



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „Š2“ 2017-06-19 SKUNDO**

2017 m. rugpjūčio 28 d. Nr. S-186 (7-134/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovams

UAB „Š2“ vadybininkui W. P., advokatei Aistei
Medelienei ir advokato padėjėjai Monikai
Bielskienei

mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

2017 m. rugpjūčio 16 d. išnagrinėjusi UAB „Š2“ (toliau – Pareiškėja; Bendrovė) 2017-06-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2017-05-26 sprendimo Nr. 69-56,
n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2017-02-28 sprendimo Nr. (44.1)-FR0682-80 dėl 2016-12-16 patikrinimo akto Nr. FR0680-735 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 223577,80 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 28562,99 Eur PVM delspinigius, 67073 Eur PVM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 95844 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 14393,92 Eur PM delspinigius, 28753 Eur PM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 452,39 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 72,65 Eur GPM delspinigius, 135 Eur GPM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 934,62 Eur valstybinio socialinio draudimo įmokas (toliau – VSD įmokos), 467 Eur VSD įmokų baudą (50 proc. įmokų dydžio), 271,52 Eur privalomojo sveikatos draudimo įmokas (toliau – PSD įmokos) ir 135 Eur PSD įmokų baudą (50 proc. įmokų dydžio).

Iš viso minėtu Šiaulių AVMI sprendimu Pareiškėjai apskaičiuota 460672,89 Eur dydžio mokestinė prievolė (458864,75 Eur (suma, mokėtina į valstybės biudžetą (PVM, PM, GPM bei susijusios sumos) + 1808,14 Eur (suma, mokėtina į SODROS biudžetą (VSD ir PSD įmokos bei susijusios sumos)).

Šiaulių AVMI 2017-02-28 sprendime Nr. (44.1)-FR0682-80 nurodyta, kad Pareiškėja buvo pateikusi tris prašymus grąžinti iš viso 482394 Eur PVM permoką. Šiaulių AVMI iš Pareiškėjos turimos 482394 Eur PVM permokos įskaitė Pareiškėjos 458864,75 Eur į valstybės biudžetą mokėtiną mokestinę prievolę ir nurodė, kad likusi permokos 23529,25 Eur suma (482394 Eur – 458864,75 Eur) Pareiškėjai gali būti grąžinta.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2016-01-31. PVM tikrintas už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2016-01-31, PM – už 2011–2015 metų laikotarpį, GPM – už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31, VSD įmokos ir PSD įmokos – už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31.

Pareiškėjai apskundus Šiaulių AVMI 2017-02-28 sprendimą Nr. (44.1)-FR0682-80, Inspekcija Pareiškėjos skundo netenkino ir patvirtino minėtą Šiaulių AVMI sprendimą.

Inspekcija nurodo, kad ginčas vyksta dėl Pareiškėjai apskaičiuoto PVM nuo kuro, sunaudoto privačių poreikių tenkinimui, patikrinimo metu pakoreguotos Pareiškėjos PVM atskaitos: dėl kailiukų dingusių arba nurašytų aukcionuose, dėl prarastų kailių technologinių procesų metu, dėl patirtų išlaidų, nesusijusių su Pareiškėjos veikla; papildomai, taikant MAĮ 70 straipsnį, apskaičiuoto PVM nuo kailių, kurie parduoti, o pardavimo pajamos nedeklaruotos, taip pat GPM, VSD įmokų ir PSD įmokų, apskaičiuotų nuo pajamų, gautų natūra, bei PM koregavimo: dėl aukcionuose dingusių ir sunaikintų žvėrelių kailių vertės, kuri nepriskiriama leidžiamiesiems atskaitymams, dėl kailių praradimo technologinio proceso metu, dėl patirtų išlaidų, nesusijusių su įmonės veikla, dėl ilgalaikio turto, nenaudoto Pareiškėjos veikloje, nusidėvėjimo, dėl remonto išlaidų, dėl pavogtų audinės žvėrelių; dėl apmokestinamųjų pajamų padidinimo dėl inventorizacijos metu nustatyto kailiukų pertekliaus, dėl Pareiškėjos pelno mokesčio bazės perskaičiavimo taikant MAĮ 70 straipsnį, nustačius, jog Pareiškėja nedeklaruodavo pardavimo pajamų, gautų iš visiškai išdirbtų kailiukų pardavimų, taip pat dėl pelno (nuostolio) koregavimo: dėl pajamų natūra ir papildomai apskaičiuotų VSD įmokų, dėl Pareiškėjos nebaigtos statybos turto įvertinimo; dėl ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės perkėlimo į sąnaudas.

1. Dėl pridėtinės vertės mokesčio (PVM) apskaičiavimo.

1.1 PVM nuo kuro, sunaudoto privačių poreikių tenkinimui. Pareiškėja, pažeisdama 2002-03-05 Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVMĮ) 5 ir 8 straipsnių nuostatas, nuo įsigyto kuro, panaudoto privatiems poreikiams tenkinti, atskaitė pirkimo PVM.

Pareiškėja ūkinėje veikloje naudojo lengvuosius automobilius (Opel Zafira, Toyota Corolla Verso, Nissan Serena, Chrysler Voyager), registruotus Pareiškėjos vardu ir kuriais darbuotojams yra leidžiama vykti į darbą ir iš darbo bei naudoti automobilį asmeniniams poreikiams tenkinti. Pareiškėja turi pasirašiusi panaudos sutartis su fiziniais asmenimis: Pareiškėjos akcininkais V. P. ir B. M., kasininke K. K. dėl fizinio asmens nuosavybės teise priklausančių automobilių naudojimo Pareiškėjos veikloje. Šie asmenys, VĮ „Regitra“ duomenimis, turi tik po vieną lengvąjį automobilį, registruotą savo vardu ir jį naudoja tiek Pareiškėjos ūkinėje veikloje, tiek asmeniniams poreikiams tenkinti.

Pareiškėjos akcininkai 2015-12-23 nurodė, kad pagal panaudos sutartis perduoti naudoti lengvieji automobiliai Pareiškėjos veikloje naudojami 80 proc., asmeniniams poreikiams tenkinti automobiliai naudojami 20 proc. Pareiškėjos direktorius pateikė įsakymą, kuriame numatytas priskyrimas asmeniniams poreikiams 20 proc. patirtų išlaidų, nuo kurių buvo atskaitytas pirkimo PVM.

Kaip nurodo Inspekcija, kadangi šios kuro įsigijimo išlaidos pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais, PVM turi būti atstatomas.

Pagal Pareiškėjos apskaitos duomenis nustatyta, kad lengviesiems automobiliams 2014 m. užpilta kuro už 41039 Lt, asmeniniams poreikiams priskirta 8207 Lt dalis (41039 x 20 : 100), nuo sunaudoto kuro vertės privatiems poreikiams apskaičiuotas 1723 Lt (8207 x 21:100) pardavimo PVM.

Pareiškėjos teiginiai, kad nėra įrodymų, jog darbuotojai automobilius naudojo asmeniniams poreikiams, atmetami kaip nepagrįsti. Šiaulių AVMI vadovavosi Pareiškėjos 2014-06-05 įsakymu Nr. IS 140605/4 (akto priedas Nr. 47) bei Pareiškėjos pateikta pažyma (akto priedas Nr. 48), kurių pagrindu pagrįstai apskaičiuotas 1723 Lt (499,02 Eur) PVM.

1.2. Dėl PVM atskaitos atstatymo už kailiukus, dingusius arba nurašytus aukcionuose. Pareiškėja (sąskaita Nr. 66 „sunaikinti kailiai“) 2014-10-21 sąnaudoms priskyrė Suomijos aukcione pasimetusių 56 vnt. audinės kailiukų 4657 Lt vertę. Kailių nurašymui surašytas sunaudotų medžiagų nurašymo aktas Nr. 01, kuriame nurodyta išvada – pasimetę kailiai Suomijos aukcione. Pareiškėja nepateikė dokumentų, įrodančių, kad turtas buvo pavogtas dėl trečiųjų asmenų nusikalstamos veikos. Suomijos aukcionas nurodė, kad kailių negavęs. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu 2016-01-26 pateikė patikslintą PVM deklaraciją už 2014 m. spalio mėn. ir deklaravo 978 Lt PVM (*deklaracija yra sulaikyta elektroninėje deklaravimo sistemoje (EDS) dėl Pareiškėjos mokestinio patikrinimo*).

2015-11-30 surašytas sunaudotų medžiagų nurašymo aktas Nr. AUKC.NURAŠYM, pagal kurį nurašyta Danijos *Kopenhagen Fur Internacional A/S* aukcionui perduotų 21 vnt. kailiukų 621,92 Eur vertė ir Suomijos *Saga Furs Oyj* aukcionui perduotų 23 vnt. kailiukų 541,44 Eur vertė, pastariesiems aukcionams nustatius neatitikimus, t. y. perskaičius Pareiškėjos patiektus kailiukus pagal pakavimo lapus. Kailiukų vertė 1163,36 Eur (621,92 + 541,44) priskirta apdirbimo sąnaudoms (sąskaita Nr. 6531 „Kailių apdirbimo sąnaudos“).

Vadovaujantis PVMĮ 66 str. 2 dalies nuostatomis, paaiškėjus, kad prekės ir (arba) paslaugos, jeigu jų (o jeigu jos pasigamintos, – joms pasigaminti sunaudotų prekių ir (arba) paslaugų) pirkimo ir (arba) importo PVM ar jo dalis buvo įtrauktas (įtraukta) į atskaitą, pradėtos naudoti kitoje negu PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytoje veikloje arba prarandamos, PVM atskaita tikslinama to mokestinio laikotarpio, kurį paaiškėjo minėtos aplinkybės, PVM deklaracijoje atitinkamai didinant mokėtiną į biudžetą (mažinant grąžintiną iš biudžeto) PVM sumą. Šios dalies nuostatos taikomos tais atvejais, kai PVM mokėtojo įsigytos prekės ir (arba) paslaugos, kurių pirkimo (importo) PVM, o jeigu jos pasigamintos, tai joms pasigaminti sunaudotų prekių (paslaugų) pirkimo (importo) PVM buvo įtrauktas į atskaitą, yra prarandamos.

Įsigytų prekių pirkimo (importo) PVM netikslinamas, jeigu jos buvo prarastos dėl *force majeure* arba nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos ir šiuos praradimo faktus PVM mokėtojas įrodo vadovaudamasis Įrodymo, kad prekės prarastos dėl *force majeure* ar nusikalstamos trečiųjų asmenų veikos, tvarkos, patvirtintos Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-12 nutarimu Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“, nuostatomis.

Taigi, kaip nurodo Inspekcija, pagrįstai nuo Suomijos ir Danijos aukcionuose prarastų (pasimetusių) 100 (56+21+23) vnt. audinės kailiukų patikrinimo metu apskaičiuotas 527,25 Eur PVM (283,25 Eur (2014 m.) + 130,60 Eur (2015 m.) + 113,70 Eur (2015 m.)).

1.3. Dėl PVM atskaitos atstatymo dėl prarastų kailių technologinio procesų metu. Skundžiamame sprendime pažymėta, jog gamybos ir technologinių procesų metu susidarę prekių (produkcijos) nuostoliai nepriskiriami natūralios netekties nuostoliams. PVM mokėtojai, atsižvelgdami į gamybos proceso ypatumus, patys nusistato gaminamos produkcijos išėigos (gamybinių atliekų) normas (išskyrus tuos atvejus, kai tokie normatyvai (išėiga) yra nustatyti teisės aktu). PVM atskaita netikslinama dėl gamybiniuose ir technologiniuose procesuose prarasto prekių kiekio, neviršijančio nustatytų gamybinių ir technologinių nuostolių normų. Įvertinus Pareiškėjos 2015-09-24 pranešimą, konstatuota, jog Pareiškėja tokių normų nėra nusistačiusi.

2012 m. 02 mėn. nuo Pareiškėjos į sąnaudas nurašytų brokuotų kailiukų už 7567 Lt sumą apskaičiuotas 1589 Lt (460,21 Eur) PVM; 2013 m. 12 mėn. nuo Pareiškėjos į sąnaudas nurašytų brokuotų kailiukų už 124190 Lt sumą apskaičiuotas 26080 Lt (7553,29 Eur) PVM; 2014 m. 12 mėn. nuo Pareiškėjos į sąnaudas nurašytų brokuotų kailiukų už 45589,87 Lt sumą apskaičiuotas 9574 Lt (2772,82 Eur) PVM; 2015 m. 12 mėn. nuo Pareiškėjos į sąnaudas nurašytų brokuotų kailiukų už 71149,77 Eur sumą apskaičiuotas 14941 Eur PVM.

Taigi iš viso už 2012–2015 m. Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 25727,32 Eur PVM (1589 Lt / 3,4528 + 26080 Lt / 3,4528 + 9574 Lt / 3,4528) + 14941 Eur).

1.4. Dėl PVM atskaitos dėl patirtų išlaidų, nesusijusių su Pareiškėjos veikla. Pareiškėja į PVM atskaitą įtraukė PVM už prekes, įsigytas dovanoms, kurios nesusijusios su Pareiškėjos veikla, prekės nedalyvavo pajamų uždirbime ir nebuvo skirtos naudoti Pareiškėjos veikloje: Pareiškėja 2012-12-14 pagal PVM sąskaitą faktūrą LIT Nr. 03180 iš UAB „L1“ pirko padėkas ir rėmelius už 161,57 Lt, atskaitė 33,93 Lt PVM; 2012-11-05 pagal PVM sąskaitą faktūrą FT Nr. 0993 iš K. F. įsigijo fotoalbumo „Foto skrydis. Visa Lietuva“ 11 vnt. už 403,67 Lt, atskaitė 36,33 Lt PVM; pagal PVM sąskaitą faktūrą KNY Nr. 12467 iš UAB „Š1“ pirko 42 atvirukus už 71,40 Lt, atskaitė 14,99 Lt PVM.

Pareiškėja 2014-12-31 pagal UAB „D1“ PVM sąskaitą faktūrą Nr. KDA-0171149 įsigijo paslaugą už skelbimo užuojautai spausdinimą už 49,59 Lt, atskaitė pirkimo PVM 10,41 Lt. Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu 2016-01-26 pateikė patikslintą PM deklaraciją ir 50 Lt išlaidas priskyrė neleidžiamiems atskaitymams.

Nagrinėjamu atveju 2012 m. atstatyta 85,25 Lt PVM atskaita (33,93+36,33+14,99), 2014 m. atstatyta 10,41 Lt PVM atskaita, iš viso 95,66 Lt (27,70 Eur).

Inspekcija pažymi, kad PVM atskaita gali būti netikslinama, kai PVMĮ 5 str. 4 dalyje nurodytais atvejais prekės perduodamos arba sunaudojamos kaip nedidelės vertės dovanos (reklamai, reprezentacijai, labdarai ir/ar paramai), atsižvelgiant į PVMĮ 5 str. 4 dalies taikymo sąlygas ir apribojimus, patvirtintus Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2002-06-12 nutarimu Nr. 861 „Dėl Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo įgyvendinimo“.

PVM mokėtojo teisė į PVM atskaitą įtraukti reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM yra apribota: galima atskaityti šį PVM tiek, kiek atitinkamas išlaidas galima priskirti leidžiamiems atskaitymams pagal 2001-12-20 Pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMĮ) nuostatas (PVMĮ 62 str. 2 d. 1 p.) bei atsižvelgiant į PMĮ 22 str. 3 dalyje nustatytus apribojimus, t. y. 75 proc. tokių prekių ar paslaugų pirkimo (importo) PVM sumos, o likę 25 proc. priskirtini mokesčių mokėtojo neleidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėja įsigijusi prekes (atvirukus, padėkas, rėmelius, fotoalbumus), jas nurašė į sąnaudas, nepagrįsdama faktinės jų sunaudojimo paskirties.

Inspekcija pažymi, kad išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorių pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (*onus probandi*) šiuo atveju tenka pačiam mokesčių mokėtojui (*Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-158/2013*). Pareiškėja nepateikė prekių (atvirukų, padėkų, rėmelių, fotoalbumų), kurių pirkimo PVM buvo atskaitytas 100 proc., sunaudojimo reprezentacijai įrodymų bei nemažino jų pirkimo atskaitos 25 proc., kaip yra numatyta reprezentacijai skirtų prekių atžvilgiu, todėl Pareiškėjos išlaidos, patirtos įsigyjant minėtas prekes, pagrįstai nepriskirtos prie reprezentacinių sąnaudų.

Dėl išlaidų, patirtų įsigyjant vainikus bei užuojautos skelbimo paslaugas, papildomai pažymėtina, kad įprastine įmonės veikla laikomos pasikartojančios ūkinės operacijos, susijusios su visa įmonės veikla, todėl užuojautos atspausdinimas laikraštyje nelaikytinas Pareiškėjos įprastine veikla, o sumokėtas PVM nėra skirtas naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui (*LVAT 2011-02-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-342-11*).

1.5. Dėl PVM, apskaičiuoto nuo kailių, kurie parduoti, o pardavimo pajamos nedeklaruotos. 2015-09-30 Pareiškėjos inventorizacijos metu nustatytas 2644 vnt. kailiukų perteklius. Rastas 5562 vnt. visiškai išdirbtų kailių kiekis buvo 2918 vnt. didesnis (5562 – 2644), nei nustatytas perteklius inventorizacijos metu. Taigi konstatuota, kad Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje visiškai išdirbti kailiukai ir jų pardavimo pajamos nebuvo apskaitytos.

Pareiškėja perka kailių išdirbimo paslaugas iš UAB „C1a“ ir ši bendrovė visiškai išdirba kailius ir atlieka jiems reikalingas procedūras (mirkymas, įriebalinimas, minkštinimas, cheminis valymas–skalbinimas, tempimas ir plauko valymas bei šukavimas), t. y. kailiukus paruošia iki visiško išdirbimo, tinkamo kailių siuvimui ir pan.

Pagal pateiktas PVM sąskaitos faktūras UAB „C1a“ per 2011–2015 m. laikotarpį Pareiškėjai visiškai išdirbo 28873 vnt. audinės kailiukų (2011 m. – 7966 vnt., 2012 m. – 2255 vnt., 2013 m. – 3318 vnt., 2014 m. – 13734 vnt., 2015 m. – 1600 vnt.) (*detali informacija pateikiama patikrinimo akto 8–9 psl.*)

Taip pat nustatyta, kad kailiukų visiškam apdirbimui buvo išsiųsti nedideli kiekiai, palyginus su visais pagamintais kailiais kiekvienais metais. Į sandėlį užpajamuota: 2011 m. – 95954 vnt., 2012 m. – 103431 vnt., 2013 m. – 143720 vnt., 2014 m. – 193986 vnt., 2015 m. – 227794 vnt. Visiškai išdirbti kailiai sudarė: 2011 m. – 8,30 proc. (7966 : 95954 x 100), parduota aukcionuose 45464 vnt.; 2012 m. – 2,18 proc. (2255 : 103431 x 100), parduota aukcionuose 92315 vnt.; 2013 m. – 2,31 proc. (3318 : 143720 x 100), parduota aukcionuose 102230 vnt.; 2014 m. – 7,08 proc. (13734 : 193986 x 100), parduota aukcionuose 136134 vnt.; 2015 m. – 0,7 proc. (1600 : 227794 x 100), parduota aukcionuose 193985 vnt.

Pagal Pareiškėjos apskaitos duomenis kailiukai Lietuvos (vidaus) rinkoje parduoti labai mažais kiekiais ir žemomis kainomis. Sąskaitų visiškai išdirbtų kailiukų realizacijai išrašyta nebuvo, nors tokių kailiukų išdirbimas apskaitytas Pareiškėjos sąnaudose.

Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu nurašė didelius kiekius kritusių audinių dėl įvairių ligų, žvėrelių kritimus priskirdama į sąnaudas. Netektys vyko gamybos procese, jos priskirtos sąnaudoms. Pareiškėja žvėrelių nurašymo aktuose pažymėjo ir patvirtino, kad kritusių žvėrelių kailiukai sunaikinti su lavonais ir perduoti utilizuoti į UAB „R1“.

Per laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31 nurašyta ir sunaikinta su kailiais 45393 vnt. audinės žvėrelių (2012 m. – 6366 vnt., 2013 m. – 17996 vnt., 2014 m. – 11177 vnt., 2015 m. – 9854 vnt.).

UAB „R1“ pateikė informaciją, kad utilizavimui Pareiškėja pateikia I ir II kategorijos riebalus bei žvėrelių kūnelius. Galimybės identifikuoti atliekas pagal kūnus ir kailius bei nustatyti gyvūnų skaičių – nėra. Nulupti gyvūnų lavonėliai be kailio gali būti surinkti ir pateikti naikinimui kartu su kritusiais nuo ligų nenuluptais gyvūnų lavonėliais.

Pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja nurašė nekokybiškų, suplyšusių, sušutusį kailių. Tačiau faktiškai didelė dalis kailiukų buvo sunaikinta ir nurašyta į sąnaudas, kaip netinkami tolesniam apdirbimui dėl blogos kailio kokybės. Nustatyta, kad kritusių audinės žvėrelių kailiai gali būti nurašomi, kaip netinkami tolesniam apdirbimui, tačiau kailis gali būti nulupamas ir išdirbamas visiškai, dėl ko ir nustatytas kailiukų perteklius kailių sandėlyje inventorizacijos metu (tokių kailiukų pardavimo pajamos buhalterinėje apskaitoje neužfiksuotos).

Šiaulių AVMI pagal žvėrelių fermoje judėjimo ataskaitas taip pat nustatė, kad pas Pareiškėją didžiąją dalį kritimų sudarė patelės ir jaunikliai, o UAB „C1a“ išdirbimui perduoti kailiukai buvo patinų, o patelių kailiukai sudarė mažą dalį visų kailiukų. Taigi konstatuota, kad visiškam išdirbimui buvo išvežti patinų kailiai, kurie buvo mušami į kailius ir perduoti į sandėlį geros kokybės, tačiau nurašomi, kaip nebetinkami tolesniam apdirbimui arba nurašyti, kaip kritę.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Danijos ir Suomijos aukcionai pateikė paaiškinimus, jog į aukcionus priimami kailiai tik pirminio išdirbimo: nuriebalinti ir išdžiovinti. Kad audinių kailiukai patektų į aukcionus, jie turi būti tinkamai paruošti: valomi specialiomis šiltomis pjuvenomis specialiuose būgnuose, po to nuriebalinami ir vėl sukami būgnuose. Kad kailiukas įgautų formą, užmaunamas ant standartinių lentelių ir džiovinamas džiovykloje. Išdžiūvę kailiukai yra kelis kartus šukuojami, matuojami ir pakuojami į dėžes. Visiško išdirbimo kailiai į aukcionus nepriimami. Nustatyta, kad Pareiškėja duomenų apie visiškai išdirbtų kailiukų perdavimą aukcionams neturi.

Atsižvelgdamas į išdėstytą aplinkybių visumą, mokesčių administratorius konstatavo, kad UAB „C1a“ išdirbti kailiai 2011–2015 m. laikotarpiu buvo parduoti, tačiau pardavimo pajamos neapskaitytos. Įvertinus tai, kad informacijos apie kailiukų išvežimą į Europos šalis ir kailiukų realizaciją į trečiąsias šalis nebuvo, Šiaulių AVMI konstatavo, kad visiško išdirbimo kailiukai buvo parduodami pirkėjams vidaus rinkoje.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, Pareiškėjos visiškai išdirbtų kailiukų vidutinė rinkos kaina apskaičiuota pagal to laikotarpio pasaulinių aukcionų skelbiamas kainas, kurios padidintos Pareiškėjos patirtomis išlaidomis sumokant už kailių išdirbimo paslaugas UAB „C1a“.

Pagal Danijos *Saga Copenhagen Fur* ir Suomijos *Furs* aukcionų pateiktą informaciją atlikta kailiukų pardavimo kainų analizė už 2011–2015 metus: (1) 2011 m. aukcionuose parduota 45464 vnt. kailiukų už 6125370 Lt, vieneto kaina – 134,73 Lt (39 Eur); (2) 2012 m. aukcionuose parduota 92315 vnt. kailiukų už 17738105 Lt, vieneto kaina – 192 Lt (56 Eur); (3) 2013 m. aukcionuose parduota 102264 vnt. kailiukų už 21757853 Lt, vieneto kaina – 213 Lt (62 Eur); (4) 2014 m. aukcionuose parduota 136134 vnt. kailiukų už 11298113 Lt, vieneto kaina – 83 Lt (24 Eur); (5) 2015 m. aukcionuose parduota 193985 vnt. kailiukų už 4172322 Eur, vieneto kaina – 22 Eur.

Nustatyta, kad Pareiškėjos pardavimo kainos kitiems pirkėjams nežymiai skiriasi, palyginus su aukcionų kainomis, kurias nurodė ir Lietuvos švelniakailių žvėrelių augintojų asociacijos pirmininkas.

Kaip nustatyta, per 2011–2015 m. laikotarpį UAB „C1a“ Pareiškėjai visiškai išdirbo 28873 vnt. audinės kailiukų (7966+2255+3318+13734+1600). Inventorizacijos metu (2015-09-30) sandėlyje rasti 5562 vnt. visiškai išdirbtų kailiukų. Taigi konstatuota, kad Lietuvoje buvo parduoti 23311 vnt. visiškai išdirbtų kailių (28873 – 5562), o gautos pajamos neapskaitytos.

Kadangi inventorizacijos metu rasti kailiukai nebuvo parduoti, 2015 m. prie pardavimo pajamų nepriskirta 1600 vnt., 2014 m. – 3962 vnt. (5562 – 1600) bei atitinkamai 2014 m. neapskaitytoms pajamoms priskirti 9772 vnt. (13734 – 3962) visiškai išdirbtų kailiukų.

Kaip nurodyta skundžiamame sprendime, Šiaulių AVMI, įvertinusi Pareiškėjos pateiktas pastabas dėl skaičiavimo netikslumų, į pajamų vertę įtraukiant kailių išdirbimo sąnaudas su PVM, sprendime pakeitė patikrinimo akte už neapskaitytas pajamas apskaičiuotas PVM sumas: 2014 m. papildomai apskaičiuotos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos ($9772 \times 83 \text{ Lt (vid. r. kaina)} + (9772 \times 9 \text{ Lt (išdirbimo kaina be PVM)})$) ir nustatyta 899024 Lt (260375 Eur) neapskaitytų pajamų suma; 2013 m. papildomai apskaičiuotos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos ($3318 \text{ vnt.} \times 213 \text{ Lt (vid. r. kaina)} + (3318 \text{ vnt.} \times 9,41 \text{ Lt (išdirbimo kaina be PVM)})$) ir nustatyta 737956 Lt (213727 Eur) neapskaitytų pajamų suma; 2012 m. papildomai apskaičiuotos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos ($2255 \text{ vnt.} \times 192 \text{ Lt (vid. r. kaina)} + (2255 \text{ vnt.} \times 9,02 \text{ Lt (išdirbimo kaina be PVM)})$) ir nustatyta 453300 Lt (131285 Eur) neapskaitytų pajamų suma; 2011 m. papildomai apskaičiuotos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos ($7966 \text{ vnt.} \times 134,73 \text{ Lt (vid. r. kaina)} + (7966 \text{ vnt.} \times 9,06 \text{ Lt (išdirbimo kaina)})$) ir nustatyta 1145431 Lt (331740 Eur) neapskaitytų pajamų suma.

Vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, PVMĮ 15 str. 1 dalimi bei protingumo ir teisingumo principais, PVM perskačiuotas kiekvienų metų 12 mėnesį. Pareiškėjai papildomai nuo 3235711 Lt neapskaitytų visiškai išdirbtų kailiukų pardavimo pajamų apskaičiuotas 679499 Lt PVM ($899024 + 737956 + 453300 + 1145431) \times 21/100$) (196796,51 Eur PVM).

Pareiškėja nesutinka, kad gavo neapskaitytų pajamų. Taip pat nesutinka su atliktos inventorizacijos rezultatais.

2015-09-30 operatyvaus patikrinimo metu pas Pareiškėją atliktas prekių (kailių) likučių patikrinimas, kurio metu suskaičiuoti kailiai kiekvienoje apdirbimo stadijoje ir sandėlyje, padarytos nuotraukos. 2015-09-30 prekių likučių patikrinimo aktą Nr. FR1063-249 pasirašė Pareiškėjos atsakingi darbuotojai bei direktorius L. D. . Akto eil. Nr. 8 „Audinės kailiai sandėlyje“ pastabų grafoje padarytas įrašas, kad rasta 5562 vnt. visiškai išdirbtų kailių, kokių Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje nebuvo apskaičiuota. Pareiškėja, nesutikdama su 2015-09-30 atliktos inventorizacijos duomenimis, Šiaulių AVMI tik 2015-12-16 pateikė 2015-09-30 paaiškinimą apie planinį patikrinimą Nr. FR1043-4491, kuriame nurodė, kad skaičiai yra netikslūs, ir, kad norint gauti tikslius skaičius, viską reikia skaičiuoti vienetais, tačiau konkrečiai nenurodė, kokie skaičiai, įrašyti Prekių likučių patikrinimo akte, yra neteisingi. Apie faktiškai rastus visiškai išdirbtus 5562 vnt. kailių šiame paaiškinime nebuvo pasisakyta. Taigi,

nors Pareiškėja skunde nurodo, kad nesutinka su 2015-09-30 atliktos inventorizacijos duomenis, tačiau teisės aktų nustatyta tvarka jie nėra nuginčyti (MAĮ 67 str. 2 d.).

Inspekcija konstatuoja, kad Šiaulių AVMI pagrįstai, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, taikė ekonominių modelių įvertinimo metodą ir nustatė Pareiškėjos neapskaičytas pajamas bei papildomai nuo jų apskaičiavo pardavimo PVM.

2. Dėl pajamų, gautų natūra, apmokestinimo. Pareiškėja pažeidė 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 9 str. 4 dalies nuostatas, nes neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčių nuo pajamų, gautų natūra.

Pajamos natūra – neatlygintinai, mainais arba lengvatine kaina (konkrečiam gyventojui dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos nustatyta mažesne negu tikroji rinkos kaina) gautas nuosavybėn arba naudoti (neįgyjant nuosavybės teisės) turtas arba gautos paslaugos, taip pat kita gauta nauda (jei naudos davėjas turėjo tikslą naudą duoti konkrečiam asmeniui), kai gauto turto, paslaugų ar kitos naudos ekvivalentas pinigine išraiška pagal GPMĮ nuostatas būtų priskiriamas pajamoms (GPMĮ 2 str. 15 d.)

Aiškinant GPMĮ 9 straipsnio taikymo pagrindus yra pažymėta, kad šio straipsnio nuostatos yra taikomos, kai gyventojas gautas turtas, paslaugos ar kita nauda ne pinigais pagal GPMĮ nuostatas yra laikoma pajamomis, kaip tai apibrėžta GPMĮ 2 str. 14 dalyje bei yra tenkinamos visos pajamas natūra apibrėžiančioje sąvokoje įvardytos sąlygos: (1) turto ar paslaugų davėjo ir naudos gavėjo tarpusavio santykiai yra pagrįsti siekimu duoti (gauti) ekonominę naudą; ir (2) siekis duoti (gauti) naudą yra kilęs dėl tam tikrų interesų ar sandorių įtakos; ir (3) naudos davėjas siekia duoti naudą konkrečiam gyventojui.

Vadovaujantis GPMĮ 9 straipsnio nuostatomis, nauda, kurią gyventojas gauna asmeniniais tikslais naudodamas darbdaviui priklausantį automobilį, pripažįstama pajamomis natūra. Automobilio laikymas prie namų, atliekant tokias darbo funkcijas, kurios gali pareikalauti išvykimo į darbą bet kuriuo paros metu ar pan., taip pat važinėjimas automobiliu tik į darbą ir iš darbo nėra vertinamas, kaip automobilio naudojimas asmeniniams tikslams.

Automobilis laikomas suteiktu naudotis asmeniniams tikslams, kai pajamų natūra davėjas duoda tokį leidimą (sutikimą). Leidimas (sutikimas) gali būti išreikštas ne tik raštu, bet ir nekliudant naudotis turtu, kai darbdavys žino, kad juo naudojama ir asmeniniams tikslams. Tais atvejais, kai gyventojas turi galimybę naudoti automobilį ir asmeniniams tikslams, nustatoma, kokie konkrečiai darbuotojai (visi ar ne visi), kokį laikotarpį (ribotai, neribotai) ir pan., turi tokias teises bei kokiu būdu vertinama gauta nauda.

Kai gyventojas asmeninį automobilį nuomoja ar pagal panaudos sutartį perduoda įmonei naudoti darbo reikalais ir tas gyventojas turi galimybę šį automobilį naudoti taip pat asmeniniams tikslams (po darbo, laisvadieniais ir pan.), laikoma, kad šio gyventojas pajamos natūra yra įmonės apmokėtų automobilio eksploatavimo, remonto, draudimo išlaidų dalis, proporcingai tenkanti naudojant automobilį ne darbo reikalais.

Nustatyta, kad Pareiškėjos veikloje naudojami akcininkų vardu registruoti automobiliai: V. P. (Subaru Forester GGH795) ir B. M. (Toyota Previa FFM764) bei buhalterės K. K. (Audi 80), kurie perduoti naudoti pagal su Pareiškėja sudarytas panaudos sutartis: 2011-06-01 sudaryta panaudos sutartis su B. M. (*pagal šios sutarties 3 str. 1 punktą sutartis galioja neribotą laiką*), 2013-10-25 sudaryta sutartis su V. P. (*pagal šios sutarties 6.1 papunktį sutartis galioja iki viena iš šalių pareikalaus nutraukti sutartį*), 2014-01-01 sudaryta panaudos sutartis su K. K. (*pagal šios sutarties 6.1 papunktį sutartis galioja iki viena iš šalių pareikalaus nutraukti sutartį*).

Pagal minėtų panaudos sutarčių nuostatas bei Pareiškėjos direktoriaus K. D. 2015-09-15 paaiškinimą pagal panaudos sutartis naudojami automobiliai remontuojami ir draudžiami automobilių savininkų lėšomis, o transporto priemonių kuro ir tepalų keitimo išlaidos apmokamos Pareiškėjos lėšomis.

Pagal Pareiškėjos vyr. buhalterės pateiktus duomenis Pareiškėjos veikloje, be minėtų akcininkams priklausančių automobilių, taip pat buvo naudojami šie Pareiškėjai priklausantys automobiliai: *Opel Zafira* priskirtas Pareiškėjos direktoriui L. D., *Toyota Corolla* priskirtas

Pareiškėjos vyr. buhalterei B. M. , *Nissan Serena* priskirtas vet. gydytojui A. Š. , *Chrysler Voyager* priskirtas padalinio vadovei E. Š. ; bei *Audi 80*, priklausantis K. K. .

Pagal Pareiškėjos direktoriaus K. D. 2014-06-05 priimtą įsakymą „Dėl lengvųjų automobilių ir kuro naudojimo“ Nr. IS140605/4 80 proc. automobilių išlaidų priskirta administracinėms išlaidoms, 20 proc. išlaidos – privatiems poreikiams tenkinti.

Inspekcija nurodo, kad įvertinus automobilių perdavimo naudotis aplinkybes, konstatuotina, jog automobilių suteikimas / gavimas naudotis, t. y. siekis gauti naudą, šiuo atveju yra kilęs iš tam tikrų interesų įtakos (susijęs su darbine veikla, verslo santykiais) bei naudos davėjas (suteikėjas) siekia duoti naudą akcininkams bei darbuotojams. Pareiškėjos akcininkai bei darbuotojai gavo ekonominės naudos. Be to, atsižvelgiant į GPMĮ 9 straipsnio nuostatų taikymą, kai naudos atsiradimas sąlygotas turto natūra davėjo ir natūra gavėjo tam tikrais ekonominiais interesais, santykiais, susijusiais su darbine ar panašia veikla, ir dėl sandorių įtakos, nustatyta, kad pats turto suteikimas naudotis asmeniniams tikslams jau yra vertinamas kaip gauta nauda (pajamos).

Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenimis, pagal panaudos sutartis Pareiškėjai perduotų naudoti automobilių 20 proc. 2014 m. sunaudotos kuro vertės sudarė 3929,56 Lt; Pareiškėjos automobilių, priskirtų naudotis asmeniniams poreikiams tenkinti, 20 proc. išlaidų sudarė 4764,06 Lt.

Vadovaujantis Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašu, patvirtintu Finansų ministro 2009-05-19 įsakymu Nr. 1K-162 „Dėl Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo patvirtinimo“ (toliau – *Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašas*), per laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 pajamomis natūra pripažinta 8693,62 Lt suma (3929,56+4764,06), iš jų kuro vertė – 8207,74 Lt, eksploatacinės išlaidos – 485,89 Lt.

Įvertinus mokėtiną PVM sumą (*šiuo atveju apskaičiuotas 1723 Lt neatskaitomas PVM*), už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 nuo 10416,62 Lt (8693,62+1723) pajamų natūra iš viso apskaičiuotas 1562 Lt (452,39 Eur) GPM (*detaliau Šiaulių AVMI sprendimo 19–20 psl.*).

Vadovaujantis 2004-11-04 Valstybinio socialinio draudimo įstatymo Nr. IX-2535 (toliau – VSDĮ 2 str. 4 dalies, 2 str. 10 dalies, 7 straipsnio nuostatomis, nuo išmokėtų išmokų, pripažintų pajamomis natūra, kurios pagal GPMĮ yra gyventojų pajamų mokesčio objektas, taip pat apskaičiuojamos VSD įmokos.

Pagal 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (2002-12-03 įstatymas Nr. IX-1219) (toliau – SDĮ) 17 straipsnio nuostatas nuo pajamų natūra apskaičiuojamos PSD įmokos (pensijų socialiniam draudimui – 3 proc. ir sveikatos draudimui – 6 proc.).

Patikrinimo metu nuo 10416,62 Lt pajamų natūra iš viso apskaičiuotos 3227,07 Lt (934,62 Eur) VSD įmokos ir 937,49 Lt (271,52 Eur) PSD įmokos.

Pareiškėjos teigimu, išvados apie jai priklausančių ir pagal panaudos sutartis perduotų automobilių naudojimą asmeniniams poreikiams tenkinti grįstos išimtinai argumentu, jog Pareiškėjos vadovas patvirtino automobilių naudojimo normas, o faktinės aplinkybės, susijusios su automobilių naudojimu Pareiškėjos veikloje, nevertintos. Inspekcija pažymi, kad Šiaulių AVMI konkrečių darbuotojų pajamas natūra nustatė ir papildomas mokesstinės prievolės nuo pajamų natūra apskaičiavo pagal Pareiškėjos pateiktą informaciją apie kuro ir nusidėvėjimo sąnaudas lengviesiems automobiliams, kuriais darbuotojams buvo leidžiama naudotis ir asmeniniams tikslams, todėl šioje dalyje Pareiškėjos skundas nepagrįstas.

3. Pelno mokestis. Pareiškėja 2011 m. metinėje PM deklaracijoje deklaravo 7275769 Lt pajamas, įtrauktas į PM bazę, veiklos rezultata – 1795332 Lt pelną ir apskaičiavo 89767 Lt PM; 2012 m. metinėje PM deklaracijoje deklaravo 18475353 Lt PM bazę, veiklos rezultata – 11095713 Lt pelną ir apskaičiavo 554786 Lt PM, 2013 m. metinėje pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 22773513 Lt PM bazę, veiklos rezultata – 16201302 Lt pelną ir apskaičiavo 810065 Lt PM; 2014 m. metinėje pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 12650677 Lt PM bazę, veiklos rezultata – 590048 Lt nuostolį; 2015 m. metinėje pelno mokesčio deklaracijoje deklaravo 5922947 Lt PM bazę, veiklos rezultata – 1052267 Lt pelną ir apskaičiavo 52613 Lt PM.

Pagal Pareiškėjos Didžiosios knygos ir Bandomojo balanso duomenis Pareiškėjos pardavimo pajamas sudarė: 2011 m. – 7202842 Lt (2086087,23 Eur); 2012 m. – 18351257 Lt (5314891,39 Eur); 2013 m. – 22686744 Lt (6570535,22 Eur); 2014 m. – 12653785 Lt (3664789,45 Eur); 2015 m. – 5909380 Eur.

Pareiškėjos pajamos priskirtos prie žemės ūkio veiklos pajamų ir sudaro apie 95 proc. visų pajamų. Pardavimo pajamų didžiąją dalį sudaro kailiukų pardavimo pajamos. Taip pat Pareiškėja pajamas gauna iš pašarų pardavimo, aukcionų premijų („bonusų“), nuomos ir išmokos už pasėlius.

3.1. Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl aukcionuose dingusių ir sunaikintų žvėrelių kailių vertės, kuri nepriskiriama leidžiamiems atskaitymams. Leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti (PMĮ 17 str. 1 d.).

Pareiškėja pažeidė minėtas įstatymo nuostatas ir priskyrė sąnaudoms 2014-10-21 Suomijos aukcione dingusių 56 vnt. audinių kailiukų, kurie pagal Pareiškėjos pateiktą informaciją išvežti į aukcioną, vertę. Aukcionas *Saga Furs Oyj* nustatė 56 vnt. kailiukų trūkumą. Šių kailiukų pasigaminimo vertė 4656,60 Lt. Taigi šios Pareiškėjos patirtos sąnaudos nebuvo skirtos Pareiškėjos pajamoms uždirbti.

2015-11-30 surašytas sunaudotų medžiagų nurašymo aktas Nr. AUKC.NURAŠYM, pagal kurį Pareiškėja nurašė Danijos *Kopenhagen Fur Internacional A/S* aukcionui perduotų 21 vnt. kailiukų 621,92 Eur vertę ir Suomijos *Saga Furs Oyj* aukcionui perduotų 23 vnt. kailiukų 541,44 Eur vertę, pastariesiems aukcionams nustačius neatitikimus, t. y. perskaičius Pareiškėjos patiektus kailiukus pagal pakavimo lapus. Nustatyta, kad kailiukų 1163,36 Eur vertė (621,92 + 541,44) priskirta apdirbimo sąnaudoms (sąskaita Nr. 6531 „Kailių apdirbimo sąnaudos“).

Inspekcija konstatuoja, kad Pareiškėjos kailiukų pagaminimo išlaidos negalėjo būti priskirtos leidžiamiems atskaitymams, nes už kailiukus nebuvo gauta pajamų. Pareiškėja leidžiamiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė: 2014 m. – 4657 Lt (56 vnt.) ir 2015 m. – 1163,36 Eur (621,92+541,44), (44 vnt. (21+23), viso – 100 vnt. prarastų (pasimetusių) kailiukų vertės.

Pažymėtina, kad Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu 2016-01-26 pateikė patikslintą PM deklaraciją ir išlaidas 4657 Lt priskyrė neleidžiamiems atskaitymams (*sulaikyta EDS dėl Pareiškėjos mokestinio patikrinimo*).

3.2. Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl kailių praradimo technologinio proceso metu. Pagal PMĮ 23 straipsnį, natūrali netektis – tai nuostoliai dėl nudžiūvimo, nugaravimo, išdulkėjimo arba nubyrijimo, sudužimo, išsilaistymo saugant, fasuojant, perpilant, vežant, kraunant, parduodant (ir dėl pirkėjų užmaršumo). Gamybos ir technologinių procesų metu susidarę produkcijos nuostoliai natūralios netekties nuostoliams nepriskiriami, t. y. tokie nuostoliai netapatinami su natūralios netekties nuostoliais, kuriems taikomas PMĮ 23 str. 2 dalyje nustatytas natūralios netekties nuostolių ribojimas (iki 1 proc. vieneto pajamų), nustatant produkcijos išeią. Natūralios netekties nuostoliams nepriskiriama prekių (produkcijos) gedimas (neįskaitant uogų, daržovių, vaisių, grybų) ir prekių brokas.

Nustatyta, kad Pareiškėjos 2012 m. į sąnaudas nurašytų kailiukų vertė sudarė 7677 Lt (480 vnt. kaip netinkamų parduoti dėl blogos kokybės, 7 vnt. nustatytų nepilnaverčiais ir sunaikintų); 2013 m. į sąnaudas nurašytų kailiukų vertė – 124190 Lt (556 vnt. kaip sušutusiu, suplyšusiu ir beverčiu, 628 vnt. kaip sušutusiu, 9 vnt. kaip menkaverčiu, 112 vnt. kaip suplyšusiu, nuplikusiu, tolimesniam apdirbimui netinkamų, 62 vnt. kaip žaizdotų, nuplikusiu, suplyšusiu); 2014 m. į sąnaudas nurašytų kailiukų vertė – 45589,87 Lt (56 vnt. kaip pasimėtę Suomijos aukcione, 677 vnt. kaip beverčiai kailiai dėl blogos dangos, išplikę, sušutę, suplyšę kailiai, 170 vnt. kaip sunaikinamų su lavonais, 507 vnt. kailių kaip sunaikintų džiovykloje ir kitose kailio apdirbimo proceso stadijose (480 vnt.); 2015 m. į sąnaudas technologinio proceso metu nurašyta kailiukų vertė – 71150 Eur (detaliau patikrinimo akto 16–17 psl.).

Patikrinimo metu nurašyti kailiukai pripažinti neleidžiamais atskaitymais, sumažintos sąnaudos bei padidintas apmokestinamasis pelnas (mažinamas nuostolis) atitinkamai: 2012 m. – 7677 Lt; 2013 m. – 124190 Lt; 2014 m. – 45590 Lt; 2015 m. – 71150 Eur.

3.3. Pelno (nuostolio) koregavimas dėl patirtų išlaidų, nesusijusių su įmonės veikla. Kaip minėta, Pareiškėja 2012-12-14 pirko padėkas ir rėmelius už 161,57 Lt (PVM 33,93 Lt), 2012-11-05 įsigijo fotoalbumus „Foto skrydis. Visa Lietuva“ 11 vnt. už 403,67 Lt (PVM 36,33 Lt) ir pirko 42 atvirukus už 71,40 Lt (PVM 14,99 Lt). Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Pareiškėja patirtas išlaidas, nesusijusias su įmonės veikla, nepagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams, todėl patikrinimo metu prekių įsigijimo vertė 637 Lt nepriskirta 2012 m. leidžiamiems atskaitymams, mažinamos sąnaudos ir didinamas pelnas.

2014 m. Pareiškėja pirko 4 vainikus iš MB „T1“ už 400 Lt ir 2014-12-31 UAB „D1“ įsigijo paslaugą už skelbimo užuojautai spausdinimą už 49,59 Lt ir patirtas 450 Lt (400+49,59) išlaidas priskyrė leidžiamiems atskaitymams.

Pažymėtina, kad Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu 2016-01-26 pateikė patikslintą PM deklaraciją ir išlaidas 450 Lt (400+49,59) priskyrė neleidžiamiems atskaitymams (*sulaikyta EDS dėl Pareiškėjos mokestinio patikrinimo*).

Pagal PMĮ 22 str. 2 dalį reprezentacinės sąnaudos – vieneto lėšos, kurias jis skiria naujiems verslo ryšiams su kitais vienetais arba fiziniais asmenimis, išskyrus vieneto darbuotojus, akcininkus, savininkus bei kontroliuojamuosius ar kontroliuojančius vienetus ar kontroliuojančius nuolatinius gyventojus, užmegzti arba esamiems pagerinti. Reprezentacinės sąnaudos patiriamos konkrečių asmenų naudai.

Atsižvelgiant į tai, kad, įsigijusi nurodytas prekes ir paslaugas, Pareiškėja nurašė jas į sąnaudas, nepagrįsdama faktinės jų sunaudojimo paskirties, t. y. kaip jos susijusios su įmonės pajamų uždirbimu, Šiaulių AVMI pagrįstai išlaidas, patirtas šioms prekėms bei paslaugoms įsigyti, t. y. iš viso 1087 Lt (637+450) priskyrė neleidžiamiems atskaitymams.

3.4. Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl ilgalaikio turto nenaudoto Pareiškėjos veikloje nusidėvėjimo. Skundžiamame sprendime nurodyta ilgalaikio turto, kuris laikinai ar visus metus nenaudojamas veikloje, nusidėvėjimo sąnaudų kvalifikavimas PM tikslais turėtų priklausyti nuo to, dėl kokių priežasčių turtas nustotas naudoti veikloje. Laikinai nenaudojamo turto įsigijimo savikaina ir sukaupta nusidėvėjimo suma turi būti perkeliama į atskirą nenaudojamo turto sąskaitą. Kadangi automobiliai yra įmonės ilgalaikis turtas, nusidėvėjimas skaičiuojamas, tačiau, jei turtas neuždirba pajamų, toks nusidėvėjimas yra neleidžiami atskaitymai PM apmokestinimo atžvilgiu.

Nustatyta, kad Pareiškėja 2014 m. veikloje nenaudojo automobilių: Volvo FL618, Volvo FL10, Iveco 240 E38, šaldytuvo priekabos HFR DK 923, priekabos DAMM DB 16 BL476. Šiems automobiliams 2014 m. nebuvo išrašyti kelionės lapai, nebuvo užpilta degalų. Automobiliams nebuvo atlikta techninė apžiūra, jie nebuvo drausti privalomuoju civilinės atsakomybės draudimu ir, 2014 m. 10 mėn. VĮ „Regitra“ duomenimis, jie išregistruoti iš transporto priemonių registro.

Konstatuota, kad Pareiškėja, pažeisdama PMĮ 17 straipsnio nuostatas, 2014 m. į sąnaudas nurašė ilgalaikio turto nusidėvėjimo 17139 Lt sumą, apskaičiuotą nuo automobilių vertės, kurie nebuvo naudojami Pareiškėjos ūkinėje veikloje ir nedalyvavo pajamų uždirbime. Todėl Pareiškėjos 17139 Lt suma sumažintos 2014 m. sąnaudos bei nuostolis.

Pažymėtina, kad Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu 2016-01-26 pateikė patikslintą PM deklaraciją ir išlaidas 17139 Lt priskyrė neleidžiamiems atskaitymams (*sulaikyta EDS dėl Pareiškėjos mokestinio patikrinimo*).

3.5. Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl remonto išlaidų. Ilgalaikiu turtu laikomas toks turtas, kuris naudojamas vieneto pajamoms uždirbti ilgiau kaip vienerius metus ir kurio įsigijimo kaina yra ne mažesnė už kainą, nustatytą tai ilgalaikio turto grupei (PMĮ 13 str. 3 d.).

Vadovaujantis PMĮ 20 str. 1 dalimi, jei atliekamas vieneto naudojamo ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas arba remontas, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką

arba pagerina jo naudingąsias savybes, šio remonto arba rekonstravimo verte yra didinama remontuoto arba rekonstruoto ilgalaikio materialiojo turto įsigijimo kaina.

Pareiškėjos direktoriaus 2013-09-10 įsakymu Nr. 130901/02 nustatyta minimali ilgalaikio turto vertė – 1000 Lt, iki to laikotarpio minimali ilgalaikio turto vertė buvo 500 Lt. Atsižvelgiant į šią nustatytą turto vertę, visas įsigytas turtas viršijantis nustatytą vertės dydį, buvo apskaitomas ilgalaikio turto buhalterinėje sąskaitoje bei jo vertė nudėvima pagal PMĮ 1 priedo nustatytus normatyvus.

Pareiškėja, pažeisdama PMĮ 20 straipsnio nuostatas, patirtas išlaidas pripažino remonto sąnaudomis, nors turtas bus naudojamas ilgiau nei metus ir turto vertė viršija Pareiškėjos nustatytą 1000 Lt vertę.

Pagal Pareiškėjos apskaitos dokumentus nustatyta, kad pirktos medžiagos ir atlikti darbai ne tik pagerino įrengimų, pastatų savybes dėl pablogėjusio turto naudojimo, bet ir pagerino įrengimų, gamybos proceso pastatų savybes, remonto metu suteiktas turto esminis pagerinimas. Turtas buvo remontuojamas, siekiant pagerinti jo būklę ir naudingąsias savybes. Atlikti naujai įsikūrusių Pareiškėjos padalinių pastatų remonto darbai, rengiamos stoginės, girdyklos stoginėms, lietaus kanalizacijos prie stoginių, vykdyti virtuvės įrangos remonto darbai. Taigi Pareiškėja, patyrusi ženklų sąnaudų sumą, pagerino naudingąsias ilgalaikio turto savybes, todėl turėjo būti didinama turto vertė.

Nustatyta, kad didelė dalis Pareiškėjos patirtų išlaidų buvo nurašoma į leidžiamus atskaitymus naujai steigiamų V ir J padalinių.

Pagal surašytus sunaudojimo aktus, sukauptos išlaidos buvo naudojamos statomam ir įrengiamam turtui sukurti ar pagerinti jo savybes, tačiau Pareiškėja 2013 m. jas priskyrė sąnaudoms už 789574 Lt sumą (37206+282381+18143+451844).

Taip pat Pareiškėja įsigijo daug statybinių medžiagų (žvyro, žvirgždo), žemės darbų paslaugų, montavimo detalių, kurios sunaudotos naujai steigiamuose padaliniuose J ir V, kuriant turtą ir montuojant įrengimus, ir kt. už 86848 Lt (detaliau patikrinimo akto 18–20 psl.). 2013 m. Pareiškėja į sąnaudas neteisingai į nurašė 876422 Lt (86848+789574).

Pareiškėja J padalinį, esantį J k. 1, G sen., K. r. sav., įsigijo 2012-07-06 pagal pirkimo–pardavimo sutartį Nr. O-2198. VĮ Registrų centro duomenimis, minėtu adresu esančių nekilnojamojo turto objektų: pastato–gyvenamojo namo, pastato–viralinės, penkių ūkinių pastatų ir kitų inžinerinių pastatų vertė nebuvo didelė, įsigyjant jie nebuvo pritaikyti žvėrelių auginimo ir veisimo veiklai, kas taip pat suponuoja išvadą, kad patirtos išlaidos padalinio pastatų kūrimui ir atnaujinimui turi būti priskiriamos ilgalaikio turto pasigaminimui.

2014 m. Pareiškėja pirko statybines medžiagas už 28711,66 Lt (*žvyro – 5100 Lt, bankečių – 14300 Lt, cemento – 7908,29 Lt, smėlio – 1403,37 Lt*) bei pirko betonavimo paslaugas už 30821,20 Lt iš fizinio asmens G. D. (*dirbantis pagal verslo liudijimą, jam išmokėtos B klasės pajamos*), kurias buhalterinėje apskaitoje nepagrįstai priskyrė J padalinio remonto išlaidoms (detaliau patikrinimo akto 20 psl.)

Pareiškėja 2014 m. nupirktas statybines medžiagas ir atliktus darbus 59533 Lt (28711,66 + 30821,20) buhalterinėje apskaitoje priskyrė J padalinio remonto išlaidoms. Pareiškėja 2015-09-15 operatyvaus patikrinimo metu pateikė paaiškinimą „Dėl ilgalaikio turto pasigaminimo“, kuriame nurodė, kad „bendrovės įsigytos banketės, cementas, žvyras, smėlis ir betonavimo darbai buvo priskirti remonto sąnaudoms, bus patikslinta 2014 m. pelno mokesčio deklaracija, šias sąnaudas priskiriant neleidžiamų atskaitymų sąnaudoms, pridėdant patirtas išlaidas prie stoginių turto vertės“. Tačiau Pareiškėjos 2016-01-26 pateiktoje patikslintoje PM deklaracijoje už 2014 m. (*sulaikyta EDS dėl Pareiškėjos mokesčio patikrinimo*) sąnaudos nebuvo priskirtos neleidžiamiesiems atskaitymams.

Pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis nustatyta, kad ilgalaikio turto apskaitos kortelėje Nr. 201 apskaityta mėsmalė, kuri yra visiškai nusidėvėjusi, tačiau naudojama veikloje. Nustatyta, kad 2015 m. Pareiškėja mėsmalės remontui iš viso priskyrė 20492 Eur išlaidas.

Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja pagal UAB „G1“ išrašytą 2015-06-25 PVM sąskaitą faktūrą GER Nr. 0001587 ir atliktų darbų aktą Nr. 21 apmokėjo 3766 Eur už drenažo sistemos rekonstrukcijos darbus K padalinyje. Konstatuota, kad Pareiškėja neteisėtai priskyrė rekonstrukcijos išlaidas (3766 Eur) remonto išlaidoms ir tuo padidino einamųjų metų sąnaudas, o ne kaupė ilgalaikio turto pasigaminimo sąskaitoje iki bus atlikti visi rekonstrukcijos darbai ir padidinta ilgalaikio turto vertė.

Konstatuota, kad 2015 m. remontui sunaudotos atsarginės dalys ir atlikti rekonstrukcijos darbai už iš viso 24258 Eur (20492 + 3766) sumą yra ilgalaikio turto esminis pagerinimas ir turtas toliau bus naudojamas Pareiškėjos veikloje ilgiau nei vienerius metus.

Taip pat Pareiškėja, pažeisdama 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX – 574 (toliau – BAĮ) 6 str. 2 dalį bei 12 str. 1 dalį, sąnaudoms, priskirtoms leidžiamiems atskaitymams 2013 m. už 86848 Lt, 2014 m. – už 59533 Lt bei 2015 m. – už 24258 Eur, nuo 2013-05-31 nesurašydavo medžiagų nurašymo aktų.

Atsakant į Pareiškėjos argumentą, jog Šiaulių AVMI nepagrindė, kodėl tam tikros įsigytos prekės (pavyzdžiui, žvyras) turi būti apskaitomas kaip ilgalaikis turtas, skundžiamame sprendime pažymėta, jog J ir V padalinių kūrimui buvo skiriama didelė išlaidų dalis, palyginus su maža įsigytų pastatų verte, t. y. sukurtas ir atnaujintas turtas tarnaus ilgiau nei metus, nes jo vertė, investavus dideles sumas, išaugo, o žvyro dangos takai, kaip ir drenažo sistema, yra ilgalaikis turtas ir jo vertė turi būti nudėvima.

3.6. Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl pavogtų audinės žvėrelių. Pareiškėjos 2013-08-01 surašytame „Žvėrelių, voljerų, transportavimo dėžučių, betoninių blokelių V padalinyje“ inventorizacijos akte Nr. 2013/48 užfiksuotas trūkumas: audinės žvėrelių jauniklių – 1707 vnt., voljerų – 6 vnt., transportavimo dėžučių – 54 vnt. ir betoninių blokelių – 45 vnt.

Pareiškėjos pateiktame rašte nurodyta, jog 2013-07-26 buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 75-1-455-13 pagal Baudžiamojo kodekso 178 str. 3 dalį dėl Pareiškėjos audinių fermoje pagrobto didelės vertės turto. Pagrobti daiktai nesurasti.

Pagal surašytą 2013-07-31 sunaudotų medžiagų nurašymo aktą Nr. 07VIL.DINGO nurašyta 1707 vnt. audinių jauniklių, kurių vertė 52725 Lt, ir ši vertė buhalterinėje apskaitoje nurašyta į sąnaudas.

Konstatuota, kad Pareiškėja dingusių žvėrelių 52724,92 Lt išlaidas nepagrįstai priskyrė leidžiamiems atskaitymams, nes patirtos veiklos sąnaudos nebus skirtos pajamoms uždirbti. Atitinkamai 52725 Lt suma sumažinti 2013 m. leidžiami atskaitymai ir padidintas pelnas.

3.7. Dėl pelno didinimo dėl kailiukų pertekliaus, nustatyto inventorizacijos metu. Pagal PMĮ 17 str. 1 punkto komentarą (6.18 p.), jeigu inventorizacijos metu įmonės nustatomas vienu vienaarūšių prekių perteklius, o kitų trūkumas ir perrūšįavus prekes gaunamas kiekio trūkumas, tuomet jis laikytinas neleidžiamais atskaitymais PMĮ 17 str. 1 dalies prasme. Inventorizacijos metu įmonės nustatomas po vienaarūšių prekių perrūšįavimo vertės trūkumas laikytinas leidžiamais atskaitymais, o vertės perteklius priskirtinas apmokestinamosioms pajamoms. Nustačius po perrūšįavimo vienaarūšių prekių kiekio perteklių, jis traukiamas į apmokestinamąsias pajamas – t. y. padidinamas apmokestinamasis pelnas inventorizacijos metu nustatyto prekių pertekliaus suma. Pardavus šias vienaarūšes prekes, buvusio pertekliaus suma (vienaarūšių prekių įsigijimo kainų suma) priskiriama leidžiamiems atskaitymams.

Pagal Pareiškėjos kailiukų užpajamavimo, nurašymo, sunaikinimo aktus ir pagal aukcionų pateiktą informaciją apie kailių išvežimo bei pardavimo aukcionuose dokumentus ir ataskaitas apskaičiuotas kailių judėjimas už kiekvieną mėnesį nuo 2012-01-01 iki 2015-12-31. Nustatytas kailiukų sandėlio likutis inventorizacijos atlikimo dieną (2015-09-30) sudarė 18339 vnt. (*kailiukų likučio apskaičiavimo judėjimas pateiktas patikrinimo akto 6 priede*). Suskaičiuotų kailiukų faktiškas likutis inventorizacijos dieną (2015-09-30) sudarė 20983 vnt. arba 2644 vnt. daugiau nei apskaityta buhalterinėje apskaitoje (20983 – 18339).

Pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis sandėlio kailiukų pajamavimo vidutinė kaina laikotarpiu nuo 2015-01-01 iki 2015-09-30 sudarė 25,46 Eur. Nustatyta, kad papildomos apmokestinamosios pajamos 2015 m. inventorizacijos metu nustatytam pertekliui

sudaro 67316 Eur (2644 x 25,46) bei atitinkamai šia suma padidintos 2015 m. Pareiškėjos apmokestinamosios pajamos.

3.8. Dėl pelno koregavimo dėl nedeklaruotų pardavimo pajamų, taikant MAĮ 70 straipsnį. Pareiškėja pirkė kailiukų visiško išdirbimo paslaugas iš UAB „C1a“, kuri 2011–2015 m. Pareiškėjai iš viso išdirbo 28873 vnt. kailiukų. Kailiukų visiško išdirbimo vertė apskaityta Pareiškėjos sąnaudose, tačiau visiškai išdirbtų kailiukų pardavimo pajamos Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje iš esmės neapskaitomos (*Pareiškėja Lietuvoje apskaitė labai nedidelius kailiukų kiekių pardavimus ir mažomis kainomis*). Kaip minėta, Suomijos ir Danijos aukcionai visiško išdirbimo kailiukų pardavimui nepriima.

Pareiškėjos inventorizacijos metu sandėlyje rasta tik 5562 vnt. visiškai išdirbtų kailiukų, kai UAB „C1a“ iš viso buvo išdirbta 28873 vnt. kailiukų. Konstatuota, kad 23311 vnt. kailiukų (28873 – 5562) buvo parduoti ir pardavimo pajamos neapskaitytos.

Pareiškėja, pažeisdama PMĮ 4 str. 1 dalį, neapskaitė pajamų už parduotus visiškai išdirbtus kailius, todėl Pareiškėjos PM bazė už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2014-12-31 apskaičiuota, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu: 2014 m. papildomai apskaičiuotos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos (9772 x 83 Lt (vid. r. kaina) + (9772 x 9 Lt (išdirbimo kaina be PVM) ir nustatyta 899024 Lt (260375 Eur) neapskaitytų pajamų suma; 2013 m. papildomai apskaičiuojamos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos (3318 vnt. x 213 Lt (vid. r. kaina) + (3318 vnt. x 9,41 Lt (išdirbimo kaina be PVM) ir nustatyta 737956 Lt (213727 Eur) neapskaitytų pajamų suma; 2012 m. papildomai apskaičiuojamos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos (2255 vnt. x 192 Lt (vid. r. kaina) + (2255 vnt. x 9,02 Lt (išdirbimo kaina be PVM) ir nustatyta 453300 Lt (131285 Eur) neapskaitytų pajamų suma; 2011 m. papildomai apskaičiuojamos visiškai išdirbtų kailių pardavimo pajamos (7966 vnt. x 134,73 Lt (vid. r. kaina) + (7966 vnt. x 9,06 Lt (išdirbimo kaina) ir nustatyta 1145431 Lt (331740 Eur) neapskaitytų pajamų suma.

Taigi, vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, Pareiškėjai iš viso už neapskaitytus visiškai išdirbtų kailiukų pardavimus papildomai apskaičiuotos 3235711 Lt pajamos.

3.9. Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl pajamų natūra ir papildomai apskaičiuotų VSDĮ. Leidžiamiesiems atskaitymams priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jeigu ši darbuotojų gauta nauda pagal GPMĮ nuostatas yra GPM objektas (PMĮ 17 str. 1 d.), t. y. leidžiamiesiems atskaitymams gali būti priskirtos vieneto (darbdavio) patirtos išlaidos, teikiant naudą (pinigais ar natūra) darbuotojui, jeigu darbuotojo gauta nauda yra GPM objektas – GPM apmokestinamosios ar neapmokestinamosios pajamos.

Patikrinimo metu kuro ir eksploatacinių išlaidų vertė 10417,62 Lt priskirta Pareiškėjos 2014 m. leidžiamiesiems atskaitymams, nes pagal GPMĮ 9 straipsnį panaudoto kuro išlaidos priskiriamos gavėjo pajamomis natūra ir yra GPM objektas.

Patikrinimo metu nuo 10416,62 Lt pajamų, pripažintų kaip gautų natūra, kurios pagal GPMĮ yra GPM objektas, 2014 m. apskaičiuota 3227,07 Lt VSD įmokų suma priskirta Pareiškėjos leidžiamiesiems atskaitymams.

3.10. Dėl pelno koregavimo dėl Pareiškėjos nebaigtos statybos turto įvertinimo. Inspekcija pažymi, kad ne visos buhalterinėje apskaitoje įregistruotos sąnaudos, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, gali būti priskiriamos leidžiamiesiems atskaitymams.

Pagal Pareiškėjos 2012 m. Didžiosios knygos buhalterinės sąskaitos Nr. 125 „nebaigta statyba“ duomenis Pareiškėja kaupė patirtas išlaidas: V, K1 ir P1 padalinių stoginių pasigaminimui; V padalinio lietaus surinkimo sistemų įrengimui, šaldytuvo patalpų rekonstrukcijai; J padalinio tvoros pasistatymui; V padalinio girdymo siurblynės, girdymo sistemos ir elektros skydinės įsirengimui, iš viso 2012 m. nebaigtos statybos buhalterinėje sąskaitoje sukaupta išlaidų už 1591742 Lt.

Pagal 2012 m. buhalterinius apskaitos dokumentus nustatyta, kad Pareiškėja perka statybines medžiagas, vykdo statybos darbus, perka statybos darbų paslaugas ir šias išlaidas kaupia nebaigtos statybos sąskaitoje atskirai pagal kiekvieną padalinio objektą. Visoms įsigytoms medžiagoms yra surašomas medžiagų sunaudojimo aktas, kuriame nurodoma,

kuriam objektui ir kokiame padalinyje sunaudotos medžiagos. Pagal pateiktus surašytus medžiagų sunaudojimo aktus, nustatyta, kad buvo vykdomi naujai įsigytų padalinių (V, J) bei kitų padalinių statinių ir įrengimų kūrimo darbai, taip pat kaupiamos išlaidos pagal padalinius nebaigtos gamybos sąskaitoje Nr. 125. Didžiosios knygos duomenimis, 2012 m. pabaigoje dalis nebaigtos statybos objektų perkelta į ilgalaikio turto sąskaitą, tačiau kai kurių objektų statybos ir įrengimų sukauptos išlaidos pripažintos sąnaudomis, iš kurių: (1) V padalinyje stoginių statymo išlaidų (sąskaita Nr. 1251) sukaupta už 860508 Lt, iš kurių 807721 Lt suma metų pabaigoje nurašyta į sąnaudų sąskaitą (Nr. 611275); (2) K1 padalinio stoginių nebaigtos statybos sąskaitoje Nr. 12511 sukaupta išlaidų už 15546 Lt, kurios 2012 m. pabaigoje nurašytos į sąskaitą Nr. 6112710 ir pripažintos sąnaudomis; (3) J padalinio tvoros statymo išlaidų (sąskaita Nr. 12513) sukaupta už 17443 Lt, kurios 2012 m. pabaigoje nurašytos į sąskaitą Nr. 6112810 ir pripažintos sąnaudomis; (4) V padalinio automatinės girdymo siurblinės statybos išlaidų (sąskaita Nr. 1253) sukaupta už 138380 Lt ir elektros skydinės girdymo sistemos išlaidų (sąskaita Nr. 1254) sukaupta už 1377 Lt. 2012 m. pabaigoje šios išlaidos nurašytos į sąskaitą Nr. 611275 ir pripažintos sąnaudomis.

Konstatuota, kad Pareiškėja, pažeisdama PMĮ 17 straipsnio nuostatas, nebaigtos statybos apyvartos žiniaraštyje išvardinto ilgalaikio turto kūrimo išlaidas, sukauptas per eilę metų ilgalaikio turto pasigaminimui už 980467 Lt (807721+15546+17443+138380+1377), 2012 m. gruodžio 31 d. perkėlė į buhalterinę sąskaitą Nr. 611275, pripažindama remonto sąnaudomis bei nepagrįstai padidino 2012 m. leidžiamus atskaitymus, tuo sumažindama apmokestinamąjį pelną.

Nustatyta, jog išlaidos buvo kaupiamos naujiems padaliniams įrengti, kad juose būtų galima pradėti vykdyti ūkinę–komercinę veiklą, t. y. audinių žvėrelių auginimą. Iš įsigytų statybinių medžiagų buvo statomos stoginės. Šiaulių AVMI konstatavo, kad tai pagrindinė ūkinės veiklos statinių dalis, kuriose auga ir veisiasi audinių žvėreliai. Stoginėse įrenginėjamos žvėrelių girdymo sistemos, montuojamos elektros skydinės girdymo sistemai, statomos tvoros, betonuojami takai. Tokie statiniai veikloje naudojami ne vienerius metus. Stoginių nusidėvėjimui pagal ilgalaikio turto apskaitos korteles buvo nustatytas 15 metų laikotarpis iki visiško nusidėvėjimo. Nustatyta, kad šis turtas numatytas Pareiškėjos pagrindinei veiklai vykdyti, jo tarnavimo laikas ilgiau nei 1 metai ir vertė viršija Pareiškėjos nustatytą 500 Lt ilgalaikio turto pripažinimo vertę.

Pagal Pareiškėjos 2013 m. apskaitos duomenis sąskaitoje Nr. 125 „nebaigta statyba“ buvo vėl pradėtos kaupti išlaidos ilgalaikio turto statybai: stoginių statybai V už 29553 Lt; stoginių statybai J už 171355 Lt; girdymo sistemai J už 33543 Lt. Visos išvardintos sukauptos turto sumos pripažintos ilgalaikiu turtu ir sukurtas turtas įvestas į eksploataciją, sąnaudomis pripažįstamos ribojamo dydžio apskaičiuotos nusidėvėjimo sumos kas mėnesį, neviršijant nustatytų atskaitymų normatyvų, numatytų PMĮ 1 priede. Nustatyta, kad 2012 m. K1 stoginės už 15546 Lt sumą ir V stoginės už 807721 Lt sumą iš nebaigtos statybos perkeltos į remonto išlaidas, o 2013 m. V stoginės už 29553 Lt sumą ir J stoginių vertė už 171355 Lt užpajamuotos į ilgalaikį turtą. 2012 m. V automatinės girdymo sistemos ir elektros skydinė girdymo sistemai 139757 Lt pripažinta remonto sąnaudomis, o 2013 m. J girdymo sistemos 33543 Lt išlaidos iškeltos į ilgalaikį turtą. Taigi, kaip matyti iš nurodytų aplinkybių, Pareiškėjos buhalterinės apskaitos politika nėra nuosekli.

Taip pat nustatyta, kad 2012 m. turto pasigaminimo nebaigtoje statyboje vertė, kuri priskiriama remonto išlaidoms, gerokai didesnė, palyginus su Pareiškėjos naujai sukurtu turtu 2013 m.

Nustatyta, kad nebaigtos statybos išlaidos pripažintos remonto sąnaudomis ir priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tais laikotarpiais, kuomet Pareiškėjos apmokestinamojo pelno bazė buvo didesnė, todėl daroma išvada, kad tokiu būdu Pareiškėja siekė išvengti PM apskaičiavimo (Pareiškėja 2013 m. metinėje PM deklaracijoje deklaravo 22773513 Lt PM bazę, veiklos rezultatą – 16201302 Lt pelno ir apskaičiavo 810065 Lt PM, kai

2014 m. metinėje PM deklaracijoje deklaravo 12650677 Lt PM bazę ir veiklos rezultatą – 590048 Lt nuostolį).

Šiuo aspektu pažymėta, kad, vadovaujantis PMĮ 17 straipsniu, nebaigtos statybos sukauptos išlaidos turto kūrimui negali būti priskirtos prie leidžiamų atskaitymų, nes turto vertė turėtų būti nurašoma į sąnaudas jį nudėvint.

Atsižvelgiant į išdėstyta, Pareiškėjos 980467 Lt išlaidų suma pripažinta 2012 m. neleidžiamais atskaitymais.

3.11 Dėl pelno koregavimo dėl ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės perkėlimo į sąnaudas. Ilgalaikio materialiojo turto nusidėvėjimo arba amortizacijos sąnaudos PM atžvilgiu yra priskiriamas prie ribojamų dydžių leidžiamų atskaitymų (PMĮ 17 str. 2 d. 1 p.).

Pagal PMĮ 18 straipsnyje reglamentuotą tvarką nuo 2002 m. mokestinio laikotarpio pradžios įsigyto arba pradėto naudoti ilgalaikio turto nusidėvėjimo (amortizacijos) sumos priskiriamos prie leidžiamų atskaitymų tik tuo atveju, jei jos apskaičiuotos pagal šio straipsnio nustatytą tvarką. Ilgalaikio turto grupės ir jo nusidėvėjimo arba amortizacijos maksimalūs normatyvai (metais) nustatyti PMĮ 1 priedėlyje. Ilgalaikis turtas, kuris yra registruojamas, atitinkamo turto grupei gali būti priskiriamas, atsižvelgiant vien į tokio turto naudojimo paskirtį.

Pareiškėja privalėjo nustatyti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, ne trumpesnį negu nustatyti PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai (metais), ir likvidacinę vertę, ne didesnę kaip 10 proc. įsigijimo kainos.

Pagal PMĮ, tuo atveju, kai padidinus ilgalaikio turto grupės nusistatytą minimalią kainą, turtas, kuris buvo priskirtas ilgalaikiam ir pradėtas nudėvėti arba amortizuoti, nebeatitinka ilgalaikio turto kriterijų (tampa priskiriamas trumpalaikiam turtui), tai PM apskaičiavimo atžvilgiu šis turtas lieka ilgalaikiu turtu ir toliau turi būti nudėvimas arba amortizuojamas, vadovaujantis PMĮ nustatyta tvarka. Jeigu toks turtas, t. y. turtas, kuris buvo priskirtas ilgalaikiam ir pradėtas nudėvėti arba amortizuoti, bus toliau nenaudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti ir nurašytas, tai to nurašyto turto nenudėvėtosios arba neamortizuotosios įsigijimo kainos dalis leidžiamais atskaitymams bus nepriskiriama.

PMĮ 18 str. 12 dalyje nustatyti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų tikslinimo atvejai. Patikslinti normatyvai negali būti mažesni už PMĮ 1 priedėlyje ilgalaikio turto grupėms nustatytus normatyvus. Jeigu turto nusidėvėjimo normatyvai yra sutrumpinami, neatsižvelgus į to turto naudojimo laikotarpį (įskaitant ir visą mokestinį laikotarpį, kurį normatyvai trumpinami), laikoma, kad vieneto ilgalaikis turtas nenaudojamas pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti ir yra nurašomas, todėl tokio turto nenudėvėta (neamortizuota) įsigijimo kainos dalis ribojamų dydžių leidžiamais atskaitymams einamiesiems metams nepriskiriama.

Ilgalaikio turto įsigijimo kainos nenudėvėtoji arba neamortizuotoji dalis, pradedant nuo mokestinio laikotarpio pradžios, kurį nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai buvo patikslinti, į vieneto sąnaudas įskaitoma per likusį (patikslintą) turto naudingo tarnavimo laikotarpį. Nuo to mokestinio laikotarpio, kurį nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai buvo patikslinti, pradžios, ilgalaikio turto įsigijimo kainos nenudėvėtąją dalį į sąnaudas vienetams gali perkelti dalimis per ne trumpesnį nei PMĮ 1 priedėlyje atitinkamai ilgalaikio turto grupei nustatytą nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį, atsižvelgiant į tą mokestinį laikotarpį, per kurį tas turtas jau buvo naudotas. Pažymėtina, kad vieneto nusistatyti ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvai dėl objektyvių aplinkybių gali būti tikslinami su mokesčių administratoriaus sutikimu.

Konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 17 straipsnį ir sąnaudoms priskyrė nenudėvėto ilgalaikio turto likutinę vertę, kuris turėjo būti nudėvimas pamažu pagal nustatytus ilgalaikio turto normatyvus.

Analizuojant Pareiškėjos ilgalaikio turto apskaitą pagal grupes ir nusidėvėjimo apskaičiavimą, nustatyta, kad Pareiškėjos pateiktose detalizuoto ilgalaikio turto ataskaitose ir

ilgalaikio turto apskaitos kortelėse 2012 m. nurašytas nevisiškai nusidėvėjęs ilgalaikis turtas, priskiriant nenudėvėtą likutinę turto vertę veiklos sąnaudoms.

Ilgalaikio turto 2012 m. detalizuotoje ataskaitoje nurašytas ilgalaikis turtas įvestas į eksploataciją nuo 2009 m. iki 2012 m. Nurašyto ilgalaikio turto sąraše išvardintas turtas: stoginės ir stoginių karkasai, žeminio girdymo komunikacijų mazgai, elektros įvadai girdymo sistemai ir trasos, pašarų ir riebalų siurbliai, valdymo skydai, tvoros, lietaus surinkimo vamzdynas. Pagal ilgalaikio turto apskaitos korteles nurašytas 61 ilgalaikio turto objektas, kurių nenudėvėta likutinė turto vertė už 1192167 Lt sumą nurašyta į 2012 m. sąnaudas. Tokiu būdu nurašyto nenudėvėto ilgalaikio turto vertė žymiai sumažino 2012 m. apmokestinamąjį pelną.

Nustatyta, kad pagal priskirtus nusidėvėjimo normatyvus kai kurių objektų nusidėvėjimo laikas baigėsi jau 2013 m., kiti vėlesniais – 2014 m. Pagrindinis normatyvas įrengimams – 4 m., statiniams – 8 m.

Nustatyta, kad 20 vnt. ilgalaikio turto objektų įvesti į eksploataciją 2012-12-31. Buvo surašyti turto įvedimo į eksploataciją aktai, pasirašyti komisijos narių ir tą pačią dieną ilgalaikio turto apskaitos kortelėse padarytas likutinės dalies nurašymo įrašas į sąnaudas, net nepradėjus skaičiuoti nusidėvėjimo (stoginės, lietaus surinkimo vamzdynai ties stoginėmis, žeminio girdymo sistema, tvora). Šis išvardintas naujai sukurtas ilgalaikis turtas (vertė 552883 Lt) buvo kaupiamas nebaigtos statybos sąskaitoje Nr. 125 ir užpajamuotas į ilgalaikį turtą, tačiau tą pačią dieną vėl priskirtas sąnaudoms.

Šiaulių AVMI akcentavo, kad vadovaujantis nustatytais nusidėvėjimo normatyvais ir laiku bei teisingai apskaičiuojant ilgalaikio turto nusidėvėjimą, veiklos sąnaudos būtų nurodytos teisingai ir neiškreiptų mokesčio laikotarpio veiklos rezultatų. Tačiau Pareiškėja nevisiškai nusidėvėjusį ilgalaikį turtą nurašė 2012 m. gruodžio 31 d., likutinę vertę apskaitė sąnaudose ir tokiu būdu ženkliai sumažino 2012 m. apmokestinamąjį pelną (*Didžiosios knygos duomenimis nebaigtos statybos likučio 2012 m. mokesčio laikotarpio pabaigai nėra*).

Kadangi Pareiškėja ilgalaikį turtą, nebaigtą nudėvėti, ir toliau naudojo pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, taip pat nesikreipė į mokesčių administratorių dėl ilgalaikio turto nusidėvėjimo arba amortizacijos normatyvų tikslinimo, todėl nenudėvėtą ilgalaikio turto dalį į sąnaudas Pareiškėja turėjo teisę perkelti dalimis per ne trumpesnę nei PMĮ 1 priedėlyje atitinkamai ilgalaikio turto grupei nustatytą nusidėvėjimo arba amortizacijos laikotarpį.

Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjos ilgalaikis turtas turėjo būti dėvimas pagal nustatytus normatyvus, į 2012 m. sąnaudas neteisingai nurašyta ilgalaikio turto likutinė vertė už 1192167 Lt sumą. Patikrinimo metu Pareiškėjos 2012 m. sąnaudos sumažintos 1192167 Lt suma ir apskaičiuotas ilgalaikio turto nusidėvėjimas, kuris galėjo būti priskiriamas ribojamų dydžių atskaitymams: 2013 m. – 187871 Lt, 2014 m. – 175964 Lt, 2015 m. – 50377 Eur, nusidėvėjimo vertė būsimiems laikotarpiams po 2015 m. sudaro 189525 Eur.

Pagal Pareiškėjos direktoriaus 2013-09-10 įsakymą Nr. 130910/02 „Dėl ilgalaikio turto minimalios vertės nustatymo“ ilgalaikio turto minimali vertė sudaro 1000 Lt. Pareiškėja, vadovaudamasi šiuo įsakymu, 2013-10-01 surašė ilgalaikio turto nurašymo aktus ir ilgalaikį turtą, kuris buvo įvestas į eksploataciją iki 2013-09-10, pagal galiojusią Pareiškėjos pripažintą ilgalaikio turto 500 Lt minimalią vertę ir kuris buvo nudėvimas nuosekliai pagal nustatytus normatyvus, pripažino, kad toks turtas nelaikomas ilgalaikiu turtu ir nurašomas į sąnaudas.

Pareiškėja surašė šiuos ilgalaikio turto nurašymo aktus: Suginčių padalinyje Nr. NURAS-SU07 dėl 2,70 Lt; K1 padalinyje Nr. NURAS-KU07 dėl 1165,22 Lt; K padalinyje Nr. NURAS-KR07 dėl 675,33 Lt; V padalinyje Nr. NURAS-VI07 dėl 2532,37 Lt, P1 padalinyje Nr. NURAS-P07 dėl 26907,58 Lt. Nurašytoji į 2013 m. sąnaudas nevisiškai nudėvėto ilgalaikio turto vertė iš viso sudarė 31283 Lt.

Kadangi, vadovaujantis PMĮ 17 str. 2 d. 1 punktu, nenudėvėto ilgalaikio turto vertė leidžiamiems atskaitymams gali būti priskiriama tik atsižvelgiant į riboto dydžio atskaitymus, Pareiškėjos 2013 m. sąnaudos pagrįstai sumažintos nurašyta nenudėvėto ilgalaikio turto verte – 31283,20 Lt ir padidinta 5337,91 Lt tokio turto nusidėvėjimo suma už 2013 m. 07–12 mėn.,

2014 m. sąnaudos padidintos 10248 Lt suma, o 2015 m. sąnaudas padidintos 2557 Eur riboto dydžio leidžiamais atskaitymais, kurie gali būti priskirti mokesstinio laikotarpio sąnaudoms. Nustatyta nusidėvėjimo suma ateinantiems laikotarpiams – 1977,05 Eur.

4. Dėl Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių bei skirtų baudų dydžių. Pareiškėja Inspekcijos prašė tiek sumažinti paskirtas baudas, tiek ir atleisti nuo baudų bei delspinigių mokėjimo.

Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 „Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių patvirtinimo“ (nauja redakcija išdėstyta 2012-10-01 įsakymu Nr. VA-89) (toliau – Taisyklės). Mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies (MAĮ 100 str. 1 d. ir Taisyklių 7 p.). Taigi konstatuotina, jog atleidimas nuo delspinigių yra siejamas su viena sąlyga – mokesčių mokėtojas delspinigių turi būti jų nesumokėjęs arba delspinigiai turi būti neišieškoti. Todėl tik esant minėtai sąlygai yra pagrindas vertinti atleidimo nuo delspinigių pagrindus, numatytus MAĮ 141 str. 1 dalyje ir / arba kitus atvejus, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 str. 1 d. 3 punktą.

Nagrinėjamu atveju, Pareiškėjai pateikus prašymus (2015-12-03, 2016-02-19, 2016-02-25) grąžinti iš viso 482394 Eur PVM permoką (195309 + 270690 + 16395), buvo įskaityta patikrinimo metu apskaičiuota mokesstinė prievolė iš viso 458864,75 Eur (223577,80 Eur PVM, 28562,99 Eur PVM delspinigiai, 67073 Eur PVM bauda, 95844 Eur PM, 14393,92 Eur PM delspinigiai, 28753 Eur PM bauda, 452,39 Eur GPM, 72,65 Eur GPM delspinigiai ir 135 Eur GPM bauda). Nustatyta likusi grąžintina suma – 23529,25 Eur.

Inspekcija nurodo, kad mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokesčiai nepriemokai padengti (MAĮ 87 str. 1 d.). Vadovaujantis Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-12-20 įsakymu Nr. VA-193 „Dėl mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklių patvirtinimo“ (2015-06-11 įsakymo Nr. VA-42 redakcija), 17 punktu, mokesčių permokų sąskaitoje ir (arba) mokesčio skirtumo sąskaitoje esančiomis sumomis mokesstinės nepriemokos ir ATP baudų pasibaigusio termino mokėjimo prievolės dengiamos automatiškai be mokesčių mokėtojo prašymo. Permokų (skirtumo) įskaitymo mokesstinėms nepriemokoms ir ATP baudų pasibaigusio termino mokėjimo prievolėms padengti procedūra šių Taisyklių 16 punkte nustatyta tvarka vykdoma kiekvieną darbo dieną.

MAĮ 93 straipsnis numato, kad mokesstinė prievolė (*t. y. mokesčio įstatymo pagrindu atsirandanti mokesčių mokėtojo pareiga teisingai apskaičiuoti mokesčių, laiku sumokėti mokesčių bei su juo susijusias sumas į biudžetą ir vykdyti pareigas, susijusias su mokesčių apskaičiavimu ir sumokėjimu*) pasibaigia, kai: įvykdoma mokesstinė prievolė; mokesčių administratorius priverstinai išieško mokesčių mokėtojo mokesstinę nepriemoką (MAĮ 93 str. 1 d. 1 ir 2 p.). Pagal MAĮ 82 straipsnio nuostatas mokesstinė prievolė įvykdoma ne tik mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimu, bet ir turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymu mokesčiai nepriemokai padengti (MAĮ 82 str. 1 ir 3 p.).

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėjos prašymas atleisti nuo patikrinimo metu apskaičiuotų delspinigių negali būti tenkinamas, nes mokesstinė prievolė sumokėti 28562,99 Eur PVM delspinigius, 14393,92 Eur PM delspinigius ir 72,65 Eur GPM delspinigius pagal aukščiau nurodytas MAĮ nuostatas yra pasibaigusi, nes buvo įvykdyta įskaitymu. Todėl konstatuotina, kad nebesant Pareiškėjos prašymo, dėl kurio mokesčių administratorius turėtų priimti sprendimą, dalyko (PVM, PM, GPM delspinigių), nėra teisinės galimybės atleisti Pareiškėją nuo šių delspinigių mokėjimo.

Pareiškėja skunde taip pat nurodo, kad bauda jai skiriama pirmąkart, patikrinimo metu ji bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, todėl yra pagrindas ją atleisti nuo baudų arba sumažinti jai paskirtas 30 proc. dydžio GPM, PVM ir PM baudas.

Atsakydama į šį Pareiškėjos prašymą, Inspekcija pažymėjo, kad vadovaujantis MAĮ 105 str. 1 d. 3 punktu, mokesčių administratorius įgyja teisę priverstinai išieškoti mokesčių mokėtojo mokesčinę nepriemoką, kai mokesčių mokėtojas MAĮ 81 str. 2 ir 4 dalyse numatytais terminais nesumoka mokesčių administratoriaus sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodyto mokesčio ir su juo susijusių sumų. Nagrinėjamu atveju, kaip nurodyta aukščiau, Pareiškėjos prievolė sumokėti atitinkamus mokesčius ir su jais susijusias sumas, iš jų 67073 Eur PVM baudą, 28753 Eur PM baudą ir 135 Eur GPM baudą, yra pasibaigusi, nes buvo įvykdyta įskaitymu, todėl nebesant Pareiškėjos prašymo, dėl kurio mokesčių administratorius turėtų priimti sprendimą, dalyko (PVM, PM, GPM baudų), nėra teisinės galimybės atleisti Pareiškėją nuo šių baudų sumokėjimo.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimo dalimi nesutiko ir Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašė skundžiamą sprendimo dalį panaikinti, nurodydama, kad, jeigu bus nuspręsta jos prašymo netenkinti ar tenkinti iš dalies, atleisti Pareiškėją nuo GPM, PVM ir PM delspinigių mokėjimo ir sumažinti skirtas GPM, PVM ir PM baudas nuo 30 proc. iki 10 proc. dydžio.

Pareiškėja nurodė, jog nesutinka su Inspekcijos sprendimo išvadomis:

1. dėl teisės į audinės kailių, kurie išdirbimo technologiniame procese tapo netinkami parduoti (*netekimai technologiniame procese*), užauginimui ir pagaminimui skirtų prekių pirkimo PVM atskaitą bei patirtų sąnaudų priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams (sprendimo 1.3 ir 3.2 p.);

2. dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo pagrįstumo, konstatavus, kad Pareiškėja neva neapskaitė pajamų, pardavusi UAB „C1a“ išdirbtus audinės kailius Lietuvoje ir šių neva gautų pajamų apmokestinimo PVM bei PM (sprendimo 1.5 ir 3.8 p.);

3. dėl Šiaulių AVMI 2015-09-30 atliktos Pareiškėjos prekių inventorizacijos metu nustatyto audinės kailių tariamo pertekliaus priskyrimo Pareiškėjos apmokestinamosioms pajamoms (sprendimo 3.7 p.);

4. dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą bei leidžiamus atskaitymus, įsigijus reprezentacijai skirtas bei kitas prekes bei paslaugas (sprendimo 1.4 ir 3.3 p.);

5. dėl Pareiškėjos darbuotojų tariamai gautų pajamų natūra apmokestinimo GPM, VSD ir PSD įmokomis bei su tuo susijusio PVM (privatiems poreikiams tenkinti) (sprendimo 1.1 ir 2 p.);

6. dėl Pareiškėjos leidžiamų atskaitymų, susijusių su patirtomis remonto, statybos ir ilgalaikio turto nudėvėjimo išlaidomis, perskirstymo atitinkamiems laikotarpiams (sprendimo 3.5, 3.10 ir 3.11 p.);

7. dėl Pareiškėjos atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo ir baudos dydžio pagrįstumo (sprendimo 4 p.).

Pareiškėja pažymėjo, kad neginčija aplinkybių:

1. dėl PVM atskaitos ir leidžiamų atskaitymų, susijusių su aukcionuose dingusiais ar nurašytais kailiais (sprendimo 1.2 ir 3.1 p.);

2. dėl Pareiškėjos veikloje nenaudojamo ilgalaikio turto (sprendimo 3.4 p.);

3. susijusių su Lietuvoje pavogtomis audinėmis (sprendimo 3.6 p.).

Pareiškėja pažymi, kad minėtų aplinkybių neskundė ir Inspekcijai, tačiau Inspekcija, nurodydama, kad Šiaulių AVMI sprendimas bus analizuojamas tik Pareiškėjos skunde išdėstytu argumentų ribose, vis tiek jas išsamiai aprašo. Tai patvirtina, kad Inspekcija paviršutiniškai nagrinėjo Pareiškėjos išdėstytus argumentus.

Pareiškėja pateikia išsamius argumentus dėl kiekvieno aukščiau nurodyto nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvo.

1. Dėl papildomai apskaičiuotų PVM ir PM sumų, susijusių su audinės kailių išdirbimo technologiniame procese susidariusiais netekimais. Pareiškėjos teigimu, ji turi teisę leidžiamiesiems atskaitymams priskirti audinių kailių išdirbimo technologiniame procese susidariusius netekimus ir pasinaudoti įsigytų prekių bei paslaugų, reikalingų tokių kailių išdirbimui (įskaitant audinių užauginimą) PVM atskaita.

Pareiškėja paaiškina, kad nurašomi ir utilizuojami dėl ligų kritę žvėreliai (pagal veterinarijos gydytojo pasirašytus aktus), kailiai, kurie yra netinkamos kokybės, pavyzdžiui, suplyšę, išplikę ar netekę vertės dėl kitų priežasčių (pagal sudarytos vidinės komisijos aktus), taip pat dalį Pareiškėjos patiektų kailių utilizuoja aukcionai, jei jie neparduodami už minimalią aukciono kainą. Pareiškėjos teigimu, iš audinių kailių pardavimo kritę žvėreliai sudaro apie 2–7 proc. (2013 m. – 16 proc.), netinkamos kokybės kailiai – 0,5–2,9 proc., sunaikinimai aukcione – 0,007–1,14 proc. Pareiškėja visus šiuos nurašymus laiko įprastais veiklos netekimais, todėl juos priskiria leidžiamiesiems atskaitymams (PMĮ 17 str.) ir į PVM atskaitą traukia prekių bei paslaugų, reikalingų tokių kailių išdirbimui (įskaitant audinių užauginimą) pirkimo PVM (PVMĮ 57 str. 1 d., 66 str. 2 d. 1 p.). O Inspekcija leidžiamais atskaitymais pripažįsta tik Pareiškėjos netekimus dėl gyvūnėlių kritimo ir sunaikinimo aukcione.

Pareiškėja nurodo, kad pagal PMĮ 17 straipsnio apibendrinto komentaro 6.2.1. punktą sąnaudomis, priskiriamomis prie leidžiamų atskaitymų, laikomos faktiškos gamybinės atliekos pagal įmonės nusistatytus normatyvus, atsižvelgiant į gamybos technologinio proceso (darbų atlikimo, paslaugų teikimo) specifiką, t. y. jos įtraukiamos į gamyboje sunaudotų žaliavų (medžiagų) savikainą. PVMĮ 66 str. 2 dalies 1 punkto apibendrintame komentare nurodyta, kad PVM atskaita netikslinama dėl prarasto technologinių procesų metu prekių kiekio, jeigu nustatant atlygį už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas į jį įtraukiama ir tokių nuostolių vertė. Taigi, remiantis oficialia Inspekcijos nuomone, mokesčių mokėtojas turi teisę sąnaudomis pripažinti gamybos procese susidariusius netekimus ir neprivalo tikslinti PVM atskaitos.

Šiaulių AVMI 2009-12-23 raštu Nr. (8.3-8)-S-24460 Pareiškėjai patvirtino, kad kritusių dėl ligų žvėrelių vertė ir nekokybiškų bei netinkamų parduoti kailių (pagal įmonėje sudarytos komisijos aktus) vertė gali būti priskiriama leidžiamiesiems atskaitymams, Pareiškėjai skaičiuojant PM. Inspekcija 2017-04-24 raštu Nr. (32.40-PM)RM-12457 (iki skundžiamo sprendimo priėmimo) patvirtino, kad dėl netinkamos kokybės kailių patirti netekimai gali būti laikomi Pareiškėjos leidžiamais atskaitymais, o pareigos tikslinti PVM neatsiranda. Pareiškėja akcentuoja, kad tiek Šiaulių AVMI, tiek Inspekcija apie individualių paaiškinimų egzistavimą apskritai nutyli.

Be to, Inspekcija savo poziciją šiuo klausimu grindžia PMĮ 23 straipsnio nuostatomis, susijusiomis su įmonių patiriamų natūralios netekties nuostolių priskyrimu riboto dydžio leidžiamiesiems atskaitymams, ir įrodinėja, kad Bendrovės produkcijos nuostoliai negali būti priskiriami natūraliai netekčiais, nors ginčo dėl to apskritai nėra.

Pareiškėjos teigimu, vien ta aplinkybė, kad ji neturėjo pasitvirtinusi audinės kailių išdirbimo technologinio proceso nuostolių (netekimų) normų negali paneigti ir nepaneigia netekimų egzistavimo (šios faktinės aplinkybės neginčija ir mokesčių administratorius). Nesuprantama, kaip Bendrovės vidaus dokumento buvimas ar nebuvimas galėtų turėti įtakos vertinant Bendrovės veiklos ir jos metu patiriamus netekimus mokesčių tikslais.

2. ir 3. Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo ir apmokestinamųjų pajamų padidinimo dėl inventorizacijos metu nustatyto audinės kailių pertekliaus.

Inspekcijos teigimu, Pareiškėja UAB „C1a“ išdirbtus audinės kailius neva pardavė Lietuvoje, o pardavimo pajamų neva neapskaitė.

Inspekcija, grįsdama MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymą ir konstatuodama, kad Pareiškėja neva neapskaitė 23311 vnt. audinės kailių pardavimo pajamų, visų pirma, remiasi faktu, kad Šiaulių AVMI pareigūnų 2015-09-30 Bendrovėje atliktos inventorizacijos metu buvo

nustatytas 2644 vnt. audinės kailių perteklius ir Pareiškėja neva šios inventORIZACIJOS rezultatu neginčijo. Taip pat Inspekcija savo poziciją (ir skaičiavimus) grindžia UAB „C1a“ Bendrovei atliktos išdirbimo paslaugos apimtimis, duomenimis iš Danijos ir Suomijos aukcionų bei jokiais įrodymais ir /ar kompetentingais šaltiniais nepagrįstais išvedžiojimais apie „visiškai“ ir „nevisiškai“ išdirbtus kailius bei kritusių gyvūnų kailių išdirbimą.

Dėl Šiaulių AVMI surašyto inventORIZACIJOS akto. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis InventORIZACIJOS taisyklėmis, patvirtintomis Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimu Nr. 719 „Dėl inventORIZAVIMO taisyklių patvirtinimo“ (toliau – InventORIZACIJOS taisyklės), privalo laikytis griežtos procedūros, kad surinkti faktiniai duomenys būtų maksimaliai tikslūs, nes kiekvienas netikslumas gali lemti papildomas nepagrįstas mokesčines pasekmes mokesčių mokėtojui.

Šiaulių AVMI 2015-09-30 inventORIZACIJOS aktu, kuriuo Bendrovėje neva nustatytas kailių perteklius, šios InventORIZACIJOS taisyklės buvo šiurkščiai pažeistos. Kailių kiekis šaldytuvuose, dėžėse, ryšuliuose, vagonuose skaičiuotas pagal popieriaus skiautes ant įvairių talpų, daugeliu atveju neperskaičiuojant pavyzdinės talpos turinio. Net ir perskaičius pavyzdinės talpos turinį bei nustčius mažesnę skaičių kailių, nei nurodyta ant skiautės, kailiai ir toliau buvo skaičiuojami pagal popieriaus skiautėse nurodytus duomenis. Pavyzdžiui, Pareiškėjos ceche kabantys išdirbti audinių kailiai buvo skaičiuojami ryšuliais, laikant, jog juose yra 30 vienetų kailių. Tik keletas ryšulių buvo perskaičiuoti ir nustatyta, kad juose kailių buvo mažiau nei 30 vnt., tačiau tolesni skaičiavimai vis tiek atlikti preziumuojant, kad ryšulyje yra 30 vienetų kailių (*plačiau: Bendrovės 2017-01-20 Pastabų 6–7 lapuose ir Bendrovės 2015-09-30 paaiškinime (2017-01-20 pastabų 3 priedas)*). Taigi atliekant inventORIZACIJĄ, suskaičiuotas faktinis kailių skaičius gautas didesnis, nei apskaitytas Pareiškėjos dokumentuose. Bendrovės nuomone, inventORIZACIJOS metu atlikti skaičiavimai yra nepatikimi ir neteisingi, todėl jais negali būti remiamasi šiame mokesčiniame ginče.

Kaip nurodo Pareiškėja, tokios pozicijos ji nuosekliai laikėsi tiek operatyvaus patikrinimo, tiek mokesčio patikrinimo bei šio mokesčio ginčo metu (*Pareiškėjos 2015-09-30 paaiškinimas, 2017-01-20 pastabų 6–7 lapas, Pareiškėjos 2017-03-21 skundo Inspekcijai 35–37 p.*). Kitų galimybių nesutikti su inventORIZACIJOS akto išvadamis ir jas apskūsti, kaip nurodo Inspekcija, Bendrovė neturėjo. Visų pirma, inventORIZACIJOS akto apskundimo tvarka nebuvo nurodyta nei šiame akte, nei tokia galimybė numatyta minėtose InventORIZACIJOS taisyklėse. Antra, Šiaulių AVMI 2015-12-14 Operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. FR1042-11445 (toliau – OP pažyma), kurioje buvo aprašyti 2015-09-30 inventORIZACIJOS duomenys, dalyje „siūlymai, pastabos, rekomendacijos mokesčių mokėtojui:“ yra nurodyta „*nėra*“. t. y. Pareiškėjai OP pažyma nesukūrė jokių teisinių pasekmių ir dėl to ji negalėjo būti savarankišku administracinės bylos dalyku. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2010-10-29 *nutartis adm. byloje AS^{4,2}-533/2010; 2012-06-22 nutartis adm. byloje Nr. AS⁵⁵⁶-469/2012; 2015-02-17 nutartis adm. byloje Nr. A-995-662/2015; 2016-03-02 nutartis adm. byloje Nr. A-233-556/2016*).

Taigi Inspekcijos teiginiai, kad Pareiškėja neva sutiko, su InventORIZACIJOS duomenimis, nes jų neginčijo, yra deklaratyvūs. Pareiškėja nurodo, kad InventORIZACIJOS aktas yra šio mokesčio ginčo nagrinėjimo dalykas, bes remiantis *inter alia* šiame akte užfiksuotais duomenimis, Pareiškėjai skaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai.

Dėl UAB „C1a“ teiktų paslaugų Pareiškėjai bei Danijos ir Suomijos aukcionų duomenų. Pareiškėja nurodo, kad didžiąją dalį kokybiškai nudirtų audinių kailių apdirba pati, o susivėlusius, suteptus, kuruos būtina išskalbti, perduoda papildomam apdirbimui UAB „C1a“, kuri turi tinkamus įrengimus. UAB „C1a“ atlieka mirkymo (išskalbimo) procedūrą, o vėliau atlieka beveik identiškus, kaip ir Pareiškėja, kailių išdirbimo veiksmus (*tą patvirtina UAB „C1a“ 2017-01-06 raštas Pareiškėjai, pateiktas su 2017-01-20 pastabomis, priedas Nr. 2*). Dėl mirkymo procedūros Bendrovės ir UAB „C1a“ išdirbti kailiai vizualiai skiriasi. Bendrovės išdirbti kailiai yra kietesni, o UAB „C1a“ – minkštesni (*dėl šios priežasties Šiaulių AVMI Pareiškėjos inventORIZACIJOS metu nurodė radusi skirtingus kailius*). Pareiškėja UAB „C1a“

išdirbtus kailius daugiausia parduoda aukcionuose, kaip ir kitus pačios Pareiškėjos išdirbtus audinės kailius (kurių papildomai išdirbti nėra poreikio). Kadangi pagal Suomijos ir Danijos aukcionų reikalavimus turi būti patiekiami specialiai paruošti kailiai (sausiesni ir kietesni), Pareiškėja iš UAB „C1a“ gautus kailius iš naujo sudrėkina, vėliau nusašina, užmauna ant kailiamaučio, išdžiovina, sužymi ir tuomet išsiunčia į aukcionus kartu su kitais kailiais (*išsamus procedūros aprašymas kartu su nuotraukomis pateiktas kaip skundo Inspekcijai priedas Nr. 3*).

Pareiškėja akcentuoja, kad mokesčių administratorius nesigilino į šiuos vykstančius technologinius procesus ir ignoravo Pareiškėjos paaiškinimus, pateiktus pastabose ir skunde Inspekcijai. Mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, remiasi savo sukurta versija apie neva „visiško“ ir „nevisiško“ išdirbimo kailius, nors ji neparemta jokiais įrodymais. Mokesčių administratorius, nenurodydamas, kuo skiriasi „visiško“ ir „nevisiško“ išdirbimo kailiai, Pareiškėjos užsakymu UAB „C1a“ papildomai išdirbtus kailius priskyrė „visiško“ išdirbimo kailiams, nors byloje nėra pateikta įrodymų nei apie tai, kad UAB „C1a“ papildomai išdirbti kailiai buvo „visiško išdirbimo“ (t. y. neva „tokios aukštos kokybės, kurios jau nepriima aukcionai“), apie jokią „visišką“ išdirbimą nei vienoje sąskaitoje, priėmimo–perdavimo akte ar krovinio važtaraštyje net neužsimenama (tiesiog nurodoma kailių apdirbimo, išdirbimo ar perdirbimo paslauga; patikrinimo akto priedas Nr. 12). Pareiškėjos nuomone, nesant apibrėžtumo, kas yra „visiško išdirbimo“ kailiai, jų negalima lyginti nei su UAB „C1a“ Pareiškėjai pateiktais kailiais, nei su aukcionų priimamais ar nepriimamais kailiais, todėl „visiško išdirbimo“ kailių argumentas turėtų būti apskritai šiame ginče nevertinamas.

Inspekcija nurodo, jog „Danijos ir Suomijos aukcionai paaiškino, kad į aukcionus priimami kailiai tik pirminio išdirbimo: nuriebalinti ir išdžiovinti“, tačiau ignoruoja, jog tame pačiame Suomijos mokesčių tarnybos rašte (patikrinimo akto priedas Nr. 52) nurodoma, kad „*Saga FURS OYJ* paima tik išdirbtus kailius, kaip žaliavą aukcionuose“. Faktą, kad papildomai išdirbti kailiai priimami aukcionuose, patvirtina ir VŠĮ Lietuvos žvėrelių augintojų asociacijos pateikta informacija (pastabų (2017-01-30) priedas Nr. 2), jog esant dideliems nešvarumams, aukcionams siunčiami kailiai gali būti papildomai plaunami (*ką ir darė Pareiškėja, įsigydama kailių išdirbimo su papildomu mirkymu paslaugą iš UAB „C1a“*).

Danijos aukciono paaiškinimas apskritai nepateiktas. Taigi Inspekcija rėmėsi duomenimis, kurių mokesstinėje byloje nėra ir kurių turinys nėra aiškus. Išvados, kurios pagrįstos byloje neišnagrinėtais įrodymais negali būti laikomos grįstomis faktinėmis aplinkybėmis, o tokias išvadas patvirtinantis sprendimas negali būti laikomas teisėtu. Tokios pozicijos laikosi ir LVAT (2017-06-15 sprendimas adm. b. Nr. A-523-602/2017).

Atskirais atvejais Pareiškėja UAB „C1a“ išdirbtus kailius parduodavo kitoms įmonėms (UAB „C1a“ *išdirbtų audinių kailių judėjimo žurnalas pridedamas Komisijai kaip Priedas Nr. 6*), pavyzdžiui, 4520 vnt. išdirbtų kailiukų parduota užsienio įmonei L. L. (*Priedas Nr. 7*). Bendrovė iš UAB „C1a“ gautus kailius, kurie net ir po papildomo mirkymo nebuvo tinkami parduoti aukcionams (buvo suplyšę ir išplikę), parduodavo Lietuvoje. Pavyzdžiui, V. L. 2014-02-18 buvo parduoti 43 vnt. audinės kailiai už 520,30 Lt (12,10 Lt už vieną), D. P. 2014-02-24 buvo parduota 40 vnt. kailių už 1210 Lt (30,25 Lt už vieną). Pajamos už minėtus pardavimus tinkamai apskaitytos ir apmokestintos. Mokesčių administratorius visus kailiukus, kuriuos yra išdirbusi UAB „C1a“ priskiria Pareiškėjos neapskaitytiems pardavimams, taigi iš minėtų asmenų už kailius (kuriuos perdirbo UAB „C1a“) gautas pajamas mokesčių administratorius apmokestino antrą kartą (pirmą kartą šias pajamas apmokestino Pareiškėja, antrą – mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas).

Atkreiptinas dėmesys ir į tai, kad 2014 m. aukcionuose Bendrovės parduotų audinės kailių vieneto kaina buvo 84 Lt. Nepaisant to, Inspekcija aprašydama MAĮ 70 straipsniu taikytos mokesčių skaičiavimo metodikos pagrįstumą nurodė, kad Pareiškėjos pardavimo kainos kitiems pirkėjams nežymiai skiriasi nuo aukcionų kainų (sprendimo 6 lapas). Taigi nurodytu atveju ne tik kad nėra pagrindo taikyti MAĮ nuostatas, tačiau ir skaičiavimo metodika paremta klaidingomis prezumpcijomis.

Apibendrinant akivaizdu, kad mokesčių administratoriaus sprendimas Pareiškėjos neva neapskaitytas pajamas kildinti iš UAB „C1a“ Pareiškėjai teiktų kailių apdirbimo paslaugų apimties neturi jokio faktinio pagrindo, ir akivaizdžiai prieštarauja kitoms byloje nustatytoms aplinkybėms, todėl negali būti faktiniu pagrindu taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Dėl kitų Inspekcijos nurodomų aplinkybių, susijusių su MAĮ 70 straipsnio taikymu. Inspekcijos teiginiai, kad Bendrovė nurašo neva labai didelius kiekius kritusių audinių ir faktiškai didelę dalį kailių sunaikina kaip netinkamus tolesniam apdirbimui, neatitinka tikrovės. Audinių kritimo per metus procentas svyruoja nuo 2 iki 7 proc. (2013 m. – 16 proc.) (priklausomai nuo užkrečiamų ligų protrūkių), o kaip netinkami nurašomi 0,5–2,9 proc. kailių. Tokie netekimai yra visiškai įprasti Pareiškėjos verslo segmente (*jokių priešingą išvadą patvirtinančių duomenų mokesčių administratorius nepateikė, todėl toks jo vertinimas yra spekuliatyvus ir vertinamojo pobūdžio*). Be to, visi gyvūnėlių kritimai patvirtinti veterinarijos gydytojo surašytais aktais ir perduoti utilizuoti UAB „R1“, o netinkamos kokybės kailiai nurašyti komisijų patvirtintais nurašymo aktais.

Inspekcijos teiginiai, kad kritę gyvūnėliai pas Pareiškėją gali būti nurašomi, tačiau jų kailis gali būti nulupamas iš išdirbamas visiškai, jų neapskaitant buhalterinėje apskaitoje, yra spekuliatyvūs ir niekaip neįrodo, kad faktiškai Pareiškėja būtų veikusi tokiu būdu. Pagal Bendrovės direktoriaus 2014-06-03 įsakymu Nr. 140603/2 patvirtintą tvarką (patikrinimo akto 9 priedas) tam tikru metų laiku kritusių audinių kailiai gali būti nulupami ir, jei šie kailiai yra tinkamos kokybės, jie apskaitomi sandėlyje ir vėliau parduodami, jei ne – nurašomi pagal komisijos aktus (netraukiant į sandėlio apskaitą). Taigi pats faktas, kad kritusių gyvūnų kailiai gali būti nulupami, niekaip neįrodo neapskaitytų pajamų egzistavimo.

Inspekcija remiasi aplinkybėmis, kurių loginis ryšys su jos daromomis išvadomis sunkiai suprantamas. Pavyzdžiui, sprendimo 6 lapo 1 pastraipoje nurodoma, kad Bendrovės didžiąją dalį kritimų sudaro patelės ir jaunikliai, o UAB „C1a“ daugiausia buvo perduodami patinų kailiai, kas neva įrodo, kad UAB „C1“ išdirbti kailiai buvo geros kokybės, tačiau neva buvo nurašomi. Logiškai sunkiai suvokiama, koks ryšys tarp teiginio (patinėlių ir patelių) ir jo išvados (kokybiškų kailių nurašymo).

Inspekcija taip pat nurodo faktą, kad nėra galimybės identifikuoti atliekas pagal kūnelius ir kailius, perduotus utilizuoti UAB „R1“, bei nustatyti gyvūnų skaičių. Nesuprantama, kaip ši aplinkybė koreliuoja su Bendrovės neva neapskaitomais pardavimais Lietuvoje. UAB „R1“ vienetais kūnelių ir kailiukų tiesiog nepriima (UAB „R1“ *raštas pridėtas kaip Bendrovės 2017-01-30 pastabų priedas Nr. 4*). Jokių neatitikimų tarp Bendrovės ir UAB „R1“ duomenų nenustatyta, kas tik patvirtina, jog Bendrovė kailiukų judėjimą apskaitė tinkamai, o taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatų nėra pagrindo. Tą netiesiogiai patvirtino ir pati Šiaulių AVMI, leidžiamais atskaitymais pripažindama Bendrovės kritusių gyvūnų nuostolį (*Šiaulių AVMI sprendimo 1.3. p. paskutinė pastraipa, 14 lapas*).

Pareiškėja nurodo, jog akivaizdu, kad kailių Lietuvoje ji nepardavė ir neapskaitytų pajamų negavo, todėl pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnį neatsirado. Inspekcija priešingas išvadas grindžia inventorizacijos aktu, kurio skaičiavimai nepatikimi, išvedžiojimais apie „visiškai išdirbtus“ ir „nevisiškai išdirbtus“ kailius, remiasi tikrovės neatitinkančiais faktais, informacija, kurios nėra bylos medžiagoje, skaičiavimus grindžia klaidingomis prielaidomis, todėl Pareiškėjai MAĮ 70 str. 1 dalies pagrindu papildomai apskaičiuotas 196796,51 Eur PVM ir PM nuo 937126,68 Eur tariamų neapskaitytų pajamų už tariamai Lietuvoje parduotus UAB „C1a“ išdirbtus kailius, naikintina.

Dėl apmokestinamųjų pajamų padidinimo, susijusio su inventorizacijos rezultatais. Šiaulių AVMI 2015-09-30 inventorizacijos duomenys neįrodo kailiukų pertekliaus Bendrovėje fakto, todėl jų pagrindu negali būti skaičiuojami papildomi mokesčiai. Be to, mokesčių administratorius, nustatydamas Bendrovės papildomas apmokestinamąsias pajamas šioje dalyje, nenurodė jokio teisinio pagrindo. Inspekcija remiasi išimtinai tik PMĮ 17 str. 1 dalies (*kuria reglamentuojami sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais klausimai*), apibendrinto komentaro 6.18 punktu, o ne paties PMĮ nuostatomis, kurios aiškiai reglamentuotų nustatyto

pertekliaus apmokestinimą. Nei komentaras, nei tuo labiau PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatos negali būti pagrindu nustatyti Bendrovės papildomas apmokestinamąsias pajamas ir apskaičiuoti papildomą 67316 EUR PM, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje naikintinas.

4. Dėl papildomai apskaičiuotų PVM ir PM sumų, susijusių su Bendrovės patirtomis reprezentacinėmis išlaidomis ir kita vykdyta veikla. Pareiškėjos verslo partneriams švenčių proga siųsti atvirukai, dovanoti rėmeliai su padėkomis bei fotoalbumai (*ginčo daliai aktualios prekės buvo įsigytos 2012 m. lapkričio gale ir gruodžio mėn.*) buvo skirtos Pareiškėjos komercinių santykių su verslo partneriais palaikymui bei naujų santykių užmezgimui. Būtent tokiais tikslais patiriamos išlaidos laikytinos reprezentacinėmis išlaidomis, ką patvirtina ir pačios Inspekcijos pateikiami oficialūs PMĮ išaiškinimai. PMĮ į 22 straipsnio apibendrintame komentare nurodyta, jog išlaidos, skirtos knygų apie Lietuvą įsigijimui, gali būti priskiriamos reprezentacinėms išlaidoms ir tais atvejais, kai neorganizuojamas reprezentacinis renginys. Inspekcijos Konsultacinės medžiagos katalogo paaiškiniame (2009-12-10 Nr. KD-6174) teigiama, jog atvirukų įsigijimo ir jų siuntimo patirtos sąnaudos, kaip būtinos ir įprastinės, priskiriamos leidžiamoms atskaitymams. Atsižvelgiant į tai, akivaizdu, kad įsigytų prekių pobūdis atitinka į reprezentacinių sąnaudų esmę.

Nors Inspekcija cituoja LVAT praktiką dėl ūkinių operacijų, kurios mokesčių administratoriui kelia abejonių dėl jų tikrojo turinio, tačiau akivaizdu, kad visos PVM sąskaitos faktūros, susijusios su ginčo išlaidų patyrimu, yra pateiktos mokesčių administratoriui ir paties šių išlaidų patyrimo fakto ar turinio Inspekcija neginčija. Patirtos reprezentacijos sąnaudos savo pobūdžiu (atvirukai, rėmeliai, knygos apie Lietuvą), apimtimi (42 atvirukai, 11 knygų) ir verte (iš viso apie 184 Eur) yra visiškai įprastos ir normalios verslo praktikoje, todėl perteklinis Inspekcijos dėmesys šiam klausimui ir neaiškių įrodymų reikalavimas yra nelogiškas ir nepagrįstas.

Pareiškėjos įsigyti vainikai ir užuojautų skelbimo paslaugos buvo skirti pareikšti užuojautą Pareiškėjos darbuotojams, mirus jų artimiesiems. Pareiškėjos neabejingumas sunkiomis darbuotojams gyvenimo akimirkomis užtikrina gerą atmosferą tarp pačių darbuotojų ir turi įtakos darbuotojų pastovumui bei mažai kaitai. Naujo darbuotojo apmokymui skirtos sąnaudos yra daug didesnės, nei išlaidos užuojautos pareiškimui (vainikai bei užuojautos skelbimas). Inspekcijos išvados dėl to, kad neva minėtos išlaidos yra nesusijusios su Pareiškėjos veikla, visiškai nepagrįstos, o Pareiškėja turi teisę leidžiamais atskaitymais pripažinti patirtas išlaidas, o pirkimo PVM traukti į PVM atskaitą.

Pareiškėjos teigimu, 75 proc. Pareiškėjos 2012 metais patirtų išlaidų reprezentacijai ir 2014 metais patirtos išlaidos, skirtos išreikšti užuojautą darbuotojams, yra susijusios su jos vykdoma veikla ir turi būti priskiriamos leidžiamoms atskaitymams, o 75 proc. jų pirkimo PVM gali būti traukiama į PVM atskaitą.

5. Dėl Pareiškėjos darbuotojų neva gautų pajamų natūra apmokestinimo GPM, VSD ir PSD įmokomis bei su tuo susijusio PVM. Nors Pareiškėja direktoriaus 2014-06-05 įsakymu Nr. IS140605/4 yra pasitvirtinusi, kad 80 proc. automobilių ir kuro naudojimo išlaidų priskiriama administracinėms išlaidoms veikloje, o 20 proc. – privatiems poreikiams, tačiau faktiškai automobiliai darbuotojų V. P., B. M. bei K. K. (toliau – Darbuotojai) buvo naudojami išimtinai darbo tikslais, ką patvirtina Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateikti objektyviais įrodymais paremti skaičiavimai. Pareiškėjos nuomone, egzistuoja pagrindas minėtu atveju taikyti MAĮ 10 straipsnyje įtvirtintą turinio viršenybės prieš formą principą ir pripažinti, kad, nepaisant formalaus Pareiškėjos vidinio dokumento, faktiškai pajamų natūra Pareiškėjos darbuotojai negavo, o visi su šiomis išlaidomis susiję įsigijimai priskirtini įprastinei Pareiškėjos ekonominei veiklai.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratoriui pateikti duomenys (skaičiavimai), vertinant juos kartu su atskirų darbuotojų nuvažiuotu faktišku kilometrų skaičiumi, akivaizdžiai patvirtina, jog Darbuotojai net objektyviai negalėjo naudoti automobilių asmeninėms reikmėms. Mokesčių administratorius į šiuos skaičiavimus neatsižvelgė ir dėl jų nepasisakė.

A. M. ir K. K. , kurie pripažinti gavę pajamų natūra, asmeninių poreikių tenkinimui naudoja savo šeimos narių vardu registruotus automobilius. B. M. žmona L. M. 2014 m. turėjo savo vardu registruotą automobilį *Hyundai v/n GOZ269*, arba K. K. mama D. K. (su kuria dukra gyvena) savo vardu turi registruotą automobilį *Volkswagen Jetta v/n GST023* (skundo Inspekcijai 12 punktą). Mokesčių administratoriaus argumentas, kad A. M. ir K. K. turi tik po vieną lengvąjį automobilį, registruotą savo vardu, naudojamas nevertinant jų šeimos situacijos ir negali pagrįsti automobilio naudojimo asmeniniams poreikiams tenkinti (ir pajamų natūra gavimo) fakto.

Pareiškėja nurodo, kad padalinių vadovai S. L. , V. M. , V. R. , važinėjantys Pareiškėjos valdomais automobiliais *Opel Zafira, v/n GGR 503*, *Opel Zafira, v/n GBF 301*, *Opel Sintra, v/n BOL 156* (patikrinimo akto 47 priedas), nepripažinti gavusiais pajamų natūra, nors ir jų automobiliai naudojami pagal tą patį Pareiškėjos direktoriaus įsakymą, yra laikomi šių darbuotojų gyvenamosiose vietose, o kelionės lapai pildomi analogiškais principais. Toks mokesčių administratoriaus pozicijos nenuoseklumas tik patvirtina, jog argumentų ir įrodymų pripažinti pajamų natūra gavimo faktą nėra.

6. Dėl remonto išlaidų, nebaigtos statybos ir ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės perkėlimo į sąnaudas. Inspekcija nepagrįstai ilgalaikiam turtui priskyrė Pareiškėjos turtą, kuris laikytinas trumpalaikiu ir kurio įsigijimo sąnaudos gali būti nurašomas į sąnaudas iš karto, kai yra patiriamos. Pareiškėja pažymi, kad pagal PMĮ 13 straipsnio nuostatas kiekviena įmonė pati nusistato, kokios vertės turtas yra priskiriamas ilgalaikiam ir trumpalaikiam turtui.

Pareiškėjos direktoriaus 2013-09-10 įsakymu Nr.130901/02 nusistatyta 1000 Lt (iki 2013-09-10 – 500 Lt) ilgalaikio turto vertė. Pareiškėja netiksliai savo buhalterinėje apskaitoje kai kurį minėtų kriterijų neatitinkantį turtą priskyrė ilgalaikiam turtui, tačiau vėliau šiuos netikslumus ištaisė. Pavyzdžiui, Pareiškėjos įsigyti metaliniai puodeliai, kurių vieneto kaina 1,20 Lt; iš UAB „G“ įsigytos detalės, kurių kaina svyruoja nuo 6,40 Lt iki 1138,84 Lt; narvai, kurių vieneto kaina yra 170 Lt, akivaizdžiai priskirtini trumpalaikiam turtui. Atsižvelgiant į tai, kad mokesčiai turi būti skaičiuojami mokesčių teisės aktų (o ne Pareiškėjos buhalterinių įrašų) pagrindu ir vadovaujantis turinio viršenybės prieš formą principu, Pareiškėjos įsigytas turtas, kuris savo esme yra trumpalaikis, turi būti tokiu pripažįstamas sprendžiant Pareiškėjos PM prievolių klausimus.

Inspekcija taip pat nepagrįstai vadovavosi PMĮ 20 straipsnio nuostata, priskirdama Bendrovės patirtas remonto išlaidas jos ilgalaikiam turtui. Inspekcija, siekdama konstatuoti, jog Pareiškėjos atliktų remonto darbų verte turėjo būti didinama remontuoto ilgalaikio turto įsigijimo kaina, turėjo pagrįsti, jog atlikti remonto darbai prailgino turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerino jo naudingąsias savybes.

Pareiškėjos nuomone, šių kriterijų neatitinka jos įsigytas žvyras, skirtas žvyro dangos takams išpilti. Po kiekvieno smarkesnio lietaus žvyras, išpiltas ant takų, yra išplaunamas, o smarkesnio vėjo – išpučiamas, todėl Bendrovei nuolat tenka ant takų pilti papildomą žvyrą. Akivaizdu, kad tai yra einamosios Pareiškėjos veiklos teritorijos tvarkos palaikymo išlaidos, niekaip nesusijusios su turto tarnavimo laiko ar naudingųjų savybių pagerinimu. Šio kriterijaus taip pat neatitinka Pareiškėjos 2015-06-25 iš UAB „G1“ už 4556,92 Eur įsigyti drenažo sistemos rekonstrukcijos darbai (patikrinimo akto priedas Nr. 33). Pagal Atliktų darbų aktą Nr. 21 UAB „G1“ atliko kasimo, vandens pašalinimo iš tranšėjų, drenažo iš žvyro ir šiaudų įrengimo darbus bei įrengė drenažo rinktuvus. Minėti darbai buvo išimtinai susiję tik su pačia aplinka aplink fermą, todėl negali būti laikoma, kad jie padidino jos vertę.

Inspekcija taip pat nieko nepasisakė ir dėl pardavimo agento paslaugų (2013-09-25 buvo įsigytos iš J. I.) priskyrimo ilgalaikiam turtui. Šios įsigytos paslaugos buvo mokesčių administratoriaus supainiotos su prie patikrinimo akto priedo Nr. 31 pateikiamu B. Š. 2013-12-14 išrašytu prekių (paslaugų) pirkimo–pardavimo kvitu Nr. 6870333, kuriame nurodyti vandentiekio ir kanalizacijos montavimo darbai. Bendrovės argumentas liko neatsakytas, o pardavimo agento paslaugos liko priskirtos ilgalaikiam turtui.

Pareiškėja, vadovaudamasi 12-uoju VAS (Verslo apskaitos standartai), visas patirtas išlaidas įsigyjant ilgalaikį, trumpalaikį turtą, remonto paslaugas, priskiria prie audinių kailių (įskaitant ir užauginimą) savikainos, t. y. audinės Bendrovės apskaitoje yra apskaitomos kaip atsargos, kurių vertė per metus auga, nes patiriamos jų auginimo išlaidos, kailių išdirbimo išlaidos bei išlaidos ilgalaikiam ir trumpalaikiam turtui įsigyti. Patiriamos išlaidos audinių auginimui ir kailių išdirbimui yra priskiriamos sąnaudoms tik tada, kai kailių aukcionai atsiskaito su Pareiškėja už aukcionuose parduotus audinių kailius. Tokiu būdu išlaidų, patirtų įsigyjant turtą, pripažinimo Pareiškėjos sąnaudomis momentas dažniausiai nusikelia pusmečiui, o kartais ir visiems metams, nes tai priklauso nuo to, kada yra organizuojami kailių aukcionai ir kada juose yra realiai parduodami audinių kailiai.

Pareiškėja nurodo, kad audinių auginimo kaštams įtakos turi Pareiškėjos patiriamos išlaidos, kurios kiekvienais metais yra skirtingos, pavyzdžiui 2012 m. audinių savikaina sudarė tik 3 Lt, kai 2014 m. – 79,40 Lt. Būtent tokiam audinių kailių savikainos išaugimui įtakos turėjo Pareiškėjos 2013–2014 m. patirtų sąnaudų, įrengiant J ir V stogines. Kailinių žvėrelių stoginės – tai statinys tik su stogu be sienų kailiniams žvėreliams narvuose laikyti (*Žemės ūkio ministro 2016-10-14 įsakymas Nr. 3D-592 „Dėl kailinės žvėrininkystės ir triušininkystės ūkių technologinio projektavimo taisyklių ŽŪ TPT 13:2016 patvirtinimo“*). Inspekcija, ignoruodama VAS, kurie numato vienodus ilgalaikio turto pripažinimo kriterijus, kaip ir PMI, nepagrįstai Pareiškėjai neleido patirtas remonto, naujų stoginių statybos sąnaudas priskirti leidžiamoms atskaitymams.

7. Dėl Bendrovės atleidimo nuo delspinigių mokėjimo ir baudų dydžio sumažinimo.

Dėl delspinigių įskaitymo. Pareiškėjos teigimu, Inspekcija melagingai teigia, kad delspinigiai jau yra įskaityti, o jei ir būtų įskaityti, tokie mokesčių administratoriaus veiksmai turėtų būti panaikinti kaip neteisėti ir prieštaraujantys imperatyvioms įstatymo nuostatom.

Pareiškėja 2015-12-03, 2016-02-19 ir 2016-02-25 pateikė prašymus grąžinti PVM permoką (iš viso 482394 Eur), kurie buvo sudėtinė Bendrovės mokestinio patikrinimo ir šiuo metu vykstančio mokestinio ginčo dalimi.

MAĮ 87 str. 7 dalies 2 punkte nurodyta, kad kai dėl visos arba dalies prašomos grąžinti (įskaityti) mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimo (įskaitymo) atliekamas mokesčių mokėtojo mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimu (įskaitymu) susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis, mokesčio permoka (skirtumas) turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 kalendorinių dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Vadovaujantis šia MAĮ nuostata, Šiaulių AVMI po to, kai buvo priimtas ginčo Šiaulių AVMI sprendimas, 2017-03-08 sprendimu Nr. 331B-22299 iš prašytos susigrąžinti 270690 Eur PVM grąžino 23529,25 Eur PVM (Priedas Nr. 8), o 2017-03-08 sprendimu Nr. 331B-22365 negrąžino visos prašytos 16395 Eur PVM permokos (Priedas Nr. 9).

Remiantis MAĮ 110 str. 1 dalimi, kilus mokestiniam ginčui, skundo padavimas stabdo ginčijamų mokesčių, baudų ir delspinigių priverstinį išieškojimą, taip pat mokesčių mokėtojo turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymą minėtosioms sumoms padengti.

Mokesčių mokėtojo sumokėtų sumų įskaitymo ir mokėjimo prievolių dydžių skirtumo pagal patikslintus mokėjimo prievolių dokumentus tvarkymo taisyklių (toliau – Įskaitymo taisyklės) 16 ir 17 punktuose (kuriais remiasi Inspekcija) nurodyta, kad be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo iš mokesčių permokos gali būti įskaitomos mokesčių mokėtojų deklaruojamu mokesčių ir baudų už administracinius nusižengimus sumos. Šių taisyklių 10 punkte (kuriuo Inspekcija nesiremia) nurodyta, kad mokestinio patikrinimo metu priskaičiuotu mokesčių, baudų, delspinigių sumos, nepaėjus MAĮ IX skyriuje nustatytiems apskundimo terminams, bei nurodytame MAĮ skyriuje nustatyta tvarka ginčijamos mokesčių, baudų, delspinigių sumos sumokėtomis įmokomis ar susidariusia permoka ir (ar) skirtumu

nedengiamos be mokesčiu mokėtojo prašymo. Tokia pat tvarka patvirtinta ir MAĮ 87 str. 7 dalies 2 punkto bei Mokesčio ir baudos už administracinį nusižengimą permokos (skirtumo) ar nepagrįstai išieškotų sumų gražinimo (įskaitymo) taisyklių (toliau – Taisyklės), patvirtintų 2004-12-07 Inspekcijos viršininko įsakymu Nr. VA-186, 53 punkte (iki 2016-01-01; 54 punkte nuo 2016-01-01).

Taigi nei MAĮ, nei Taisyklės, nei Įskaitymo taisyklės nesuteikia mokesčių administratoriui teisės įskaityti mokesčių sumų, kurios nėra patvirtintos įsiteisėjusiais sprendimais. Be to, ir faktiškai Pareiškėjos *Mano VMI* paskyroje Inspekcijos papildomai apskaičiuotos sumos fiksuojamos kaip „mokestinio ginčo suma“ (Priedas Nr. 10), o galiausiai Pareiškėjos turima permoka (iš kurios neva įskaitytos ginčijamos sumos) apskritai yra areštuota Inspekcijos 2017-03-30 turto arešto aktu Nr. (23.31-08)-319-736 (Priedas Nr. 11) siekiant užsitikrinti mokesstinės prievolės pagal Šiaulių AVMI sprendimą vykdymą. Taigi, Inspekcija ne tik kad neįskaitė, bet ir negalėjo įskaityti areštuotos Pareiškėjos PVM permokos, kurios įskaitymas (net jeigu ji nebūtų areštuota) negalimas pagal galiojančius teisės aktus.

Inspekcija taip pat nepagrįstai nurodo, kad Pareiškėjai paskirtų baudų įskaitymas (*kuris net neįvyko*) iš Pareiškėjos turimos permokos neva yra pagrindas neatleisti Bendrovės nuo paskirtų baudų.

Akivaizdu, kad baudos sumokėjimas nebūtų pagrindas nesvarstyti atleidimo nuo baudos mokėjimo klausimo, atvirksčiai – tai būtina sąlyga šiam klausimui spręsti (MAĮ 141 str. 2 d.).

Inspekcija nieko nepasisakė dėl Pareiškėjos argumentų atleisti ją nuo delspinigių mokėjimo ir nuo 30 proc. iki 10 proc. sumažinti jai skirtas baudas.

Pareiškėja nurodo, kad Šiaulių AVMI, skirdama GPM, PVM bei PM baudas bei skaičiuodama delspinigius, visiškai (1) ignoravo Bendrovės turimą mokesčių permoką, taip pat (2) neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėja mokesčių teisės aktus taikė vadovaudamasi Šiaulių AVMI Pareiškėjai pateiktu individualiu išaiškinimu dėl audinės kailių išdirbimo technologiniame procese patiriamų netekimų priskyrimo leidžiamiems atskaitymams. Be to, (3) nebuvo įvertintos Pareiškėjos atsakomybę mažinančios aplinkybės, didesnę baudų dydį motyvuojant tuo, kad Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija ir siekia apginti savo teisėtus interesus.

Dėl turėtos permokos. Vadovaujantis Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo taisyklių 9.2. punktu, mokesčių mokėtojas nuo baudų ir delspinigių turi būti atleidžiamas mokesčiu administratoriaus iniciatyva, kai mokesčiu administratorius pats turi pakankamai duomenų ir įrodymų, kurie patvirtina tai, kad mokesčių mokėtojas savo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadarė žalos biudžetui, arba mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo ar mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu pateiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Pareiškėja laikotarpiu, už kurią jai skaičiuojami mokesčiai, nuolat turėjo mokesčio permoką (plačiau skundo Inspekcijai 57 punkte). Be to, 2017-05-31 Pareiškėja be areštuotos PVM permokos (451095,89 EUR) turėjo dar 284037,26 Eur PVM ir GPM permokų (Priedas Nr. 12). Mokesčių permokos turėjimas, kuomet tuo pat metu apskaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, pripažįstamas situacija, jog dėl tokio pažeidimo nėra padaroma žala biudžetui, todėl egzistuoja MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punkte ir 141 str. 1 dalies 3 punkte nurodytas pagrindas atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo.

Be to, byloje nėra pateikta Bendrovei nurodytu sumokėti delspinigių apskaičiavimo lentelė. Iš vienos pusės, tai tik patvirtina, kad skaičiuoti delspinigius Pareiškėjai nebuvo pagrindo. Iš kitos pusės, skaičiavimų nebuvimas nesudaro galimybių Pareiškėjai patikrinti apskaičiuotų delspinigių dydžio teisingumo.

Dėl Pareiškėjos turėto individualaus išaiškinimo.

Pareiškėja, skaičiuodama mokesčius, vadovavosi Šiaulių AVMI 2009-12-23 raštu Nr. (8.3-8)-S-24460) jai pateiktu individualiu išaiškinimu (kuriame teisės normos aiškintos priešingai, nei Pareiškėjos patikrinimo metu). Analogiškas teisės aiškinimas pateiktas ir

Inspekcijos 2017-04-24 raštu Nr. (32.40-PM)RM-12457 Bendrovei pateiktame individualiame išaiškinime. Tokiu būdu egzistuoja pagrindas atleisti Pareiškėją nuo dalies delspinigių mokėjimo MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punkte ir 141 str. 1 dalies 4 punkte nurodytu pagrindu.

Dėl paskirtos baudos dydžio. Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodiką (toliau – Metodika) yra patvirtinęs Inspekcijos viršininkas 2007-03-28 įsakymu Nr. VA-25.

Šiaulių AVMI, skirdama Bendrovei 30 proc. PVM, PM ir GPM baudas, kurių dydį patvirtino ir Inspekcija, nurodė, kad atsižvelgia į tai, jog Bendrovė pripažino dalį pažeidimų, net pateikė patikslintas deklaracijas, tačiau vėliau atsisakė nuo savo ketinimų ir pastabose ginčijo net tuos pažeidimus, su kuriais buvo sutikusi.

Pačios Metodikos 18.3. punkte nurodoma, kad jeigu mokesčių mokėtojas nepripažįsta mokesčių įstatymo pažeidimo, tai kaip baudą didinanti aplinkybė vertinama ne visais atvejais. Bendrovė patikrinimo metu buvo patikslinusi deklaracijas dėl dalies Šiaulių AVMI patikrinimo metu išreikštų pastabų (Pareiškėjos nuomone, neesminių), tikėdamasi, kad tokiu būdu bus apskritai išvengta mokestinio ginčo ateityje (o ne dėl to, kad būtų sutikusi su pastabų turiniu). Tačiau gavus patikrinimo aktą ir pamačius, kad Šiaulių AVMI pretenzijos Bendrovei išaugo iki nesuvokiamų dydžių, Bendrovei pasidarė aišku, kad mokestinio ginčo išvengti galimybių nebus, todėl ji priėmė sprendimą ginčyti ir tas sumas, su kurių sumokėjimu jau buvo susitaikiusi. Toks Bendrovės elgesys laikytinas racionali, juolab, kad bene vieninteliu Šiaulių AVMI argumentu Bendrovei apskaičiuoti mokesčius tose dalyse, kuriose Bendrovė neva buvo sutikusi su pažeidimais, yra būtent tas tariamas sutikimas. Pareiškėja nemano, kad dėl tokio savo naudojimosi teise į gynybą turėtų būti baudžiama didesnėmis bandomis.

Be to, 30 proc. bauda skiriama ne tik dėl tų pažeidimų, su kuriais Pareiškėja buvo neva sutikusi, bet nuo visų jai priskaičiuotų GPM, PM ir PVM sumų, kas yra nelogiška (aplinkybė, egzistuojanti vieno pažeidimo atžvilgiu, kaip sunkinanti taikoma ir kitiems pažeidimams, kurių atžvilgiu ji neegzistuoja).

Mokesčių administratorius taip pat ignoravo Pareiškėjos atsakomybę mažinančias aplinkybes: Pareiškėja aktyviai patikrinimo metu bendradarbiavo su Šiaulių AVMI, nepadarė žalos biudžetui (net jei būtų pripažinta, kad Pareiškėja turi sumokėti apskaičiuotus mokesčius, jie yra mažesni nei Pareiškėjo nuolat turėtos mokesčio permokos), Pareiškėja elgėsi kaip sąžiningas mokesčių mokėtojas, vadovaudamasi jai pateiktu individualiu mokesčių įstatymų išaiškinimu. Pareiškėjus teigimu, nustačius tik atsakomybę mažinančias aplinkybes, jai skirtos PVM, PM, GPM baudos mažintinos iki 10 proc.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, skundžiamas Inspekcijos 2017-05-26 sprendimas Nr. 69-56 dalyje naikintinas (*dėl teisės į PVM atskaitą ir patirtų sąnaudų pripažinimo dėl netekimų technologiniame procese; dėl teisės į PVM atskaitą bei leidžiamus atskaitymus, įsigijus reprezentacijai skirtas prekes*), kitoje dalyje naikintinas perduodant Pareiškėjos skundo dalį centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (*dėl delspinigių ir baudų; dėl PVM ir PM perskaičiavimo*). Likusioje dalyje Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Bylos medžiaga nustatyta, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas atliktas už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2016-01-31 (*PVM – už laikotarpį nuo 2011-01-01 iki 2016-01-31, PM – už 2011–2015 metų laikotarpį, GPM – už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31, VSD įmokos ir PSD įmokos – už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31*). Pareiškėjai iš viso apskaičiuota 460672,89 Eur dydžio mokestinė prievolė (223577,80 Eur PVM, 28562,99 Eur PVM delspinigiai, 67073 Eur PVM bauda, 95844 Eur PM, 14393,92 Eur PM delspinigiai, 28753 Eur PM bauda, 452,39 Eur GPM, 72,65 Eur GPM delspinigiai, 135 Eur GPM bauda, 934,62 Eur VSD įmokos, 467 Eur VSD įmokų bauda, 271,52 Eur PSD įmokos ir 135 PSD įmokų bauda).

Pareiškėja Komisijai skundžia dalį Inspekcijos sprendimo, t. y. pateikia nesutikimo motyvus:

(1) dėl sprendimo 1.3 ir 3.2 punktų (*dėl teisės į PVM atskaitą ir patirtų sąnaudų pripažinimo dėl netekimų technologiniame procese*);

(2) dėl sprendimo 1.5 ir 3.8 punktų (*dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo, konstatavus, kad Pareiškėja neapskaitė dalies pajamų*);

(3) dėl 3.7 punkto (*dėl 2015-09-30 prekių inventorizacijos metu nustatyto audinės kailių pertekliaus priskyrimo Pareiškėjos apmokestinamosioms pajamoms*);

(4) dėl sprendimo 1.4 ir 3.3 punktų (*dėl reprezentacijai skirtų bei kitų prekių bei paslaugų įsigijimo*);

(5) dėl sprendimo 1.1 ir 2 punktų (*dėl Pareiškėjos darbuotojų gautų pajamų natūra apmokestinimo bei su tuo susijusio PVM*);

(6) dėl sprendimo 3.5, 3.10 ir 3.11 punktų (*dėl leidžiamų atskaitymų, susijusių su patirtomis remonto, statybos ir ilgalaikio turto nudėvėjimo išlaidomis, perskirstymo*);

(7) dėl skundžiamo sprendimo 4 punkto (*dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo ir baudos dydžio pagrįstumo*).

Pareiškėja prašo skundžiamą sprendimo dalį panaikinti, nurodydama, kad, jeigu bus nuspręsta jos prašymo netenkinti ar tenkinti iš dalies, atleisti Pareiškėją nuo GPM, PVM ir PM delspinigių mokėjimo ir sumažinti skirtas GPM, PVM ir PM baudas nuo 30 proc. iki 10 proc. dydžio.

Komisija pažymi, kad mokestinio ginčo ribas pirmiausia apibrėžia mokesčių mokėtojo skundas, kuriame jis išreiškia savo materialiuosius reikalavimus. Kadangi būtent mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas savo pažeistų teisių ir teisėtų interesų mokesčių srityje gynybos pobūdį ir apimtį bei formuluodamas skundo dalyką, nustato mokestinio ginčo ribas, pasireiškiančias pagal suformuluotus konkrečius ir aiškius reikalavimus, Komisija Inspekcijos sprendimo pagrįstumą ir nagrinės Pareiškėjos skunde suformuotose mokestinio ginčo ribose.

1. Dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų PVM ir PM sumų, susijusių su audinės kailių išdirbimo technologiniame procese susidariusiais netekimais (Inspekcijos sprendimo 1.3 punktas „Dėl PVM atskaitos atstatymo dėl prarastų kailių technologinio proceso metu“ ir 3.2 punktas „Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl kailių praradimo technologinio proceso metu“).

Iš skundžiamo Inspekcijos sprendimo 1.3 ir 3.2 punktų turinio spręstina, kad mokesčių administratorius, neginčydamas ir pripažindamas netekimus dėl gyvūnėlių kritimo (*iš audinių kailių pardavimo kritę žvėreliai sudaro 2–7 proc. (2013 m. – 16 proc.)* ir sunaikinimo aukcionuose (*sudaro apie 0,007–1,14 proc.*) Pareiškėjos leidžiamais atskaitymais, nepripažino Pareiškėjos teisės leidžiamais atskaitymams priskirti audinių kailių išdirbimo technologiniame procese susidariusius netekimus ir pasinaudoti įsigytų prekių bei paslaugų, reikalingų tokių kailių išdirbimui (įskaitant audinių užauginimą), PVM atskaita. Inspekcija savo sprendimą grindė tuo, kad gamybos ir technologinių procesų metu susidarę prekių (produkcijos) nuostoliai nepriskiriami natūralios netekties nuostoliams, taip pat nurodė, jog Pareiškėja neturi pasitvirtinusi audinės kailių išdirbimo technologinio proceso nuostolių (netekimų) normų.

Įvertinusi bylos medžiagą šioje dalyje, Komisija daro išvadą, kad mokesčių administratorius nepagrįstai dėl aukščiau nurodytų priežasčių patikslino Pareiškėjos PVM atskaitą ir nurodė Pareiškėjai sumokėti 25727,32 Eur PVM bei neleidžiamais atskaitymams priskyrė (padidino apmokestinamąjį pelną) atitinkamai: 2012 m. – 7677 Lt, 2013 m. – 124190 Lt, 2014 m. – 45590 Lt, 2015 m. – 71150 Eur.

Visų pirma, Komisija pažymi, kad Pareiškėja neginčija, kad jos produkcijos (audinės kailių) nuostoliai (netekimai technologiniame procese) negali būti priskiriami natūraliai netekčiai, nors Inspekcija savo poziciją šiuo klausimu grindžia PMĮ 23 straipsnio nuostatomis, susijusiomis su įmonių patiriamų natūralios netekties nuostolių priskyrimu riboto dydžio leidžiamais atskaitymams. Atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėja nuo pat mokestinio ginčo pradžios klausimo šiuo aspektu apskritai nekėlė, Komisija nepasisakys ir nevertins mokesčių administratoriaus argumentų, jog Pareiškėjos audinės kailių nuostoliai (netekimai technologiniame procese) negali būti priskiriami natūraliai netekčiai.

Antra, Komisija nagrinėjama atveju sutinka su Pareiškėjos pozicija, kad vien ta aplinkybė, jog Pareiškėja neturėjo pasitvirtinusi audinės kailių išdirbimo technologinio proceso nuostolių (netekimų) normų, negali paneigti netekimų egzistavimo. Pažymėtina, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos nuostolius (netekimus), atsižvelgęs į Pareiškėjos gamybos technologinio proceso specifiką, pripažįsta, nes vertino tikrinamojo laikotarpio Pareiškėjos pateiktus įvairių padalinių žvėrelių kailių nurašymo aktus, sunaudotų medžiagų nurašymo aktus, kailių nurašymo aktus (toliau – nurašymo aktai). Visi nurašymo aktai pasirašyti iš Pareiškėjos darbuotojų sudarytos komisijos. Kiekviename Pareiškėjos nurašymo akte nurodyta, dėl kokių priežasčių kailiai yra nebetinkami naudojimui (tolimesniam apdirbimui ir / ar pardavimui) ir kuriame gamybos etape šie trūkumai (netekimai) yra nustatyti.

Pagal PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatas leidžiamais atskaitymais laikomos visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti. Vieneto patirtos išlaidos yra laikomos įprastinėmis sąnaudomis, jeigu jos atitinka vykdomos veiklos pobūdį ir, jeigu jos yra įprastos vienetų, vykdančių atitinkamą veiklą Lietuvoje ar užsienyje, veiklai. Nagrinėjama atveju mokesčių administratorius neginčijo, jog Pareiškėjos nurašymo aktuose nurodytos priežastys dėl kailių netekimo būtų nesusijusios ar būtų neįprastos tokia veikla užsiimantiems ūkio subjektams, t. y. užsiimantiems audinių auginimu ir jų kailių išdirbimu. Po Komisijos posėdžio Pareiškėjos atstovė pateikė Pareiškėjos direktoriaus 2016-01-18 įsakymą Nr. IS 160118/5 „Dėl technologinio audinių kailių išdirbimo proceso išieigos normų“, kuriuo Pareiškėja nusistatė kailių išdirbimo technologinio proceso netekimų (gamybos atliekų) normas (3–5 proc. nuo visų įmonėje pagamintų audinių kailių skaičiaus). Nors šis Pareiškėjos direktoriaus įsakymas priimtas po Pareiškėjos operatyvaus patikrinimo (Šiaulių AVMI 2015-12-14 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR1042-11445) ir šio įsakymo mokesčių administratorius nevertino Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu, tačiau, Komisijos nuomone, įvertinus aplinkybes, jog, kaip nurodė Pareiškėja, netinkamos kokybės kailiai sudaro tik 0,5–2,9 proc., o ginčo, kad šios išlaidos (kailiukų netekimo technologiniame procese vertė) nebuvo faktiškai patirtos ar neįprastos Pareiškėjos veiklai, nėra, konstatuotina, kad Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateiktuose nurašymo aktuose dėl įvairių technologiniame procese atsiradusių priežasčių nurodytų netinkamų realizuoti kailiukų vertė yra pakankamas pagrindas laikyti sąnaudomis, priskiriamomis prie Pareiškėjos leidžiamų atskaitymų ir kurios būtinos Pareiškėjos pajamoms uždirbti. Taigi mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu nepagrįstai Pareiškėjos neleidžiamiems atskaitymams priskyrė (padidino apmokestinamąjį pelną) aukščiau nurodytas sumas (2012 m. – 7677 Lt, 2013 m. – 124190 Lt, 2014 m. – 45590 Lt, 2015 m. – 71150 Eur) ir šiomis sumomis padidinęs apmokestinamąjį pelną, nepagrįstai apskaičiavo PM. Atsižvelgdama į nustatytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas šioje dalyje yra nepagrįstas, tačiau nei skundžiamame sprendime, nei Šiaulių AVMI sprendime nėra nurodyta dėl šių priežasčių apskaičiuota konkreti PM suma. Kadangi Komisija pati perskaičiuoti Pareiškėjai mokėtino PM negali, nes Komisijai mokesčių administravimo funkcija pagal MAĮ nuostatas nėra priskirta, Komisija Inspekcijos sprendimą šioje dalyje naikina ir Pareiškėjos skundą perduoda centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, t. y. Inspekcijai pavedama perskaičiuoti Pareiškėjai mokėtiną PM, sumažinus Pareiškėjos apmokestinamąjį pelną aukščiau nurodytomis sumomis.

PVMĮ įtvirtina nuostatas, remiantis kuriomis, ekonominę veiklą vykdančias mokesčių mokėtojas turi teisę nedelsiant atskaityti pirkimo PVM sumas už prekes ir paslaugas, kurios skirtos ir naudojamos jo apmokestinamojoje, ekonominėje veikloje (57–58 str.), atitinkamai PVMĮ (65, 66, 67 straipsniai) įtvirtina nuostatas dėl PVM atskaitos tikslinimo. Pagal PVMĮ 66 str. 2 dalies 1 punkto nuostatas PVM atskaita netikslinama „<<...>> dėl prarasto technologiniuose procesuose prekių kiekio, jeigu nustatant atlygį už tiekiamas prekes arba teikiamas paslaugas į jį įtraukiama ir tokių nuostolių vertė“.

Sistemiškai vertinant PVM įstatymo 66 str. 2 dalies nuostatas dėl atveju, kada prekės yra prarastos, tačiau PVM atskaita gali būti netikslinama, matyti, jog įstatymų leidėjas teisę

netikslinti PVM atskaitos sieja su dviem pagrindinėmis sąlygomis: tai yra su įstatymo leidėjo apibrėžtomis, visais atvejais objektyvaus pobūdžio, nuo mokesčių mokėtojo nepriklausančiomis prekių praradimo, sunaikinimo, negalėjimo naudoti veikloje, aplinkybėmis (1), būtinybe tokio pobūdžio aplinkybes pagrįsti objektyviais, abejonių nekeliančiais įrodymais (2). Tokiu būdu mokesčių mokėtojo pateikti dokumentai turi aiškiai pagrįsti prekių praradimo priežastis ir praradimo priežasčių nepriklausymą nuo mokėtojo valios. Kadangi galimybė netikslinti PVM atskaitos yra išimtis iš bendros taisyklės, pagal kurią PVM atskaita turi būti tikslinama visais atvejais, kai paaiškėja, kad prekės pradedamos naudoti kitai negu PVM įstatymo 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai arba yra prarandamos, ji, viena vertus, neturi būti aiškinama plečiamai, kita vertus, būtent mokesčių mokėtojas, siekdamas pasinaudoti minėta išimtimi, turi deramai įrodyti ir pagrįsti aplinkybes, su kuriomis siejama galimybė netikslinti PVM atskaitos.

Nagrinėjamu atveju Pareiškėja siekia pasinaudoti PVM įstatymo 66 str. 2 d. 1 punkte numatyta galimybe netikslinti PVM atskaitos dėl prekių, kurios yra prarastos technologinių procesų metu. Taigi, mokesčių mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad prekės buvo prarastos technologinio proceso metu (1) ir kad nustatant atlygį už tiekiamas prekes į jį įtraukiama ir tokių nuostolių vertė (2). Dėl antrosios sąlygos buvimo ginčo byloje nėra, todėl Komisija, sprendama dėl skundžiamo sprendimo pagrįstumo šioje dalyje, vertins, ar Pareiškėja įrodė, kad prekės buvo prarastos technologinio proceso metu.

Kaip minėta pasisakant dėl Pareiškėjos teisės leidžiamiems atskaitymams priskirti audinių kailių išdirbimo technologiniame procese susidariusius netekimus, byloje nustatytos aplinkybės ir Pareiškėjos pateikti įrodymai (*visi byloje pateikti nurašymo aktai pasirašyti iš Pareiškėjos darbuotojų sudarytos komisijos, kiekviename nurašymo akte nurodyta, dėl kokių priežasčių kailiai yra nebetinkami naudojimui (tolimesniam apdirbimui ir / ar pardavimui) ir kuriame gamybos etape šie trūkumai (netekimai) yra nustatyti*) yra pakankami kailių netekimus technologiniame procese pripažinti įprastomis (tipinėmis) Pareiškėjos vykdomos veiklos sąnaudomis. Šios nustatytos aplinkybės ginčo atveju pripažintinos įrodančiomis, kad prekės (kailiukų netektys) buvo prarastos technologinio proceso metu. Taigi Pareiškėja pagal minėtas PVMĮ nuostatas neprivalo tikslinti PVM atskaitos. Skundžiamo Inspekcijos sprendimo dalis dėl nurodymo Pareiškėjai sumokėti 25727,32 Eur PVM naikintina.

2. ir 3. Dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo ir apmokestinamųjų pajamų padidinimo dėl inventorizacijos metu nustatyto audinės kailių pertekliaus (Inspekcijos sprendimo 1.5 punktas „Dėl PVM, apskaičiuoto nuo kailių, kurie parduoti, o pardavimo pajamos nedeklaruotos“, 3.8 punktas „Dėl pelno koregavimo dėl nedeklaruotų pardavimo pajamų, taikant MAĮ 70 straipsnį“, 3.7 punktas „Dėl pelno didinimo dėl kailiukų pertekliaus, nustatyto inventorizacijos metu“).

Pareiškėja perka kailių išdirbimo paslaugas iš UAB „C1a“ ir ši bendrovė, kaip nurodė Inspekcija, visiškai išdirba kailius, t. y. kailiukus paruošia iki visiško išdirbimo, tinkamo kailių siuvimui ir pan. Dėl Pareiškėjos akcentuotų argumentų, jog mokesčių administratorius naudoja sąvokas „visiško“ ir „nevisiško“ išdirbimo kailiai, nurodytina, kad šios sąvokos vartojamos tik aiškiau suprasti, kurie kailiukai yra išdirbti pačios Pareiškėjos ir kurie kailiukai dar papildomai išdirbti perkant paslaugas iš UAB „C1a“ (*sprendimuose nurodytos sąvokos „pilnai išdirbti“, „nepilnai išdirbti“, tačiau „pilnai“ šiame kontekste lietuvių k. nevertotina frazė, todėl Komisijos sprendime vartojama sąvoka „visiškai“*). Posėdžio Komisijoje metu Pareiškėjos atstovai taip pat paaiškino, jog pati Pareiškėja neturi galimybių atlikti visų kailių išdirbimui reikalingų procedūrų ir papildomai šias paslaugas perka iš minėtos bendrovės, nes ši bendrovė turi tinkamus įrengimus. Taigi tekste vartojama sąvoka reiškia, jog šie Pareiškėjos kailiukai dar papildomai išdirbti UAB „C1a“.

Mokesčių administratorius nustatė, kad UAB „C1a“ 2011–2015 m. tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjai išdirbo 28873 vnt. audinės kailiukų (2011 m. – 7966 vnt., 2012 m. – 2255 vnt., 2013 m. – 3318 vnt., 2014 m. – 13734 vnt., 2015 m. – 1600 vnt.) ir tai sudarė labai mažą kiekį visų į sandėlį užpajamuotų kailiukų: 2011 m. – 8,30 proc., 2012 m. – 2,18 proc.,

2013 m. – 2,31 proc., 2014 m. – 7,08 proc., 2015 m. – 0,7 proc. Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje visiškai išdirbti kailiukai ir jų pardavimo pajamos nebuvo apskaitytos, t. y. sąskaitų bendrovės „C1a“ išdirbtų kailiukų realizacijai Pareiškėja neišrašė, nors tokių kailiukų išdirbimas apskaitytas Pareiškėjos sąnaudose. Aplinkybę, jog buhalterinėje apskaitoje nėra atskirai nurodyti UAB „C1a“ išdirbti kailiukai, 2017-01-20 pastabose dėl patikrinimo akto patvirtina ir pati Pareiškėja. Taip pat mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja duomenų apie UAB „C1a“ visiškai išdirbtų kailiukų pardavimą aukcionams neturi. Pagal Pareiškėjos apskaitos duomenis, t. y. išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus kailiukai Lietuvos (vidaus) rinkoje parduoti labai mažais kiekiais ir žemomis kainomis (2012 m. parduoti 26 vnt. kailiukų, vidutinė pardavimo kaina – 1,08 Eur; 2013 m. – 34 vnt., vidutinė pardavimo kaina – 30,12 Eur; 2014 m. – 383 vnt., vidutinė pardavimo kaina – 3,64 Eur). 2015-09-30 Pareiškėjos inventorizacijos metu nustatytas 2644 vnt. kailiukų perteklius. Rastas 5562 vnt. visiškai išdirbtų kailiukų kiekis buvo 2918 vnt. didesnis (5562 – 2644) nei nustatytas perteklius inventorizacijos metu. 2015 m. spalio mėn. (jau po atliktos inventorizacijos) Pareiškėja 1200 vnt. kailiukų eksportavo į Estiją pirkėjui OU „T2“ (vidutinė pardavimo kaina – 25 Eur). Atsižvelgęs į UAB „C1a“ Pareiškėjai išdirbtų kailiukų kiekį, į inventorizacijos duomenis dėl rasto visiškai išdirbtų kailiukų kiekio, įvertinęs aplinkybes, kad Pareiškėjos apskaitoje nėra duomenų apie UAB „C1a“ išdirbtų kailiukų pardavimą vidaus rinkoje bei pardavimą aukcionams (nors kailiukų išdirbimas apskaitytas Pareiškėjos sąnaudose), mokesčių administratorius konstatavo, kad UAB „C1a“ išdirbti kailiai 2011–2015 m. laikotarpiu buvo parduoti, tačiau pardavimo pajamos neapskaitytos. Įvertinęs tai, kad informacijos apie kailiukų išvežimą į Europos šalis ir kailiukų realizaciją į trečiąsias šalis nebuvo, mokesčių administratorius konstatavo, kad visiško išdirbimo kailiukai buvo parduodami pirkėjams vidaus rinkoje. Apibendrinamas nurodytas aplinkybes, mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjos mokesčių bazę nustatyti įstatymų nustatyta tvarka, t. y. tiesiogiai, nėra galimybės.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjos argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį ir mokėtinus mokesčius šioje dalyje apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

LVAT 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartyje (*adm. byla Nr. A⁴⁴²-1984/2012*) pažymėta, kad: „Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (pvz., žr. 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1542/2010; 2011-01-26 nutartį adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011 ir kt.)“.

Įvertinus aukščiau išdėstytas aplinkybes, konstatuotina, kad Pareiškėja pažeidė BAĮ 6 str. 2 dalies nuostatas, pagal kurias į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkines operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, išipareigojimų dydžio arba struktūros pasikeitimu. Komisija pažymi, kad mokesčių mokėtojas privalo pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). Vadovaujantis BAĮ 4 ir 6 straipsnių bei MAĮ 40 straipsnių nuostatomis, darytina išvada, kad mokesčių mokėtojas netvarkydamas apskaitos taip, kad mokesčių administratorius galėtų gauti visapusišką informaciją apie mokėtojo turto pasikeitimus, prisiima riziką, jog mokesčių administratorius mokesstinę prievolę suformuos pagal savo įvertinimą ir turimus duomenis. Tokios pozicijos savo praktikoje laikosi ir LVAT, pažymėdamas, kad „... buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima

nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius)“ (2014-04-24 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-556/2014). Ginčo atveju tai ir lėmė, kad Pareiškėjos veikla – buhalterinės apskaitos tvarkymas, *neatspindint visų įvykusių ūkinių operacijų ir įvykių*, sudarė prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjos veiksmai atitiko 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 (toliau – Taisyklės) 4 punkto sąlygas (*kai mokesčių mokėtojas į mokesčių deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis (4.1 p.); kai mokesčių mokėtojas apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas teisės aktų nustatytų reikalavimų (4.3 p.)*). Ginčo atveju Pareiškėjos sandėlyje rasti 5562 vnt. visiško išdirbimo kailiukų, Pareiškėja iš UAB „C1a“ pirkė 28873 vnt. kailiukų visiško išdirbimo paslaugas, kurios užfiksuotos apskaitoje, tačiau nėra išrašyta visiško išdirbimo kailiukų pardavimo sąskaitų, taip pat nepateikta duomenų apie tokių kailiukų pateikimą aukcionams. Taigi mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, kad 23311 vnt. (28873 – 5562) UAB „C1a“ išdirbtus kailiukus Pareiškėja pardavė, tačiau gautų pajamų neapskaitė.

Pareiškėjos su skundu Komisijai pateiktas priedas Nr. 6, kurį Pareiškėja įvardina „UAB „C1a“ išdirbtų audinių kailių judėjimo žurnalas“, vertintinas kritiškai. Komisijai pateiktame priede Nr. 6 (lentelėje) tik nurodyti 2011–2017 m. laikotarpio (atskirais metais) UAB „C1a“ išdirbti kailiukai (vnt.) ir nurodyta, kam šie kailiukai ir kokiais kiekiais buvo „išduoti“ (*L. L. , į aukcionus, M, I, L, P, T2, Š*). Pati Pareiškėja, kaip minėta, pastabose nurodė, jog apskaitoje nėra atskirai nurodyti UAB „C1a“ išdirbti kailiukai. Komisija pažymi, kad Pareiškėjos Komisijai pateikti įrodymai: priedas Nr. 6 ir Pareiškėjos išrašytos sąskaitos išankstiniam apmokėjimui *L. L. (priedas Nr. 7)* nebuvo pateikti nei su pastabomis, nei centriniam mokesčių administratoriui. Be to, įvykusį prekių tiekimą arba paslaugų teikimą apmokestinamasis asmuo privalo įforminti PVM sąskaita faktūra arba užtikrinti, kad įvykusį prekių teikimą ar paslaugų teikimą jo vardu įformintų šių prekių ar paslaugų pirkėjas arba trečiasis asmuo (PVMĮ 79 str. 1 d.). Patikrinimo metu mokesčių administratorius tikrino Pareiškėjos pardavimo PVM sąskaitų faktūrų registrus ir nustatė, kad nėra išrašyta visiško išdirbimo kailiukų pardavimo sąskaitų, taip pat mokesčių administratorius neturi informacijos apie visiško išdirbimo kailiukų išvežimą į Europos šalis, o muitinės duomenų bazėje nėra informacijos apie kailiukų realizaciją į trečiasias šalis. Vien sąskaitos išankstiniam apmokėjimui išrašymas nepatvirtina ir negali patvirtinti prekių (visiško išdirbimo kailiukų) išvežimo (pardavimo) *L. L.* Pareiškėja taip pat nepateikė jokių prekių (visiško išdirbimo kailiukų) išvežimą iš Lietuvos Respublikos patvirtinančių dokumentų (pavyzdžiui, krovinio transportavimo važtaraščių). Pažymėtina, kad pagal PVMĮ 78 str. 1 dalies nuostatas apmokestinamieji asmenys privalo tvarkyti apskaitą teisės aktų nustatyta tvarka ir tokiu būdu, kad iš jos duomenų būtų galima teisingai nustatyti šio asmens prievolės, susijusias su PVM, o pagal šio straipsnio 5 dalį apmokestinamieji asmenys privalo tvarkyti gaunamų ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registrus; į juos turi būti įtraukiamos visos išrašytos, taip pat gautos PVM sąskaitos faktūros. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, Komisija Pareiškėjos pateiktų minėtų priedų negali vertinti, kaip pagrindžiančių Pareiškėjos pardavimo pajamų už parduotus UAB „C1a“ išdirbtus kailiukus gavimo ir apskaitymo fakto. Be to, Pareiškėjos apskaitoje, kaip minėta, nėra duomenų apie UAB „C1a“ išdirbtų kailiukų pardavimą vidaus rinkoje bei pardavimą aukcionams. Taigi Pareiškėjos teiginiai, kad 2014 metais V. L. ir D. P. buvo parduoti būtent UAB „C1a“ išdirbti kailiukai ar, kad į aukcionus, be pačios Pareiškėjos išdirbtų kailiukų, buvo perduoti ir UAB „C1a“ išdirbti kailiukai, nėra pagrįsti.

Dėl Pareiškėjos pateiktų nesutikimo argumentų dėl 2015-09-30 atliktos inventorizacijos ir surašyto akto prekių likučių patikrinimo akto Nr. FR1063-249, Komisija nurodo, kad pas Pareiškėją atlikto prekių (kailių) likučių patikrinimo metu buvo suskaičiuoti kailiai kiekvienoje

apdirbimo stadijoje ir sandėlyje, padarytos nuotraukos, minėto akto eil. Nr. 8 „Auginės kailiai sandėlyje“ pastabų grafoje padarytas įrašas, kad rasta 5562 vnt. visiškai išdirbtų kailių, kokių Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje nebuvo apskaityta. 2015-09-30 prekių likučių patikrinimo aktą Nr. FR1063-249 pasirašė Pareiškėjos atsakingi darbuotojai bei direktorius L. D. . Jokių pastabų dėl inventorizacijos metu rastų visiškai išdirbtų 5562 vnt. kailiukų inventorizacijos akte nėra nurodyta. Taigi vertinti šio akto turinio kitaip, spręsti dėl kitokio rastų kailiukų kiekio ar mokesčių administratoriaus pareigūnų inventorizacijos metu neva netinkamai atliktų veiksmų skaičiuojant kailius, taip pat 2015-09-30 inventorizacijos akto pagrindu mokesčių administratoriaus padarytų išvadų, Komisija neturi jokio pagrindo.

4. Dėl papildomai apskaičiuotų PVM ir PM sumų, susijusių su Pareiškėjos patirtomis reprezentacinėmis išlaidomis bei įsigytais kitomis prekėmis ir paslaugomis (Inspekcijos sprendimo 1.4. punktas „Dėl PVM atskaitos dėl patirtų išlaidų, nesusijusių su Pareiškėjos veikla“ ir 3.3 punktas „Pelno (nuostolio) koregavimas dėl patirtų išlaidų, nesusijusių su įmonės veikla“).

Pareiškėja 2012-12-14 pagal PVM sąskaitą faktūrą LIT Nr. 03180 iš UAB „L1“ pirkė padėkas ir rėmelius už 161,57 Lt, atskaitė 33,93 Lt PVM; 2012-11-05 pagal PVM sąskaitą faktūrą FT Nr. 0993 iš K. F. įsigijo fotoalbumo „Foto skrydis. Visa Lietuva“ 11 vnt. už 403,67 Lt, atskaitė 36,33 Lt PVM; pagal PVM sąskaitą faktūrą KNY Nr. 12467 iš UAB „Š1“ pirkė 42 atvirukus už 71,40 Lt, atskaitė 14,99 Lt PVM.

Pareiškėja 2014-12-31 pagal UAB „D1“ PVM sąskaitą faktūrą Nr. KDA-0171149 įsigijo paslaugą už skelbimo užuojautai spausdinimą už 49,59 Lt, atskaitė pirkimo PVM 10,41 Lt. Taip pat 2014 m. Pareiškėja pirkė 4 vainikus iš MB „T1“ už 400 Lt ir patirtas 450 Lt (400+49,59) išlaidas priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams.

Ginčas šioje dalyje kilo mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja nepagrįstai į sąnaudas nurašė 1087 Lt (*637 Lt + 450 Lt*) ir į PVM atskaitą įtraukė 95,66 Lt pirkimo PVM (*2012 m. – 85,25 Lt (33,93+36,33+14,99); 2014 m. – 10,41 Lt*), nes Pareiškėjos įsigytos prekės ir paslaugos nesusijusios su Pareiškėjos veikla, prekės nedalyvavo pajamų uždirbime ir nebuvo skirtos naudoti Pareiškėjos veikloje. Mokesčių administratorius nurodė, kad Pareiškėja įsigijusi prekes (atvirukus, padėkas, rėmelius, fotoalbumus), jas nurašė į sąnaudas, nepagrįsdama faktinės jų sunaudojimo paskirties, o patirtos išlaidos įsigyjant vainikus bei užuojautos skelbimo paslaugas nėra susijusios su Pareiškėjos įprastine veikla. Pareiškėjos teigimu, verslo partneriams švenčių proga siųsti atvirukai, dovanoti rėmeliai su padėkomis bei fotoalbumai buvo skirti Pareiškėjos komercinių santykių su verslo partneriais palaikymui V. P. bei naujų santykių užmezgimui, todėl šiais tikslais patirtos išlaidos laikytinos reprezentacinėmis išlaidomis. Taip pat Pareiškėja nurodė, kad įsigyti vainikai ir užuojautų skelbimo paslaugos buvo skirtos pareikšti užuojautą Pareiškėjos darbuotojams, mirus jų artimiesiems, o tai užtikrina gerą atmosferą tarp pačių darbuotojų ir turi įtakos darbuotojų pastovumui bei mažai jų kaitai, todėl tokios išlaidos priskirtinos leidžiamiesiems atskaitymams, o pirkimo PVM trauktinas į PVM atskaitą.

Reprezentacinės sąnaudos prisikariamos ribojamų dydžių leidžiamiesiems atskaitymams, t. y. iš pajamų atskaitoma ne daugiau kaip 75 proc. reprezentacinių sąnaudų (PMĮ 17 str. 2 d. 4 p.; 22 str. 3 d.), tai pat į PVM atskaitą galima įtraukti 75 proc. reprezentacijai skirtų prekių ir paslaugų pirkimo ar importo PVM (PVMĮ 5 str. 4 d.; 62 str. 2 d. 1 p.).

Šioje sprendimo dalyje Komisija konstatuoja, kad Inspekcija nepagrįstai Pareiškėjos įsigytais prekėmis, t. y. atvirukams, padėkoms, rėmeliams ir fotoalbumams patirtų išlaidų nepripažino išlaidomis reprezentacijai ir neleido į PVM atskaitą traukti dalies šių prekių pirkimo PVM.

Iš bylos medžiagos matyti, kad prekės (*atvirukai, padėkos, rėmeliai, fotoalbumai „Foto skrydis. Visa Lietuva“*) įsigytos 2012 m. pabaigoje, t. y. kalėdiniu laikotarpiu (lapkričio ir gruodžio mėn.). Sutiktina su Pareiškėjos išdėstytais argumentais, jog švenčių proga verslo partneriams (esamiems ir būsimiems) siųstų atvirukų, dovanotų rėmelių su padėkomis bei fotoalbumų išlaidos laikytinos reprezentacinėmis, ką patvirtina ir paties mokesčių

administratoriaus pateikiami oficialūs PMI išaiškinimai (pavyzdžiui, 2015-01-20 paaiškinimas Nr. KD-5252), PMI 22 straipsnio komentaras, jog daiktų (suvenyrų, knygų ir pan.) įsigijimo išlaidos gali būti laikomos reprezentacinėmis sąnaudomis, tuo atveju, jei minėtieji daiktai yra reprezentatyvūs (pvz., ant tų daiktų gali būti vieneto simbolis, pavadinimas, prekinis ženklas arba tai gali būti knyga apie Lietuvą, paveikslas apie Lietuvą), taip pat tokių daiktų išlaidos gali būti prisikiriamos reprezentacinėms išlaidoms ir tais atvejais, kai neorganizuojamas reprezentacinis renginys. Be to, kaip teisingai nurodė Pareiškėja, Inspekcijos Konsultacinės medžiagos katalogo paaiškiniame (2009-12-10 Nr. KD-6174) nurodyta, jog atvirukų įsigijimo ir jų siuntimo patirtos sąnaudos, kaip būtinos ir įprastinės, priskiriamos leidžiamiems atskaitymams.

Komisija, vadovaudamasi PMI 22 straipsniu, atsižvelgdama į minėtus Inspekcijos paaiškinimus, taip pat į tai, kad sąnaudos prekėms (*atvirukams, padėkoms, rėmeliams, fotoalbumams „Foto skrydis. Visa Lietuva“*) realiai patirtos ir savo pobūdžiu atitinka reprezentacinių sąnaudų esmę, daro išvadą, kad vien dėl to, jog Pareiškėja nepagrindė faktinės jų sunaudojimo paskirties (nesurašė akto, pažymos ar pan.), jos negali būti priskiriamos neleidžiamiems atskaitymams, jei iš dokumentų visumos galima pagrįstai daryti išvadą, jog įsigytos prekės buvo skirtos reprezentacijai. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, taip pat į tai, kad Pareiškėja visas išlaidas minėtoms prekėms įsigyti įtraukė į sąnaudas, o pirkimo PVM į PVM atskaitą, Komisija konstatuoja, kad šioje ginčo dalyje iš Pareiškėjos į sąnaudas įtrauktą 637 Lt patirtų išlaidų 25 proc. išlaidos priskirtinos neleidžiamiems atskaitymams ir į PVM atskaitą įtrauktą 85,25 Lt pirkimo PVM 25 proc. pirkimo PVM turi būti atstatytas.

Dėl Pareiškėjos išlaidų, patirtų įsigyjant vainikus bei užuojautos skelbimo paslaugas, Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, kad užuojautos atspausdinimas laikraštyje nelaikytinas Pareiškėjos įprastine veikla, o sumokėtas PVM nėra skirtas naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, taip pat išlaidos vainikui nepriskirtinos leidžiamiems atskaitymams. Taigi šioje ginčo dalyje mokesčių administratorius pagrįstai 450 Lt (400 Lt + 49,59 Lt) priskyrė neleidžiamiems atskaitymams ir PVM atskaitą sumažino 10,41 Lt.

5. Dėl Pareiškėjos darbuotojų gautų pajamų natūra apmokestinimo GPM, VSD ir PSD įmokomis bei su tuo susijusio PVM (Inspekcijos sprendimo 1.1 ir 2 punktai).

Inspekcijos sprendimo 1.1. punktas „PVM nuo kuro, sunaudoto privačių poreikių tenkinimui. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja, pažeisdama PVMĮ 5 ir 8 straipsnių nuostatas, nuo įsigyto kuro, panaudoto privatiems poreikiams tenkinti, atskaitė pirkimo PVM.

Pareiškėja ūkinėje veikloje naudojo lengvuosius automobilius (Opel Zafira, Toyota Corolla Verso, Nissan Serena, Crysler Voyager), registruotus Pareiškėjos vardu ir kuriais darbuotojams yra leidžiama vykti į darbą ir iš darbo bei naudoti automobilį asmeniniams poreikiams tenkinti. Taip pat Pareiškėja pateikė panaudos sutartis, pasirašytas su fiziniiais asmenimis: Pareiškėjos akcininkais V. P. ir B. M., kasininke K. K. dėl fizinio asmens nuosavybės teise priklausančių automobilių naudojimo Pareiškėjos veikloje. Patikrinimo akte pažymėta, kad 2015-12-23 Pareiškėjos akcininkai nurodė, jog pagal panaudos sutartis perduoti naudoti lengvieji automobiliai Pareiškėjos veikloje naudojami 80 proc., asmeniniams poreikiams tenkinti automobiliai naudojami 20 proc. Bylos medžiagoje pateiktas Pareiškėjos direktoriaus 2014-06-05 įsakymas Nr. IS140605/4, kuriame numatytas automobilių 80 proc. išlaidų priskyrimas administracinėms išlaidoms ir 20 proc. patirtų išlaidų priskyrimas asmeniniams poreikiams tenkinti. Be to, pati Pareiškėjos buhalterė pateikė pažymą „Lengvieji automobiliai 2014 m., lengvieji automobiliai pagal panaudos sutartį 2014 m.“, iš kurios matyti, kad lengviesiems automobiliams 2014 m. užpilta kuro už 41039 Lt, asmeniniams poreikiams priskirta 8207 Lt dalis (41039 x 20 : 100). Kadangi šios kuro įsigijimo išlaidos pripažįstamos neleidžiamais atskaitymais, mokesčių administratorius pagrįstai nuo sunaudoto kuro vertės privatiems poreikiams apskaičiavo 1723 Lt (8207 x 21:100) pardavimo PVM.

Inspekcijos sprendimo 2 punktą „Dėl pajamų, gautų natūra, apmokestinimo. Šioje dalyje ginčas kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė GPMĮ 9 str. 4 dalies nuostatas, nes neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčių nuo pajamų, gautų natūra.

Tiek skundžiamame Inspekcijos sprendime, tiek Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje (7–8) yra išsamiai nurodytos GPMĮ, taip pat Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo nuostatos, reglamentuojančios pajamų natūra sąvoką ir pajamų natūra apmokestinimo pagrindus ir tvarką, todėl Komisija, vengdama pasikartojimų bei sutikdama su mokesčių administratoriaus pateiktu teisės aktų nuostatų vertinimu, plačiau šių nuostatų iš naujo neaprašė, nes ir Pareiškėja dėl teisės taikymo šioje dalyje argumentų nenurodo, o šioje sprendimo dalyje pasisako dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų nesutikimo motyvų dėl faktinės situacijos vertinimo.

Pareiškėjos teigimu, faktiškai pajamų natūra Pareiškėjos darbuotojai negavo. Pareiškėja Komisijai nurodė, kad nors minėtu įsakymu yra patvirtinusi automobilių ir kuro naudojimo išlaidų paskirstymą administracinėms išlaidoms ir privatiems poreikiams tenkinti, tačiau faktiškai automobiliai darbuotojų buvo naudojami išimtinai darbo tikslais, ką patvirtina Pareiškėjos mokesčių administratoriui pateikti objektyviais įrodymais paremti skaičiavimai, į kuriuos mokesčių administratorius neatsižvelgė.

Komisija pažymi, kad Buhalterinės apskaitos įstatyme numatyta, jog įmonių buhalterinėje apskaitoje turi būti fiksuojamos dokumentais pagrįstos ūkinės operacijos, tarp jų ir susijusios su degalus (kurą) naudojančių priemonių panaudojimu. Atsižvelgdama į veiklos pobūdį, važiavimo dažnumą ir kitas darbo sąlygas, įmonė pati nusistato, kokiais dokumentais, patvirtintais atsakingų asmenų parašais, turi būti įforminamas degalų bei kitų su autotransporto priemonių eksploatavimu susijusių medžiagų sunaudojimas. Tokiu būdu degalų ir kitos su degalus (kurą) naudojančių priemonių naudojimu susijusios sąnaudos leidžiamais atskaitymais gali būti pripažintos ir be automobilio kelionės lapų (t. y. dokumentų, kuriuose detalai nurodyti maršrutai, kuriais automobilis važiuo). Tačiau įmonė visais atvejais turi pademonstruoti, kad degalus (kurą) naudojanti priemonė buvo naudojama, o jos eksploatavimo išlaidos yra faktiškai patirtos, įprastinės įmonės vykdomai veiklai ir būtinos pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti (PMĮ 17 str. 1 d.). Dokumentais paprastai fiksuojamas degalus (kurą) naudojančios priemonės naudojimo faktas bei vedama kuro apskaita (pvz., įsigijimai, likučiai bei sunaudoto kuro kiekiai bei vertė). Bet kuriuo atveju, šie dokumentai turi teikti pakankamai informacijos, kad sunaudotą kurą būtų galima priskirti leidžiamoms atskaitymams ir, tuo pačiu, pirkimo PVM traukti į atskaitą.

Kaip nurodo mokesčių administratorius, iš Pareiškėjos pateiktų kelionės lapų negalima nustatyti, kokiais tikslais darbuotojas važiuo Pareiškėjai nuosavybes teise priklausančiais ir naudojamais pagal panaudos sutartis lengvaisiais automobiliais, yra nurodytas tik bendro pobūdžio įrašas, kad automobilis naudojamas „įmonės veiklai“. Taigi kelionės lapai yra neinformatyvūs. Išskyrus minėtą 2014-06-05 įsakymą Nr. IS140605/4, Pareiškėja jokios tvarkos dėl automobilių išlaidų ir kuro panaudojimo nėra pateikusi. Taigi Pareiškėja, iš vienos pusės, nori nukrypti nuo minėtame įsakyme pačios Pareiškėjos nustatytos tvarkos, o, iš kitos pusės, nepateikia apskaitos dokumentų, kurie pagrįstų Pareiškėjos teiginius, kad automobilius darbuotojai naudojo išimtinai darbo tikslais. Kaip matyti iš Pareiškėjos skundo mokesčių administratoriui, jame tik nurodytos bendros frazės apie atstumus tarp Pareiškėjos padalinių, ar atstumus tarp darbuotojų namų ir Pareiškėjos padalinių. Jokių konkrečių skaičiavimų, kurie pagrįstų kuro išlaidų priskyrimą tik administracinėms išlaidoms, pateikta nėra. Pareiškėja savo skunde taip pat nurodo, kad mokesčių administratorius yra nenuoseklus, nes dalies darbuotojų automobilių 100 proc. kuro išlaidų, skirtų įmonės veiklai (administracinėms išlaidoms), nekvestionavo. Tačiau šioje vietoje būtina pažymėti, jog mokesčių administratorius, apskaičiuodamas papildomai mokėtinas mokesčių ir su jais susijusias sumas, rėmėsi pačios Pareiškėjos pateiktais duomenimis apie tai, kokie darbuotojai ir kokia dalimi įmonei priklausančius automobilius naudojo asmeniniams poreikiams (*aukščiau minėta Pareiškėjos*

buhalterės pateikta pažyma; patikrinimo akto priedas Nr. 48). Taigi pati Pareiškėja, iš pradžių mokesčių administratoriui teigdama, kad 20 proc. kuro išlaidų buvo skirta asmeniniams poreikiams tenkinti, o vėliau šiuos teiginius neigdama ir ginčydama papildomai apskaičiuotą mokesstinę prievolę, yra nenuosekli ir verčia abejoti savo pozicijos pagrįstumu.

Mokesčių administratorius nustatė, kad pagal panaudos sutartis Pareiškėjai perduotų naudoti automobilių 20 proc. 2014 m. sunaudotos kuro vertės sudarė 3929,56 Lt; Pareiškėjos automobilių, priskirtų naudotis asmeniniams poreikiams tenkinti, 20 proc. išlaidų sudarė 4764,06 Lt (*patikrinimo akto 12–14 psl., akto priedas Nr. 48*). Taigi mokesčių administratorius, vadovaudamasis Pajamų, gautų natūra, įvertinimo tvarkos aprašo nuostatomis, pagrįstai per laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 pajamomis natūra pripažino 8693,62 Lt sumą (3929,56+4764,06), iš jos kuro vertė – 8207,74 Lt, eksploatacinės išlaidos – 485,89 Lt. Įvertinęs aukščiau nurodytą mokėtiną PVM sumą (*apskaičiuotas 1723 Lt neatskaitomas PVM*), už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2014-12-31 nuo 10416,62 Lt (8693,62+1723) pajamų natūra mokesčių administratorius pagrįstai iš viso apskaičiavo 1562 Lt (452,39 Eur) GPM, 3227,07 Lt (934,62 Eur) VSD įmokas ir 937,49 Lt (271,52 Eur) PSD įmokas (*detalesnė Šiaulių AVMI sprendimo 19–21 psl.*).

6. Dėl remonto išlaidų, nebaigtos statybos ir ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės perkėlimo į sąnaudas (Inspekcijos sprendimo 3.5 punktą „Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl remonto išlaidų“, 3.10 punktą „Dėl pelno koregavimo dėl Pareiškėjos nebaigtos statybos turto įvertinimo“ ir 3.11 punktą „Dėl pelno koregavimo dėl ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės perkėlimo į sąnaudas“).

Dėl pelno (nuostolio) koregavimo dėl remonto išlaidų (Inspekcijos sprendimo 3.5 p.).

Inspekcija konstatavo, jog Pareiškėja pažeidė PMĮ 20 straipsnio nuostatas, nes ilgalaikio turto remonto ir rekonstrukcijos išlaidas iš karto apskaitė kaip veiklos sąnaudas, o ne didino šio ilgalaikio turto įsigijimo vertę.

Pareiškėja su tokia pozicija nesutinka ir nurodo, jog Inspekcija, pirma, nepagrįstai ilgalaikiam turtui priskyrė Pareiškėjos turtą, kuris, atsižvelgiant į pačios Pareiškėjos nustatytą turto priskyrimo ilgalaikiam turtui vertės ribą (Pareiškėjos direktoriaus 2013-09-10 įsakymu Nr. 130901/02 nusistatyta 1000 Lt (iki 2013-09-10 – 500 Lt) ilgalaikio turto vertė), laikytinas trumpalaikiu (pavyzdžiui, metaliniai puodeliai, kurių vieneto kaina 1,20 Lt, įsigytos detalės, kurių kaina svyruoja nuo 6,40 Lt iki 1138,84 Lt, narvai, kurių vieneto kaina yra 170 Lt) ir kurio įsigijimo sąnaudos gali būti nurašomas į sąnaudas iš karto, kai yra patiriamos; antra, Inspekcija, siekdama konstatuoti, jog Pareiškėjos atliktų remonto darbų verte turėjo būti didinama remontuoto ilgalaikio turto įsigijimo kaina, turėjo pagrįsti, jog atlikti remonto darbai prailgino turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerino jo naudingąsias savybes. Šių kriterijų neatitinka Pareiškėjos įsigytas žvyras, 2015-06-25 įsigyti drenažo sistemos rekonstrukcijos darbai bei 2013-09-25 iš J. I. įsigytos pardavimo agento paslaugos.

Pagal PMĮ 13 str. nuostatas turto objektą priskiriant ilgalaikiam ar trumpalaikiam turtui atsižvelgiama į to turto pobūdį, jo naudojimo įmonėje laiką bei įsigijimo kainą. Turtas ilgalaikiam turtui priskiriamas tuomet, jei jis atitinka du kriterijus: 1) ilgiau kaip vienerius metus turtas bus naudojamas įmonės pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti; ir 2) to turto įsigijimo kaina ne mažesnė už įmonės atitinkamai turto grupei nusistatytą minimalią įsigijimo kainą.

Jeigu įmonės įsigytas turto objektas neatitinka ilgalaikiam turtui nustatytų kriterijų, tai jo įsigijimo išlaidos, skaičiuojant apmokestinamąjį pelną, priskiriamos leidžiamoms atskaitymams tą mokesstinį laikotarpį, kurį jos buvo patirtos. Tačiau kai įsigyjamas turtas, kuris pagal savo esmę yra ilgalaikis turtas, bet neatitinka ilgalaikiam turtui nustatytų kriterijų dėl įmonės ilgalaikio turto grupei nustatytos minimalios įsigijimo kainos, tai toks turtas pelno mokesčio apskaičiavimo tikslais vis tiek turi būti laikomas ilgalaikiu.

Pagal PMĮ 14 str. 1 dalį turto įsigijimo kaina – išlaidos, patirtos įsigyjant turtą, įskaitant sumokėtus komisinius atlyginimus bei mokesčius (rinkliavas), išskyrus PVM, susijusius su šio

turto įsigijimu. Inspekcija yra išaiškinusi, jog tais atvejais, kai turtas yra gaminamas, tai jo įsigijimo kaina turi būti nustatoma prie pagrindinių žaliavų, medžiagų, komplektuojančiųjų gaminių, sunaudotų gaminant šį turtą, įsigijimo kainos pridėdant tiesiogines darbo ir netiesiogines (pridėtines) gamybos išlaidas, padarytas gaminant šį turtą. Į tokio turto įsigijimo kainą neįtraukiamos ataskaitinio laikotarpio veiklos sąnaudos (pardavimų, bendrosios ir administracinės) (*Inspekcijos PMI 14 str. 1 dalies komentaro 3 punktas; 12-asis VAS „Ilgalaikis materialusis turtas“ 12 p.*).

Pagal PMI 20 str. 1 dalį, jei atliekamas vieneto naudojamo ilgalaikio materialiojo turto rekonstravimas arba remontas, kuris pailgina turto naudingo tarnavimo laiką arba pagerina jo naudingąsias savybes, šio remonto arba rekonstravimo verte yra didinama remonto arba rekonstruoto ilgalaikio turto įsigijimo kaina. Visais kitais atvejais vieneto naudojamo materialiojo ilgalaikio turto remonto išlaidos priskiriamos remonto sąnaudoms ir atskaitomos iš pajamų tuo mokestiniu laikotarpiu, kurį jos faktiškai patiriamos (PMI 20 str. 2 dalis).

Įvertinusi bylos medžiagą šioje dalyje, Komisija pritaria Inspekcijos išvadoms, jog Pareiškėja ilgalaikio turto remonto ir rekonstrukcijos išlaidų suma turėjo padidinti ilgalaikio turto įsigijimo vertę, o ne ją (išlaidų sumą) iš karto traukti į veiklos sąnaudas.

Iš patikrinimo akto matyti, jog pagal apskaitos dokumentus pirktos medžiagos ir atlikti darbai buvo skirti naujai steigiamuose V ir J padaliniuose statomam ir įrengiamam turtui sukurti ar pagerinti jo savybes, todėl šios išlaidos turėjo būti priskirtos konkrečioms objektams. 2013 m. atlikti naujai įsikūrusių Pareiškėjo padalinių pastatų remonto darbai, rengiamos stoginės, girdyklos stoginėms, lietaus kanalizacijos prie stoginių, vykdyti virtuvės įrangos remonto darbai. Taigi Pareiškėja, patyrusi ženklia sąnaudų sumą, pritaikė įsigytas menkavertes patalpas savo veiklai vykdyti, pagerino naudingąsias ilgalaikio turto savybes, statėsi naujus statinius bei įrengimus, todėl turėjo būti didinama ilgalaikio turto įsigijimo vertė. Pavyzdžiui, Didžiosios knygos (sudarytos 2013-01-01–2013-05-31 laikotarpiu) buhalterinėje sąskaitoje Nr. 61127 „statybinių medžiagų sąnaudos“ apskaityta 70324 Lt, o sąskaitoje Nr. 61127 „statybinių medžiagų sąnaudos“ – 734225 Lt išlaidų sumos.

Buhalterinėje sąskaitoje Nr. 611275 „V2“ apskaitytos statybinės medžiagos – viela, medienos rąstai, skarda, cementas, santechnikos detalės, vykdyti žemės darbai, iš viso 37206 Lt. Visos šios išlaidos buvo patirtos V padalinio girdivimo sistemos kūrimui, tačiau Pareiškėja išlaidas pripažino sąnaudomis. Buhalterinėje sąskaitoje Nr. 611282 nurašytoms 282381 Lt statybinėms medžiagoms V padalinyje buvo surašytas medžiagų sunaudojimo aktas (*durelės, plokštė, tinklas, skarda, klipsai, skaidri danga, betono kolonėlės*). Iš Pareiškėjos medžiagų buvo statomos stoginės, voljerai, narvai. Taigi V Pareiškėja kūrė turtą (*girdivimo sistemą, stogines, voljerus, narvus*), kuris tarnaus ilgiau nei vienerius metus.

Pagal Pareiškėjos 2013-05-23 surašytą medžiagų sunaudojimo aktą Nr. 20130523/14P P1 padaliniui priskirta 18143 Lt statybinių medžiagų (*betono benketės, žvyras, smėlis, cinkuotas tinklas, durelės plokštė*), kurios panaudotos stoginių statymui.

Pareiškėjos buhalterinėje sąskaitoje Nr. 6112810 J padalinio 451844 Lt remonto sąnaudos priskirtos leidžiamoms atskaitymams pagal statybinių medžiagų nurašymo aktus, tiekėjų sąskaitas. Darbai buvo atliekami J girdivimo sistemai sukurti ir stoginių statymui (patikrinimo akto 19 psl.).

Taigi pagal Pareiškėjos surašytus statybinių medžiagų sunaudojimo aktus sukauptos išlaidos buvo naudojamos statomam ir įrengiamam turtui sukurti ar pagerinti jo savybes, tačiau Pareiškėja šias 2013 m. patirtas 789574 Lt (37206 Lt + 282381 Lt + 451844 Lt) išlaidas priskyrė 2013 m. sąnaudoms. Kadangi šios išlaidos pagal medžiagų sunaudojimo aktus priskirtos konkrečioms objektams, mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, kad jos turėjo būti apskaitomos atitinkamo ilgalaikio turto sąskaitoje ir sąnaudoms priskirtos ilgalaikį turtą nudėvint.

Pareiškėja 2013 m. taip pat įsigijo daug statybinių medžiagų (žvyro, žvirgždo), žemės bei statybinių darbų paslaugų, montavimo detalių (iš viso už 86848 Lt), kurioms medžiagų sunaudojimo aktai nebuvo surašyti, tačiau kurios sunaudotos naujai steigiamuose V ir J

padaliniuose, kuriant turtą ir montuojant įrengimus (*detales patikrinimo akto 19–20 psl.*). Komisija, atsižvelgdama į aukščiau išdėstytas nuostatas dėl turto sukūrimo (pastatymo), pritaria tiek Šiaulių AVMI, tiek ir Inspekcijos teiginiui, kad šios išlaidos taip pat turėjo būti priskirtos konkrečioms objektams, apskaitomos atitinkamo ilgalaikio turto sąskaitoje ir sąnaudoms priskirtos ilgalaikį turtą nudėvint, nes J ir V padalinių kūrimui buvo skiriama didelė išlaidų dalis, lyginant su maža įsigytų pastatų verte, t. y. sukurtas ir atnaujintas turtas tarnaus ilgiau nei vienerius metus, nes jo vertė išaugo, investavus dideles sumas.

Iš viso 2013 m. Pareiškėjos neteisingai į sąnaudas nurašyta suma sudarė 876422 Lt (789574 + 86848).

Pareiškėjo apskaitos duomenimis (sąskaita Nr. 125 „nebaigta statyba“) 2014 m. Pareiškėja J padalinyje vykdė girdymo sistemos, administracinio pastato, priestato ir stoginių statybą, betonavo takus. Pirktos statybinės medžiagos (žvyras, smėlis, banketės, cementas, iš viso už 28711,66 Lt) bei betonavimo darbai (iš viso už 30821,20 Lt), iš viso už 59533 Lt, priskirtos J padalinio remonto išlaidoms. Operatyvaus patikrinimo metu Pareiškėja paaiškino, kad dėl visų šių išlaidų bus patikslinta PM deklaracija ir šios išlaidos bus priskirtos neleidžiamiesiems atskaitymams, pridėdant šias išlaidas prie stoginių turto vertės. Tačiau patikslintoje PM deklaracijoje (*sulaikyta dėl vykdomo mokesčio patikrinimo*) nurodytos išlaidos nebuvo priskirtos neleidžiamiesiems atskaitymams.

Inspekcija yra pažymėjusi, kad 2013 m. įsigytas J padalinys, remiantis VĮ Registrų centro duomenimis, nebuvo pritaikytas žvėreliams auginti, pastatų vertė menkavertė, Taigi šios aplinkybės patvirtina išvadą, kad patirtos išlaidos padalinio pastatų kūrimui ir atnaujinimui, jų pritaikymui Pareiškėjos vykdomai veiklai, pagrįstai priskirtos ilgalaikio turto pasigaminimui.

2015 m. Pareiškėja jos veikloje naudojamai, bet visiškai nusidėvėjusiai (neturinčiai vertės) mėsmalei remontuoti įsigijo atsargines dalis už 15280,27 Eur ir peilius bei priešpeilius už 5212 Eur, iš viso už 20492 Eur. Pareiškėja taip pat patyrė 3766 Eur išlaidas (be PVM) drenažo sistemai rekonstruoti K padalinyje. Inspekcija konstatavo, kad sunaudotos atsarginės dalys ir atlikti rekonstrukcijos darbai yra ilgalaikio turto esminis pagerinimas ir turtas Pareiškėjos veikloje bus naudojamas ilgiau kaip vienerius metus. Taip pat pažymėjo, kad 3766 Eur rekonstrukcijos išlaidas drenažo sistemai Pareiškėja privalėjo kaupti ilgalaikio turto pasigaminimo sąskaitoje iki bus atlikti visi rekonstrukcijos darbai ir padidinta ilgalaikio turto vertė, o ne priskirti remonto išlaidoms. Tokiai mokesčių administratoriaus pozicijai pritaria ir Komisija. Šioje dalyje nesutiktina su Pareiškėjos teiginiais, jog drenažo sistema susijusi tik su pačia aplinka aplink fermą. Pareiškėjos K padalinys yra apskaitomas ilgalaikio kortelėje (inventorinis Nr. 40), pavadinimas „Žvėrelių ferma ir įrenginiai“ (numatytas pastatų ir statinių nusidėvėjimo laikotarpis – 15 metų). Remiantis UAB „G1“ surašytu už 2015 m. birželio mėn. atliktų darbų aktu Nr. 21, buvo atlikta drenažo sistemos rekonstrukcija. Iš atliktų darbų pobūdžio (drenažo sausintuvų remontas, drenažo rinktuvų iš poliet. vamzdžių įrengimas smėlio, priešmėlio grunte, kasant tranšėjas iki 2 m gylio, drenažo sausintuvų tarp žvėrelių laikymo pašiūrių iš poliet. vamzdžių įrengimas smėlio šlapiame grunte, kasant tranšėjas iki 2 m gylio, drenažo filtrų įrengimas) matyti, kad jie neabejotinai pagerino šio padalinio (K fermos) naudingąsias savybes ir pailgino turto naudingo tarnavimo laiką.

Dėl J. I. vardu išrašyto kvito už pardavimo agento paslaugas Komisija nurodo, jog pagal 2013-07-31 sutartį Pareiškėja su J. I. susitarė dėl antros požeminės vandentiekio sistemos montavimo J padalinyje. Sutartyje numatyta bendra atliktų darbų suma 3630 Lt. Tačiau byloje yra pateikti J. I. vardu išrašyti Prekių (paslaugų) pirkimo pardavimo kvitai už bendrą 7260 Lt, iš jų 1000 Lt už pardavimo agento paslaugas (2013-09-25 kvitas Nr. 00). Mokesčių administratorius, nenustatęs, kad minėtas asmuo atliko kitus, nei sutartyje numatytus darbus (t. y. Pareiškėja nepateikė įrodymų, kad verslo liudijimą įsigijęs asmuo, kuriam pagal sutartį sumokėta už požeminės vandentiekio sistemos montavimo darbus, suteikė kitokias paslaugas).

Iš bylos medžiagos matyti, kad nuo 2013-05-31 už 2013 m. patirtoms 86848 Lt išlaidoms, už 2014 m. – 59533 Lt išlaidoms, už 2015 m. – 24258 Eur išlaidoms, kurios buvo priskirtos atitinkamo laikotarpio leidžiamiesiems atskaitymams, nebuvo surašyti medžiagų

nurašymo aktai, todėl padaryta išvada, jog Pareiškėja į apskaitos registrus įrašė ūkines operacijas, neturėdama pagrįstų apskaitos dokumentų. Taigi pati Pareiškėja nepateikė įrodymų dėl pirktų medžiagų tikslinio panaudojimo – kokiam objektui pagaminti ar remontuoti jos buvo sunaudotos.

Komisija taip pat pritaria mokesčių administratoriaus išvadai, jog dalis Pareiškėjos įsigytų prekių, kurios atskirai paėmus nepriskirtinos ilgalaikiam turtui, nes kainuoja mažiau, nei nustatyta ilgalaikio turto vertė (*pavyzdžiui, įsigyto narvo kaina 170 Lt, metalinio puoduko – 1,20 Lt*), turi būti vertinama atsižvelgiant į įsigytą didelį šių prekių kiekį ir kaip komplektuojančios / sudedamosios dalys turi įeiti į naujai kuriamo / rekonstruojamo turto vieneto vertę.

Dėl pelno koregavimo dėl Pareiškėjos nebaigtos statybos turto įvertinimo (Inspekcijos sprendimo 3.10 p.). Mokesčių administratorius atitinkamai įvertino ir Pareiškėjos 2012 m. didžiosios knygos buhalterinėje sąskaitoje Nr. 125 „nebaigta statyba“ 2012 m. kaupas išlaidas V, K1, P1 bei J padalinių, statinių ir įrengimų (*pavyzdžiui, V, K1 ir P1 padalinių stoginėms pasigaminti, V padalinio lietaus surinkimo sistemai įrengti, šaldytuvo patalpoms rekonstruoti, girdymo sistemos, siurblinei, elektros skydinei įrengti ir pan.*) kūrimui bei įrengimui. Nebaigtos statybos buhalterinėje sąskaitoje padalinių, padalinių statinių ir įrengimų išlaidos 2012 m. buvo kaupiamos detalai pagal padalinius, iš viso už 1591742 Lt. Didžiosios knygos duomenimis, 2012 m. pabaigoje dalis nebaigtos statybos objektų buvo perkelta į ilgalaikio turto sąskaitą, o kitų objektų ir įrengimų sukauptos statybos bei įrengimo išlaidos buvo pripažintos 2012 m. sąnaudomis. Pavyzdžiui, V stoginių statymo išlaidos buvo kaupiamos nuo 2011 m. sausio mėn. ir 2012 m. pabaigoje buvo sukaupta 860508 Lt statybos išlaidų, tačiau metų pabaigoje visa ši suma buvo nurašyta į sąnaudas. K1 padalinio stoginių statymo išlaidų sukaupta už 15546 Lt, J padalinio tvoros statymo išlaidų sukaupta už 17443 Lt, V padalinio automatinės girdymo siurblinės statybos išlaidų sukaupta už 138380 Lt, V elektros skydinės girdymo sistemai išlaidų sukaupta už 1377 Lt (*patikrinimo akto 3.10 p., patikrinimo akto priedas Nr. 39*). Nustatyta, jog visos išvardintos išlaidos (980467 Lt) 2012 m. pabaigoje buvo nurašytos į 2012 m. remonto sąnaudas.

Komisija pažymi, jog 2013 m. Pareiškėjas didžiosios knygos buhalterinėje sąskaitoje „nebaigta statyba“ vėl pradėjo kaupti išlaidas analogiško ilgalaikio turto (stoginių, girdymo sistemų) statybai, tačiau, skirtingai nei 2012 m., sukauptos išlaidų sumos buvo pripažintos ilgalaikiu turtu ir sukurtas turtas buvo įvestas į eksploataciją, o sąnaudomis pripažįstamos ribojamo dydžio apskaičiuotos nusidėvėjimo sumos kas mėnesį, neviršijant nustatytų atskaitymų normatyvų, nors dalis analogiško ilgalaikio turto statybos išlaidų 2013 m. buvo žymiai mažesnės už 2012 m. Pavyzdžiui, 2012 m. V stoginės statybos išlaidos buvo kaupiamos 2 metus ir 2012 m. pabaigoje siekė 807721 Lt, tačiau visas šias išlaidas Pareiškėja nurašė į 2012 m. remonto sąnaudas, tuo tarpu 2013 m. V stoginės statybos išlaidos sudarė 29553 Lt ir šios išlaidos buvo užpajamuotos į ilgalaikį turtą.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kad aukščiau minėtos išlaidos ilgą laiką buvo kaupiamos ilgalaikio turto sąskaitoje, t. y. buvo apskaitomos kaip statomas (kuriamas) ilgalaikis turtas, kad šis turtas bus naudojamas Pareiškėjos veikloje ne vienerius metus (*pavyzdžiui, stoginių ilgalaikio turto apskaitos kortelėje numatytas 15 metų nusidėvėjimo laikotarpis*), taip pat į tai, kad analogiškam turtui statyti patirtos išlaidos sekančiais metais kaupiamos ir nurašomos ne į sąnaudas, o perkeliamos į ilgalaikį turtą, daro išvadą, jog nebaigtos statybos apyvartos žiniaraštyje išvardintas 980467 Lt ilgalaikio turto kūrimo išlaidas, sukauptas per eilę metų ilgalaikiam turtui pasigaminti, Pareiškėja nepagrįstai priskyrė remonto sąnaudoms ir įtraukė į 2012 m. leidžiamus atskaitymus bei šia suma sumažino 2012 m. apmokestinamąjį pelną.

Dėl ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės perkėlimo į sąnaudas (skundžiamo sprendimo 3.11 punktas). Nustatyta, kad Pareiškėjos pateiktose ilgalaikio turto ataskaitose ir ilgalaikio turto apskaitos kortelėse 2012 m. nurašytas nepilnai nusidėvėjęs ilgalaikis turtas, priskiriant nenudėvėtą likutinę turto vertę veiklos sąnaudoms. Pagal ilgalaikio turto apskaitos korteles nurašytas 61 ilgalaikio turto objektas, kurių nenudėvėta likutinė vertė (1192167 Lt) buvo

nurašyta į 2012 m. sąnaudas. Nurašyto nenudėvėto ilgalaikio turto vertė žymiai sumažino 2012 m. apmokestinamąjį pelną. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis PMĮ 18 str. nuostatomis, reglamentuojančiomis ilgalaikio turto apskaitos tvarką, konstatavo, kad Pareiškėja neteisingai nenudėvėtą likutinę ilgalaikio turto vertę už 1192167 Lt nurašė į 2012 m. sąnaudas (šis turtas turėjo būti nudėvimas pagal nustatytus normatyvus), nurodyta suma sumažino 2012 m. sąnaudas ir apskaičiavo ilgalaikio turto nusidėvėjimą, kuris galėjo būti priskiriamas ribojamų dydžių leidžiamiems atskaitymams: 2013 m. – 187871 Lt, 2014 m. – 175964 Lt, 2015 m. – 50377 Eur, nusidėvėjimo vertė būsimiems laikotarpiams po 2015 m. – 189525 Eur. Nenudėvėto turto vertė, nurašyta į sąnaudas 2013 m., sudarė 31283 Lt (Patikrinimo akto 42 priedas). Mokesčių administratorius, apskaičiavęs 2013, 2014 ir 2015 m. tenkančią tokio turto nusidėvėjimo sumą (atitinkamai 5337,91 Lt, 10248 Lt ir 2557 Eur), perskaičiavo Pareiškėjos apmokestinamąjį pelną.

Pareiškėja savo skunde nepateikė konkrečių argumentų ar skaičiavimų dėl mokesčių administratoriaus pateikto ilgalaikio turto nenudėvėtos vertės apskaičiavimo ir jos paskirstymo tikrinamajam bei būsimiesiems laikotarpiams, todėl Komisija šioje dalyje dėl skundžiamo sprendimo teisėtumo ir pagrįstumo plačiau nepasisako.

7. Dėl Pareiškėjai apskaičiuotų delspinigių bei skirtų baudų dydžių. Iš byloje esančios medžiagos matyti, kad Inspekcija skundžiamu sprendimu nepagrįstai atsisakė svarstyti Pareiškėjos prašymą tiek atleisti nuo baudų bei delspinigių mokėjimo, tiek sumažinti paskirtas baudas.

Inspekcija savo atsisakymą argumentavo aplinkybe, jog nebėra Pareiškėjos prašymo, dėl kurio mokesčių administratorius turėtų priimti sprendimą, dalyko, t. y. 28562,99 Eur PVM delspinigių, 14393,92 Eur PM delspinigių, 72,65 Eur GPM delspinigių, 67073 Eur PVM baudos, 28753 Eur PM baudos ir 135 Eur GPM baudos, nes mokestinė prievolė sumokėti minėtus PVM delspinigius ir baudą, PM delspinigius ir baudą bei GPM delspinigius ir baudą pagal MAĮ nuostatas yra pasibaigusi, kadangi buvo įvykdyta įskaitymu iš Pareiškėjos turėtos mokesčių permokos. Inspekcija rėmėsi Šiaulių AVMI 2017-02-28 sprendime Nr. (44.1)-FR0682-80 nurodyta aplinkybe, kad iš Pareiškėjos turimos 482394 Eur PVM permokos įskaityta mokestinio patikrinimo metu nustatyta Pareiškėjos 458864,75 Eur į valstybės biudžetą mokėtina mokestinė prievolė, iš jos – ir ginčo delspinigiai bei baudos.

Pareiškėja su tokia Inspekcijos pozicija nesutiko ir akcentavo, kad mokesčių administratorius neteisingai ir nepagrįstai nurodė, kad ginčo delspinigiai ir baudos yra įskaityti (*nurodė teisinius pagrindus dėl įskaitymo negalimumo vykstant mokestiniam ginčui dėl mokestinio patikrinimo metu priskaičiuotu mokesčių, baudų ir delspinigių*). Pareiškėja Komisijai pateikė išrašą ir *Mano VMI* paskyros, iš kurios matyti, kad Inspekcijos papildomai apskaičiuotos sumos fiksuojamos kaip „mokestinio ginčo suma“ ir pažymėjo, jog Pareiškėjos turima permoka (iš kurios neva įskaitytos ginčijamos sumos) apskritai yra areštuota Inspekcijos 2017-03-30 turto arešto aktu Nr. (23.31-08)-319-736 siekiant užsitikrinti mokestinės prievolės pagal Šiaulių AVMI sprendimą vykdymą. Pareiškėja akcentavo, kad Inspekcija privalėjo išnagrinėti Pareiškėjos prašymą dėl delspinigių apskaičiavimo pagrįstumo (įvertinti Pareiškėjos turimas mokesčių permokas), taip pat dėl atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo MAĮ 100 str. 1 dalies 2 punkte ir 141 str. 1 dalies 3 ir 4 punktuose nurodytais pagrindais bei pasisakyti dėl Pareiškėjos mokestinę atsakomybę mažinančių aplinkybių ir spręsti dėl Pareiškėjai paskirtų ginčo baudų sumažinimo.

Inspekcija po Komisijos posėdžio taip pat pateikė informaciją, jog ginčijamos mokesčių ir su jais susijusios sumos nebuvo įskaitytos, o joms taikytas areštas, taip pat pateikė išrašus iš *Mano VMI* paskyros apie Pareiškėjos turimas PVM ir GPM permokas.

Atsižvelgusi į minėtas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad tiek Pareiškėjos pateiktuose dokumentuose, tiek ir Inspekcijos pateiktoje informacijoje yra duomenų, dėl kurių egzistuoja objektyvi būtinybė naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus veiksmus, t. y. pakartotinai išnagrinėti Pareiškėjos skundą (prašymą) dalyje dėl ginčo delspinigių ir baudų, nes tik nustačius visas šiai bylos daliai reikšmingas faktines aplinkybes

būtų galimas teisingas teisinis ginčo santykių įvertinimas. LVAT 2009-05-04 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-563/2009, analizuodamas MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtintos teisės normos turinį, konstatavo, jog pagrindas Komisijai perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atsiranda, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių teisės normų pažeidimų padarymo, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik *pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras*, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas. Nagrinėjamu atveju Komisija negali priimti sprendimo iš esmės dalyje dėl ginčo delspinigių ir baudų, nes šioje dalyje Inspekcija ne tik nepriėmė sprendimo (*neva nebuvo likę Pareiškėjos prašymo dalyko, t. y. ginčo delspinigių ir baudų*), tačiau pats centrinis mokesčių administratorius po Komisijos posėdžio pateikė informaciją, kad ginčo delspinigiai ir baudos nebuvo įskaityti, o Pareiškėja turi mokesčių permokų. Pakartotinio Pareiškėjos skundo nagrinėjimo metu Inspekcija turi ne tik įvertinti Pareiškėjos turimas mokesčio permokas ir spręsti dėl apskaičiuotų delspinigių dydžio pagrįstumo bei spręsti klausimą dėl Pareiškėjos atleidimo nuo delspinigių ir baudų mokėjimo, atsižvelgus į Pareiškėjos turimas permokas (*MAĮ 100 str. 1 d. 2 p. ir 141 str. 1 d. 3 p.*) bei įvertinus aplinkybes dėl Pareiškėjai raštu pateikto individualaus mokesčių įstatymo paaiškinimo (*MAĮ 100 str. 1 d. 2 p. ir 141 str. 1 d. 4 p.*), tačiau ir pasisakyti dėl Pareiškėjai skirtų baudų dydžio pagrįstumo, atsižvelgus tiek į Pareiškėjos mokestinę atsakomybę mažinančias, tiek ir didinančias aplinkybes. Inspekcija pakartotinio patikrinimo metu, kaip nurodyta aukščiau, dėl technologiniame procese susidariusių netekimų turi perskaičiuoti PM, Pareiškėjos leidžiamiems atskaitymams priskyrus atitinkamai: 2012 m. – 7677 Lt, 2013 m. – 124190 Lt, 2014 m. – 45590 Lt, 2015 m. – 71150 Eur dydžio sąnaudas ir, tuo pačiu, PM delspinigius. Taip pat perskaičiuoti PVM delspinigius, nes šiuo Komisijos sprendimu dėl technologiniame procese susidariusių netekimų yra naikinamas 25727,32 Eur PVM. Kadangi mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos įsigytoms prekėms (*atvirukams, padėkoms, rėmeliams, fotoalbumams*) patirtų išlaidų nepripažino išlaidomis reprezentacijai ir neleido į PVM atskaitą traukti dalies šių prekių pirkimo PVM, šioje dalyje taip pat turi perskaičiuoti PM ir PVM.

Atsižvelgdama į visas aukščiau nurodytas aplinkybes, Komisija konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas šia apimtimi naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, t. y. Inspekcijai pavedama Pareiškėjai perskaičiuoti PM, PVM, PM delspinigius, PVM delspinigius, GPM delspinigius, išspręsti Pareiškėjai skirtų baudų dydžio klausimą ir išnagrinėti Pareiškėjos prašymą dėl atleidimo nuo perskaičiuotų ginčo delspinigių ir baudų mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalies 1, 2 ir 5 punktais, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-05-26 sprendimą Nr. 69-56 dalyje dėl nurodymų Pareiškėjai sumokėti 452,39 Eur GPM, 934,62 Eur VSD įmokas, 467 Eur VSD įmokų baudą, 271,52 Eur PSD įmokas ir 135 Eur PSD įmokų baudą.
2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-05-26 sprendimo Nr. 69-56 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 25727,32 Eur PVM (*dėl technologiniame procese susidariusių netekimų*).
3. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-05-26 sprendimo Nr. 69-56 dalį, kuria Pareiškėjai nurodyta sumokėti 95844 Eur PM (*PM perskaičiuoti, Komisijos sprendimu panaikinus dalį PM dėl technologiniame procese susidariusių netekimų ir patirtų išlaidų nepripažinimo išlaidomis reprezentacijai*), 197850,48 Eur PVM (223577,80 Eur PVM – 25727,32 Eur PVM) (*PVM perskaičiuoti, Komisijos sprendimu panaikinus dalį reprezentacijai įsigytų prekių pirkimo PVM*), 28562,99 Eur PVM delspinigius, 14393,92 Eur PM delspinigius, 72,65 Eur GPM delspinigius, 67073 Eur PVM

baudą, 28753 Eur PM baudą bei 135 Eur GPM baudą ir perduoti Pareiškėjos skundą šioje dalyje centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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 pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius