



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL E. K.-M. IĮ 2015-01-04 SKUNDO**

2015 m. kovo 10 d. Nr. S-33 (7-7/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:
komisijos narės,
pavadojančios komisijos pirmininkę,
komisijos narių

Rasos Stravinskaitės
Lauros Milašiūtės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojo atstovui nedalyvaujant

J. D.
T. K.

2015 m. vasario 3 d. posėdyje išnagrinėjusi E. K.–M. individualios įmonės (toliau – Pareiškėja) 2015 m. sausio 4 d. skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014 m. gruodžio 10 d. sprendimo Nr. 69-149, n u s t a t ė:

Mokesčių mokėtoja 2015-02-03 pateikė prašymą atidėti jos skundo nagrinėjimą. Prašymas grindžiamas tuo, jog mokėtojos savininkė yra išvykusi, o atstovavimo sutartis su advokatu nėra sudaryta. Prašymas netenkinamas. Mokestinių ginčų komisijos nuostatų, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119, 27 punktas nustato, kad skundo nagrinėjimas gali būti atidėtas dėl priežasčių, kurias Komisija pripažįsta esant svarbiomis. Pareiškėja nepateikė įrodymų, pagrindžiančių savo prašymo pagrįstumą, todėl skundas nagrinėjamas paskirtu laiku, apie kurį Pareiškėja buvo informuota Komisijos 2015-01-23 raštu Nr. 5-61(7-7/2015).

Inspekcija 2014-12-10 sprendimu Nr. 69-149 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2014-04-25 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-235 dėl 2014-02-11 patikrinimo akto Nr. (4.65)-FR0680-101 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 57 932 Lt (16 778 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 18 003 Lt (5 214 Eur) pelno mokestį (toliau – PM), 1 461 Lt (423 Eur) socialinį mokestį (toliau – SM), 17 380 Lt (5 033 Eur) PVM baudą, 5 401 Lt (1 564 Eur) PM baudą, 438 Lt (126 Eur) SM baudą ir pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiuotą 86 780 Lt (25 133 Eur) PVM, 72 317 Lt (20 944 Eur) PM, 8 082 Lt (2 340 Eur) SM, 26 034 Lt (7 539 Eur) PVM baudą, 21 695 Lt (6 283 Eur) PM baudą, 2 425 Lt (702 Eur) SM baudą, 111 157,84 Lt (32 193 Eur) PVM delspinigius, 55 934,70 Lt (16 199 Eur) PM delspinigius ir 6 650,82 Lt (1 926 Eur) SM delspinigius.

Dėl mokesčių, apskaičiuotų įstatymų nustatyta tvarka

Dėl PVM

Sprendime nurodoma, jog patikrinimo metu pagal pateiktus Pareiškėjos dokumentus nustatyta 9 761 637 Lt pardavimų, iš jų 6 336 589 Lt PVM apmokestinamų sandorių, 15 494 Lt eksportuotų prekių, 3 158 974 Lt Europos Sąjungos (toliau – ES) valstybių narių PVM mokėtojams išvežtų prekių, 250 580 Lt kitų PVM apmokestinamų sandorių (0 proc.), 1 140 586 Lt standartinio tarifo pardavimo PVM, 2 046 122 Lt iš ES įsigytų prekių, 368 302 Lt pardavimo PVM nuo iš ES įsigytų prekių vertės, 1 161 336 Lt atskaitomo pirkimo PVM (t. sk. 201 478 Lt importo PVM) ir 347 552 Lt mokėtino į biudžetą.

Patikrinimo metu nustatyta 57 932 Lt daugiau mokėtino į biudžetą PVM dėl šių priežasčių:

- pirkimo PVM sumažintas 10 988 Lt, nes Pareiškėja pagal UAB „G1“ PVM sąskaitas faktūras neteisėtai atskaitė 10 987,66 Lt pirkimo PVM. Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu užsienio piliečiams (keleiviams) patiekė prekių, kurias jie išvežė už Lietuvos Respublikos ribų. UAB „G1“ – bendrovė, gražinanti užsienio turistams, užsieniečiams, įsigijusiems pirkiniais Lietuvoje, sumokėtą PVM, Pareiškėjai pateikė PVM sąskaitas faktūras, kaip įrodymą, kad prekės išvežtos už Lietuvos Respublikos ribų, kuriose nurodė išvežtų prekių apmokestinamąsias vertes ir užsienio keleiviams gražintą PVM. Pareiškėja minėta suma du kartus sumažino mokėtiną į biudžetą PVM.

- Pirkimo PVM padidintas 2 184 Lt, nes pagal buhalterinės apskaitos registrus PVM apskaitytas, tačiau nedeklaruotas pagal PVM sąskaitas faktūras: 2008-01-10 UAB „A1“ – 392,86 Lt už prekes, 2008-01-17 UAB „J1“ – 153,65 Lt už audinių minkštinimo paslaugas, 2008-01-30 UAB „N1“ – 114,48 Lt už prekes, 2008-01-31 AB „L1“ – 67,49 Lt už gamtinių dujų suvartojimą, 2008-02-08 UAB „V1“ – 272,67 Lt už komunalines paslaugas, 2008-02-29 AB „R1“ – 847,43 Lt už elektros sunaudojimą, 164,87 Lt pagal 2008-03-31 atskaitingo asmens E. K.–M. avansinę apyskaitą, 2008-08-27 UAB „G1“ – 170,17 Lt už administravimo paslaugas;

- Pirkimo PVM sumažintas 49 128 Lt, nes Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė apskaitos dokumentų, pagrindžiančių PVM atskaitą šiai sumai. Pareiškėja apskaitos registruose atskaitė 600 360 Lt atskaitomo pirkimo PVM iš Lietuvos Respublikos pirkėjų, o deklaravo 649 488 Lt.

Centrinio mokesčių administratoriaus vertinimu, dėl aukščiau nurodytų pažeidimų, vadovaujantis Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Žin., 2002, Nr. 35-1271, toliau – PVM įstatymas) 123 str. 2 dalimi, pagrįstai Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 57 932 Lt PVM.

Dėl PM

Nurodoma, jog Pareiškėja pateiktoje metinėje PM deklaracijoje už 2007 metus deklaravo 4 865 611 Lt pajamų: 4 845 047 Lt už parduotas prekes, 1 079 Lt pajamų iš ilgalaikio turto perleidimo, 19 485 Lt kitų pajamų, 4 481 726 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 383 885 Lt apmokestinamojo pelno ir 57 583 Lt PM. Patikrinimo metu pagal pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinius registrus nustatyta 4 865 611 Lt pajamų, 4 433 026 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 432 585 Lt apmokestinamojo pelno, t. y. 48 700 Lt daugiau. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė apskaitos dokumentų, pagrindžiančių 48 700 Lt išlaidų sumą, tuo pažeidė 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PM įstatymas) 11 straipsnio 4 dalį.

Inspekcija nurodo, jog, vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 66 straipsnio 2 dalimi, vietos mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai už 2007 metus nuo mokesčio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto 48 700 Lt apmokestinamojo pelno papildomai apskaičiavo 7 305 Lt (48 700 Lt x 15 proc.) PM.

Taip pat nurodoma, jog Pareiškėja pateiktoje metinėje PM deklaracijoje už 2008 metus deklaravo 4 959 880 Lt pajamų, 4 728 717 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų,

231 163 Lt apmokestinamojo pelno ir 34 674 Lt PM. Patikrinimo metu pagal pateiktus apskaitos dokumentus, suvestinius registrus vietos mokesčių administratorius nustatė 4 888 965 Lt pajamų, 4 562 327 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 326 638 Lt apmokestinamojo pelno (t. y. 95 475 Lt daugiau nei deklaravo Pareiškėja). Deklaruotas apmokestinamasis pelnas už 2008 metus padidintas 95 475 Lt dėl šių priežasčių:

- pajamos ir apmokestinamasis pelnas sumažintas 70 915 Lt, nes duomenys apskaitos registruose neatitinka PM deklaracijoje įrašytų duomenų. Buhalterinės apskaitos registruose atvaizduota 4 888 965 Lt pajamų, o deklaruota 4 959 880 Lt;

- sąnaudos sumažintos, o apmokestinamasis pelnas padidintas 139 800 Lt suma, nes Pareiškėja, pažeisdama PM įstatymo 11 straipsnio 4 dalies ir 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, priskyrė leidžiamiems atskaitymams 139 800 Lt statybos remonto darbų išlaidų, kurios buvo patirtos 2007 metais ir įskaitytos į 2007 metų sąnaudas;

- sąnaudos padidintos, o apmokestinamasis pelnas sumažintas 108 847 Lt, nes Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, į leidžiamus atskaitymus neįskaitė 108 847 Lt apskaitos registruose apskaitytos parduotų prekių savikainos;

- sąnaudos sumažintos, o apmokestinamasis pelnas padidintas 34 965 Lt, nes Pareiškėja, pažeisdama PM įstatymo 11 straipsnio 4 dalies ir 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, leidžiamiems atskaitymams priskyrė 34 965 Lt darbo apmokėjimo sąnaudų, įskaitant socialinio draudimo įmokas, tačiau joms pagrįsti nepateikė juridinę galią turinčių dokumentų;

- sąnaudos padidintos, o apmokestinamasis pelnas sumažintas 8 978 Lt, nes Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, į leidžiamus atskaitymus neįskaitė 8 978 Lt patirtų ir apskaitos registruose apskaitytų palūkanų sąnaudų;

- sąnaudos sumažintos, o apmokestinamasis pelnas padidintas 26 719 Lt, nes Pareiškėja, pažeisdama PM įstatymo 11 straipsnio 4 dalį ir 17 straipsnio 1 dalį, leidžiamiems atskaitymams priskyrė 26 719 Lt ilgalaikio turto nusidėvėjimo ir amortizacijos sąnaudų, tačiau joms pagrįsti nepateikė juridinę galią turinčių apskaitos dokumentų;

- sąnaudos padidintos, o apmokestinamasis pelnas sumažintas 24 154 Lt suteiktos paramos suma, nes Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, į leidžiamus atskaitymus neįskaitė 24 154 Lt suteiktos paramos L2;

- sąnaudos sumažintos, o apmokestinamasis pelnas padidintas 106 885 Lt, nes Pareiškėja leidžiamiems atskaitymams priskyrė 106 885 Lt kitų sąnaudų, tačiau joms pagrįsti nepateikė juridinę galią turinčių apskaitos dokumentų.

Pagal PM įstatymo 28 straipsnio 2 dalį Pareiškėjos 2008 metų apmokestinamasis pelnas sumažintas 24 154 Lt suteiktos paramos suma, apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas sudaro 302 484 Lt, t. y. 71 321 Lt didesnis. Vadovaujantis MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Pareiškėjai už 2008 metus nuo mokesčio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto 71 321 Lt apmokestinamojo pelno papildomai apskaičiuotas 10 698 Lt (71 321 Lt x 15 proc.) PM.

Dėl SM

Nurodoma, jog kadangi mokesčio patikrinimo metu už 2007 m. apskaičiuota 432 585 Lt apmokestinamojo pelno, t. y., 48 700 Lt daugiau, todėl vadovaujantis Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo 4 straipsniu ir MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Pareiškėjai patikrinimo metu papildomai apskaičiuotas 1 461 Lt (48 700 Lt x 3 proc.) SM.

Dėl mokesčių, apskaičiuotų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, kad Vilniaus miesto 3 apylinkės teismas 2012-01-06 viešajame teismo posėdyje išnagrinėjo baudžiamąją bylą ir civilinio ieškovo Vilniaus AVMI ieškinį. Nurodoma, jog minėtoje byloje įrodyta, kad Pareiškėjos savininkė E. K.–M. apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą ir padarė nusikaltimą, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamąjo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 1 dalyje. Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo 2012-01-12 nuosprendyje Nr. 1-1-170/2012 išdėstyta, kad E. K.–M., būdama Pareiškėjos savininkė, laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2008-09-25 organizavo Pareiškėjos

apgaulingą apskaitos tvarkymą: nurodė Pareiškėjos darbuotojams dalį gautų už parduodamas prekes pinigų nefiksuoti kasos aparatuose, neišduoti prekių įsigijimą patvirtinančių kasos aparatų kvitų, t. y. nefiksavo visų ūkinių operacijų, neišrašinėjo įvykusių ūkinių operacijų apskaitos dokumentų, taip pat nurodė Pareiškėjos darbuotojams vesti pinigų, gautų už oficialiai bei neoficialiai parduotas prekes, apskaitą, kurios neteikė Pareiškėjos buhalterei įtraukti į oficialią Pareiškėjos apskaitą, registruoti oficialios apskaitos registruose, t. y. nepajamavo visų gautų pinigų už parduotas prekes.

Pareiškėjos savininkė E. K.–M. ikiteisminio tyrimo metu (2008-09-26 įtariamojo apklausos protokole) nurodė, kad visoms savo pardavėjoms–kasininkėms, dirbančioms parduotuvėse, pasiūlusi nefiksuoti kasos aparate atsiskaitymų už prekes, jeigu pirkėjas nepageidaus gauti kasos kvito. Visos iš prekybos gautos pajamos būdavo registruojamos neoficialiuose žurnaluose arba atskiruose neoficialiuose lapuose. „N“ raide buvo žymimos pajamos, kurios būdavo nefiksuojamos kasos aparate, „M“ raide žymimos pajamos, fiksuojamos kasos aparate, „K“ raide – kuomet už prekes būdavo atsiskaitoma kreditine kortele. Žiniaraščiuose, pasibaigus darbo dienai, būdavo suskaičiuojamos visos pajamos: fiksuotos kasos aparate ir nefiksuotos kasos aparate. Pareiškėjos savininkė apklausos protokole nurodė, kad visus pinigus už parduotas prekes surinkdavo darbuotoja G. M. ir perduodavo jai, tačiau, kiek konkrečiai pinigų buvo gauta už neapskaitytas prekes, E. K.–M. nenurodė. 2010-01-21 įtariamojo apklausos protokole, pateikus klausimą, ar prisipažįsta padariusi nusikalstamą veiką, kurios padarymu įtariama, Pareiškėjos savininkė nurodė, kad prisipažįsta.

Teismo posėdžio metu Pareiškėjos savininkė paaiškino, kad visų pinigų už parduotas prekes neapskaitydavo ir tokios veiklos tikslas – nefiksuoti pajamų – buvo noras nuslėpti mokesčius. Laisvos formos rankraštiniai užrašai reikalingi klaidų sutikrinimui, nes apmokyti darbuotojus dirbti be klaidų yra sunku, todėl ji nurodžiusi pildyti lapus. Rankraštiniuose lapuose pardavėjoms nurodžiusi „N“ raide žymėti ne tik nefiksuotus kasos aparate pirkėjų sumokėtus pinigus, bet ir kitas pozicijas: prekių perkėlimus iš vienos parduotuvės į kitą ir kitus nurašymus. Laisvos formos rankraščių lapų mėnesio pabaigoje buhalterei nepateikdavo, pateikdavo tik oficialius dokumentus: kasos aparatų žurnalus ir kasos knygas, iš kurių sutikrindavo sumines prekių apyvartas. Buhalterė duomenų apie savininkei perduotus pinigus negaudavo apskaitai, jų į apskaitą neįtraukdavo ir mokesčių nuo tos sumos neskaiciuodavo. Pareiškėjos savininkė teismo posėdyje nurodė, kad nesutinka su sumomis, kurioms pareikštas ieškinys. Vilniaus AVMI specialistė apskaičiavo „N“ raide pažymėtas sumas iš rankraščių užrašų, o „N“ raidė reiškia ne tik nefiksuotas kasos aparate pinigų sumas, bet ir nurašytas prekes.

Teismo posėdžio metu Pareiškėjos vadybininkės G. M., I. O., O. A., D. P. ir pardavėja–konsultantė O. R. patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus – parduotuvėse buvo pildomi rankraštiniai užrašai, „N“ raide pažymėti įrašai reiškė gautus ir nefiksuotus kasos aparate pinigus už parduotas prekes. Darbuotojos į parduotuvių kompiuteriuose instaliuotą programą „J2“ privalėjo suvesti visą informaciją apie parduotas prekes, iš jų ir buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas. Duomenys „juodosios buhalterijos“ dokumentuose – pardavėjų rankraštiniuose užrašuose privalėjo atitikti kompiuterinėje programoje esančius duomenis. Be to, G. M., O. R., M. L., R. R., O. G.–N. papildomai nurodė, kad užrašuose „N“ raidė dar reiškusi ir „nurašyta“, „brokas“, „nefiksuota kasos aparate“.

Liudytojos, kurios baudžiamosios bylos nagrinėjimo laikotarpiu dirbo pas Pareiškėją, t. y. B. P., V. Š., J. O., L. M., M. P., A. L., J. S., Z. M., teismo posėdyje paneigė ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus (kad „N“ reiškia nemuštus pinigus už parduotas prekes per kasos aparatą, „N“ reiškia neapskaitytus pinigus), t. y., teismo metu nurodė, jog rankraštiniuose užrašuose „N“ raidė reiškė nurašytas prekes, nelabai kokybiškas, brokuotas, perkeltas prekes arba nurodė, kad nežino, kas buvo žymima raide „N“.

Inspekcija nurodo, jog Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriui nepateikė patikimų ar neginčytinų įrodymų, kurie patvirtintų teismo posėdžio

metu Pareiškėjos savininkės ir liudytojų – pardavėjų ikiteisminio tyrimo metu pakeistų parodymų pagrįstumą, kad „juodojoje buhalterijoje“ – pardavėjų pildomuose žurnaluose bei atskiruose lapuose „N“ raide pažymėti atsiskaitymai už parduotas prekes reiškia ne tik Pareiškėjos apskaitoje neapskaitytas pajamas, bet ir nurašytas prekes.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktus apskaitos dokumentus ir „juodosios buhalterijos“ dokumentus – pardavėjų rankraštinius užrašus (A4 formato žurnalus ir atskirus lapus bei sąsiuvinius) už 2007-01-01–2008-09-25 laikotarpį nustatė, kad ne visos gautos pajamos buvo apskaitytos elektroninių kasos aparatų žurnaluose bei įrašytos į apskaitos registrus. Mokesčių administratorius išanalizavo patikrinimui pateikus pardavėjų rankraštinius užrašus, įrašus juose palygino su įrašais elektroninių kasos aparatų žurnaluose ir 5-os klasės (pajamų) buhalterinės apskaitos registruose ir nustatė, kad Pareiškėja neapskaitė 568 892 Lt (neatskaičius PVM) iš pirkėjų gautų pajamų.

Inspekcija, atsižvelgusi į nustatytas aplinkybes, daro išvadą, kad Pareiškėja nevykdė pareigų, apskaičiuojant mokesčius, nes vietos mokesčių administratoriui pateikė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis apie gautas pajamas. Pažymima, jog Pareiškėjai už šį pažeidimą už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2008-09-25 mokesčio bazė nustatyta, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi ir Mokesčio apskaičiavimo taisyklėmis, taikant ekonominių modelių (Mokesčių apskaičiavimo taisyklių 6.3.6 punktą) metodą.

Skundžiamame sprendime apibendrinama, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2008-09-25 apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą: dalies gautų už parduodamas prekes pinigų nefiksavo kasos aparatuose, neišdavinėjo dalies prekių pardavimą patvirtinančių kasos aparatų kvitų, t. y. nefiksavo visų ūkinių operacijų, neišrašinėjo įvykusių ūkinių operacijų apskaitos dokumentų, nepajamavo visų gautų pinigų už parduotas prekes. Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje už laikotarpį nuo 2007-01-01 iki 2008-09-25 neatvaizdavo 568 892 Lt gautų pajamų už parduotas prekes, mokesčių administratoriui pateiktose mokesčių deklaracijose ir ataskaitose nurodė ne visas gautas pajamas. Dėl šių priešasčių mokesčių bazė apskaičiuota pagal Pareiškėjos pardavėjų rankraštinius užrašus, taikant ekonominių modelių metodą, ir sudaro 482 112 Lt (atskaičius PVM) iš jų 2007 m. – 269 413 Lt, 2008 m. – 212 699 Lt. Nuo šios bazės apskaičiuoti PVM, PM ir SM.

Centrinis mokesčių administratorius pažymi, kad patikrinimo metu atliktos „juodosios buhalterijos“ dokumentų – pardavėjų rankraštinių užrašų, kuriuose buvo fiksuojamos Pareiškėjos neapskaitytos pajamos, analizės rezultatai atitinka Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo išvadą, jog Pareiškėjos savininkė E. K.–M. apgaulingai tvarkė Pareiškėjos buhalterinę apskaitą, turėdama tikslą nuslėpti gaunamas pajamas. Šis Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo 2012-01-06 nuosprendis Nr. 1-1-170/2012, kuriuo E. K.–M. pripažinta kalta nusikalstamos veikos, numatytos BK 222 straipsnio 1 dalies, padarymu ir jai paskirta 80 MGL (10 400 Lt) bauda, yra įsiteisėjęs (2012-01-27) ir turi prejudicinę galią, t. y., įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu nustatytos aplinkybės (faktai) yra pripažintos įrodytomis. Paneigiant Pareiškėjos savininkės ir kai kurių jos darbuotojų bandymus teismo posėdžio metu keisti parodymus, teigiant, jog pardavėjų pildomuose žurnaluose bei atskiruose lapuose „N“ raide pažymėti atsiskaitymai už parduotas prekes reiškia ne tik Pareiškėjos apskaitoje neapskaitytas, bet ir nurašytas prekes, teismo nuosprendyje konstatuota, kad visos liudytojos turėjo galimybę apklausos protokoluose nurodyti netikslumus, pataisymai buvo daromi, todėl daroma išvada, kad teismo metu duoti parodymai yra melagingi ir neneigia faktinių aplinkybių, o ikiteisminio tyrimo metu duoti parodymai atitinka įrodymų byloje visumai.

Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, jog Pareiškėjos darbuotojų, kurios teismo posėdžio metu bandė keisti ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus, pakeisti parodymai pripažinti melagingais. Už melagingų parodymų davimą M. P., V. Š., L. M. ir Z. M. 2012-03-29 buvo pradėti ikiteisminiai tyrimai pagal BK 235 straipsnio 1 dalį. Vilniaus miesto 1 apylinkės teismas 2012-12-20 nuosprendyje Nr.1-1217-536/2012 konstatavo, kad ištirtų faktinių duomenų visuma

leidžia neginčijamai teigti, kad V. Š., M. P., L. M. ir Z. M. kaltinamajame akte minimomis aplinkybėmis, 2011-03-21 apklausiamos liudytojomis Vilniaus m. 3 apylinkės teisme, davė melagingus parodymus, t. y. teisėjai A. T. davė melagingus parodymus apie tai, kad joms dirbant „G2“ parduotuvėse, priklausančiose Pareiškėjai, Vilniuje, parduotuvių kasose nebuvo laikomi iš pirkėjų už realizuotas prekes gauti ir kasose neapskaityti grynieji pinigai, kad raide „N“ kasose aptiktuose sąsiuvinuose su rankraštiniais užrašais buvo žymimos nurašytos ar nurašytinos prekės, kad ikiteisminio tyrimo atliktų apklausų metu jos neteigė, kad „N“ raidė minėtuose užrašuose reiškė parduotuvės kasoje neapskaitytus pinigus.

Sprendime nurodoma, jog Pareiškėja mokesstinio ginčo nagrinėjimo metu centriniam mokesčių administratoriui pateikė 2014-10-09 prašymą dėl papildomų duomenų prijungimo. Pareiškėja pateiktame prašyme nurodė, jog kadangi patikrinimo metu nebuvo tiriamas prekių pajamavimas nurodytose parduotuvėse ir išvados padarytos nevertinant Pareiškėjos apskaitos duomenų, o apsiribota tik neoficialių užrašų duomenimis ir jų tyrimu, Pareiškėja tvirtina, kad pas Pareiškėją nebuvo nepajamuotų prekių, kurias būtų galima parduoti be apskaitos, bei papildomai pateikė centriniam mokesčių administratoriui 2007–2008 m. inventorizacijos apyrašus.

Inspekcija, įvertinusi Pareiškėjos pateiktą prašymą ir priedus, nurodo, jog Pareiškėja, vadovaujantis Lietuvos Respublikos apskaitos instituto direktoriaus 2005-12-22 įsakymu Nr. VA-9 patvirtinto 9-ojo Verslo apskaitos standarto „Atsargos“ IX skyriaus „Atsargų sunaudojimo (pardavimo) apskaitos būdai“ 40 straipsnio (*jeigu nuolat apskaitomų atsargų būdą taikyti ekonomiškai netikslinga, gali būti taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją*) nuostatomis, gautas prekes, skirtas pardavimui, apskaitė buhalterinės apskaitos registruose sumine išraiška, į sąnaudas nurašė, metų pabaigoje atlikus atsargų inventorizaciją. Kadangi Pareiškėja nevedė prekių judėjimo apskaitos, buhalterinės apskaitos registruose pajamavo prekes tik sumine išraiška, prekių savikaina buvo apskaičiuojama kaip skirtumas tarp gautos prekių sumos per metus ir neparduotų prekių likučio sumos laikotarpio pabaigai. Nors Pareiškėja mokesstinio patikrinimo metu ir nepateikė visų parduotuvių atsargų inventorizavimo apyrašų, buhalterines apskaitos registruose buvo apskaityti duomenys sumine išraiška apie prekių likučius laikotarpio pradžia, prekių nurašymą į sąnaudas, prekių likučius laikotarpio pabaigai. Duomenys registruose atitiko deklaruotus duomenis, todėl Pareiškėjos apskaičiuota ir deklaruota prekių savikainos suma mokesstinio patikrinimo pripažinta teisingai apskaičiuota ir deklaruota.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutinka.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Skunde nurodoma, jog Inspekcija, apskaičiuodama Pareiškėjai mokesčius pagal ekonominių modelių metodą, neatsižvelgė į LVAT plenarinės sesijos 2003-12-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003, 2003-10-16 nutartį administracinėje byloje Nr. A⁸-953/2003, 2004-05-28 nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴-492/2004, 2004-02-02 nutartį administracinėje byloje Nr. A¹²-63/04, kuriose teismas pasisako dėl įrodinėjimo naštos paskirstymo ir mokesčių administratoriaus sprendimams taikytinų viešojo administravimo principų. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nepagrįstai pripažino visus rankraštinius įrašus kaip Pareiškėjos neapskaitytas pajamas, nes tai yra konkrečių parduotuvių tam tikrų prekių nurašymai ir perkėlimai. Šią išvadą patvirtina pačios Inspekcijos cituojami liudytojų parodymai.

Pareiškėjos vertinimu, Inspekcija nepagrįstai rėmėsi dalies liudytojų baudžiamojoje byloje apklausų protokolais, kurie buvo suforminti ikiteisminio tyrimo metu FNTT, jais vadovautis negalima, nes apklausos protokolai buvo surašyti vienas nuo kito (nukopijuoti). Dėl to baudžiamąją bylą nagrinėjęs teismas ir kvietėsi aiškintis liudytojais FNTT pareigūnus ir pačius Pareiškėjos darbuotojus. Todėl, Pareiškėjos nuomone, gaunasi keista situacija, kad teismas nepripažįsta pirminių liudytojų apklausos protokolų, nes jie jam nepatikimi, o mokesčių

administratoriui jie tinka.

Taip pat pažymima, kad Vilniaus m. 3 apylinkės teismas nepripažino Vilniaus AVMI civilinio ieškinio baudžiamojoje byloje, nes apklausti FNNT pareigūnai konstatavo, kad jie nesidomėjo prekių perkėlimo ir nurašymo atvejais, nevertino šiuos perkėlimus patvirtinančių dokumentų. Visos šios aplinkybės buvo nagrinėjamos baudžiamojoje byloje, buvo nustatyti netikslumai bei prieštaravimai, dėl to šis klausimas teisme buvo paliktas nenagrinėtinu. Tuo tarpu centrinis mokesčių administratorius skundžiamame sprendime (3 psl.) nurodė, kad Vilniaus m. apylinkės teismas baudžiamojoje byloje išnagrinėjo ir ieškinį, tačiau tai yra netiesa.

Pareiškėja nurodo, jog iš patikrinimo akto matyti, kad mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju padarė tai, ko neleido sau padaryti teismas, t. y. paėmė aklai visus skaičius ir priskyrė neapskaičytoms Pareiškėjos pajamoms. Vilniaus AVMI tai padarė iš esmės pagal specialisto išvadą, kuri buvo surašyta baudžiamojoje byloje, kai patys specialistai baudžiamosios bylos nagrinėjimo metu visos Pareiškėjos buhalterinės apskaitos netyrė.

Skunde nurodoma, jog Vilniaus AVMI patikrinimo akto 24 puslapyje nurodyta, kad Pareiškėja pateikė parduotuvių prekines–pinigines apyskaitas, tačiau, mokesčių administratoriaus teigimu, šie dokumentai nėra pripažįstami, nes juose nurodytos tik suminės išraiškos, nenurodant prekių pavadinimų, kiekių ir verčių. Tačiau Pareiškėja pažymi, kad ji savo apskaitą ir veda tik sumine išraiška, o visų ūkinių operacijų turinį galima pamatyti iš kitų (lydinčių) dokumentų, pvz., buhalterinės pažymos, *invoice*. Pareiškėja mokesčių administratoriui taip pat pateikė prekių perkėlimo iš vienos parduotuvės į kitą aktus. Vilniaus AVMI vėlgi teigė, kad šiuose aktuose yra tik prekių suminė išraiška. Tačiau Pareiškėja papildomai mokesčių administratoriui buvo pateikusi 375 vnt. išplėstinės formos prekių aktus, kuriuose, susumavus atskirus mėnesius, galima matyti ir prekių pavadinimus bei kiekius.

Pareiškėja nesutinka su vietos mokesčių administratoriaus pozicija nepripažinti prekių perkėlimo aktų už 2007 metus, taip pat prekinių–piniginių ataskaitų vien todėl, kad minėti dokumentai nepasirašyti Pareiškėjos darbuotojų. Pažymi, jog prekinės–piniginės ataskaitos buvo pasirašytos buhalterės.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad Pareiškėja, siekdama sudaryti susitarimą su centriniu mokesčių administratoriumi, jam pateikė papildomus dokumentus, t. y. 2007–2008 metų inventorizacijos apyrašų nuorašus (parduotuvių, esančių adresu: (*duomenys neskelbtini*) ir (*duomenys neskelbtini*)). Taip pat pažymima, kad patikrinimo metu nebuvo tiriamas prekių pajamavimas nurodytose parduotuvėse ir išvados padarytos nevertinant Pareiškėjos apskaitos dokumentų, o apsiribota tik neoficialių užrašų duomenimis.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcija nepagrįstai nesivadovavo MAĮ 69 straipsnio 2 dalyje įtvirtintu principu ir tik dėl formos trūkumų nepripažino Pareiškėjos pateiktų dokumentų, kurie, anot Pareiškėjos, patvirtina visas įvykusias ūkines operacijas. Pareiškėjos vertinimu, atsižvelgus į aukščiau paminėtų dokumentų turinį, o ne į formos tariamus trūkumus, mokesčių administratoriaus pateikti skaičiavimai dėl papildomų mokesčių turėtų keistis kardinaliai.

Dėl PVM, PM ir SM, apskaičiuotų įstatymų nustatyta tvarka

Skunde nurodoma, jog Pareiškėja dėl patikrinimo akto II dalyje nurodytų pažeidimų negalėjo pateikti dalies įrodymų, nes jais nedisponuoja. Kaip matyti iš medžiagos, Pareiškėjos buhalterė pateikė paaiškinimą, kad kratos metu buvo paimti Pareiškėjos dokumentai, jie nėra iki šiol grąžinti, todėl nėra galimybės pateikti sąnaudas ir PVM atskaitą pagrindžiančių dokumentų.

Nurodoma, jog iš patikrinimo akto matyti, kad Vilniaus AVMI dėl duomenų gavimo kreipėsi į Vilniaus m. 3 apylinkės teismą, kuris mokesčių administratoriui perdavė daiktinius įrodymus – rankraštinius užrašus, dvi USB laikmenas, įvairias pinigines, aplankus ir pan. Tačiau, Pareiškėjos teigimu, iš akto aprašomosios dalies matyti, kad mokesčių administratorius realiai netikrino ir nesusipažino su visa byla, o juk ten ir buvo paimta visa buhalterija. Pasak Pareiškėjos, Vilniaus AVMI tikrino tik tą informaciją, kas pagal ją yra įvardijama kaip „juodoji buhalterija“.

Taip pat nurodoma, jog iš patikrinimo akto 5 puslapio matyti, kad 2013-02-08 raštu buvo

kreiptasi į Vilniaus apygardos prokuratūros trečiojo baudžiamojo persekiojimo skyrių dėl leidimo susipažinti su bylos medžiaga ir gauti su Pareiškėjos ūkine finansine veikla susijusių apskaitos dokumentų kopijas, reikalingas patikrinimo atlikimui. Toliau vietos mokesčių administratorius nurodo, kad iš FNTT buvo gautos 1992 vnt. dokumentų kopijos, kurios buvo įvertintos. Tačiau, Pareiškėjos teigimu, jai šie duomenys nėra žinomi ir kažkodėl jie su priedais nėra pateikiami Pareiškėjai. Vilniaus AVMI taip pat nenurodė, kas tai yra per 1992 lapai, ir ką jie duoda šiame patikrinime. Pareiškėjos nuomone, būtina pažymėti, kad FNTT yra tyrimo subjektas, kuris atlikinėjo ikiteisminį tyrimą Pareiškėjos atžvilgiu, todėl iš jo gaunama informacija gali būti nevisapusiška ir šališka. Todėl iš pradžių, pasak Pareiškėjos, būtina leisti susipažinti jai su visų dokumentų kopijomis, kad galėtų tinkamai pateikti savo atsikirtimus.

Pareiškėja, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas priežastis, nesutinka su patikrinimo akte papildomai priskaičiuotu 57 932 Lt PVM, 18 003 Lt PM ir 1 461 Lt SM.

Dėl patikrinimo akto priedų nepateikimo Pareiškėjai

Skunde nurodoma, jog pagal MAĮ 129 straipsnio nuostatas prie patikrinimo akto pridedami visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal šį įstatymą laikomos informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją. Iš Vilniaus AVMI patikrinimo akto priedų sąrašo matyti, kad mokesčių administratorius prideda atskaitomo pirkimo PVM duomenų palyginimą bei apskaitytų ir deklaruotų sąnaudų palyginimą. Tačiau Pareiškėjai šie duomenys nėra pateikti. Todėl Pareiškėjai kyla klausimas, kodėl mokesčių administratorius nevykdo savo įstatyminių įsipareigojimų.

Taip pat nurodoma, jog Pareiškėjai nėra pateikti duomenys dėl 1992 vnt. lapų, gautų iš FNTT, kuriuos Vilniaus AVMI, kaip nurodyta patikrinimo akte, įvertino. Mokesčių administratorius sprendime nurodo, kad 179 dokumentų kopijos buvo atspausdintos iš Pareiškėjos buhalterinės apskaitos programos, dalyvaujant buvusiai Pareiškėjos buhalterei, Vilniaus AVMI atstovei ir FNTT pareigūnui. Tačiau, kur ta mokesčių administratoriaus vertinama medžiaga yra, Pareiškėja nežino. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, prašoma pateikti visą patikrinimo medžiagą, kad Pareiškėja galėtų pilnai įgyvendinti savo teises.

Pareiškėja, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas aplinkybes, mano, kad Inspekcija nesurinko pakankamai įrodymų bei neišanalizavo visų reikšmingų faktinių aplinkybių, o tas, kurias ištyrė, neteisingai įvertino, todėl ginčijamas sprendimas turi būti panaikintas ir byla grąžinta iš naujo įvertinti. Pareiškėja, vadovaudamasi MAĮ nuostatomis, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2014-12-10 sprendimą Nr. 69-149.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, mokesčių administratoriaus sprendimas tvirtinamas, nes yra teisėtas ir pagrįstas.

Dėl PVM, PM ir SM apskaičiavimo įstatymų nustatyta tvarka

Pareiškėja, ginčydama mokesčių administratoriaus sprendimą šioje ginčo dalyje, Komisijai pateiktame skunde konkrečių argumentų, susijusių su minėtų mokesčių apskaičiavimu nepateikia, tik nurodo, jog negalėjo pagrįsti savo pozicijos, nes mokesčių administratorius nepateikė jai dokumentų, kuriais remiantis buvo papildomai apskaičiuota 57 932 Lt PVM, 18 003 Lt PM ir 1 461 Lt SM sumos.

Komisija, išanalizavusi bylos medžiagą nurodo, kad išsamiai ir detalai minėtų mokesčių apskaičiavimas yra pagrįstas ginčo patikrinimo akto II dalyje (Akto 28-33 puslapiai). Mokesčių administravimo įstatymas įtvirtina mokesčių administratoriaus pareigą pagrįsti jo apskaičiuotas mokesčių sumas ir tuo pačiu mokesčių mokėtojo pareigą pagrįsti, kodėl pastarasis nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu apskaičiavimu (MAĮ 67 str.). Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pozicija dėl papildomai Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių yra pagrįsta, tuo tarpu ginčo atveju mokėtoja savo pareigos tinkamai pagrįsti nesutikimo motyvus, nevykdo, remdamasi tik abstrakčiais argumentais dėl negalėjimo susipažinti su bylos medžiaga.

Remiantis Mokesčių administravimo įstatymo nuostatomis, Pareiškėja turi teisę dalyvauti

patikrinimo procese, taip pat gauti informaciją, kurios pagrindu jai yra apskaičiuojamos papildomos mokesstinės prievolės. Komisijos nuostatų 23 punktą įtvirtina mokesčio mokėtojo teisę Komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga, tačiau šia teise mokėtoja nepasinaudojo. Be to, kaip teisingai nurodė ir mokesčių administratorius 2014-04-25 sprendime Nr. (4.65)-FR0682-235 dėl patikrinimo akto tvirtinimo (10 šio sprendimo lapas), Pareiškėja turi teisę susipažinti su baudžiamojoje byloje esančiais dokumentais FNTT būstinėje. Todėl Pareiškėjos argumentai dėl jos negalėjimo pagrįsti savo pozicijos nesant jai galimybės susipažinti su bylai aktualia medžiaga, atmestini.

Taip pat Komisija pažymi, jog nustatyti pažeidimai, už kuriuos mokesčiai apskaičiuoti įstatymų nustatyta tvarka, iš esmės yra formalus pobūdžio ir apskaičiuoti remiantis pačios Įmonės dokumentais (arba jų nesant).

Pirkimo PVM patikrinimo metu įmonei yra perskaičiuotas nustačius, jog ji 2 kartus sumažino mokėtiną į biudžetą PVM 10 988 Lt suma pagal UAB „G1“ išrašytas PVM sąskaitas faktūras; pirkimo PVM didinamas 2184 Lt suma, nes pagal apskaitos registrus PVM apskaitytas, tačiau nedeklaruotas; pirkimo PVM mažinamas 49 128 Lt, nes patikrinimo metu nebuvo pateikti apskaitos dokumentai šiai sumai.

Pareiškėja pateiktoje metinėje PM deklaracijoje už 2007 metus deklaravo 4 865 611 Lt pajamų: 4 845 047 Lt už parduotas prekes, 1 079 Lt pajamų iš ilgalaikio turto perleidimo, 19 485 Lt kitų pajamų, 4 481 726 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 383 885 Lt apmokestinamojo pelno ir 57 583 Lt PM. Patikrinimo metu pagal pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinius registrus nustatyta 4 865 611 Lt pajamų, 4 433 026 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 432 585 Lt apmokestinamojo pelno, t. y. 48 700 Lt apmokestinamojo pelno daugiau. Pareiškėja patikrinimo metu nepateikė apskaitos dokumentų, pagrindžiančių 48 700 Lt išlaidų sumą, tuo pažeidė PM įstatymo 11 straipsnio 4 dalį, todėl vadovaujantis 2004-04-13 MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, vietos mokesčių administratorius pagrįstai Pareiškėjai už 2007 metus nuo mokesstinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto 48 700 Lt apmokestinamojo pelno papildomai apskaičiavo 7 305 Lt (48 700 Lt x 15 proc.) PM.

Taip pat mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja pateiktoje metinėje PM deklaracijoje už 2008 metus deklaravo 4 959 880 Lt pajamų, 4 728 717 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 231 163 Lt apmokestinamojo pelno ir 34 674 Lt PM. Patikrinimo metu pagal pateiktus apskaitos dokumentus, suvestinius registrus vietos mokesčių administratorius nustatė 4 888 965 Lt pajamų, 4 562 327 Lt leidžiamų ir ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų, 326 638 Lt apmokestinamojo pelno, t. y. 95 475 Lt daugiau nei deklaravo Pareiškėja. Deklaruotas apmokestinamasis pelnas už 2008 metus padidintas 95 475 Lt.

Pagal PM įstatymo 28 straipsnio 2 dalį Pareiškėjos 2008 metų apmokestinamasis pelnas sumažintas 24 154 Lt suteiktos paramos suma, apskaičiuotas apmokestinamasis pelnas sudaro 302 484 Lt, t. y. 71 321 Lt didesnis. Vadovaujantis MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Pareiškėjai už 2008 metus nuo mokesstinio patikrinimo metu papildomai apskaičiuoto 71 321 Lt apmokestinamojo pelno papildomai apskaičiuotas 10 698 Lt (71 321 Lt x 15 proc.) PM. Atitinkamai, atsižvelgiant į tai, kad mokesstinio patikrinimo metu už 2007 m. apskaičiuota 432 585 Lt apmokestinamojo pelno, t. y., 48 700 Lt daugiau, todėl vadovaujantis Laikinojo socialinio mokesčio įstatymo 4 straipsniu ir MAĮ 66 straipsnio 2 dalimi, Pareiškėjai patikrinimo metu papildomai apskaičiuotas 1 461 Lt (48 700 Lt x 3 proc.) SM.

Atsižvelgiant į nurodytų pažeidimų pobūdį bei į Pareiškėjos teisės aktais nustatytą teisę susipažinti su bylos medžiaga, Komisijos nuomone Pareiškėja galėjo tinkamai įgyvendinti savo teises ir pareikšti atsikirtimus dėl papildomų mokesčių apskaičiavimo. Komisija, įvertinusi bylos medžiagą nustatė, kad mokesčių administratorius teisingai ir pagrįstai šioje dalyje apskaičiavo Įmonei papildomai mokėtinus mokesčius, todėl naikinti Inspekcijos sprendimo pagrindo nėra.

Dėl mokesčių, apskaičiuotų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Mokestinio ginčo esmė šioje bylos dalyje – ar pagrįstai Inspekcija apskaičiavo Pareiškėjai mokėtinus mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavusi, jog Pareiškėja 2007-01-01–2008-09-25 laikotarpiu neapskaitė 568 892 Lt gautų pajamų.

Mokestinio ginčo laikotarpiu galiojusio MAĮ 70 straipsnio 1 dalis (originali įstatymo redakcija) nustatė, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Pagal MAĮ 70 straipsnio 2 dalį detalią šio straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Inspekcijos viršininkas 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtino Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės (toliau – Taisyklės), kurių 4 punkte nustatyta, jog įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštaravingus) duomenis (4.1 punktas), tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų (4.3 punktas). Taisyklių 6.1 punkte nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT), aiškindamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies normos turinį, ne vieną kartą yra konstatavęs (pvz., 2009-09-14 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-945/2009; 2010-11-29 nutartis administracinėje byloje Nr. A-438-1542/2010; 2012-04-02 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1359/2012; 2012-11-12 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1984/2012; 2013-02-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-618/2013 ir kt.), jog įstatymų leidėjas mokesčių administratoriui, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, suteikė teisę atitinkamą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Taisyklėse.

Taigi mokesčių administratorius mokestį apskaičiuoja pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai nustatomas bent vienas juridinę reikšmę turintis faktas, apibrėžiamas minėtų Taisyklių 4 punkte.

Nagrinėjamu atveju konstatuotina, jog faktinės bylos aplinkybės, su kurių atliktu mokesčių administratoriaus įvertinimu Komisija sutinka, patvirtina, kad Pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, nes 2007-01-01 – 2008-09-25 laikotarpiu buhalterinėje apskaitoje neapskaitė (į apskaitos registrus įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis apie ūkines operacijas, iškreipiant tikruosius duomenis apie turtą, įsipareigojimų dydį ir struktūrą) ir mokesčių deklaracijose nedeklaravo 568 892 Lt pajamų, gautų už parduotas prekes.

Atkreiptinas dėmesys, jog visos šiam mokestiniam ginčui aktualios aplinkybės buvo detaliai aprašytos Akte, skundžiamame Inspekcijos sprendime (ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje), todėl Komisija pakartotinai jų neanalizuoja, tik akcentuoja, kad byloje nustatyta, jog Vilniaus miesto 3 apylinkės teismas 2012-01-06 viešajame teismo posėdyje išnagrinėjo baudžiamąją bylą ir civilinio ieškovo Vilniaus AVMI ieškinį. Minėtoje byloje įrodyta, kad Pareiškėjos savininkė E. K.–M. apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą ir padarė nusikaltimą, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 1 dalyje. Vilniaus miesto 3 apylinkės teismo 2012-01-12 nuosprendyje Nr. 1-1-170/2012 išdėstyta, kad E. K.–M., būdama Pareiškėjos savininkė, laikotarpiu nuo 2007-01-01 iki 2008-09-25 organizavo Pareiškėjos apgaulingą apskaitos tvarkymą: nurodė Pareiškėjos darbuotojams dalį gautų už parduodamas prekes pinigų nefiksuoti kasos aparatuose, neišduoti prekių įsigijimą patvirtinančių kasos aparatų kvitų, t. y. nefiksavo visų ūkinių operacijų, neišrašinėjo įvykusių ūkinių operacijų apskaitos dokumentų, taip pat nurodė Pareiškėjos darbuotojams vesti pinigų, gautų už oficialiai bei neoficialiai parduotas prekes, apskaitą, kurios neteikė Pareiškėjos buhalterei įtraukti į oficialią Pareiškėjos apskaitą, registruoti oficialios apskaitos registruose, t. y. nepajamavo visų gautų pinigų už parduotas prekes.

Pareiškėjos savininkė E. K.–M. ikiteisminio tyrimo metu (2008-09-26 įtariamojo apklausos protokole) nurodė, kad visoms savo pardavėjoms–kasininkėms, dirbančioms parduotuvėse, pasiūlusi nefiksuoti kasos aparate atsiskaitymų už prekes, jeigu pirkėjas nepageidautų gauti kasos kvito. Visos iš prekybos gautos pajamos būdavo registruojamos neoficialiuose žurnaluose arba atskiruose neoficialiuose lapuose. „N“ raide buvo žymimos pajamos, kurios būdavo nefiksuojamos kasos aparate, „M“ raide žymimos pajamos, fiksuojamos kasos aparate, „K“ raide – kuomet už prekes būdavo atsiskaitoma kreditine kortele. Žiniaraščiuose, pasibaigus darbo dienai, būdavo suskaičiuojamos visos pajamos: fiksuotos kasos aparate ir nefiksuotos kasos aparate. Pareiškėjos savininkė apklausos protokole nurodė, kad visus pinigus už parduotas prekes surinkdavo darbuotoja G. M. ir perduodavo jai, tačiau, kiek konkrečiai pinigų buvo gauta už neapskaitytas prekes, E. K.–M. nenurodė. 2010-01-21 įtariamojo apklausos protokole, pateikus klausimą, ar prisipažįsta padariusi nusikalstamą veiką, kurios padarymu įtariama, Pareiškėjos savininkė nurodė, kad prisipažįsta.

Teismo posėdžio metu Pareiškėjos savininkė paaiškino, kad visų pinigų už parduotas prekes neapskaitydavo ir tokios veiklos tikslas – nefiksuoti pajamų – buvo noras nuslėpti mokesčius. Laisvos formos rankraštiniai užrašai reikalingi klaidų sutikrinimui, nes apmokyti darbuotojus dirbti be klaidų yra sunku, todėl ji nurodžiusi pildyti lapus. Rankraštiniuose lapuose pardavėjoms nurodžiusi „N“ raide žymėti ne tik nefiksuotus kasos aparate pirkėjų sumokėtus pinigus, bet ir kitas pozicijas: prekių perkėlimus iš vienos parduotuvės į kitą ir kitus nurašymus. Laisvos formos rankraščių lapų mėnesio pabaigoje buhalterei nepateikdavo, pateikdavo tik oficialius dokumentus: kasos aparatų žurnalus ir kasos knygas, iš kurių sutikrindavo sumines prekių apyvartas. Buhalterė duomenų apie savininkei perduotus pinigus negaudavo apskaitai, jų į apskaitą neįtraukdavo ir mokesčių nuo tos sumos neskaičiuodavo.

Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, kad „N“ raidė rankraštiniuose lapuose reiškia ne tik nefiksuotas kasos aparate pinigų sumas, bet ir nurašytas bei perkeltas prekes, o mokesčių inspekcija šiuos duomenis priskyrė Pareiškėjos neapmokestinamosioms pajamoms.

Teismų praktikoje laikoma, kad apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai. Mokesčių mokėtojas, norėdamas paneigti mokesčių administratoriaus apskaičiuotą konkretų mokesčių, privalo pateikti pagrįstus argumentus ir juos pagrindžiančius naujus įrodymus, sąlygojančius nustatyto mokesčio dydžio neteisingumą (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010; 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011; 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013-02-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-618/2013; 2013-04-23 nutartis adm. byloje Nr. A-556-669/2013). Todėl Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių

administratoriaus sprendimu, turi pateikti pagrįstus argumentus ir juos patvirtinančius įrodymus. Tačiau nagrinėjamu atveju jokių konkrečių duomenų ir įrodymų, kurie pagrįstų, kad mokesčių administratorius netinkamai nustatė mokesčių bazę Pareiškėja nepateikė. Skundas Komisijai yra grindžiamas abstrakčiais teiginiais, jog mokesčių administratorius netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius ir neteisingai apskaičiavo mokesčių bazę remdamasis tik rankraštiniais užrašais („juodąja buhalterija“) ir vertindamas jų duomenis tik kaip neapskaitytas pajamas.

Pažymėtina, jog apskaičiuojant mokesčius ne įprastine mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, t. y. nesant galimybės tiksliai nustatyti mokesčio bazės, o taikant netiesioginį mokesčių apskaičiavimo būdą, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), mokesčių administratoriaus pareiga yra kiek įmanoma tiksliau nustatyti mokesčio bazę taikant pasirinktą mokesčių bazės nustatymo būdą. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius rėmėsi ginčui aktualioje baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais ir mokesčius apskaičiavo pagal rankraštinis užrašus, kuriuose buvo fiksuojamos Įmonės ūkinės operacijos. Pareiškėjai nurodant, kad raide „N“ žymėtos yra ne tik apskaitoje neapskaitytos ūkinės operacijos, bet ir kitos jos vykdomai veiklai būdingos operacijos, ji šiuos savo teiginius privalo pagrįsti objektyviais įrodymais. Esant aukščiau išdėstytoms aplinkybėms, darytina išvada, kad MAĮ 67 straipsnio nuostatų taikymo prasme Pareiškėja neįvykdė pareigos įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai nustatė jos mokesčių bazę, taikydamas ekonominių modelių metodą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su mokesčių administratoriaus pareikšto civilinio ieškinio atmetimu baudžiamojoje byloje, Komisija nurodo, jog šis ieškinyss buvo atmetas vadovaujantis BK ir BPK teisės normomis, teismui nurodžius, jog Įmonė, o ne kaltinamoji (Pareiškėjos savininkė) pažeidė, neskačiavo, nedeklaravo ir nemokėjo PVM, PM ir SM. Mokestinis ginčas yra kilęs dėl Pareiškėjai (Įmonei) papildomai apskaičiuotų mokesčių, todėl minėto civilinio ieškinio atmetimas įtakos šioje byloje nedaro.

Komisija, įvertinusi visumą byloje surinktų įrodymų aukščiau nurodytų teisės aktų kontekste, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas jame nurodytais motyvais yra netenkinamas, o Inspekcijos sprendimas tvirtinamas.

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

Patvirtinti Inspekcijos 2014 m. gruodžio 10 d. sprendimą Nr. 69-149.

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

Komisijos narė, pavaduojanti
komisijos pirmininkę,

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Andrius Venius

Lina Vosylienė