



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL L. O. 2016-10-19 GAUTO SKUNDO**

2016 m. gruodžio 13 d. Nr. S-265 (7-233/2016)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės,
pavadojančios pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovams
mokesčių mokėtojui nedalyvaujant

J. D.
I. J. , M. U

2016 m. lapkričio 8 d. posėdyje išnaginėjusi L. O. (toliau – Pareiškėjas) 2016-10-19 gautą skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2016-09-16 sprendimo Nr. 68-268, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-09-16 sprendimu Nr. 68-268 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-06-22 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-400, kuriuo Pareiškėjui nurodyta sumokėti į biudžetą 2665,08 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 1834,04 Eur PVM delspinigius, 216,63 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 64,42 Eur GPM delspinigius, 240,20 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos), 760,62 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (tolia – VSD įmokos).

Sprendime nurodyta, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 72 str. nuostatomis ir remdamasi Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus pateikta 2014-07-30 specialisto išvada Nr. 5-2/120 dėl L. O. ūkinės finansinės veiklos tyrimo bei Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamojo įsakymo duomenimis, atliko Pareiškėjo 2010–2013 m. PVM, GPM, PSD bei VSD įmokų apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2016-04-20 patikrinimo aktą Nr. FR0680-288. Patikrinimo akte nustatyta, jog Pareiškėjas, tikrinamuoju laikotarpiu vykdydamas individualią veiklą, buhalterinėje apskaitoje

neįregistravo, neišsaugojo ir ūkinės finansinės veiklos tyrimui nepateikė pardavėjų ŽŪB „N1“, UAB „K1“, AB „K2“, UAB „B1“, UAB „K3“ išrašytų 216 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 56031,72 Lt sumą, sąskaitų faktūrų neišsaugojo, buhalterinėje apskaitoje neužfiksavo prekių pardavimo. Pareiškėjas 2014-10-20 įtariamąjį apklausos protokole prisipažino, kad PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo, prekes pardavė fiziniams asmenims be dokumentų, neprisimena, kiek gavo pajamų, pardavęs šias prekes, nurodė, jog pardavimų nefiksavo buhalterinėje apskaitoje, nes siekė sumažinti mokėtinus mokesčius. Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 str. 1 d., Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių 4 punkto nuostatomis ir pritaikiusi palyginamąjį metodą, vadovaudamasi Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 57, 63, 71, 92, straipsniais, Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 6, 27 straipsniais, Sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17 str. 8 d., Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 4 ir 7 straipsniai, Pareiškėjui apskaičiavo 2665,08 Eur PVM, 216,63 Eur GPM, 240,20 Eur PSD įmokas, 760,62 Eur VSD įmokas.

Kauno AVMI, išnagrinęjusi patikrinimo aktą ir Pareiškėjo pateiktas pastabas, 2016-06-22 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-400 patvirtino patikrinimo aktą, taip pat, vadovaudamasi PVMĮ 123 str., GPMĮ 36 str. ir MAĮ 96 str. 1 d. 2 p. nuostatomis, už nesavalaikį mokesčių sumokėjimą Pareiškėjui apskaičiavo 1834,04 Eur PVM delspinigius bei 64,42 Eur GPM delspinigius. Vadovaudamasi dvigubo baudimo negalimumo principu (*non bis in idem*), Kauno AVMI Pareiškėjui PVM, GPM, VSD įmokų ir PSD įmokų baudų neskyrė.

Nurodyta, kad vietos mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu vertino FNTT Kauno apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus pateiktą specialisto išvadą, surinko ir išanalizavo informaciją apie mokesčių mokėtoją iš Valstybinės mokesčių inspekcijos informacinės sistemos bei kitų VMI naudojamų duomenų bazių, mokėtojo archyvinės bylos duomenis, pagal dokumentų poėmio aktus 2015-11-23 Nr. 04.3.2-FR0707-3986 ir 2015-12-07 Nr. 04.3.2-FR0707-4218 iš L. O. paimtus buhalterinės apskaitos dokumentus, Kauno apylinkės teismo pateiktą ikiteisminio tyrimo medžiagą, Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamąjį įsakymą bei kitų mokesčių mokėtojų pateiktą informaciją.

Pažymėta, jog patikrinimo metu nustatyta, kad pagal Kauno AVMI išduotą nuolatinio Lietuvos gyventojų individualios veiklos vykdymo pažymą 2011-04-07 Nr. (32.2)-G18-856 Pareiškėjas nuo 2011-04-08 vykdė individualią veiklą: 472410 – duonos, pyrago ir kitų miltinių produktų mažmeninė prekyba, 472200 – mėsos ir mėsos produktų mažmeninė prekyba specializuotose parduotuvėse, 472520 – gėrimų mažmeninė prekyba. Pareiškėjo vardu 2011-04-29 buvo įregistruotas elektroninis kasos aparatas DATECS MP-55. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas įsigijo maisto produktus (mėsos gaminius) iš ŽŪB „N1“, UAB „K1“, UAB „B1“, AB „K2“, UAB „K3“, UAB „K4“ ir kitų tiekėjų pagal šių ūkio subjektų Pareiškėjui išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kurios įregistruotos kaip išlaidos Pareiškėjo „Gyventojų individualios veiklos pajamų – išlaidų apskaitos žurnale“.

Kauno AVMI iš patikrinimui pateiktos informacijos, esančios ikiteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje, nustatė, kad Pareiškėjas apklausos metu parodė, jog iš tiekėjų: ŽŪB „N1“, UAB „K1“, AB „K2“, UAB „B1“, UAB „K3“ neįregistravo, neišsaugojo ir ūkinės finansinės veiklos tyrimui nepateikė 216 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 55602,17 Lt sumą.

Pagal pateiktą FNTT 2014-07-30 specialisto išvadą Nr. 5-2/120 Kauno AVMI nustatė, kad ikiteisminio tyrimo metu ŽŪB „N1“, UAB „K1“, AB „K2“, UAB „B1“, UAB „K3“, UAB „Š1“ pateikė duomenis apie tiriamuoju laikotarpiu turėtus sandorius su Pareiškėju, vykdžiusiu individualią veiklą. Pagal ŽŪB „N1“ pateiktą sąskaitų registrą tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėjas iš ŽŪB „N1“ įsigijo prekių iš viso už 127905,90 Lt, tačiau pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinio

apskaitos registro „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomajame suvestiniame apskaitos registre neįregistravo pardavėjo ŽŪB „N1“ 2011-06-10–2013-02-28 laikotarpiu išrašytų 43 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 10379,11 Lt, šių PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo ir tiriant ūkinę finansinę veiklą jų nepateikė. Pagal UAB „K1“ pateiktą sąskaitų registrą tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėjas iš UAB „K1“ pirkė prekių iš viso už 60622,42 Lt, tačiau pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinio apskaitos registro „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomame suvestiniame apskaitos registre neįregistravo pardavėjo UAB „K1“ 2011-06-22–2013-02-21 laikotarpiu išrašytų 115 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 26319,61 Lt, šių PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo ir ūkinės finansinės veiklos tyrimui jų nepateikė. Pagal UAB „K2“ pateiktą sąskaitų registrą tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėjas iš UAB „K2“ pirkė prekių iš viso už 70707,89 Lt, tačiau pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinio apskaitos registro „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomame suvestiniame apskaitos registre neįregistravo pardavėjo UAB „K2“ 2011-08-26–2012-12-01 laikotarpiu išrašytų 24 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 12737,82 Lt, šių PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo ir ūkinės finansinės veiklos tyrimui jų nepateikė. Pagal UAB „B1“ pateiktų dokumentų duomenis tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėjas iš UAB „B1“ pirkė prekių iš viso už 15209,60 Lt, tačiau pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinio apskaitos registro „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ duomenis nustatyta, kad tvarkomame suvestiniame apskaitos registre jis neįregistravo pardavėjo UAB „B1“ 2012-07-27–2013-02-06 laikotarpiu išrašytų 19 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 4712,48 Lt, šių PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo ir ūkinės finansinės veiklos tyrimui jų nepateikė. Pagal UAB „K3“ pateiktų dokumentų duomenis tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėjas iš UAB „K3“ pirkė prekių iš viso už 3232,33 Lt, tačiau pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinio apskaitos registro „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomame suvestiniame apskaitos registre neįregistravo pardavėjo UAB „K3“ 2012-06-19–2013-02-15 laikotarpiu išrašytų 17 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 1496,04 Lt, iš jų neišsaugojo 2012-06-19–2013-01-01 laikotarpiu išrašytų 15 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 1453,15 Lt, ir ūkinės finansinės veiklos tyrimui jų nepateikė. Pagal UAB „Š1“ pateiktų dokumentų duomenis tiriamuoju laikotarpiu Pareiškėjas iš UAB „Š1“ pirkė prekių iš viso už 386,66 Lt, tačiau pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktus apskaitos dokumentus ir suvestinio apskaitos registro „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ duomenis nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomame suvestiniame apskaitos registre neįregistravo pardavėjo UAB „Š1“ 2013-03-29 išrašytos PVM sąskaitos faktūros Nr. SPG0000702 iš viso už 386,66 Lt. Pareiškėjas tvarkomojoje individualios veiklos apskaitoje neįregistravo prekių įsigijimo už: 10379,11 Lt iš ŽŪB „N1“, 26319,61 Lt iš UAB „K1“, 12737,82 Lt iš UAB „K2“, 4712,48 Lt iš UAB „B1“, 1496,04 Lt iš UAB „K3“, 386,66 Lt iš UAB „Š1“, tvarkomoje apskaitoje nėra duomenų apie pajamas, gautas pardavus minėtas prekes, įsigytas iš ŽŪB „N1“ (už 10379,11 Lt), UAB „K1“ (už 26319,61 Lt), UAB „K2“ (už 12737,82 Lt), UAB „B1“ (už 4712,48 Lt), UAB „K3“ (už 1496,04 Lt), UAB „Š1“ (už 386,66 Lt), pagal pateiktus Pareiškėjo individualios veiklos apskaitos dokumentus nėra galimybės nustatyti, už kokią kainą šios prekės buvo parduotos ir kiek buvo gauta pajamų, pardavus šias vykdant individualią veiklą įsigytas ir tvarkomoje apskaitoje neįregistruotas prekes, gautų pajamų neįregistruojant tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje.

Kauno AVMI nustatė, kad Pareiškėjo 2011 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaracijos priede (GPM308V „Individualios veiklos pajamos“) deklaruota 46683,34 Lt individualios veiklos pajamų suma, 45922,65 Lt leidžiamų atskaitymų suma ir 760,69 Lt apmokestinamųjų pajamų suma (46683,34–45922,65), nuo kurių bendros

apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos (580 Lt) apskaičiuotas 5 proc. pajamų mokestis – 38 Lt. Pareiškėjo 2011 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaracijos priede (GPM308V „Individualios veiklos pajamos“) įrašyti individualios veiklos pajamų ir leidžiamų atskaitymų, susijusių su individualios veiklos pajamų gavimu, duomenys sutampa su ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktame 2011 m. suvestiniame apskaitos registre „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ įrašytais duomenimis, tačiau ūkinės finansinės veiklos tyrimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje 2011 m. neįregistravo prekių įsigijimo iš viso už 9450,65 Lt (iš ŽŪB „N1“ už 4532,20 Lt, UAB „K1“ už 1990,23 Lt, AB „K2“ už 2928,22 Lt) ir tvarkomojoje apskaitoje neįregistravo pajamų pardavus šias įsigytas prekes.

Kauno AVMI taip pat nustatė, kad Pareiškėjo 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaracijos priede (GPM308V „Individualios veiklos pajamos“) deklaruota 154345,92 Lt individualios veiklos pajamų suma, 151656,34 Lt leidžiamų atskaitymų suma ir 2689,58 Lt apmokestinamųjų pajamų suma (154345,92–151656,34), nuo kurių bendros apskaičiuoto pajamų mokesčio sumos (999 Lt) apskaičiuotas 5 proc. pajamų mokestis – 134 Lt. Pareiškėjo 2012 m. metinėje pajamų deklaracijoje (GPM308) deklaracijos priede (GPM308V „Individualios veiklos pajamos“) įrašyti individualios veiklos pajamų ir leidžiamų atskaitymų, susijusių su individualios veiklos pajamų gavimu, duomenys sutampa su ūkinės finansinės veiklos tyrimui Pareiškėjo pateiktame 2012 m. suvestiniame apskaitos registre „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnalas“ įrašytais duomenimis, tačiau ūkinės finansinės veiklos tyrimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjas tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje 2012 m. neįregistravo prekių įsigijimo iš viso už 40155,77 Lt (iš ŽŪB „N1“ už 5071,78 Lt, UAB „K1“ už 21038,71 Lt, AB „K2“ už 9809,60 Lt, UAB „B1“ už 3155,34 Lt, UAB „K3“ už 1080,34 Lt) bei tvarkomojoje apskaitoje neįregistravo pajamų pardavus šias įsigytas prekes.

Pažymėta, jog Pareiškėjas įtariamojo apklausose nurodė ir pripažino tai, kad neįregistravo pardavėjo ŽŪB „N1“ laikotarpiu 2011-06-10–2013-02-28 išrašytų 43 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 10379,11 Lt. Taip pat pripažino, kad neįregistravo pardavėjo UAB „K1“ laikotarpiu 2011-06-22–2013-02-21 išrašytų 115 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 26319,61 Lt, AB „K2“ laikotarpiu 2011-08-26–2013-12-01 išrašytų 24 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 12737,82 Lt, UAB „B1“ laikotarpiu 2012-07-27–2013-02-06 išrašytų 19 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 4712,48 Lt, UAB „K3“ laikotarpiu 2012-06-19–2013-02-15 išrašytų 17 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 1496,04 Lt. Visų šių išvardintų PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo, išskyrus UAB „K3“ 2013-02-11 išrašytos PVM sąskaitos faktūros KRM13-026704 ir 2013-02-15 PVM sąskaitos faktūros KRM13-031011. Pareiškėjas nepamena, kam ir kada buvo parduotos prekės, įsigytos pagal šias PVM sąskaitas faktūras, bei kiek buvo gauta pajamų pardavus šias prekes. Gali pasakyti tik tai, kad jas pardavė adresu: *duomenys neskelbtini*, Kauno m., fiziniams asmenims be jokių dokumentų ir kasos aparato čekių. Gautų pajamų neapskaitė individualios veiklos buhalterinėje apskaitoje. Taip darė dėl to, kad vėliau paskaičiavus, būtų mažesni reikalaujami sumokėti VMI nurodyti mokesčiai. Dėl šių savo veiksmų labai gailisi.

Nurodyta, kad Kauno apylinkės teismas 2014-12-11 priėmė teismo baudžiamąjį įsakymą, pagal kurį Kauno apylinkės teismas, išnagrinėjęs prokuroro pareiškimą dėl proceso užbaigimo baudžiamuoju įsakymu byloje, kurioje Pareiškėjas, kaltinamas nusikalstamos veikos, numatytos Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 222 str. 1 d., padarymu, nustatė, jog L. O. apgaulingai tvarkė teisės aktų reikalaujamą buhalterinę apskaitą dėl to iš dalies negalima nustatyti asmens veiklos, turto, įsipareigojimų dydžio ir struktūros, tai yra laikotarpiu nuo 2011-06-10 iki 2013-03-29, Kauno m., *duomenys neskelbtini*, vykdydamas individualią veiklą, parduodamas mėsą ir mėsos produktų gaminius, pažeisdamas Buhalterinės apskaitos įstatymo 6 str. 2 d. nurodymus, kad į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu; 12 str. 4 d. nurodymus, kad apskaitos registruose ūkinių

operacijų ir ūkinių įvykių duomenys užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti; 16 str. 1 d. nurodymus, kad ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys registruojami apskaitos registre; 19 str. nurodymus, kad apskaitos dokumentai ir apskaitos registrai iki finansinių ataskaitų patvirtinimo saugomi ūkio subjekto vadovo nustatyta tvarka, kuri turi numatyti priemones, užtikrinančias dokumentų saugumą; 2003-02-17 Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 1K-040 patvirtintų Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių 7 p. nuostatas, kad gyventojai privalo saugoti apskaitos dokumentus, pajamas ir išlaidas pagrįsti, apskaitos registrus – pajamų apskaitos arba pajamų–išlaidų apskaitos žurnalus teisės aktuose nustatytą laiką – ne mažiau kaip 10 metų; 37 p. nuostatas, kad gyventojas daro atskirą įrašą pajamų–išlaidų apskaitos žurnale, kai faktiškai gauna pajamų iš individualios veiklos arba faktiškai patiria išlaidų, susijusių su faktiškai gautomis individualios veiklos pajamomis ir laikomų leidžiamais atskaitymais; 41 p. nuostatas, kad faktiškai gautų pajamų arba faktiškai patirtų išlaidų dokumentų duomenys į pajamų–išlaidų apskaitos žurnalą įrašomi ne vėliau kaip iki kito mėnesio 30 dienos tvarkomame L. O. individualios veiklos suvestiniame apskaitos registre neįregistruota: (1) laikotarpiu 2011-06-10–2013-02-28 ŽŪB „N1“ išrašytų 43 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 10379,11 Lt; (2) laikotarpiu 2011-06-22–2013-02-21 UAB „K1“ išrašytų 115 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 26319,61 Lt; (3) laikotarpiu 2011-08-26–2013-12-01AB „K2“ išrašytų 24 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 12737,82 Lt; (4) laikotarpiu 2012-07-27–2013-02-06 UAB „B1“ išrašytų 19 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 4712,48 Lt; (5) UAB „K3“ 2012-06-19–2013-02-15 laikotarpiu išrašytų 17 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 1496,04 Lt; (6) 2013-03-29 UAB „Š1“ išrašytos PVM sąskaitos faktūros Nr. SPG0000702 už 386,66 Lt. Šių PVM sąskaitų faktūrų Pareiškėjas neišsaugojo, tvarkomoje apskaitoje nėra duomenų apie pajamas, gautas pardavus minėtas prekes, pagal pateiktus L. O. individualios veiklos apskaitos dokumentus nėra galimybės nustatyti, už kokią kainą šios prekės buvo parduotos ir kiek buvo gauta pajamų, pardavus šias vykdant individualią veiklą įsigytas ir tvarkomoje apskaitoje neįregistruotas prekes, gautų pajamų neįregistruojant tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje. Kauno apylinkės teismas Pareiškėją pripažino kaltu padarius nusikaltimą, numatytą BK 222 str.1 dalyje, ir nubaudė Pareiškėją 5200 Lt (1506 Eur) bauda.

Inspekcija padarė išvadą, jog Kauno AVMI, nustačiusi aukščiau nurodytas aplinkybes, pagrįstai konstatavo, kad: 1) pažeisdamos PVMĮ 71 str. 1 ir 2 dalys, kuriose nustatyta, kad prievolė registruotis PVM mokėtoju ir skaičiuoti PVM bei mokėti jį į biudžetą tenka Lietuvos apmokestinamiesiems asmenims, kurie šalies teritorijoje tiekia prekes ir / arba paslaugas, jeigu bendra atlygio vykdant ekonominę veiklą už patiektas prekes ir (arba) suteiktas paslaugas suma per metus (paskutinius 12 mėnesių) viršija 155000 Lt, bei 92 str. nuostatas, Pareiškėjas nepateikė PVM mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino PVM apyskaitos ir nesumokėjo mokėtino PVM į biudžetą; 2) Pareiškėjas individualią veiklą vykdė nuo 2011-04-08 iki 2013-11-14. Vadovaujantis PVMĮ 66 str. 2 dalies nuostatomis, apmokestinamąjį asmenį išregistruojant iš PVM mokėtojų registro arba PVM mokėtojui pasibaigus dėl likvidavimo, jis turi PVMĮ 66 ir 67 str. nustatyta tvarka patikslinti PVM atskaitą ir į biudžetą grąžinti į PVM atskaitą įtrauktas prekių ir (arba) paslaugų, įskaitant ilgalaikį turtą, kurios nebebus panaudotos PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM sumas. Pareiškėjas, pažeisdamas PVMĮ 58, 66 str. nuostatas, nepatikslino (neatstatė) į PVM atskaitą įtrauktų prekių, kurios nebebus naudojamos jo PVMĮ 58 str. nurodytai veiklai, pirkimo ir (arba) importo PVM sumas; 3) pažeisdamas PVMĮ 57 str., 92 str. 3 dalies ir 631 straipsnio nuostatas, nedeklaravo atskaitomo PVM pagal jo vardą išrašytas PVM sąskaitas faktūras už įsigytas prekes / paslaugas, skirtas PVM apmokestinamai veiklai vykdyti; 4) pažeisdamas GPMĮ 6, 27 str. nuostatas nuo neapskaitytų pajamų nedeklaravo ir nesumokėjo GPM; 5) pažeisdamas VSDĮ 4, 34 str. nuostatas, Pareiškėjas dėl neteisingai deklaruotų individualios veiklos pajamų už 2011–2013 metus neteisingai apskaičiavo VSD įmokas; 6)

pažeisdamas SDĮ 17 str. nuostatas, Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo PSD įmokų.

Inspekcija akcentavo, jog Pareiškėjo mokesstinis patikrinimas atliktas ir mokesstinės prievolės apskaičiuotos, vadovaujantis FNTT Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus 2014-07-30 surašyta specialisto išvada „Dėl L. O. ūkinės finansinės veiklos“ Nr. 5-2/120, atsižvelgiant į ikiteisminio tyrimo medžiagą ikiteisminio tyrimo byloje Nr. 06-1-01020-13 dėl sukčiavimo ir apgaulingo apskaitos tvarkymo (BK 182 str. 1 d., 222 str. 1 d.). Be to, patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas tikrinamuoju laikotarpiu vykdė veiklą – prekybą maisto produktais adresu: *duomenys neskelbtini*. Įvertinus FNTT specialisto išvadoje pateiktus duomenis ir juos palyginus su Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje užfiksuotais duomenimis, nustatyta, kad Pareiškėjas neapskaitė dalies prekių įsigijimų ir nuslėpė dalį gautų pajamų. Iš Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamojo įsakymo nustatyta, kad Pareiškėjas įsigijo, tačiau buhalterinėje apskaitoje neužfiksavo ŽŪB „N1“ 2011-06-10–2013-02-28 laikotarpiu išrašytų 43 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 10379,11 Lt, UAB „K1“ 2011-06-22–2013-02-21 laikotarpiu išrašytų 115 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 26319,61 Lt, UAB „K2“ 2011-08-26–2012-12-01 laikotarpiu išrašytų 24 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 12737,82 Lt, UAB „B1“ 2012-07-27–2013-02-06 laikotarpiu išrašytų 19 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 4712,48 Lt, UAB „K3“ 2012-06-19–2013-02-15 laikotarpiu išrašytų 17 vnt. PVM sąskaitų faktūrų iš viso už 1496,04 Lt, UAB „Š1“ 2013-03-29 išrašytos PVM sąskaitos faktūros Nr. SPG0000702 už 386,66 Lt. Iš viso Pareiškėjas neįregistravo prekių įsigijimo už 56031,72 Lt sumą, PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo, buhalterinėje apskaitoje neužfiksavo prekių pardavimo.

Pabrėžta, jog patikrinimo metu mokesčių administratorius kreipėsi į minėtas bendroves ir gavo sandorius patvirtinančius dokumentus (PVM sąskaitas faktūras ir apmokėjimo dokumentus). Pareiškėjas prisipažino, kad prekes pardavė fiziniams asmenims be dokumentų ir kasos aparato čekių ir tai darė dėl to, kad sumažintų mokėtinus mokesčius VMI (užfiksuota 2014-10-20 įtariamąjo apklausos protokole).

Nurodyta, jog patikrinimo metu nesant galimybių mokesčių mokėtojui priklausančius mokėti mokesčius nustatyti įprastine tvarka (Pareiškėjas nurodė, kad neatsimena, kiek gavo pajamų, pardavęs minėtas prekes), mokesčių administratorius vadovavosi MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatomis ir Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų taisyklių (toliau – Taisyklės) nuostatomis. Mokesčių administratorius taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatas ir pagal pasirinktą Taisyklėse numatytą palyginamąjį metodą apskaičiavo Pareiškėjo neapskaitytų pajamų dydį, t. y. nustatęs vidutinį prekių pardavimo antkainį 39,03 proc., nuo 56031,72 Lt buhalterinėje apskaitoje neužfiksuotų prekių apskaičiavo 77900,88 Lt (2011 metais – 13139,23 Lt, 2012 metais – 55828,56 Lt, 2013 metais – 8933,09 Lt) pajamas.

Dėl Pareiškėjo skundo argumento, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčines prievoles, vadovavosi ikiteisminio tyrimo surinkta medžiaga, tačiau nevertino kitų aplinkybių, neprašė pateikti paaiškinimų ar papildomų įrodymų, kurie palengvintų mokesčių mokėtojo padėtį, Inspekcija pažymėjo, kad, vadovaudamasis MAĮ 72 str. nuostatomis, mokesčių administratorius turi galimybę naudotis ir remtis ikiteisminio tyrimo medžiaga (nepriklausomai nuo ikiteisminio tyrimo baigties). Pacituota Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika dėl įrodinėjimo priemonių leistinumo (2003-06-03 nutartis adm. byloje Nr. A-7-178/2003, 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2100/2012).

Iš patikrinimo medžiagos Inspekcija nustatė, kad už tikrintą laikotarpį Kauno AVMI taikytas apmokestinimo būdas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir papildomai apskaičiuoti mokesčiai pagrįsti įrodymais slepiant mokesčius, t. y. kad Pareiškėjas, vykdydamas individualią veiklą (prekybą maisto produktais adresu: *duomenys neskelbtini*), neapskaitė 77900,88 Lt gautų pajamų (2011 metais – 13139,23 Lt, 2012 metais – 55828,56

Lt, 2013 metais – 8933,09 Lt). Pabrėžta, jog tuomet, kai nustatoma, kad mokesčių slėpimo atveju iškreipiamos aplinkybės, kurios yra tiesioginis apmokestinimo pagrindas, ir mokesčių mokėtojas savo veiksmais pažeidžia mokesčių įstatymą, mokesčių administratoriui MAĮ nustatyta tvarka suteikta teisė taikyti specialius apmokestinimo būdus, numatytus MAĮ 70 str.

Pasisakydamas dėl Pareiškėjo nesutikimo su mokesčių administratoriaus nustatyty pajamų apskaičiavimo motyvu, jog pajamos apskaičiuotos pagal tiekėjų pateiktas sąskaitas faktūras, taikant mokesčių mokėtojui nepalankų (neatitinkantį realybės) prekių pardavimo antkainį, neįvertinus kitų aplinkybių (pavyzdžiui, vidutinio prekių išmetimo kiekio joms sugedus, nusipjaustymo ir kt.), Inspekcija atkreipė dėmesį į tai, kad vidutinis prekybinis antkainis 39,03 proc. nustatytas pagal Pareiškėjo „Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaita“ žurnale pateiktus duomenis už tikrinamąjį laikotarpį, t. y. palyginus kiekvieno mokesčio laikotarpio pardavimo pajamas su toms pajamoms uždirbti mokesčių mokėtojo nustatyta prekių savikaina. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjas atsargas apskaitė įsigijimo savikaina, o atsargų savikaina buvo nurašoma ataskaitinio laikotarpio (metų) pabaigoje, atlikus atsargų inventorizaciją (užfiksuota 2014-07-30 specialisto išvadoje Nr. 5-2/120). Kauno AVMI tikrinamojo laikotarpio mokėtojo apskaitytas individualios veiklos pajamas 309687,05 Lt palygino su parduotų prekių savikaina 222753,69 Lt ir nustatė vidutinį pardavimo antkainį 39,03 proc. (detalus antkainio apskaičiavimas pateiktas patikrinimo akto 18–19 psl.).

Pažymėta, kad pagrindinis reikalavimas mokesčių administratoriui renkantis vertinimo būdą – nustatyti kuo tikslesnį mokesčio prievolės dydį. Todėl mokesčių administratorius, siekdamas kuo tiksliau apskaičiuoti mokesčius, gali pats pasirinkti vertinimo metodus. Už tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėjo mokesčių bazė nustatyta taikant Taisyklių 6.3.1 punkte numatytą palyginamąjį metodą. Taisyklių 8 punkte numatyta, kad šis metodas gali būti taikomas, jeigu mokesčių administratorius turi tikrinamo mokesčių mokėtojo ankstesnių ar vėlesnių mokesčių laikotarpių mokesčio deklaracijas ir yra įsitikinęs, kad tikrinamuoju laikotarpiu buvo vykdyta tokia pati veikla, kaip ir palyginamuoju laikotarpiu. Tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo vykdomos veiklos sąlygos nesikeitė (tiekėjai tie patys, atsiskaitymo sąlygos tokios pačios, prekybos vieta ta pati, prekės tos pačios), todėl mokesčių administratorius vidutinį prekybinį antkainį nustatė palyginęs tikrinamojo laikotarpio apskaitytas individualios veiklos pajamas su parduotų prekių savikaina. Kadangi patikrinimo metu taikytos MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatos nustatant mokesčio bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstos paties Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje fiksuotais duomenimis, todėl Inspekcija padarė išvadą, jog toks mokesčių prievolių nustatymas atitinka objektyvaus ir teisingo mokesčių prievolių dydžio nustatymo kriterijus.

Dėl Pareiškėjo nesutikimo su mokesčių administratoriaus leidžiamais atskaitymams nepriskirtų mokesčių laikotarpiu faktiškai patirtų išlaidų prekėms sugedus ar jas nupjausčius argumento Inspekcija pažymėjo, kad 2002-08-25 Lietuvos Respublikos finansų ministras įsakymu Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamais atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ yra patvirtinęs Nuolatinio Lietuvos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamais atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašą, kurio 20 punkte nurodyta, jog leidžiamais atskaitymams priskiriama mokesčių laikotarpiu faktiškai patirtų natūralios netekties nuostolių suma, neviršijanti 1 proc. gyventojų mokesčio laikotarpio individualios veiklos pajamų (šviežių vaisių, uogų, grybų ir daržovių natūralios netekties nuostolių suma negali viršyti 3 proc. gyventojų mokesčio laikotarpio individualios veiklos pajamų). Taip pat paaiškinta, kad natūralios netekties nuostoliais pagal šį punktą laikomas natūralaus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, pakavimo, vežimo, krovimo ir pardavimo), įskaitant nuostolius dėl pirkėjų užmaršumo. Inspekcija pabrėžė, jog priešingai, nei nurodė Pareiškėjas, natūralios netekties nuostoliams nepriskiriami dėl prekių (produkcijos) gedimo (neįskaitant uogų, daržovių, vaisių, grybų) ar

broko susidarę nuostoliai. Nuostoliai, susiję su prekių nekokybiškumu ar netinkamumu vartoti dėl realizacijos terminų pasibaigimo, taip pat nelaikomi natūralios netekties nuostoliais.

Taip pat pažymėta, kad prekių (produkcijos) natūralios netekties nuostoliai leidžiamais atskaitymais pripažįstami tik tada, kai jie faktiškai patiriami ir visais atvejais šiuos faktus įforminus juridinę galią turinčiu dokumentu (laisvos formos nurašymo aktais). Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje už 2011 metus užfiksuota 466 Lt leidžiamų atskaitymų suma (1 proc. nuo apyvartos) dėl pirkėjų užmaršumo, tačiau šie faktai nėra įforminti (nepateikti) juridinę galią turinčiais dokumentais (laisvos formos nurašymo aktais); už 2012–2013 metus fiksuotų išlaidų (leidžiamų atskaitymų) dėl prekių (produkcijos) natūralios netekties nėra. Akcentuota, kad Pareiškėjas prisipažino, jog įsigytas prekes pardavė fiziniams asmenims ir informacijos apie dalį sugadintos / nupjaustytos ar kt. produkcijos nepateikė (MAĮ 67 str. 2 d.).

Vadovaudamasi mokesčių administratoriaus įvertinimo, siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojų priklausantią mokėti mokesčio sumą, atlikimo tvarką nustatančių Taisyklių 4 punktu, kuriame nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas, taip pat 6.1. punktu, kuriame nustatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojų priklausantią 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, Inspekcija pažymėjo, kad kiekvienu konkrečiu atveju galimybę (mokesčių administratoriaus teisę) mokesčių mokėtojų priklausantią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus atliekamą įvertinimą, apsprendžia surinktos informacijos įvertinimas jos patikimumo, pakankamumo aspektais, esant sąlygai, jog mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, mokesčių įstatyme nustatyta tvarka.

Pacituota LVAT praktika, 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 paskaičiavimais (LVAT 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010). Taip pat pastebėta, jog tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007, 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011). Nurodyta, kad Pareiškėjo atveju įrodymų, jog mokesčių administratorius neteisingai apmokestino mokėtoją, pateikta nebuvo.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėjo argumentai dėl neteisingo PVM apskaičiavimo (Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2013-11-17 sprendimas sujungtose bylose *Tulica* ir *Plavosin* C-249/12 ir C-250/12) yra nepagrįsti, nes mokėtinas PVM buvo apskaičiuotas ne nuo visos parduotų prekių vertės, kaip nurodo Pareiškėjas, bet įvertinus ESTT išskirtus kriterijus, kurių buvimas / nebuvimas turi tiesioginę įtaką PVM bazės apskaičiavimui, t. y. nustačius, kad L. O., vykdydamas individualią veiklą ir parduodamas prekes, kainą nustatė be pridėtinės vertės mokesčio, o nustačius prievolę mokėti PVM nuo 2012 m. rugsėjo mėn., vadovaujantis PVMĮ 71 str. ir 92 str. nuostatomis, šis mokeskis išskaičiuotas iš gautų pajamų pagal PVMĮ 92 str. 1 dalyje nustatytą formulę: mokėtina PVM suma = atlygis x T (100 % +T), kur atlygis – pirmą mėnesį, kurį susidarė viršijanti 155000 Lt ribą suma, lygus viršijančiai minėtąją ribą sumai, kitus mėnesius viršijančiai 155000 Lt sumai, bet ne didesnei kaip to mėnesio atlygis, gautas (gautinas) už tą mėnesį pateiktas PVM apmokestinamas prekes ir (arba) suteiktas PVM apmokestinamas paslaugas ir T – šioms

prekėms ir (arba) paslaugoms PVMĮ nustatytas PVM tarifas (procentais) (detalus apskaičiavimas pateiktas patikrinimo akto 20–24 psl.).

Pažymėta, jog Kauno AVMI, vadovaudamasi PVMĮ 2, 3, 19, 71, 92 straipsniais, konstatavo, kad Pareiškėjas, 2011–2013 metais vykdydamas individualią veiklą, neapskaičiavo ir nedeklaravo 50012 Lt pardavimo PVM. Patikrinimo metu pagal išlaidų dokumentus nustatytas pirkimo PVM – 40810 Lt, kuris buvo įtrauktas į PVM atskaitą. Todėl, įvertinus nustatytą 50012 Lt pardavimo PVM ir 40810 Lt pirkimo PVM, Pareiškėjui buvo apskaičiuota mokėtina 9202 Lt PVM suma už laikotarpį nuo 2012-09-01 iki 2013-12-31.

Įvertinusi Kauno AVMI nustatytas aplinkybes, Inspekcija padarė išvadą, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, tuo tarpu Pareiškėjo skunde nurodyti teiginiai dėl neteisingo mokesstinės bazės nustatymo grindžiami tik paaiškinimu, o tai reiškia, kad jo įrodomoji vertė nėra pakankama ir nesudaro pagrindo pripažinti, kad Pareiškėjui nebuvo prievolės mokėti į biudžetą PVM, GPM, PSD įmokų ir VSD įmokų nuo 2011–2013 m. gautų 77900,88 Lt pajamų, neapskaičytų buhalterinėje apskaitoje ir nedeklaruotų metinėse pajamų deklaracijose. Inspekcija konstatavo, kad mokesčių administratorius, nustatydamas mokesstinę bazę, t. y. apskaičiuodamas Pareiškėjo neapskaičytų pajamų dydį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, atsižvelgė į visas mokėtinų mokesčių dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, o parinktas įvertinimo metodas atitinka protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus, todėl pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo ir nurodė sumokėti 2665,08 Eur PVM, 1834,04 Eur PVM delspinigius, 216,63 Eur GPM, 64,42 Eur GPM delspinigius, 240,20 Eur PSD įmokas, 760,62 Eur VSD įmokas.

Pareiškėjas nesutinka su Inspekcijos 2016-09-16 sprendimu Nr. 68-268.

Skunde teigiama, kad Kauno AVMI, patvirtindama patikrinimo aktą, neatsižvelgė į Pareiškėjo pastabas, todėl buvo pateiktas skundas Inspekcijai.

Pareiškėjas pateikė Komisijai analogišką skundą, kokį buvo pateikęs Inspekcijai dėl Kauno AVMI 2016-06-22 sprendimo Nr. (04.7.2)-FR0682-400.

Dėl papildomai apskaičiuotų mokesčių. Pastebima, kad Kauno AVMI nurodė, jog Pareiškėjas, vykdydamas individualią veiklą, apskaitoje neįregistravo prekių įsigijimo dokumentų ir nedeklaravo nurodytų akte mokesčių, tuo pažeidė Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatas, t. y. mokesčių mokėtojas, savo buhalterinėje apskaitoje neatspindėdamas visų įvykusių ūkinių operacijų ir įvykių, sudarė prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Pareiškėjas pažymi, kad MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas mokesčių administratoriui leistino elgesio turinys, o būtent, apskaičiavimą jis turi atlikti atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, o jų nepakankant – parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Pareiškėjas daro išvadą, kad mokesčių administratorius mokesčius šiuo būdu gali apskaičiuoti dvejopai: taikydamas įvertinimo metodus arba jų netaikydamas. Metodų, nustatytų Taisyklėse, jis gali netaikyti tuomet, kai disponuoja pakankama informacija, kuria remiantis gali atkurti tikrąsias ūkinių operacijų aplinkybes bei pakankamai tiksliai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių sumas. O kai turima informacija yra nepakankama tokio pobūdžio skaičiavimams atlikti, mokesčių administratorius mokėtinų mokesčių sumas gali apskaičiuoti, remdamasis ekonomikos-finansų srityje taikomais teorinio pobūdžio skaičiavimo būdais, kuriuos parenka, atsižvelgdamas į turimos informacijos kiekį, pobūdį, šaltinius ir pan. Toks metodų, nustatytų Taisyklėse, pobūdis, pasak Pareiškėjo, lemia, kad jų taikymas, o tuo pačiu ir mokesčių, remiantis jais, apskaičiavimas yra susijęs su specialių žinių panaudojimu bei pritaikymu. Pagal įrodymų vertinimo taisyklės duomenys, kurie gauti panaudojus specialias žinias, gali būti koreguojami, paneigiami ir panašiai tik taip pat panaudojus bei pritaikius

specialias žinias (Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 str. 2 dalis, 61–63 straipsniai).

Pastebima, kad Kauno AVMI Pareiškėjo patirtas išlaidas, atkainį ir gautas pajamas nustatė bei mokėtinus mokesčius apskaičiavo, taikydamas ekonominių modelių metodą, įtvirtintą Taisyklių 25–27 punktuose. Pajamos buvo apskaičiuotos pagal tiekėjų pateiktas sąskaitas faktūras, pritaikius mokesčių mokėtojui nepalankų (neatitinkantį realybės) prekių pardavimo atkainį. Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius išskirtinai vadovavosi ikiteisminio tyrimo surinkta medžiaga, tačiau visiškai nevertino kitų aplinkybių, neprašė pateikti paaiškinimų ar papildomų įrodymų, kurie palengvintų mokesčių mokėtojo padėtį, nors informacijos vertinimas baudžiamojoje byloje ir mokestinėje byloje skiriasi.

Pareiškėjas mano, kad tam tikrų akte minimų faktų turinys reikalauja teisinio įvertinimo, nes šių faktų visuma užtraukia baudžiamąją atsakomybę minėtus įstatymus pažeidusiam asmeniui, todėl toks teisinis vertinimas yra teismų, o ne mokesčių administratoriaus kompetencija. Atlikdamas mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius nebuvo aktyvus nustatinėdamas faktus ir nereikalavo papildomų dokumentų (pavyzdžiui, vidutinio prekių išmetimo kiekio joms sugedus, nusipjaustymo ir kt.), bet rėmė išskirtinai FNTT pateikta revizijos išvada, tačiau minėta išvada nėra vienintelis įrodymas mokestine prasme. Be to, atlikdamas mokestinį patikrinimą, mokesčių administratorius negali būti pasyvus ir jo pareiga yra MAĮ numatyta mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo kontrolės funkcijos, todėl remtis prielaidomis, mokesčių administratoriui imperatyviai draudžia įstatymas.

Taip pat atkreipiamas dėmesys į ESTT 2013-11-07 sujungtose bylose *Tulica* ir *Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12) priimtame sprendime konstatavo, kad: „2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, būtent jos 73 ir 78 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad kai šalys nustatė turto kainą be nuorodos į pridėtinės vertės mokestį, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti pridėtinės vertės mokestį už apmokestinamąjį sandorį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo pridėtinės vertės mokesčio, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima pridėtinės vertės mokestį“. Tuo tarpu iš mokesčių administratoriaus atliktų skaičiavimų Pareiškėjas daro išvadą, kad jo į biudžetą mokėtinas PVM buvo apskaičiuotas nuo visos sandorių vertės, t. y. nebuvo laikoma, kad tarp sandorio šalių sulygta kaina jau apima PVM, taip pat nebuvo vertinama aplinkybė, ar apmokestinamasis asmuo gali vėliau reikalauti iš pirkėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamą sumokėti PVM. Vadovaudamasis nurodytomis aplinkybėmis, Pareiškėjas prašo perskaičiuoti 2016-03-25 Kauno AVMI patikrinimo akte Nr. FR0680-288 nurodytus mokesčius (PVM, GPM, VSD ir PSD), nes buvo netinkamai pritaikytas atkainio dydis, neįvertinti sugedusios produkcijos kiekiai, kurie smarkiai sumažintų pardavimo pajamas. Taip pat, apskaičiuojant PVM, būtina atsižvelgti į teismų praktiką ir ESTT teismo rekomendacijas tokio pobūdžio bylose.

Pastebima, jog patikrinimo akte nurodyta, kad „L. O. individualią veiklą vykdė nuo 2011-04-08 iki 2013-11-14, o L. O. Gyventojų individualios veiklos pajamų–išlaidų apskaitos žurnale 2013-10-01 prekių likutinė vertė nurodyta 75733,86 Lt, nuo kurių turėjo būti atstatytas 15904 Lt pirkimo PVM“. Šį mokesčių administratoriaus vertinimą Pareiškėjas laiko nepagrįstu jokių teisės aktu. Pakartojama, kad nebuvo įvertinti sugedusios produkcijos ar su pasibaigusiu galiojimu produkcijos pardavimai už savikainą ir kitos aplinkybės. Tvirtinama, kad toks mokesčių administratoriaus skaičiavimas nėra pagrįstas.

Pareiškėjas nurodo, jog, vadovaudamasis MAĮ 71 straipsniu, siūlė mokesčių administratoriui sudaryti susitarimą, tačiau mokesčių administratorius tokio susitarimo sudaryti nepageidavo.

Pareiškėjas prašo panaikinti Kauno AVMI 2016-06-22 sprendimą dėl akto tvirtinimo ir grąžinti Kauno AVMI atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą pagal jo nurodytas pastabas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susipažinusi su mokestinio ginčo bylos medžiaga, konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas šioje mokestinėje byloje vyksta dėl Pareiškėjo per 2011–2013 metus gautų papildomų individualios veiklos apmokestinamųjų pajamų dydžio nustatymo ir nuo jų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiuotų Pareiškėjui mokėtinų mokesčių pagrįstumo ir teisėtumo.

Mokesčių administratorius patikrinimo metu, įvertinęs FNTT 2014-07-30 specialisto išvadą Nr. 5-2/120, informaciją apie Pareiškėją iš Valstybinės mokesčių inspekcijos informacinės sistemos bei kitų duomenų bazių, Kauno apylinkės teismo pateiktą ikiteisminio tyrimo medžiagą (taip pat iš mokesčių mokėtojo ikiteisminio tyrimo metu paimtus buhalterinės apskaitos dokumentus), Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamąjį įsakymą bei kitų mokesčių mokėtojų pateiktą informaciją apie sandorius su Pareiškėju, nustatė, kad Pareiškėjas, vykdamas individualią veiklą (nuo 2011-04-08 iki 2013-11-14 vykdė individualią veiklą), tvarkomame suvestiniame registre neįregistravo už įsigytas prekes (iš viso už 56031,72 Lt) tiekėjų: ŽŪB „N1“ laikotarpiu 2011-06-10–2013-02-28 išrašytų 43 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, UAB „K1“ laikotarpiu 2011-06-22–2013-02-21 išrašytų 115 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, AB „K2“ laikotarpiu 2011-08-26–2013-12-01 išrašytų 24 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, UAB „B1“ laikotarpiu 2012-07-27–2013-02-06 išrašytų 19 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, UAB „K3“ laikotarpiu 2012-06-19–2013-02-15 išrašytų 17 vnt. PVM sąskaitų faktūrų, UAB „Š1“ 2013-03-29 išrašytos PVM sąskaitos faktūros. Kadangi Pareiškėjo tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje nebuvo įregistruotų duomenų apie pajamas, gautas pardavus prekes, įsigytas už 56031,72 Lt (minėtos prekės buvo parduotos be jokių dokumentų, 2014-10-20 įtariamojo apklausos protokolas), todėl mokesčių administratorius, neturėdamas galimybės pagal pateiktus Pareiškėjo individualios veiklos apskaitos dokumentus nustatyti, už kokią kainą šios prekės buvo parduotos, vykdamas individualią veiklą, ir kiek buvo gauta pajamų, bei mokesčių mokėtojui priklausančius mokėti mokesčius nustatyti įprastine tvarka, taikė MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatą ir pagal pasirinktą Taisyklėse numatytą palyginamąjį metodą apskaičiavo Pareiškėjo neapskaičiuotų pajamų dydį, t. y. nustatęs vidutinį prekių pardavimo antkainį 39,03 proc., nuo 56031,72 Lt buhalterinėje apskaitoje neužfiksuotų prekių apskaičiavo 77900,88 Lt (2011 metais – 13139,23 Lt, 2012 metais – 55828,56 Lt, 2013 metais – 8933,09 Lt) pajamas, nuo kurių, vadovaudamasis GPMĮ 6, 27 straipsnių, VSDĮ 4, 34 straipsnių, SDĮ 17 straipsnių nuostatomis, apskaičiavo Pareiškėjui mokėtiną 216,63 Eur GPM, 760,62 Eur VSD įmoką, 240,20 Eur PSD įmoką. Taip pat mokesčių administratorius, įvertinęs apskaičiuotas 77900,88 Lt papildomas neapskaičiuotas Pareiškėjo individualios veiklos pajamas nuo neįregistruotų prekių, skirtų PVM apmokestinamai veiklai vykdyti, nustatė, kad 2012 m. rugsėjo mėnesį Pareiškėjo pajamos (156940,77 Lt) viršijo 155000 Lt ribą, todėl nuo viršijusios minėtą ribą sumos už rugsėjo mėnesį Pareiškėjas turėjo skaičiuoti pardavimo PVM, tačiau Pareiškėjas PVM mokėtoju nesiregistravo ir neteikė pridėtinės vertės mokesčio mokėtoju neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitų, nedeklaravo ginčui aktualių prekių įsigijimo ir pardavimo PVM. Todėl mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 71 str. 1 d., 57 str., 92 str. 3 dalies ir 63¹ str., apskaičiavo Pareiškėjui mokėtiną 2665,08 Eur PVM.

Pareiškėjas, Komisijai ginčydamas mokesčių administratoriaus nustatytą Pareiškėjo gautų pajamų dydį, neginčija aplinkybių, jog dalies apskaitos dokumentų nėra pateikęs mokesčių administratoriui, tačiau tvirtina, kad mokesčių administratorius pajamas nepagrįstai apskaičiavo pagal tiekėjų pateiktas sąskaitas faktūras, pritaikęs mokesčių mokėtojui nepalankų (neatitinkantį realybės) prekių pardavimo antkainį, taikydamas ekonominių modelių metodą, vadovavosi tik ikiteisminio tyrimo surinkta medžiaga ir FNTT pateikta išvada. Pasak skundo, mokesčių administratoriaus neįvertinti sugedusios produkcijos kiekiai smarkiai sumažintų pardavimo pajamas. Taip pat Pareiškėjas nesutinka su mokesčių administratoriaus atliktais skaičiavimais, nes mano, kad jo į biudžetą mokėtinas PVM buvo

apskaičiuotas nuo visos sandorių vertės, t. y. nebuvo laikoma, kad tarp sandorio šalių sulygtą kainą jau apima PVM. Vadovaudamasis nurodytomis aplinkybėmis, Pareiškėjas prašo perskaičiuoti 2016-03-25 Kauno AVMI patikrinimo akte Nr. FR0680-288 nurodytus mokesčius (PVM, GPM, VSD įmokos ir PSD įmokos), įpareigojant mokesčių administratorių atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą.

Atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjo skunde yra aiškiai išdėstyti nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvai ir reikalavimas Komisijai, todėl Pareiškėjo apibrėžtose mokestinio ginčo ribose Komisija pirmiausia spręs, ar mokesčių administratorius pagrįstai nustatė papildomas Pareiškėjo gautas tikrinamuoju laikotarpiu 77900,88 Lt dydžio individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas nuo prekių, kurios nebuvo įregistruotos Pareiškėjo tvarkomoje apskaitoje, pardavimo.

Pastebėtina, jog minėtas papildomas 77900,88 Lt dydžio individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas ir mokesčius nuo jų mokesčių administratorius apskaičiavo remdamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, kurios suteikia teisę mokesčių administratoriui mokėtojų mokėtiną atitinkamo mokesčio sumą apskaičiuoti ne pagal atitinkamo mokesčio įstatyme nustatytą tvarką, o pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, kai yra atitinkamos priežastys, dėl kurių mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai. Minėto straipsnio 1 dalyje nurodyta, jog 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. Pagal Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Taisyklių, nustatančių detalią MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką, 4 punktą ir 4.1 punktą 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, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais.

Iš byloje esančios FNTT 2014-07-30 specialisto išvados Nr. 5-2/120 ir Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamojo įsakymo baudžiamojoje byloje Nr. 1-3383-246/2014 (teisminio proceso Nr. 1-20-9-00947-2014-9) matyti, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas, vykdamas individualią veiklą, tvarkomame suvestiniame apskaitos registre neįregistravo prekių už 56031,72 Lt įsigijimo iš pardavėjų: ŽŪB „N1“, UAB „K1“, AB „K2“, UAB „B1“, UAB „K3“, UAB „Š1“. Pareiškėjo tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje nėra duomenų apie pajamas, gautas pardavus iš minėtų tiekėjų už 56031,72 Lt įsigytas prekes. Pagal Pareiškėjo pateiktus individualios veiklos dokumentus nebuvo galimybės nustatyti, už kokią kainą prekės parduotos ir kiek buvo gauta pajamų, t. y. pateiktose 2011 m., 2012 m. ir 2013 m. metinėse pajamų deklaracijose (GPM308) nurodyti neteisingi duomenys apie leidžiamus atskaitymus, susijusius su individualios veiklos pajamų gavimu, ir apie pajamas, gautas pardavus minėtas už 56031,72 Lt įsigytas prekes.

Kadangi metinės pajamų mokesčio deklaracijos ir buhalterinės apskaitos dokumentai 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) (LVAT 2015-09-29 nutartis adm. byloje Nr. A-483-438/2015). Todėl Pareiškėjas, teisės aktų nustatyta tvarka nedeklaruodamas ir nemokėdamas į biudžetą mokesčių, netinkamai tvarkydamas buhalterinę apskaitą, neišsaugodamas visų

pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų, sudarė prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje yra nurodyta, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui priklausančios mokėti mokesčio sumos apskaičiavimą pagal jo įvertinimą turi atlikti atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Mokesčių administratorius įvertinimą turi atlikti pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą (Taisyklių 6.3 punktas). Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius taikė palyginamąjį metodą (2016-04-20 patikrinimo akto Nr. FR0680-288 18 psl.), o ne ekonominių modelių metodą, kaip nurodoma Pareiškėjo skunde. Palyginamasis metodas gali būti taikomas, jeigu mokesčių administratorius turi tikrinamo mokesčių mokėtojo ankstesnių ar vėlesnių mokesčių laikotarpių mokesčio deklaracijas ir yra įsitikinęs, kad tikrinamuoju laikotarpiu buvo vykdyta tokia pati veikla, kaip ir palyginamuoju laikotarpiu (Taisyklių 8 punktas).

Mokesčių administratorius, patikrinimo metu nuo 56031,72 Lt neįregistruotų Pareiškėjo tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje prekių įsigijimo už laikotarpį nuo 2011-04-08 iki 2013-12-31 apskaičiuodamas papildomas neapskaitytas individualios veiklos pajamas 77900,88 Lt, pritaikė mokėtojo taikytą faktinį vidutinį antkainį 39,03 proc., kurį nustatė pagal paties Pareiškėjo pildytoje buhalterinėje apskaitoje užfiksuotus prekių (produkcijos) pardavimo antkainius, nes tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo vykdoma individuali veikla (jos sąlygos) nesikeitė. Taigi, mokesčių administratoriaus pritaikyto antkainio dydis buvo nustatytas pagal Pareiškėjo 2011–2013 metų laikotarpio buhalterinėje apskaitoje apskaitytas individualios veiklos pajamas ir parduotų prekių savikainą (2016-04-20 patikrinimo akto Nr. FR0680-288 19 psl., „Gyventojo (L. O. , *duomenys neskelbtini*, Kaunas) individualios veiklos pajamų ir išlaidų apskaitos“ 2011 m., 2012 m., 2013 m. žurnalai). Įvertinus tai, kas išdėstyta, atmestini Pareiškėjo skundo argumentai, kuriais yra ginčijami mokesčių administratoriaus veiksmai, pritaikant atitinkamą metodą, parenkant neapskaitytų pajamų antkainį, kuriais remiantis buvo nustatytos konkrečios Pareiškėjo neapskaitytos pajamos tikrinamuoju laikotarpiu.

Pasisakant dėl Pareiškėjo argumentų, jog mokesčių administratorius išskirtinai vadovavosi ikiteisminio tyrimo surinkta medžiaga, tačiau visiškai nevertino kitų aplinkybių, neprašė pateikti paaiškinimų ar papildomų įrodymų, kurie palengvintų mokesčių mokėtojo padėtį, Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 72 straipsnį mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. LVAT praktikoje yra pripažįstama, jog FNTT pagal savo kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, todėl pagal MAĮ 72 straipsnį mokesčių administratorius turi teisę remtis FNTT dokumentais ir vadovaudamasis jais apskaičiuoti mokesčio mokėtojo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas. LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokesstinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (pavyzdžiui: 2008-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A-261-1507/20082009-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-388/2009, 2010-12-14 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1815/2010, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-372/2013). Apibendrinus teigtina, jog Pareiškėjui nepateikus mokesčių administratoriui visų pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų, kuriais remiantis būtų galima atkurti tikrąsias ūkinių operacijų aplinkybes bei pakankamai tiksliai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių sumas, mokesčių administratorius turėjo

teisę Pareiškėjui papildomai į biudžetą mokėtinus mokesčius nustatyti, vadovaudamasis tiek FNTT 2014-07-30 specialisto išvada Nr. 5-2/120, tiek ir Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamojo įsakymo baudžiamojoje byloje Nr. 1-3383-246/2014 nustatytais duomenimis. Pažymėtina, jog Kauno apylinkės teismo 2014-12-11 baudžiamajame įsakyme (10–11 psl.) baudžiamojoje byloje Nr. 1-3383-246/2014 (teismo proceso Nr. 1-20-9-00947-2014-9) nurodyta, jog nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2011-01-01 iki 2013-12-31 Pareiškėjas neįregistravo prekių įsigijimų iš tiekėjų (ŽŪB „N1“, UAB „K1“, AB „K2“, UAB „B1“, UAB „K3“, UAB „Š1“) iš viso už 56031,72 Lt pagal 219 vnt. PVM sąskaitas faktūras; gautų pajamų už individualioje veikloje parduotas neapskaitytas prekes neįregistravo tvarkomoje individualios veiklos apskaitoje. Vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu kreipėsi į minėtus tiekėjus ir gavo sandorius patvirtinančius dokumentus, t. y. PVM sąskaitas faktūras ir apmokėjimo dokumentus. Tuo tarpu, nors Pareiškėjas skunde teigia, kad mokesčių administratorius neatliko įstatyme įtvirtintų pareigų, nes neprašė pateikti paaiškinimų ar papildomų įrodymų dėl gautų pajamų, o vadovavosi tik ikiteisminio tyrimo medžiaga, tačiau viso mokestinio ginčo metu nepateikė jokių juridinę galią turinčių įrodymų, paaiškinimų ar paskaičiavimų, kuriais pagrįstų savo nesutikimo argumentus dėl neteisingai nustatyto neapskaitytų pajamų dydžio, o baudžiamojoje byloje Nr. 1-3383-246/2014 nurodydamas, kad informacijos apie prekių pardavimą, gautas pajamas pateikti negali, nes neatsimena. Pareiškėjas 2014-10-20 įtariamojo apklausos protokole pripažino, kad neįregistravo ginčui aktualių prekių įsigijimo iš ŽŪB „N1“, UAB „K1“, AB „K2“, UAB „B1“, UAB „K3“, PVM sąskaitų faktūrų neišsaugojo, nepamena, kam ir kada buvo parduotos prekės įsigytos pagal šias PVM sąskaitas faktūras, bei kiek buvo gauta pajamų, pardavus šias prekes, gautų pajamų neapskaitė individualios veiklos buhalterinėje apskaitoje, taip darė dėl to, kad būtų mažesni reikalaujami sumokėti VMI nurodyti mokesčiai.

Dėl Pareiškėjo skunde nurodytų motyvų, jog mokesčių administratorius nenustatinėjo faktų ir nereikalavo papildomų dokumentų dėl sugedusios produkcijos, su pasibaigusiu galiojimu produkcijos pardavimų už savikainą kiekių, kurie smarkiai sumažintų pardavimo pajamas, Komisija pažymi, jog pagal GPMĮ 18 straipsnį leidžiamiems atskaitymams priskiriamos visos su faktiškai gautomis arba uždirbtomis individualios veiklos pajamomis susijusios *patirtos* įprastinės tai veiklai išlaidos, jeigu šiame straipsnyje nenustatyta kitaip. Šias nuostatas detalizuojančio 2002-08-25 Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 303 „Dėl nuolatinio Lietuvos Respublikos gyventojų su individualios veiklos pajamų gavimu arba uždirbimu susijusių išlaidų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams bei jų apskaičiavimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ patvirtinto aprašo 20 punkte, kaip nurodė Inspekcija, prekių (produkcijos) natūralios netekties nuostoliais laikomas natūralus prekių (žaliavų, produkcijos) sumažėjimas dėl prekių (žaliavų, produkcijos) saugojimo, perpylimo, pakavimo, vežimo, krovimo ir pardavimo, įskaitant nuostolius dėl pirkėjų užmaršumo, tačiau natūralios netekties nuostoliams nepriskiriami dėl prekių (produkcijos) gedimo (neįskaitant uogų, daržovių, vaisių, grybų) dėl realizacijos terminų pasibaigimo ar broko susidarę nuostoliai. Be to, kaip minėta, leidžiamiems atskaitymams priskiriamos tik faktiškai patirtos sąnaudos, todėl natūralios netekties nuostolių faktas turi būti nustatomas kiekvienu atskiru atveju ir įforminamas dokumentais. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nustatė, jog Pareiškėjas buhalterinėje apskaitoje už 2011 m. nurodė, jog 466 Lt yra leidžiamų atskaitymų suma (1 proc. nuo apyvartos) dėl pirkėjų užmaršumo, tačiau šių faktų neįformino (nepateikė) juridinę galią turinčių dokumentų, kitais tikrinamojo laikotarpio metais leidžiamų atskaitymų dėl (prekių) produkcijos natūralios netekties nefiksavo. Šiuo atveju pastebėtina, jog LVAT praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, kad pagal įrodinėjimo pareigos mokestinuose ginčiuose paskirstymo taisyklės (MAĮ 67 straipsnis) mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojų apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas; šie skaičiavimai gali būti grindžiami įvairiais įrodymų leistinumo kriterijus atitinkančiais dokumentais (pavyzdžiui, 2011-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1427/2011), tačiau mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis

mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.), savo poziciją jis privalo pagrįsta konkrečiais duomenimis ir leistiniais įrodymais, o ne vien tik savo nesutikimą išreiškiančiais paaiškinimais, apibendrinto, deklaratyvaus pobūdžio teiginiais; jeigu jis neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojų apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojų atsiranda mokestinė prievolė (pavyzdžiui, LVAT 2011-12-22 nutartis adm. byloje Nr. A-575-912/2011, 2015-07-01 nutartis adm. byloje Nr. A-971-442/2015, 2015-08-14 nutartis adm. byloje Nr. A-1108-146/2015). Kadangi Pareiškėjas į bylą nėra pateikęs jokių juridinę galią turinčių dokumentais įformintų (prekių) produkcijos natūralios netekties faktų, kurie yra būtini siekiant natūralios netekties nuostolius pripažinti leidžiamais atskaitymais, t. y. konkrečių duomenų, paneigiančių mokesčių administratoriaus leistiniais įrodymais pagrįstą mokestinės bazės apskaičiavimą, nepateikė, todėl įrodymų vertinimo prasme darytina išvada, kad jis neįrodė savo teiginių teisingumo.

Kaip minėta, Pareiškėjas laikosi pozicijos, jog mokesčių administratorius jam į biudžetą mokėtiną PVM be pagrindo apskaičiavo nuo visos sandorių vertės, t. y. neįvertinęs, kad tarp sandorio šalių sutarta kaina jau apėmė PVM (ESTT 2013-11-17 sprendimas sujungtose bylose *Tulica* ir *Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12)). Pasisakant dėl PVM apskaičiavimo, pažymėtina, jog jis yra detaliam aptartas Kauno AVMI 2016-04-20 patikrinimo akte (19–25 psl.) ir 2016-06-22 sprendime (10 psl.), taip pat Inspekcijos sprendime (ir šio sprendimo nustatomojoje dalyje). Komisija, sutikdama su mokesčių administratoriaus skaičiavimais, dėl jų detaliam sprendime nepasisako tik akcentuoja, jog mokesčių administratorius Pareiškėjui mokėtiną PVM apskaičiavo, vadovaudamasis PVMĮ 71 ir 92 straipsnių nuostatomis, ne nuo visos parduotų prekių vertės (kaip teigia skunde Pareiškėjas), tačiau iš Pareiškėjo apskaitos dokumentų nustatęs, kad jis kainą, parduodamas prekes, nustatė be PVM, šį mokestį išskaičiavo iš gautų pajamų, viršijančių 155000 Lt ribą (2016-04-20 patikrinimo akto Nr. FR0680-288 11 lentelė).

Įvertinusi anksčiau išdėstytas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Inspekcija visapusiškai ir objektyviai įvertino ginčui reikšmingas aplinkybes, tinkamai aiškino ir taikė ginčo teisinį santykį reguliuojančias teisės normas, todėl Pareiškėjo argumentai dėl neteisingai nustatytos mokesčių bazės, kuriais grindžiamas reikalavimas Komisijai perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, negali būti pagrindas panaikinti Inspekcijos sprendimą ir perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Komisijai įstatymu yra suteikta teisė perduoti mokesčių mokėtojo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punktas). LVAT praktikoje (2008-02-14 nutartis adm. byloje Nr. A-438-163/2008; 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-563/2009, 2011-09-19 nutartis adm. byloje Nr. A438-3434/2011) aiškinant šią teisės normą yra konstatuota, kad MAĮ 155 str. 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Kadangi nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius tinkamai ištyrė faktines aplinkybes ir įvertino byloje surinktus įrodymus, bei Pareiškėjo apmokestinimą pagrindė atitinkamų mokesčių įstatymų normomis, byloje yra pakankamai duomenų priimti pagrįstą sprendimą, o Pareiškėjas nepateikė tokių įrodymų, kurie sukeltų pagrįstų abejonių dėl centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo pagrįstumo ir teisėtumo ir būtų pagrindas naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, todėl Komisija sprendžia, kad perduoti Pareiškėjo skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo nėra teisinio pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija, 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 2016-09-16 sprendimą Nr. 68-268.

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

Komisijos narė,
pavaduojanti pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius