



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL R. G. 2016-12-08 SKUNDO**

2017 m. vasario 20 d. Nr. S-39 (7-288/2016)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:  
komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršalienės  
Martyno Endrijaičio – pranešėjas  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei  
advokato padėjėjai  
S. B.  
D. S.

2017-01-31 posėdyje išnagrinėjusi R. G. (toliau – Pareiškėja) 2016-12-08 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2016-11-25 sprendimo Nr. 68-341, n u s t a t ė:

Inspekcija 2016-11-25 sprendimu Nr. 68-341 patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2016-08-10 sprendimą Nr. (04.7.2)-FR0682-510, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į biudžetą sumokėti 35499,11 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 11893,32 Eur PVM delspinigius, 7229,21 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 1948,93 Eur GPM delspinigius, 7369,32 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 2139,77 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos).

Kauno AVMI, vadovaudamasi 2004-04-13 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 72 straipsnio nuostatomis ir remdamasi Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus pateikta 2015-11-12 specialisto išvada Nr. 5-2/158 dėl Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo bei 2016-01-06 Kauno apylinkės teismo baudžiamojo įsakymo duomenimis, atliko Pareiškėjos 2012–2013 metų PVM, GPM, PSD įmokų bei VSD įmokų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokestinį patikrinimą. Mokesčių bazė apskaičiuota vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis ir pritaikius ekonominių modelių bei išlaidų metodą.

Patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 ir 2013 metų sausio, vasario, kovo, birželio, liepos mėnesiais iš J. S. be apskaitos dokumentų įsigijo

106100 kg ir pardavė kiaulienos skerdienu bei subproduktų už 738800 Lt (2012 m. – 264095 Lt, 2013 m. – 474705 Lt), kurių neapskaitė savo apskaitoje, nesurašė jokių pirkimo dokumentų ir kurių nedeklaravo metinėse pajamų deklaracijose GPM308.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad pagal pateiktą FNTT 2014-07-30 specialisto išvadą Nr. 5-2/120 nustatyta, kad niekur nedirbantis J. S., prisidengdamas UAB „D1“ (į. k. 300139063) ir UAB „K1“ (į. k. 160285843) galimai išrašomais buhalterinės apskaitos dokumentais, realizavo Pareiškėjai kiaulienos skerdieną, įvežtą iš Lenkijos. Minėtoje Specialisto išvadoje nustatyta, kad J. S. (galimai išrašant UAB „K1“ buhalterinės apskaitos dokumentus) pristatyti skerdienos kiekiai ir datos neatitinka duomenims, įrašytiems Pareiškėjos pateiktose PVM sąskaitose faktūrose, kuriose įformintas kiaulienos skerdienos įsigijimas iš UAB „K1“: Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 įsigijo 37385 kg kiaulienos skerdienos ir 900 kg kiaulienos subproduktų, kurios įsigijimui ikiteisminiam tyrimui nepateikė įsigijimo dokumentų ir neapskaitė apskaitoje; Pareiškėja 2013 metų sausio, vasario, kovo, birželio, liepos mėnesiais įsigijo 69430 kg kiaulienos skerdienos, tačiau ikiteisminiam tyrimui pateikė UAB „K1“ PVM sąskaitas faktūras tik 1615 kg kiaulienos skerdienos įsigijimui, Pareiškėja be apskaitos dokumentų įsigijo 67815 kg (69430-1615) kiaulienos skerdienos. Specialisto išvadoje nustatyta vidutinė kiaulienos skerdienos 1 kg kaina 7,00 Lt (2,03 Eur), 1 kg subproduktų kaina – 3 Lt (0,87 Eur), 1 kg kiaulės kojų – 1,5 Lt (0,43 Eur).

Tyrimo metu iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų, nebuvo galima nustatyti jos vykdytos veiklos ir turto už 2012 metus. Pagal pateiktus duomenis nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 iš J. S. įsigijo 37385 kg kiaulienos skerdienos už 261695 Lt (75792,11 Eur) ir 900 kg subproduktų už 2400 Lt (695,08 Eur), tačiau jokių produkcijos pirkimo dokumentų už 2012 metų spalio – gruodžio mėnesius nepateikė, taip pat nepateikė ir minėto laikotarpio individualia veikla besiverčiančio gyventojų kasos aparato kasos operacijų ir išlaidų apskaitos žurnalo. Be to, 2012 metais veiklos vykdymui Pareiškėja nebuvo įsigijusi verslo liudijimo ir nepateikė Kauno AVMI Metinės pajamų deklaracijos už 2012 metus.

Taip pat už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus ir vestą buhalterinę apskaitą iš dalies nebuvo galima nustatyti veiklos ir turto – gautų iš veiklos pagal verslo liudijimą pajamų. Pagal pateiktus duomenis nustatyta, kad minėtu laikotarpiu Pareiškėja iš J. S. įsigijo iš viso 67815 kg kiaulienos skerdienos, kuriai nesurašė įsigijimo dokumentų ir neapskaitė apskaitoje. Pareiškėja visą įsigytą skerdieną galimai realizavo ne mažiau nei vidutinę pirkimo kainą ir gavo ne mažiau kaip 474705 Lt (137484,07 Eur) pardavimo pajamų, kurių neapskaitė kasos aparato ir kasos operacijų apskaitos žurnale bei nedeklaravo 2013 metų Metinėje pajamų deklaracijoje.

Sprendime teigiama, kad Kauno apylinkės teismas 2016-01-06 Pareiškėjos atžvilgiu priėmė Teismo baudžiamąjį įsakymą, kuriame nurodyta, kad Pareiškėja prisipažino kalta ir paaiškino, kad neturėdama jokie mokesčio mokėtojo statuso vertėsi prekyba kiaulienos skerdiena nuo 2012 metų spalio iki gruodžio mėnesio. Pareiškėja minėtu laikotarpiu įsigijo ir pardavė 37385 kg kiaulienos skerdienos ir 900 kg subproduktų už 264095 Lt. Taip pat laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 Kaune vykdydama veiklą, pagal verslo liudijimą iš J. S. įsigijo už 474705 Lt kiaulienos skerdieną ir pardavė minėtą kiaulienos skerdienos kiekį „Žaliakalnio turgavietėje“. Už kokią kainą pardavė kiaulienos skerdieną, šiuo metu nepamena, bet ne mažesne nei įsigijimo kaina. Teismo baudžiamuoju įsakymu Pareiškėja pripažinta kalta padariusi nusikalstamas veikas numatytas BK 202 straipsnio 1 dalyje, 220 straipsnio 1 dalyje, 222 straipsnio 1 dalyje.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja, vykdydama ūkinę komercinę veiklą, pažeidė: 1) 2001-11-06 Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 6 straipsnio 2 dalį ir 12 straipsnio 1 dalį, t. y. laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2013-07-31 Pareiškėja iš J. S. įsigijo kiaulienos skerdienos ir subproduktų 106100 kg, kurių neapskaitė buhalterinėje apskaitoje bei įsigijimui nesurašė dokumentų; 2) 2002-07-02 Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 35 straipsnio 2 dalį ir Inspekcijos viršininko 2002-12-24 įsakymu Nr. 373 patvirtintų Mokesčių administratoriaus informavimo apie nuolatinio Lietuvos gyventojų pradedamą vykdyti individualią veiklą taisyklių 4 dalį, nes laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-19 vykdė tęstinę veiklą, neinformavusi mokesčio administratoriaus ir neįsiregistravusi

Mokesčių mokėtojų registre; 3) Lietuvos Respublikos finansų ministro 2002-12-24 įsakymu Nr. 415 patvirtintų Gyventojų, įsigijusių verslo liudijimus, buhalterinės apskaitos taisyklių 3 punktą, nes laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 Pareiškėja nepildė kasos aparato operacijų ir išlaidų apskaitos žurnalo; 4) Inspekcijos viršininko 2011-04-29 įsakymo Nr. VA-51 „Dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2003-09-18 įsakymo Nr. 255 „Dėl kasos aparatų naudojimo taisyklių patvirtinimo“ pakeitimo 4.1. punkto nuostatas, nes Pareiškėjos pateiktame EKA žurnale suklijuotos tik laikotarpio nuo 2013-01-08 iki 2013-03-16 dienos pajamų fiskalinės ataskaitos ir sausio, vasario mėnesių fiskalinės, suminės ataskaitos, kurių Pareiškėja nepasirašiusi. Nuo 2013-03-22 iki 2013-07-31 kasos aparato dienos fiskalinės ataskaitos ir 2013 metų kovo, balandžio, gegužės ir liepos mėnesių fiskalinės ataskaitos tyrimui pateiktos nesuklijuotos, nepatvirtintos Pareiškėjos parašais. 2013 metų birželio mėnesio suminė fiskalinė ataskaita nepateikta; 5) 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 71 straipsnio 2 dalį, 92 straipsnio 1 dalį, nes Pareiškėja 2012 metų gruodžio mėnesį pasiekė ir viršijo 155000 Lt gautų pajamų sumą už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas, todėl turėjo prievolę apskaičiuoti PVM ir jį deklaruoti laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 Pridėtinės vertės mokesčio mokėtojų neįregistruoto asmens mokėtino pridėtinės vertės mokesčio apyskaitoje (forma FR0608); 6) Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-19 vykdė neįregistruotą tęstinę individualią veiklą, o 2013 metais, vykdydama veiklą pagal įsigytus verslo liudijimus, dėl 2012 metų gruodžio mėnesį pasiektos ir viršytos už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas 155000 Lt gautų pajamų sumos (prievolė registruotis PVM mokėtoju), prarado galimybę pasirinkti mokėti fiksuoto dydžio pajamų mokesčių nuo individualios veiklos pajamų, pažeisdama Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo 1991-05-21 įstatymo Nr. I-1336 (nauja įstatymo redakcija nuo 2005-01-01) 2 straipsnio, 5 straipsnio, 7 straipsnio, 9 straipsnio nuostatas – pagal kurias savarankiškai dirbantys asmenys jiems priklausančias mokėti socialinio draudimo įmokas moka patys; 7) pažeidė 1996-05-21 Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (toliau – SDĮ) 17 straipsnio nuostatas, Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo PSD įmokų.

Inspekcija, vadovaudamasi PVMĮ 57 straipsnio nuostatomis, sprendime nurodo, kad teisę į PVM atskaitą turi PVM mokėtojai, taip pat ir asmenys privalėję pateikti prašymą, įregistruoti juos PVM mokėtojais pagal PVM įstatymo 71 ar 71<sup>1</sup> straipsnį. PVM atskaita gali pasinaudoti tik asmuo, įsiregistravęs PVM mokėtoju ir vykdamas PVMĮ 58 straipsnio 1 dalyje nurodytą veiklą. Remiantis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT, 2011-04-11 nutartis adm. byloje Nr. A-438-8/2011) bei Europos Teisingumo Teismo praktika (2010 spalio 21 d. prejudicinis sprendimas byloje Nr. C-385/09 *Nidera Handelscompagnie BV*), sprendime teigiama, kad PVM apmokestinami asmenys, kurie nebuvo įsiregistravę PVM mokėtojais, nepraranda galimybės įgyvendinti teisės į PVM atskaitą nuo sandorių, sudarytų iki oficialaus įregistravimo PVM mokėtoju momento, jei yra tenkinamos dvi esminės sąlygos: apmokestinamasis asmuo privalo turėti pagal teisės norminių aktų reikalavimus (PVMĮ 80 straipsnis) išrašytą PVM sąskaitą faktūrą, kuria buvo įforminti apmokestinami sandoriai ir apmokestinamasis asmuo privalo įsiregistruoti PVM mokėtoju per protingą terminą nuo sandorių, suteikiančių teisę į PVM atskaitą, įvykdymo. Pažymėtina, kad Europos Teisingumo Teismas minėtame 2010-10-21 sprendime byloje Nr. C-385/09 pripažino, kad tokio protingo termino sąvoką atitinka mažiau nei šešių mėnesių laikotarpis po to, kai buvo įvykdyti sandoriai dėl kurių atsirado teisė į PVM atskaitą. Be to, svarbu, kad PVM mokėtojas, norintis pasinaudoti PVM atskaita, veiktų sąžiningai, su prekių / paslaugų pardavėju nebūtų tarpusavyje susiję asmenys ir sandoriai nebūtų susiję su mokesčių vengimu.

Sprendime nurodoma, kad ikiteisminio tyrimo metu buvo nustatyta, kad J. S., veikdamas kartu su L. R. bei kitais bendrininkais, prisidengdamas UAB „D1“ dokumentais, Lenkijos Respublikoje įsigijo ir į Lietuvą įvežė didelį kiekį kiaulienos skerdienu, kurią, siekiant išvengti PVM mokėjimo, realizavo Lietuvoje veikiančioms įmonėms bei fiziniams asmenims, neapskaitydamas sandorių bendrovės buhalterinėje apskaitoje. J. S. ikiteisminio tyrimo metu nustatyta, kad iš Lenkijos įvežtą mėsą jis realizavo Pareiškėjai, vykdančiai veiklą pagal verslo liudijimą, buhalteriniuose dokumentuose (prisidengiant UAB „D1“ bei UAB „K1“ vardu išrašytais

dokumentais) nurodant sumažintą parduotos mėsos kiekį arba visai neapskaitant kiaulienos skerdienuos įsigytos iš J. S. Teigiama, kad iš patikrinimo akto bei surinktos patikrinimo medžiagos matyti, kad Pareiškėja iš minėto asmens kiaulienos skerdieną įsigijo be apskaitos dokumentų, nuo 2012-10-17 iki 2013-07-31, o nuo 2012 metų gruodžio mėnesio viršijo 155000 Lt pajamų sumą, kuomet turėjo registruotis PVM mokėtoja. Pažymėta, kad Pareiškėja daugiau nei trejus metus, t. y. iki 2016-06-14 surašyto patikrinimo akto neįsiregistravo PVM mokėtoja, t. y. buvo praleistas teismų praktikoje nurodytas protingas terminas. Įvertinus nurodytas aplinkybes, kad Pareiškėja nepateikė iš J. S. įsigytos kiaulienos skerdienuos PVM sąskaitų faktūrų bei per laikytiną protingą terminą neįsiregistravo PVM mokėtoja, sprendime konstatuota, kad Pareiškėja netenkina aukščiau minėtų sąlygų ir dėl to negali pasinaudoti PVM atskaita.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja iš J. S. savo vykdomai veiklai kiaulienos skerdieną įsigijo tęstinį laikotarpį, ją realizavo nenustatytiems fiziniams asmenims, neįsiregistravusi jokio mokesčio mokėtojo statuso (įmonės, negavusi individualios veiklos vykdymo pažymos, neturėdama (2012 m.) verslo liudijimo) ir tai nebuvo atsitiktiniai sandoriai, dėl šios priežasties teigiama, kad Pareiškėja tokiu būdu galimai dalyvavo galimo PVM sukčiavimo grandinėje.

Sprendime teigiama, kad Europos Teisingumo Teismas ir Lietuvos teismai ne kartą yra konstatavę, kad jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, kad jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į eilę reikšmingų aplinkybių turi teisę žinoti ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai. Sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus. Sąžiningas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai. Sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo ir draudžia piktnaudžiauti teise.

Inspekcija konstatavo, jog patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja 2012 metų gruodžio mėnesį viršijo 155000 Lt pajamų sumą, nuo viršytos sumos privalėjo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti PVM, todėl Pareiškėjai pagrįstai apskaičiuota 122571,34 Lt (18933,84+103637,50), t. y. 35499,11 Eur PVM.

Inspekcija, atsakydama į Pareiškėjos skundo argumentus dėl mokesčių administratoriaus apskaičiuotų 30 proc. leidžiamų atskaitymų, sprendime nurodė, kad Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių 5 punkte numatyta, jog gyventojas, pasirinkęs apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas apskaičiuoti bendra GPMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka, privalo pildyti visas Pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalo skiltis, vesti šį žurnalą chronologine tvarka (6 punktas), privalo saugoti apskaitos dokumentus, kuriais pagrindžiamos pajamos ir išlaidos bei apskaitos žurnalus teisės aktuose nustatytą laiką, t. y. ne mažiau 10 metų. Taip pat minėtų taisyklių 31 punkto nuostatomis, išlaidos turi būti pagrįstos dokumentais, atitinkančiais GPMĮ 18 straipsnio 8 ir 9 dalių reikalavimus, t. y. turinčiais visus Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo 13 straipsnyje ir kituose Lietuvos Respublikos teisės aktuose numatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Teigiama, kad Pareiškėja patikrinimui nepateikė visų kiaulienos skerdienuos įsigijimą patvirtinančių buhalterinės apskaitos dokumentų, nevedė individualios veiklos pajamų bei išlaidų žurnalo. Ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis, Pareiškėja tiek parduodama, tiek įsigydama kiaulienos skerdieną bei subproduktus neapskaitė visų gautų pajamų, nesumokėjo priklausančių mokesčių bei nedeclaravo ar pateikė neteisingus duomenis Kauno AVMI. Tai patvirtina ir 2016-01-06 Kauno apylinkės teismo baudžiamasis įsakymas, kuriuo Pareiškėja pripažinta kalta. Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (nauja įstatymo redakcija nuo 2016-06-15) 57 straipsnio 4 dalies nuostatomis, teigia, kad įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių, todėl mokesčių administratorius neprivalo dar kartą įrodinėti Teismo nutartimi (baudžiamuoju įsakymu) nustatytų ir patvirtintų aplinkybių. Taip pat sprendime akcentuota, jog už gyventojų, besiverčiančių individualia veikla, buhalterinės apskaitos dokumentų neišsaugojimą yra atsakingas individualios veiklos savininkas (gyventojas).

Sprendime teigiama, kad mokesčių administratorius, patikrinimo akte, apskaičiuodamas Pareiškėjos apmokestinamąją bazę, pagrįstai vertino jos 2012 metais 73548,35 Lt ((264095 Lt - 18933,84 Lt PVM) x 30 %) ir 2013 metais 148053,61 Lt (122444,52 Lt + 474705 Lt - 103637,50 Lt PVM) x 30 %) patirtas išlaidas pagal GPMĮ 18 straipsnio 12 punkto bei Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus), buhalterinės apskaitos taisyklių nuostatas, kuriose nurodyta, kad verčiantis individualia veikla, leidžiamais atskaitymais gali būti pripažįstama suma, lygi 30 procentų gautų (uždirbtų) individualios veiklos pajamų, nes pasirinkus taip apskaičiuoti apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas, neprivaloma turėti atskaitomą sumą pagrindžiančių dokumentų, o išlaidų duomenys į Pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalą nepildomi (Taisyklių 5 punktas), tokiu būdu mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 8 straipsnio nuostatomis, rėmėsi Pareiškėjai palankesne pozicija ir pagrįstai taikė leidžiamų atskaitymų sumą, sudarančią 30 proc. gautų individualios veiklos pajamų.

Sprendime pastebima, kad mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais. Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais privalo būti atliekamas mokestinis patikrinimas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių, vertinamas mokesčių mokėtojo sąžiningumas, vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai. Teigiama, kad protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras. Nurodoma, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad atitinkamomis sąlygomis, nesant pakankamų duomenų, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją, ir prireikus, parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Inspekcija, remdamasi LVAT praktika, sprendime nurodė, kad atliekant mokesčių paskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais. MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t.y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t.y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007, 2010-04-29 nutartimi adm. byloje Nr. A442-635/2010, 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011, 2013-04-15 nutartimi adm. byloje Nr. A602-27/2013). Inspekcija teigia, kad įrodymų, jog mokesčių administratorius neteisingai apmokestino Pareiškėją pateikta nebuvo.

Sprendime, aptarus MAĮ 67 straipsnio nuostatų taikymą, konstatuota, kad Pareiškėja nepateikė jokių kitų objektyvių įrodymų, paneigiančių patikrinimo akte nustatytas faktines aplinkybes ir ikiteisminio tyrimo metu surinktus įrodymus, kuriais remiantis būtų galima konstatuoti, kad 2012 metų spalio – gruodžio mėnesiais bei 2013 metais gautos jos pajamos buvo kitokios nei apskaičiuota patikrinimo metu. Sprendime teigiama, kad patikrinimo metu nustatytų aplinkybių pakanka įrodyti, jog Pareiškėja 2012 metais gavo 171612,81 Lt, 2013 metais – 345458,41 Lt individualios veiklos pajamų, nuo kurių pagrįstai Pareiškėjai apskaičiuoti ir nurodyti sumokėti mokesčiai bei su jais susijusios sumos.

Pareiškėja pateiktu skundu ginčija Inspekcijos 2016-11-25 sprendimą Nr. 68-341, motyvuodama tuo, kad mokesčių administratorius neteisingai ir nepagrįstai remiasi FNNT 2015-11-12 specialisto išvados Nr. 5-2/158 ir 2016-01-06 Kauno apylinkės teismo baudžiamojoje byloje Nr. 1-454-926/2016 priimto baudžiamojo įsakymo tik tomis dalimis, kuriose nustatytos tik galimai gautos pajamos, tačiau visiškai neatsižvelgia, jog minėtuose dokumentuose nustatytos ir galimai patirtos išlaidos. Skunde teigiama, kad Inspekcija nustato, jog Pareiškėja 2012 metų spalio – gruodžio mėnesiais be apskaitos dokumentų įsigijo skerdienos ir subproduktų už 264095 Lt, 2013 metais (2013-01-01 iki 2013-07-31) įsigijo skerdienos už 474705 Lt (137484,07 Eur), kuriems nepateikė produkcijos pirkimo (įsigijimo) dokumentų. Atsižvelgdama į tai, Inspekcija daro tikėtiną išvadą, jog Pareiškėja kiaulienos skerdieną galimai realizavo ne mažiau nei vidutinė pirkimo kaina ir 2012 metų spalio – gruodžio mėnesiais gavo ne mažiau kaip 264095 Lt (76487,19 Eur), 2013 metais (2013-01-01 iki 2013-07-31) ne mažiau kaip 474705 Lt (137484,07 Eur) pajamų. Pareiškėjos teigimu, gautos pajamos 213971,26 Eur yra lygios patirtoms išlaidoms 213971,26 Eur. Skunde daroma išvada, jog mokesčių administratorius nepagrįstai šiuos duomenis naudoja tik pajamų dydžio nustatymui, neatsižvelgdamas į tai, jog šie duomenys nustato ir patirtas išlaidas.

Skunde nurodoma, kad, apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas, mokesčių administratorius neteisingai ir nepagrįstai pritaikė GPMĮ 18 straipsnio 12 dalyje nustatytus 30 proc. leidžiamus atskaitymus tik nuo gautų individualios veiklos pajamų, motyvuodamas tuo, jog Pareiškėja nepateikė išlaidas patvirtinančių dokumentų. Pareiškėja nurodo, kad pagal Gyventojų, besiverčiančių individualia veikla (išskyrus gyventojus, įsigijusius verslo liudijimus) buhalterinės apskaitos taisyklių 3 punktą gyventojas, veiklos pajamoms apskaityti naudojantis kasos aparatą, veiklos pajamas ir išlaidas privalo nurodyti kasos aparato kasos operacijų žurnale, kurio formą ir pildymo tvarką nustato Inspekcija. Pagal Taisyklių 5 punktą gyventojas, pasirinkęs apmokestinamąsias individualios veiklos pajamas apskaičiuoti bendra GPMĮ 18 straipsnyje nustatyta tvarka, privalo pildyti visas Pajamų ir išlaidų apskaitos žurnalo skiltis, išskyrus šių taisyklių 3 punkte numatytą išimtį. Iš to seka, jog Inspekcija, vadovaudamasi specialisto išvadoje pateiktais duomenimis, įsiteisėjusiu Teismo baudžiamuoju įsakymu ir nustatydama pajamas, kurių taip pat nepatvirtina nei kasos aparato kvitai, nei kasos aparato kasos operacijų žurnalo duomenys, privalėjo šiais duomenimis vadovautis ir nustatydama išlaidas. Toks Inspekcijos nustatytų duomenų vertinimas neatitinka protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principų. Skunde nurodoma, kad Inspekcijos reikalavimas, jog, nesutikdama su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis mokesčių ir su jais susijusiomis sumomis, Pareiškėja privalo įrodyti, kad tos sumos apskaičiuotos neteisingai, yra nepagrįstas ir neteisėtas, nes įsiteisėjus 2016-01-16 Kauno apylinkės teismo baudžiamajam įsakymui, teismo bylos nagrinėjimo metu ištirtų įrodymų, nustatytų ir patvirtintų aplinkybių dar kartą įrodinėti neprivaloma. Visi dokumentai, patvirtinantys galimai gautas pajamas ir patirtas išlaidas, tiek mokesčių administratoriui, tiek ir Inspekcijai buvo pateikti, mokesčių administratorius privalėjo į juos atsižvelgti ir teisingai apskaičiuoti galimai gautų pajamų ir galimai patirtų išlaidų dydį. Remiantis tuo, kas išdėstyta, Pareiškėja teigia, jog neteisingai yra apskaičiuotas mokeskinės prievolės dydis, nuo kurios nepagrįstai apskaičiuoti mokėtini mokesčiai bei su jais susijusios sumos.

Pareiškėja taip pat nesutinka su Inspekcijos išvadomis dėl teisės į PVM atskaita. Skunde teigiama, kad pagal surinktą bylos medžiagą bei duomenis nustatyta, jog nuo 2012 metų gruodžio mėnesio Pareiškėja privalėjo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti PVM. Pareiškėja, remdamasi 2013-01-01 įsigaliojusia PVMĮ 57 straipsnio 1 dalies redakcija, teigia, kad teisę į PVM atskaitą taip pat turi PVM mokėtojai neįregistruoti Lietuvos Respublikos apmokestinamieji asmenys, privalėję pateikti prašymą įregistruoti juos PVM mokėtojai pagal šio įstatymo 71 arba 71<sup>1</sup> straipsnį. Skunde nurodoma, kad pagal PVMĮ 92 straipsnio 1 dalį apmokestinamasis asmuo, privalėjęs pateikti prašymą įregistruoti jį PVM mokėtoju, tačiau to nepadaręs, privalo skaičiuoti ir mokėti į biudžetą PVM už prekes, už kurias jis privalėtų skaičiuoti ir mokėti PVM, būdamas PVM mokėtoju. Pareiškėja daro išvadą, jog J. S. turėjo pareigą sumokėti į biudžetą PVM už kiaulienos skerdieną ir subproduktus, kuriuos Pareiškėja įsigijo, ir šios prekės yra pripažįstamos kaip apmokestintos PVM. Pareiškėja, remdamasi PVMĮ 58 straipsnio 1 dalies 1 punktu bei nurodydama, jog PVM mokėtojas

turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo PVM už įsigytas prekes, jeigu šios prekės skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui, daro išvadą, jog 2012–2013 metų laikotarpiu iš J. S., įsigijusi PVM apmokestintas prekes (kiaulienos skerdiena ir subproduktų), ir jas realizavusi už įsigijimo kainą, mokėtinas 35499,11 Eur PVM yra lygus grąžintinam PVM. Dėl šios priežasties, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriaus apskaičiuotas ir nurodytas sumokėti PVM už prekes pažeidžia proporcingumo, mokesčių mokėtojų lygybės bei teisingumo principus.

Išdėstytų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2016-11-25 sprendimą Nr. 68-341.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų mokesčių ir su jais susijusių sumų, Kauno AVMI patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja 2012–2013 metais, vykdydama individualią veiklą, dalį gautų pajamų iš šios veiklos nuslėpė, t. y. jų apskaitoje neapskaitė, nedeklaravo mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka bei nuo jų nesumokėjo PVM, GPM, PSD įmokų bei VSD įmokų. Patikrinimo metu konstatavus šias aplinkybes, Pareiškėjai mokesčiai apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas.

Pareiškėja pateiktame skunde, taip pat jos atstovė Komisijos posėdžio metu, palaikydama skundo motyvus, iš esmės laikėsi pozicijos, jog mokesčiai bei su jais susijusios sumos apskaičiuotos nepagrįstai dėl neteisingo faktinių aplinkybių bei įrodymų vertinimo, t. y., kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis baudžiamosios bylos duomenimis, juos išimtinai naudoja tik pajamų dydžio nustatymui, neatsižvelgdamas į tai, jog šie duomenys nustato ir Pareiškėjos patirtas išlaidas. Pareiškėjos nuomone, toks mokesčių administratoriaus duomenų vertinimas neatitinka protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principų. Taip pat Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvadamis dėl teisės į PVM atskaitą ribojimo ir Pareiškėja daro išvadą, jog apskaičiuotas 35499,11 Eur mokėtinas PVM yra nepagrįstas.

Iš patikrinimo akto turinio matyti, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas atliktas remiantis FNTT Kauno apygardos valdybos ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus pateikta 2015-11-12 specialisto išvada Nr. 5-2/158 dėl Pareiškėjo ūkinės finansinės veiklos tyrimo, 2016-01-06 Kauno apylinkės teismo baudžiamojo įsakymo duomenimis, Inspekcijos duomenų bazėmis, registrų duomenimis, Pareiškėjos pateiktais pirminiais buhalterinės apskaitos dokumentais, ir konstatuota, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 ir 2013 metų sausio, vasario, kovo, birželio, liepos mėnesiais iš J. S. be apskaitos dokumentų įsigijo 106100 kg ir pardavė kiaulienos skerdienos bei subproduktų už 738800 Lt (2012 m. – 264095 Lt, 2013 m. – 474705 Lt), kurių neapskaitė savo buhalterinėje apskaitoje, nepateikė pirkimo ir pardavimo dokumentų, individualios veiklos gautų pajamų nedeklaravo, nuo jų nesumokėjo PVM, GPM, PSD įmokų bei VSD įmokų, tuo pažeisdama minėtų mokesčių apskaičiavimą, deklaravimą bei sumokėjimą reglamentuojančių norminių aktų nuostatas. Kauno AVMI dėl nustatytų mokestinių pažeidimų bei padariusi išvadą, jog mokestinės prievolės dydžio nėra galimybės apskaičiuoti tiesiogiai taikant mokesčių įstatymus, Pareiškėjai mokesčius apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydama MAĮ 70 straipsnio, Taisyklių nuostatas bei ekonominių modelių metodą (Taisyklių 6.3.6 p.).

Komisija, pasisakydama dėl nagrinėjamoje byloje mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), pirmiausia pažymi, jog MAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtintas mokesčių visuotinio privalomumo principas kildina imperatyvą kiekvienam mokesčių mokėtojui mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Kas suponuoja mokesčių mokėtojo savalaikį, tikslų bei teisingą mokestinės prievolės įvykdymą, vadovaujantis mokesčių įstatymais (MAĮ 40 str. 1 d. ir 4 d., 66 str. 1 d.). Mokesčių mokėtojui nevykdant ar netinkamai vykdant šią pareigą, mokestis apskaičiuojamas mokesčių administratorius iniciatyva (MAĮ 66 str. 2 d.) tiesiogiai mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka arba taikant įstatymų leidėjo MAĮ įtvirtiną mokesčių apskaičiavimą pagal

mokesčių administratoriaus įvertinimą. Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime, pasisakydamas dėl mokesčių bazės nustatymo, pažymėjo, kad tuo atveju, kai mokesčio bazės negalima nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio įstatymo nustatyta tvarka, mokesčio administratorius ne tik turi teisę, bet ir privalo nustatyti (apskaičiuoti) mokesčio bazę netiesiogiai.

Toks mokesčių apskaičiavimo būdas, kai mokesčiai apskaičiuojami pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, reglamentuotas MAĮ 70 straipsnyje, kurio 1 dalyje numatyta, 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. Detalią šios įstatymo nuostatos įgyvendinimo tvarką reglamentuoja Taisyklės.

Taisyklių 4 punkte įtvirtinta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 4.1. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštaringsus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais); 4.2. bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); 4.3. tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų); 4.4. saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais).

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija nutartyje adm. byloje Nr. A-442-1984/2012 pabrėžė, kad „kurio nors Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimas konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Išplėstinės teisėjų kolegijos vertinimu, nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui“ (tokia pozicija plėtojama ir kituose LVAT sprendimuose, pavyzdžiui, 2012-11-12 nutartyje adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, taip pat 2008-07-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-502-1305/2008, 2013-04-15 sprendime adm. byloje Nr. A602-27/2013 ir kt.).

Aptartos teisinio reguliavimo nuostatos bei paminėta teisminė praktika suponuoja išvadą, jog mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą galimas konstatavus būtinųjų sąlygų egzistavimą: 1. mokėtino mokesčio dydžio turi būti negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka; 2. to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) turi būti negalima dėl atitinkamos mokesčio mokėtojo veiklos – nevykdymo arba netinkamo vykdymo pareigos apskaičiuoti mokesčius nustatyta tvarka; netvarkymo ir / arba nesaugojimo apskaitos ir kitų dokumentų; nebendradarbiavimo su mokesčių administratoriumi.



Tokios pozicijos nuosekliai laikomasi ir LVAT praktikoje (2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010; 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012; 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013; 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016 ir kt.).

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, vadovaudamasi išdėstytu teisiniu reglamentavimu ir jį aiškinančia teismine praktika, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti duomenys, pagrindžia Pareiškėjos netinkamo elgesio egzistavimą, todėl įgyta teisė mokesčių bazę už šį laikotarpį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas. Kaip matyti iš ginčo medžiagos, mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2012–2013 metais vykdė individualią veiklą, atitinkančią GPMĮ 2 straipsnio 7 dalies nuostatas, 2012 m. veiklos vykdymui neturėjo įsigijusi verslo liudijimo ar išsiėmusi individualios veiklos pažymos, buhalterinėje apskaitoje atspindėjo ne visas įvykusias ūkines operacijas, t. y. įsigydama veiklos produkciją – kiaulienos skerdienu bei subproduktus – neapskaitė dalies gautų pajamų, produkcijos įsigijimui patirtų išlaidų, neturėjo / neišsaugojo pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų, gautų pajamų nedeklaravo, nuo jų neapskaičiavo bei nesumokėjo GPM, PVM, VSD įmokų ir PSD įmokų. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos veikimas tokiu būdu iškreipė tiesioginio apmokestinimo aplinkybes, t. y. dėl Pareiškėjos netinkamo elgesio mokestinės prievolės nebuvo įmanoma nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymuose nustatyta tvarka, kas sudaro pagrindą apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį.

Kaip jau minėta, Pareiškėja bei jos atstovė Komisijos posėdžio metu išreiškė nesutikimą dėl mokesčių administratoriaus apskaičiuotų Pareiškėjos individualios veiklos išlaidų / leidžiamų atskaitymų. Iš ginčo medžiagoje pateiktos FNTT 2014-07-30 specialisto išvados Nr. 5-2/120 matyti, kad niekur nedirbantis J. S., prisidengdamas UAB „D1“ (į. k. 300139063) ir UAB „K1“ (į. k. 160285843) galimai išrašomais buhalterinės apskaitos dokumentais realizavo Pareiškėjai kiaulienos skerdienu, įvežtą iš Lenkijos. Minėtoje specialisto išvadoje nustatyta, kad J. S. (galimai išrašant UAB „K1“ buhalterinės apskaitos dokumentus) pristatyti skerdienos kiekiai ir datos neatitinka duomenų, įrašytų Pareiškėjos pateiktose PVM sąskaitose faktūrose, kuriose įformintas kiaulienos skerdienos įsigijimas iš UAB „K1“: Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 įsigijo 37385 kg kiaulienos skerdienos ir 900 kg kiaulienos subproduktų, kurių įsigijimui ikiteisminiam tyrimui nepateikė įsigijimo dokumentų ir neapskaitė apskaitoje; Pareiškėja 2013 metų sausio, vasario, kovo, birželio, liepos mėnesiais įsigijo 69430 kg kiaulienos skerdienos, tačiau ikiteisminiam tyrimui pateikė UAB „K1“ PVM sąskaitas faktūras tik 1615 kg kiaulienos skerdienos įsigijimui, Pareiškėja be apskaitos dokumentų įsigijo 67815 kg (69430-1615) kiaulienos skerdienos. Specialisto išvadoje nustatyta vidutinė kiaulienos skerdienos 1 kg kaina 7,00 Lt (2,03 Eur), 1 kg subproduktų kaina – 3 Lt (0,87 Eur), 1 kg kiaulės kojų – 1,5 Lt (0,43 Eur). Tyrimo metu apskaičiuota, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 be apskaitos dokumentų įsigijo 37385 kg kiaulienos skerdienos už 261695 Lt ir 900 kg kiaulienos subproduktų už 2400 Lt; laikotarpiu nuo 2013-01-08 iki 2013-07-31 be apskaitos dokumentų įsigijo 67815 kg kiaulienos skerdienos už 474705 Lt.

Įsiteisėjusiame 2016-01-06 Kauno apylinkės teismo baudžiamajame įsakyme, kuriuo Pareiškėja pripažinta kalta padariusi nusikalstamas veikas, numatytas BK 202 straipsnio 1 dalyje, 220 straipsnio 1 dalyje, 222 straipsnio 1 dalyje, konstatuota, kad laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2013-07-31 Pareiškėja, vykdanti individualią veiklą pagal verslo liudijimą, be apskaitos dokumentų iš J. S. įsigijo 105200 kg kiaulienos skerdienos už 736400 Lt ir 900 kg kiaulienos subproduktų už 2400 Lt, iš jų: laikotarpiu nuo 2012-10-17 iki 2012-12-31 be apskaitos dokumentų įsigijo 37385 kg kiaulienos skerdienos už 261695 Lt ir 900 kg kiaulienos subproduktų už 2400 Lt, laikotarpiu nuo 2013-01-08 iki 2013-07-31 be apskaitos dokumentų įsigijo 67815 kg kiaulienos skerdienos už 474705 Lt. Visą įsigytą produkciją Pareiškėja realizavo ne mažesne nei vidutinė pirkimo kaina: kiaulienos skerdienos 1 kg kaina 7,00 Lt (2,03 Eur), 1 kg subproduktų kaina – 3 Lt (0,87 Eur), 1 kg

kiaulės kojų – 1,5 Lt (0,43 Eur), ir gavo ne mažiau kaip 738800 Lt pajamų, iš jų: 2012 m. – 264095 Lt, 2013 m. – 474705 Lt.

Komisija, įvertinusi patikrinimo aktą, konstatuoja, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjos individualios veiklos pajamas, jas pripažįsta pagal baudžiamosios bylos duomenis, tuo tarpu apskaičiuodamas veiklos vykdymui patirtus leidžiamus atskaitymus, mokesčių administratorius yra nenuoseklus ir laikosi prieštaringos pozicijos. Iš patikrinimo akto matyti, kad apskaičiuodamas individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas, mokesčių administratorius veiklos vykdymo išlaidas apskaičiavo taikydamas GPMĮ 18 straipsnio 12 dalies nuostatas ir Pareiškėjos veiklos leidžiamais atskaitymais pripažino 30 % gautų individualios veiklos pajamų, t. y. už 2012 m. pripažinta 73548,35 Lt ((264095 Lt – 18933,84 Lt PVM) x 30 %), 2013 metais 148053,61 Lt (122444,52 Lt + 474705 Lt – 103637,50 Lt PVM) x 30 %). Tuo tarpu, atlikdamas Pareiškėjos pajamų ir išlaidų tyrimą už 2012–2013 metus, mokesčių administratorius Pareiškėjos individualios veiklos pajamomis ir išlaidomis pripažino baudžiamojoje byloje nustatytas sumines vertes. Iš patikrinimo akto (9 psl.) pajamų ir išlaidų lentelėje užfiksuota, kad Pareiškėjos individualios veiklos pajamos ir išlaidos už 2012 m. yra 264095 Lt, už 2013 m. – 474705 Lt. Patikrinimo akto 19 – 20 psl. pateiktoje individualios veiklos pajamų ir išlaidų lentelėje užfiksuoti analogiški duomenys. Taigi, mokesčių administratorius patikrinimo metu to paties mokestinio laikotarpio Pareiškėjos individualios veiklos leidžiamus atskaitymus vertino dvejopai. Komisijos vertinimu, tokie mokesčių administratoriaus veiksmai iš esmės yra nenuoseklūs, mokesčių administratorius procesiniuose dokumentuose neišdėstė motyvų dėl skirtingo pajamų ir leidžiamų atskaitymų apskaičiavimo ir vertinimo. Apskaičiuodamas Pareiškėjos veiklos pajamas išimtinai pagal baudžiamosios bylos duomenis, mokesčių administratorius atitinkamai turėtų vertinti ir patirtas išlaidas veiklos vykdymui. Juolab, kad pats mokesčių administratorius šias išlaidas pripažįsta, kaip teisingas, atlikdamas Pareiškėjos tikrintino laikotarpio pajamų ir išlaidų analizę.

Pastebėtina, kad FNTT 2014-07-30 specialisto išvadoje Nr. 5-2/120 bei 2016-01-06 Kauno apylinkės teismo baudžiamajame įsakyme konstatuota, kad Pareiškėja gavo ne mažiau kaip 738800 Lt individualios veiklos pajamų, vadinasi, teismas konstatavo tik minimalias Pareiškėjos individualios veiklos pajamas. Komisijos vertinimu, Pareiškėja, vykdydama individualią veiklą, siekė iš jos gauti pelno, todėl ekonominės logikos prasme jos pajamos ir išlaidos iš individualios veiklos neturėtų sutapti. Šią aplinkybę mokesčių administratorius turėtų įvertinti, išnagrinėjęs papildomus įrodymus dėl kitų informacijos šaltinių. Atsižvelgiant į tai, kad mokestinė ir baudžiamoji atsakomybė yra dvi skirtingos kategorijos, atsirandančios skirtingais pagrindais (baudžiamajame procese sprendžiamas galbūt nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokestiniam procese sprendžiamas apmokestinimo klausimas, pareiga sumokėti mokesčius ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką ar administracinę teisės pažeidimą nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu), Komisijos nuomone, mokesčių administratorius, mokesčius apskaičiuodamas pagal įvertinimą, baudžiamosios bylos duomenis gali pripažinti kaip vieną iš įrodymų mokestinio ginčo procese ir konstatuodamas apmokestinimui reikšmingus faktus, gali vertinti ne vieną informacijos šaltinį (Taisyklių 6.2 p.), kuris leistų apskaičiuoti Pareiškėjos individualios veiklos apmokestinamąsias pajamas, atitinkančias protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijus. Mokesčių administratorius privalo tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą. Toks tyrimas, administruojant mokesčius, turi būti atliekamas vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais. Pažymėtina, MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t.y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, bet tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų.

Atsižvelgus į ta, kas išdėstyta, konstatuotina, kad ginčo byloje egzistuoja dvejopi bei priešaringi individualios veiklos leidžiamų atskaitymų nustatymo pagrindai bei jų apskaičiavimas.

Esant tokio pobūdžio prieštaravimams, teigtina, kad mokesčių administratorius nepagrindė Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių protingumo, teisingumo, objektyvumo kriterijų aspektu, tuo pažeisdamas jam nustatytą įrodinėjimo ir mokesčių apskaičiavimo pareigą, įtvirtintą MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje ir MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje. Pažymėtina, jog MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Vadinasi, mokestinio ginčo byloje, visų pirma, mokesčių administratorius turi surinkti bei teikti atitinkamus įrodymus dėl mokesčių apskaičiavimo mokesčių mokėtojai pagrįstumo (LVAT 2016-11-17 nutartis adm. byloje Nr. A-1335-438/2016). Savo ruožtu pagal MAĮ 67 straipsnio 2 dalį, mokesčių mokėtojas privalo pagrįsti, kodėl jam apskaičiuotos sumos yra neteisingos.

Primintina, kad mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu, kuris savo veikloje privalo vadovautis bendraisiais viešosios teisės principais (žr., pavyzdžiui: LVAT 2003-12-15 plenarinės sesijos nutartį administracinėje byloje Nr. A11-648/2003; 2010-03-04 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-252/2010; 2010-03-15 nutartį administracinėje byloje Nr. A556-504/2010 ir kt.). Tai reiškia, jog mokesčių administratorius privalo laikytis ir VAĮ 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų (žr., pavyzdžiui: LVAT 2005-02-01 nutartį administracinėje byloje Nr. A14-131/2005; 2008-01-31 nutartį administracinėje byloje Nr. A556-158/2008; 2011-05-08 nutartį administracinėje byloje Nr. A575-851/2011 ir kt.), *inter alia* įstatymo viršenybės bei objektyvumo principų. VAĮ 3 straipsnio 1 punkte įtvirtintas įstatymo viršenybės principas numato, kad administraciniai aktai, susiję su asmenų teisių ir pareigų įgyvendinimu, visais atvejais turi būti pagrįsti įstatymais. Vadovaujantis objektyvumo principu, įtvirtintu VAĮ 3 straipsnio 2 punkte, administracinio sprendimo priėmimas ir kiti oficialūs viešojo administravimo subjekto veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs. Atitinkamai VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Šiuo klausimu LVAT 2011-06-27 sprendime administracinėje byloje Nr. A556-336/2011 yra išdėstęs, kad „Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio nuostatos reiškia, jog akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi priimdamas administracinį aktą; motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus“ (žr. 2010-08-24 sprendimą administracinėje byloje Nr. A756-450/2010, 2010-11-15 sprendimą administracinėje byloje Nr. A556-15/2010, Nr. 2016-05-17 nutartį administracinėje byloje A835-556/2016). Kadangi Inspekcija, priimdama ginčijamą sprendimą, suformavo prieštaringą poziciją dėl individualios veiklos leidžiamų atskaitymų, kas turi esminės reikšmės Pareiškėjos apmokestinimui, akivaizdu, kad priimtas sprendimas negali būti traktuojamas kaip pakankamai motyvuotas ir tinkamai pagrįstas objektyviais duomenimis. Todėl laikytina, jog mokestinis ginčas centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje buvo išnagrinėtas neobjektyviai. Atsižvelgiant į aptartas aplinkybes, taip pat į tai, jog LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad mokestinio ginčo grąžinimas mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo, tai yra tais atvejais, kai pavedama surinkti naujų galimų įrodymų, galimai lemsiančių kitokią bylos baigtį, pakartoti tam tikras administracines procedūras, dėl kurių pažeidimų galimai byla išnagrinėta neteisingai, atlikti naujus skaičiavimus ir pan. (LVAT 2009-05-04 nutartis adm. byloje Nr. A438-563/2009; LVAT 2011-11-14 sprendimas adm. byloje Nr. A556-2765/2011, 2013-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A438-492/2013), Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo. Mokesčių administratorius, nagrinėdamas Pareiškėjos skundą iš naujo, atsižvelgdamas į nurodytus Inspekcijos sprendimo trūkumus, turėtų suformuoti nuoseklią poziciją ginčo klausimu, taip pat įvertinti būtinybę, atliekant mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovautis ne tik baudžiamosios bylos duomenimis, bet ir rinkti bei tirti papildomus įrodymus dėl kitų informacijos šaltinių, kurie leistų apskaičiuoti Pareiškėjos individualios veiklos

apmokestinamąsias pajamas (kaip minėta, Komisijos vertinimu, Pareiškėja iš savo veiklos siekė gauti pelno, todėl ekonominės logikos prasme jos pajamos ir išlaidos iš ekonominės veiklos neturėtų sutapti), atitinkančias protingumo, objektyvumo ir teisingumo kriterijus. Atsižvelgdama į tai, kad pakartotinio skundo nagrinėjimo metu, iš naujo gali būti nustatytos individualios veiklos pajamos, leidžiami atskaitymai, apmokestinamosios pajamos bei naujai suformuotos GPM, PSD įmokų, VSD įmokų bei PVM mokesstinės prievolės, Komisija dėl Pareiškėjos skundo motyvų, susijusių PVM atskaita, nenagrinėja.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2016-11-25 sprendimą Nr. 68-341 ir Pareiškėjos skundą perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene