



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „S1“ 2015-03-23 SKUNDO**

2015 m. gegužės 25 d. Nr. S-87 (7-62/2015)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Veršelienės
Lauros Milašiūtės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

Jūratei Dalmantaitei
direktoriui S. S. ,
advokatui M. P.

mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

2015 m. balandžio 21 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „S1“ (toliau – Pareiškėja) 2015-03-23 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-02-26 sprendimo Nr. 69-17, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-02-26 sprendimu Nr. 69-17 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2014-12-19 sprendimą Nr. FR0682-699, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti į valstybės biudžetą 270496 Lt (78341,06 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 92323,84 Lt (26738,83 Eur) PVM delspinigius, 30 proc. 74729 Lt (21643,01 Eur) PVM baudą, 70664 Lt (20465,71 Eur) pelno mokestį (toliau – PM), 4519,56 Lt (1308,96 Eur) PM delspinigius, 30 proc. 21199 Lt (6139,66 Eur) PM baudą. Sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI patikrino Pareiškėjos PVM ir PM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31 ir nustatė, jog Pareiškėja deklaracijose (forma FR0600) nedeklaravo pardavimo PVM: už 2010 m. gegužės mėn. – 770 Lt, už 2011 m. spalio mėn. – 10886 Lt, už 2013 m. sausio mėn. – 54 Lt, už 2013 m. balandžio mėn. – 58 Lt, už 2013 m. gruodžio mėn. – 860 Lt, todėl papildomai apskaičiavo 12628 Lt PVM. Panevėžio AVMI konstatavo, kad Pareiškėja PVM atskaitoje deklaravo pirkimo PVM sumas neturėdama tam pateisinamųjų dokumentų: už 2010 m. kovo mėn. – 330 Lt, už 2013 m. vasario mėn. – 86 Lt, už 2013 m. spalio mėn. – 133 Lt, todėl papildomai apskaičiavo 549 Lt PVM. Panevėžio AVMI nustatė, jog Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad 2009–2013 m. pirktas kuras buvo naudojamas PVM apmokestinamoje veikloje, todėl konstatavo, jog Pareiškėja neturi teisės į 18922 Lt PVM atskaitą. Panevėžio AVMI, atitinkamai, išlaidas, kurios nesusijusios su Pareiškėjos veikla,

priskyrė neleidžiamiesiems atskaitymams ir nustatė nuostolius: 2009 m. – 134220 Lt, 2010 m. – 198941 Lt, 2011 m. – 1296 Lt, 2013 m. – 10157 Lt.

Pažymėta, jog Panevėžio AVMI 2014-10-30 patikrinimo akte Nr. FR0680-714 nurodė, kad nuo 2003 m., išskyrus 2004 m., Pareiškėja dirbo nuostolingai; nuostolinga veikla pastoviai buvo finansuojama iš direktoriaus (akcininko) S. S. bei jo žmonos R. S. asmeninių lėšų; deklaruotas pirkimo PVM artimas pardavimo PVM; Pareiškėja prekiaavo alkoholiniais gėrimais be dokumentų ir buvo neapskaitomi grynieji pinigai kasos aparate; nepagrįstai padidinta 2010 ir 2012 m. pardavimo savikaina. Panevėžio AVMI, surinkusi informaciją iš tokią pat ūkinę-komercinę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų, konstatavo, jog Pareiškėjos antkainis mažesnis už pagal įmonių A, B, C duomenis išvestą vidutinį antkainį, todėl, taikydama antkainio skirtumą pagal savo įvertinimą, nustatė, kad mokesčių bazė, nuo kurios skaičiuojami PVM ir PM: 2009 m. – 209312 Lt, 2010 m. – 319864 Lt, 2011 m. – 82046 Lt, 2012 m. – 179076 Lt, 2013 m. – 359265 Lt. Panevėžio AVMI, taikydama analogijos ir ekonominių modelių metodus, už 2009–2013 m. papildomai priskaičiavo 238397 Lt PVM sumą, taip pat už 2012, 2013 m. – 70664 Lt PM sumą. Pareiškėjai 2014-10-30 patikrinimo akte papildomai apskaičiuota: 270496 Lt PVM, 70664 Lt PM.

Nurodyta, kad Panevėžio AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi pateiktas Pareiškėjos pastabas, 2014-12-19 sprendimu Nr. FR0682-699 patvirtino patikrinimo aktą ir nurodė sumokėti 270496 Lt PVM, 92323,84 Lt PVM delspinigius, 30 proc. 74729 Lt PVM baudą, 70664 Lt PM, 4519,56 Lt PM delspinigius, 30 proc. 21199 Lt PM baudą.

1. Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Inspekcija dėl 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 str. 1 dalies nuostatų taikymo pažymėjo, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – LVAT) formuojamoje praktikoje (2012-11-12 adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2010-11-29 adm. byloje Nr. A-438-1542/2010; 2011-01-26 adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2013-04-23 adm. byloje Nr. A-556-669/2013, 2007-06-05 adm. byloje Nr. A-11-603/2007, 2012-12-12 adm. byloje Nr. A-438-2491/2011, 2015-02-11 adm. byloje Nr. P-45-438/2015) konstatavo, jog mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčius pagal savo įvertinimą, jei negali nustatyti mokėtino mokesčio įprastine tvarka, tačiau tai gali būti atliekama įvertinus faktus, aplinkybes ir kitą informaciją. Mokesčių administratorius atlikdamas apskaičiavimą objektyviai negali tiksliai apskaičiuoti mokesčio, todėl tikėtinus skaičiavimus privalo atlikti vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais.

Akcentuota, jog Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjos ūkinės-komercinės veiklos tyrimą, nustatė aplinkybes (patikrinimo aktas, 5–10 psl., Panevėžio AVMI sprendimas, 2–6 psl.):

1) Pareiškėja nuo 2003 m. deklaravo nuostolius, išskyrus 2004 ir 2012 m. (Panevėžio AVMI 2014-08-29 mokesčio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. FR0686-1466, 10 psl., Pareiškėjos PM deklaracijos už 2003–2013 m., pelno (nuostolių) ataskaitos už 2003, 2004, 2007, 2009–2013 m.);

2) nuostolinga veikla pastoviai buvo finansuojama iš akcininkų įnašų (2009–2013 m.), nors niekada akcininkams dividendai išmokėti nebuvo. Pastabėta, jog LVAT yra pažymėjęs, kad esant tokiai situacijai, kada įmonė veikia nepelningai, ir ši situacija tęsiasi visą ūkio subjekto veiklos laikotarpį, o ūkio subjekto dalyviai deklaruoja investuojantys į verslą gana ženkliai pinigines lėšas, sudaro pagrįstas prielaidas abejoti ūkio subjekto deklaruojamu veiklos rezultatų tikrumu (2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014);

3) pirkimo PVM artimas pardavimo PVM (2014-08-29 ataskaita, 10 psl.);

4) nustatytas atvejis, kai neapskaitomi pinigai kasos aparate. Pareiškėjos pardavėjai sutikus su pažeidimu, Panevėžio AVMI pasiūlė sumokėti 25 Lt baudą (administracinė byla Nr. ATP-298-2011);

5) nustatytas atvejis, kai Pareiškėja prekiaavo alkoholiniais gėrimais be dokumentų, kurie vėliau buvo pateikti, paaiškinant, kad dokumentai buvo jos buhalterijoje, nes reikėjo suvesti duomenis į suvestinius apskaitos registrus. Panevėžio AVMI skyrė Pareiškėjai 500 Lt baudą.

Duomenų apie minėtos baudos panaikinimą nėra (Panevėžio AVMI 2010-09-30 įstatymo pažeidimo protokolas Nr. ĮPP-9, 2010-10-01 nutarimas taikyti ekonomines sankcijas už įstatymo pažeidimus Nr. 55P-938-9);

6) nepagrįstai padidinta 2010 ir 2012 metų pardavimo savikaina (2010 m. parduotų prekių savikainos paskaičiavimo žiniaraštis, 2014-08-29 ataskaita, 9 psl., 2012 m. pelno ataskaita);

7) neteisingai deklaruojamos pardavimo pajamos ir pardavimo PVM (PVM deklaravimo už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31 lentelė);

8) iš pelno (nuostolio) ataskaitos neteisingai perkeliama nuostoliai pildant Metines pelno deklaracijas PLN204 (2014-08-29 ataskaita, 9 psl.);

9) neteisingai apskaitytos gautos prekės pagal konsignacijos sutartį su UAB „M2“ (2014-08-29 ataskaita, 9, 10 psl.).

Anot Inspekcijos, Panevėžio AVMI, nustačius abejotinas ūkinės operacijas (nuolatinis nuostolingos veiklos finansavimas), apskaitos ir prekybos tvarkos pažeidimus, neteisingai deklaruojamus duomenis (pardavimo pajamas, pardavimo PVM ir kt.), pagrįstai kilo abejonės dėl Pareiškėjos ūkinės-komercinės veiklos ir jos rezultatų 2009–2013 m. Apibendrinusi aukščiau išdėstytus faktus ir argumentus, Inspekcija padarė išvadą, kad Panevėžio AVMI negalėjo nustatyti tikslaus Pareiškėjos mokesinės prievolės dydžio dėl mokesčių mokėtojo veiksmų, todėl pagrįstai taikydama MAĮ 70 str., Panevėžio AVMI nuostatas atliko Pareiškėjos veiklos įvertinimą rinkdama, lygindama ir analizuodama įvairius šaltinius. Inspekcija vertino, kad Panevėžio AVMI pagrindė Pareiškėjai apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas.

2. Dėl kitų įmonių duomenų

Kadangi Pareiškėja nesutiko su mokesčių administratoriaus taikytais analogijos ir ekonominių modelių metodais, Inspekcija pasisakė, jog nustačius, kad mokesčių mokėtojas netinkamai tvarkė apskaitą, neišsaugojo apskaitos ir kitų dokumentų, dėl ko mokesčių administratorius negalėjo nustatyti mokesčių mokėtojo mokesinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčių sumą apskaičiavo pagal jo atliekamą įvertinimą, parinkdamas įvertinimo metodą (analogijos metodą), kuris numatytas VMI viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 11 punkte. Inspekcija nurodė, kad LVAT formuojamoje praktikoje (2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-966/2011) konstatavo reikšmingą teisės aiškinimo ir taikymo taisyklę – nėra reikalaujama ūkio subjektų identiškų veiklos sąlygų, tai reiškia, jog yra priimtini nesutapimai dėl darbuotojų skaičiaus, apyvartos ir kitų rodiklių, tačiau privalu įvertinti ir kitas svarbias aplinkybes. Be to, mokesčių administratorius atlikdamas apskaičiavimą objektyviai negali tiksliai apskaičiuoti mokesčio dėl mokėtojo netinkamai vykdytų pareigų, todėl tikėtinus skaičiavimus privalo atlikti vadovaudamasis protingumo ir teisingumo kriterijais.

Pažymėta, kad Panevėžio AVMI parinko 3 įmones, kurios veiklą vykdo panašioje geografinėje padėtyje (Biržų r.) ir vykdo mažmeninę prekybą nespecializuotose parduotuvėse, kuriose vyrauja maistas, gėrimai ir tabakas. Jose yra skirtingos pajamos iš prekybos (pvz., 2009 m.: įmonė A – 9062690 Lt, įmonė B – 696098 Lt, įmonė C – 325445 Lt), parduotų prekių įsigijimo vertė (pvz., 2009 m.: įmonė A – 7529981 Lt, įmonė B – 572987 Lt, įmonė C – 275243 Lt), darbuotojų skaičius (įmonė A – 75, įmonė B – 5, įmonė C – 2), tačiau šie nesutapimai yra priimtini, nes veikla panaši aukščiau minėtomis analogiškais sąlygomis. Panevėžio AVMI taip pat pasitelkė reikšmingą rodiklį – įmonių taikomus antkainius ir nustatė, kad antkainių vidurkis svyruoja nežymiai (pvz., 2009 m.: įmonė A – 20,35 proc., įmonė B – 21,48 proc., įmonė C – 18,23 proc., 2010 m.: įmonė A – 21,58 proc., įmonė B – 20,58 proc., įmonė C – 19,97 proc.), t. y. 1,6–5,6 proc. (2014-10-30 patikrinimo aktas, 10, 11 psl., 2014-12-19 sprendimas, 7 psl.). Inspekcija padarė išvadą, kad nors ir skiriasi tam tikri veiklos rodikliai tarp minėtų įmonių, tačiau antkainio nustatymui jie neturi esminės reikšmės – antkainis yra apylygis.

Vertindama Pareiškėjos veiklos rodiklius (pvz., pardavimo pajamos, parduotų prekių savikaina, vidutinis darbuotojų skaičius) ir taikytus antkainius, Inspekcija pabrėžė, kad tam tikri

veiklos rodikliai skiriasi nuo aukščiau minėtų įmonių, tačiau reikšmingas Pareiškėjos veiklos rodiklis – antkainis ženkliai skiriasi (skaičiuojant nuo aukščiau minėtų įmonių apskaičiuoto antkainių vidurkio: 2009 m. – 12,57 proc., 2010 m. – 16,93 proc., 2011 m. – 3,70 proc., 2012 m. – 8,55 proc., 2013 m. – 14,40 proc.), nors Pareiškėjos vykdoma veikla panaši į analogiškoms sąlygomis veikiančių įmonių veiklą (2014-10-30 patikrinimo aktas, 9, 11 psl., 2014-12-19 sprendimas, 7, 8 psl.). Atsižvelgdama į tai, kad analogiškų įmonių taikyti antkainiai tarpusavyje yra gana artimi, tačiau, lyginant su Pareiškėjos taikytais antkainiais, žymiai skiriasi, Inspekcija konstatavo, jog analogiškų įmonių antkainiai nekelia abejonių, t. y. jie atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus, ir Panevėžio AVMI pagrįstai juos taikė vertindama Pareiškėjos pajamų realumą 2009–2013 m.

3. Dėl antkainio skaičiavimo

Nurodyta, kad nėra pagrindo sutikti su Pareiškėjos argumentu, jog jai pritaikytas didesnis vidutinis antkainis, kadangi Panevėžio AVMI, skaičiuodama Pareiškėjos pajamas 2009–2013 m., nustatė analogiškų įmonių antkainius, jų vidutinius antkainius, Pareiškėjos taikytus antkainius ir apskaičiavo antkainio skirtumą (Pareiškėjos antkainį minusuojant iš analogiškų įmonių vidutinio antkainio). Vėliau, nustatytas skirtumas buvo taikomas skaičiuojant mokesčio bazę kartu su Pareiškėjos deklaruotais prekių pardavimais, t. y. į pardavimus patenka ir oficialus antkainis bei savikaina (2014-10-30 patikrinimo aktas, 9, 11-13 psl.).

4. Dėl apskaičiuotų mokesčių mokėjimo

Atsakydama į Pareiškėjos argumentą, jog jos tolimesnė veikla bus negalima, nes papildomai apskaičiuotų mokesčių ji nepajėgi finansiškai sumokėti ir turės stabdyti savo veiklą, Inspekcija, remdamasi MAĮ 88 str. 2 d., išaiškino, jog įstatymų leidėjas nustatė, kad mokestinės nepriemokos mokėjimas gali būti atidėtas ar išdėstytas esant tam tikroms sąlygoms, t. y. sudaromos sąlygos mokesčių mokėtojui organizuoti savo veiklą, kad mokesčiai būtų sumokėti vėliau, todėl Pareiškėja, manydama, kad jos finansinė būklė gali tapti kritinė (sudėtinga), turi teisę kreiptis su prašymu dėl nepriemokos mokėjimo atidėjimo ar išdėstymo, tačiau toks prašymas bus nagrinėjamas tik pasibaigus mokestiniam ginčui.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, prašo jį panaikinti, taip pat prašo iš dalies panaikinti Panevėžio AVMI 2014-12-19 sprendimą Nr. FR0682-699, toliau skunde nurodydama faktines aplinkybes bei teisinius argumentus.

Dėl termino sprendimui priimti

Pareiškėja, remdamasi MAĮ 154 str. 2 ir 3 dalimis, daro išvadą, jog Inspekcija pažeidė imperatyvias įstatymines normas, reguliuojančias sprendimo priėmimo terminus. Nurodoma, kad Pareiškėjos 2015-01-19 skundas Inspekcijai Panevėžio AVMI gautas 2015-01-20. Atsižvelgdama į tai, kad pagal MAĮ 154 str. 2 d. vietos mokesčių administratorius skundą centriniam mokesčių administratoriui turi nusiųsti (o ne išsiųsti) per 3 darbo dienas, Pareiškėja laiko, kad Inspekciją skundas turėjo pasiekti 2015-01-23 (2015-01-20 buvo antradienis, taigi trečia darbo diena po šios dienos, pradedant skaičiuoti nuo 2015-01-21, sueina 2015-01-23). Kadangi Inspekcija ginčijamame sprendime nenurodė aplinkybių, dėl kurių terminas sprendimui priimti buvo pratęstas iki 60 d., sprendimo motyvuose nenurodyta, jog buvo atliktas papildomas tyrimas, todėl, Pareiškėja mano, kad Inspekcija turėjo priimti sprendimą per 30 d. laikotarpį nuo jo gavimo dienos, t. y. 2015-02-22 d. (ši diena buvo sekmadienis, todėl terminas sprendimui priimti nusikėlė 2015-02-23), terminą skaičiuojant nuo 2015-01-24 imtinai. Pabrėžiama, kad Inspekcijos sprendimas datuotas 2015-02-26 d., o išsiųstas tik 2015-03-02, nors vasario mėnesio tiek 26 d., tiek 27 d. buvo darbo dienos.

Pareiškėjos nuomone, nors MAĮ atskirai nereglamentuojamas terminas, kada centrinis mokesčių administratorius, priėmęs sprendimą turi jį išsiųsti, tačiau ši norma neturi būti aiškinama mokesčių administratoriaus naudai, nes tai galimai suteiktų Inspekcijai teisę piktnaudžiauti savo teisėmis, t. y. priimti sprendimus vėliau nei reglamentuota įstatyme, o šį faktą pridengti vėlesniu sprendimo išsiuntimu. Kitoks aiškinimas galimai pažeistų mokesčių mokėtojų interesus, kuomet priimto sprendimo, turinčio reikšmės jų teisėms ir pareigoms,

išsiuntimas nebūtų apibrėžtas laike. Pareiškėjos įsitikinimu, atsižvelgiant į tai, kad mokesčių teisė – viešoji teisė, kuri griežtai reglamentuota įstatymuose bei sukelia teises pasekmes mokesčių mokėtojams bei į aplinkybę, kad vietos ir centrinis mokesčių administratoriai yra biudžetinės įstaigos, atstovaujantios valstybę, todėl jos veikloje turi būti vadovujamasi koncentruotumo, ekonomiškumo principais, MAĮ 154 str. 3 d. turėtų būti aiškinama taip, kad centrinio mokesčių administratoriaus sprendimas turi būti priimtas ir išsiųstas per 30 d. (arba 60 d. esant įstatymo normoje nurodytoms aplinkybėms) nuo skundo gavimo.

Pareiškėja daro išvadą, kad Inspekcijos sprendimas priimtas, pažeidžiant MAĮ 154 str. reglamentuotus terminus, t. y. pats mokesčių administratorius nesilaikė imperatyvių MAĮ normų, kuriomis turi vadovautis savo veikloje, todėl Inspekcijos sprendimas, priimtas po įstatymo nustatyto termino, neturėtų sukelti teisinių pasekmių Pareiškėjai ir turi būti panaikintas.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos padaryta išvada, kad Panevėžio AVMI pagrįstai kilo abejonės dėl Pareiškėjos ūkinės-komercinės veiklos ir jos rezultatų 2009–2013 m., bei, kad Panevėžio AVMI pagrįstai vadovavosi MAĮ 70 str. nuostatomis apskaičiuodama mokesčius ir su jais susijusias sumas, nes Panevėžio AVMI negalėjo nustatyti tikslaus Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio dėl mokesčio mokėtojo veiksmų.

Mokėtoja mano, kad Inspekcija formaliai vertino jos teiginius, visa argumentacija paremta tik LVAT citatomis, kurios yra bendro pobūdžio ir atsietos nuo konkretaus ginčo aplinkybių, neanalizavo ir nenagrinėjo Pareiškėjos pateiktų konkrečių paaiškinimų, susijusių su nuostolingos veiklos finansavimu, administraciniais teisės pažeidimais ir kitais pagrindais, dėl kurių mokesčių administratorius padarė išvadą dėl galimumo taikyti MAĮ 70 str. jos mokestinių prievolių atžvilgiu.

Pasak Pareiškėjos, Inspekcija rėmėsi vien tik Panevėžio AVMI nustatytais aplinkybėmis ir pateiktais dokumentais, neatliko savarankiško faktinių situacijos aplinkybių įvertinimo, visą įrodinėjimo našta perkeldama mokesčių mokėtojui.

Remdamasi MAĮ 70 str. įgyvendinimo tvarką reglamentuojančiose Taisyklėse nustatytais atvejais, kada galima mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (4.1 p., 4.2 p., 4.3 p., 4.4 p.), bei LVAT formuojama praktika (adm. byla Nr. A-438-201/2011, adm. byla Nr. A-438-1103/2010, adm. byla. Nr. A-4381219-14, 2003-12-15 nutartis adm. byloje Nr. A-11-648-03) dėl vadovavimosi MAĮ 70 str. tik esant tiesioginiams nepaneigiamiems įrodymams, jog mokesčių mokėtojas netinkamai įgyvendino savo pareigas taip bandydamas nuslėpti mokesčius, Pareiškėja tvirtina, kad jos atveju yra svarbios šios aplinkybės:

- 1) dėl mokestinių deklaracijų nepateikimo Pareiškėjai nuobaudos nebuvo skirtos;
- 2) visos padarytos žmogiškosios klaidos, dėl kurių buvo gautos pastabos iš mokesčių administratoriaus, Pareiškėjos buvo ištaisytos (pvz., vietinis ir centrinis mokesčių administratorius naudojo argumentą, jog neteisingai apskaitytos gautos prekės pagal konsignacijos sutartį su UAB „M2“. Tačiau, pasak Pareiškėjos, ji paaiškinimuose mokesčių administratoriui yra nurodžiusi, jog ši apskaitos klaida ištaisyta 2012 m. ir konsignacinės prekės iškeltos iš atsargų sąskaitos į užbalansinę sąskaitą; 2014-08-29 mokesčių administratoriaus atlikto tyrimo metu nustatyti neatitikimai už 2012 m. buvo įvykdyti pagal mokesčių administratoriaus apskaičiavimus ir pasiūlymus patikslinti mokestines deklaracijas);
- 3) Pareiškėjos buhalterinė apskaita tvarkyta pagal Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo nuostatas. Dėl buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimų nei mokestinio tyrimo, nei mokestinio patikrinimo akte nepasisakyta;
- 4) patikrinimo metu mokesčių administratorius nenustatė ir nepateikė jokių įrodymų, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje nebūtų apskaičiavusi gautų pajamų;
- 5) Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi viso patikrinimo laikotarpiu, tinkamo bendradarbiavimo faktą konstatavo Panevėžio AVMI patikrinimo akte;
- 6) Pareiškėja turi daug tiekėjų, tarp jų – UAB „S2“, UAB „U1“, AB „P1“, UAB „B1“ ir kt. Panevėžio AVMI patikrinimo metu nenustatė, kad Pareiškėja iš tiekėjų gaudavo prekes

kitomis kainomis nei jos buvo atvaizduotos buhalterinėje apskaitoje (įsigijimo kainas patvirtina PVM sąskaitos faktūros), ar gaudavo daugiau pajamų iš parduotos produkcijos nei buvo apskaityta, t. y. nenustatyta, kad Pareiškėja galėjo taikyti ir taikė didesnius antkainius nei nurodyti Pareiškėjos apskaitoje, t. y. antkainiai buvo tokio dydžio, kad gyventojai pirktų produkciją, kitu atveju daugelis prekių būtų nurašytos pasibaigus galiojimo laikui ir taip Pareiškėja būtų patyrusi dar didesnę nuostolį. Reali prekių pardavimo kaina atsispindi ir parduotuvių prekių lentynose nurodytose kainose, šios kainos apimdavo prekių savikainą ir taikytą antkainį, nustatytą atsižvelgiant į perkamąją galią ir buvo objektyvus vyravusiai situacijai.

Pareiškėja daro išvadą, jog tiek Panevėžio AVMI negalėjo vadovautis MAĮ 70 str., tiek Inspekcija negalėjo ginčijamu sprendimu konstatuoti, kad vietos mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 70 str., nes tam nebuvo teisinio pagrindo. Pareiškėja tvirtina tinkamai vykdžiusi jai, kaip mokesčių mokėtojai, priskirtas pareigas – teikė deklaracijas, jose nurodydama teisingus duomenis, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, įstatymų nustatyta tvarka tvarkė buhalterinę apskaitą, išsaugojo ir mokesčių administratoriui pateikė prašomus dokumentus, t. y. jos veikla ir pateiktos deklaracijos atitiko vykdytos ūkinės-komercinės veiklos rezultatus. Tuo tarpu mokesčių administratoriaus nurodytos aplinkybės, pasak Pareiškėjos, yra tik išvestinės, tiesiogiai neįrodančios mokesčių mokėtojo mokesčių įstatymo pažeidimų, dėl ko būtų pagrindas taikyti MAĮ 70 str.

Dėl Pareiškėjos deklaruotų nuostolių nuo 2003 m., išskyrus 2004 ir 2012 m., bei nuostolingos veiklos finansavimo iš akcininkų įnašų

Pareiškėja teigia, kad rašytinėse pastabose bei skunde yra nurodžiusi visas objektyvias aplinkybes, pateisinančias jos nuostolingos veiklos finansavimą, tačiau į jas vietinis ir centrinis mokesčių administratoriai neatsižvelgė ir jų neanalizavo: (1) Pareiškėja yra tik dalis S. šeimos verslo, kurį taip pat sudaro S. S. ūkis, R. S. ūkis, A. S. ūkis, E. S. ūkis (toliau – ūkiai), tačiau yra neatsiejamai susijusi su kitomis vykdomomis veiklomis. Laikotarpyje nuo 2009 iki 2013 m. ūkiai turėjo didelį pelną (daugiau kaip 5 mln. Lt) ir tik vienintelė Pareiškėja šiuo laikotarpiu veikė nuostolingai, išskyrus 2012 m. Pareiškėja nėra S. šeimos pragyvenimo šaltinis, o yra tik šalutinė veikla, papildanti pagrindinį verslą, t. y. skirta kitiems, o ne pajamų gavimo tikslams; (2) rašytinių pastabų 3 psl. Pareiškėja pateikė lentelę su vietovėmis, kuriose S. šeima plėtoja savo verslą: *duomenys neskelbtini*, bei gyventojų pokyčiu nuo 2001 m. iki 2011 metų, kad per 10 metų gyventojų sumažėjo 21,12 proc. Aplinkybė, kad demografinė padėtis minėtose vietovėse palaiapsniui blogėja, pasak Pareiškėjos, kelia riziką pagrindiniam S. šeimos verslui – ūkininkavimui, nes gresia darbo jėgos trūkumas. S. ūkiuose reikalinga fizinė jėga, todėl daugiausia darbus dirba vyrai, o moterims darbo pasiūlos ir užimtumo nurodytose gyvenvietėse trūksta. Pareiškėja tvirtina, kad S. šeima, siekdama išvengti problemų, kurios paliestų jų pagrindinį verslą, stengiasi prisidėti prie palankesnės gyventojams socialinės aplinkos kūrimo ir teikia paslaugas, kurios tiesiogiai gali būti ir nenešančios ekonominės naudos, nes būtent dėl Pareiškėjos vykdomos veiklos, kuri užtikrina darbo vietas S. ūkiuose dirbančių darbuotojų žmonoms, S. šeimos verslas (ūkininkavimas) klesti, t. y. Pareiškėjos veikla yra vienintelis būdas išlaikyti reikiamą darbo jėgą bei suteikti kaimo gyventojams reikalingas paslaugas; (3) būtent nurodytas aplinkybes, Pareiškėja įvardija, priežastimi, kodėl nuostolinga jos veikla akcininkų yra nuolat finansuojama.

Tai, kad buvo nustatytas atvejis, kai Pareiškėja prekiaavo alkoholiniais gėrimais be dokumentų, kurie vėliau buvo pateikti, pasak Pareiškėjos neįrodo mokesčių slėpimo fakto, kadangi: (1) tai yra pavienis atvejis; (2) Pareiškėja nurodė objektyvias, šį įvykį pateisinančias aplinkybes, t. y. 2010-09-30 Pareiškėjai surašytas protokolas buvo ne dėl prekybos prekėmis be įsigijimo dokumentų, o dėl to, kad alkoholinių gėrimų įsigijimo dokumentai operatyvinio patikrinimo metu buvo ne prekybos ir sandėliavimo vietoje, o išvežti į buhalteriją; (3) mokesčių administratorius vertindamas šią situaciją neatsižvelgė į tai, kad visi trūkstami dokumentai, patvirtinantys prekių įsigijimą, iš karto buvo pristatyti Panevėžio AVMI. Pareiškėja mano, kad bauda buvo paskirta formaliai, vien už pačių dokumentų neturėjimą patikrinimo metu parduotuvėje, tačiau žinant, jog tokie dokumentai iš tikrųjų egzistuoja, nes kitu atveju būtų

pareikalauta visus alkoholinius gėrimus išimti iš apyvartos, to padaryta nebuvo. Pareiškėja sutikimą sumokėti 500 Lt baudą aiškina tuo, kad nenorėjo bloginti santykių su Panevėžio AVMI, be to, bylinėjimosi išlaidos būtų kainavę daugiau pinigų nei paskirta bauda, tačiau ne dėl to, kad sutiko padariusi pažeidimą; (4) Pareiškėjai priklauso kelios parduotuvės Biržų rajone, kurių buhalterinę apskaitą tvarko jos buhalterija, esanti Meilūnų kaime, todėl, skiriantis buhalterijos ir Pareiškėjos veiklos vietovėms, į apskaitą įtraukti prekių dokumentus, jų neišvežant į buhalteriją, nėra įmanoma; (5) atkreipiamas dėmesys į Lietuvos teisinėje sistemoje įtvirtintą draudimą bausti du kartus už tą patį pažeidimą (nusikaltimą), bei pabrėžiama, kad už Alkoholio kontrolės įstatymo pažeidimą buvo surašytas administracinių teisės pažeidimų protokolai ir Pareiškėjos direktorius nubaustas pinigine bauda, todėl antrą kartą remtis ta pačia aplinkybe, siekiant mokesčių mokėtojui sukelti neigiamas pasekmes, negalima. Šis pažeidimas (padarytas 2010-09-30), pasak Pareiškėjos, būtų akivaizdus pagrindas spręsti dėl pajamų neapskaitymo ar mokesčių slėpimo, jei mokestinis patikrinimas būtų atliktas iškart, o ne po 4 metų (pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą surašytas 2014-08-29).

Pareiškėja mano, jog visos nurodytos aplinkybės patvirtina, kad Inspekcija, neturėdama pagrindo ir tiesioginių įrodymų, neteisėtai pasinaudodama pavienėmis ir neturinčiomis reikšmės aplinkybėmis, vadovavosi MAĮ 70 str., apskaičiuodama į biudžetą mokėtinas sumas.

Dėl nustatyto atvejo, kai neapskaityti pinigai kasos aparate

Panevėžio AVMI nustatytą ir Inspekcijos sprendimu patvirtintą faktą (kai pinigai buvo neapskaityti kasos aparate) Pareiškėja įvardija, negalintį būti pagrindu apmokestinimui pagal MAĮ 70 str., dėl šių aplinkybių: (1) atsakomybė taikyta įmonės darbuotojai, o ne Pareiškėjai, kurie pagal darbo teisę yra atskiri pavaldumo santykiais susiję subjektai; (2) Panevėžio AVMI neinformavo Pareiškėjo direktoriaus apie padarytą minėtą pažeidimą. Pareiškėjos direktorius, vėliau sužinojęs apie padarytą pažeidimą, iškart darbuotojai skyrė drausminę nuobaudą (griežtą įspėjimą), o visi pardavėjai pakartotinai supažindinti su 2002-08-13 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 1283 patvirtintomis Kasos aparatų diegimo ir naudojimo tvarkos taisyklėmis; (3) tai buvo pavienis atvejis; (4) šis pažeidimas užfiksuotas 2011-06-15, mokestinis patikrinimas atliktas tik 2014 m.

Dėl nepagrįstai padidintos 2010 ir 2012 metų pardavimo savikainos

Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus argumentu, kad ji padidino 2010 m. prekių savikainą, teigia, jog: (1) konsignacinių prekių savikaina 2010 metais į sąnaudas buvo įtraukta tik bendrovės finansinėje apskaitoje. 2010 metų mokestinis veiklos rezultatas yra deklaruotas be konsignacinių prekių savikainos. Dėl to parduotų prekių savikaina 2010 m. mažinama iki 1855504 Lt, o atitinkamai antkainis sudarė 3,78 proc. taip, kaip nurodė buhalteris paaiškinime Nr. (42.59)PA-841, todėl 2010 m. prekių įsigijimo savikaina negalėjo 76,50 proc. viršyti pardavimo pajamas; (2) 2014-10-28 Pareiškėjos direktorius Panevėžio AVMI pateiktame paaiškinime Nr. (42.59)PA-864 „Dėl bendrovės veiklos“ paaiškino, jog 2010 m. vidutinis antkainis sumažėjo ir siekė 4 proc. dėl objektyvių aplinkybių – Rusijos krizės, sustabdžiusios pirkėjų galią, taip pat kaimo gyventojų mažėjimo; (3) vietos mokesčių administratorius, pateikdamas savikainos ir antkainio paskaičiavimą, nurodė, jog atlikus prekėms taikytą antkainių analizę nustatyta, kad 2010–2013 m. vidutinis antkainis sudarė apie 10,29 proc. Pareiškėja su tokiu paskaičiavimu sutinka, nes jis atspindi tikrąją per šį laikotarpį buvusią Pareiškėjos finansinę būklę. Panevėžio AVMI, atlikusi paskaičiavimą, nepateikė jokių argumentų ir teisinių pagrindų, kodėl prekių savikaina ir taikytas antkainis būtų laikomi nepagrįstais ir reikėtų atlikti papildomą įvertinimą, taikant analogijos ir ekonominių modelių metodus; (4) Inspekcija neanalizavo ir nepasisakė dėl padidintų pardavimo savikainų, niekaip nekomentavo Pareiškėjos išsakytų argumentų, o tiesiog pateikė nuorodas į 2010 m. parduotų prekių savikainos paskaičiavimo žiniaraštį bei 2012 m. pelno ataskaitą, kurie, Pareiškėjos nuomone, nepagrindžia MAĮ 70 str. taikymo būtinybės.

Skunde nesutinkama su centrinio ir vietinio mokesčių administratoriaus teigimu, jog 2012 m. padidinta prekių pardavimo savikaina. Pažymima, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius Pareiškėjai nepateikė visiškai jokių pastabų dėl 2012 metų pardavimų savikainos, patikrinimo akto 9 psl. lentelėje ir jos komentare analizuoti tik 2010 m. savikaina ir

antkainis. Pareiškėja mano, kad Inspekcija patvirtino vietos mokesčių administratoriaus argumentus ir pareigą paneigti jo teiginius bei skaičiavimus perdavė mokesčių mokėtojui, nors savikainos padidinimas 2012 m. mokesčių administratoriaus nebuvo aptartas ir analizuotas. Pasak Pareiškėjos, ji skunde yra nurodžiusi, jog 2012 m. pardavimo savikaina buvo neteisingai deklaruota dėl kompiuterinės buhalterinės apskaitos programos klaidos, t. y. mokestinio tyrimo metu, pastebėjus klaidą, ji buvo ištaisyta (patikslinta prekių savikaina ir pateiktos patikslintos mokesčių deklaracijos), kaip tai numatyta MAĮ 80 str. 1 d. Atkreiptas dėmesys, jog šioje teisės normoje nenustatyta jokia atsakomybė ar neigiamos pasekmės mokesčių mokėtojui, pateikusiam patikslintą mokesčių deklaraciją.

Dėl pirkimo PVM artimo pardavimo PVM

Panevėžio AVMI, išanalizavus Pareiškėjos pateiktas deklaracijas, ataskaitas, nustatyta deklaruotą pardavimo PVM artimą pirkimo PVM (2009 m. pardavimo PVM 335526 Lt, atskaitomas pirkimo PVM 335587 Lt, pardavimų ir pirkimų santykis – 1; 2010 m. pardavimo PVM – 412481, atskaitomas pirkimo PVM 415363 Lt, pardavimų ir pirkimų santykis – 0,99; 2011 m. pardavimo PVM 461584 Lt, atskaitomas pirkimo PVM 428402 Lt, pardavimų ir pirkimų santykis – 1,09; 2012 m. pardavimo PVM 438963 Lt, atskaitomas pirkimo PVM 439631 Lt, pardavimų ir pirkimų santykis – 1,02; 2013 m. pardavimų PVM 555054 Lt, atskaitomas pirkimo PVM 499455 Lt, pardavimų ir pirkimų santykis – 1,11), Pareiškėja paaiškina jos taikyto antkainio vidurkio dydžiu apie 10 proc. Pažymėta, kad tokį antkainio dydį pagal Pareiškėjos dokumentus apskaičiavo ir Panevėžio AVMI patikrinimo akto 9 psl.

Dėl neteisingai deklaruojamų pardavimo pajamų ir pardavimo PVM

Pareiškėja mokesčių administratorių apibendrintą teiginį, jog ji neteisingai deklaravo pardavimo pajamas ir pardavimo PVM, paaiškina tuo, kad buvo neatsižvelgta, jog tokių deklaracijų buvo tik 5 iš 60-ies, šiuos neatitikimus teisina žmogiškosiomis klaidomis, tačiau nesant Pareiškėjos veiksniuose tyčios bei sistemingumo (per 2009–2013 laikotarpį klaidingos deklaracijos pateiktos 2010 m. gegužės mėn., 2011 m. spalio mėn., 2013 m. sausio, balandžio ir gruodžio mėn.), nesutinka su išvada, jog tokie veiksmai tikslingai buvo nukreipti į mokesčių slėpimą. Pareiškėja teigia, kad Panevėžio AVMI ir Inspekcija neįrodė jos netinkamo elgesio, dėl kurio būtų neįmanoma apskaičiuoti mokėtino mokesčio įprastine tvarka, o aukščiau pateikti argumentai patvirtina, kad atitinkami veiksmai nebuvo nukreipti į mokestinės naudos siekimą, pažeidžiant mokesčių įstatymus. Tai, kad Panevėžio AVMI konstatavo, jog Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė prašomus dokumentus, atsakinėjo į klausimus, pripažino padarytas neesmines klaidas ir jas ištaisė papildydama deklaracijas, pasak Pareiškėjos, suponuoja išvadą, kad Pareiškėja sąžiningai vykdė mokesčių įstatymais nustatytas pareigas, o nesant mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio (vienos iš MAĮ 70 str. taikymo sąlygų), negalimas ir mokesčių administratoriaus mokesčių apskaičiavimas pagal jo įvertinimą, be to, Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenys leidžia apskaičiuoti mokesčių prievolės dydį.

Dėl analogijos metodo taikymo nagrinėjamoje situacijoje

Pareiškėja nesutinka su Panevėžio AVMI taikytu analogijos metodu ir jo pritaikymo pagrindu bei mokesčio bazės apskaičiavimu dėl toliau nurodytų priežasčių.

Vadovaudamasi LVAT 2014-11-10 nutartimi adm. byloje Nr. A-438-1643-1, Pareiškėja teigia, kad Panevėžio AVMI nenurodė, jog buvo atliktas mokestinis patikrinimas įmonių, kurių duomenis naudojo lygindama Pareiškėjos vykdytą veiklą, todėl Inspekcijos išvadą, jog „analogiškų įmonių antkainiai nekelia abejonių, t. y. jie atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus“, Pareiškėja laiko padaryta remiantis ne konkrečiais duomenimis, bet prielaidomis – panašių (tačiau ne identiškų) įmonių taikytu antkainiu. Pažymima, jog Inspekcijos sprendime nurodyta, kad „Panevėžio AVMI parinko 3 įmones, kurios veiklą vykdo panašioje geografinėje padėtyje (Biržų raj.)“, nors Panevėžio AVMI patikrinimo akte nurodyta, jog tik 2 įmonės vykde veiklą Biržų raj., o įmonė A – Pasvalio raj. Be to, mokesčių administratorius nepateikė kaimų (gyvenviečių) pavadinimų, todėl negalima palyginti gyventojų skaičiaus ir jų demografinio pokyčio, jų įtakos kainoms, todėl, pasak Pareiškėjos, negalima teigti, jog pasirinktos įmonės veiklą vykde panašioje geografinėje teritorijoje į Pareiškėjos. Panevėžio AVMI nepateikė

duomenų, ar analogijai pasirinktų įmonių veiklos modelis yra analogiškas (ar bent panašus) į Pareiškėjos veiklos modelį, t. y. ar įmonių A, B ir C mažmeninė prekyba lyginamu laikotarpiu buvo pagrindinė veikla ar šalutinė (kaip S. šeimos atveju), kokių tikslų buvo siekiama iš prekybos ir ar bendras S. šeimos verslas buvo mažiau pelningas už analogijai paimtų įmonių. Pareiškėja, vadovaudamasi Taisyklių 11 p., akcentuoja, kad Panevėžio AVMI analogiškam vertinimui parinko įmones, kurių darbuotojų skaičius 2009–2013 m. smarkiai skyrėsi: pasirinktose įmonėse dirbo atitinkamai 75, 5 ir 2 darbuotojai, kai Pareiškėjos įmonėje dirbo 25 darbuotojai, be to, skyrėsi ir įmonių gautos pajamos iš prekybos. Pareiškėja nurodo, kad galimai viena iš analogijai pasirinktų įmonių yra parduotuvė, pagrinde prekiaujanti alkoholiniais gėrimais, kas taip pat galėjo iškreipti lyginamus rodiklius. Pareiškėja daro išvadą, kad Panevėžio AVMI netinkamai taikė analogijos metodą, pasirinko įmones, tinkamai nepagrįsdama įmonių ir Pareiškėjos veiklos sąlygų ir kriterijų panašumo, leidžiančių taikyti analogijos metodą pagal Taisyklių 11 p., todėl Pareiškėjai nustatyta mokesčių bazė ir papildomai apskaičiuoti mokesčiai turi būti pripažinti neteisėtais.

Dėl ekonominių modelių taikymo nagrinėjamoje situacijoje

Vadovaudamasi Taisyklių 25 p., Pareiškėja tvirtina, kad Panevėžio AVMI antkainio lyginimui naudojo įmonių A, B, C duomenis, kurie dėl anksčiau nurodytų aplinkybių negali būti laikomi patikimais ir tinkamai naudoti apskaičiuojant mokesčio bazę Pareiškėjai.

Pareiškėja dėsto, kad Panevėžio AVMI Pareiškėjos antkainį, o kartu ir mokesčių bazę, didino imdama įmonių A, B ir C antkainių vidurkį (patikrinimo akto 4 lentelės 13 stulpelis bei 5-9 lentelių 2 eilutės), įvesdama „vidutinio antkainio“ kategoriją. Vidutinio antkainio procentu padidintos 2009–2013 m. Pareiškėjos pajamos, t. y. Panevėžio AVMI nustatė, kad atitinkamai 2009 m. Pareiškėjos taikytas antkainis sudarė 20,02 proc. (7,45 + 12,57); 2010 m. – 20,71 proc. (3,78 + 16,93), 2011 m. – 20,77 proc. (17,07 + 3,70), 2012 m. – 22,4 proc. (13,85 + 8,55), 2013 m. – 23,71 proc. (9,31 + 14,4). Pasak Pareiškėjos, daugeliu atvejų jai pritaikytas antkainio dydis viršijo lyginimui pasirinktų įmonių taikytą antkainį: 2009 m. Pareiškėjai pritaikytas antkainis viršijo įmonės C antkainį 1,79 proc. (20,02 - 18,23); 2010 m. – įmonės B antkainį 0,13 proc. (20,71 - 20,58); 2011 m. – įmonės B antkainį 0,69 proc. (20,77 - 20,08); 2012 m. – įmonės B antkainį 1,88 proc. (22,4 - 20,52); 2013 m. – įmonės B antkainį 0,06 proc. (23,71 - 23,65). Pareiškėja daro išvadą, jog mokestinis patikrinimas galėtų būti atliekamas ir mokesčių administratoriaus pasirinktose įmonėse B ir C, kadangi jų taikyti antkainiai atitinkamai metais nesiekė „vidutinio antkainio“. Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad ji nežino ir negali žinoti, kokius antkainius taiko kitos mažmeninę prekybą vykdančios įmonės, nes susitarimas dėl antkainių tarp ūkio subjektų pažeistų Konkurencijos įstatymo 5 str. Pareiškėja atkreipia dėmesį ir į Vabalninko miestelyje esančios „M1“ parduotuvės konkurencinę įtaką, bei mano, kad nebuvo vertinamas įmonėse A, B ir C patiriamas didesnių prekybos tinklų spaudimas. Apibendrinama išdėstyta, Pareiškėja vertina, kad mokesčių administratoriaus naudotų metodų pagalba apskaičiuota didesnė mokesčių bazė Pareiškėjai neatitinka protingumo ir teisingumo principų.

Dėl papildomai apskaičiuoto PVM (18922 Lt)

Pareiškėja taip pat nesutinka su Panevėžio AVMI sprendimo dalimi, kuria Pareiškėjai nustatyta sumokėti į biudžetą 18922 Lt bei atitinkamai šia suma sumažintas nuostolis. Atkreipiamas dėmesys, kad Inspekcija neanalizavo šių apskaičiuotų ir patvirtintų mokesčių, konstatuodama tik patį faktą.

Pareiškėja mano, kad Panevėžio AVMI rėmėsi duomenimis, kurie nepatenka į mokesstinio patikrinimo laikotarpį ir negali turėti įtakos sprendžiant 2009–2013 m. kuro panaudojimo tikslus. Pareiškėjos nuomone, Panevėžio AVMI nurodyta aplinkybė, jog patikrinimo metu Pareiškėja pateikė 2002-02-01 panaudos sutartį Nr. 01, kuria S. S. bendrovei perdavė naudoti dyzelinį automobilį Ford Transit, valst. Nr. EPV320, nors automobilis įsigytas 2002-03-30, nepatvirtina, kad laikotarpyje nuo 2009 iki 2013 m. šia mašina Pareiškėja nesinaudojo savo tikslais. Teigiama, jog VĮ „Regitra“ duomenys, kad Pareiškėja neturi įregistruotų transporto priemonių, nereiškia, jog transporto priemonės nėra reikalingos ir naudojamos jos veikloje, jie parodo tik tai, kad Pareiškėja neturi nuosavybės teise priklausančių transporto priemonių, o ne panaudos pagrindais.

Pasak Pareiškėjos, 2014-10-24 paaiškinime buhalteris nurodė, jog nežino, kur buvo panaudotas savaitgaliais įsigytas dyzelinis kuras, tačiau benzino panaudojimo tikslą įvardino – žoliapjovėms ir benzininiam pjūklui. Kadangi Pareiškėjai priklauso 7 parduotuvės, kurioms malkas žiemai ruošia Pareiškėja, teigiama, kad pirktas benzinai sunaudotas malkų pjovimui. Pažymima, kad Panevėžio AVMI neneigia, jog kuras (dyzelis ir benzinai) buvo įtrauktas į PVM atskaitą pagal atitinkamas PVM sąskaitas faktūras. Papildomai pažymima, jog Pareiškėjos turimos parduotuvės dirba ir savaitgaliais, t. y. įsigytas dyzelis, kuris įtrauktas į PVM atskaitą, buvo naudojamas parduotuvių veikloje – vežamos prekės, dokumentai, kitas reikalingas inventoriūs. Be dyzelinio automobilio Ford Transit 2013 metais Pareiškėja darbams (paslaugoms atlikti) pagal panaudos sutartį naudojo ir S. S. buldozerį DT75, savivartį IVECO bei pakrovėją CAT414, kurie varomi dyzeliniu kuru. Buhalterio negalėjimas nurodyti, kur sunaudotas pirktas dyzelis, aiškinamas tuo, kad jis pats nevažinėjo Pareiškėjos turimomis transporto priemonėmis, o, kadangi nebuvo pildomi kelionės lapai, tokiais duomenimis jis nedisponavo. Pareiškėja nurodo, kad plėtojant parduotuvių verslą, kurios yra išsidėsčiusios skirtingose Biržų rajono gyvenvietėse, reikalingos transporto priemonės prekių ir dokumentacijos gabenimui, malkų atvežimui, taip pat kuras reikalingas ir kitiems prietaisams – benzino pjūklui bei žoliapjovėms, siekiant sukurti palankias darbo sąlygas. Pabrėžiama, kad degalų pirkimo PVM į PVM atskaitą įtrauktas turint PVM sąskaitas faktūras. Remdamasi nurodytomis aplinkybėmis bei vadovaudamasi protingumo principu, Pareiškėja tvirtina, kad įsigytas kuras buvo naudotas PVM įstatymo 58 str. nurodytais tikslais, nepaisant to, kad konkrečių dokumentų, pavirtinančių tokį faktą, ji pateikti negali.

Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius galėjo nustatyti jos mokesstinės prievolės dydį įprastine tvarka, ką ir padarė patikrinimo metu, nustatydamas deklaracijose buvusius netikslumus ir nurodydamas Pareiškėjai juos ištaisyti; o nesant nei vienai iš MAĮ 70 straipsnio taikymo sąlygų, Pareiškėja daro išvadą, jog Panevėžio AVMI ir Inspekcija neteisėtai taikė šį straipsnį, apskaičiuodama papildomai mokėtinus mokesčius.

Remdamasi tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2015-02-26 sprendimą Nr. 69-17, Panevėžio AVMI 2014-12-19 sprendimo Nr. FR0682-699 4, 5 ir 6 dalis, kuriomis nuspręsta patvirtinti 2014-10-30 patikrinimo akte Nr. FR0680-714 apskaičiuotus: 238398 Lt (69044,54 Eur) PVM, 70664 Lt (20465,71 Eur) PM, 82082,88 Lt (23772,85 Eur) PVM delspinigius, 4519,56 Lt (1308,96 Eur) PM delspinigius, bei skirtas 71519 Lt (20713 Eur) PVM ir 21199 Lt (6139 Eur) PM baudas, taip pat panaikinti Panevėžio AVMI 2014-12-19 sprendimo Nr. FR0682-699 1, 2, 3 dalis ta apimtimi, kuria nuspręsta patvirtinti papildomai apskaičiuotą 18922 Lt (5480,19 Eur) PVM bei su juo susijusius delspinigius bei baudas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog iš bylos medžiagos matyti, kad skundžiamas Inspekcijos 2015-02-26 sprendimas Nr. 69-17 tvirtintinas, Pareiškėjos 2015-03-23 skundas atmestinas.

Pareiškėja 2015-03-23 skunde Komisijai pirmiausia kelia klausimą dėl procedūrinio pažeidimo, centriniam mokesčių administratoriui priimant 2015-02-26 sprendimą Nr. 69-17, t. y. dėl šio sprendimo priėmimo terminų, nurodydama, kad Inspekcija galimai pažeidė imperatyvias įstatymines normas (MAĮ 154 straipsnio 3 dalis), reguliuojančias sprendimo priėmimo terminus. Šį reikalavimą palaikė ir Pareiškėjos atstovas Komisijos posėdžio metu.

Taigi Komisija, prieš nagrinėdama mokesstinį ginčą iš esmės, privalo įvertinti Pareiškėjos nurodyto procedūrinio pažeidimo įtaką skundžiamam Inspekcijos sprendimui.

Pastebėtina, jog nei MAĮ, nei Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2004-09-02 nutarimu Nr. 1119 patvirtinti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės nuostatai neapibrėžia skundžiamų Komisijai aktų panaikinimo pagrindų. Tuo tarpu Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 89 straipsnio 1 dalies 3 punkte yra įtvirtinta principinė procedūrinių pažeidimų įtakos viešojo administravimo akto teisėtumo vertinimui taisyklė: skundžiamas aktas turi būti panaikintas, jeigu jis yra neteisėtas dėl to, kad jį priimant buvo pažeistos pagrindinės procedūros, ypač taisyklės, turėjusios užtikrinti objektyvų visų aplinkybių įvertinimą bei sprendimo pagrįstumą. LVAT 2008-06-25 nutartyje adm. byloje Nr.

A-438-624/2008, publikuotoje „Administracinė jurisprudencija“ Nr. 15, 2008 m., yra konstatavęs, kad ši įstatyminė nuostata reiškia, kad ne kiekvienas formalios procedūros pažeidimas yra pagrindas pripažinti priimtą administracinį aktą neteisėtu, jeigu įstatymas tiesiogiai nenustato tokios procedūros pažeidimo pasekmės; kriterijus, pagal kurį turi būti vertinama procedūros pažeidimo įtaka priimto administracinio akto teisėtumui yra tikimybė, kad dėl šio pažeidimo buvo priimtas nepagrįstas sprendimas.

Skundo dėl mokestinio ginčo nagrinėjimo procedūrą centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje nustato MAĮ 154 straipsnis, kuriame įtvirtinta, kad skundas dėl mokestinio ginčo centriniam mokesčių administratoriui paduodamas per vietos mokesčių administratorių, kurio sprendimas yra skundžiamas (1 dalis); vietos mokesčių administratorius gautą mokesčių mokėtojo skundą ir jam nagrinėti reikiamą medžiagą per 3 darbo dienas privalo nusiųsti centriniam mokesčių administratoriui (2 dalis); centrinis mokesčių administratorius turi priimti sprendimą dėl skundo dėl mokestinio ginčo per 30 dienų nuo jo gavimo dienos; šis terminas centrinio mokesčių administratoriaus sprendimu gali būti pratęstas iki 60 dienų, jeigu skundui nagrinėti reikia papildomo tyrimo, o apie tai turi būti raštu pranešta skundą padavusiam mokesčių mokėtojui (3 dalis). Kaip minėta, Pareiškėja skunde akcentuoja, kad jos 2015-01-19 skundas Inspekcijai dėl mokestinio ginčo, kilusio tarp Pareiškėjos ir Panevėžio AVMI, pastarojoje gautas 2015-01-20, bei, atsižvelgdama į MAĮ 154 str. 2 d. nuostatas, teigia, kad Inspekciją jos skundas turėjo pasiekti 2015-01-23. Pareiškėja Inspekcijos sprendimo priėmimo terminą (30 dienų terminą skaičiuojant nuo 2015-01-24) laiko suėjusiu 2015-02-23 bei tvirtina, kad Inspekcijos sprendimas, priimtas nesilaikant imperatyvių MAĮ 154 str. 3 dalies normų, todėl nesukelia teisinių pasekmių Pareiškėjai ir turi būti panaikintas.

Mokestinės bylos medžiaga patvirtina, kad Pareiškėjos 2015-01-19 skundas dėl Panevėžio AVMI 2014-12-19 sprendimo Nr. FR0682-699 vietos mokesčių administratoriaus buvo gautas 2015-01-20 (registracijos Nr. 5K-110), bei kartu su reikalinga skundo nagrinėjimui medžiaga Inspekcijai buvo persiųstas 2015-01-23 raštu Nr. (36.9)-6K-186, t. y. nepraleidus MAĮ 154 str. 2 dalyje nustatyto 3 darbo dienų termino. Inspekcija Pareiškėjos 2015-01-19 skundą gavo 2015-01-28 (registracijos Nr. MGS-116). Komisija pažymi, jog Pareiškėja nepagrįstai MAĮ 154 str. 2 dalyje įtvirtintą 3 darbo dienų terminą traktuoja kaip terminą, per kurį skundas turėtų būti gautas Inspekcijoje, kadangi vietos mokesčių administratorius išsiuntęs skundą kartu su jam nagrinėti reikalinga medžiaga paštu, neturi galimybės kontroliuoti pašto darbo eigos ir garantuoti, kad būtent per 3 darbo dienas pašto siunta bus perduota galutiniam gavėjui. Taigi, vadovaujantis MAĮ 154 str. 3 dalimi, centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo priėmimo 30 dienų terminas, skaičiuojant jį nuo skundo gavimo dienos, baigėsi 2015-02-27 (imtinai). Pastebėtina, kad skundžiamas Inspekcijos sprendimas yra 2015-02-26 dienos, t. y. priimtas nepraleidus MAĮ 154 straipsnio 3 dalyje nustatyto sprendimo priėmimo termino. Todėl ginčo byloje nėra pagrindo konstatuoti viešojo administravimo subjekto neveikimo ir priimto sprendimo negaliojimo Pareiškėjos skunde nurodytu pagrindu.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta (Pareiškėjos argumentas dėl Inspekcijos padaryto procedūrinio pažeidimo yra nepagrįstas, todėl atmestinas) Pareiškėjos 2015-03-23 skundą dėl Inspekcijos 2015-02-26 sprendimo Nr. 69-17 nagrinėja iš esmės.

Mokestinis ginčas šioje byloje kilo dėl pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą MAĮ 70 straipsnio pagrindu, taikant analogijos ir ekonominių modelių metodus, nustatytos Pareiškėjos mokesčių bazės, bei atitinkamai dėl už 2009–2013 m. apskaičiuotos mokėtinos 238397 Lt PVM sumos ir dėl už 2012, 2013 m. apskaičiuotos 70664 Lt PM sumos, o taip pat dėl Pareiškėjai neleisto atskaityti 18922 Lt PVM, bei kuro įsigijimo išlaidų priskyrimo leidžiamoms atskaitymams, nepateikus įrodymų, kad 2009–2013 m. pirktas kuras buvo naudojamas Pareiškėjos apmokestinamoje veikloje. Pažymėtina, kad Pareiškėja savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio mokesčių bei su šiais mokesčiais susijusių delspinigių ir baudų sumų apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir teisinio nustatytų faktinių aplinkybių kvalifikavimo.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Pareiškėja skunde akcentuoja, jog Inspekcija skundžiamame sprendime neturėjo teisinio

pagrindo konstatuoti, kad vietos mokesčių administratorius pagrįstai taikė MAĮ 70 str., kadangi mokesčių mokėtojas tinkamai vykdė jam priskirtas pareigas – teikė deklaracijas, jose nurodydamas teisingus duomenis, bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, įstatymų nustatyta tvarka vedė buhalterinę apskaitą, išsaugojo ir mokesčių administratoriui pateikė prašomus dokumentus, t. y. mokesčių mokėtojo veikla ir pateiktos deklaracijos atitiko vykdytos ūkinės-komercinės veiklos rezultatus. Pareiškėja tiek skunde Komisijai, tiek ir Komisijos posėdžio metu palaikė savo poziciją, kad Pareiškėja yra dalis S. šeimos verslo ir yra neatsiejama nuo S. S., R. S., A. S., E. S. ūkių (kurie verčiasi žemės ūkio veikla), nuo 2009 m. iki 2013 m. turėjusių daugiau kaip 5 mln. Lt pelną, tik vienintelė Pareiškėja šiuo laikotarpiu veikė nuostolingai (išskyrus 2012 m.). Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu palaikė skundo motyvą, jog aplinkybė, kad demografinė padėtis S. šeimos plėtojamo verslo (ūkininkavimo) vietovėse (*duomenys neskelbtini*) per 10 metų (nuo 2001 m. iki 2011 m.) blogėja (gyventojų sumažėjo 21,12 proc.), kelia riziką pagrindiniam S. šeimos verslui (gresia darbo jėgos trūkumas), todėl teigė, kad nors Pareiškėjos vykdoma veikla neneša tiesioginių pajamų ir yra nuostolinga (išskyrus 2012 m.), tačiau tai yra vienintelis būdas išlaikyti reikiamą darbo jėgą bei suteikti kaimo gyventojams reikalingas paslaugas, t. y. Pareiškėjos veiklą įvardijo kaip socialinį projektą, kuriuo stengiamasi prisidėti prie palankesnės gyventojams socialinės aplinkos kūrimo, kadangi Pareiškėjos akcininkai (S. S. valdo 10 proc. akcijų, R. S. – 15 proc. akcijų, A. S. – 75 proc. akcijų) turi tam finansinių galimybių. Pareiškėja laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriaus nustatyti pažeidimai (neapskaityti 173,76 Lt kasos aparate (2011-06-15 administracinio teisės pažeidimo protokolas Nr. ATP-298), neteislingai deklaruoti pardavimo pajamų ir pardavimo PVM) yra nežymūs ir pavieniai, todėl nereikšmingi. Pareiškėja mano, kad Panevėžio AVMI netinkamai taikė analogijos metodą, pasirinko įmones, tinkamai nepagrįsdama įmonių ir Pareiškėjos veiklos sąlygų ir kriterijų panašumo, leidžiančių taikyti analogijos metodą pagal Taisyklių 11 p., t. y. vietos mokesčių administratoriaus parinktos palyginimui 3 įmonės galimai nebuvo lyginamos pagal gyventojų skaičių ir jų demografinį pokytį bei to įtaką prekių kainoms, konkurencinių sąlygų, pagal įmonių veiklos tikslus (pagrindinė ar šalutinė veikla), darbuotojų skaičius 2009–2013 metais smarkiai skyrėsi pasirinktose įmonėse (dirbo 75, 5 ir 2 darbuotojai, kai Pareiškėjos įmonėje dirbo 25 darbuotojai). Pareiškėjos nuomone, įmonių gautos pajamos iš prekybos skyrėsi dėl to, kad galimai viena iš analogijai pasirinktų įmonių yra parduotuvė, prekiaujanti alkoholiniais gėrimais. Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratoriaus naudotų ekonominių modelių pagalba apskaičiuota didesnė mokesčių bazė neatitinka protingumo ir teisingumo principų.

Nagrinėjamam ginčui aktualaus MAĮ 70 str. 1 dalis nustato, 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 str. 2 dalį detalią šio straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Taisyklių 4.1 punkte nustatyta, kad 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, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais). 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 mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

LVAT, aiškindamas MAĮ 70 str. 1 dalies normos turinį, ne vieną kartą yra konstatavęs (2009-03-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-348/2009; 2009-09-14 nutartis adm. byloje Nr. A-556-945/2009; 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010; 2012-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1359/2012), 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 mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, suteikė teisę atitinkamą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Taisyklėse. Vienas iš tų atvejų nurodytas Taisyklių 4.1 punkte. Pastarajame punkte esančios taisyklės interpretavimas leidžia teigti, jog mokesčių administratoriaus įvertinimas gali būti atliekamas, kai: 1) mokesčių mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos; 2) nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento; 3) į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis; 4) mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas. Tačiau sąrašas atvejų įvertinimui atlikti nėra baigtinis. Pažymima, kad ir kitais, teisėkūros subjekto neišvardintais atvejais, toks įvertinimas gali būti atliekamas. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Vienas iš tokio įvertinimo kriterijų – mokesčių administratoriui atsiradusios kliūtys nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydį įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka.

Nagrinėjamu atveju Komisija atkreipia dėmesį, jog Pareiškėjos ūkinės-komercinės veiklos tyrimo metu nustatytos aplinkybės, aktualios šiam mokesčiniam ginčui, buvo detalios aprašytos Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, taip pat ir skundžiamame Inspekcijos sprendime (3–4 psl), Panevėžio AVMI patikrinimo akte (5–10 psl.) ir sprendime (2–6 psl.). Komisija pakartotinai jų neatkartoja, bei sutikdama su mokesčių administratoriaus nustatytų minėtų aplinkybių vertinimu, akcentuoja, kad mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių visuma (Pareiškėja nuo 2003 m. dirbo nuostolingai (išskyrus 2004 ir 2012 m.), t. y. tokia veikla tęsiasi visą jos veiklos laikotarpį; nuostolinga veikla pastoviai buvo finansuojama iš akcininkų įnašų (2009–2013 m.), nors niekada akcininkams dividendai išmokėti nebuvo; Pareiškėjos deklaruotas pirkimo PVM artimas pardavimo PVM; nustatyti apskaitos ir prekybos tvarkos pažeidimai, neteisingai deklaruojami duomenys) sudarė pagrindą abejoti Pareiškėjos 2009–2013 m. ūkinės-komercinės veiklos ir jos rezultatų teisingumu. Kadangi Pareiškėja ginčija būtent teisinį pagrindą mokesčių administratoriui vadovautis MAĮ 70 str., Komisija toliau plačiau pasisakys dėl Pareiškėjos 2015-03-23 skunde nurodytų argumentų, Pareiškėjos nuomone, pagrindžiančių jos poziciją.

Kaip minėta, Pareiškėja savo nuostolingą veiklą grindžia tuo, kad ji yra skirta ne pajamų gavimo tikslams, o tik dalis S. šeimos verslo. Anot Pareiškėjos direktoriaus, Pareiškėjos veikla pasireiškia kaip S. šeimos socialinis projektas, labdara.

Pažymėtina, kad Pareiškėjos deklaruota veikla tikrinamuoju laikotarpiu buvo mažmeninė prekyba nespecializuotose parduotuvėse, kuriose vyrauja maistas, gėrimai, tabakas (EVRK 471100), bei jos vykdyta mažmeninė prekyba buvo septyniose prekybos vietose, veiklai vykdyti naudotos patalpos pagal panaudos sutartį, kurios nuosavybės teise priklauso Pareiškėjos direktoriui S. S. . Taigi matyti, kad Pareiškėjos deklaruota veikla yra pelno siekimas, todėl remiantis ekonomine logika, nuostolinga veikla galėtų būti tik tam tikru Pareiškėjos veiklos laikotarpiu, tuo tarpu mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos nepelninga veikla tęsiasi visą jos veiklos laikotarpį (išskyrus 2004 ir 2012 m., kada buvo deklaruotas pelnas). Byloje taip pat nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjai jos

akcininkų suteiktos paskolos tik didėjo: 2009-01-01 dienai Pareiškėjos direktoriaus ir akcininko (S. S.) Pareiškėjai suteiktos paskolos likutis sudarė 305694,44 Lt, o 2013-12-31 – 1015156,42 (padidėjo 709461,98 Lt), 2009-01-01 dienai Pareiškėjos akcininkės ir darbuotojos (R. S.) Pareiškėjai suteiktos paskolos likutis sudarė 261150,90 Lt, o 2013-12-31 – 445750,90 Lt (padidėjo 184600 Lt), t. y. Pareiškėjos akcininkai investavo į Pareiškėjos veiklą gana ženklus piniginius įnašus, negaudami dividendų, kas kelia pagrįstas abejones Pareiškėjos deklaruojamų ūkinės veiklos rezultatų teisingumu.

Komisijos vertinimu, tai, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius į mokesčio deklaracijas įrašydama neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis (Taisyklių 4.1 punktas), patvirtina mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės bylos aplinkybės: 1) 2010-09-30 Panevėžio AVMI Operatyvios kontrolės skyriaus darbuotojų atlikto operatyvaus patikrinimo metu surašytas Įstatymų pažeidimo protokolas Nr. IPP-9, kuriame fiksuota, kad Pareiškėjai priklausiančioje parduotuvėje rasta 340 butelių alkoholinių gėrimų, kurių bendra vertė 1672,17 Lt, neturint prekybos ir sandėliavimo vietoje ir nepateikus juridinę galią turinčių privalomų tų produktų įsigijimo ir gabenimo dokumentų (ginčo byloje nėra duomenų, jog šis protokolas būtų pripažintas negaliojančiu); 2) 2011-06-15 Panevėžio AVMI Operatyvios kontrolės skyriaus darbuotojų atlikto operatyvaus patikrinimo metu, surašytas Administracinio teisės pažeidimo protokolas Nr. ATP-298 N. M. (Pareiškėjos darbuotojai), nes buvo nustatytas kasos aparatu neįtrauktų į apskaitą pinigų laikymas kasoje, t. y. būtent Pareiškėjos parduotuvėje buvo fiksuotas pažeidimas; 3) mokesčio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjos mokamas darbo užmokestis yra labai mažas ir mažai kito po 2012-11-15 organizuoto Panevėžio AVMI Mokestinių prievolių departamento rajonų mokesčių mokėtojų skyriaus Biržų poskyrio pokalbio su Pareiškėjos direktoriaus įgaliotu asmeniu; 4) mokesčio patikrinimo metu atliktoje parduotų prekių savikainos ir atkainio analizėje nustatyta, kad 2010 m. prekių savikainą sudarė 96,35 proc. pardavimo pajamų, 2011–2013 m. prekių įsigijimo savikainą vidutiniškai sudarė 88,07 proc. pardavimo pajamų. Atlikus prekės taikytų atkainių analizę nustatyta, kad 2010–2013 m. vidutinis atkainis sudarė 10,29 proc., todėl padaryta išvada, kad nepagrįstai padidinta 2010 ir 2012 metais pardavimo savikaina. Dėl Pareiškėjos argumentų apie nustatytą neteisingai deklaruotą 2012 m. pardavimo savikainą, pažymėtina, kad Pareiškėja 2012 m. pelno mokesčio deklaracijoje buvo deklaravusi veiklos nuostolį ir tik Panevėžio AVMI mokesčio tyrimo metu, kuris buvo pradėtas 2014-08-04, nustačius, kad Pareiškėjos 2012 m. veiklos rezultatas 71818 Lt apmokestinamasis pelnas (nuostolį prieš apmokestinimą sumažinus neteisingai padidinta prekių savikaina ir įsigytų degalų verte bei nepaskaityta ir nedeklaruota pajamų suma), Pareiškėja 2014-08-27 pateikė patikslintą pelno mokesčio deklaraciją, t. y. Pareiškėja, pateikdama 2014-08-27 patikslintą 2012 m. veiklos rezultatą, pripažino padariusi nustatytus pažeidimus dėl padidintų sąnaudų bei sumažintų ir nedeklaruotų pajamų.

Pareiškėja skunde teigia, kad Inspekcija rėmėsi vien tik Panevėžio AVMI nustatytais aplinkybėmis ir pateiktais dokumentais, neatliko savarankiško faktinių situacijos aplinkybių įvertinimo, visą įrodinėjimo našą perkeldama mokesčių mokėtojui. Pasisakydama šiuo ginčo aspektu, Komisija pažymi nesutinkanti su Pareiškėjos argumentais dėl mokesčio ginčo byloje esančių duomenų nepakankamumo ir įrodomosios galios neturėjimo. Atkreiptinas dėmesys į MAĮ įtvirtintas įrodinėjimo naštos tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo paskirstymo taisykles. MAĮ 67 str. 1 dalyje nustatyta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėjas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos

neteisingai. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojai, 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 mokėtojai apskaičiuotą mokesťį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojai atsiranda mokestinė prievolė. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog mokesčių mokėtojai siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu, mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. Pareiškėjos skundo argumentai, kad Pareiškėjai nuobaudos dėl mokestinių deklaracijų nepateikimo nebuvo skirtos; visos padarytos žmogiškosios klaidos, dėl kurių buvo gautos pastabos iš mokesčių administratoriaus, Pareiškėjos buvo ištaisytos; Pareiškėja bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi viso patikrinimo laikotarpiu; atvejais, kai Pareiškėja prekiaavo alkoholiniais gėrimais be dokumentų, kurie vėliau buvo pateikti, yra pavienis; nustatytu neapskaitytų pinigų kasos aparate atveju, atsakomybė taikyta įmonės darbuotojai, o ne Pareiškėjai, yra subjektyvus Pareiškėjos vertinimas, tuo tarpu mokesčių administratorius vertino visų nustatytų aplinkybių visumą. Komisija konstatuoja, jog mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės bylos aplinkybės ir jų įvertinimas patvirtina, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašydama neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis (Taisyklių 4.1 punktas), todėl, nesant galimybės nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, įrodymų pakankamumo prasme atsirado pagrindas mokesčius Pareiškėjai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pareiškėja taip pat skunde dėsto argumentus dėl mokesčių administratoriaus, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, taikytų analogijos ir ekonominių modelio metodų. Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius netinkamai taikė analogijos metodą, kadangi pasirinko įmones, tinkamai nepagrįsdamas įmonių ir Pareiškėjos veiklos sąlygų bei kriterijų panašumo, leidžiančių taikyti analogijos metodą pagal Taisyklių 11 p. Be to, vadovaudamasi Taisyklių 25 p., Pareiškėja abejoja mokesčių administratoriaus naudotų įmonių A, B, C duomenų patikimumu ir tinkamumu jos mokesčio bazei apskaičiuoti.

LVAT yra nurodęs, kad MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės 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 mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007).

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius Pareiškėjai mokesčių bazę apskaičiavo, taikydamas analogijos ir ekonominių modelių metodus. Taisyklių 11 punkte nurodyta, kad analogijos metodas gali būti taikomas, jeigu parenkamas analogiškas mokesčių mokėtojas, vykdamas analogišką ūkinę-komercinę veiklą analogiškais veiklos sąlygomis, t. y. atskirais mokestiniais laikotarpiais turintis panašią apyvartą, panašų darbuotojų skaičių, vykdamas veiklą panašioje vietovėje, panašiomis konkurencinėmis rinkos sąlygomis ir kt. Taikant ekonominių modelių metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Tai gali būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mąstą ir panašiai (Taisyklių 25 punktas). Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pvz., realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išeigos). Pasirenkamas skaičiavimo modelis priklauso nuo

mokesčių administratoriaus turimos informacijos (Taisyklių 26 punktas). Mokesčių administratorius, taikdamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta (Taisyklių 27 punktas).

Iš mokesčio patikrinimo metu surinktos medžiagos matyti, kad atlikto patikrinimo metu Panevėžio AVMI, apskaičiuodama mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydama analogijos ir ekonominių modelių metodus, naudojo informaciją iš tokią pačią ūkinę-komercinę veiklą (mažmeninė prekyba nespecializuotose parduotuvėse, kuriose vyrauja maistas, gėrimai ir tabakas) vykdančių panašioje geografinėje padėtyje (Biržų r.) mokesčių mokėtojų (įmonė A, registruota Pasvalio r., įmonės B ir C, registruotos Biržų r.). Inspekcija pasisakė dėl taikytų metodų, paaiškindama, kad nors visose pasirinktose lyginimui įmonėse nustatytos skirtingos pajamos iš prekybos, parduotų prekių įsigijimo vertė, darbuotojų skaičius, tačiau šie nesutapimai yra priimtini, nes veikla panaši aukščiau minėtomis analogiškais sąlygomis, be to, nėra reikalaujama ūkio subjektų identiškų veiklos sąlygų. Toks analogiško mokesčių mokėtojo parinkimas, taikant analogijos metodą, atitinka LVAT formuojamoje teismų praktikoje pateiktą išaiškinimą dėl mokesčių administratoriaus vertinimo metodo parinkimo (2011-09-21 aprobuotas LVAT praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis), „Administracinė jurisprudencija“, 2011, Nr. 21). Kaip matyti iš mokesčių administratoriaus pasirinkto vertinimo reikšmingo rodiklio – įmonių taikomų antkainių, nustatyta, kad tarp vertintų įmonių (A, B, C) antkainių vidurkis svyravo nežymiai (2009 m.: įmonė A – 20,35 proc., įmonė B – 21,48 proc., įmonė C – 18,23 proc., 2010 m.: įmonė A – 21,58 proc., įmonė B – 20,58 proc., įmonė C – 19,97 proc., 2011 m.: įmonė A – 23,93 proc., įmonė B – 20,08 proc., įmonė C – 18,31 proc., 2012 m.: įmonė A – 25,09 proc., įmonė B – 20,52 proc., įmonė C – 21,59 proc., 2013 m.: įmonė A – 25,87 proc., įmonė B – 23,65 proc., įmonė C – 21,62 proc.), tuo tarpu pastaruosius lyginant su Pareiškėjos taikytais antkainiais, šie nuo kitų įmonių taikytų antkainių žymiai skyrėsi (skirtumas nuo aukščiau minėtų įmonių apskaičiuoto antkainių vidurkio: 2009 m. – 12,57 proc., 2010 m. – 16,93 proc., 2011 m. – 3,70 proc., 2012 m. – 8,55 proc., 2013 m. – 14,40 proc.), todėl sutiktina su mokesčių administratoriaus išvada, kad analogiškų įmonių antkainiai nekelia abejonių, t. y. jie atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus.

Pareiškėja skunde Komisijai ir Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu teigė, jog mokesčių administratoriaus pasirinktas mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodas taikytas netinkamai, nes galimai nevertintos konkurencinės veiklos subjektų sąlygos, gyventojų skaičius ir jų demografinis pokytis, ar analogijai pasirinktų įmonių veiklos modelis yra analogiškas (ar bent panašus) į Pareiškėjos veiklos modelį, t. y. pagrindinė veikla ar šalutinė. Komisija akcentuoja, jog nagrinėjamoje byloje nustatyta, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigą apskaičiuoti mokesčius, todėl mokesčių administratorius turėjo teisę nustatyti mokesčių bazę ir paskaičiuoti mokesčius pagal savo atliktą įvertinimą. Pažymėtina, jog pagrindas atlikti mokesstinės bazės apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir atitinkamai taikyti vertinimo metodus, kilo iš pačios Pareiškėjos atliktų mokesčių pažeidimų. Kaip jau minėta, atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais.

Be to, Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus atliktu mokesstinės bazės apskaičiavimu, turėjo teisę tiek mokesčių administratoriui, tiek Komisijai pateikti savo apskaičiavimus. Tačiau Pareiškėja nepateikė Komisijai įrodymų, kuriais būtų paneigtos surinktų duomenų pagrindu mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl gautų pajamų apmokestinimo. Tai, kad mokesčių administratorius neįvardijo bendrovių, kurių ekonominės veiklos rodiklius lygino su Pareiškėjos, neužkirto Pareiškėjai kelio pateikti kitas, savo nuožiūra pasirinktas, bendroves, kurių ekonominės veiklos rodikliai galėtų būti lyginami su jos, ar pagrįstų Pareiškėjos taikytų antkainių atitikimą kitų ūkio subjektų taikytiems antkainiams. Taigi, įrodymais nepagrįsti Pareiškėjos teiginiai apie mokesčių administratoriaus neteisingai nustatytą mokesčių bazę teisėtai nepripažinti pagrįstais, todėl nėra priimtini (MAĮ 67 str.).

Taigi, byloje nenustačius duomenų, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjai mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, būtų neatsižvelgęs į visas mokėtino mokesčio dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ar, parinkdamas įvertinimo metodus, būtų pažeidęs Taisyklių reikalavimus, konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai mokėtinus mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, ir įmanomai objektyviausiu bei tiksliausiu būdu apskaičiavo papildomai mokėtinas mokesčines sumas. Todėl mokesčių administratoriaus apskaičiuoti ir nurodyti Pareiškėjai sumokėti 238397 Lt PVM ir 70664 Lt PM tvirtintini.

Dėl teisės į 18922 Lt PVM atskaitą, bei kuro išlaidų pripažinimo leidžiamais atskaitymais, mažinančiais apmokestinamąjį pelną

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2014-12-19 sprendimą Nr. FR0682-699, kuriuo Pareiškėjos teisė į 18922 Lt PVM atskaitą bei į kuro išlaidų pripažinimą leidžiamais atskaitymais neigta tuo, jog Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad 2009–2013 m. pirktas kuras buvo naudojamas 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje (t. y. PVM apmokestinamajam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų tiekimui). Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadomis ir teigia, kad jos 2009–2013 m. įsigytas kuras buvo naudojamas PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje, t. y. transporto priemonėms, gabenusioms prekes ir dokumentaciją, malkas, nes Pareiškėjai priklausančios septynios parduotuvės yra išsidėsčiusios skirtingose Biržų rajono gyvenvietėse, be to, kuras buvo naudojamas kitiems prietaisams – benzino pjūklui malkų paruošimui (parduotuvės šildomos kietu kuru) bei žoliapjovėms, siekiant sukurti palankias darbo sąlygas.

Šios mokesčio ginčo dalies teisiniam reglamentavimui aktualaus PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nustatyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Minėto įstatymo 64 str. 1 dalyje nustatyta, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jeigu PVM mokėtojas turi atitinkamą PVM sąskaitą faktūrą. Turimoje PVM sąskaitoje faktūroje ši PVM suma turi būti išskirta, o PVM mokėtojas nurodytas kaip prekių ir (arba) paslaugų pirkėjas, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Turima PVM sąskaita faktūra privalo atitikti visus šio įstatymo ir kitų jį įgyvendinančių teisės aktų reikalavimus (išskyrus reikalavimus dėl rekvizitų: PVM sąskaitoje faktūroje, kurioje nurodytas PVM traukiamas į PVM atskaitą, privalo būti šio įstatymo 80 straipsnio 1 dalies 1–16 punktuose nurodyti rekvizitai), o jeigu šio dokumento forma rašytinė, – šio dokumento blankas turi būti prekių tiekėjo (paslaugų teikėjo) įsigytas teisės aktų nustatyta tvarka ir atitikti šiam blankui keliamus teisės aktų reikalavimus.

Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – Pelno mokesčio įstatymas) 11 str. 1 dalis nurodo, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. To paties įstatymo 17 str. 1 dalis (2002-12-05 redakcija Nr. IX-1224) numato, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita, o 11 str. 4 dalis nurodo, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai.

Pastebėtina, kad tiek Pelno mokesčio įstatyme bei PVM įstatyme, tiek juos aiškinančioje teismų praktikoje (pvz. LVAT 2004-10-27 nutartis adm. byloje Nr. A-1-355/2004) suformuota nuostata, kad vien PVM sąskaitos turėjimas nėra pakankama sąlyga atskaitymams pagal Pelno mokesčio įstatymą ar PVM įstatymą daryti, kiekvienu atveju mokesčių administratorius turi

teisę ir pareigą patikrinti išlaidų realumą, nustatyti, ar išlaidos, kurioms pagrįsti mokesčių mokėtojas pateikia PVM sąskaitą faktūrą, buvo patirtos realiai ir, ar šios išlaidos panaudotos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti (Pelno mokesčio įstatymo 11 str. 4 dalis) bei PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui (PVM įstatymo 58 str. 1 dalis).

Be to, LVAT praktikoje (2013-11-18 nutartis adm. byloje Nr. A-602-1718/2013) yra konstatuota, jog tinkamas išlaidų pagrindimas yra susijęs su materialinės teisės norma – PMĮ 11 str. 4 dalimi, kurios turinys patvirtina mokesčio mokėtojo pareigą turėti juridinę galią turinčius dokumentus. Taigi minėta materialinės teisės norma ir įtvirtina mokesčio mokėtojo pareigą įrodyti išlaidų pagrįstumą (ten pat). Tokių aplinkybių nepagrindus ir neįrodžius, mokesčių administratorius neturi teisinio pagrindo ūkio subjekto leidžiamais atskaitymais pripažinti kokio nors dydžio galimai patirtas sąnaudas, t. y. sąnaudų pagrindimo pareiga negali būti perkeliama administratoriui. Atitinkamai PVM įstatymo prasme mokėtojas turi pareigą leistiniais ir tinkamais įrodymais pagrįsti atskaitytinų PVM sumų ryšį su mokėtojo vykdoma veikla (konkrečiais jo sandoriais), kaip to reikalauja PVM įstatymo 58 str. 1 dalies nuostatos. Tokiu būdu, LVAT vertinimu, (LVAT 2015-01-23 nutartis adm. byloje Nr. A-26-602/2015) iškilus abejonėms dėl jo ūkinių operacijų, mokėtojas jas turėtų pagrįsti, t. y. vykdydamas ūkinę veiklą <...>, privalo veikti racionaliai, *inter alia* teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 6 p.), kurie pagrįstų jo patiriamų išlaidų ryšį su vykdoma apmokestinama veikla.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu leidžiamais atskaitymams priskyrė 90399 Lt degalų (dyzelinio kuro, benzino A95) įsigijimo vertę ir įtraukė į PVM atskaitą 18922 Lt degalų įsigijimo pirkimo PVM (Panevėžio AVMI 2014-10-30 patikrinimo akto 3 psl.). Mokesčių administratorius pagal VĮ „Regitra“ duomenis nustatė, kad Pareiškėja transporto priemonių neturi, o Pareiškėjos mokesčio patikrinimo metu pateikta 2002-02-01 panaudos sutartis Nr. 01, kuria S. S. Pareiškėjai perdavė naudoti dyzelinį automobilį Ford Transit, valst. Nr. EPV320, sudaryta anksčiau nei S. S. įsigijo automobilį (2002-03-30). Mokesčių administratoriaus nustatytą aplinkybę, kad Pareiškėjos vyr. buhalteris 2014-10-24 paaiškinime negalėjo paaiškinti, kur 2009–2013 metais sausio – gruodžio mėnesiais savaitgaliais išigytytas dyzelinis kuras ir benzinas A95 buvo sunaudotas, Pareiškėja skunde argumentuoja tuo, kad pats buhalteris nevažinėjo Pareiškėjos turimomis transporto priemonėmis, o, kadangi nebuvo pildomi kelionės lapai, tokiais duomenimis jis nedisponavo. Savo pozicijai pagrįsti Pareiškėja mokesčių administratoriui nepateikė jokių leistinų dokumentinių įrodymų (automobilio kelionės lapų, kuro nurašymo aktų ar kt.), kuriuose būtų nurodyta, koks darbuotojas vairavo automobilį, kur važiuota, kiek kilometrų nuvažiuota, kokia kuro norma litrais/km ir kt., netgi nenurodė, kokiems automobiliams apskritai kuras buvo naudojamas. Pareiškėjos atstovai Komisijos posėdžio metu pripažino negalintys pateikti išigyto kuro nurašymo aktų, apskaitos dokumentų, ar kitų dokumentų, kuriuose atsispindėtų kuro panaudojimas Pareiškėjos nurodytiems tikslams. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos direktorius teigė, kad malkų ir žolės pjovimo darbus, prekių ir dokumentacijos pervežimus atliko jos darbuotojai, tačiau jokių konkrečių aplinkybių – kokie darbuotojai, kada ir kokius darbus atliko, nenurodė. Komisijos vertinimu, tokie abstraktus pobūdžio Pareiškėjos paaiškinimai neleidžia patikrinti jų teisingumo ir vertintini kaip gynybinė priemonė. Todėl konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja nepagrindė išigyto kuro ryšio su vykdoma veikla, bei neleido atskaityti kuro pirkimo PVM ir įsigijimo išlaidų priskirti leidžiamais atskaitymams.

Dėl Pareiškėjos skundo argumento, jog Inspekcija skundžiamame sprendime neanalizavo vietos mokesčių administratoriaus apskaičiuoto ir patvirtinto 18922 Lt PVM, bei atitinkamai šia suma sumažinto nuostolio, konstatuodama tik patį faktą, pastebėtina, kad pačios Pareiškėjos 2015-01-19 skunde centriniam mokesčių administratoriui nėra nurodytų jokių konkrečių prieštaravimų ir argumentų dėl šios Panevėžio AVMI 2014-12-19 sprendimo Nr. FR0682-699 dalies.

Komisijos vertinimu, Inspekcijos ir Panevėžio AVMI sprendimai laikytini teisėtais ir pagrįstais. Inspekcija tinkamai aiškino bei taikė materialines teisės normas, nepadarė procedūrinių pažeidimų, motyvuotai atsakė į Pareiškėjos skunde išdėstytas aplinkybes, todėl nėra jokio nei faktinio, nei teisinio pagrindo naikinti skundžiamų sprendimų. Kadangi iš byloje esančių duomenų matyti, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas nuo papildomai nurodytų sumokėti PVM ir PM sumų delspinigius ir baudas, vadovavosi Perno mokesčio įstatymo 56 straipsniu, PVM įstatymo 123 straipsnio 2 dalimi, MAĮ 96 straipsniu, 139 straipsnio 1 dalimi, be to, Pareiškėja argumentų dėl delspinigių ir baudų dydžių nepateikė, nenustačius mokesčių administratoriaus sprendimo prieštaravimo baudų ir delspinigių skyrimo taisyklėms, sprendimas šioje dalyje laikomas pagrįstu ir teisėtu. Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, Pareiškėjos skundas atmetinas kaip nepagrįstas.

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 Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2015-02-26 sprendimą Nr. 69-17.

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 mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene