



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

SPRENDIMAS

DĖL UAB „Š1“ 2017-07-16 SKUNDO Nr. 2018/07/16-1

2018 m. rugsėjo 24 d. Nr. S-161 (7-141/2018)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Rasos Stravinskaitės – pranešėja
Andriaus Veniaus
Vilmos Vildžiūnaitės

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių administratoriaus atstovui
mokesčių mokėtojui ir jo atstovui nedalyvaujant

Jelenai Krochmalienei
R. M.

2018 m. rugsėjo 11 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „Š1“ (toliau – Pareiškėja) skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2018-06-28 sprendimo Nr. 69-79, n u s t a t ė:

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI, vietos mokesčių administratorius) 2018-04-03 sprendimą Nr. (7.45-4.7.2)-FR0682-99, kuriuo Pareiškėjai nurodyta sumokėti 12191,85 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 8689,18 Eur gyventojų pajamų mokestį (toliau – GPM), 8708 Eur pelno mokestį (toliau – PM), apskaičiuotus 2349,81 Eur PVM, 1722,77 Eur GPM ir 2951,01 Eur PM delspinigius ir paskirtas 30 proc. 3658 Eur PVM, 2607 Eur GPM, 2612 Eur PM baudas. Aptartos sumos Pareiškėjai apskaičiuotos ir nurodytos sumokėti atlikus Pareiškėjos GPM apskaičiavimo ir sumokėjimo patikrinimą už 2012 metus, PM bei PVM apskaičiavimo deklaravimo ir sumokėjimo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31 ir surašius Kauno AVMI 2018-02-02 patikrinimo aktą Nr. (7.45) FR0680-46.

Priimtame sprendime, atmesdama Pareiškėjos skundo argumentus, Inspekcija savo poziciją grindė sekančiais motyvais:

Dėl paskolų sandorių su V. M. . Kauno AVMI pagal mokestiniam patikrinimui pateiktą buhalterinės sąskaitos Nr. 400 apyvartos žiniaraštį už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31 nustatė, kad 2012-01-01 Pareiškėjos negrąžintos paskolos akcininkui likutis sudarė 2552000 Lt, 2012-04-11 akcininkui grąžinta 200013 Lt suma, 2012-12-31 koreguojančiais įrašais („klaidos taisymas“) akcininko paskolos likutis padidintas 82000 Lt, sumažintas – 164000 Lt, 2012-12-31 akcininkui negrąžintos paskolos likutis – 2269987 Lt. Kauno AVMI nustatė, kad 2012 m. balandžio mėn. Pareiškėja mokėjimo nurodymu į akcininko, einančio direktoriaus pareigas, V. M. sąskaitą banke kaip paskolos grąžinimą pervedė 200013 Lt. Pagal buhalterinės sąskaitos Nr. 400 „Akcininko paskola“

apyvartos žiniaraštį už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2012-04-30, nustatyta, kad 2009-01-01 Pareiškėjos negrąžintos paskolos akcininkui likutis sudarė 4210000 Lt, 2009 m. akcininkui grąžinta 1040000 Lt suma, 2010 m. – 500000 Lt, 2011 m. – 118000 Lt, 2012 m. (iki 2012-04-30) – 200013 Lt, 2012-04-30 akcininkui negrąžintos paskolos likutis – 2351987 Lt.

Pareiškėja akcininkui ir direktoriui paskolos sutarčių pagrindu pervestoms piniginiams lėšoms pagrįsti pateikė: 1994-07-23 paskolos sutartį Nr. 94/07/23 ir 2000-08-16 paskolos sutartį Nr. 00/08-16-1, kuriose nurodyta, kad V. M. skolina Pareiškėjai iš viso 4400000 Lt. 1994-07-23 paskolos sutartyje nurodyta, kad V. M. suteikia Pareiškėjai 2333470 Lt beprocentinę piniginę paskolą neribotam laikui. Minėtoje sutartyje nenurodyta nei paskolos suteikimo tvarka, nei skolinamų piniginių lėšų paskirtis, tik pažymėta, kad paskolos teikėjas privalo pranešti paskolos gavėjui apie reikalavimą grąžinti paskolą prieš 30 dienų. 2000-08-16 paskolos sutartyje nurodyta, kad V. M. , paskolos davėjas, perduoda Pareiškėjai, paskolos gavėjui, nuosavybėn 2066530 Lt, sutartyje taip pat nurodyta, kad paskolos davėjas perduoda paskolos sumą paskolos gavėjui kitą dieną po šios sutarties sudarymo. Minėtoje paskolos sutartyje nurodyta, kad paskola skirta apyvartinių lėšų papildymui ir yra beprocentinė, paskola grąžinama iki 2012-11-30, o laiku negrąžinęs paskolos, paskolos gavėjas privalo mokėti paskolos davėjui delspinigius – po 0,02 proc. nuo laiku nesumokėtos sumos už kiekvieną uždelstą dieną. Patikrinimo metu įvertintas Pareiškėjos l.e.p. direktorės A. K. 2013-01-14 paaiškinimas.

Nurodyta, kad Pareiškėjos akcininko paskolos grąžinimo operacijos buvo vykdomos tęstinį laikotarpį, t. y. už laikotarpį nuo 2009-01-01 iki 2011-12-31 buvo įvertintos ankstesnio mokestinio patikrinimo metu, patikrinimo rezultatai įforminti Kauno AVMI 2014-08-25 patikrinimo aktu Nr. (04.1.2) FR0680-586. Mokestinio patikrinimo metu surinktos informacijos duomenimis, Inspekcija nustatė, kad Pareiškėja formalių sutarčių pagrindu išmokėjo V. M. su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais nesusijusių A klasės išmokų (2007 m. – 190000 Lt, 2009 m. – 1040000 Lt, 2010 m. – 500000 Lt, 2011 m. – 118000 Lt) iš viso 1848000 Lt. Įvertinusi nurodytą pažeidimą, Inspekcija Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 300000 Lt GPM ir 62400 Lt PSD įmokų.

Sprendime minima Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nutartis adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, kurioje nagrinėtas mokestinis ginčas tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus. Minėtoje nutartyje teismo pasisakyta ir dėl tariamai V. M. 1994-07-23 ir 2000-08-16 paskolintų 4400000 Lt Pareiškėjai. LVAT minėtoje nutartyje nurodė, jog mokesčių administratorius patikrinimo akte konstatavo, kad „nesant dokumentų, patvirtinančių paskolų panaudojimą, ir įvertinus operatyvaus patikrinimo metu surinktą informaciją iš VMI informacinės duomenų bazės ir Pareiškėjos archyvinių bylų, mokesčių mokėtojo paaiškinimas, kad pagal 1994 m. paskolos sutartį 2333470 Lt paskola buvo suteikta gamybinių patalpų rekonstrukcijai ir gamybinės įrangos pirkimui, vertinamas kritiškai; patvirtinti, kad pagal 2000 m. paskolos sutartį, akcininko suteikta 2066530 Lt paskola buvo skirta apyvartinėms lėšoms papildyti bei pastatų rekonstrukcijai, nėra galimybių, nes nesant pirminiams buhalterinės apskaitos dokumentams ir apskaitos registrams, neįmanoma nustatyti, iš kokių piniginių lėšų (nuosavų ar skolintų) ir kokia apimtimi buvo atliekama pastatų rekonstrukcija. Mokesčių administratorius patikrinimo akte konstatavo, kad įvertinus visą mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją, jog V. M. nėra pateikęs nei turto, nei pajamų deklaracijų, nei brangų turtą įsigijusio arba įsigyjančio gyventojų pajamų deklaracijų, nei vienkartinės gyventojų 2003 m. gruodžio 31 d. turėto turto deklaracijos, kuriose būtų deklaruojamos paskolintas ir negrąžintas Pareiškėjai pinigines lėšas; atsižvelgiant į tai, kad mokestinio tyrimo metu nustatytos vienintelės V. M. pajamos iki 2003 m. gruodžio 31 d. yra su darbo santykiais susijusios pajamos, kurios ženkliai mažesnės nei įformintos pateiktų paskolų Pareiškėjai sumos (1994–2003 m. draudžiamosios pajamos 80680 Lt

neatskaičius GPM), mokestinio tyrimo metu konstatuota, kad V. M. neturėjo finansinių galimybių paskolinti Pareiškėjai 4400000 Lt, todėl paskolų minėtai bendrovei nesuteikė.“

LVAT padarė išvadą, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 10 ir 69 straipsniais bei remdamasis išvadamis dėl Pareiškėjos akcininkui V. M. paskolos sutarčių pagrindu pervestų piniginių lėšų, pagrįstai konstatavo, kad V. M. realiai paskolų Pareiškėjai nesuteikė, paskolų sutarys buvo formalios, Pareiškėja, išmokėjusi V. M. kitas A klasės pajamas (1848000 Lt), siekė mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo.

Atsižvelgiant į tai, kad LVAT yra jau pasisakęs dėl tariamų V. M. 1994-07-23 ir 2000-08-16 paskolų (4400000 Lt) suteikimo Pareiškėjai, Inspekcijos sprendime konstatuota, jog ginčo atveju pagrįstai, taikant MAĮ 10 straipsnio ir MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, paskolų sutartys pripažintos formaliomis, kurių pagrindu Pareiškėja 2012 m. išmokėjusi V. M. 200013 Lt kitas A klasės pajamas, siekė mokestinės naudos – išvengti GPM mokėjimo.

Dėl sandorių su UAB „L1“. Kauno AVMI Pareiškėjos mokesčių bazę apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydama ekonominių modelių metodą. Ginčijame sprendime cituojamos MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatos dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, paminimos šio straipsnio įgyvendinimo tvarką detalizuojančių Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklių) nuostatos.

Nurodyta, kad Pareiškėjos neapskaitytos pajamos nustatytos pagal Taisyklių 29 punkte numatytus informacijos šaltiniais, t. y. remiantis patikrinimui pateiktais buhalterinės apskaitos dokumentais, Specialisto išvadoje užfiksuotais duomenimis, ranka pildytais užrašais sąsiuvinuose, UAB „L1“ darbuotojų kompiuteriuose užfiksuotais įrašais, liudytojų apklausos protokolais ir kitais ikiteisminio tyrimo medžiagoje esančiais duomenis.

Sprendime teigiama, kad 2013-03-26 Lietuvos kriminalinės policijos biuro Ikiteisminio tyrimo valdyboje UAB „L1“ atžvilgiu pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. 38-1-00010-13 pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 182 str. 2 ir 5 dalis, 189 (1) str. 1 dalį, 202 str. 1 dalį ir 222 str. 1 dalį dėl sukčiavimo, neteisėto praturtėjimo, neteisėto vertimosi ūkine, komercine veikla ir apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo.

2016-07-26 Specialisto išvadoje dėl Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos nurodyta, kad pagal kratos metu paimtą UAB „L1“ „juodąją buhalteriją“ bei liudytojų apklausos protokolus, Pareiškėja nuo 2012 m. gegužės mėn. pradžios iki 2013 m. gruodžio 4 d. dalį mėsos gaminių UAB „L1“ tiekdamo be jokių apskaitos dokumentų, neįtraukiant minėtų duomenų į abiejų bendrovių buhalterinę apskaitą. Tiekimams be apskaitos dokumentų Pareiškėja įformindavo vidinius krovinio gabenimo važtaraščius, kurių UAB „L1“ darbuotojai neįtraukė į bendrovės buhalterinę apskaitą ir vėliau sunaikindavo. UAB „L1“ apskaitininkė I. V. laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-12-04 kompiuteryje užfiksavo „neoficialius“ Pareiškėjos produkcijos įsigijimus, kurie nebuvo įtraukti į bendrovės buhalterinę apskaitą. 2013-12-04 įtariamojo apklausos protokole I. V. nurodė, kad „<...> tiekėjas visada dalį krovinio atsiųsdavo su PVM sąskaita faktūra, t. y. su tikru dokumentu, bei dalį su „dokumentu“, t. y. kaip jau minėjau anksčiau, su krovinio važtaraščiu be rekvizitų ar informaciniu lapu. Visus gautus iš klientų tiekėjų tiek tikrus, tiek kitus „dokumentus“ tą pačią dieną suveddavau, naudodama AGNUM programą“.

UAB „L1“ akcininkė ir direktorė L. L. 2013-12-16 įtariamojo papildomos apklausos protokole nurodė, kad „<...> kai UAB „L1“ veikla pradėjo būti nuostolinga, tikslaus laikotarpio nurodyti šiuo metu negaliu, kad palaikyti įmonės veiklą, aš dalį užsakomų pas tiekėjus ir parduodamų per prekyvietes ir kitus asmenis mėsos prekių, pradėjau nerodyti įmonės buhalterijoje. <...> Pardavėjams nurodžiau fiksuoti kasos aparate tik tų prekių pardavimus dėl kurių buvo PVM sąskaitos faktūros, o likusiai daliai prekių, kuriai nebuvo PVM sąskaitų faktūrų nurodžiau nemušti kasos kvitų. „<...>mėsos prekių

užsakymus iš prekyviečių ir klientų „didmenininkų“ priimdavo I. K. ir nuo 2013 m. rugsėjo, tikslaus laikotarpio neprisimenu, Renata. Šiuos užsakymus I. K. ir Renata užrašydavo ant laisvos formos lapo, kuriame buvo nurodyti prekybos „taškai“, teikėjai, prekių pavadinimai ir kiekiai. Tada šį laisvos formos lapą, kuriame buvo nurodyti prekybos „taškai“, teikėjai, prekių pavadinimai ir kiekiai paduodavo man ir aš nusprenddavau kokią dalį prekių užsakyti be oficialių pirkimo dokumentų ir kokią su PVM sąskaitomis faktūromis. Nusprendusi, kokią dalį prekių užsakyti ir parduoti be oficialių pirkimo dokumentų, aš užrašydavau ant to lapo pataisymus, pavyzdžiui „Akmenos dešra 2/5“, „Daktariška 15/10“, kas reikšdavo, kad pirmas skaičius su PVM sąskaita faktūra, o antras skaičius reikšdavo pirkimą grynais pinigais be PVM sąskaitos faktūros ir kitų atsiskaitymo dokumentų. <...>Jeigu buvo atvežamos mėsos prekės, kurioms pagal susitarimą nebuvo PVM sąskaitų faktūrų, tai yra perkamos be oficialių pirkimo dokumentų, šios prekės buvo nurodytos tik krovinio važtaraštyje. Taigi mėsos produkcija į UAB „L1“ buvo atgabenama su įvairiais dokumentais, t. y. būdavo du variantai: pirmas – prekės buvo atgabenamos tiekėjo su PVM sąskaitomis faktūromis, kuriose būdavo atvaizduotas visas atgabentas kiekis; antras – dalis prekių buvo atgabenama tiekėjo su PVM sąskaita faktūra, kita dalis buvo atvaizduojama krovinio važtaraštyje. Šiuos dokumentus PVM sąskaitas faktūras ir krovinio važtaraščius teikėjų vairuotojai pateikdavo apskaitininkei S. T. “.

2015-12-14 liudytojo paklausos protokole Pareiškėjos direktorius V. M. nurodė, kad „užsakymus priiminėja užsakymų priėmėja D. R. , kurios tel. Nr. (duomenys neskelbtini). Šis telefonas priklauso UAB „Š1“.“

2015-12-15 specialiąja liudytoja apklausta D. R. nurodė, kad „<...>ką reiškia užsakymuose prie gaminio nurodyti skaičiai „2 ir 8“, „2 ir 0“ ir kt., ji nežino <...>“.

Sprendime teigiama, kad ikiteisminio tyrimo duomenimis, atliekant UAB „L1“ darbuotojai S. T. priklausančio abonemento Nr. (duomenys neskelbtini) elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolę bei darant įrašus, buvo užfiksuoti reikšmingi pokalbiai, kurie įforminti 2013-11-12 protokolu. Atliekant informacijos kontrolę buvo užfiksuoti pokalbiai, kai (duomenys neskelbtini) abonementas skambina į (duomenys neskelbtini). Pateiktose pokalbių išsklotinėse užsakantysis asmuo (S. T.) nurodo prekybos „taško“ pavadinimą, pvz., „Kirtimai“, ir užsakomą kiekį, pvz., „Ūkininkų“ dešra 0 ir 3, Vištienos saliamis 1 ir 1 „Dzūkų užkanda“ 0 ir 15 ir t. t. , arba „Nemenčinė“ ir užsakomą kiekį, pvz., „Aukštaičių kepsnys“ 1 ir 6, „Dzūkų užkanda“ 1 ir 6. Užsakymus priiminėjantis asmuo S. T. , užsakius tam tikrą produkcijos kiekį, jį patvirtina – „taip“, arba patikslina – „3 ir 4, ar ne?“, arba nurodo, kad tokio gaminio šiuo metu nėra – „Neturiu“, „Šitos neturiu“, „Nėra“ ir pan.

Pareiškėjos vairuotojas G. K. 2016-02-11 liudytojo paklausos protokole nurodė: „Iš UAB „L1“ aš parveždavau plastmasines pakuotes, kuriose buvo pinigai. Už pinigus aš pasirašydavau paprastame sąsiuvinio lape, kuris buvo suliniuotas ir jame buvo nurodyta ir kažkokie skaičių deriniai. Vienoje atskirai suliniuotoje grafoje prie skaičių derinio man reikdavo pasirašyti. <...> tai buvo pinigų suma, kurią man perduodavo pakuotėje. Pakuotės ardyti ir perskaičiuoti joje esamų pinigų man neleisdavo. Visus man UAB „L1“ direktorės perduotus paketus su pinigais aš parveždavau į Pareiškėją ir atiduodavau vyr. vadybininkei A. K. . Už atiduotus vyr. vadybininkei A. K. pinigus aš niekur nepasirašinėjau. Kiek aš atsimečiau tokias pinigines pakuotes iš UAB „L1“ veždavau antradieniais. <...> Pateiktuose 2 sąsiuvinio lapuose, atskirose grafose prie skaičių derinių parašai yra mano, tai reiškia, kad nurodytomis dienomis aš priėmiau pinigus iš UAB „L1“ ir juos perdaviau asmeniškai Pareiškėjos vyr. vadybininkei A. K. jos darbo kabinete.“

Specialisto išvadoje nurodyta, kad I. V. kompiuteryje, dokumente „Pirkimai pagal dokumentus (krovinio važtaraštis)“ už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2013-01-01 iki 2013-12-31 nurodyti tokie „neoficialių“ pirkimų duomenys: data, kodas, operacijos eilės numeris, tiekėjas, mėsos gaminio pavadinimas, kiekis (kg), kaina ir suma, t. y. atsispindi kiekvieno gauto gaminio pavadinimas, svoris ir kaina. Pagal minėtus

duomenis nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu UAB „L1“ iš Pareiškėjos įsigijo Dzūkų užkandas, Aromatinius kumpelius, Ūkininkų dešras, Aukštaičių kepsnius, Vištienos file vyniotinius, sprandines su prieskoniais, Lietuviškus vyniotinius, karšto rūkymo išpjovas, kalakuto filė, Senobines sprandines, vytintas kiaulienos išpjovas, Bavariškas kepamas dešrelės, vytintas jautienos nugarines, vytintas Kaimiškas dešras. Dokumente „Pajamavimai_visi_dok_sumine_isr.“ galima nustatyti „neoficialius“ pirkimus už laikotarpį 2012-05-01 iki 2013-12-04. Minėtame dokumente mėsos gaminių įsigijimo duomenys nurodyti tik pinigine sumine išraiška, t. y. data, kodas, operacijos eilės numeris, tiekėjas ir bendra mėsos gaminių kaina.

Taip pat minėtoje išvadoje nurodyta, kad pagal įrašus suvestiniame dokumente „Pajamavimai_visi_dok_sumine_isr.“ Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-05-01 iki 2013-12-04 pagal krovinio važtaraščius, neišrašydama pardavimo PVM sąskaitų faktūrų, UAB „L1“ pardavė įvairių mėsos gaminių iš viso už 242831,68 Lt (žr. 2018-02-02 patikrinimo akto Nr. (7.45) FR0680-46 5 lentelę).

Mokestinio patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus bei ikiteisminio tyrimo metu surinktos informacijos duomenis nustatyta, kad Pareiškėja iš UAB „L1“ gautų 242831,68 Lt piniginių lėšų (tame skaičiuje ir laikotarpiu 2013-08-05 – 2013-12-04 sumokėtų 20117,95 Lt) neapskaitė buhalterinėje apskaitoje, t. y. nesurašė pinigų priėmimo kvitų ir kasos pajamų orderių, neapskaitė kasos knygos pajamose ir atitinkamame apskaitos registre.

Atsižvelgusi į minėtas bylos aplinkybes, Inspekcija sprendė, kad pagrįstai, taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nustatyti Pareiškėjos neapskaityti pardavimai UAB „L1“ tikrintu laikotarpiu sudarė 242831,68 Lt.

Dėl PVM bazės nustatymo sprendime teigiama, kad pagal Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 15 str. 1 dalies nuostatas, apmokestinamąją vertę, nuo kurios turi būti apskaičiuotas PVM, sudaro atlygis (išskyrus patį PVM), kurį gavo arba turi gauti prekių tiekėjas arba paslaugos teikėjas, arba jo vardu trečiasis asmuo. Todėl vadovaujantis PVMĮ 15 str. 1 dalies nuostatomis, laikoma, kad PVM mokėtojo už patiektas prekes ir suteiktas paslaugas gautas (gautinas) atlygis yra su PVM. Tokiu atveju, nustatant apmokestinamąją vertę, turi būti išskaitoma mokėtina į biudžetą PVM suma, kuri apskaičiuojama taikant PVMĮ 92 straipsnyje nurodytą formulę: mokėtina PVM suma = atlygis x T/(100%+T). T – šioms prekėms ir (arba) paslaugoms PVMĮ nustatytas PVM tarifas (procentais).

Inspekcijos teigimu, atsižvelgus į minėtas PVMĮ nuostatas, pagrįstai nustatyta, jog Pareiškėjos parduotų mėsos gaminių vertė už 242547,95 Lt yra jau įskaičius pardavimo PVM sumą.

Pareiškėja 2018-07-16 skundu nesutinka su Inspekcijos 2018-06-28 sprendimu Nr. 69-79.

Dėl paskolų sandorių su V. M. Skunde nesutinkama su Inspekcijos pozicija, kuri grindžiama LVAT 2017-11-06 nutarties adm. byloje Nr. A-1146-602/2017 nuostatomis, nes teismas galimai priėmė nemotyvuotą nutartį, nepasisakydamas dėl dalies klausimų, pastabų ir pateiktų argumentų, tuo pažeisdamas Konstitucinį reikalavimą teisingai išnagrinėti bylą.

Nesutikimas šioje skundo dalyje grindžiamas šiais motyvais:

– Pareiškėja neprivalėjo dokumentus saugoti daugiau nei 20 metų, Lietuvos vyriausiojo archyvaro 2011-03-09 įsakymas „Dėl bendrų dokumentų saugojimo terminų rodyklės patvirtinimo“ Nr. V-100 numato, kad dokumentai saugomi 10 metų.

– Mokesčių administratorius, tirdamas V. M. finansines galimybes suteikti Pareiškėjai paskolas, apsiribojo tik jo gautomis pajamomis, susijusiomis su darbo santykiais, tvirtindamas, kad Inspekcijos informacinėje sistemoje nėra informacijos apie jo artimųjų pajamas. Skunde pastebima, kad minėta informacija apie artimųjų pajamas nebuvo renkama ir tuo metu nebuvo nustatyta pareiga pagrįsti santaupų sumas, todėl

negali kilti ir mokestinė prievolė.

– Pareiškėjos direktoriaus V. M. teigimu, byloje pateikti buhalterinės sąskaitos Nr. 400 „Akcininko paskola“ apyvartos žiniaraščiai, kuriuose apskaityta suteikta paskola, tai pat patvirtina realų paskolos suteikimą.

– Mokesčių administratorius nepripažino fakto, kad V. M. yra gavęs Inspekcijos 2002-1009 nurodymą Nr. 147 ir pateikęs gyventojų (šeimos) turto ir pajamų deklaracijas, kartu su suteiktas paskolas pagrindžiančiais dokumentais.

– MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatos taikomos Pareiškėjos sandoriams, kurie įvyko po 2002-07-01, nors paskolos suteiktos 1994 m. ir 2000 m., todėl nepagrįstai konstatuotas mokesstinės naudos siekimas.

– Pareiškėja laikosi pozicijos, kad mokesstinę naudą gavo V. M. , todėl mokesčiai privalo būti išieškoti tiesiogiai iš pajamas ir realią mokesstinę naudą gavusio asmens.

– Patikrinimo metu nebuvo tirta, iš kokių pajamų Pareiškėja vykdė veiklą, gavo investicijas, iš kokių lėšų buvo įsigyti pastatai, atliekama jų rekonstrukcija, nors pagal teismų praktiką mokesčių administratorius privalo tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai surinkti įrodymus tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiklos teisėtumą (LVAT 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2214/2013).

– Mokesčių administratorius, nepripažindamas suteiktų paskolų, privalo kreiptis į nepriklausomą ekspertą išvados dėl Pareiškėjos galimybės vykdyti veiklą.

Pasak Pareiškėjos, LVAT nagrinėdamas ankstesnį mokesstinį ginčą pastarųjų klausimų nenagrinėjo ir dėl jų nepasisakė.

Skunde atkreipiamas dėmesys į ESTT 2017-09-07 sprendimą byloje C6/16, kuriame teismas nurodė, kad mokesčių administratorius, norėdamas įrodyti neteisėtą mokesstinę naudą, turi palyginti bendrovės padėtį prieš ir po to, t. y. turi apskaičiuoti bendrą struktūros mokesstinę naštą prieš sandorius ir po jų, ir, jei yra skirtumas (gauta mokesstinė nauda), kurios negalima pateisinti ekonominėmis priežastimis, tuomet gali būti keliamas klausimas, jog konkrečiais sandoriais buvo siekiama neteisėtai išvengti mokesčių.

V. M. suteiktų 1994 m. ir 2000 m. paskolų pagrindu Pareiškėja pradėjo dirbti pelningai ir mokėjo dideles mokesčių sumas, o mokesčių administratorius nenustatė visų būtinųjų sąlygų MAĮ 69 str. 1 dalies taikymui. Pareiškėja pateikė tiesioginius įrodymus, patvirtinančius realų paskolų suteikimą.

Dėl sandorių su UAB „L1“. Šiose skundo dalyje teigiama, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis, Specialisto išvada ir ikiteisminio tyrimo medžiaga, PVM ir PM apskaičiavo remdamasis prielaidomis ir spėlionėmis. Pasak skundo, vykdant ikiteisminį tyrimą, pas Pareiškėją kratos metu paimti dokumentai įrodo, kad galima nustatyti Pareiškėjos veiklą, turtą, įsipareigojimų dydį ir struktūrą. Nebuvo nustatyta duomenų, kurie pagrįstų turėtos produkcijos, žaliavų neapskaitymą, neapskaitytos produkcijos pardavimą, pinigų gavimą bei į mokesčių deklaracijas įrašytus neteisingus duomenis.

Akcentuojama, kad ikiteisminis tyrimas dėl sukčiavimo ir apgaulingo apskaitos tvarkymo atsakingam asmeniui, nesurinkus duomenų, pagrindžiančių kaltę, buvo nutrauktas, todėl jie nepripažintini įrodymais ginčo procese. Nutarime pasisakyta, kad, susipažinus su ikiteisminio tyrimo gautais duomenimis – elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos fiksavimo ir kaupimo kontrolės duomenimis, įtariamųjų, liudytojų apklausomis, faktinėmis bylos aplinkybėmis, darytina išvada, kad ikiteisminiame tyrime nesurinkta objektyvių duomenų, patvirtinančių, kad V. M. , susitaręs su UAB „L1“ vadove L. L. , be apskaitos dokumentų prekiaavo mėsos gaminiiais, nenustatyta, kokiais konkrečiais jos gaminiiais, kiekiais buvo prekiaujama, kokie asmenys organizavo mėsos gaminių pardavimą be apskaitos dokumentų UAB „L1“ bei gaudavo už parduotą produkciją pinigines lėšas. Tačiau mokesčių administratorius kaltę pripažino Pareiškėjai ir atitinkamai apmokestino, nesidomėjęs, ar Pareiškėja iš viso galėjo turėti

neapskaitytos produkcijos, neįvertinęs Pareiškėjos pelningumo bei neatlikęs palyginimo su kitomis panašią veiklą vykdančiomis įmonėmis.

Atkreipiamas dėmesys, kad G. K. pirminius parodymus davė 2015-12-14 liudytojo apklausos metu, o ne 2016-02-11, A. K. taip pat pirmiausia liudijo ne 2016-03-17, o 2015-12-16. Nėra duomenų, jog liudytojų parodymai buvo pripažinti melagingais, todėl nėra pagrindo abejoti šios liudytojų informacijos pateikimo patikimumu.

Pareiškėja pastebi, kad sprendime mokesčių administratorius vadovaujasi ir LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2007-05-28 sprendimu adm. byloje Nr. A-6-238/2007, kuriame mokesčių mokėtojas buvo nubaustas baudžiamąja tvarka.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius privalo remtis tik įrodymais, negali remtis prielaidomis ir spėlionėmis.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi ginčo bylos medžiagą, Pareiškėjos skundo motyvus, konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas, Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl: 1) Pareiškėjai, kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui, papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų, konstatavus aplinkybes, kad Pareiškėja nepagrįstai pajamų mokesčiu neapmokestino Pareiškėjos direktoriui (taip pat vienam iš akcininkų) išmokėtų lėšų, kurios buvo įvardytos kaip paskolintų lėšų grąžinimas, nes, Kauno AVMI išanalizavus aplinkybes ir įrodymus dėl ginčo lėšų paskolinimo, nebuvo surinkta objektyvių ir neginčijamų duomenų, kad, kaip paskolos grąžinimą išmokėtas sumas, Pareiškėjos direktorius ir akcininkas realiai 1994 ir 2000 metais būtų paskolinęs Pareiškėjai; 2) papildomai apskaičiuoto PVM ir PM bei su šiais mokesčiais susijusių sumų, nustatius aplinkybes, kad Pareiškėja be apskaitos dokumentų kitam ūkio subjektui (UAB „L1“) pardavinėjo dalį mėsos gaminių, už mėsos gaminius gautų pajamų neapskaitydama Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje, nuo gautų pajamų neapskaičiuodama ir nemokėdama mokėtinų mokesčių.

Pareiškėja su priimtu sprendimu nesutinka, dėstydamą konkrečius motyvus dėl kiekvieno iš pažeidimų. Kadangi Pareiškėja savo skunde nesutikimo pozicijos dėl netinkamo teisės aktų nuostatų taikymo nepareiškė, todėl Komisija sprendime detaliau dėl Kauno AVMI ir Inspekcijos taikytų teisės normų nepasisako, sprendime vertindama Inspekcijos sprendimo pagrįstumą, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunde nurodytus motyvus:

1) *Dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų.* Pareiškėja laikosi pozicijos, kad ji neturėjo pareigos nurodytą laiką saugoti dokumentų, pagrindžiančių paskolos jai suteikimą. Paskolos sandoriai tarp V. M. ir Pareiškėjos buvo sudaryti 1994 ir 2000 metais, todėl mokesčių administratorius neturėjo pagrindo vertinti iki tikrinamojo laikotarpio (2012 metų) sudarytų sandorių, jiems taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas. Pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius nepagrįstai, vertindamas V. M. galimybes paskolinti lėšas Pareiškėjai, rėmėsi tik duomenimis apie fizinio asmens deklaruotas pajamas; nepagrįstai neatsižvelgė į Pareiškėjos nurodytas aplinkybes dėl piniginių lėšų būtinumo ir realaus panaudojimo. Remdamasi šiais ir kitais skunde aptartais motyvais, Pareiškėja prašo naikinti Inspekcijos sprendimą dalyje dėl jai papildomai apskaičiuoto GPM ir su juo susijusių sumų.

Ginčo situacijoje nustatyta, kad Pareiškėja savo direktoriui ir akcininkui 2012 metais išmokėjo 200013 Lt, šią sumą nurodydama kaip paskolos grąžinimą. Patikrinimo metu Pareiškėja pervestoms sumoms pagrįsti pateikė 1994-07-23 paskolos sutartį Nr. 94/07/23 ir 2000-08-16 paskolos sutartį Nr. 00/08-16-1, kuriose nurodoma, kad V. M. Pareiškėjai iš viso skolina 4400000 Lt. Paminėtina, kad ir ankstesnio Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu (Kauno AVMI 2014-08-25 patikrinimo aktas Nr. FR0680-586, 2014-10-29 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. FR0680-586) buvo nustatyta, jog ir 2007–2011 metais (2007 m. – 190000 Lt, 2009 m. – 1040000 Lt, 2010 m. – 500000 Lt, 2011 m. – 118000 Lt), remiantis tomis pačiomis 1994-07-23 ir 2000-08-16 paskolos sutartimis, V. M. buvo išmokėtos išmokos. Ankstesnio patikrinimo metu

buvo atliktas 2007–2011 metais išmokėtų išmokų teisinis vertinimas, išanalizuoti duomenys, kuriais buvo grindžiamas lėšų perdavimas Pareiškėjai, balansų duomenys ir kita informacija. Buvo konstatuota, jog nėra pateikta objektyvių duomenų dėl realaus lėšų paskolinimo Pareiškėjai, todėl buvo nuspręsta V. M. išmokėtas sumas priskirti kitoms, GPM apmokestinamoms pajamoms. Tarp Pareiškėjos ir mokesčių administratoriaus dėl patikrinimo akte atlikto apmokestinimo kilęs ginčas buvo išspręstas administraciniuose teismuose ir LVAT 2017-11-06 adm. byloje Nr. A-1146-602/2017 yra priėmus galutinį procesinį sprendimą, kuriuo mokesčių administratoriaus pozicija pripažinta pagrįsta. Ginčo atveju Komisija, įvertinusi mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus ir duomenis, taip pat Pareiškėjos poziciją, laikosi pozicijos, kad Kauno AVMI pagrįstai Pareiškėjos išmokėtas sumas ir 2012 metais priskyrė V. M. apmokestinamosioms pajamoms, nes Pareiškėja (ar jos direktorius ir akcininkas) jokiais objektyviais duomenimis nepagrindė ir neįrodė realaus lėšų paskolinimo Pareiškėjai, tai yra jokie nauji įrodymai, duomenys ar dokumentai ir 2017 metais atlikto patikrinimo ir mokesčio ginčo metu nėra pateikti. Nors Pareiškėja kritikuoja LVAT priimtą nutartį adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, tačiau, Komisijos vertinimu, Pareiškėjos pozicija šiuo aspektu nėra pagrįsta. Pagal Lietuvos Respublikos Administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 15 str., būtent LVAT priskirta teisė formuoti vieningą praktiką administraciniuose bylose, o pagal ABTĮ 57 str. 2 dalį „Faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administraciniėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys“. Todėl Pareiškėja neturi jokio teisinio pagrindo ginčyti įsiteisėjusiu teismo procesiniu sprendimu nustatytų aplinkybių, nes pagal ABTĮ nuostatas (IV dalis) įsiteisėję teismo sprendimai gali būti peržiūrėti tik ABTĮ nustatyta tvarka. Todėl, Komisijos nuomone, Pareiškėja laikydama pozicijos, kad yra pagrindai peržiūrėti ir nagrinėti iš naujo LVAT nutartimi pasibaigusią bylą, turėjo teisę pasinaudoti jai ABTĮ suteikta teise kreiptis į LVAT prašydama atnaujinti procesą adm. byloje Nr. A1146-602/2017.

Papildomai pasisakant dėl Pareiškėjos motyvų, akcentuotina, kad mokesčių administratorius, nepažeisdamas MAĮ 68 str. nuostatų, vertino ginčo išmokų turinį tuo aspektu, ar Pareiškėja pateikė pakankamai įrodymų, kurie pagrįstų aplinkybes, jog šios išmokos priskirtinos V. M. neapmokestinamosioms pajamoms, šiam asmeniui grąžinant realiai suteiktas paskolas. Mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 69 str. 1 dalies nuostatas, vertino išmokėtų piniginių lėšų turinį, ar jų įforminimas atitinka tikrąjį išmokų turinį. Tai, jog siekiant įsitikinti tikruoju 2012 metų įvykdyto piniginių lėšų išmokėjimo turiniu, buvo vertinamos aplinkybės, įvykusios nuo 1994 m., nėra pagrindas konstatuoti, jog administratorius netinkamai taikė teisės normas, nes LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad „nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesčio laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje fiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčių apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais, vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovaujama ne MAĮ 68 str. 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo <...> taisykles“ (LVAT 2011-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-438-201/2011; tokia pat pozicija dėstoma ir kitose LVAT bylose: nutartis adm. byloje Nr. A8-693/2007; nutartis adm. byloje Nr. A-442-206/2009; nutartis adm. byloje Nr. A-556-1073/2010). Todėl Pareiškėjos pozicija, kad mokesčių administratorius negali vertinti Pareiškėjos 2012 metais (tikrintuoju laikotarpiu) atlikto išmokėjimo, nes jis vykdomas remiantis sandoriais, kurie pagal nurodomą jų sudarymo laikotarpį nepatenka į tikrinamąjį laikotarpį, nėra pagrįsta.

Paminėtina ir tai, kad Pareiškėjos skunde nurodomos aplinkybės dėl paskolų suteikimo laiko, pinigų įmokėjimą pagrindžiančių dokumentų neišsaugojimo (jų sunaikinimo) neeliminuoja bendrųjų mokesčių mokėtojo pareigų, įtvirtintų MAĮ,

mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigos pagrįsti išmokamų išmokų pagrindą, taip pat bendrosios pareigos – elgtis atsakingai ir rūpestingai. Pagal Pareiškėjos pateiktus apyvartos žiniaraščius (laikotarpiu nuo 2005-12-31) yra fiksuotas ženklus Pareiškėjos įsiskolinimas akcininkui, tačiau nė viena iš paskolinių santykių šalių nurodo neturinti pirminių, šių įmokų įnešimo į Pareiškėjos kasą (pervedimo į sąskaitą) dokumentų, suvestiniuose registruose tokio pobūdžio įsiskolinimo arba nėra (2005-01-01 dienai), arba jeigu jis ir fiksuojamas (2005-12-31 dienai), jis nėra grindžiamas pirminiais dokumentais, kas sudaro prielaidas abejoti deklaruotų ūkinių operacijų tikrumu. MAĮ įtvirtina bendrąsias mokesčių mokėtojo pareigas – teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (MAĮ 40 str. 1 d. 6 p.), pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (MAĮ 40 str. 1 d. 8 p.). Buhalterinės apskaitos įstatymo (BAĮ) 4 straipsnis nustato bendruosius reikalavimus apskaitos tvarkymui, t. y. ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Pagal BAĮ 12 straipsnio nuostatas visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, t. y. popieriniais arba elektroniniais liudijimais, patvirtinančiais ūkinę operaciją arba ūkinį įvykį ir turinčiais rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą (BAĮ 2 str. 1 dalis). Pagal GPMĮ nuostatas Pareiškėja yra mokesčių išskaičiuojantis asmuo, kuriam GPMĮ nustatytais atvejais, išmokant išmokas, kurios yra priskirtinos apmokestinamosioms pajamoms, yra nustatyta pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM. Todėl GPMĮ 22 ir 23 straipsnio nuostatos įtvirtina Pareiškėjos, kaip mokesčių išskaičiuojančio asmens, pareigą – įvertinti (pagrįsti) išmokamų pajamų pobūdį ir nuo gyventojų gautų pajamų, jeigu jos priskirtinos A klasės apmokestinamosioms pajamoms, apskaičiuoti GPM ir sumokėti jį į biudžetą (LVAT 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2100/2012). Todėl konstatuotina, kad aplinkybės, susijusios su dokumentų saugojimo terminais, neeliminuoja mokesčių mokėtojo pareigos pagrįsti atliktų išmokų turinį, todėl motyvai dėl tam tikrų dokumentų saugojimo terminų pabaigos nėra pagrindu, nesant pakankamų ir abejonių nekeliančių įrodymų dėl realių paskolos santykių buvimo, išmokėtas išmokas pripažinti paskolintų lėšų V. M. gražinimu. Komisija pažymi ir tai, kad Kauno AVMI savo išvadas dėl realių paskolinių santykių nebuvimo grindė ne tik aplinkybėmis dėl pirminių apskaitos dokumentų, pagrindžiančių lėšų suteikimą / įnešimą į kasą, nebuvimo, bet ir atlikta įvairių aplinkybių analize, įskaitant ir atitinkamų mokesčių laikotarpių Pareiškėjos balansų analize. Pareiškėja jokių duomenų paneigiančių Kauno AVMI poziciją nepateikė, skunde remdamasi formalaus pobūdžio nesutikimo su Inspekcijos sprendimu motyvais, neįvykdydama jai MAĮ 67 str. 2 dalyje nustatytos pareigos (LVAT 2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. 556-1527/2010, tokios pat pozicijos dėl įrodinėjimo pareigos LVAT laikėsi ir 2010-10-25 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1147/2010, 2011-01-03 nutartyje adm. byloje Nr. 556-1632/2010, 2011-12-22 nutartyje adm. byloje Nr. A-575-912/2011). Atsižvelgiant į šias aplinkybes, taip pat į tai, jog Pareiškėja jokių naujų įrodymų, duomenų ar informacijos ginčo byloje nepateikė, o LVAT 2017-11-06 nutartyje adm. byloje Nr. A-1146-602/2017, atlikus tų pačių aplinkybių (taip pat ir paskolos sutarčių, remiantis kuriomis buvo vykdomi mokėjimai) vertinimą, teismas Inspekcijos poziciją dėl išmokėtų sumų priskyrimo apmokestinamosioms pajamoms 2007–2011 metais, pripažino pagrįsta, todėl Komisija neturi pagrindo kitaip vertinti mokesčių administratoriaus konstatuotų aplinkybių dėl lėšų išmokėjimo 2012 metais, todėl Inspekcijos sprendimas tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas šioje dalyje atmestinas.

2) *Dėl neapskaitytų pajamų ir papildomai apskaičiuoto PVM bei pelno mokesčio, taip pat su šiais mokesčiais susijusių sumų.* Ginčo situacijoje mokesčių administratorius, remdamasis ikiteisminio tyrimo institucijų atliktų procesinių veiksmų metu surinkta

informacija ir įrodymais (įskaitant pačios Pareiškėjos darbuotojų parodymus), įvertinęs Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis, konstatavo, kad Pareiškėja 2012 m. gegužės – 2013 m. lapkričio mėnesį apskaitoje apskaitė ne visas įvykusias ūkines operacijas su UAB „L1“. Pareiškėja nesutinka su priimtu sprendimu, laikydamasi pozicijos, kad jos atsakingo asmens atžvilgiu ikiteisminis tyrimas, nesurinkus jo kaltę pagrindžiančių duomenų, buvo nutrauktas, tačiau, nepaisant šių aplinkybių, Pareiškėja dėl šių aplinkybių nepagrįstai buvo apmokestinta (skunde cituojamas nutarimas nutraukti ikiteisminį tyrimą). Pareiškėja skunde pasisako dėl savo darbuotojų liudytojų parodymų, kuriuos mokesčių administratorius vertina kritiškai, teigdama, kad šių asmenų parodymai nėra pripažinti melagingais.

LVAT, formuodamas administracinių teismų praktiką mokesčių bylose, ne kartą yra pažymėjęs, kad pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-6-238/2007, 2008-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-20-201/2008, 2011-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2337/2011, 2011-12-29 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3633-11, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015 ir kt.).

Mokesčių administratorius yra už mokesčių administravimą atsakinga institucija, savo veikloje besivadovaujanti mokesčių teisės aktais, juos aiškinančia teismų praktika, vidiniu įsitikinimu, o konkrečiu atveju besiremianti byloje surinktais įrodymais, todėl nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą šiam tyrimui vadovaujančio pareigūno (prokuroro) atliktas mokesčių mokėtojo ar jo atsakingų asmenų veiklos, dėl jų veiklos surinktų įrodymų įvertinimas, remiantis baudžiamųjų įstatymų nuostatomis, nesudaro pagrindo priimtą sprendimą dėl baudžiamąjo persekiojimo nevykdymo vertinti kaip sudarantį pagrindą panaikinti mokesčių mokėtojui (ginčo atveju – Pareiškėjai) papildomai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas. LVAT praktikoje (pavyzdžiui, 2012-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2100/2012, panašaus pobūdžio išvados konstatuotos ir LVAT 2003-06-03 nutartyje Nr. A-7-178/2003; 2016-06-30 nutartis adm. byloje Nr. A-887-442/2016) nurodyta, kad „MAĮ ir specialieji mokesčių įstatymai neapibrėžia įrodymų sąvokos ir nenustato konkretaus įrodinėjimo priemonių sąrašo mokestinių ginčų bylose, todėl, atsižvelgiant į teisės teoriją bei doktriną, įrodymais gali būti laikomi visi teisėtai gauti faktiniai duomenys, patvirtinantys atitinkamas faktines aplinkybes, svarbias ginčo teisingam išnagrinėjimui. Todėl ikiteisminio tyrimo metu surinkta medžiaga, kaip informacijos šaltinis, galėjo būti vertinama nustatant mokestinius pažeidimus ir sprendžiant mokestinės atsakomybės klausimą” (tokių įrodymų tinkamumas mokesčių mokėtojo mokestinėms prievolėms nustatyti pripažintas, nepaisant to, kad dėl atsakingų mokesčių mokėtojo asmenų ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas). Todėl ginčo situacijoje ikiteisminio tyrimo metu surinktų įrodymų panaudojimas Pareiškėjos mokestinėms prievolėms nustatyti pripažintinas leistinu ir spręstina, ar ginčo situacijoje surinkti įrodymai yra pakankami Pareiškėjos mokestinėms prievolėms nustatyti.

Įvertinus mokestinio patikrinimo metu pateiktus įrodymus, konstatuotina, jog, nepaisant to, kad Pareiškėjos atsakingi asmenys (A. K. ir V. M.) apklausiami ikiteisminio tyrimo metu neigė aplinkybes dėl pajamų neapskaitymo, o vairuotojas G. K. (šį asmenį direktorius V. M. 2015-12-14 liudytojo apklausos protokole nurodė kaip asmenį gabenusį prekes UAB „L1“) 2016 metais akistatos su A. K. metu nebeprisiminė ankstesnių ikiteisminio tyrimo metu duotų savo parodymų apie grynujų pinigų gabenimą ir pan., Kauno AVMI patikrinimo metu konstatuotos aplinkybės dėl pajamų neapskaitymo yra patvirtintos surinktų įrodymų ir duomenų visuma, todėl mokesčiai Pareiškėjai nuo neapskaitytų pajamų yra apskaičiuoti pagrįstai. Ginčo byloje yra

nustatyta, kad Pareiškėja ir UAB „L1“ buvo sudarę 2012-05-31 pirkimo–pardavimo sutartį dėl mėsos prekių tiekimo, sutarties 2.3 punkte numatyta, kad bendra užsakymo suma yra ne mažesnė nei 300 Lt, prekių pardavimas vykdomas pagal pirkėjo pateiktus užsakymus tel. (37) 488 088 (3.1, 3.3.1 p.), pagal sutartį numatyta, jog galimas atsiskaitymas grynaisiais pinigais, mokėjimo pavedimu arba apmokant debeto pavedimu (5.2 punktas). Byloje nėra ginčo dėl to, kad abi įmonės siejo komerciniai santykiai, tačiau Pareiškėja laikosi pozicijos, kad ji visus mėsos gaminių pardavimus įformino apskaitos dokumentais ir apskaitė, todėl nėra pagrindo remtis pas UAB „L1“ rastais „juodraščiais“. Pasisakydama dėl šių aplinkybių, Komisija pažymi, kad pajamoms pripažinti mokesčių administratorius turi galimybę remtis ne tik buhalterinės apskaitos dokumentais, bet ir kitais įrodymais, kurie patvirtina realų pajamų gavimą, ypač tais atvejais, kai pajamų gavimas nėra įforminamas apskaitos dokumentais ir fiksuojamas apskaitoje. Ikteisminio tyrimo baudžiamojoje byloje Nr. 38-1-00021-13 metu buvo atlikta visa eilė procesinių veiksmų: UAB „L1“ buveinėje, prekyvietėse ir kitose naudojamose patalpose buvo atliktos kratos, kurių metu buvo rasta ir paimita oficiali UAB „L1“ buhalterinė apskaita ir kita informacija, įvardyta kaip „juodoji“ apskaita. Tai yra: 1) vyr. buhalterės J. B. kompiuteryje įdiegtoje buhalterinės apskaitos tvarkymo programos duomenų bazėje rasti 2012-01-01–2012-12-31; 2013-01-01–2013-12-31 dokumentai „Sąskaitos 4501 apyvarta – skolos Lietuvos tiekėjams“ (šioje bazėje esanti informacija, išskyrus neatitikimą dėl 444,97 Lt sumos 2013 m. lapkričio mėn., atitinka Pareiškėjos apskaitos duomenis apie parduotą produkciją UAB „L1“); 2) apskaitininkės I. V. kompiuteryje rasti dokumentai „Pajamavimai _visi dok_sumine_isr“, „Pirkimai pagal dokumentus (krovinio važtaraštis)“ (apimantys 2012– 2013 metus); 3) UAB „L1“ direktorės kabinete rastas sąsiuvinis, kurio atitinkamuose lapuose yra įrašytas *Pareiškėjos pavadinimas*, datos ir sumos, taip pat 172–174 lapuose įrašyta išmokėta suma grynaisiais pinigais iš viso, jos išmokėjimo data ir pinigų gavėjo parašas. Įvertinus minėtus dokumentus ir juose esančią informaciją, atsižvelgiant į I. V. (apskaitininkės) 2013-12-04 įtariamąją apklausos protokole nurodytas aplinkybes, kad tiekėjas visuomet dalį prekių atsiųsdavo su apskaitos dokumentu, o kitą dalį su krovinio važtaraščiu be rekvizitų ar informaciniu lapu (ši informacija buvo suvedama į I. V. kompiuteryje esančią programą), taip pat UAB „L1“ direktorės 2013-12-17 įtariamąją papildomos apklausos protokole nurodytas aplinkybes, kad dalis tiekėjų tiekiamų prekių buvo tiekama be apskaitos dokumentų, ir būtent I. V. kompiuteryje buvo fiksuojami realiai įsigyti prekių kiekiai, o užsakymai buvo formuojami nurodant 2 skaičius dėl konkrečios prekės (vienas reiškia prekių kiekį, kurį norima įsigyti su apskaitos dokumentu, kitas – kiekį, kurį norima įsigyti be apskaitos dokumento), taip pat palyginus suvestinę informaciją iš I. V. kompiuterio su Pareiškėjos pateiktuose registruose esančia informacija, konstatuotina, kad minėtieji duomenys patvirtina Pareiškėjos mėsos gaminių pardavimą UAB „L1“ be apskaitos dokumentų ir gautų pajamų neapskaitymo aplinkybes. Atsakant į Pareiškėjos kritiką dėl šių dokumentų pobūdžio, įvardijant juos „juodraščiais“, paminėtina, jog, nors jie negali būti vertinami kaip formaliuosius požymius atitinkantys apskaitos dokumentai, tačiau jų buvimas kartu su ginčo byloje pateikta informacija patvirtina realų pajamų gavimą ir šių pajamų neapskaitymo aplinkybes. Komisijos vertinimu, šias aplinkybes gana nuosekliai patvirtina ir Pareiškėjos vairuotojo G. K. 2016-02-11 liudytojo *papildomos* apklausos metu pateikta informacija apie tai, kad jis parveždavo plastmasines pakuotes, kuriose būdavo pinigai, už pinigus pasirašydamas paprastame sąsiuvinio lape, kuris buvo suliniuotas ir jame nurodyti skaičių deriniai; visi pinigai buvo parvežami Pareiškėjai ir atiduodami A. K. , už šiuos pinigus niekur nebūdavo pasirašoma. Minėtas asmuo patvirtino ir tai, kad kratos metu pas UAB „L1“ paimito sąsiuvinio lapuose yra jo parašai. Paminėtina ir tai, jog sąsiuvinyje nurodytos sumos atitinka I. V. kompiuteryje fiksuotą Pareiškėjo važtaraščių datas ir sumas. Nors Pareiškėjos darbuotoja A. K. 2016-03-17 liudytojos *papildomos* apklausos protokole nurodė, kad „grynuosius pinigus, kai parveždavo vairuotojai ir pridudavo į UAB „Š1“ kasą. Kasininkės pavadavimo metu

grynuosius pinigus priimdavau ir aš“ (2017-03-20 liudytojos papildomos apklausos protokole ši liudytoja paaiškino, kad ji asmeniškai nepamena, ar iš UAB „L1“ buvo gaunami grynieji pinigai“, papildomai paaiškindama, kad prekes vežantis vairuotojas, jeigu atsiskaitoma grynaisiais pinigais, pagal prekių kiekį gali išrašyti pinigų priėmimo kvitą, pinigus su pinigų priėmimo kvitu gražindamas įmonės kasininkui“, tačiau nei Pareiškėjos atžvilgiu surašant Specialisto išvadą (2016-07-28 išvada Nr. 5-2/105), nei mokestinio patikrinimo metu (buvo pateikti buhalterinės sąskaitos Nr. 272 „Kasa“ išrašai už 2012-01-01 –2013-12-31) nėra nustatyta *jokių įrašų apie grynujų pinigų gavimą iš UAB „L1“*, vairuotojo G. K. ar A. K. , piniginės lėšos neapskaitytos buhalterinėje apskaitoje, nesurašyti pinigų priėmimo kvitai, kasos pajamų orderiai, pajamos neapskaitytos kasos knygoje ir atitinkamame apskaitos registre, o visais pajamų iš UAB „L1“ gavimo atvejais, kurie yra apskaityti Pareiškėjos apskaitoje (4 akto lentelė) atsiskaityta buvo bankiniais mokėjimo pavedimais. Komisijos vertinimu, Kauno AVMI konstatuotas aplinkybes dėl pajamų neapskaitymo patvirtina ir 2013-11-21 Lietuvos kriminalinės policijos biuro tyrėjo atliktų veiksmų, neatskleidžiant savo tapatybės, metu nustatytos aplinkybės, jas vertinant santykiyje su Pareiškėjos apskaitos duomenimis. Sustabdžius Pareiškėjai priklausantį automobilį, jos vairuotojas R. K. pateikė 3 krovinio važtaraščius (akto 16 psl. detalai aptarti juose nurodyti duomenys, taip pat nurodyta, kad prie kiekvieno važtaraščio prisegtas dar vienas lapas). Nustatyta, kad I. V. kompiuteryje esančiuose dokumentuose („Pajamavimai _visi dok_sumine_isr“) 2013-11-20 yra užfiksuoti įrašai atitinkantys krovinio važtaraščių sumas, nurodytas tiekėjas – Pareiškėjas, tuo tarpu Pareiškėjos pateiktame suvestiniame *buhalterinės apskaitos registre „Pirk–detalus ban.bal“* laikotarpiu nuo 2013-11-01 iki 2013-11-30 važtaraščiuose nurodytas sumas fiksuojančių įrašų nėra nustatyta, kas patvirtina aplinkybes dėl dalies prekių pardavimo neapskaitymo Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje.

Atsižvelgiant į tai, jog Pareiškėja jokiais objektyviais ir abejonių nekeliančiais įrodymais nepaneigė Kauno AVMI surinktų duomenų ir įrodymų, kaip to reikalauja MAĮ 67 str. 2 dalis, apsiribojo bendro pobūdžio paaiškinimais, Komisijos vertinimu, nėra jokio pagrindo kitaip vertinti Kauno AVMI konstatuotų aplinkybių. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos darbuotojos A. K. parodymai ikiteisminio tyrimo metu dėl juose besikeičiančios pozicijos ir A. K. santykių Pareiškėja, kaip ir G. K. liudytojų parodymų pokyčiai (akistatos metu nebeprisiminė anksčiau duotų parodymų dėl grynujų pinigų vežimov), nesudaro pagrindo šiuos įrodymus pripažinti pagrindžiančiais Pareiškėjos poziciją dėl tinkamo buhalterinės apskaitos vedimo. Komisijos vertinimu, Pareiškėjos pozicija, kad taikydamas MAĮ 70 str. nuostatas, mokesčių administratorius privalėjo pasidomėti, ar pas Pareiškėją galėjo būti neapskaitytos produkcijos, Pareiškėjos pelningumu ar palyginimu su kitomis panašių veiklą vykdančioms įmonėmis, ginčo situacijoje nėra pagrįsta. Pažymėtina, kad mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus reglamentuojantys teisės aktai nenustato, kokie įrodymai turi būti surinkti ar kokie mokesčių administratoriaus veiksmai turi būti atlikti konkrečiu atveju. Ginčo atveju ikiteisminio tyrimo metu buvo surinkta konkreti ir objektyvi informacija, kurią palyginus su Pareiškėjos apskaitos duomenimis, buvo nustatytas Pareiškėjos neapskaitytų pajamų dydis, nuo kurių apskaičiuoti mokėtini mokesčiai. Kadangi Pareiškėja mokesčių administratoriaus nustatytų aplinkybių nepaneigė, kaip ir nepateikė jokių motyvų dėl PVM ir pelno mokesčio apskaičiavimo pagrįstumo, todėl Inspekcijos sprendimas šioje dalyje tvirtintinas, o Pareiškėjos skundas atmestinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų 2018-06-28 sprendimą Nr. 69-79.

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 MAĮ 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, sprenddami 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

Vilma Vildžiūnaitė