



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2016-03-29 SKUNDO**

2016 m. gegužės 23 d. Nr. S-104 (7-61/2016)
Vilnius

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

Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

J. D.
advokatei Valei Petkevičienei
A. A.

2016 m. gegužės 3 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „B1“ (toliau – Pareiškėja) 2016-03-29 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-03-04 sprendimo Nr. 69-22, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-03-04 sprendimu Nr. 69-22 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2015-11-06 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-693, kuriuo nurodyta Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 22169,97 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 2586,09 Eur PVM delspinigius, 30 proc. 12843 Eur PVM baudą, 503,36 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 165,61 Eur PM delspinigius, 30 proc. 302 Eur PM baudą.

Sprendime nurodyta, jog Kauno AVMI patikrino Pareiškėjos PVM, PM apskaičiavimo teisingumą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31.

Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo metu apskaičiavo prekių likutį už 4622,80 Eur (įsigijimo kainomis) ir 2015-08-18 surašė prekių likučių patikrinimo aktą, taip pat nustatė, kad buhalterinėje apskaitoje 2015-04-01 apskaitytas prekių likutis už 133685,35 Eur. Inspekcija nustatė laikotarpio nuo 2015-04-01 iki 2015-08-17 įsigytų prekių vertę – 67119,28 Eur, ir parduotų prekių savikainą – 101058,80 Eur. Įvertinusi tai, Kauno AVMI konstatavo 2015-03-31 38562,32 Eur prekių likutį įsigijimo kainomis, t. y. 95123,03 Eur (133685,35 – 38562,32) mažesnę, negu apskaityta apskaitoje, todėl mokesčių administratorius pripažino, jog Pareiškėja neapskaitė visų gautų pajamų per tikrintą laikotarpį. Be to, apskaičiuotas 95123,03 Eur skirtumas papildomai sumažintas 10834,48 Eur suma, įvertinus patikrinimo metu nustatytus pažeidimus dėl apskaitos registruose klaidingai apskaitytų įsigytų prekių verčių.

Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėja pateiktoje PVM deklaracijoje už 2015 m. kovo mėnesį nedeklaravo 88798 Eur parduotų prekių apmokestinamosios vertės ir 18648 Eur pardavimo PVM.

Kauno AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėja nuolat skolinosi dėl apyvartinių lėšų trūkumo iš bendrovės akcininko ir darbuotojo D. M. : patikrinto laikotarpio pradžioje skola jam buvo 177046 Lt, patikrinto laikotarpio pabaigoje – 302046 Lt (87478,57 Eur), todėl, apibendrinusi duomenis apie Pareiškėjos išdidintus prekių likučius bei neapskaitytas gautas pajamas, nepateiktus duomenis apie gautas paskolas iš fizinių asmenų, padarė išvadą, kad iš D. M. gautos 302046 Lt lėšos įmonės reikmėms yra Pareiškėjos neapskaitytos pardavimo pajamos, o ne gauta paskola.

2015-09-09 patikrinimo aktu Nr. FR0680-627 Kauno AVMI Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 22169,97 Eur PVM (taip pat taikydama Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 str. 1 d. – 18648 Eur) ir 503,36 Eur PM.

Kauno AVMI, išanalizavusi patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei įrodymus, įvertinusi pateiktas Pareiškėjos pastabas, 2015-11-06 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-693 patvirtino patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi MAĮ 32 str. 5 p., 70 str. 1 d., 96 str. 1 d. 2 p., 97 str. 2 d., 98, 99 str., 132 str. 2 d. 1 p., 139 str. 1 d., Lietuvos Respublikos PVM įstatymo (toliau – PVMĮ) 14 str. 1, 2, 11 d., 58 str. 1 d., 64 str. 1, 3 d., 78 str. 1 d., 95 str. 6 d., 123 str. 1, 2 d., Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4 str. 1 d., 17 str. 1 d., 31 str. 1 d., 56 str., 57 str. 1, 2 d., nurodė sumokėti aukščiau nurodytus PVM ir PM bei su jais susijusias sumas.

1. Dėl apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Inspekcija sprendime vadovavosi MAĮ 70 straipsnio, Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų taisyklių nuostatomis ir Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika jas aiškinant (pavyzdžiui, 2014-10-13 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1219/2014, 2015-11-26 nutartis adm. byloje Nr. A-2229-756/2015).

Pabrėžta, jog Kauno AVMI, atlikusi Pareiškėjos buhalterinės apskaitos tyrimą, nustatė svarbias aplinkybes (Kauno AVMI patikrinimo akto 20–22 psl., sprendimo 1–6 psl.):

1. Pareiškėjos direktoriui 2015-05-13 buvo surašytas ir įteiktas nurodymas Nr. (04.2.3)-FR0706-2640 pateikti trūkstamus dokumentus. 2015-05-15 buvo pateiktos 2 bylos, 2015-05-18 ir 2015-05-19 – dalis dokumentų, likusius trūkstamus PVM sąskaitų faktūrų registrus Pareiškėja atsiuntė 2015-05-26 bei 2015-05-27, o apskaitos registrų Pareiškėja visai nepateikė.

2. Pareiškėjos direktoriui S. S. buvo įteiktas 2015-05-29 mokesčių administratoriaus nurodymas Nr. (04.2.3)-FR0706-3166 dėl apskaitos sutvarkymo už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31.

3. Pareiškėja apskaitoje fiksavo ne visas ūkines operacijas, nevisiškai tvarkė apskaitos registrus, neteisingai apskaitė per elektroninį kasos aparatą gautas realizavimo pajamas ir kitokiu būdu pažeidė buhalterinės apskaitos reikalavimus.

4. Inspekcija operatyvaus patikrinimo metu, įvertinusi 2015-04-01–2015-08-17 laikotarpio pirkimus ir pardavimus, nustatė, kad Pareiškėja 2015-03-31 turėjo prekių likučio įsigijimo kainomis pagal buhalterinės apskaitos registrus ne už 133685,35 Eur, o už 38562,32 Eur, t. y. 95123,03 Eur (133685,35 – 38562,32) mažiau, o įvertinus 2012-01-01–2015-03-31 laikotarpio klaidas – 84288,55 Eur (95123,03 – 10834,48) mažiau, todėl Pareiškėja apskaitoje neužfiksavo visų pardavimų, nuo kurių neapskaičiavo bei nedeklaravo pajamų ir pardavimo PVM (patikrinimo akto 26 psl., 2015-08-21 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-9519).

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja nevykdė pareigos apskaičiuoti mokesčius ir netvarkė bei nesaugojo apskaitos ir kitų dokumentų, todėl mokesčių administratorius įgijo teisę taikyti MAĮ 70 str. Kadangi ir Pareiškėja pripažino, kad ji nesudarė teisės aktais reikalaujamų

apskaitos dokumentų, todėl, pasak Inspekcijos, nėra pagrindo sutikti su Pareiškėja, jog Kauno AVMI nepagrįstai taikė MAĮ 70 str. 1 d. ir mokesčius apskaičiavo pagal savo įvertinimą.

Inspekcija nesutiko su Pareiškėjos pozicija dėl pažeistų įrodinėjimo naštos paskirstymo taisyklių. Akcentuota, jog mokesčių administratorius, turėdamas omenyje nuostatą, įpareigojančią pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas sumas, tai padarė pateikdamas užtektinai įrodymų, kai tuo tarpu mokesčių mokėtojas apsiribojo tik paaiškinimų teikimu, kurie nepatvirtinti kitais įrodymais, todėl negalėjo ir neturėjo būti pripažinti pagrįstais.

Pabrėžta, jog Kauno AVMI atliko išsamią Pareiškėjos ūkinių operacijų analizę (patikrinimo akto 3–29 psl.) ir nustatė, kad yra neteisingi Pareiškėjos prekių likučiai ir neapskaitytos gautos pajamos, todėl pagrįstai padarė išvadą, kad iš D. M. gautos 302046 Lt (87478,57 Eur) piniginės lėšos yra Pareiškėjos neapskaitytos pardavimo pajamos, o ne gauta paskola. Kadangi minėtą išvadą Kauno AVMI padarė ūkinių operacijų visumos pagrindu, o Pareiškėja nepateikė tai paneigiančių įrodymų, todėl Inspekcija nesutiko su Pareiškėjos pozicija, jog įnašai nebuvo įnešti iš Pareiškėjos neapskaitytų pajamų.

2. Dėl baudos dydžio

Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ (2004-04-13 redakcija Nr. IX-2112) 139 str. 1 dalies nuostata, Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos (2007-03-28 redakcija) 18, 18.1, 18.1.2, (2014-10-15 redakcija Nr. VA-103) 18.1.5, (2007-03-28 redakcija) 18.2 punktais, pagal Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos išmokų atskaitos rodiklių ir bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio nustatymo įstatymo (2008-12-19 redakcija Nr. XI-87) 2 str. 4 dalį Lietuvos Respublikos Vyriausybė (Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2014-09-10 nutarimo Nr. 924 „Dėl bazinės socialinės išmokos dydžio patvirtinimo“ 1 p.) patvirtintu bazinės socialinės išmokos dydžiu – 38 Eur, pabrėžė, kad teisės aktai aiškiai reglamentuoja baudos skyrimo kriterijus, vertinimo aspektus.

Akcentavusi, jog Pareiškėjos atveju, nustatytos tiek atsakomybę sunkinančios aplinkybės (Pareiškėjai mokesčiai buvo apskaičiuoti taikant MAĮ 70 str. 1 d., ji padarė didelę žalą valstybės biudžetui, nes 22673,33 Eur (22169,97 Eur PVM + 503,36 Eur PM) nesumokėtų mokesčių suma viršija 19000 Eur (500 x 38 Eur), nebendradarbiavo su Kauno AVMI, nes nepateikė prašomų inventorizacijos aktų), tiek lengvinančios aplinkybės (pateikė dalį turimų apskaitos dokumentų), Inspekcija padarė išvadą, jog paskirtos vidutinės 30 proc. baudos atitinka teisės aktų nustatytus kriterijus ir nėra pagrindo jų mažinti.

3. Dėl delspinigių

Dėl Pareiškėjos argumento, jog neteisingai apskaičiuoti delspinigiai, Inspekcija pažymėjo, kad delspinigių ataskaitose nurodyta mokesčio suma, laikotarpis, dienų skaičius, taikoma delspinigių norma ir kiti reikšmingi delspinigių skaičiavimui elementai, kurių pagrindu buvo apskaičiuota konkreti delspinigių suma, todėl konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrindė nurodytas sumas. Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, kad Mokesčių apskaitos informacinė sistema skaičiuoja delspinigius atskirai litais (iki 2014-12-31) ir eurai (nuo 2015-01-01), todėl apvalinimas perskaičiuojant sumas iš litų į eurus lemia delspinigių sumą.

Inspekcija pažymėjo, jog šio ginčo dalykas yra Kauno AVMI sprendime nurodytos mokestinių prievolių sumos, todėl Pareiškėjos pateiktame informaciniame pranešime pateikiamos sumos nėra šio ginčo dalykas, ir dėl šių sumų nepasisakė.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2016-03-04 sprendimo Nr. 69-22 dalimi, t. y. nurodo, jog pripažįsta ir neginčija patikrinimo metu nustatytų buhalterinės apskaitos klaidų, dėl kurių buvo papildomai apskaičiuotas 3521,97 Eur PVM bei 503,36 Eur PM, tačiau nesutinka su pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nustačius prekių trūkumą, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, papildomai apskaičiuotu 18648 Eur PVM.

Prieštaraudama Inspekcijos pozicijai dėl MAĮ 70 str. 1 d. nuostatos taikymo pagrįstumo, Pareiškėja nurodo, kad mokestinis patikrinimas atliktas pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, tačiau mokestiniam patikrinimui nebuvo pateikti prekių inventorizacijos aktai (pažeidžiant 1999-06-03 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 719 patvirtintų

inventorizacijos taisyklių 1 ir 7 punktų nuostatas). Pareiškėja pripažįsta, kad ji nesurašė prekių inventorizacijos aktų, kuriuose būtų atliktas faktiškai rastų likučių palyginimas su apskaitos duomenimis bei savalaikiai išsiaiškintos faktinių atsargų likučių neatitikties buhalterinės apskaitos likučiams (trūkumo) priežastys, ir tai yra buhalterės, sandėlininko ir direktoriaus kaltė.

Pabrėžiama, kad Pareiškėjos vykdoma veikla – pieno produktų, kiaušinių bei valgomųjų aliejų ir riebalų didmeninė bei mažmeninė prekyba, todėl prekės tiek sandėliuojant, tiek prekybos vietose perkraunant, sudūžta, išsipila ir nebūna realizuotos. Tačiau tai pagal PMĮ 23 straipsnio nuostatas yra priskirtina natūralios netekties nuostoliams, kurie, įforminus prekių praradimo fakto momentu nurašymo aktus, atskaitomi iš pajamų (atskaitoma iš pajamų faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių suma gali būti ne didesnė kaip 1 procentas vieneto pajamų). Pažymima, kad Pareiškėja šia PMĮ nuostata nepasinaudojo dėl buhalterės (I. K., dirbusios nuo 2008-01-28 ir šiuo metu iš užimamų pareigų atleistos) netinkamai ir neteisingai vestos buhalterinės apskaitos – neįformino natūralios netekties, nenurašė į sąnaudas ir nesumažino atsargų likučio už 88242 Lt (25557 Eur) (2008 m. nuo 1472455 Lt realizavimo pajamų 1 proc. sudaro 14724,55 Lt; 2009 m. nuo 1198411 Lt realizavimo pajamų 1 proc. – 11984,11 Lt; 2010 m. nuo 780856 Lt realizavimo pajamų 1 proc. – 7808,56 Lt; 2011 m. nuo 1365978 Lt realizavimo pajamų 1 proc. – 13659,78 Lt; 2012 m. nuo 624441 Lt realizavimo pajamų 1 proc. – 16244,41 Lt; 2013 m. nuo 1245527 Lt realizavimo pajamų 1 proc. – 12455,27 Lt; 2014 m. nuo 1136544 Lt realizavimo pajamų 1 proc. – 11365,44 Lt.). Pareiškėja pažymi, jog tai yra tik natūralios netekties prekių suma, tačiau ypač vasaros laikotarpiu pieno produktai genda arba pasibaigia jų galiojimo laikas ir tas kiekis gerokai viršija natūralios netekties normą. Minėti faktai nebuvo tinkamai įforminti ir užfiksuoti buhalterinėje apskaitoje, pasak Pareiškėjos, dėl nežinojimo, o ne dėl neapskaitytų gautų pajamų, t. y. sandėlininkui nesusiderinus faktinių prekių likučių su buhalterinėje apskaitoje užfiksuotu, neatliekant inventorizacijų ir tokiu būdu neįvertinant natūralios netekties bei produktų, kuriems pasibaigęs galiojimo laikas, vertės.

Pareiškėja mano, kad nebuvo pagrindo taikyti MAĮ 70 str., nes ji pateikė visus pirminius apskaitos dokumentus, kurių pagrindu buvo galima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka mokėtinus mokesčius, t. y. operatyvaus patikrinimo metu, pareigūnams atlikus prekių inventorizaciją, faktą lyginant su apskaitos duomenimis, buvo nustatytas prekių trūkumas.

Remdamasi PVMĮ 66 str. 2 d. nuostata bei šio straipsnio komentaru, Pareiškėja teigia, kad patikrinimo metu 2015-03-31 nustačius prekių trūkumą 84228,55 Eur, netaikant natūralios netekties normų, už 2015 m. kovo mėn. turėjo būti tikslinama PVM atskaita 17688 Eur (84228,55 x 21 proc.), t. y. 960 Eur mažiau, nei buvo apskaičiuota taikant MAĮ 70 str. nuostatas.

Dėl 30 proc. baudų

Pareiškėja nesutinka su skirtomis 30 proc. PVM bei PM baudomis, mano, kad jų dydis yra neadekvatus padarytų pažeidimų dydžiui. Pastebima, kad MAĮ nuostatos, reglamentuojančios tam tikrų sankcijų taikymą už mokesčių įstatymo pažeidimus, atsakomybės klausimą sieja ne tik su pažeidimo, bet ir žalos atsiradimo biudžetui faktu. Žala biudžetui suprantama kaip valstybės negautos mokestinės pajamos – laiku nesumokėti į biudžetą privalomi mokėti mokesčiai bei su jais susijusios sumos. Atkreipiamas dėmesys į tai, kad iš patikrinimo akto matyti, jog netikslumai deklaruojant tiek PVM, tiek PM buvo padaryti ne vien mokesčių mokėtojo naudai, bet atvirkščiai, daugeliu mėnesių mokesčio mokėtojo nenaudai.

Skunde atkartota patikrinimo akto (18 psl.) 13 lentelė ir pastebėta, kad kai kuriais mėnesiais (pavyzdžiui, 2012 m. 06–07 mėn., 2014 m. 03 mėn. ir kt.) yra sumažintas grąžintinas iš biudžeto PVM, tačiau biudžetui žala nepadaryta, nes PVM nebuvo grąžintas, todėl teigiama, kad tais mėnesiais bauda išvis neturėjo būti skirta, kitais mėnesiais papildomai apskaičiuota suma yra mažesnė už mokėtiną. Tačiau skiriant baudas nebuvo į tai atsižvelgta, be to, skirta 30 proc. baudos ne nuo papildomai apskaičiuotų mokėtinų į biudžetą sumų 22169,97 Eur PVM

(3521,97+18648), o nuo patikrinimo metu papildomai apskaityto 42811,77 Eur PVM, neįvertinant jo sumažinimo 20641,80 Eur.

Pareiškėja cituoja Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25 patvirtintos baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodikos 10 punktą, kuriame nurodyta, jog „tuo atveju, jeigu nustatoma mažesnė grąžintina mokesčio suma, nei buvo deklaruota, bauda neskiriama. Bauda skiriama tik tuo atveju, jeigu vietoj grąžintinos mokesčio sumos susidarys mokėtina mokesčio suma“.

Skunde pripažįstama, jog Pareiškėja (jos atsakingi darbuotojai) neveikė taip, kaip būtų veikęs atidus ir rūpestingas ūkio subjektas, nepateikė inventorizacijos aktų, tačiau atsižvelgiant į žalos biudžetui dydį bei į tai, jog Pareiškėjos atsakingi darbuotojai viso patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo, teikė paaiškinimus ir turimus dokumentus, pripažino ir tikrai labai gailisi dėl padarytų buhalterinės apskaitos klaidų, o tai įstatymo leidėjo *expressis verbis* vertintina kaip baudą mažinanti aplinkybė, todėl prašoma paskirtą 30 proc. baudą, vadovaujantis MAĮ 139 straipsniu, sumažinti iki minimalios (10 proc.) baudos.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta skunde, PVMĮ 66 str. 2 dalies bei MAĮ 139 straipsnio, 155 str. 4 d. 3 bei 4 punktų nuostatas, Pareiškėja prašo pakeisti Inspekcijos 2016-03-04 sprendimą Nr. 69-22 iš dalies, panaikinant 960 Eur PVM, apskaičiuotą taikant MAĮ 70 str., bei sumažinant skirtą PVM bei PM 30 proc. baudas iki 10 proc. baudų.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos 2016-03-04 sprendimas Nr. 69-22 dalyje dėl PVM ir PM baudų keistinas, likusioje skundžiamoje dalyje tvirtintinas.

Iš Pareiškėjos skunde išdėstytos pozicijos matyti, kad Pareiškėja pripažįsta ir neginčija patikrinimo metu nustatytų Pareiškėjos padarytų buhalterinės apskaitos klaidų, dėl kurių buvo papildomai apskaičiuotas 3521,97 Eur PVM bei 503,36 Eur PM, pagrįstumo (atitinkamai neginčija minėtų sumų teisingumo), tačiau nesutinka su sprendime nurodyta sumokėti 18648 Eur PVM suma, kuri, nustačius prekių likučio trūkumą, buvo apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, t. y. prašo šią sumą mažinti 960 Eur suma. Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu paaiškino, jog prašo netaikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatų, apskaičiuojant Pareiškėjos pardavimo pajamas (nuo kurių apskaičiuotas PVM), o konstatavus, kad nustatytas prekių trūkumas atsirado dėl natūralios netekties, prekių trūkumą sumažinus 1 proc. natūralios netekties dydžiu (pagal PMĮ 23 straipsnį, PVMĮ 66 str. 2 dalį), kitoje dalyje apskaičiuoti PVM, tikslinant įsigytų, bet dėl tariamos natūralios netekties prarastų prekių pirkimo PVM. Mokėtinos sumos skaičiavimas pateiktas skundo 4 psl. Taip pat Pareiškėja kelia klausimą dėl paskirtų baudų nuo apskaičiuotų mokesčių teisingumo.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu atliko operatyvų patikrinimą, siekdamas nustatyti Pareiškėjos faktiškai turimą prekių likutį (Kauno AVMI 2015-08-21 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-9519). Operatyvaus patikrinimo metu mokesčių administratorius konstatavo, jog pas Pareiškėją 2015-03-31 buvo apskaitytas ne realus prekių likutis, nes buvo nustatytas 95123,03 Eur prekių trūkumas. Įvertinus patikrinimo metu per laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31 nustatytus pažeidimus dėl Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose klaidingai apskaitytų įsigytų prekių verčių, minėtas likučio skirtumas sumažintas 10834,48 Eur suma, t. y. nustatytas 84288,55 Eur prekių likučio trūkumas. Įvertinęs šiuos duomenis, taip pat duomenis apie Pareiškėjos akcininko įnašus Pareiškėjai (patikrinimo akto 29 psl.), bei kitus Pareiškėjos apskaitos trūkumus (patikrinimo akto 4–19 psl.), mokesčių administratorius konstatavo, jog Pareiškėja neapskaitė visų gautų pajamų per tikrintą laikotarpį (nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31), nuo kurių neapskaičiavo bei nedeklaravo pajamų pardavimo PVM, tuo siekdama gauti mokesstinės naudos – sumažinti mokėtiną PVM. Mokesčių administratorius Pareiškėjos mokesčių bazę už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31 nustatė, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, taikydamas ekonominių modelių metodą.

Kadangi Pareiškėja skunde yra aiškiai išdėsčiusi savo poziciją ir keliamus reikalavimus, kurie apibrėžia ginčo ribas, Komisija, neišeidama iš šio ginčo ribų, toliau pasisakys dėl šio ginčo iš esmės.

Šiam ginčui aktualaus MAĮ 70 straipsnio 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 prirėikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Pagal MAĮ 70 straipsnio 2 dalį detalią šio straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Inspekcijos viršininkas 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisykles (toliau – Taisyklės), kurių 4.1 punkte nustatyta, jog įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas, apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis. Taisyklių 6.1 punkte nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus, aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyti Taisyklių 4 punkte.

LVAT, aiškindamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies normos turinį, yra konstatavęs, jog atsižvelgiant į tai, kad buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius) (pavyzdžiui, 2014-11-10 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1643/2014).

Nagrinėjamu atveju konstatuotina, jog faktinių bylos aplinkybių visuma, su kurių atliktu mokesčių administratoriaus įvertinimu Komisija sutinka, patvirtina, kad Pareiškėja per tikrintą laikotarpį ne visas ūkines operacijas ir ūkinius įvykius registravo apskaitos registruose, todėl netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, kas atitinka Taisyklių 4.1 punktą. Tai, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašydama neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, patvirtina mokesčių administratoriaus nustatytos faktinės bylos aplinkybės: Pareiškėja Kauno AVMI nepateikė apskaitos registru, apskaitoje fiksavo ne visas ūkines operacijas, netinkamai pildė apskaitos registrus, neteisingai apskaitė per elektroninį kasos aparatą gautas realizavimo pajamas ir kitokiu būdu pažeidė buhalterinės apskaitos reikalavimus, operatyvaus patikrinimo metu, įvertinus 2015-04-01–2015-08-17 laikotarpio pirkimus ir pardavimus, buvo nustatytas žymiai mažesnis Pareiškėjos 2015-03-31 turėtas prekių likutis įsigijimo kainomis, nei jis buvo fiksuotas pagal buhalterinės apskaitos registrus (patikrinimo akto 5–20 psl., 2015-08-21 operatyvaus patikrinimo ataskaita Nr. FR0760-9519). Kadangi visos šiam mokestiniam ginčui aktualios aplinkybės buvo detalios aprašytos Kauno AVMI 2015-09-09 patikrinimo akte Nr. FR0680-627 ir 2015-11-06 sprendime, Nr. (04.7.2)FR0682-693 bei akcentuotos skundžiamame Inspekcijos sprendime, todėl Komisija pakartotinai jų neanalizuoja, tik pabrėžia, kad Pareiškėja

ties savo skunde, tiek jos atstovė posėdžio Komisijoje metu patvirtino, kad buhalterinė apskaita nebuvo vedama įmonėje tinkamai, t. y. kaip yra numatyta teisės aktuose, o prekių inventorizacijos aktai visai nebuvo pildomi. Buhalterinės apskaitos pažeidimai yra tiksliai įvardinti Kauno AVMI patikrinimo akto 20–26 psl. Pareiškėja minėtų mokesčių administratoriaus nustatytų buhalterinės apskaitos pažeidimų neginčija. Tačiau, kaip minėta, Pareiškėja ginčija mokesčių administratoriaus mokesčių bazės apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tvirtindama, kad vietos mokesčių administratoriui operatyvaus patikrinimo metu 2015-03-31 nustačius prekių trūkumą, vadovaujantis PVMĮ 66 str. 2 dalimi, netaikant natūralios netekties normų, už 2015 m. kovo mėnesį turėjo būti tikslinama PVM atskaita 17688 Eur (84228,55 x 21 proc.), t. y. kad mokesčių administratoriui užteko duomenų mokesčio bazę apskaičiuoti tiesiogiai. Komisijos posėdžio metu Pareiškėjos atstovė išdėstė poziciją, kad 2015-03-31 prekių likutis yra toks, kokį nustatė mokesčių administratorius, tačiau mokesčiams apskaičiuoti bazę turėtų būti mažinama natūralia netektimi, neviršijančia 1 procento Pareiškėjos pajamų.

PVMĮ 66 str. 2 dalis (2005-06-21 įstatymo Nr. X-261 redakcija, galiojanti nuo 2005-06-30, ir 2011-12-20 įstatymo Nr. XI-1817 redakcija, galiojanti nuo 2012-01-01) nustato, jog paaiškėjus, kad prekės ir (arba) paslaugos, jeigu jų (o jeigu jos pasigamintos, – joms pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtrauktas (įtraukta) į atskaitą, pradėtos naudoti kitai negu šio įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai arba prarandamos, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant gražintiną iš biudžeto) PVM sumą. Minėtoje dalyje nustatyta, jog PVM atskaita netikslinama: dėl prarasto prekių kiekio, neviršijančio teisės aktų nustatytų natūralios netekties normų, taip pat dėl prarasto technologinių procesų metu prekių kiekio, jeigu nustatant atlygį už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas į jį įtraukiama ir tokių nuostolių vertė (1 punktas); jeigu Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka įrodoma, kad prekės prarastos dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos (2 punktas); dėl kitų nuo PVM mokėtojo nepriklausančių priežasčių (prekių sunaikinimo dėl realizacijos terminų pasibaigimo ir kt.) prarasto prekių kiekio, kai šis asmuo gali pateikti tai patvirtinančius dokumentus (3 punktas). PVMĮ 23 str. 1 dalis nustato, jog natūralios netekties nuostoliais laikomas natūralus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, fasavimo, vežimo, krovimo ir pardavimo, įskaitant nuostolius dėl pirkėjų užmaršumo. Pagal to paties straipsnio 1 dalį iš pajamų atskaitoma faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių, išskyrus šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolius, suma, neviršijanti 1 procento vieneto pajamų.

Taigi iš pateiktų teisės normų matyti, kad įmonės faktiškai patirti natūralios netekties nuostoliai priskiriami prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų. Apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, per mokestinį laikotarpį patirtų natūralios netekties nuostolių sumai taikomas ribojimas, 1 proc. visų (t. y. ir apmokestinamų, ir neapmokestinamų) pajamų, kai atskaitomi kiti faktiškai patirti natūralios netekties nuostoliai. Tačiau *prekių* (produkcijos) *natūralios netekties nuostoliai* ribojamų dydžio leidžiamais atskaitymais pripažįstami tik tada, kai jie *faktiškai patiriami* ir visais atvejais *ši faktą įforminus juridinę galią turinčiu dokumentu* (laisvos formos nurašymo aktu). Prekių likučių (atsargų) inventorizavimas turi būti atliekamas vadovaujantis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999 m. birželio 3 d. nutarimu Nr. 719 „Dėl Inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ patvirtintomis Inventorizacijos taisyklėmis. Šiose Inventorizacijos taisyklėse (redakcija galiojusi nuo 2011-01-01 iki 2015-01-01) nustatyta, kad inventorizacija – turto ir įsipareigojimų patikrinimas ir faktiškai rastų jų likučių palyginimas su buhalterinės apskaitos duomenimis (2 punktas); įmonės, išskyrus biudžetines įstaigas, privalo inventorizuoti ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, biologinį turtą, žaliavas, medžiagas, prekes, pagamintą produkciją, nebaigtą gamybą, nebaigtus remonto darbus, nebaigtą statybą, nebaigtus mokslo tiriamuosius darbus ir kitas atsargas, investicijas, vertybinius popierius, grynuosius pinigus, gautinas skolas, mokėtinas skolas *ne rečiau kaip kartą per metus* prieš metinių finansinių ataskaitų sudarymą, o įmonės, kurių veikla sezoninė, atsargas inventorizuoja

laikotarpiu, kurį atsargos įmonėje yra mažiausios, bet ne anksčiau kaip ataskaitinių metų birželio 30 dieną (3 punktas); įmonės vadovas įstatymų nustatyta tvarka atsako už inventorizacijos organizavimą ir atlikimą laiku, inventorizavimo duomenų išsaugojimą, sutikrinimo žiniaraščiuose nustatytų trūkumų išieškojimą, kartu su vyriausiuoju buhalteriu (bualteriu) – teisingų inventorizacijos rezultatų, neišieškotų trūkumų ir pertekliaus įtraukimą į buhalterinę apskaitą (9 punktas).

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius konstatavo, kad operatyvaus patikrinimo metu nustatyto 2015-03-31 prekių trūkumo Pareiškėja nefiksavo buhalterinėje apskaitoje, apskritai tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėja neatlikinėjo prekių likučio inventorizacijos, nes nebuvo pildomi prekių inventorizacijos aktai (patikrinimo akto 21 psl.). Dėl to, kad Pareiškėja mokestiniam patikrinimui neteikė inventorizacijos aktų, posėdžio metu Pareiškėjos atstovė paaiškino, jog inventorizacija nebuvo vykdoma nuo 2010–2011 metų, pasikeitus Pareiškėjos direktoriui, kuris iš buhalterės nereikalavo minėtų dokumentų. Pastebėtina, jog Pareiškėja juridinių asmenų registre buvo įregistruota 1992-09-28, mokesčių mokėtojų registre – 1996-11-11, įmonės pagrindinės vykdomos veiklos – mažmeninė prekyba nespecializuotose parduotuvėse, kuriose vyrauja maistas, gėrimai ir tabakas (veiklos kodas EVRK – 47.11) bei pieno produktų, kiaušinių bei valgomųjų aliejaus ir riebalų didmeninė prekyba (veiklos kodas EVRK – 46.33). Tai, kad įmonė vykdo veiklą jau virš 20 metų, jos akcininkai nesikeitė nuo įmonės įsteigimo, leidžia teigti, jog įmonė ir jos akcininkai turėjo būti pakankamai susipažinę su teisės aktų reikalavimais, įskaitant reglamentuojančius apskaitos tvarkymą ir mokesčių skaičiavimą. Todėl motyvai dėl netinkamo buhalterės darbo negali būti vertinami kaip pagrįsti ir pagrindžiantys mokesčių administratoriaus nustatytus apskaitos trūkumus. Pareiškėja, siekdama prekių natūralios netekties pripažinimo ir įvertinimo, turėjo teisę tiek mokesčių administratoriui, tiek Komisijai pateikti savo apskaičiavimus bei tai pagrindžiančius dokumentinius įrodymus, tačiau Pareiškėja deklaratyviai teigdama, kad jos vykdyta veikla – didmeninė bei mažmeninė prekyba produktais, kurie dūžta, greitai genda, nepateikė objektyvių, užfiksuotų juridinę galią turinčiais dokumentais duomenų, jog realiai patyrė prekių (atsargų) natūralią netektį, todėl, nepateikus įrodymų, kuriais būtų paneigtos surinktų duomenų pagrindu mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl gautų pajamų apmokestinimo, įrodymais nepagrįsti Pareiškėjos teiginiai apie mokesčių administratoriaus neteisingai nustatytą mokesčių bazę nepripažinti pagrįstais, todėl nėra priimtini (MAĮ 67 straipsnis).

Inspekcijos atstovas posėdžio metu atkreipė dėmesį į tai, kad patikrinimo akte vietos mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjos neapskaitytų pajamų dydį, t. y. nustatydamas mokestinę bazę, panaudojo patikrintu laikotarpiu Pareiškėjos taikytą prekių pardavimo vidutinį antkainį – 5,35 proc., kuris yra iš palygintų analogiška veikla (pieno produktų ir kitų maisto prekių didmenine prekyba) užsiimančių įmonių taikytų vidutinių antkainių (10,2 proc., 6,04 proc.) mažiausias (patikrinimo akto 27–28 psl., Kauno AVMI priešpriešinės informacijos surinkimo pažymos 2015-08-26 Nr. (13.2) FR1041-1483 ir 2015-08-31 Nr. (13.2) FR1041-1508). Tai yra, parenkant mokesčio bazei apskaičiuoti nustatytą (pagal Pareiškėjos prekių įsigijimą ir pardavimą) mažiausią antkainį, buvo įvertinta ir galima prekių (atsargų) natūrali netektis.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, t. y. nesant galimybės nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, konstatuoja, jog įrodymų pakankamumo prasme (aplinkybės, kai prekių (atsargų) likutis nebuvo inventorizuojamas, realaus prekių likučio ir buhalterinėje apskaitoje fiksuoto atsargų likučio vertės 2015-03-31 skyrėsi gan didelė pinigų suma (84288,55 Eur), be to, Pareiškėja nuolatos fiksavo piniginių lėšų skolinimąsi dėl apyvartinių lėšų trūkumo iš Pareiškėjos akcininko D. M. (kuriam Pareiškėja 2014-12-31 buvo skolinga 87478,57 Eur) atsirado pagrindas mokesčius Pareiškėjai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Mokesčių administratorius, kaip minėta, pritaikęs nustatytą pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos patikrinto laikotarpio pačios Pareiškėjos taikomą vidutinį antkainį – 5,35 proc., pagal ekonominių modelių metodą (Taisyklių 6.3. punktas) apskaičiavo Pareiškėjos pardavimo pajamas, padaręs išvadą, jog operatyvaus

patikrinimo metu nustatytas Pareiškėjos prekių trūkumas yra parduotas, bei konstatavo, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31 neapskaitė (84288,55 + (84288,55 x 5,35 proc.) 88797,99 Eur pajamų. Todėl nuo tikrinamuoju laikotarpiu neapskaitytų pajamų pagrįstai buvo apskaičiuotas 18647,58 Eur pardavimo PVM.

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 metodą, būtų pažeidęs Taisyklių reikalavimus, konstatuotina, jog mokesčių administratorius pagrįstai mokėtinus mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, ir objektyviausiu bei tiksliausiu būdu apskaičiavo papildomai mokėtiną pardavimo PVM sumą. Todėl skundžiamo Inspekcijos sprendimo nurodymas Pareiškėjai sumokėti į valstybės biudžetą 18647,58 Eur PVM tvirtintinas.

Dėl baudų sumažinimo. Kaip matyti iš skundo, Pareiškėja prašo sumažinti jai paskirtos baudos (30 procentų) dydį iki minimalios, t. y. 10 procentų baudos. Tokį prašymą Pareiškėja motyvuoja tuo, kad jos nebendradarbiavimas mokesstinio patikrinimo metu yra nepagrįstas objektyviais įrodymais, tvirtina, jog tiek direktorius, tiek buhalterė stengėsi visus mokesčių administratoriaus prašymus vykdyti, tačiau nepateikė inventorizacijos dokumentų, kurie objektyviai įmonėje nebuvo pildomi, nurodo, jog pripažino pažeidimus ir tikrai gailisi, vadovas ėmėsi priemonių, kad ateityje daugiau tokių klaidų nepasikartotų. Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu pastebėjo, jog, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, lengvinančia aplinkybe laikytina ir Pareiškėjos vykdyta veikla – didmeninė bei mažmeninė prekyba produktais, kurie dūžta, greitai genda.

Pagal PMĮ 56 straipsnį ir MAĮ 139 str. 1 dalį PM bauda skiriama, jei mokesčių administratorius nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo ar nedeklaravo deklaruojamo PM arba mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino. Pagal PVMĮ įstatymo 123 str. 2 ir 4 dalį PVM bauda skiriama, jei nustatoma, kad PVM mokėtojas nepagrįstai sumažino apskaičiuotą mokėtiną į biudžetą PVM sumą (padidino apskaičiuotą grąžintiną iš biudžeto PVM sumą. Nuo apskaičiuotų papildomai mokėtinų PVM ir PM sumų skiriamos 10 iki 50 procentų dydžio baudos. Konkrečios baudos dydis priklauso nuo pažeidimo pobūdžio, nuo to, ar mokesčių mokėtojas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nuo mokesčių įstatymų pažeidimo pripažinimo ir kitų aplinkybių, kurias mokesčių administratorius pripažįsta svarbiomis skirdamas didesnę ar mažesnę baudą.

Vertindama paskirtos baudos 30 procentų dydžio pagrįstumą, Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad baudos paskirtis sietina su pažeidėjo nubaudimu bei bendrąja ir specialiąja prevencija. Tiek nubaudimo elementas, tiek ir specialioji prevencija yra nukreipti į pažeidėjo valią, sukelti jam turtinio pobūdžio praradimus. Komisijos vertinimu, skirtingai nei apskaičiuojant mokesstinę prievolę, kurios dydis yra objektyvus, skiriant baudą visuomet privalu atsižvelgti į daugelį aplinkybių, susijusių su padaryto pažeidimo pobūdžiu, taip pat į mokesčio mokėtojo elgesį mokesstinio patikrinimo metu ir kitas aplinkybes, kad skirtos baudos dydis ir padarytas pažeidimas būtų proporcingi. LVAT, atsižvelgęs į Konstitucinio Teismo 2004-01-26 nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio (2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A-261-214/2008, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

Nagrinėjamu atveju Kauno AVMI, skirdama 30 procentų dydžio baudas, akcentavo aplinkybes, susijusias su patikrinimo akte konstatuotų pažeidimų pobūdžiu (aplaidų buhalterinės apskaitos vedimą, sistemiskus pažeidimus deklaruojant PVM ir PM, apskaičiuojant mokesstines prievoles buvo taikytos MAĮ 70 straipsnio nuostatos). Pagal LVAT praktiką pažeidimo padarymo būdą kvalifikuojant kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, mokėtojo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina

veika. Už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, LVAT nuomone, yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012). Be to, nesutiktina su centrinio mokesčių administratoriaus papildomu motyvu, jog Pareiškėjos nebendradarbiavimą patvirtina aplinkybė, kad nebuvo pateikti prašomi inventorizacijos aktai. Pareiškėja nuo ginčo pradžios laikėsi pozicijos, jog inventorizacijos aktai įmonėje nebuvo pildomi nuo 2010–2011 m., pasikeitus įmonės direktoriui, todėl šie negalėjo būti pateikti mokestiniam patikrinimui. Paminėtina ir tai, jog iš patikrinimo akte pateiktos informacijos matyti, kad mokesčių administratoriui pateikus Pareiškėjai 2015-04-20 nurodymą Nr. B-127 – teikti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus už laikotarpį nuo 2015-05-01 iki 2015-10-31, 2015-05-29 nurodymą Nr. 04.2.3-FR0706-3166 dėl apskaitos sutvarkymo už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-03-31, Pareiškėja nevensė jų vykdyti, teikė dokumentus, taisė buhalterinės apskaitos trūkumus ir pažeidimus, tai yra nevensė bendradarbiauti. Pareiškėja nurodė, jog pripažįsta pažeidimus (ginčas vyksta tik dėl dalies apskaičiuotų mokesčių), nuoširdžiai gailisi ir ėmėsi visų priemonių jiems taisyti. Todėl, nors Pareiškėjos veiksmai, tvarkant buhalterinę apskaitą, neatitinka teisės aktų reikalavimų, yra padaryti mokesčių įstatymų pažeidimai, tačiau, Komisijos vertinimu, vadovaujantis teisingumo ir protingumo kriterijais, yra pagrindas konstatuoti, kad pagal MAĮ 139 straipsnį skiriamos baudos tikslai bus pasiekti Pareiškėjai skiriant 10 procentų dydžio baudas nuo papildomai apskaičiuotų PVM ir PM sumų.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad Pareiškėjai 30 proc. 12843 Eur PVM bauda buvo paskirta nuo visos apskaičiuotos 42811,77 Eur PVM sumos (ši suma yra nustatyta, įvertinus tiek papildomai apskaičiuotą pardavimo PVM, tiek nustatytą atskaitytiną pirkimo PVM) ir 30 proc. 302 Eur PM bauda – nuo visos apskaičiuotos 1009,62 Eur PM sumos (ši suma apima tiek papildomai apskaičiuotą mokėtiną PM, tiek mažintą PM sumą), mokesčių administratoriui konstatavus, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu padarė įvairių buhalterinės apskaitos pažeidimų. Tačiau iš patikrinimo akto matyti, kad Pareiškėjai apskaičiuoti mokesčiai sumažinti PVM 20641,80 Eur suma (patikrinimo akto 22–24 psl.) ir PM 506,26 Eur suma (patikrinimo akto 26 psl.).

Kaip jau minėta PVMĮ 123 straipsnio 2 dalyje ir MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog baudos yra skiriamos nuo apskaičiuotų *papildomai mokėtinų* PVM ir PM sumų. Komisija, įvertinusi PVM ir PM baudų skyrimą reglamentuojančias įstatymines normas, daro išvadą, jog mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjai PVM baudą skyrė nuo apskaičiuotų visų 42811,77 Eur PVM ir 1009,62 Eur PM sumų, neatsižvelgęs į tai, kad papildomai apskaičiuota 42811,77 Eur PVM suma buvo sumažinta 20641,80 Eur, o papildomai apskaičiuota 1009,62 Eur PM suma – sumažinta 506,26 Eur. Vadovaujantis PVMĮ 123 straipsnio 2 dalimi ir MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi, baudos Pareiškėjai PVM turėjo būti skirtos nuo apskaičiuotų papildomai mokėtinų PVM ir PM sumų, t. y. nuo 22169,97 Eur PVM ir 503,36 Eur PM.

Todėl, atsižvelgus į išdėstytas aplinkybes bei, kaip nurodyta aukščiau, sumažinus mokesčių administratoriaus Pareiškėjai paskirtų baudų dydį (30 proc.) iki minimalaus (10 proc.), mokesčių administratoriaus paskirtos PVM ir PM baudos keistinos į 2217 Eur (22169,97 Eur PVM x 10 proc.) PVM baudą ir 50 Eur (503,36 Eur PM x 10 proc.) PM baudą.

Atsižvelgus į aukščiau išdėstytas aplinkybes, darytina išvada, kad mokesčių administratorius iš esmės visapusiškai ištyrė ir įvertino šiam ginčui reikšmingas aplinkybes ir pagrįstai nurodė ginčijamoje dalyje Pareiškėjai sumokėti vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu apskaičiuotą PVM sumą. Tuo tarpu dalyje, kuria Pareiškėjai buvo paskirtos ir patvirtintos baudos už mokesčių įstatymų pažeidimus, sprendimas yra keistinas, paskirtų baudų dydį (30 proc.) mažinant iki minimumo (10 proc.).

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundą, atsižvelgdama į aukščiau išvardytas aplinkybes ir vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 3 ir 4 punktais, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-03-04 sprendimo Nr. 69-22 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 18648 Eur PVM.

2. Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-03-04 sprendimo dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 12843 Eur (30 proc.) PVM baudą ir 302 Eur PM (30 proc.) baudą, į nurodymą sumokėti 2217 Eur (10 proc.) PVM baudą ir 50 Eur (10 proc.) PM baudą.

3. Likusią Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-03-04 sprendimo Nr. 69-22 dalį palikti nenagrinėtą.

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

Komisijos narė,
pavadojanti Komisijos pirmininkę

Rasa Stravinskaitė

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosylienė