



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „P1“ 2015-09-16 SKUNDO**

2015 m. lapkričio 23 d. Nr. S-223 (7-219/2015)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

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

sekretoriaujant  
dalyvaujant šalims

Jūratei Dalmantaitei  
UAB „P1“ vienintelei akcininkei ir direktorei  
S. V. ir įgaliotai atstovei Dianai  
Maskolaitienei  
Valstybinės mokesčių inspekcijos atstovui  
nedalyvaujant

2015 m. lapkričio 17 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „P1“ (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-08-21 sprendimo Nr. 69-99, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijimu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2015-04-09 sprendimą Nr. FRO682-215 dėl 2015-01-16 patikrinimo akto Nr. FR0680-73 tvirtinimo, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti 1230,46 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 450,67 Eur GPM delspinigius, 369 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 10,28 Eur įmokas į Garantinį fondą (toliau – IGF), 30 proc. 3 Eur IGF baudą, 3279,60 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 50 proc. 1639,80 Eur VSD įmokų baudą.

Klaipėdos AVMI, atlikusi pakartotinį Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM), GPM, IGF, VSD įmokų ir privalomojo sveikatos draudimo įmokų (toliau – PSD įmokos) patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31, nustatė, kad Pareiškėjos direktorės ir vienintelės akcininkės S. V. šeimai asmeniniams poreikiams neužteko gautų pajamų (išlaidos viršija pajamas), todėl ji prie šeimos vartojimo lėšų pridėjo iš Pareiškėjos išimtus pinigus, kurie prilyginami darbo užmokesčiui. Klaipėdos AVMI padarė išvadą, kad Pareiškėja neteisingai apskaitė darbo užmokesčių ir nuo jo nesumokėjo visų privalomų mokesčių, todėl mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (2004-04-13 *Mokesčių administravimo įstatymo Nr. 2112 (toliau – MAĮ) 70 str.*) ir papildomai apskaičiavo GPM: už 2009 m. – 888,29 Lt, 2010 m. – 1067,34 Lt, 2011 m. – 1215,05 Lt ir 2012 m. – 1077,87 Lt.

Už 2009-01-01–2012-12-31 laikotarpį nuo nustatytų 28323,63 Lt draudžiamųjų pajamų papildomai apskaičiavo 11323,79 Lt VSD įmokas. Taip pat papildomai apskaičiavo ĮGF: 2009 m. – 5,92 Lt, 2010 m. – 7,12 Lt, 2011 m. – 8,10 Lt, 2012 m. – 13,19 Lt, per 2009–2012 m. padidino Pareiškėjos sąnaudas 30666 Lt papildomai apskaičiuotomis darbo užmokesčio sumomis, VSD įmokomis ir ĮGF. Klaipėdos AVMI atitinkami nuo apskaičiuotų mokesčių Pareiškėjai apskaičiavo ir su jais susijusias sumas (delspinigius ir baudas).

Inspekcija skundžiamu sprendimu Pareiškėjos skundą atmetė.

1. Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcija, remdamasi gausia Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (LVAT) praktika tokio pobūdžio bylose, nurodo, jog 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 (2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-603/2007; 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-1542/2010; 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>575</sup>-146/2011; 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-1984/2012; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>438</sup>-2491/2011; 2013-04-23 nutartis adm. byloje Nr. A-556-669/2013; 2015-02-11 nutartis adm. byloje Nr. P-45-438/2015).

Inspekcija nurodo, kad ginčo byloje nustatytos šios svarbios aplinkybės (*patikrinimo akto 2–7 psl., Klaipėdos AVMI sprendimo 3–4 psl.*):

1) Pareiškėjos direktorės S. V. šeimai asmeniniams poreikiams neužteko gautų pajamų (išlaidos viršija pajamas), todėl ji ir jos sutuoktinis E. V. prie šeimos vartojimo lėšų pridėjo S. V., kaip atskaitingo asmens, iš Pareiškėjos išimtus pinigus: 2008 m. – 38950 Lt, 2009 m. – 47100 Lt, 2010 m. – 15300 Lt, 2011 m. – 30300 Lt, 2012 m. – 58250 Lt, t. y. asmeniniam naudojimui gavo neapmokestintų pajamų, kurios prilyginamos Pareiškėjos išmokėtam darbo užmokesčiui (*patikrinimo akto 3–6 psl., Klaipėdos AVMI 2013-09-27 operatyvaus patikrinimo ataskaitos Nr. A14-176 ir Nr. A14-177, S. V. ir E. V. 2013-10-11 prieštaravimai ir jų priedai*);

2) Pareiškėjos mokamas darbo užmokestis darbuotojams – po 400 Lt per mėnesį. S. V. tikrinamuoju laikotarpiu dirbo Klaipėdos jūrininkų ligoninėje ir jos darbo užmokestis buvo daug didesnis: 2009 m. – 29147,71 Lt, apie 2429 Lt/mėn., 2010 m. – 26748,11 Lt, apie 2229 Lt/mėn., 2011 m. – 27960,31 Lt, apie 2330 Lt/mėn., 2012 m. – 28289,14 Lt, apie 2357 Lt/mėn. (*patikrinimo akto 6 psl., Klaipėdos jūrininkų ligoninės (toliau – Ligoninė) 2014-05-12 raštas Nr. 12-774*);

3) Po atliktų kontrolės veiksmų Pareiškėjos atžvilgiu, darbo užmokestis buvo padidintas. Pareiškėjos darbo sutartys su darbuotojais buvo pakeistos po 2013-05-27 atlikto Pareiškėjos mokesčio tyrimo, t. y. nuo 2013-06-10, nustatant S. V. keturių dienų darbo savaitę, dirbant po 2,5 val. ir papildyta nuo 2013-10-01, mokant 1320 Lt darbo užmokestį. Pakeistoje darbo sutartyje nenumatyta naujų darbo funkcijų, tik, sumažinant darbų apimtį, padidintas darbo atlygis. Analogiškai darbo sutartis pakeista ir su gydytojo odontologo padėjėja S. S., nustatant keturių dienų darbo savaitę, dirbant po 2,5 val. ir papildyta nuo 2013-10-01, tik mokant jau 700 Lt darbo užmokestį (*patikrinimo akto 4, 6 psl., Klaipėdos AVMI 2013-05-27 mokesčio tyrimo rezultatų ataskaita Nr. A13-60, 2008-04-08 darbo sutartis Nr. 1, 2008-05-26 darbo sutartis Nr. 2*);

4) Pagal Lietuvos statistikos departamento (toliau – SD) duomenis Lietuvos vidutinis gydytojų darbo užmokestis sudarė: 2009 m. – 3879,5 Lt, 2010 m. – 3914,7 Lt, 2011 m. – 4068,6 Lt, 2012 m. – 4027,9 Lt, t. y. S. V. atlyginimas skyrėsi apie 1–1,5 tūkst. Lt/mėn. nuo vidutinio gydytojo darbo užmokesčio Lietuvoje (*patikrinimo akto 6 psl., išrašai iš SD internetinio puslapio*);

5) Buhalterinėje apskaitoje užfiksuota skola S. V.: 2009-01-01 – 133589,10 Lt, 2010-01-01 – 125178,84 Lt, 2011-01-01 – 127934,99 Lt, 2011-12-31 – 128998,96 Lt. Mokesčio tyrimo metu Pareiškėja paskolos sutarties su susijusiu asmeniu S. V. nebuvo sudariusi,

duomenų apie gautas paskolas iš fizinių asmenų nedeklaravo (*akto 3 psl., apyvartos žiniaraštis (skolos atskaitingiems asmenims, sąskaita 4486)*).

Inspekcija nurodo, kad nagrinėjamu atveju nustatytos abejotinos ūkinės operacijos (*nuolatinis Pareiškėjos piniginių lėšų naudojimas S. V. šeimos vartojimui, darbuotojų atlyginimų ženklus pakėlimas po Pareiškėjos mokestinio tyrimo*), nedeklaruojami duomenys (gautos paskolos), todėl, įvertinus faktų visumą, Klaipėdos AVMI pagrįstai kilo abejonių dėl Pareiškėjos ūkinės–komercinės veiklos ir jos rezultatų 2009–2013 m.

Apibendrinama Inspekcija daro išvadą, kad Klaipėdos AVMI negalėjo nustatyti tikslaus Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio dėl mokesčių mokėtojos veiksmų. Todėl pagrįstai, taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas, atliko Pareiškėjos veiklos įvertinimą, rinkdama, lygindama ir analizuodama įvairius šaltinius. Inspekcijos vertinimu, Klaipėdos AVMI pagrindė Pareiškėjai apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas.

2. Dėl kitų įmonių duomenų. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai rėmėsi kitų įmonių informacija, nes nepateikti duomenys apie jų veiklą, įrangą, darbuotojų kvalifikaciją, darbovietes (nuolatinės ar antraeilės), apyvartines lėšas ir pan.

Inspekcija nurodo, kad nustačius, jog mokesčių mokėtojas netinkamai tvarkė apskaitą, neišsaugojo apskaitos ir kitų dokumentų, dėl ko mokesčių administratorius negalėjo nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčių sumą mokesčių administratorius ir apskaičiavo pagal jo atliekamą įvertinimą, parinkdamas įvertinimo metodą, t. y. analogijos metodą. Šis metodas pagal teisėkūros subjekto išreikštą valią 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. (*Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 11 p.*). Nėra reikalaujama identiškų veiklos sąlygų, o tai reiškia, jog yra priimtini nesutapimai dėl darbuotojų skaičiaus, apyvartos ir kitų rodiklių. Esminis momentas yra veiklos panašumas analogiškais sąlygomis, be kita ko, apskaičiuojant mokesčius, pasitelkiant į pagalbą ir kitas reikšmingas aplinkybes. Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti taikomo metodo pagrįstumą, turėtų teikti įrodymus, jog pasirinkimas nėra tinkamas (*pavyzdžiui, kaip šiuo atveju, kad analogijos metodui pasirinkti kiti ūkio subjektai vykdė veiklą ne toje pačioje teritorijoje kaip pareiškėjas, buvo vykdoma visiškai kitokia ūkinė–komercinė veikla bei pan.*) ir mokesčių administratoriui atliekant įvertinimą turi būti taikomas kitas metodas, tačiau tai padaryta iš esmės nebuvo (*LVAT 2011-05-16 nutartis adm. byloje Nr. A-556-966/2011*). Inspekcija teigia, kad LVAT 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.

Klaipėdos AVMI motyvavo, jog Ligoninė, kurioje taip pat dirba S. V. , veikia kitokiomis sąlygomis nei Pareiškėja, nes skiriasi šių įmonių pajamų šaltiniai ir mokamo darbo užmokesčio finansinės bazės (Ligoninės finansavimo šaltinis – Valstybinė ligonių kasa), skiriasi kapitalo struktūra, darbo sąlygos ir t. t., todėl pateikta informacija įvertinta tik kaip darbo laiko panaudojimo galimybei nustatyti pas Pareiškėją (*akto 7 psl.*).

GINČO atveju parinktos 2 odontologines paslaugas teikiančios įmonės, veiklą vykdančios panašioje geografinėje vietovėje (Klaipėdos m.). Be to, siekiant, kuo tiksliau įvertinti Pareiškėjos ūkinę–komercinę veiklą, papildomai parinktos Mažeikių m. registruotos 2 įmonės, kurios teritorijos atžvilgiu labiau nutolusios nuo didžiųjų Lietuvos miestų.

Klaipėdos įmonėse yra didesnės vidutinės pajamos (2009 m. – 283638 Lt, 2010 m. – 385548 Lt, 2011 m. – 439928 Lt, 2012 m. – 528667 Lt) nei Pareiškėjos (2009 m. – 78872 Lt, 2010 m. – 90500 Lt, 2011 m. – 86780 Lt, 2012 m. – 122490 Lt), kurios artimos Mažeikių įmonėms (2009 m. – 73100 Lt, 2010 m. – 82245 Lt, 2011 m. – 108161 Lt, 2012 m. – 124685 Lt) (*patikrinimo akto 8 psl.*).

Klaipėdos įmonėse yra didesnis vidutinis darbuotojų skaičius (2009 m. – 6, 2010 m. – 6,5, 2011 m. – 5,5, 2012 m. – 6,5) nei Pareiškėjos (*visais laikotarpiais* – 2), kuris artimas Mažeikių įmonėms (*visais laikotarpiais* – 2) (*patikrinimo akto 11, 12 psl.*).

Visose įmonėse odontologo-protezuotojo darbo apmokėjimas už valandą svyruoja nežymiai (*pavyzdžiui: 2009 m.: įmonė A – 16,61 Lt/val., įmonė B – 12,92 Lt/val., įmonė C – 11,85 Lt/val., įmonė D – 11,67 Lt/val.; 2010 m.: įmonė A – 12,29 Lt/val., įmonė B – 9,18 Lt/val., įmonė C – 11,85 Lt/val., įmonė D – 14,67 Lt/val.*), tačiau Pareiškėjos valandiniai darbo įkainiai (2009 m. – 5,26 Lt/val., 2010 m. – 5,21 Lt/val., 2011 m. – 4,89 Lt/val., 2012 m. – 5,30 Lt/val.) smarkiai skiriasi tiek nuo Klaipėdos, tiek nuo Mažeikių įmonių (*mažiausiai – 1,76–1,87 karto*), t. y. didelis atotrūkis nuo taikomų mažiausių įkainių (*akto 7, 8 psl.*).

Visose įmonėse atlyginimų nuo gautų pajamų dalis svyruoja (*pavyzdžiui: 2009 m.: įmonė A – 26 proc., įmonė B – 31 proc., įmonė C – 35 proc., įmonė D – 20 proc.; 2010 m.: įmonė A – 14 proc., įmonė B – 33 proc., įmonė C – 29 proc., įmonė D – 25 proc.*), tačiau Pareiškėjos atlyginimų dalis (2009 m. – 12 proc., 2010 m. – 11 proc., 2011 m. – 11 proc., 2012 m. – 8 proc.) žymiai skiriasi tiek nuo Klaipėdos, tiek nuo Mažeikių įmonių. Pareiškėja už tikrinamą laikotarpį vidutiniškai atlyginimui skyrė 10 proc. pajamų, kai analogišką veiklą vykdančios įmonės A ir B – nuo 21 proc., C ir D – nuo 19 proc. (*patikrinimo akto 11, 12 psl.*).

Vertinant minėtus Pareiškėjos veiklos rodiklius, matyti, kad tam tikri rodikliai (*vidutinės pajamos, darbuotojų skaičius*) skiriasi nuo toje pačioje geografinėje vietovėje veikiančių Klaipėdos įmonių ir yra artimi periferijoje esančių Mažeikių įmonių, o kiti rodikliai (*odontologo-protezuotojo valandinis darbo apmokėjimas, atlyginimų nuo gautų pajamų dalis*) – mažesni net nei Mažeikių įmonių, nors, kaip minėta, Pareiškėjos vykdoma veikla panaši į analogiškomis sąlygomis veikiančių Klaipėdos įmonių veiklą ir nėra reikalaujama ūkio subjektų identiškos veiklos sąlygų. Taigi, kaip nurodo Inspekcija, analogiškų įmonių veiklos rodikliai tarpusavyje yra gana artimi arba svyruoja, tačiau, lyginant su Pareiškėjos rodikliais, labai skiriasi, todėl analogiškų įmonių rodikliai nekelia abejonių, t. y. jie atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus, ir Klaipėdos AVMI pagrįstai juos taikė vertindama Pareiškėjos mokamo darbo užmokesčio realumą 2009–2013 metais.

3. Dėl mokesčio patikrinimo laikotarpio. Jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos (MAĮ 68 str. 1 d.).

Klaipėdos AVMI mokesčių patikrinimą pradėjo 2014-12-09, todėl ji turėjo teisinį pagrindą mokesčių apskaičiavimo teisingumą tikrinti už 2009–2013 metus, t. y. praėjusius 5 kalendorinius metus skaičiuojant atgal nuo 2014-12-09 – 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 m. (*Klaipėdos AVMI 2014-12-09 pavedimas tikrinti Nr. FR0773-494, 2014-12-09 pranešimas apie mokesčių patikrinimą Nr. FR0663-500*).

4. Dėl Pareiškėjos sąskaitos arešto. Inspekcija nurodo, jog skundas dėl sprendimo išieškoti mokesčines nepriemoką iš banko sąskaitos nėra nagrinėjamas ikiteismine ginčų nagrinėjimo tvarka, t. y. jis teikiamas tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui per 1 mėnesį nuo šio sprendimo įteikimo (*MAĮ 2 str. 22 d., 145 str. 1 d. 146 str. 1 d.; Administracinių bylų teisenos įstatymo 33 str. 1 d.; Inspekcijos viršininko 2003-01-14 įsakymu Nr. V-11 (2014-12-16 redakcija Nr. VA-189) patvirtinta Sprendimo išieškoti mokesčines nepriemoką ir nutraukti pinigų išdavimą ir pervedimą iš mokesčių mokėtojo sąskaitos (sąskaitų) forma*). Pareiškėja, manydama, jog mokesčių administratorius nepagrįstai taiko apribojimus disponuojant jos sąskaita, tokį administracinį sprendimą turėtų skusti tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui.

Pareiškėja (Pareiškėjos direktorė ir vienintelė akcininkė S. V.) nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašo skundžiamą sprendimą panaikinti.

Pareiškėja nurodo, kad, apskaičiuodamas mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius negalėjo įmonių A ir B rodiklių lyginti su Pareiškėjos

rodikliais, nes toks palyginimas nėra objektyvus ir aiškus, t. y. kodėl minėtų įmonių rodikliai turėtų būti atskaitos taškas vertinant kitas Klaipėdoje esančias įmones, užsiimančias panašia veikla. Pareiškėjos nuomone, visos įmonės, užsiimančios panašia veikla, negali gauti vienodų pajamų ir mokėti vienodų atlyginimų (*pavyzdžiui: Vilniuje Antakalnyje esanti klinika ir kabinetas Mažeikiuose*). Iš mokesčių administratoriaus pateiktų palyginimų neaišku, kiek laiko tos įmonės veikė, ar jų patalpos ir įranga buvo išpirktos ar lizinguojamos. Mokesčių administratorius palygino įmones, kuriose dirbo 6–9 darbuotojai, tačiau neaišku, kokias funkcijas jie atliko, ar dirbo kitose darbovietėse (pagrindinė ar nepagrindinė darbovietė), kokias paslaugas įmonės teikė ir koks buvo klientų skaičius.

Pareiškėja teigia, kad buvo tik įsikūrusi, skolinosi pinigines lėšas ir per tam tikrą laikotarpį įsigijo reikalingą įrangą. S. V. skolino pinigines lėšas Pareiškėjai ir Pareiškėja to nedeklaravo, tačiau neaišku, koks įstatymas (nedeklaruojant) buvo pažeistas.

Pareiškėja nurodo, kad jos gautas pajamas ir klientų skaičių galima nustatyti iš registracijos žurnalo ir išduotų pinigų priėmimo kvitų. Mokesčių administratorius privalėjo atlikti tyrimą, kodėl tie asmenys pasirinko būtent Pareiškėją ir kiek mokėjo už paslaugas. Tik įsikūrusi įmonė negalėjo turėti tiek pacientų, kaip kitos seniau dirbančios įmonės, kurių paslaugos yra išreklamuotos ir kurios turi geresnę įrangą bei jose dirba daugiau ir skirtingos specializacijos gydytojų – odontologų. Pareiškėja nesutinka su išvada, kad pas ją buvo mokami mažesni atlyginimai nei Klaipėdos apskrityje. Pareiškėja paaiškina, kad po kelių metų padidėjo klientų skaičius ir darbo apimtys, sumažėjo įmokos už lizinguojamą įrangą, todėl buvo padidinti atlyginimai.

Pareiškėjos direktorė S. V. nurodo, kad ji ir jos padėjėja dirba taip pat ir Ligoninėje, todėl jų darbo užmokesčių pas Pareiškėją (*pažymėtina, kad tai ne pagrindinė darbovietė*) lyginti su gydytojų ir jų padėjėjų, kurie visą darbo dieną dirba privačiuose stomatologijos kabinetuose, yra neteisinga.

Pareiškėjai neaišku, kodėl ji tikrinama už laikotarpį, kuriam eina septinti metai.

Pareiškėjai taip pat neaišku, kaip buvo priimtas 2015-05-21 sprendimas priverstinai išieškoti apskaičiuotas sumas pagal 2015-01-16 patikrinimo aktą Nr. FR0680-73.

Komisija konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjai apskaičiuotų mokestinių sumų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstumo ir teisėtumo.

Mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjos mokestinį patikrinimą už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31, panaudodamas Pareiškėjos direktorės ir vienintelės akcininkės S. V. bei jos sutuoktinio E. V. 2013-09-27 atliktų operatyvių patikrinimų metu surinktus duomenis bei mokesčių administratoriaus turimus duomenis, nustatė, kad S. V. šeimai asmeniniams poreikiams neužteko gautų pajamų (išlaidos viršija pajamas), todėl šeimos išlaidoms dengti buvo naudojamos lėšos iš nenustatytų šaltinių. Pareiškėjos patikrinimo metu pagal pateiktus apskaitos dokumentus mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos direktorė S. V., kaip atskaitingas asmuo, iš Pareiškėjos ėmė pinigines lėšas, kurių dalį panaudojo Pareiškėjos išlaidoms dengti, o kitą dalį naudojo savo šeimos reikmėms. Nustačius šias aplinkybes, taip pat įvertinus aplinkybes dėl Pareiškėjos direktorei ir, tuo pačiu, gydytojai odontologei-protezuotojai S. V., kaip ir gydytojos odontologės padėjėjai, mokamo tik minimalaus darbo užmokesčio, kuris buvo padidintas tik po mokesčių administratoriaus atliktų mokesčių administravimo veiksmų (Pareiškėjos mokestinio tyrimo), taip pat aplinkybes, jog Pareiškėja nedeklaravo tam tikrų duomenų (*pažeisdama Inspekcijos viršininko 2004-10-29 įsakymu Nr. VA-172 patvirtintų Juridinių asmenų duomenų apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas FR0711 formos ir jos priedų FR0711A, FR0711B, FR0711C, FR0711D pildymo bei teikimo mokesčių administratoriui taisyklių nuostatas, Pareiškėja nedeklaravo per kalendorinius metus iš S. V. gautų paskolų*), mokesčių administratoriui kilo abejonių dėl Pareiškėjos tikrintino laikotarpio ūkinės-komercinės veiklos ir jos rezultatų. Mokesčių administratorius padarė išvadą, jog pas

Pareiškėją apskaita tvarkoma netinkamai ir deklaruojami prieštaringi bei nepatikimi duomenys. Atsižvelgęs į tai, mokesčių administratorius konstatavo, kad dėl Pareiškėjos veiksmų (*nuolatinis Pareiškėjos piniginių lėšų naudojimas S. V. šeimos vartojimui, darbuotojų atlyginimų ženklus pakėlimas tik po Pareiškėjos mokestinio tyrimo*) neįmanoma nustatyti tikslaus Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio, todėl mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas MAĮ 70 straipsnio bei Taisyklių nuostatas, ir, vadovaudamasis konkrečių mokesčių įstatymų nuostatomis, apskaičiavo Pareiškėjai mokėtinus mokesčius (GPM, VSD įmokas, ĮGF) ir su jais susijusias sumas. Tuo tarpu Pareiškėja, neginčydamą mokesčių administratoriaus teisės mokesčių bazę nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, Komisijai ginčija mokesčių administratoriaus veiksmus, parenkant informacijos šaltinius, kurių rodiklių pagrindu remiantis atliktais skaičiavimais mokesčių administratorius nustatė Pareiškėjos GPM bazę. Taip pat Pareiškėja kelia klausimą dėl tikrintino laikotarpio termino.

Įvertinusi mokestinės bylos medžiagą, tiek mokesčių administratoriaus, tiek ir Pareiškėjos argumentus ginčo klausimu, Komisija daro išvadą, kad mokestinės sumos pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą Pareiškėjai apskaičiuotos pagrįstai ir teisėtai.

Teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti priklausančias mokėti mokesčių sumas pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, o ne pagal mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentus, reglamentuoja MAĮ 70 straipsnis. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Taisyklėse. Mokestį apskaičiuoti pagal įvertinimą mokesčių administratorius turi teisę tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

Nagrinėjamu atveju spręstina, ar Pareiškėjos direktorės S. V., kaip atskaitingo asmens, dalis iš Pareiškėjos išimtų piniginių lėšų, kurias S. V. naudojo savo šeimos reikmėms, yra pagrįstai prilygintos S. V. gautam darbo užmokesčiui, nuo kurio nebuvo apskaičiuoti ir sumokėti mokesčiai.

LVAT praktikoje (*2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>442</sup>-635/2010*), pasisakant dėl MAĮ 70 straipsnyje nustatyto būdu apskaičiuojamos mokestinės prievolės dydžio tikslumo, akcentuojama, jog, pirmiausia, pažymėtina, kad 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 apskaičiavimais. LVAT yra nurodęs, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (*2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>11</sup>-603/2007; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011; 2013-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013*).

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja aukštos kvalifikacijos reikalaujančias pareigas, t. y. gydytojos odontologės-protezuotojos, atliekančiai S. V. mokėjo tik minimalią algą, kuri skyrėsi apie 1–1,5 tūkst. Lt/mėn. nuo vidutinio gydytojo darbo užmokesčio Lietuvoje, t. y. Pareiškėja gydytojai odontologei-protezuotojai (kartu, pažymėtina, ir direktorei) mokėjo tokį patį atlyginimą kaip ir gydytojos odontologės padėjėjai. Nustatyta, kad darbo užmokestis pas Pareiškėją tiek direktorei – gydytojai odontologei-protezuotojai (daugiau kaip tris kartus), tiek gydytojos odontologės padėjėjai (beveik dvigubai) padidintas tik po 2013-05-27 atlikto Pareiškėjos mokestinio tyrimo. Akcentuotina, jog Pareiškėjos darbuotojų darbų pobūdis po mokestinio tyrimo nepasikeitė, o darbų apimtys net buvo sumažintos. Pagal Pareiškėjos apskaitos dokumentus nustatyta, kad S. V., kaip atskaitingas asmuo, tik dalį iš Pareiškėjos išimtų piniginių lėšų panaudojo Pareiškėjos reikmėms. Kitą dalį Pareiškėjos piniginių lėšų S. V. naudojo savo nuožiūra. Šias aplinkybes (*Pareiškėjos piniginių lėšų*

*naudojimas S. V. šeimos poreikiams*) patvirtina ir S. V. mokesčių administratoriui pateiktą 2013-10-11 prieštaravimų dėl minėtų operatyvių patikrinimų (*S. V. ir sutuoktinio E. V.*) priede „V. šeimos grynujų pinigų apyvarta 2008–2011 metais“ pateikti apskaičiavimai dėl šeimos grynujų pinigų likučių, iš kurių matyti, kad pati S. V. prie turimų šeimos grynujų piniginių lėšų pridėda kaip atskaitingo asmens iš Pareiškėjos išimtus pinigus.

Įvertinus aplinkybes dėl Pareiškėjos direktorės S. V., kaip gydytojos odontologės-protezuotojos, teikiamų paslaugų (medicininių) sudėtingumo, atsakingumo bei rizikingumo, ir, tuo pačiu, už tokį darbą mokamo atlygio, kuris, kaip minėta, skiriasi apie 1–1,5 tūkst. Lt/mėn. nuo vidutinio gydytojo darbo užmokesčio Lietuvoje ir apie trečdalį mažesnis nei vidutinis statistinis Klaipėdos apskrityje, nerealumą ir neadekvatumą, darytina išvada, kad mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, jog atlygis už tokį darbą pas Pareiškėją yra nustatytas per mažas ir nelygintinas su tokiomis veiklomis, už kurias mokamas Vyriausybės nustatytas minimalus darbo užmokestis. Kadangi S. V. prie savo šeimos turimų piniginių lėšų grynaisiais pinigais pridėda, kaip atskaitingo asmens, iš Pareiškėjos, išimtus pinigus (dalį jų), mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, kad tai yra ne kas kita, o priedas prie atlyginimo, t. y. dalis darbo užmokesčio, nuo kurio nebuvo sumokėti privalomi mokesčiai. Kaip minėta, pas Pareiškėją gydytojos odontologės-protezuotojos atlygis buvo nustatytas toks pats kaip odontologo padėjėjos (taip pat minimalus), kas neatitinka protingumo ir objektyvumo principų, nes tai nelygintinas darbas, kaip minėta, pagal kvalifikaciją, sudėtingumą ir rizikingumą. Pažymėtina, kad iki mokesčių administratoriaus atlikto Pareiškėjos mokesstinio tyrimo Pareiškėjos priskaitytas ir mokamas darbo užmokestis gydytojai odontologei, atliekančiai ir protezavimo paslaugas, buvo 400 Lt (5 Lt/už val.), o jau pakeistoje darbo sutartyje (*keturių dienų darbo savaitė, dirbant po 2,5 val.*), nenumatant naujų darbo funkcijų, tik sumažinant darbų apimtį, padidintas darbo atlygis, kuris dirbant vidutiniškai 40 val. per mėnesį (33 Lt/už val.) yra adekvatus darbuotojos kvalifikacijai ir darbo pobūdžiui. Ši aplinkybė taip pat sustiprina mokesčių administratoriaus poziciją, jog S. V., kaip atskaitingo asmens, iš Pareiškėjos išimti pinigai (dalį jų), kurie buvo naudojami šeimos poreikiams, laikytini priedu prie jos atlyginimo.

Įvertinus mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, darytina išvada, kad Pareiškėjos vienintelės akcininkės S. V. veiksmai – dalies išimtų piniginių lėšų, kurios prilyginamos darbo užmokesčiui, naudojimas šeimos poreikiams, tačiau nuo jų priklausančių mokesčių (GPM, VSD įmokų, IGF) neapskaičiavimas, nedeklaravimas ir nesumokėjimas į biudžetą yra tos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios lėmė, jog nagrinėjamu atveju Pareiškėjos mokesstinės prievolės, kiek jos yra susijusios su ginčo pinigėmis lėšomis, negalėjo būti apskaičiuotos įprastine ginčo teisiniams santykiams aktualiu laikotarpiu galiojusiuose mokesčių teisės aktuose numatyta tvarka. Pareiškėjos veiksmai atitiko vieną iš Taisyklių 4 punkto sąlygų, t. y. 4.1 punktą – kai mokesčių mokėtojas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčius, į mokesčių deklaracijas įrašant neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, t. y. Pareiškėja apskaitė ir į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis apie A klasės išmokas, susijusias su darbo santykiais.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius taikė ne tik netinkamus informacijos šaltinius, tačiau ir rėmėsi netinkamais rodikliais. Savo apskaičiavimų, paneigiančių mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokėtinas sumas, Pareiškėja nepateikė.

Byloje duomenų, kad mokesčių administratorius nurodytu būdu, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, apskaičiuodamas mokesčius, būtų neatsižvelgęs į visas mokėtino mokesčio dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ar, parinkdamas įvertinimo metodus, būtų pažeidęs Taisyklių reikalavimus, nenustatyta. Vietos mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčių bazę nustatė taikydamas ekonominių modelių metodą (Taisyklių 25–27 p.), kuris, atsižvelgiant į faktines aplinkybes, aptariamam atveju neabejotinai tenkino protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo sąlygas. Juolab, mokesčių administratorius nustatė Pareiškėjos GPM apmokestinamąją bazę – 28323,63 Lt, kas praktiškai atitinka (yra panašu) 2013-09-27

operatyvių patikrinimų metu nustatyta Pareiškėjos direktorės S. V. šeimos trūkstamai pajamų sumai nuo 2009 metų, t. y. 37219 Lt (skirtumas 8895 Lt).

Komisijai taip pat nekelia abejonių mokesčių administratoriaus pasirinkti informacijos ir duomenų šaltiniai, t. y. nustatant Pareiškėjos mokesčių bazę buvo surinkta informacija iš kitų uždarytų akcinių bendrovių, vykdančių analogišką odontologijos veiklą Klaipėdos (dvi bendrovės) ir Mažeikių (dvi bendrovės) miestuose. Akcentuotina, kad Mažeikių bendrovės, kurios yra labiau nutolusios nuo didžiųjų Lietuvos miestų, pasirinktos palyginimui būtent Pareiškėjos naudai, kad kuo tiksliau būtų galima įvertinti Pareiškėjos ūkinę–komercinę veiklą. Mokesčių administratoriaus parinkti informacijos šaltiniai (Taisyklių 29 p.), priešingai, nei teigia Pareiškėja, leido nustatyti teisingumo kriterijų atitinkantį mokesstinės prievolės dydį.

Vertinant tiek Pareiškėjos, tiek analogiškų įmonių veiklos rodiklius, matyti, kad analogiškų įmonių veiklos rodikliai tarpusavyje yra gana artimi arba svyruoja, tačiau, lyginant su Pareiškėjos rodikliais, smarkiai skiriasi, todėl pritariama Inspekcijos išvadai, jog analogiškų įmonių rodikliai nekelia abejonių (plačiau Komisijos sprendimo 3–4 psl.). Nagrinėjamos bylos aspektu akcentuotina, jog tokie rodikliai, kaip odontologo–protezuotojo valandinis darbo apmokėjimas, atlyginimų nuo gautų pajamų dalis, pas Pareiškėją (Klaipėdos m.) yra mažesni nei Mažeikių įmonių. Atsižvelgiant į tai, darytina išvada, kad analogiškų įmonių rodikliai atitinka protingumo ir teisingumo kriterijus ir vietos mokesčių administratorius pagrįstai juos taikė vertindamas Pareiškėjos mokamo darbo užmokesčio realumą tikrintinu laikotarpiu.

Detaliai Pareiškėjos mokesčių bazės nustatymo būdai, išmokėtų A klasės išmokų, susijusių su darbo santykiais, ir mokėtinų mokesčių bei su jais susijusių sumų apskaičiavimas yra pateiktas Klaipėdos AVMI 2015-01-16 patikrinimo akte Nr. FR0680-73 (7–9 psl. – *analogiškų įmonių ir Pareiškėjos veiklos rodiklių apskaičiavimas ir palyginimas; 9–10 Pareiškėjos GPM bazės apskaičiavimas; 16–18 psl. – mokėtinų mokesčių bei su jais susijusių sumų apskaičiavimas*). Nuodugnus tiek faktinių, tiek teisinių aplinkybių ir skaičiavimų kartojimas šiuo atveju būtų akivaizdžiai perteklinis. Išsamiau pasisakytina Pareiškėjos nesutikimo motyvų aspektu.

Pareiškėja nepagrįstai nurodo, kad atlyginimai pas ją buvo padidinti padidėjus darbų apimčiai, t. y. padidėjus klientų skaičiui. Atvirksčiai, kaip minėta, mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėjos darbo sutartys su darbuotojais buvo pakeistos tik po 2013-05-27 atlikto Pareiškėjos mokesstinio tyrimo, t. y. nuo 2013-06-10, nustatant S. V. (*kaip ir gydytojo odontologo padėjėjai S. S.*) keturių dienų darbo savaitę, dirbant po 2,5 val. ir papildyta nuo 2013-10-01, mokant 1320 Lt darbo užmokesį (*S. S. mokant 700 Lt darbo užmokesį*). Iki pakeičiant darbo sutartis, tiek S. V., tiek S. S. buvo nustatyta keturių dienų darbo savaitė, tačiau dirbant po 4 val. Taigi darbų apimtis (darbo laikas), pakeitus darbo sutartis, kaip tik sumažėjo.

Dėl Pareiškėjos argumentų, jog vietos mokesčių administratorius lygino Pareiškėjos direktorės S. V. ir jos padėjėjos Ligoninėje gautą užmokesį su pas Pareiškėją gautu darbo užmokesčiu, nurodytina, kad paminėti duomenys, kaip rodikliai, apskaičiuojant Pareiškėjos mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nebuvo naudojami. Gauta informacija iš Ligoninės įvertinta tik kaip darbo laiko panaudojimo galimybei nustatyti pas Pareiškėją (tiek gydytojos odontologės–protezuotojos, tiek jos padėjėjos).

Dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su gautų pajamų dydžiu, Komisija plačiau nepasisako, nes ginčo dėl Pareiškėjos iš vykdytos veiklos gautų pajamų dydžio nėra. Vietos mokesčių administratorius, taikydamas ekonominio modelio metodą, Mažeikių mieste odontologines paslaugas teikiančių įmonių rodiklius palygino su Pareiškėjos duomenimis, t. y. palygino, kiek vidutiniškai pajamų iš gydytojų odontologų veiklos tenka 1 darbuotojui analogišką veiklą vykdančiose Mažeikių įmonėse su Pareiškėjos duomenimis, ir nustatė, kad faktiškai lyginamų įmonių ir Pareiškėjos duomenys nesiskiria, todėl Pareiškėjos pajamų neperskaičiavo (*patikrinimo akto 15–16 psl.; 15–16 psl. esanti 5 lentelė*).

*Dėl mokesstinio patikrinimo laikotarpio.* Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad ji tikrinama už laikotarpį, kuriam eina septinti metai. Klaipėdos AVMI pirminį patikrinimą pradėjo 2014-04-08, todėl vadovaudamasi MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, pagrįstai ir teisėtai atliko



Pareiškėjos mokestinį patikrinimą už 2009–2013 metus (*Klaipėdos AVMI 2014-04-08 pavedimas tikrinti ir pranešimas apie mokestinį patikrinimą*).

Jeigu Pareiškėja ginčija pakartotinio patikrinimo (*pažymėtina, taip pat pradėtas 2014 metais, t. y. 2014-12-09*) laikotarpį, nes Klaipėdos AVMI patikrinimo aktas Nr. FR0680-73 surašytas 2015-01-16, Komisija paaiškina, jog vadovaujantis MAĮ 68 str. 2 dalimi, šio įstatymo nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu. Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu Pareiškėjai mokesčius apskaičiavo už tą patį laikotarpį, kaip ir pirminio patikrinimo metu, t. y. už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2013-12-31. Taigi mokesčių administratorius mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties termino nepažeidė.

*Dėl Pareiškėjos sąskaitos arešto.* Tiek Inspekcijos sprendime, tiek Komisijos sprendime (4 psl.) Pareiškėjai nurodyta, kad administracinį sprendimą išieškoti mokestinę nepriemoką iš banko sąskaitos Pareiškėja turėtų skusti tiesiogiai Vilniaus apygardos administraciniam teismui. Komisijai, kaip ikiteisminei mokestinius ginčus nagrinėjančiai institucijai, nagrinėti kito pobūdžio (be mokestinių) ginčų įstatymu nėra suteikta teisė.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2015-08-21 sprendimą Nr. 69-99.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprenddami 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 pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Laura Milašiūtė

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene