas įmonėms, kurių veikla nėra analogiška nurodytajai verslo liudijimuose, nekyla. GPMĮ 2 str. 7 dalis, apibrėžianti individualią veiklą, ją apibūdina kaip savarankišką veiklą, kuria versdamasis gyventojas siekia gauti pajamų ar kitokios ekonominės veiklos per tęstinį laikotarpį, t. y. ir savarankiška bet kokio pobūdžio komercinė ar gamybinė veikla, įskaitant tą, kuria verčiamasi turint verslo liudijimą. Vykdydamas veiklą, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, gyventojas, kaip ir individualios veiklos neįsigijus verslo liudijimo atveju, pats sprendžia su veikla susijusius klausimus, pats dengia veiklos vykdymo išlaidas ir užtikrina, kad jo faktiškai vykdoma veikla neišeitų už individualios veiklos, apmokestintos nustatytu fiksuotu pajamų mokesčiu ir įrašytos verslo liudijime, ribų. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 nutarimu Nr. 1797 patvirtintose Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklėse nurodyta, kad jeigu prie šiose Taisyklėse nurodytos veiklos yra nurodyta (X), verslo liudijimas nesuteikia teisės parduoti savo gamybos prekių ir teikti paslaugų įmonei arba kitam juridiniam asmeniui, jeigu veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, rūšis yra viena iš veiklos, kuria verčiasi įmonė ar kitas

juridinis asmuo, rūšių. Taigi, Pareiškėjo pagal verslo liudijimus vykdyta veikla atitiko nurodytuosius reikalavimus, tačiau mokesčių administratorius taipogi nustatė aplinkybes, jog Pareiškėjas gavo ne tik pagal verslo liudijimus vykdytos individualios veiklos, bet ir kitų su darbo santykiais nesusijusių ir ne individualios veiklos pajamų, kurias apmokestino standartiniu GPM tarifu.

Pasisakant dėl Pareiškėjo argumentų, jog visos jo gautos pajamos iš vykdytos veiklos pagal verslo liudijimus yra tinkamai deklaruotos GPM ir PVM deklaracijose, dėl Pareiškėjo pateiktų deklaracijų, apskaitos registru vertinimo, pažymėtina, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas pirmiausia turi bendrųjų pareigų, kurios nustatytos MAĮ, t. y. tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 punktas); pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 punktas); pateikti paaiškinimus apie pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (MAĮ 41 straipsnis), todėl mokesčių mokėtojas, atlikdamas mokesčines teises pasekmes galinčius sukelti veiksmus, turi būti protingas, atsakingas ir rūpestingas, tai yra saugoti dokumentus, galinčius pagrįsti jo atliekamus veiksmus (LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-928-2011). Taip pat yra atitinkamos specialiuose norminiuose aktuose nustatytos pareigos, susijusios su buhalterinės apskaitos tvarkymu, mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu, kurios priklauso nuo to, kokia veikla verčiasi mokėtojas. Todėl vien aplinkybės, kad mokėtojas įstatymų nustatyta tvarka yra pateikęs atitinkamas deklaracijas, jose deklaruotas sumas grindžia įrašais apskaitos registruose, nesudaro pagrindo teigti, kad mokėtojo pareigos įvykdytos tinkamai, jeigu mokėtojas tinkamai ir leistiniais dokumentais (įrodymais) nepagrindžia atitinkamų deklaruotų sumų susidarymo. Taigi, ir šio mokesčio ginčo atveju, atsižvelgiant į byloje nustatytų faktinių aplinkybių visumą, tvirtinti, jog vien ta aplinkybė, kad Pareiškėjas yra pateikęs GPM ir PVM deklaracijas bei jose deklaravęs, kaip pats tvirtina, teisingas apmokestinamųjų pajamų sumas, nėra pakankamas pagrindas Pareiškėjo deklaruotas sumas pripažinti teisingomis, nes ginčo byloje mokesčių administratoriaus surinktų įrodymų visuma leidžia daryti priešingą išvadą ir tuo pačiu sudarė teisinį pagrindą mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokėtinų mokesčių bazę už juridiniams asmenims 2007–2011 m. suteiktas kalendorių įrašimo paslaugas (Pareiškėjas deklaravo už šias paslaugas gavęs iš viso 1631272 Lt pajamų) apskaičiuoti taikant MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą – pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Kaip jau buvo minėta, tiek Šiaulių AVMI surašytame Pareiškėjo patikrinimo akte (akto 21–27 psl.), tiek Inspekcija ginčijamame sprendime (sprendimo 12–17 psl.) išsamiai aprašė visas faktines aplinkybes (sutartys su užsakovais surašytos neapibrėžtai, nenurodant įrašytų kalendorių kiekio, rūšies, lapų skaičiaus ir kitų parametru, visų sutarčių sąlygos (išskyrus kainas) yra identiškos; Pareiškėjo išrašytose PVM sąskaitose faktūrose suteikta paslauga apibūdinta irgi labai abstrakčiai (kalendorių įrašimas ir apdaila arba sieninių kalendorių įrašimo paslaugos); atlikus užsakovų operatyvius patikrinimus nei vienoje iš įmonių nerasta įrodymų, kad kalendorių įrašimo paslaugos joms buvo suteiktos tokioje apimtyje, kaip kad yra nurodyta Pareiškėjo įformintuose dokumentuose; užsakovai nepateikė Pareiškėjui kalendorių maketų, nors buvo įsipareigoję pagal sutarčių sąlygas; užsakovų įmonėse nebuvo jokios kalendorių dalinimo kontrolės; atsižvelgus į tai, kad Pareiškėjas ir iki 2007 m. formino kalendorių įrašimo, apdailos paslaugas ir atlikus Pareiškėjo iki tikrinamojo laikotarpio vykdytos veiklos analizę, nustatyta, kad Pareiškėjas negalėjo turėti kalendorių ruošinių likučio 2007-01-01; ištyrus Pareiškėjo FNTT apžiūrai pateiktų kalendorių gamybos aplinkybes (užsakovams išsiųsti paklausimai, atliktas UAB „K2“ operatyvus patikrinimas) nustatyta, kad dalis jų nėra susiję su patikrinimo dalyku; Pareiškėjas įformino didelio kiekio kalendorių pardavimą susijusioms įmonėms UAB „I4“ ir UAB „I3“ (Pareiškėjas prieš pat UAB „I4“ pardavimą (2011-05-02) 2011 m. sausio–kovo mėn. įformino net 10000 vnt. kalendorių įrašimo paslaugų pardavimą už 92000 Lt, vien 2011-10-12–2011-12-15 laikotarpiu UAB „I3“ įformintas 27900 vnt. kalendorių pardavimas už 217546 Lt) bei nurodė teisinį pagrindą, sudariusį prielaidas mokesčių administratoriui Pareiškėjo mokesčių bazę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pagal Pareiškėjo tikrintuoju laikotarpiu iš AB spaustuvės „T3“ įsigytų ruošinių kiekius (ruošinių įsigijimai iš kitų įmonių šiuo laikotarpiu nenustatyti) mokesčių administratorius apskaičiavo, kokį kiekį kalendorių komplektų galima būtų įrašyti ir padarė išvadą, kad Pareiškėjo įformintų, tačiau realiai nevykusių kalendorių įrašimo ir apdailos sandorių sumą sudaro 1329478,99 Lt (akto 19 priedas, PVM sąskaitomis faktūromis įformintų kalendorių įrašimo paslaugų atlikimo pagrindumas nuo 2007-01-01).

Dėl šioje ginčo dalyje mokesčių administratoriaus nustatytos papildomos GPM apmokestinamosios bazės dydžio (1329478,99 Lt) pažymėtina, kad, Komisijos vertinimu, GPM bazė atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius nustatydamas mokesčio bazę pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas. LVAT 2007-06-05 nutartyje adm. byloje Nr. A¹¹-603/2007 yra nurodęs, jog MAĮ 70 str. 1 dalyje įtvirtinta teisės norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų. Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjas be savo teiginių nesutinkant su mokesčių administratorių sprendimais (į kuriuos išsamiai atsakyta ginčijamame Inspekcijos sprendime) *nepateikė jokių objektyvių įrodymų, leidžiančių daryti išvadą, jog mokesčių administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis pažeidžia protingumo bei teisingumo kriterijus.*

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs ir dėl Pareiškėjui pagal GPMĮ nuostatas apskaičiuoto GPM nustačius, jog Pareiškėjas 2007–2008 m. įsigijęs verslo liudijimus periodinių spaudos leidinių platinimui (įeina į EVRK klases 22.12, 22.13), platino ne periodinius spaudos leidinius, o būtent laiškus, lapelius, bukletus, kalendorius, informacinius laikraščius ir kt. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-11-19 nutarime Nr. 1797 Dėl Verslo liudijimų išdavimo gyventojams taisyklių nurodyta, kad išduotas verslo liudijimas verstis kuria nors veiklos rūšimi suteikia *teisę verstis verslo liudijime nurodytos rūšies veikla* (2.3.1 p.). Inspekcijos viršininko 2002-11-21 įsakymu Nr. 333 (2004-02-25 įsakymo Nr. VA-23 redakcija) patvirtintame Individualios veiklos, kuria gali būti verčiamasi turint verslo liudijimą, klasifikatoriuje nurodyta, kad periodinių spaudos leidinių platinimas įeina į EVRK klases 22.12, 22.13 (nuo 2008-01-01 į EVRK klases 58.13, 58.14). Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2002-12-16 įsakymu Nr. 252 patvirtintame Ekonominės veiklos rūšių klasifikatoriuje (nuo 2008-01-01 galiojančiame EVRK, patvirtintame Statistikos departamento prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės generalinio direktoriaus 2007-10-31 įsakymu Nr. DĮ-226) Pareiškėjo pagal verslo liudijimus vykdytos veiklos apibūdintos kaip laikraščių leidyba (EVRK klasės 22.12, 58.13) bei žurnalų ir periodinių leidinių leidyba (EVRK klasė 22.13, 58.14). Atsižvelgiant į nurodytąsias teisės aktų nuostatas ir Inspekcijos ginčijamame sprendime pateiktus periodinio ir neperiodinio spaudos leidinio apibūdinimus darytina išvada, kad Pareiškėjo pagal įsigytus verslo liudijimus gautos pajamos už laišku platinimą ir informacijos patikslinimą, kainynų, lapelių, bukletų, TV akcijos A4 formato lapų, vėliavėlių platinimą, bukletų bigavimą, bukletų lankstymą, kalendorių platinimą negali būti priskirtos pajamoms, gautoms už periodinių spaudos leidinių (akivaizdu, kad Pareiškėjas platino spausdintą reklaminę informacinę medžiagą) platinimą. Pareiškėjas skunde tvirtina, kad nei viename nuo 2002 iki 2008 m. pabaigos galiojusiame teisės akte arba išaiškinime nebuvo nurodyta, kad pagal EVRK klases 22.12, 22.13 įsigijus verslo liudijimą negalima atlikti reklaminių laikraščių, skrajučių ar bukletų platinimo. Komisijos vertinimu, Pareiškėjo argumentas yra nepagrįstas, nes nors aukščiau nurodytose teisės aktų nuostatose toks draudimas ir nebuvo tiesiogiai įtvirtintas, tačiau tokią išvadą galima daryti iš šių nuostatų visumos.

Pareiškėjas skunde pateikia argumentus dėl vietos mokesčių administratoriaus neva padarytų procedūrinių pažeidimų atliekant jo mokestinį patikrinimą bei priimant sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Pareiškėjas nurodo, kad Šiaulių AVMI 2013-08-19 pavedimu tikrinti Nr. 35-50 pradėjo Pareiškėjo pakartotinį mokestinį patikrinimą, tačiau apie tai jo neinformavo, pranešimo apie numatomą atlikti pakartotinį patikrinimą nepateikė, jokiomis priemonėmis su pavedimu nesupažindino. Patikrinimo metu apie atliekamus veiksmus, taip pat apie patikrinimo pabaigą Pareiškėjas teigia nieko nežinojęs ir neturėjęs galimybės žinoti, nes mokesčių administratorius apie tai neteikė jokios informacijos. Akivaizdžius Šiaulių AVMI patikrinimą atlikusios specialistės procedūrinius pažeidimus, Pareiškėjo teigimu, pripažino ir Inspekcija 2014-06-30 sprendimu Nr. 68-128 atnaujindama skundo dėl Šiaulių AVMI 2014-02-13 sprendimo padavimo terminą. Pareiškėjo tvirtinimu, specialistė, atlikdama mokestinius patikrinimus, nesivadovavo MAĮ 8 str. 3 dalimi bei pažeidė MAĮ 32 str. 1 d. 2 ir 3 punktus. Tuo mokesčių administratorius apribojo Pareiškėjo teisę dalyvauti mokestiniame patikrinime bei

susipažinti su mokestinio patikrinimo rezultatais, atėmė teisę ginčyti mokesčių administratoriaus veiksmus.

Iš mokestinio ginčo bylos medžiagos matyti, jog pagal MAĮ 120 str. 1 ir 4 dalių, 121 str. 1 dalies reikalavimus pavedimas tikrinti Pareiškėjo mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą bei sumokėjimą buvo išrašytas 2013-08-19, pavedimo tikrinti Nr. 35-50, pranešimas apie mokestinį patikrinimą buvo surašytas 2013-08-20, pranešimo Nr. (42.2)-S-13568. Šiaulių AVMI, vadovaudamasi MAĮ 164 str. 1 d. 2 punkto ir 3 dalies nuostatomis, nurodytuosius dokumentus su 2013-08-20 lydraščiu Nr. (42.2) S-13568 registruotu laišku išsiuntė Pareiškėjui mokesčių mokėtojo registre nurodytu mokesčių mokėtojo adresu: V. K. g. 24-16, K. Tačiau 2013-09-09 registruotas laiškas buvo gražintas mokesčių administratoriui su nuoroda, kad gavėjas išvykęs. 2013-09-10 VMI internetiniame puslapyje buvo patalpinta informacija, kad K. B. kviečiamas atvykti į Šiaulių AVMI susipažinti su pavedimu tikrinti Nr. 35-50. Atkreiptinas dėmesys į MAĮ 164 str. 5 dalies (2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1159 redakcija, galiojanti nuo 2010-12-11) nuostatas, pagal kurias tais atvejais, kai dokumentų įteikti šio straipsnio 1 dalies 1, 2 ir 3 punktuose nurodytais būdais mokesčių mokėtojui neįmanoma (mokesčių mokėtojas (jo atstovas) nerandamas arba duomenų apie mokesčių mokėtojo adresą nėra atitinkamame registre), mokesčių administratorius Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainėje (www.vmi.lt) paskelbia pranešimą, kuriame mokesčių mokėtojui (jo atstovui) per nustatytą terminą (ne trumpesnę kaip 5 dienas nuo pranešimo paskelbimo dienos) pasiūloma atvykti pas mokesčių administratorių atsiimti atitinkamo dokumento šio straipsnio 1 dalyje nurodytu būdu (tiesiogiai įteikiant). *Jeigu mokesčių mokėtojas per nustatytą terminą neatvyksta, dokumentas laikomas įteiktu minėto pranešimo paskelbimo Valstybinės mokesčių inspekcijos interneto svetainėje dieną.* Iš bylos medžiagos taip pat matyti, jog Pareiškėjui registruotais laiškais (2013-09-06 Nr. (42.2) S-14972, 2013-11-19 Nr. (42.2) S-18452) buvo siunčiamos pavedimo tikrinti (dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo, pratęsimo) kopijos, Pareiškėjas buvo ieškomas jo VMI nurodytuoju el. pašto adresu. 2013-12-04 registruotu laišku Nr. (42.2) S-19119 Pareiškėjui mokesčių mokėtojų registre esančiu adresu buvo išsiųsta pavedimo tikrinti kopija ir 2013-12-04 patikrinimo aktas Nr. 35-50 su priedais. 2014-01-06 minėtam registruotam laišku grįžus su nuoroda „grąžinimas, neatsiėmė“, VMI internetiniame puslapyje 2014-01-09 buvo patalpintas kvietimas Pareiškėjui atvykti į Šiaulių AVMI atsiimti patikrinimo aktą su priedais.

Atsižvelgiant į šias byloje nustatytas aplinkybes darytina išvada, jog vietos mokesčių administratorius veiksmus, susijusius su Pareiškėjo informavimu apie mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus, patikrinimo akto įteikimu, atliko tinkamai vadovaudamasis nurodytomis MAĮ nuostatomis. Todėl Pareiškėjo skunde išdėstyti argumentai dėl Šiaulių AVMI patikrinimą atlikusios specialistės padarytų procedūrinių pažeidimų yra atmestini kaip nepagrįsti. Inspekcija, 2014-06-30 sprendimu Nr. 68-128 atnaujindama terminą skundui dėl Šiaulių AVMI 2014-02-13 sprendimo Nr. FR0682-40 paduoti, nepripažino Šiaulių AVMI padarytų procedūrinių pažeidimų, kaip kad savo skunde tvirtina Pareiškėjas, o aplinkybę, jog 2013-12-04 patikrinimo aktas Nr. 35-50 ir nurodytasis Šiaulių AVMI sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Pareiškėjui faktiškai buvo įteikti 2014-03-25 (ką patvirtina Pareiškėjo parašai ant byloje esančių nurodytųjų dokumentų kopijų), pripažino svarbia skundo dėl Šiaulių AVMI sprendimo padavimo termino praleidimo priežastimi, šį terminą atnaujino ir skundą išnagrinėjo iš esmės. Taigi, Pareiškėjui, nesutinkančiam su jo atžvilgiu priimtais mokestines teises pasekmes sukeliančiais mokesčių administratoriaus sprendimais, buvo suteikta teisė juos ginčyti, kuria Pareiškėjas, inicijavęs mokestinį ginčą, ir pasinaudojo.

Pareiškėjas skunde taip pat nurodo, jog Šiaulių AVMI, 2008-12-03 atlikusi Pareiškėjo mokestinį GPM tyrimą (pranešimas Nr. MT1-649) už 2006–2007 m., neatitikimų bei prieštaravimų nenustatė. Mokestinio tyrimo metu buvo vertinama ta pati Pareiškėjo vykdoma veikla pagal verslo liudijimus, kuri buvo vertinama ir pirmojo bei vėlesnių patikrinimų metu, todėl, Pareiškėjo supratimu, tie patys sandoriai (2007 m.) ar veiklos vykdymo aplinkybės, nors ir skirtingų mokesčių administratoriaus specialistų, turėtų būti vertinami vienodai. Atsakydama į nurodytuosius Pareiškėjo argumentus, Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 26 str. 1 d. 7 punktą vietos mokesčių administratorius jam priskirtą funkciją kontroliuoti, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai, įgyvendina, atlikdamas mokestinį tyrimą bei mokestinį patikrinimą. Pagal savo turinį ir pasekmes mokestinis tyrimas ir mokestinis patikrinimas yra netapačios administracinės procedūros. Mokestinio tyrimo metu nustatyti rezultatai sukelia dvejojo pobūdžio pasekmes: 1. galimybę mokesčio mokėtojui ištaisyti mokestinio tyrimo metu nustatytas klaidas ir pašalinti trūkumus ar prieštaravimus, kurie egzistuoja mokesčių mokėtojo mokesčių

administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ar kituose dokumentuose, kiek tai susiję su mokesčių apskaičiavimu, deklaravimu ir sumokėjimu (MAĮ 136 str. 1 dalis, Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 patvirtintų Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 5 punktas); 2. pradėti mokestinį patikrinimą, kai nustatomos aplinkybės, sudarančios pagrindą pagrįstai manyti, kad yra padaryti teisės aktų pažeidimai mokestinių teisinių santykių srityje, kuriais galimai yra padaroma žala biudžetui, vengiant sumokėti mokesčius (Mokestinio tyrimo atlikimo taisyklių 11 punktas (2009-06-03 įsakymo Nr. VA-42 redakcija). Mokestinio patikrinimo metu yra ištiriamos visos aplinkybės, susijusios su mokesčių sumokėjimo teisingumu, padaromos išvados dėl padarytų arba nepadarytų mokesčių įstatymų pažeidimų bei priimami galutiniai sprendimai dėl buvimo ar nebuvimo mokesčių mokėtojo pareigos sumokėti atitinkamus mokesčius. Ir tik atlikus mokestinį patikrinimą, priimtas mokesčių administratoriaus sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo sudaro teisinį pagrindą mokesčių administratoriui reikalauti iš mokesčių mokėtojo sumokėti atitinkamus mokesčius, kurių jis pats nesumokėjo nustatyta tvarka (MAĮ 81, 105, 130, 132 straipsniai, šiuo klausimu žiūr. LVAT 2014-01-08 nutartį adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2096/2013, 2014-04-03 nutartį adm. byloje Nr. A⁴³⁸-447/2014).

Nagrinėjamoje mokestinio ginčo byloje iš Pareiškėjo pateikto 2008-12-03 pranešimo apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. MT1-649 matyti, kad mokesčių administratorius atliko Pareiškėjo 2006–2007 m. veiklos analizę, kurios metu neatitikimų bei prieštaravimų nenustatė. Tačiau pažymėtina, jog Pareiškėjas skunde nutyli, kad jo atžvilgiu pirmasis mokestinis patikrinimas (2012-07-20 aktas Nr. 35-29) buvo inicijuotas 2012-03-28 planinio mokestinio tyrimo užduoties Nr. MT-76 vykdymo metu mokesčių administratoriaus pareigūnui Pareiškėjo veikloje nustatčius GPMĮ nuostatų pažeidimus. Pasisakant šiuo ginčo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, kad MAĮ nuostatos, reglamentuojančios mokesčių administratoriaus atliekamus procedūrinius veiksmus, nenumato jokių apribojimų (tyrimų skaičiaus, periodiškumo ir pan.) atliekant to paties mokesčių mokėtojo mokestinius tyrimus ar draudimo atlikti mokestinį tyrimą atlikti to paties mokesčio už tą patį mokestinį laikotarpį patikrinimą, bet priešingai, mokestinio tyrimo metu padaryta prielaida dėl teisės aktų pažeidimų sudaro teisinį pagrindą pradėti mokestinio patikrinimo procedūras. Atsižvelgiant į išdėstytą darytina išvada, jog aplinkybė, kad mokestinio tyrimo metu nebuvo nustatyta jokių pažeidimų, nesudaro prielaidos ir mokestinio patikrinimo metu daryti analogišką išvadą.

Komisija nurodo dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, susijusių su mokestinį patikrinimą atlikusios specialistės neetišku elgesiu, nepasisakanti, nes tai nėra šio mokestinio ginčo (kuris pagal MAĮ 2 str. 21 punktą (2011-12-22 įstatymo Nr. XI-1875 redakcija) apibrėžiamas kaip ginčas, kylantis tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio *sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai*, taip pat dėl mokesčių administratoriaus sprendimo atsisakyti grąžinti (įskaityti) mokesčio permoką (skirtumą)) dalykas. Atkreipia dėmesį į MAĮ 144 ir 146 straipsnių nuostatas, pagal kurias mokesčių mokėtojas turi teisę apskusti bet kurį mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą arba neveikimą; kad kiti ginčai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus ar jo pareigūno nagrinėjami ABTĮ nustatyta tvarka. Todėl Pareiškėjas, manydamas, kad Šiaulių AVMI kokiais nors savo veiksmais (neveikimu) pažeidė ar suvaržė jo teises ar teisėtus interesus, tokius mokesčių administratoriaus veiksmus (neveikimą) turėtų skusti ABTĮ nustatyta tvarka.

Apibendrinusi tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius teisingai aiškino ir taikė apmokestinimą GPM ir PSD įmokomis bei mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, tinkamai ištyrė ir įvertino byloje nustatytų aplinkybių bei surinktų įrodymų visumą, priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą, todėl naikinti jį nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2014-06-30 sprendimą Nr. 68-128.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas

Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Edita Veršeliene

Lina Vosyliene