



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „B1“ 2017-07-03 SKUNDO**

2017 m. rugsėjo 11 d. Nr. S-197 (7-146/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos narės, pavaduojančios
komisijos pirmininkę
komisijos narių

Linos Vosylienės
Martyno Endrijaičio – pranešėjas
Rasos Stravinskaitės
Andriaus Veniaus

sekretoriaujant

R. M.

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

advokato padėjėjui G. M.

2017-08-29 posėdyje išnagrinėjusi UAB „B1“ (toliau – Bendrovė) 2017-07-03 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-06-15 sprendimo Nr. 69-64, n u s t a t è:

Inspekcija 2017-06-15 sprendimu Nr. 69-64 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2017-03-30 sprendimą Nr. (36.9)FR0682-118, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti į biudžetą 30209,10 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 4321,60 Eur PVM delspinigius ir 9063 Eur PVM baudą, bei atleido Bendrovę nuo 2359,63 Eur delspinigių už laikotarpį nuo 2016-05-27 iki 2017-01-31.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI atliko pakartotinį PVM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už 2014–2015 metus bei 2017-01-31 surašė patikrinimo aktą Nr. (42.59)FR0680-40, kuriame Bendrovei apskaičiavo sumokėti 30209,10 Eur PVM.

Mokestinis ginčas vyksta dėl Bendrovei papildomai apskaičiuoto PVM ir su juo susijusių sumų už 2014-2015 metus. Inspekcija, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, taikydama ekonominių modelių metodą, apskaičiavo, kad Bendrovė 2014–2015 metais neapskaitė 174061 Eur prekių (baldų) pardavimo pajamų, nuo kurių nesumokėjo į biudžetą PVM.

Bendrovės vykdoma veikla – baldų prekyba, gamyba ir surinkimas pagal išankstinius užsakymus, prekyba medžių drožlių plokštėmis ir buitine technika. Bendrovė veiklą vykdo

automobilių turgavietėje, esančioje adresu: (*duomenys neskelbtini*), metaliniame konteineryje lauko prekybos sąlygomis.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Inspekcija, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ), Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintomis Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėmis (toliau – Taisyklės), Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktika, sprendime aptarė MAĮ 70 straipsnio turinį, taikymo pagrindus, vertinimo šaltinius. Inspekcija pabrėžė, 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 (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013 ir kt).

Inspekcijos sprendime išvardintos priežastys, sąlygojusios MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymą, apskaičiuojant Bendrovės 2014–2015 metų pardavimo pajamas ir PVM bazę.

Pirma, Bendrovės mokestinio tyrimo metu pagal Bendrovės pateiktus inventorizacijos aprašus nustatyta, kad Bendrovė apskaito labai didelius atsargų likučius palyginus su gautomis pajamomis. Nustatyta, jog Bendrovės prekių likutis laikotarpio pabaigai buvo beveik lygus arba didesnis už metinę pardavimų apyvartą – prekių likučio ir pajamų santykis 2014 metais sudarė 99 proc., o 2015 metais – 119 proc.

Antra, Bendrovės buhalterė 2016-03-16 paaiškino teigė, kad „medžiagų nurašymo aktai nebuvo rašomi. Parduotų prekių savikaina į sąnaudas nurašoma kas mėnesį, pagal kiekvieno daikto įsigijimo dokumentus. Parduodant baldus nebuvo skaičiuojama savikaina kiekvienam baldui atskirai, t. y. pagal projektą nebuvo skaičiuota kiek reikia plokščių, rankenėlių ir kitų smulkių detalių. Savikaina buvo skaičiuojama pagal tai, kokį antkainį nurodo direktorius. Buhalterijoje kiekinė medžiagų apskaita nėra vedama. Atsargų inventorizacijos apraše faktinis likutis kiekinė išraiška yra nurodomas direktoriaus.“

Trečia, Panevėžio AVMI darbuotojai buvo nuvykę į Bendrovės sandėliavimo patalpas, siekiant atlikti prekių likučių patikrinimą. Tačiau prekių likučių patikrinimas atliktas nebuvo, nes Bendrovės direktorius nesudarė sąlygų jam atlikti, nors apie tai buvo informuotas iš anksto. T. y.: 1) nesudarė galimybių apžiūrėti prekių, patalpoje buvo tamsu, prekės buvo sudėtos taip, kad fiziškai prieiti ir jas apžiūrėti nebuvo galimybių; 2) Bendrovės direktorius pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras negalėjo nurodyti ar prekės yra sandėlyje, t. y. pradžioje rodė prekes neatitinkančias PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų matmenų, vėliau paaiškino, kad gal prekė parduota; 3) Bendrovės direktorius negalėjo identifikuoti sandėlyje esančių prekių, t. y. visas kartoninėse pakuotėse buvusias prekes įvardino nestandartiniais baldais, negalėjo nurodyti kiek pakuočių pagal įsigijimo dokumentus priklauso baldų komplektui; 4) Panevėžio AVMI darbuotojai paprašius parodyti atsitiktinai parinktą svetainės baldą už 3432 Eur bei šaldytuvus, Bendrovės direktorius to atlikti nesugebėjo.

Ketvirta, Bendrovės deklaruojamas pardavimo PVM yra mažesnis nei pirkimo PVM. 2014 m. pardavimo PVM buvo 40841 Lt, atskaitomas pirkimo PVM – 43071 Lt, t. y. pardavimų ir pirkimų santykis buvo 0,95. Bendrovė 2015 m. deklaravo 13102 Eur pardavimo PVM, 11707 Eur atskaitomo pirkimo PVM, kuris buvo labai artimas pardavimo PVM, t. y. pardavimų ir pirkimų santykis buvo 1,12. Pagal pateiktas PVM deklaracijas nustatyta, kad Bendrovė per tikrinamąjį laikotarpį deklaravo 24930 Eur pardavimo PVM ir 24181 Eur pirkimo PVM, t. y. pardavimo PVM buvo tik 749 Eur didesnis. Inspekcijos sprendime pažymėta, kad neigiama ar minimali pridėtinė vertė liudija, kad pardavimo pajamų turėjo neužtekti vykdyti pirkimams ir sumokėti privalomus mokesčius.

Penkta, Bendrovė nuo 2007 m. nuolat deklaruoja mokestinio laikotarpio veiklos nuostolius (išskyrus 2013 m. deklaravo 153630 Lt apmokestinamojo pelno ir 2015 m. – 4767 Eur apmokestinamojo pelno), t. y.: 2007 m. deklaravo 2927 Lt veiklos nuostolį; 2008 m. – 3460 Lt

nuostolį; 2009 m. – 10944 Lt nuostolį; 2010 m. – 66597 Lt nuostolį; 2011 m. – 30139 Lt nuostolį; 2012 m. – 18276 Lt nuostolį; 2014 m. – 10281 Lt nuostolį.

Šešta, Bendrovės nuostolinga veikla finansuota iš Bendrovės direktoriaus ir vienintelio akcininko M. B. paskolų. Pagal Bendrovės pateiktas deklaracijas (Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas) nustatyta, kad M. B. 2009–2012 metais paskolino Bendrovei 430000 Lt.

Septinta, Bendrovė nėra pateikusi VĮ „Registrų centras“ 2008–2014 metų Metinės finansinės atskaitomybės dokumentų.

Aštunta, Panevėžio AVMI mokestinio tyrimo metu konstatavo, jog Bendrovė iš esmės prekiauja baldais pagal išankstinius užsakymus. Sprendime cituojami 4 pirkėjų paaiškinimai. I pirkėjas paaiškino, kad virtuvės baldai buvo gaminami pagal jo pageidavimus padarytą projektą ir užsakymas buvo atliktas per mėnesį. II pirkėjas paaiškino, kad užsisakė svetainės baldus, kurie buvo pristatyti per 3 savaites. III pirkėjas paaiškino, kad atskiri baldų segmentai buvo pakeisti po 20 dienų. IV pirkėjas nurodė, kad automobilių turguje užsakius svetainės baldus ir sumokėjus apie 50 Lt avansą, užsakymas buvo įvykdytas maždaug po trijų savaičių, baldus pasiėmė iš sandėlio (*duomenys neskelbtini*) ir sumokėjo 1550 Lt. Pagal Bendrovės pateiktus dokumentus nustatyta, kad 2013-04-10 Bendrovė pirkėjui išrašė grynų pinigų priėmimo kvitą 1600 Lt sumai. Inspekcija pažymėjo, kad Bendrovė, 2013-04-10 pardavusi baldus, privalėjo išrašyti pardavimo PVM sąskaitą faktūrą. Mokestinio tyrimo metu gautas UAB „S1“ direktoriaus paaiškinimas, kuriame nurodyta, kad Bendrovei 2015 gruodžio mėn. buvo parduoti konkrečių išmatavimų plokščių ruošiniai. Tačiau Bendrovė mokesčiniam patikrinimui nepateikė baldų projektų, prekių užsakymo dokumentų.

Kadangi Bendrovė nepateikė finansinės atskaitomybės dokumentų, į pateiktas PVM deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, nevykdė bei netinkamai vykdė mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, tvarkant apskaitą, nesilaikė Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų, Inspekcija mokesčio bazę nustatė vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, taikydama ekonominių modelių įvertinimo metodą.

Dėl mokesčių administratoriaus pasirinkto metodo taikymo ir mokesčių bazės apskaičiavimo

Dėl nustatytos mokesčių bazės už 2014 metus. Bendrovės mokesčių bazė už 2014 metus nustatyta, remiantis Bendrovės pateiktais apskaitos dokumentais. Pagal Bendrovės pateiktus inventorizacijos aprašus nustatyta, kad 2014-01-01 dienai prekių likutis buvo 236 vnt. baldų, kurie per 2014 metus buvo nurašyti arba dalis jų buvo nurašyta, o 2015-01-01 dienai prekių likutis buvo 87 vnt. baldų. Inspekcija apskaičiavo, jog per 2014 metus nurašyta 149 vnt. baldų už 120525 Lt. Pagal Bendrovės pateiktus pirminius dokumentus nustatyta, kad 2014 metais buvo parduota baldų už 65618,42 Lt. Inspekcijos sprendime pažymėta, kad 2014 metais parduotų baldų savikainos įprastine tvarka nustatyti negalima, nes iš buhalterinės apskaitos dokumentų negalima nustatyti kada šios prekės buvo įsigytos (2014 ar ankstesniais metais) ir kokia jų įsigijimo kaina. Bendrovė neskaičiavo sunaudotų medžiagų baldams, kurie buvo surinkti pagal užsakymus, todėl nebuvo galimybės nustatyti kiek baldų buvo pagaminta iš 2014 metais įsigytų plokščių ruošinių, stalviršių, mechanizmų.

Inspekcija pagal Bendrovės mokestinio laikotarpio pelno–nuostolio ataskaitas ir didžiosios knygos duomenis apskaičiavo, kad Bendrovė 2014 metais parduotoms prekėms taikė 63,6 proc. antkainį (199983 Lt pajamos / 122265 Lt savikaina * 100 – 100). Tokiu būdu konstatavo, jog 2014 metais parduotų baldų savikaina sudarė 33148 Lt be PVM (pajamos 54230,10 Lt be PVM – 54230,10 Lt * 63,6/163,6). Inspekcijos sprendime pažymėta, jog 2014 metais buvo nurašyta baldų už 120525 Lt, o Inspekcijos apskaičiuota baldų savikaina sudarė 33148 Lt be PVM, t. y. baldų buvo nurašyta už 87377 Lt be PVM (120525 Lt – 33148 Lt) daugiau nei parduotų baldų savikaina. Inspekcija konstatavo, jog nurašyti baldai, kurių vertė 105726 Lt su PVM (87377 Lt + 21 proc.), buvo parduoti, o gautos pajamos neapskaitytos, pardavimo PVM neapskaitytas. Inspekcija, taikydama nurašytų prekių, kurių pardavimo pajamos nedeklaruotos, savikainai su PVM 63,6 proc. antkainį, apskaičiavo papildomą PVM bazę už 2014 metus 172968 Lt su PVM (105726 Lt + 63,6 proc.).

Inspekcija, atsakydama į Bendrovės skundo teiginius dėl to, kad Inspekcija, apskaičiuojant 2014 metų pajamas, nepagrįstai vadovavosi inventorizacijos aktais, nes šie paskaičiavimai buvo preliminarūs su galimomis techninėmis klaidomis, nurodė, kad Lietuvos Respublikos Buhalterinės

apskaitos įstatymo (toliau - BAI) 1 ir 12–17 straipsniai įpareigoja juridinius asmenis bei kitus ūkio subjektus, jų vykdomas ūkines operacijas fiksuoti nustatytos formos buhalterinės apskaitos dokumentuose bei sudaryti atitinkamas finansines ataskaitas apie savo turtą, nuosavą kapitalą, finansavimo sumas ir kt., kuriuos (bualterinės apskaitos dokumentus ir finansines ataskaitas) jie privalo pateikti mokesčių administratoriui, pastarajam vykdant savo funkcijas, susijusias su mokesčių administravimu (MAĮ 33; 40 straipsniai). Bualterinės apskaitos dokumentai ir finansinės ataskaitos yra tie pirminiai informacijos šaltiniai, kuriais remiantis ir yra nustatomos ūkio subjektų gautų pajamų bei mokėtinų į biudžetą mokesčių sumos. Tokiu būdu, Inspekcija pagrįstai vadovavosi Bendrovės pateiktais inventorizacijos aktais, t. y. pirminiais dokumentais.

Inspekcijos sprendime akcentuota, jog mokesčių administratoriui kilus abejonėms dėl Bendrovės apskaitomo didelio prekių likučio, iš Bendrovės buvo pareikalauta pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad ji disponuoja turimomis prekėmis. Bendrovė, sandėliuodama ypač didelį kiekį prekių, kuris yra nepaaiškinamas ekonomine logika ir verslo praktika, turi turėti įrodymus, patvirtinančius apie tokių prekių likučio būtinumą. Bendrovei nepateikus įrodymų, jog jai buvo būtinas didelis prekių likutis, kuris nebuvo tinkamai inventorizuotas nei pačios Bendrovės, nei Panevėžio AVMI, sudaro pagrindą abejoti Bendrovės pateikta pozicija. Panevėžio AVMI surinkti duomenys dėl turimų prekių bei jų likučio sudaro pagrindą konstatuoti netinkamą Bendrovės mokestinių prievolių vykdymą pagal įstatymą.

Dėl nustatytos mokesčių bazės už 2015 metus. Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Bendrovė 2015 metais pardavė baldų ir buitinės technikos už 12249,62 Eur. Bendrovė 2015 metais pardavė tik 6 vnt. buitinės technikos vienetus, o įsigijo 32 vnt. Ši aplinkybė sukėlė abejones Bendrovės deklaruojamais buitinės technikos pardavimais, nes Bendrovė nuolat įsigijo po kelias buitinės technikos prekes ir jas tariamai laikė sandėlyje, nors 2015 metais įsigyti 32 buitinės technikos vienetai, neparduoti ir užfiksuoti 2016-01-01 likutyje.

Inspekcija išanalizavusi buitinės technikos įsigijimus, nustatė, jog: 1) šaldytuvo prekių likutyje kaina buvo nurodyta 463 Eur, o pagal apskaitos dokumentus turėtų būti 204,96 Eur; 2) indaplovių buvo įsigyta 3 vnt., 1 vnt. parduotas, prekių likutyje užfiksuota 6 vnt., t. y. 4 vnt. daugiau; 3) gartraukių prekių likutyje laikotarpio pradžioje buvo 3 vnt., įsigyta 8 vnt., 2 vnt. parduoti, o prekių likutyje laikotarpio pabaigoje užfiksuota 7 vnt., t. y. 2 vnt. mažiau; 4) kaitlentės prekių likutyje kaina nurodyta 260 Eur, o pagal apskaitos dokumentus turėtų būti 125,62 Eur; 5) orkaičių prekių likutyje kaina nurodyta 268,6 Eur ir 253,72 Eur, o pagal apskaitos dokumentus turėtų būti 409,09 Eur ir 165,29 Eur.

Panevėžio AVMI, išanalizavusi 2015 metų Bendrovės slankiojančių sistemų įsigijimus ir likučius laikotarpio pradžiai ir pabaigai, nustatė, jog Bendrovė 2015-10-01 pardavė vieną slankiojančią sistemą, kitų pardavimų pagal apskaitos dokumentus nenustatyta. Slankiojančių sistemų likutis 2015 metų pradžiai buvo 9 vnt., įsigyta 32 vnt., o parduota 1 vnt. Likutyje 2015 metų pabaigoje užfiksuota 13 vnt., t. y. 27 vnt. mažiau. Bendrovė nurašė 27 vnt. slankiojančių sistemų vertes, kurių pardavimas neįformintas pardavimo dokumentais.

Bendrovė 2015 metais iš Lenkijos įmonės ZP „G1“ S. C. įsigijo 14 baldų komplektų, taip pat visus metus buvo įsigyjama plokščių, stalviršių ir įvairios furnitūros (bėgeliai, rankenėlės, lankstai), kurie naudojami surenkant baldus. Bendrovė 2015 metais pardavė tik 8 baldų komplektus. Laikotarpiu nuo 2015-07-02 iki 2015-12-30 Bendrovė nepardavė nei vieno baldų komplekto, o iš Lenkijos įmonės įsigijo 7 komplektus.

Inspekcija, išanalizavusi Bendrovės medžiagų įsigijus pažymėjo, jog 2015 metų pradžiai Bendrovė apskaitė net 2380,6 kv. m. ir 38 vnt. plokščių likutį. Tačiau visus metus buvo papildomai įsigyjama plokščių iš ZP „G1“ S. C. Bendrovė neturėjo prekybos patalpos, kurioje būtų vykdoma mažmeninė plokščių prekyba, didžiausias kiekis plokščių buvo parduodama pagrindiniam pirkėjui E. V. įmonei. Inspekcija konstatavo, jog Bendrovė plokštes perka tik tada ir tik tokias, kokių tuo metu reikia. Be to, baldai yra specifinė prekė, kurią įsigyjant svarbu išmatavimai, spalva tinkantys konkrečiam pirkėjui, todėl netikslinga juos įsigyti nesant konkretaus pirkėjo ir laikyti atsargose. Bendrovės direktorius 2016-03-31 paaiškino nurodė, kad „prekių likučiai susidaro dėl klientų atsisakytų, ne laiku pristatytų baldų, dėl klientų nepasitenkinimo baldų kokybe.“ Inspekcija sprendime pažymėjo, kad prieš užsakant baldus iš klientų paimamas avansas, o Bendrovės apskaitoje

nėra užfiksuoto nei vieno avansinio mokėjimo, kuris būtų priskirtas pajamoms negavus galutinio apmokėjimo.

Inspekcija atliko trijų analogišką veiklą vykdančių įmonių prekių likučio analizę (patikrinimo akto 12 lapas, 9 lentelė). Iš lentelėje pateiktų duomenų matyti, kad analogišką veiklą vykdančių įmonių (A, B, C) vidutinis prekių likučio ir pajamų santykis 2014–2015 metais sudarė 24 proc. Ginčijamame sprendime pažymėta, kad analizuojamose įmonėse prekių likučio ir pajamų santykis (24 proc.) yra žymiai mažesnis nei Bendrovės (119 proc.).

Inspekcija, perskaičiavusi Bendrovės prekių likutį 2015 metų pabaigai (taikant vidutinio prekių likučio ir pajamų santykį 24 proc.), nustatė, jog prekių likutis galėjo būti 17991 Eur su PVM ((61953 Eur pajamos * 24 proc.) + 21 proc.). Remiantis mokesčio laikotarpio pelno–nuostolio ataskaitos, didžiosios knygos duomenimis apskaičiuota, kad Bendrovė 2015 metais parduotoms prekėms taikė 74 proc. antkainį (61953 Eur pajamos be PVM / 35590 Eur savikaina be PVM * 100-100).

Inspekcija apskaičiavo, kad Bendrovės gautos neapskaitytos pajamos sudarė 123966 Eur (89236 Eur (Bendrovės apskaitoje apskaitomas atsargų likutis su PVM) – 17 991 Eur (patikrinimo metu nustatytas Bendrovės atsargų likutis su PVM) + 74% (Bendrovės antkainis, proc.)). Mokesčio patikrinimo metu buvo nustatyta papildoma PVM bazė už 2015 metus 123966 Eur su PVM. Atsižvelgiant į tai, kad nėra galimybės nustatyti, kuri mokesčio laikotarpį Bendrovė gavo patikrinimo metu papildomai nustatytas pajamas, pardavimo PVM buvo priskaičiuotas už 2015 m. gruodžio mėnesį. Už 2015 m. gruodžio mėn. buvo papildomai priskaičiuota 21515 Eur (123966 Eur * 21%/121%) PVM.

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija, siekdama apskaičiuoti mokesčio bazę, naudojo dviem informacijos šaltiniais: pačios Bendrovės apskaitos duomenimis bei trečiųjų įmonių (vykdančių analogišką veiklą) duomenimis, t. y. nustatant Bendrovės mokesčių bazę buvo vertinami tiek vidiniai galimi mokesčių mokėtojos informaciniai šaltiniai, tiek išoriniai (analogiškų įmonių) informaciniai šaltiniai. Sprendime akcentuota, kad pasirinkti informacijos šaltiniai atitinka teisingumo kriterijų, be to, mokesčių administratorius turi teisę naudotis informacija, gauta iš Lietuvos Respublikos ir užsienio valstybių mokesčių administratorių, kitų institucijų, registrų (kadastrų), statistikos leidinių, žinybų, katalogų, spaudos, informacinių biuletenių, kitų visuomenės informavimo priemonių, interneto svetainių bei kitų šaltinių, kurių pagrindu galima nustatyti mokesčių mokėtojo atitinkamus veiklos rodiklius ir gauti kitą įvertinimui atlikti reikalingą informaciją. Atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais.

Dėl PVM delspinigių ir baudos

Ginčijamame sprendime nurodyta, kad Inspekcija 2016-11-23 sprendimu Nr. 69-119 skyrė pakartotinį Bendrovės patikrinimą. Taigi, mokesčio patikrinimas Bendrovės atžvilgiu vyko nuo 2016-04-13 (2016-05-27 patikrinimo aktas Nr. (42.59)FR0680-387) iki 2017-01-31 (patikrinimo aktas Nr. (42.59)FR0680-40). Bendrovei už šį laikotarpį buvo apskaičiuota nuo 1961,97 Eur PVM delspinigių iki 4321,60 Eur PVM delspinigių.

Inspekcija, įvertinusi ilgą patikrinimo laikotarpį bei vadovaudamasi teisėtų lūkesčių principu, teisingumo ir protingumo kriterijais, įtvirtintais MAĮ 8 str. 3 dalyje, bei teismų praktika (LVAT 2015-06-29 nutartimi adm. byloje Nr. A-2051-556/2015) atleido Bendrovę nuo apskaičiuotų PVM delspinigių už laikotarpį nuo 2016-05-27 patikrinimo akto Nr. (42.59)FR0680-387) surašymo dienos iki 2017-01-31 patikrinimo akto Nr. (42.59)FR0680-40 surašymo dienos, t. y. nuo 2359,63 Eur PVM delspinigių mokėjimo, palikdama iki pirminio patikrinimo akto surašymo dienos apskaičiuotus 1961,97 Eur PVM delspinigius.

Panevėžio AVMI 2017-03-30 sprendime Nr.(36.9)FR0682-118 ir 2016-07-25 sprendime Nr. (36.9)FR0682-478 pažymėta, jog Bendrovė bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, tuo pačiu akcentuota, jog Bendrovės atžvilgiu nebuvo nustatyta mokesčių mokėtojos padėtį sunkinančių aplinkybių. Tuo tarpu Inspekcija ginčijamame sprendime pažymėjo, jog nagrinėjamu atveju nėra pagrindo teigti, kad Bendrovė visapusiškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kadangi Bendrovė nevykdė bei netinkamai vykdė mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises. Inspekcija akcentavo, jog Bendrovė, tvarkydama apskaitą, nesilaikė Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų

reikalavimų, į PVM deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, tokiu būdu buvo nustatytas pažeidimų daugetas. Be to, nenustatyta, kad mokestiniai pažeidimai buvo padaryti dėl Bendrovės nerūpestingumo, t. y. Bendrovė aktyviais veiksmais, kelių metų laikotarpiu, siekė išvengti mokesčių sumokėjimo. Minėtų aplinkybių pagrindu, Inspekcija paliko paskirtą 9063 Eur (30 proc. dydžio) PVM baudą.

Bendrovė pateiktu skundu Komisijai nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teigia, kad mokesčių administratorius neįvertino visų apmokestinimui reikšmingų faktinių aplinkybių, todėl sprendimas neatitinka teisingumo, teisėtumo ir objektyvumo kriterijų.

Bendrovė nurodo kartu su skundu Inspekcijai pateikusi inventorizacijos aprašą, lenteles su 2016 metais parduotomis prekėmis (kurios patikrinimo akte įvardinamos kaip jau seniai neegzistuojančios bei parduotos anksčiau ir nuo jų dar kartą apskaičiuotas PVM). Bendrovės nuomone, šiuos naujus įrodymus pripažino pati Inspekcija 2016-11-23 sprendime, kuriuo buvo skirtas pakartotinis Bendrovės patikrinimas. Tačiau Panevėžio AVMI 2017-01-31 patikrinimo akte Bendrovės pateiktas 2016-01-01 inventorizacijos aprašas Nr. 11 nebuvo vertintas, nes Bendrovė 2016-03-01 jau pateikė inventorizacijos aprašą. Apie lenteles su parduotomis prekėmis, nuo kurių skaičiuojamas dvigubas PVM, visiškai nieko nepasisakoma.

Bendrovė teigia, kad patikrinimo metu pateiktas inventorizacijos aprašas neatitinka tokiems dokumentams keliamų reikalavimų. Tai nepasirašytas ir nepatikslingas juodraštis, kuris buvo surašytas nesilaikant Inventorizacijos taisyklių, kadangi Panevėžio AVMI reikalavo pateikti minėtą dokumentą, priešingu atveju Bendrovė būtų buvusi nubausta. Bendrovės teigimu, Panevėžio AVMI negalėjo vadovautis minėtu dokumentu, kadangi jis apamai negali būti laikomas inventorizacijos aktu, nėra pasirašytas atsakingų asmenų. Atitinkamai Bendrovė nesutinka su 2.4 p. lentelėje Nr. 2 atliktais paskaičiavimais, nes juose yra techninės klaidos, minimos sumos paimitos iš nepasirašyto Inventorizacijos akto. Teisingi skaičiai yra pateikti Bendrovės balansuose už 2013, 2014 ir 2015 metus, jais turi būti vadovaujamasi. Inventorizacijos taisyklės atitinkantį 2016-01-01 inventorizacijos aprašą Bendrovė pateikė kartu su 2017-01-13 skundu.

Bendrovė nesutinka su ginčijamo sprendimo teiginiais, jog Panevėžio AVMI pareigūnams nebuvo suteikta galimybė atlikti Bendrovės patalpose laikomų prekių likučio patikrinimo, nors Bendrovės direktorius buvo apie tai informuotas iš anksto. Bendrovė teigia, kad sutartą dieną buvo suteiktos patalpos ir žmonės patikrinimui atlikti. Prekės sandėliuojamos ankštoje patalpoje, nes tik už tokias Bendrovė gali sumokėti nuomos mokesį. Panevėžio AVMI netikrino kitos sandėliavimo patalpos, esančios adresu: (*duomenys neskelbtini*). Bendrovės nuomone, MAĮ 126 straipsnyje įtvirtinta mokesčių mokėtojo pareiga skirti mokesčių administratoriaus pareigūnui tinkamą darbo vietą buvo įvykdyta. Niekur nenurodyta, kad Bendrovė privalėjo iškrauti sandėlį ar užsakyti kilnojamus mechanizmus. Tiek 2017-03-30, tiek 2017-06-15 sprendimuose plečiamai aiškinamos Bendrovės pareigos ir neadekvačiai siauriamos mokesčių administratoriaus pareigos.

Skunde išreikšti nesutikimo argumentai su 2007–2013 metų dokumentų ir duomenų naudojimu aiškinant faktines bylos aplinkybes, nes tai nėra šio patikrinimo dalykas. Bendrovė pabrėžia, kad tikrintas laikotarpis apėmė tik 2014–2015 metus. Inspekcijos prielaidos apie nepagrįstą nuostolingą veiklą, prekių įsigijimus Lenkijoje, Bendrovės direktoriaus suteiktas paskolas nepagrindžia Inspekcijos sprendime konstatuoto fakto, kad Bendrovė neva nepateikė mokesčio deklaracijos, nustatyta tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento. Taikant ekonominių modelių metodą, buvo vadovautasi prekių likučių juodraštinėmis ataskaitomis, kas akivaizdžiai rodo netinkamą šio metodo pritaikymą.

Inspekcijos pritaikytas analogijos metodas prieštarauja Taisyklių 11 punkto nuostatoms, nes palyginimui parinktos stambios įmonės, kurios prekybą vykdo pagal užsakymus ir nekaupia prekių likučių, t. y. nevykdo užpirkimų be išankstinių užsakymų ir garantuotų pardavimų. Bendrovė yra turgaus lygio įmonė (netgi prekyba vykdoma turgavietėje). Tokios prekybos principas yra įsigyti pigius „pusfabrikačius“, juos sukomplektuoti ir tik paskui parduoti. Taisyklėse nenumatyta galimybė, taikant analogijos metodą, naudoti kelerių metų ir kelių įmonių statistinį vidurkį.

Bendrovės nuomone, ji buvo apmokestinta du kartus: iš pradžių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vėliau – faktiškai pardavus esamas atsargas. Bendrovės pateikti

dokumentai liudija, kad 2016 metais parduota prekių už 78613,26 Eur be PVM, įsigyta už 20194 Eur be PVM. Net skaičiuojant su prielaida, kad visos 2016 metais įsigytos prekės buvo parduotos, gaunasi, jog 2016 metais parduota prekių likučių iš sandėlių už 58419,26 Eur, t. y. daugiau negu 2016 metais buvo įsigyta. Šie skaičiai, pasak Bendrovės, aiškiai rodo klaidos dydį patikrinimo akte, apskaičiuojant Bendrovės prekių atsargas analogijos metodu.

Dėl baudos dydžio

LVAT, atsižvelgęs į Konstitucinio Teismo 2004 m. sausio 26 d. nutarime nurodytus baudų dydžio nustatymo principus, yra pasisakęs, kad skiriant baudą už mokesčių įstatymo pažeidimą, turėtų būti imamas sankcijoje numatytas baudos vidurkis, o tuomet atsižvelgiant į pažeidimo pobūdį, bendradarbiavimą, bei kitas įstatyme numatytas aplinkybes baudos dydis turi būti mažinamas arba didinamas nuo jos vidutinio dydžio. Bendrieji baudos skyrimo principai bei MAĮ 139 straipsnio 1 dalyje nurodytos aplinkybės, turinčios įtakos baudos dydžiui, įpareigoja subjektą, skiriantį baudą, motyvuoti ir pagrįsti skiriamos baudos dydį (LVAT 2008-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A261 214/2008). Taip pat LVAT adm. byloje Nr. A438-1117/2010 pažymėjo, kad vadovaujantis bendraisiais baudų skyrimo principais, skiriant baudą asmeniui, padariusiam mokesčių įstatymų pažeidimus, individualizuojant jos dydį, privaloma atsižvelgti į atsakomybę lengvinančias bei sunkinančias aplinkybes, kurias lemia pažeidimo pobūdis, mokesčių mokėtojo bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, mokesčio mokėtojo pri(si)pažinimas padarius mokesčių įstatymų pažeidimus, taip pat ir į kitas svarbias panašaus pobūdžio aplinkybes.

Panevėžio AVMI tiek 2017-03-30 sprendime, tiek 2016-07-25 sprendime pažymėjo, jog Bendrovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, todėl nenustačius baudos dydį didinančių aplinkybių, pastabų nagrinėjimo metu buvo skirta 30 procentų dydžio PVM bauda. Bendrovės nuomone, toks aiškinimas prieštarauja minėtam Konstitucinio teismo išaiškinimui.

Inspekcija ginčijamame sprendime pritarė PVM baudos dydžiui, pažymėdama Bendrovės nevisapusišką bendradarbiavimą su mokesčių administratoriumi, netinkamą mokesčių mokėtojo pareigų vykdymą, trukdymą mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nesilaikymą tvarkant apskaitą, neteisingų duomenų įrašymą į PVM deklaracijas. Visos šios išvardintos aplinkybės, Bendrovės nuomone, yra naujai nustatytos, todėl 2017-03-30 Panevėžio AVMI sprendimas turėjo būti keičiamas, o ne tvirtinamas. Tvirtinant sprendimą nėra leidžiama keisti pirmos instancijos nustatytų ir patvirtintų faktinių aplinkybių. Tokiu būdu centrinis mokesčių administratorius, patvirtindamas sprendimą ir konstatuodamas naujas faktines aplinkybes, viršijo savo įgaliojimus ir padarė esminius MAĮ pažeidimus.

Remiantis aukščiau išdėstytais faktais, įrodymais ir aplinkybėmis Bendrovė prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2017-06-15 sprendimą Nr. 69-64.

Komisija, įvertinusi Bendrovės skundo motyvus, mokesčių administratoriaus pateiktą ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Inspekcijos sprendimas yra tvirtintinas, o Bendrovės skundas atmestinas.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja. Kadangi bylos nagrinėjimo apimtis apsprendžiama pagal Bendrovės pareikštus konkrečius ir aiškius reikalavimus, sprendime pasisakoma dėl Bendrovės skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Ginčas byloje yra kilęs dėl MAĮ 70 straipsnio pagrindu pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikant ekonominių modelių metodą, nustatytos Bendrovės mokesčių bazės, kuria remiantis už 2014–2015 metus apskaičiuota mokėtina 30209,10 Eur PVM suma ir su ja susijusios sumos.

Bendrovė nesutinka su apskaičiuotos PVM bazės dydžiu, teigdama, jog 2016-01-01 inventorizacijos aprašas (kuriuo rėmėsi mokesčių administratorius) neatitinka tokiems dokumentams keliamų reikalavimų, 2007–2013 metų dokumentų ir duomenų naudojimas neįeina į tikrintą 2014–2015 metų laikotarpį, be to, Bendrovė teigia buvusi apmokestinta 2 kartus: iš pradžių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vėliau – faktiškai pardavus esamas prekių atsargas. Taip pat Bendrovė įrodinėja, priešingai negu teigia Panevėžio AVMI, sutartą dieną suteikė patalpas ir žmones

patikrinimui atlikti. Bendrovės nuomone, nagrinėjamu atveju buvo neteisingai pritaikytas analogijos metodas, nes palyginimui parinktos stambios įmonės, kurios vykdo prekybą pagal užsakymus ir nekaupia prekių likučių, tuo tarpu Bendrovė yra turgaus lygio įmonė.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo

Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą įtvirtintas MAĮ 70 str. 1 dalyje, kur numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Vadovaujantis šio įstatymo 70 str. 2 dalimi, detalią minėto straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru.

Ši tvarka buvo nustatyta Inspekcijos viršininko 2004-04-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintose Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse, kurių 4 ir 4.1 punktai numato, jog įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius: nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento, į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais (LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-554/2014, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A1302-602/2016).

LVAT 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 apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A575-146/2011, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A384-442/2016).

Be to, pažymėtina, kad kurio nors MAĮ 70 str. 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Ši sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (LVAT 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012, 201-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013).

Nagrinėjamu atveju Inspekcija pagrindą apskaičiuoti Bendrovei mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. taikyti MAĮ 70 str. 1 dalį, pagrindė iš esmės dviem aspektais: ekonominės logikos nebuvimu Bendrovės veiksmuose ir aplinkybe, kad Bendrovė netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašydama neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis. Pirma, byloje nustatyta, kad Bendrovė apskaito labai didelius atsargų

likučius palyginus su gautomis pajamomis – Bendrovės prekių likučio ir pajamų santykis 2014 metais sudarė 99 proc., o 2015 metais – 119 proc. Antra, Bendrovės pateiktų PVM deklaracijų duomenys rodo, kad Bendrovė deklaravo pardavimo PVM, artimą pirkimo PVM. 2014 m. deklaruotas pardavimo PVM 40841 Lt, atskaitomas pirkimo PVM – 43071 Lt, t. y. pardavimų ir pirkimų santykis buvo 0,95. 2015 m. Bendrovė deklaravo 13102 Eur pardavimo PVM, 11707 Eur atskaitomo pirkimo PVM, t. y. pardavimų ir pirkimų santykis buvo 1,12. Taigi, Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu deklaravo 24930 Eur pardavimo PVM ir 24181 Eur pirkimo PVM, t. y. pardavimo PVM buvo tik 749 Eur didesnis. Trečia, Bendrovė nuo 2007 metų (išskyrus 2013 ir 2015 metus) nuolat deklaruoja mokesstinio laikotarpio veiklos nuostolius: 2007 m. deklaravo 2927 Lt veiklos nuostolį; 2008 m. – 3460 Lt nuostolį; 2009 m. – 10944 Lt nuostolį; 2010 m. – 66597 Lt nuostolį; 2011 m. – 30139 Lt nuostolį; 2012 m. – 18276 Lt nuostolį; 2014 m. – 10281 Lt nuostolį. Nuostolinga Bendrovės veikla buvo finansuojama iš Bendrovės direktoriaus ir vienintelio akcininko M. B. paskolų. Pagal Bendrovės pateiktas deklaracijas (Juridinių asmenų duomenys apie fiziniams asmenims suteiktas, jų grąžintas, iš fizinių asmenų gautas ir jiems grąžintas paskolas) nustatyta, kad M. B. 2009–2012 metais paskolino Bendrovei 430000 Lt. Ketvirta, Bendrovė nėra pateikusi VĮ „Registru centras“ 2008–2014 metų Metinės finansinės atskaitomybės dokumentų. Penkta, Bendrovės buhalterė 2016-03-16 paaiškino apie prekių nurašymus ir jų savikainos nustatymą nurodė, kad „medžiagų nurašymo aktai nebuvo rašomi. Parduotų prekių savikaina į sąnaudas nurašoma kas mėnesį, pagal kiekvieno daikto įsigijimo dokumentus. Parduodant baldus nebuvo skaičiuojama savikaina kiekvienam baldui atskirai, t. y. pagal projektą nebuvo skaičiuota kiek reikia plokščių, rankenėlių ir kitų smulkių detalių. Savikaina buvo skaičiuojama pagal tai, kokį antkainį nurodo direktorius. Buhalterijoje kiekinė medžiagų apskaita nėra vedama. Atsargų inventorizacijos apraše faktinis likutis kiekinė išraiška yra nurodomas direktoriaus.“ Šešta, bylos duomenimis, Bendrovė nesudarė sąlygų Panevėžio AVMI darbuotojams atlikti prekių likučių patikrinimą: 1) nesudarė galimybių apžiūrėti prekių, patalpoje buvo tamsu, prekės buvo sudėtos taip, kad fiziškai prieiti ir jas apžiūrėti nebuvo galimybių; 2) Bendrovės direktorius pagal pateiktas PVM sąskaitas faktūras negalėjo nurodyti ar prekės yra sandėlyje, t. y. pradžioje rodė prekes neatitinkančias PVM sąskaitoje faktūroje nurodytų matmenų, vėliau paaiškino, kad gal prekė parduota; 3) Bendrovės direktorius negalėjo identifikuoti sandėlyje esančių prekių, t. y. visas kartoninėse pakuotėse buvusias prekes įvardino nestandartiniais baldais, negalėjo nurodyti kiek pakuočių pagal įsigijimo dokumentus priklauso baldų komplektui; 4) Panevėžio AVMI darbuotojai paprašius parodyti atsitiktinai parinktą svetainės baldą už 3432 Eur bei šaldytuvus, Bendrovės direktorius to atlikti nesugebėjo. Septinta, Bendrovės 2016-01-01 inventorizacijos apraše nurodytas prekių kiekis neatitiko faktinio prekių kiekio, įvertinus 2015 metų pradžioje Bendrovės apskaitytą prekių likutį ir per tuos metus įsigytų prekių kiekį. Bendrovė 2015 metų pradžiai turėjo 9 vienetus slankiojančių sistemų likutį, per metus įsigyta 32 vnt., parduota tik 1 slankiojanti sistema, 2015 metų pabaigoje užfiksuotas 13 vienetų likutis, t. y. 27 vnt. mažiau. Bendrovė 2015 metais iš Lenkijos įmonės ZP „G1“ S. C. įsigijo 14 baldų komplektų, taip pat visus metus buvo įsigijama plokščių, stalviršių ir įvairios furnitūros (bėgeliai, rankenėlės, lankstai), kurie naudojami surenkant baldus. 2015 metais Bendrovė pardavė tik 8 baldų komplektus. Laikotarpiu nuo 2015-07-02 iki 2015-12-30 Bendrovė nepardavė nei vieno baldų komplekto, o iš Lenkijos įmonės įsigijo 7 komplektus. 2015 metais Bendrovė pardavė 6 buitinės technikos vienetus, o įsigijo 32 vienetus, kurie užfiksuoti likutyje 2016-01-01 dienai. Taigi, prekės buvo nurašomos, nors jų pardavimas nebuvo įformintas atitinkamais dokumentais. Aštunta, Bendrovės direktorius 2016-03-31 paaiškino nurodė, kad „prekių likučiai susidaro dėl klientų atsisakytų, ne laiku pristatytų baldų, dėl klientų nepasitenkinimo baldų kokybe.“ Šis direktoriaus teiginys neatitinka tikrovės, nes prieš užsakant baldus iš klientų paimamas avansas, o Bendrovės apskaitoje nėra užfiksuoto nei vieno avansinio mokėjimo, kuris būtų priskirtas pajamoms negavus galutinio apmokėjimo.

Kadangi Bendrovė ginčija Inspekcijos teiginį apie nesudarytas galimybes atlikti prekių likučių inventorizaciją, Komisija plačiau pasisakys šiuo klausimu. Pagal MAĮ 126 str. 1 dalį, mokesčių mokėtojas sudaro mokesčių administratoriaus pareigūnui mokesčiniam patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas. Iš bylos medžiagos matyti, kad 2016-02-27 11:40 val. operatyvaus patikrinimo metu (2016-03-14 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR1042-2022) tikrinta Bendrovės prekybos vieta, esanti turgavietėje, adresu: (*duomenys neskelbtini*). Nustatyta, kad Bendrovė nuomojamosiose patalpose prekiauja baldais ir priima užsakymus jų tiekimui. Prekybos patalpa buvo pilna baldų: kėdžių,

virtuvinių komplektų, svetainės baldų, fotelių, staliukų, komodų ir pan. 2016-03-02 nuvykta į Bendrovės sandėlį, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*). Nustatyta, kad sandėlis pilnas įvairių baldų. Kaip minėta, nustatyti sandėlyje esančių prekių faktinį likutį nebuvo galimybės, nes Bendrovės direktorius nesudarė tam tinkamų sąlygų (2016-03-30 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (42.59) FR0686-745). Bendrovė teigia, kad sutartą dieną Panevėžio AVMI buvo suteiktos patalpos ir žmonės patikrinimui atlikti. Jos nuomone, ji tinkamai įvykdė MAĮ 126 str. 1 dalyje įtvirtintą pareigą. Komisijos vertinimu, sąlygos Panevėžio AVMI pareigūnams atlikti prekių likučių inventorizaciją nebuvo sudarytos, kadangi Panevėžio AVMI pareigūnai fiziškai negalėjo prieiti prie prekių ir jas apžiūrėti, o Bendrovės direktorius net nepaaiškino, kur ir kokios prekės yra sukrautos. Komisijos nuomone, nepaisant nedidelių patalpų, siekiant užtikrinti tinkamas darbo sąlygas darbuotojams ir sklandų klientų aptarnavimą, prekės sandėlyje paprastai išdėstomos taip, kad būtų užtikrintas kuo operatyvesnis užsakytų prekių surinkimas ir pristatymas klientams. Nagrinėjamu atveju Panevėžio AVMI pareigūnams nebuvo paaiškinta, kur ir kokios prekės yra sudėtos, Bendrovės direktorius negalėjo net atsakyti į klausimą, ar konkrečios PVM sąskaitose faktūrose išvardintos prekės tebėra sandėlyje ar yra parduotos.

Bendrovė taip pat teigia, kad 2016-02-22 Panevėžio AVMI nurodyme Nr. (42.59) FR0706-2486 buvo nurodyta, jog prekių likučio patikrinimas sandėlyje, esančiame adresu: (*duomenys neskelbtini*), bus atliekamas 2016-03-03 9.00 val., tačiau buvo atliktas 2016-02-27 ir 2016-03-02. Komisija pastebi, kad iš bylos medžiagos matyti, jog Bendrovės direktoriui buvo žinoma / jis buvo informuotas apie kitokį prekių likučio patikrinimo laiką, nes Panevėžio AVMI pareigūnams nuvykus į Bendrovės sandėlį, esantį adresu: (*duomenys neskelbtini*), Bendrovės direktorius jų laukė. Bendrovės direktoriaus dalyvavimą atliekant patikrinimą minėtame sandėlyje patvirtina byloje esantys dokumentai: 2016-03-14 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. FR1042-2022 ir 2016-03-30 mokestinio tyrimo ataskaita Nr. (42.59) FR0686-745, bei pačios Bendrovės skundas.

Dėl Bendrovės skundo argumentų dėl 2007–2013 metų dokumentų ir duomenų netinkamo naudojimo, siekiant pagrįsti tikrinto laikotarpio pažeidimus, Komisija pažymi, jog nei MAĮ, nei kiti įstatymai, nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui, apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokestinį laikotarpį, remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Komisija pastebi, kad, esant situacijai, kuomet įmonė veikia nepelningai, ir ši situacija tęsiasi beveik visą ūkio subjekto veiklos laikotarpį (išskyrus 2012 ir 2015 metus, kada buvo deklaruotas pelnas), o ūkio subjekto dalyviai skolina verslui gana ženkliai pinigines lėšas, sudaro pagrįstas prielaidas abejoti ūkio subjekto deklaruojamu veiklos rezultatų tikrumu, kadangi tokia situacija prasilenkia su ekonomine logika (LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014, 2017-03-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017).

Visų šių aptartų aplinkybių visuma (kartu įvertinant ir aspektą, susijusį su Bendrovės vykdomos veiklos ekonominiu nepagrįstumu) leidžia pritarti mokesčių administratoriaus padarytai išvadai, jog Bendrovė neapskaitė ir nedeklaravo visų gaunamų pajamų, todėl netinkamai nustatė PVM bazę, o į apskaitos dokumentus įrašė tikrovės neatitinkančius duomenis. Tuo tarpu Bendrovė duomenų, kurie paneigtų mokesčių administratoriaus nustatytas aplinkybes ir įrodytų, jog ji tinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, nepateikė. Bendrovei į mokesčio deklaracijas įrašius neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, tai paneigė mokesčių administratoriaus galimybę apskaičiuoti mokesčius įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Todėl konstatuotina, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog Bendrovė netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas, todėl mokesčių mokėtojo (Bendrovės) mokestinės prievolės neįmanoma nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatyme nustatyta tvarka, o tai yra pagrindas apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 str. 1 dalį.

Dėl PVM bazės apskaičiavimo

Komisija pirmiausia pabrėžia, jog atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais (LVAT 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A442-635/2010). MAĮ 70 str. 1 dalies norma skirta ne tam, kad

būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A11-603/2007, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A1302-602/2016).

Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodai yra išvardinti Taisyklių 6.3. punkte, t. y. palyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų banko sąskaitose, ekonominių modelių metodai. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotos mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklauso nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą (LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A602-409/2014).

Nagrinėjamu atveju Inspekcija Bendrovės PVM bazę už 2014 ir 2015 metus apskaičiavo taikydama ekonominių modelių metodą.

Iš Bendrovės inventorizacijos aprašų duomenų nustatyta, kad 2014 metais buvo nurašyti 149 vnt. baldų už 120525 Lt sumą. Pagal Bendrovės pateiktus pirminius dokumentus nustatyta, kad 2014 metais buvo parduota baldų už 65618,42 Lt su PVM (54230,10 Lt be PVM). Iš bylos duomenų matyti, kad parduotų baldų savikainos įprastine tvarka nustatyti negalima, nes iš buhalterinės apskaitos dokumentų negalima nustatyti parduotų baldų įsigijimo kainos, be to, Bendrovė pagal užsakymus surinktiems baldams neskaičiavo sunaudotų medžiagų. Todėl mokesčių administratorius pagal Bendrovės 2014 metų pelno–nuostolio ataskaitos ir didžiosios knygos duomenis apskaičiavo Bendrovės 2014 metais parduotoms prekėms taikytą antkainį. Nustatyta, kad antkainis sudarė 63,6 proc. (199983 Lt be PVM pajamos (tame tarpe 54230,10 Lt – baldų pardavimo pajamos) / 122265 Lt be PVM savikaina*100-100). Tokiu būdu apskaičiuota, jog Bendrovės apskaitoje apskaitytų 2014 metais parduotų baldų savikaina, taikant 63,6 proc. antkainį, sudarė 33148 Lt be PVM (pajamos 54230,10 Lt be PVM - 54230,10 * 63,6/163,6).

Inspekcija, įvertinusi tai, kad 2014 metais nurašyta baldų už 120525 Lt be PVM, o apskaitoje apskaitytų parduotų baldų savikaina – 33148 Lt be PVM, apskaičiavo, jog nurašyti baldai, kurių savikaina 87377 Lt (120525 Lt – 33148 Lt), o vertė 105726 Lt su PVM (87377 Lt + 21 proc.), buvo parduoti, tačiau gautos pajamos neapskaitytos ir pardavimo PVM neapskačiuotas. Mokesčių administratorius, nurašytų prekių, kurių pardavimo pajamos nedeklaruotos, savikainai su PVM taikydamas apskaičiuotą 63,6 proc. antkainį, nustatė papildomą PVM bazę už 2014 metus – 172968 Lt su PVM (105726 Lt + 63,6 proc.).

Bylos duomenimis, nustatant PVM bazę už 2015 metus, pagal inventorizacijos aprašus nebuvo galimybės nustatyti, kurios būtent prekės buvo parduotos ar nurašytos, todėl šiuo atveju buvo taikytas analogijos metodas. Pagal pirminius Bendrovės dokumentus nustatyta, kad Bendrovė 2015 metais pardavė baldų ir buitinės technikos už 12249,62 Eur. Bendrovės 2015 metų pabaigoje apskaityto prekių likučio ir pajamų santykis sudarė 119 proc. Inspekcija, atlikusi trijų analogišką veiklą vykdančių Panevėžio miesto įmonių analizę, nustatė, kad vidutinis prekių likučio ir pajamų santykis 2014–2015 metais sudarė 24 proc., t. y. buvo žymiai mažesnis negu Bendrovės apskaitomas.

Remiantis apskaičiuotu analogišką veiklą vykdančių įmonių prekių likučio ir pajamų santykiu, apskaičiuotas Bendrovės prekių likutis 2015 metų pabaigai ir nustatyta, kad Bendrovė 2015 metų pabaigoje turėjo 17991 Eur su PVM ((61953 Eur pajamos *24 proc.) +21 proc.) prekių likutį. Pagal Bendrovės 2015 metų pelno–nuostolio ataskaitos, didžiosios knygos duomenis apskaičiuota, kad Bendrovė 2015 metais parduotoms prekėms taikė 74 proc. antkainį (61953 Eur pajamos be PVM / 35590 Eur savikaina be PVM *100-100). Pagal Bendrovės patikrinimo metu pateiktą inventorizacijos aprašą 2016-01-01 dienai Bendrovė apskaitė 89236 Eur prekių likutį (su PVM). Vadinasi Bendrovė neapskaitė prekių, kurių savikaina 71245 Eur (89236 Eur – 17991 Eur), pardavimo pajamų. Taikant 74 proc. antkainį, nustatyta papildoma Bendrovės 123966 Eur PVM bazė už 2015 metus.

Kaip matyti iš Bendrovės skundo, Bendrovė iš esmės nesutinka su PVM bazės apskaičiavimu už 2015 metus, nurodydama, jog patikrinimo metu pateiktas atsakingų asmenų nepasirašytas 2016-01-01 inventorizacijos aprašas neatitinka tokiems dokumentams keliamų reikalavimų, todėl juo negali būti remiamasi.

Komisija atkreipia dėmesį į Inventorizacijos taisyklių, patvirtintų 1999-06-03 Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu Nr. 719 (2014-10-03 nutarimo Nr. 1070 redakcija), 63 punkto nuostatas, kuriose numatyta, kad inventorizacijos rezultatai nedelsiant registruojami atitinkamose buhalterinėse sąskaitose, bet ne vėliau kaip iki finansinių ataskaitų sudarymo dienos. Iš bylos medžiagos matyti, kad Bendrovė Inspekcijai pateikė 2 skirtingus 2016-01-01 inventorizacijos aprašus, kuriuose užfiksuotas prekių likutis. Pirmasis aprašas buvo pateiktas kontrolės veiksmų atlikimo metu (2016-03-30 mokesčio tyrimo ataskaita Nr. (42.59) FR0686-745, 2016-05-27 patikrinimo aktas Nr. (42.59) FR0680-387), antrasis – 2016-08-12 kartu su skundu Inspekcijai, t. y. jau po atlikto pirminio mokesčio patikrinimo. Kaip matyti iš Inspekcijos apskaičiavimų, nustatant PVM bazę už 2015 metus, buvo remiamasi pirmuoju Bendrovės pateiktu inventorizacijos aprašu. Pastebėtina, kad abiejuose inventorizacijos aprašuose išvardintos 129 prekių pozicijos, kurių bendra vertė skiriasi tik 54,75 Eur: pirmajame nurodyta bendra prekių likučio suma 73748,85 Eur, antrajame inventorizacijos apraše – 73694,10 Eur. Komisija taip pat atkreipia dėmesį į tai, kad pirmajame inventorizacijos apraše nurodyti tik bendriniai prekių pavadinimai (pvz., „indaplovė“, virtuvės komplektas“, „sekcija“ ir pan.), tuo tarpu antrajame nurodyti ir konkrečių prekių modeliai, skiriasi abiejuose aprašuose nurodytos prekių kainos, todėl nėra galimybės jų palyginti, t. y. nustatyti, ar abiejuose aprašuose nurodytos tos pačios prekės. Komisija, įvertinusi Bendrovės pateiktą antrąjį 2016-01-01 inventorizacijos aprašą, daro išvadą, kad nėra pagrindo juo remtis dėl dviejų priežasčių; pirma, inventorizacijos aprašo data 2016-01-01, tačiau Inspekcijai jis pateiktas tik su 2016-08-12 skundu, nors inventorizacijos rezultatai turi būti fiksuojami nedelsiant, bet ne vėliau kaip iki finansinių ataskaitų sudarymo dienos; antra, jis pateiktas pasibaigus mokesčiam patikrinimui (patvirtinus jo rezultatus sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo) ir žinant jo rezultatus.

Bendrovė skunde Komisijai ir Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu teigė, jog mokesčių administratoriaus pasirinktas apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodas (o būtent analogijos metodas) taikytas netinkamai, nes palyginimui parinktos stambios įmonės, kurios prekybą vykdo pagal užsakymus ir nekaupia prekių likučių, tuo tarpu Bendrovė yra turgaus lygio įmonė.

Įvertinus byloje esančią informaciją matyti, kad Inspekcijos surinkti palyginamieji duomenys apie įmonių A, B ir C, vykdančių tokio paties pobūdžio veiklą, prekių likučius ir jų santykį su pardavimo pajamomis, laikytini tinkamais vertinant, ar Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apskaitytų atsargų informacija atitinka tikrovę. Nors vienos iš lyginamųjų įmonių apyvarta yra didesnė negu kitų dviejų įmonių veiklos rodikliai, tačiau patikrinimo akto 9 lentelėje nurodytas minėtų įmonių prekių likučio ir pajamų santykis yra gana panašus, ypač vertinant mokesčio ginčo sprendimo metu aktualius 2015 m. duomenis: minėtas santykis svyruoja nežymiai – nuo 20 iki 26 proc., kas rodo, kad duomenys yra artimi ir Inspekcijos surinkta informacija gali būti laikoma patikima, vertinant veiklos, kuri analogiška Bendrovės vykdomai veiklai, rodiklių pagrįstumą. Tokios praktikos laikomasi ir LVAT 2017-03-20 nutartyje adm. byloje Nr. eA-80-602/2017.

Komisija dar kartą pabrėžia, kad, taikant MAĮ 70 str. 1 dalį, tikslus mokesčinės prievolės dydis nėra nustatomas, tačiau pateikiami tikėtini ir galimi paskaičiavimai, atitinkantys protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius, taikydamas analogijos metodą, parinko 3 įmones, vykdančias analogišką kaip Bendrovė veiklą ir veikiančias tame pačiame rajone. Kaip minėta, mokesčių administratoriui, remiantis MAĮ 70 str. 1 dalimi, nėra nustatyta pareiga apskaičiuoti tikslų mokesčinės prievolės dydį. Kitaip aiškinant minėtą normą, ji būtų sunkiai pritaikoma, nes dažnai nebūtų įmanoma surasti identiškų įmonių, vykdančių tą pačią veiklą. Kadangi MAĮ 70 str. 1 dalies taikymas visais atvejais yra nulemtas paties ūkio subjekto netinkamo savo pareigų apskaičiuojant mokesčius vykdymo, mokesčių administratoriui negali būti nustatyta pareiga įrodyti iš esmės neįmanomą dalyką, t. y. tikslų mokesčinės prievolės dydį. Be to, Bendrovė, nesutikdama su mokesčių administratoriaus atliktu mokesčinės bazės apskaičiavimu, turėjo teisę tiek mokesčių administratoriui, tiek Komisijai pateikti savo apskaičiavimus. Bendrovė taip pat nepagrindė, kad mokesčių administratoriui atliekant įvertinimą turėjo būti taikomas kitas

metodas. Atsižvelgiant į tai, atmetini Bendrovės skundo argumentai dėl netinkamo analogijos metodo taikymo.

Komisija akcentuoja, jog pagrindas atlikti mokesstinės bazės apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir atitinkamai taikyti vertinimo metodus nagrinėjamoje byloje kilo iš pačios Bendrovės atliktų mokesčių pažeidimų. Tačiau Bendrovė nepateikė Komisijai įrodymų, kuriais būtų paneigtos surinktų duomenų pagrindu mokesčių administratoriaus padarytos išvados dėl gautų pajamų apmokestinimo. Tai, kad mokesčių administratorius neįvardijo bendrovių, kurių ekonominės veiklos rodiklius lygino su Bendrovės, neužkirto Bendrovei kelio pateikti kitas, savo nuožiūra pasirinktas, bendroves, kurių ekonominės veiklos rodikliai galėtų būti lyginami su jos, ar pagrįstų Bendrovės laikomų atsargų kiekio atitikimą kitų ūkio subjektų apskaitomų atsargų kiekiams. Taigi, įrodymais nepagrįsti Bendrovės teiginiai apie mokesčių administratoriaus neteisingai nustatytą mokesčių bazę teisėtai nepripažinti pagrįstais, todėl nėra priimtini.

Bendrovė teigia, kad buvo apmokestinta du kartus: mokesstinio patikrinimo metu apskaičiavus PVM bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir 2016 metais, kai buvo parduotos 2016-01-01 likutyje užfiksuotos prekės. Teiginiams pagrįsti Bendrovė kartu su skundu Inspekcijai buvo pateikusi 2016 metų pardavimų lentelę, kurioje nurodyta, jog 2016 metais buvo parduota prekių už 78613,26 Eur. Komisija, įvertinusi byloje esančią medžiagą, konstatuoja, jog šie Bendrovės argumentai yra nepagrįsti. Bendrovės 2016 metų pardavimų lentelė nėra pagrįsta jokiais pirminiais dokumentais, iš Bendrovės pateikto dokumento neįmanoma nustatyti, kurios prekės buvo parduotos (įsigytos 2016 metais ar užfiksuotos 2016-01-01 likutyje), be to, Komisija pastebi, kad Bendrovės pardavimai ženkliai išaugo pradėjus kontrolės veiksmus jos atžvilgiu. Todėl Komisija tai laiko Bendrovės gynybine pozicija, nes mokesčių mokėtojas savo poziciją turi pagrįsti objektyvių aplinkybių visuma, o ne žodiniiais atsikirtimais bei, kaip minėta, pardavimus iliustruojančia lentele, nepagrįsta jokiais pirminiais duomenimis.

Dėl baudų

Bendrovė nesutinka su paskirtos PVM baudos dydžiu (30 proc.), nes Panevėžio AVMI sprendime buvo nurodytos tik Bendrovės atsakomybę švelninančios aplinkybės, tuo tarpu atsakomybę sunkinančios aplinkybės buvo išvardintos tik Inspekcijos sprendime, nors nagrinėjant mokesstinį ginčą negalėjo būti nustatinėjamos naujos aplinkybės.

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

Panevėžio AVMI sprendime nurodyta, jog, vadovaujantis PVMĮ nuostatomis, atsižvelgus į pažeidimų pobūdį ir mastą, į tai, kad Bendrovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nenustačius baudos dydį didinančių aplinkybių, pastabų nagrinėjimo metu skiriama 30 proc. mokesčio dydžio t. y. 9063 Eur (30209,10 Eur x 30 proc.) PVM bauda. Tuo tarpu ginčijamame Inspekcijos sprendime pažymėta, jog nagrinėjamu atveju nėra pagrindo teigti, kad Bendrovė visapusiškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, kadangi mokesčių mokėtoja nevykdė bei netinkamai vykdė mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdė mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises. Tuo pačiu akcentuota, jog Bendrovė tvarkant apskaitą, nesilaikė Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų, į PVM deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, tokiu būdu buvo nustatytas pažeidimų daugetas. Be to, nenustatyta, jog mokesstiniai pažeidimai buvo padaryti dėl mokesčių mokėtojos nerūpestingumo, t. y. Bendrovė aktyviais veiksmais kelių metų laikotarpiu

siekė išvengti mokesčių sumokėjimo. Minėtų aplinkybių pagrindu, centrinis mokesčių administratorius paliko paskirtą 9063 Eur (30 proc. dydžio) PVM baudą.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, pritaria Bendrovės argumentui, kad Panevėžio AVMI nenuosekliai aprašė PVM baudos skyrimo ir jos dydžio vertinimą. Tačiau, Komisijos nuomone, tai nėra pakankama aplinkybė pripažinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą neteisėtu ar nepagrįstu, nes Inspekcijos sprendime nurodytos Bendrovės atsakomybę sunkinančios aplinkybės nebuvo naujai nustatytos – Bendrovės nevisapusiškas bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi, trukdymas mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises (trukdymas atlikti prekių likučių inventorizaciją), netinkamas buhalterinės apskaitos tvarkymas, – buvo aptarti tiek Panevėžio AVMI patikrinimo akte, tiek Panevėžio AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nors ir ne prie baudos skyrimo aprašymo. Komisija pastebi, kad tiek vietos mokesčių administratoriaus, tiek centrinio mokesčių administratoriaus sprendime nurodytas toks pat 30 proc. baudos dydis, todėl nepaisant kiek skirtingo baudos skyrimo argumentavimo, nebuvo pagrindo keisti vietos mokesčių administratoriaus sprendimą.

Taigi, byloje nenustačius duomenų, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Bendrovei mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, būtų neatsižvelgęs į visas mokėtino mokesčio dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ar, parinkdamas įvertinimo metodus, būtų pažeidęs Taisyklių reikalavimus, konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai mokėtinus mokesčius Bendrovei apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, ir įmanomai objektyviausiu bei tiksliausiu būdu apskaičiavo papildomai mokėtiną PVM sumą. Todėl mokesčių administratoriaus apskaičiuotos ir nurodytos Bendrovei sumokėti 30209,10 Eur PVM ir su juo susijusios sumos yra tvirtintinos.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2017-06-15 sprendimą Nr. 69-64.

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

Komisijos narė, pavaduojanti
Komisijos pirmininkę

Lina Vosylienė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius