



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL M. D. IĮ SKUNDO**

2020 m. kovo 18 d. Nr. S- 42 (7-9/2020)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensio (pranešėjas), D. S., Vilmos Vildžiūnaitės, Andriaus Veniaus, išnagrinėjo M. D. IĮ (toliau – Pareiškėja) 2020-01-15 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, VMI prie FM) 2019-12-20 sprendimo Nr. 69-110 (toliau – Sprendimas). Pareiškėja ar jos atstovas ir Inspekcijos atstovas nedalyvavo 2020-02-18 Komisijos posėdyje.

Komisija n u s t a t ė :

Inspekcija, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) Nr. IX-2112 154 straipsnio 4 dalies 4 punktu, iš dalies pakeitė Šiaulių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Šiaulių AVMI) 2019-09-19 sprendimą Nr. (44.1)FR0682-215 ir vietoje nurodyto sumokėti 17 845,87 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), 10 426,83 Eur PVM delspinigius, 1 459,40 Eur pelno mokesčio (toliau – PM) ir 828,41 Eur PM delspinigių nurodė Pareiškėjai į valstybės biudžetą sumokėti 14 748,32 Eur PVM ir 8 617,02 Eur PVM delspinigius.

Pareiškėja skunde nurodo, jog papildomas mokestis apskaičiuotas vadovaujantis Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMI) 123 straipsnio 1 dalimi., MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 97 straipsnio 2 dalimi, o mokesčio bazė apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, t. y. pagal mokesčio administratoriaus įvertinimą. Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu, mano, jog nagrinėjamoje byloje ginčo klausimai išspręsti formaliai ir netinkamai pritaikytos materialinės mokesčių teisės normos.

Pareiškėja nurodo, jog ji vykdo mažmeninės prekybos nespecializuotose parduotuvėse veiklą, kurioje vyrauja maistas, gėrimai ir tabakas. Faktiškai įmonė vykdo didmeninę ir mažmeninę prekybą mėsos gaminiais, žuvimi, sūriu ir kitais maisto produktais. Tikrintas laikotarpis – 2013–2014 m., mokestinis patikrinimas pradėtas 2016-04-04, baigtas – 2019-07-30, t. y. truko ilgiau nei 3 metus. Pareiškėjos vertinimu, patikrinimo trukmė nėra objektyviai pagrįsta būtinų patikrinimui atlikti dienų skaičiumi.

Skunde pateikiamos faktinės aplinkybės:

1) mokestinis patikrinimas atliktas taikant MAĮ 72 straipsnio 1 dalies nuostatas, t. y. vadovaujantis Šiaulių apygardos teismo 2019-02-15 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-1-300/2019 (toliau – Teismo nuosprendis), Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (toliau – FNTT) Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus Specialisto 2014-10-13 paaiškinimu Nr. 05/4/78, 2018-02-28 paaiškinimu Nr. 04/13-2-10-2287, 2018-05-02 paaiškinimu Nr. 04/13-2-10-4867 ir Pareiškėjos apskaitos dokumentais;

2) Pareiškėjos savininko – M. D. atžvilgiu buvo iškelta baudžiamoji byla Nr. 1A-1-300/2019, kurioje jis buvo kaltinamas tuo, kad laikotarpiu nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 tyčia apgaulingai tvarkė Pareiškėjos buhalterinę apskaitą ir, siekdamas išvengti mokesčių, įrašė į

deklaracijas žinomai neteisings duomenis apie Pareiškėjos pajamas, turtą ir pelną, kurias pateikė mokesčių administratoriui;

3) Baudžiamojoje byloje M. D. kaltė buvo grindžiama 2013 m. telefoninių pokalbių garso įrašais, kurie gauti atliekant kriminalinėse žvalgybos tyrimą, darbuotojų apklausomis, liudytojų parodymais. Sugretinus telefonu pateiktus užsakymus dėl produkcijos pirkimo ir pardavimo su į buhalterinę apskaitą įtrauktomis ūkinėmis operacijomis, buvo nustatytas produkcijos kiekis, kuris buvo nupirktas ir vėliau parduotas be apskaitos dokumentų;

4) Teismo nuosprendžiu M. D. pripažintas kaltu padarius nusikalstamą veiką, numatytą Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 220 straipsnio 1 dalyje, jam skirta 40 MGL (1 506,40 Eur) dydžio bauda, ir numatytą BK 222 straipsnio 1 dalyje, jam skirta 90 MGL (3 389,40 Eur) dydžio bauda, kurias, subendrinus apėmimo būdu, griežtesne apimant švelnesnę, paskirta 90 MGL (3 389 Eur) bauda.

Pareiškėjos mokestinė prievolė buvo nustatyta vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostata, kurios detali įgyvendinimo tvarka yra nustatyta Inspekcijos viršininko 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA – 103 patvirtintose Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklėse (toliau – Taisyklės). Inspekcijos nuomone, patikrinimo metu nustatytos aplinkybės, atsižvelgiant į tai, jog (gautų) apmokestinamųjų pajamų dydis yra tiesiogiai susijęs su mokestinės prievolės (PVM) dydžiu, patvirtina, kad buvo tenkinama viena iš MAĮ 70 straipsnio 1 dalies numatytų sąlygų – Pareiškėja netinkamai vykdė pareigą teisingai apskaičiuoti mokesčius (Taisyklių 4.1 ir 4.3 punktai). Vadovaujantis Taisyklių 6.3.6 papunkčiu, Pareiškėjai PVM už 2013 m. apskaičiuotas taikant ekonominių modelių metodą. Pareiškėja remiasi Lietuvos Vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2007-06-05 nutartimi administracinėje byloje Nr. A11-603/2007, kurioje nurodyta, kad MAĮ 70 straipsnis skirtas 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.

Pareiškėja teigia, kad jos atžvilgiu minėti kriterijai buvo pažeisti. Visų pirma, jeigu mokesčių administratorius remiasi Teismo nuosprendžiu, tai neturėtų papildomai vertinti FNTT Specialisto išvadų, be to, pačiame Teismo nuosprendyje yra neapibrėžtumo, Pareiškėjai neaišku, ar buvo įvertinti visi poėmio metu paimti dokumentai ir už kokį laikotarpį.

Antra, joks įstatymas – nei MAĮ, nei Kriminalinės žvalgybos įstatymas, nei joks kitas neleidžia rinkti įrodymus pasitelkiant slaptą telefoninių pokalbių pasiklausymą, todėl ši aplinkybė nesudaro pagrindo mokesčių administratoriui naudotis neleistinu būdu gautais duomenimis.

Trečia, nors mokesčių administratorius remiasi Teismo nuosprendžiu, kaip įsiteisėjusiu aktu, iš kurio kildina mokestinę prievolę, pažymėtina, kad šis nuosprendis, nors ir įsiteisėjęs, turi trūkumų. Mokesčių administratorius cituoja nuosprendį, kad „M. D. kaltintas tuo, kad be apskaitos dokumentų pirkė prekių iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" UAB "B1" UAB "D1" UAB "H1" taip pat pardavė prekių UAB "I1" „UAB "F1" bei kitiems ikiteisminio tyrimo metu nenustatytiems asmenims“. Kas tie kiti nenustatyti asmenys, kokia apyvarta su šiais asmenimis vyko – Pareiškėjai nėra aišku.

Ketvirta, vardijant apkaltinamuosius nuosprendžius – dėl kiekvieno nuteisto bendrovės vadovo vyrauja neapibrėžtumas: šie vadovai arba tiksliai neprisimena operacijų, arba prisimena tai, ką tiksliai nurodė FNTT pareigūnai per apklausas. Pvz., dėl UAB "I1" nurodoma, kad direktorė L. B. parodė, kad ne visas prekes pristatydavo su dokumentais, kad jos vadovaujama bendrovė nupirko „apie“ 300 kg produkcijos iš Pareiškėjos be apskaitos dokumentų. UAB "H1" direktorius M. E. pripažino, kad, norint nuslėpti mokesčius, jo vadovaujamoje bendrovėje buvo „buhalteriskai neapskaitytos“ produkcijos, tačiau kiekis nenurodytas. UAB "A1" akcininkas ir vadybininkas Y. A. patvirtino, kad 2013 m. „keletą kartų“ Pareiškėja pardavė maisto produktų be apskaitos dokumentų, pats apie 3 ar 4 kartus vežė prekes Pareiškėjai. Kiek tokių kartų, kokie kiekiai, kokios sumos – nei nurodyta, nei teismo nustatyta. Šis liudytojas apklaustas teismo posėdyje „pripažino, kad tikslaus prekių kiekio bei sumos neatsimena, apskaitos nevedė“, neapskaityta produkcija „galėjo sudaryti apie 7 procentus apyvartos“, mėnesinė UAB "A1" apyvarta sudaro „apie 300 000 Eur“; „V. G. pripažino, kad Y. A. jam yra minėjęs, kad įmonės finansinė padėtis sudėtinga, todėl siūlė vykdyti

prekybą be dokumentų. Jis tam neprieštaravo, tačiau duomenų, kam, kiek ir kokios produkcijos buvo parduota be dokumentų, jis nežino, nes tuo nesidomėjo“. Išvadoje nurodoma: „taigi šie liudytojai patvirtinto, kad <...> ir M. D. IĮ apskaitoje nebuvo šias ūkines operacijas patvirtinančių dokumentų“.

Penkta, Įmonė pagal veiklos apimtis negalėjo prekiauti tokiais kiekiais, kaip nurodyta. Akivaizdus prekiaavimo kiekų neadekvatumas, nurodytas teismo nuosprendyje, nėra pakankamas mokesčiai nustatyti. Kitų bendrovių darbuotojai, nuteisti ar pripažinę kaltę, nurodo nekonkrečius dalykus. UAB "D1" atstovas A. A. davė skirtingus parodymus, nors aiškino, kad prekiaavo be apskaitos dokumentų. UAB "G1" vadovė A. Y. pripažino, kad „be apskaitos dokumentų pirko maisto produktų iš M. D.“, tačiau kiek būtent – neaišku. Dėl UAB "B1" nurodoma, kad M. D. 63 kartus skambino teikdamas užsakymus, kas nerodo jokio neteisėtumo, tačiau rasta tik viena sąskaita faktūra. M. D. IĮ sandėlyje dalis rastų prekių buvo įgyta iš UAB "B1" tačiau kokia dalis ir kada įgytų niekas nenustatė. Teismas tokias prielaidas paliko, konstatuodamas, kad įvykdytos „67 ūkinės operacijos“, nors toks kiekis neatitinka nurodytų 63 skambučių.

Šešta, Teismo nuosprendyje nurodyta, kad „byloje nėra rašytinių duomenų, tiesiogiai patvirtinančių Įmonės veiklą tiriamuoju laikotarpiu, todėl jo kaltę įrodinėjama netiesioginiais įrodymais“. Teismo konstatavimas, kad „FNTT specialistės F. K. paaiškinimai, liudytojų parodymai bei kiti byloje esantys duomenys sudaro logišką ir pakankamai įtikinamą įrodymų visumą bei leidžia daryti pagrįstą išvadą, kad M. D. ne visas ūkines operacijas įtraukė į M. D. IĮ buhalterinę apskaitą“. Tačiau tokie įrodymai nėra pakankami ir tinkami produkcijos kiekiams nustatyti bei mokesčio bazei apskaičiuoti, tuo labiau, kad buvo tiekiami įvairūs produktai. Teismo konstatavimas, kad į apskaitą neįtraukta „ne mažiau kaip“ yra nekonkreti, prielaidų pobūdžio, o laikotarpis nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 yra ne visų finansinių metų laikotarpis. Pareiškėjos vertinimu, tariamai siekiamas išvengti PVM apskaičiuotas remiantis hipotetinėmis prielaidomis.

Septinta, mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą. Pareiškėja pažymi, kad tais atvejais, kai iškyla abejonių dėl minėtų institucijų atliktų apskaičiavimų pagrįstumo ir teisingumo, mokesčių administratorius turi teisę pareikalauti atlikti pakartotinį patikrinimą konkrečiai nurodydamas, dėl ko nesutinkama. Apskaičiavęs mokesčių mokesčių administratorius prisiima visą atsakomybę dėl mokesčio apskaičiavimo teisingumo. Inspekcija apskaičiuodama papildomai mokėtinus mokesčius, vienareikšmiškai ir be pagrindo atmetė Pareiškėjos pateiktus skundo motyvus, dėl ko mokesčių bazė buvo apskaičiuota netinkamai. Pažymėta, kad LVAT 2013 m. balandžio 15 d. sprendime administracinėje byloje Nr. A602-27/2013 atkreipė dėmesį į tai, jog pareiga pagrįsti mokesčių mokėtojų apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas tenka vietos mokesčių administratoriui. Nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius, taikydamas ekonominių modelių metodą, apskaičiavo 17 845, 84 Eur PVM. Tačiau Pareiškėjai nėra aišku, kaip šis skaičius apskaičiuotas ir kaip jis siejasi su ekonominių modelių metodu.

Pareiškėjos nuomone, vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2 punkto nuostatomis yra pagrindas ją atleisti nuo dalies priskaičiuotų delspinigių. Pareiškėjos PVM nepriemoka yra 14 748,32 Eur, o PVM delspinigiai sudaro net 8 617,02 Eur, kas objektyviai yra neproporcingai daug. LVAT savo praktikoje pažymėjo, jog MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, visuotinio privalomumo) principų taikymo mokesčiniuose santykiuose. Atsižvelgiant į neprotingai didelę delspinigių sumą, susidariusią dėl to, kad kontrolės procedūros vyko pernelyg ilgai, Pareiškėjos nuomone, jai apskaičiuotas delspinigių dydis prasilenkia su teisingumo ir protingumo principais, todėl yra pagrindas atleisti nuo delspinigių mokėjimo arba, perdavus bylą mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, įpareigoti jį perskaičiuoti delspinigius pagal objektyviai pagrįstų būtinų patikrinimui atlikti dienų skaičių.

Pareiškėja mano, kad mokesčių administratorius pažeidė bendrąsias įrodinėjimo taisykles, Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 3 straipsnyje įtvirtintus principus, kuriais savo veikloje turi vadovautis viešojo administravimo subjektai. Pasak Pareiškėjos, Inspekcijos sprendimas yra neobjektyvus, grįstas prielaidomis ir spėjimais.

Pirmiau minėtų argumentų pagrindu Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2019-12-20 sprendimą Nr. 69-110 bei Šiaulių AVMI 2019-09-19 sprendimą Nr. (44.1)FR0682 ir pavesti vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį patikrinimą bei priimti naują sprendimą.

Inspekcija ginčijame sprendime nurodo, jog Šiaulių AVMI, vykdydama 2016 m. kovo 17 d. pavedimą tikrinti Nr. (41.2) FR0773-904, patikrino Pareiškėjos 2013–2014 m. PVM, PM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumą ir surašė 2019-07-30 patikrinimo aktą Nr. (31.49) FR0680-288 (toliau – Patikrinimo aktas). Mokestinio patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ bei Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) nuostatas, t. y. 2013 metais apskaitė ir deklaravo ne visas gautas pajamas ir nuo nedeklaruotų pajamų nesumokėjo PVM bei PM. Taikant MAĮ 70 straipsnio ir 72 straipsnio 1 dalies nuostatas nustatyta, kad Pareiškėja neapskaitė 84 980 Eur gautų pajamų ir 75 251 Eur patirtų išlaidų, todėl Patikrinimo akte papildomai apskaičiuota 17 845,87 Eur PVM ir 1 459,40 Eur PM (Patikrinimo akte dėl apvalinimų netikslumų neteisingai nurodyta 17 845,84 Eur PVM ir 1 459 Eur PM). Šiaulių AVMI 2019-09-19 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (44.1) FR0682-215 patvirtino Patikrinimo aktą ir apskaičiavo 10 426,83 Eur PVM delspinigius ir 828,41 Eur PM delspinigius. Pareiškėjai PVM ir PM baudos neskirtos atsižvelgus į aplinkybę, kad Pareiškėjos savininkas M. D. nubaustas už nusikalstamą veiką pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 220 straipsnio 1 dalį, 222 straipsnio 1 dalį įsiteisėjusiu Šiaulių apygardos teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-1-300/2019.

Inspekcija, išnagrinėjusi 2019-10-07 Pareiškėjo skundo motyvus, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus ir LVAT praktiką, iš dalies pakeitė Šiaulių AVMI sprendimą.

#### *Dėl apskaičiuoto PVM, PM pagrįstumo*

Teismo nuosprendyje konstatuota, kad M. D., būdamas Pareiškėjos savininku, laikotarpiu nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą, nes į Pareiškėjos buhalterinę apskaitą neįtraukė ūkinių operacijų dėl ne mažiau kaip 37319,423 kg maisto produktų įsigijimo iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" už 71963,80 EUR sumą, t. y. apskaitos dokumentais nepagrindė 3313,093 kg mėsos gaminių iš UAB "E1" už 7042,38 EUR (24315,93 Lt), 23345,95 kg maisto gaminių bei maisto prekių pirkimo iš UAB "A1" už 33280,45 EUR (114910,73 Lt), 522,90 kg žuvies (silkės) gaminių pirkimo iš UAB "J1" už 1059,09 EUR (3656,84 Lt), maisto produktų pirkimo iš ŽŪB "L1" už 10388,83 EUR (35870, 52 Lt), 8291,89 kg mėsos gaminių pirkimo iš UAB "D1" už 12841,00 EUR (44337,05 Lt), 1845,59 kg mėsos gaminių pirkimo iš UAB "H1" už 7352,05 EUR (25385,16 Lt), taip pat apskaitos dokumentais nepagrindė iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" įsigytos produkcijos (nemažiau kaip 37319,423 kg) pardavimo už 81 199,88 Eur (280367,06 Lt) ikiteisminio tyrimo metu nenustatytiems asmenims, 289,38 kg maisto produktų pardavimo UAB "I1" už 768,18 Eur (2652,36 Lt), 1357,24 kg maisto produktų pardavimo UAB "G1" už 3012,18 EUR (10400,46 Lt).

Nurodoma, jog M. D., būdamas Pareiškėjos savininku, siekdamas išvengti 17 845,84 Eur (61 618,12 Lt) PVM, veikdamas per faktiškai Pareiškėjos buhalterinę apskaitą už šios įmonės buhalterį I. B. tvarkiusią neįdarbintą O. V., nepateikė jai duomenų apie laikotarpiu nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 iš ikiteisminio tyrimo metu nenustatytų asmenų ir UAB "I1", UAB "G1" gautas 84 980,24 Eur (293 419,88 Lt) pajamas už parduotus gaminius, įsigytus iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "K1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" kurių neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais ir dėl to neįtraukė į bendrovės buhalterinę apskaitą, pažeisdamas PVMĮ 14 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatas, kad jeigu už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą PVM sąskaita faktūra neišrašyta, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekę perduodama arba paslauga suteikiama, 2013 m. balandžio–gruodžio mėnesio PVM deklaracijose, veikdamas per O. V., nuo 2013-02-24 iki 2014-01-24 įrašė žinomus neteisingus duomenis apie Pareiškėjos apmokestinamus tiekimus, pardavimo PVM ir nedeklaravo apmokestinamųjų tiekimų iš viso už 84 980,24 Eur (293 419,88 Lt) bei pardavimo PVM – 17 845,84 Eur (60 689,17 Lt). Tęsdamas nusikalstamą veiką, M. D., būdamas Pareiškėjos savininku ir siekdamas išvengti 1 459,00 Eur (5 039,00 Lt) pelno mokesčio, nepateikė

O. V. duomenų apie laikotarpį nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 iš ikiteisminio tyrimo metu nenustatytų asmenų ir UAB "I1" UAB "G1" gautas 84 980,24 Eur (293 419,88 Lt) pajamas už parduotus gaminius, įsigytus iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "C1" UAB "H1" kurių neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais ir dėl to neįtraukė į bendrovės buhalterinę apskaitą, pažeisdamas PMĮ 4 str. 1 dalies nuostatas ir siekdamas išvengti 1 459,00 Eur (5 039,00 Lt) PM, 2014-05-31 metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) už 2013 metus įrašė žinomus neteisingus duomenis apie Pareiškėjos pajamas ir pelną (Teismo nuosprendžio 23–25 lapai).

Sprendime nurodoma, jog mokestinis patikrinimas atliktas pagal MAĮ 72 straipsnio 1 dalį vadovaujantis: Teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr.1A-1-300/2019; FNTT Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus Specialisto paaiškinimu „Dėl M. D. individualios įmonės ūkinės finansinės veiklos“ 2018 m. gegužės 2 d. Nr. 04/13-2-10-4867; FNTT Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus Specialisto paaiškinimu „Dėl M. D. individualios įmonės ūkinės finansinės veiklos“ 2018 m. vasario 28 d. Nr. 04/13-2-10-2287; FNTT Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus Specialisto išvada „Dėl M. D. individualios įmonės ūkinės finansinės veiklos“ 2014 m. spalio 13 d. Nr. 05/4/78 ir Pareiškėjos buhalteriniais apskaitos dokumentais. Patikrinimo metu nustatyta, kad 2013 m. Pareiškėja registruose apskaitė ne visas gautas pajamas, į metinę pelno mokesčio deklaraciją įrašė neteisingus duomenis, todėl yra pagrindas pajamų mokesčio bazę apskaičiuoti pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas, taikant ekonominių modelių metodą.

Patikrinimo metu konstatuota, kad neskundžiamame Teismo nuosprendyje patvirtinti faktai pagal FNTT darbuotojų surinktus kriminalinės žvalgybos duomenis, FNTT specialisto išvados ir paaiškinimų duomenis, jog 2013 m. sausio – gruodžio mėn. Pareiškėja pardavimo/pirkimo ūkinių operacijų neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais ir dėl to neįtraukė į Pareiškėjos buhalterinę apskaitą parduotų gaminių UAB "I1" UAB "G1" bei nenustatytiems asmenims parduotų gaminių, įsigytų iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" už 84 980,24 Eur (293 419,88 Lt). Pareiškėja parduotas prekes pirkė be apskaitos dokumentų ar pirkė su dokumentais, kurie nebuvo įtraukti (sunaikinti) į Pareiškėjos apskaitą už 75 250,96 Eur (259 826,51 Lt). Taip Pareiškėja išvengė 17 845,84 Eur (61 618,17 Lt) PVM. Taip pat konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, kad Lietuvos vieneto mokesčio bazė yra visos Lietuvos Respublikoje ir užsienio valstybėse uždirbtos pajamos, kurių šaltinis yra Lietuvos Respublikoje ir ne Lietuvos Respublikoje, siekdama išvengti 1 459 Eur (5 039 Lt) pelno mokesčio, metinėje pelno mokesčio deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) už 2013 metus įrašė ir mokesčių administratoriui pateikė žinomus neteisingus duomenis apie Pareiškėjo pajamas ir pelną 2013 metų pelno mokesčio deklaracijoje (forma (duomenys neskelbtini)) (Patikrinimo akto 10-12 lapai).

Inspekcija, nagrinėdama Pareiškėjos skundą, atmetė Pareiškėjos argumentus dėl Teismo nuosprendžiu konstatuotų faktų taikymo negalimumo mokestinio patikrinimo metu. Inspekcija akcentuoja, kad teismo sprendimų, priimamų baudžiamosiose bylose, įrodomoji reikšmė nagrinėjant kitas civilines ar administracines bylas, yra reglamentuota Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalyje. Šioje teisės normoje nustatyta, kad „Įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių.“ Iš šio teisinio reguliavimo matyti, kad įrodomąją galią turi tik įsiteisėjęs teismo nuosprendis. Savo ruožtu įsiteisėjęs teismo nuosprendis reiškia, kad procesas baudžiamojoje byloje yra baigtas, o teismo nuosprendžiu konstatuotos teisiškai reikšmingos aplinkybės yra įgijusios teisinį stabilumą (LVAT 2017 m. gruodžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1484-438/2017). LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokestinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (LVAT 2010 m. gruodžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1815/2010; 2008 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A261-589/2008, 2013 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-372-13). Pareiškėjos savininko neteisėti veiksmai yra konstatuoti Teismo nuosprendyje, kuriuo Pareiškėjos savininkas yra nubaustas už mokesčių įstatymų pažeidimus, kurių padarymas yra kvalifikuojamas kaip nusikaltimas. Nuosprendyje yra konstatuoti

Pareiškėjos savininko neteisėti veiksmai, šių veiksmų atlikimo laikotarpiai, neapskaitytų prekių kiekis bei neapskaitytų pajamų dydis, nuo kurių papildomai skaičiuotini PM ir PVM. Taigi, šio mokestinio patikrinimo metu nekvestionuojami Teismo nuosprendžiu konstatuoti faktai, jog Pareiškėja įsigijo ir prekiavo buhalteriniais dokumentais neapskaitytais produktais, t. y. per laikotarpį nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 į buhalterinę apskaitą neįtraukė ne mažiau kaip 37 319,423 kg produkcijos pirkimo bei apmokėjimo tiekėjams (UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" už 75 250,96 Eur, neapskaitė minėtos produkcijos pardavimo nenustatytiems asmenims už 81 199,88 Eur bei 1646,62 kg maisto produktų pardavimo pirkėjams UAB "I1" bei UAB "G1" už 3 780,36 Eur (iš viso 84 980,24 Eur). Sprendime nurodoma, jog pagal LVAT suformuotą teismų praktiką šie faktiniai duomenys sudaro pagrindą Inspekcijai papildomai apskaičiuoti PVM ir PM, nenustatinėjant ir netiriant minėtų faktinių duomenų iš naujo. Taigi, Šiaulių AVMI, įvertinusi Teismo nuosprendį ir ikiteisminio tyrimo medžiagą, privalėjo vadovautis nuosprendyje išspręstais klausimais bei paskaičiuoti PM ir PVM Pareiškėjai už mokesčių įstatymų pažeidimus, už kuriuos Pareiškėjos savininkas yra nuteistas, o ne inicijuoti naują įrodinėjimo procesą mokestiniame ginče. Pareiškėjos skunde pateiktas argumentas, kad atlikus krata, buhalterinės apskaitos dokumentai buvo paimti ne už visus 2014 metus, o tik iki to laikotarpio, kurio metu padaryta krata, t. y. iki 2014 m. lapkričio mėnesio ir tai turėjo įtakos teisingų išvadų padarymui, nagrinėjamu atveju jokios įrodomosios reikšmės neturi, nes PVM ir PM Pareiškėjai apskaičiuoti už 2013-01-07 – 2013-12-04 laikotarpį. Pareiškėja teikė tik žodinius prieštaravimus Šiaulių AVMI sprendimo ir Patikrinimo akto išvadoms, tačiau konkrečių juridinę galią turinčių dokumentų / įrodymų neteikė. Vien paaiškinimų teikimas nenuneigia Teismo nuosprendyje konstatuotų faktų teisėtumo ir teisingumo.

Inspekcija atkreipia dėmesį, kad pagal MAĮ 72 straipsnį mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą nustatyta tvarka. Tais atvejais, kai iškyla abejonių dėl šiame straipsnyje nurodytų institucijų apskaičiavimų pagrįstumo ir teisingumo, mokesčių administratorius turi teisę jų pareikalauti atlikti pakartotinį patikrinimą konkrečiai nurodydamas, dėl ko nesutinkama, arba pats šio įstatymo nustatyta tvarka patikrinti, ar mokesčiai apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas teisingai. Iš ginčo medžiagos matyti, Teismo nuosprendžiu priimtas Šiaulių AVMI atsisakymas nuo civilinio ieškinio dėl 19 214 Eur žalos atlyginimo ir Teismas procesą dėl civilinio ieškinio nutraukė (apskaičiuota žala valstybei baudžiamojoje byloje nepatvirtinta), todėl Inspekcija, vadovaudamasi įrodomąja medžiaga bei įtvirtintais MAĮ institutais, turėjo ne tik panaudoti baudžiamojoje byloje nurodytus apskaičiavimus, tačiau nustatant prievoles įvertinti LVAT formuojamą teismų praktiką dėl PVM skaičiavimo. B. L. Teismas 2013 m. lapkričio 7 d. sujungtose bylose *Tulica ir Plavosin (C-249/12 ir C-250/12)* priimtame sprendime konstatavo, kad 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, būtent jos 73 ir 78 straipsnius, reikia aiškinti taip, kad kai šalys nustatė turto kainą be nuorodos į pridėtinės vertės mokesčių, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti pridėtinės vertės mokesčių už apmokestinamąjį sandorį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo pridėtinės vertės mokesčio, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima pridėtinės vertės mokesčių. Šios pozicijos laikomasi LVAT formuojamoje teismų praktikoje, pvz. 2014-10-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1219/2014, 2014-11-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1643/2013.

Iš Patikrinimo matyti, kad Šiaulių AVMI Pareiškėjos 2013 m. neapskaitytų prekių įsigijimo (75 250,96 Eur) ir pardavimo (84 980,24 Eur) vertę nustatė taikydama ekonominių modelių metodą, įtvirtintą Taisyklių 25-27 punktuose. Pardavimo pajamos, pritaikius prekių pardavimo antkainį, iš esmės buvo apskaičiuotos pagal ikiteisminio tyrimo metu surinktą informaciją. Mokestinio patikrinimo metu vertinta, kad Pareiškėja parduodamai produkcijai taikė 15 proc. antkainį nuo pirkimo kainos, o šis dydis yra Pareiškėjai palankus, nes kaip pati Pareiškėja pastabose dėl Patikrinimo akto nurodė įprastai taikanti didesnę nei 16 proc. antkainį. VMI prie FM atkreipia dėmesį, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas

vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais paskaičiavimais (LVAT 2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A442-635/2010). Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokesstinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (LVAT 2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A11-603/2007, 2016 m. gruodžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1302-602/2016).

Apibendrinama išdėstyta, Inspekcija konstatavo, kad Šiaulių AVMI, nustatydamą Pareiškėjai priklausančias mokėti mokesčių sumas, panaudojo teisės aktais leistiną bei tinkamą tokių duomenų surinkimo ir nustatymo metodą, tačiau netinkamai apskaičiavo PVM ir PM prievoles, nes patikrinimo metu PVM suma apskaičiuota prie apmokestinamosios vertės pridėjus 21 proc. PVM tarifą, nors nagrinėjimu atveju 21 proc. PVM tarifas turėjo būti įskaitytas į apmokestinamą 84 980,24 Eur sumą. Atsižvelgus į išdėstyta, Inspekcija perskaičiavo mokesstinės prievolės:

1. Vadovaujantis PVMĮ 2 straipsnio 32 dalimi, 19 straipsnio 1 dalimi, 58 straipsnio 1 dalimi, 64 straipsnio 1 dalimi, 89 straipsnio 1 dalimi Pareiškėjai papildomai apskaičiuojama 14 748,32 Eur PVM (vietoje Patikrinimo akte apskaičiuotų 17 845,87 Eur);

2. Įvertinus perskaičiuotą PVM, perskaičiuojamos 2013 m. papildomai nustatytos pajamos – 70 232 Eur (vietoje Patikrinimo akte nurodytų 84 980 Eur).

Pareiškėja 2013 m. deklaravo 567 271 Eur (1 958 672 Lt) pajamų ir 562 549 Eur (1 942 370 Lt) leidžiamų atskaitymų, 4721 Eur (16 302 Lt) apmokestinamojo pelno, sumokėjo 708 Eur (2445 Lt) PM. Perskaičiavus papildomai nustatytas pajamas bei leidžiamus atskaitymus, Pareiškėjos 2013 m. pajamos sudaro – 637 503 Eur (567 271 Eur + 70 232 Eur), leidžiamais atskaitymais – 637 800 Eur (562 549 Eur + 75 251 Eur), Pareiškėjos 2013 m. veiklos rezultatas – 297 Eur (1025 Lt) nuostolis.

#### *Dėl apskaičiuotų delspinigių pagrįstumo*

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos savininkas yra nuteistas ir pripažintas kaltu už jau minėtas nusikalstamas veikas Teismo nuosprendžiu, t. y. Pareiškėjos savininko kaltė visiškai įrodyta ir apie šį faktą Pareiškėja yra informuota (juridinių vienetą valdo minėtas fizinis asmuo). Antra, Pareiškėjai 2019-02-22 buvo įteiktas raštas Nr.(41.2)S-622, kuriuo siūlyta Pareiškėjai, vadovaujantis MAĮ 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139 ir 140 straipsnių pakeitimo bei papildymo 40<sup>1</sup> straipsnių įstatymo 11 straipsniu, pasinaudoti vienkartinę galimybę deklaruoti gautas ir nedeklaruotas pajamas, susimokėti mokesčius ir būti atleisti nuo delspinigių bei baudų. Pareiškėja šia galimybe nepasinaudojo, todėl Sprendimu apskaičiuoti delspinigiai yra pasirinkto Pareiškėjos veikimo pasekmė.

Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklės, patvirtintos Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 (toliau – Taisyklės). Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 7 punkto nuostatas mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų delspinigių ar jų dalies, kai yra MAĮ 141 straipsnyje 1 dalyje nustatyti pagrindai, t. y.:

1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo;

2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas;

3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui;

4) kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

– kitais atvejais, kai delspinigius išieškoti netikslinga ekonominiu ir (ar) socialiniu požiūriu, kaip tai suprantama pagal MAĮ 113 straipsnio 1 d. 3 punktą – netikslinga išieškoti mokesčio

nepriemoką, kadangi sunki fizinio asmens ekonominė (socialinė) padėtis: fiziniam asmeniui reikia valstybės paramos (asmuo yra pensinio amžiaus, neįgalusis, asmeniui reikalingas gydymas, medicininė profilaktika ir rehabilitacija, asmuo yra bedarbis, gauna socialinę pašalpą) arba tokia parama jau teikiama. Šis atleidimo pagrindas gali būti taikomas tik mokesčių mokėtojams, kurie yra fiziniai asmenys. Įvertinus MAĮ 144 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus pagrindus ir išanalizavus ginčo situaciją teigtina, kad Pareiškėja neatitinka nei vieno iš šių kriterijų.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, be kita ko, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), tačiau jų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. VMI prie FM nuomone, taikyti MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių arba juos sumažinti nėra pagrindo. Nemokant mokesčių, viešasis interesas pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Atsakydama į Pareiškėjos skunde išdėstytą argumentą, kad mokestinis patikrinimas truko ilgą laiką ir dėl šios priežasties susidarė tokie dydžio mokėtini delspinigiai, Inspekcija pažymėjo, jog pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies nuostatas, tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti (perskaiciuoti) mokesčius už einamuosius ir penkerius praėjusius metus. Esant tokiam MAĮ įtvirtintam reglamentavimui, mokesčių mokėtojui yra žinoma, kad nustatytą terminą mokesčių administratorius. Todėl jeigu mokesčių administratorius kontrolės veiksmus pradeda ir atlieka jam MAĮ suteiktose ribose, mokestinio patikrinimo pradėjimo momentas negali būti vertinamas kaip aplinkybė, kuria gali būti grindžiamas galimai per ilgas delspinigių skaičiavimas. Mokestinį patikrinimą Šiaulių AVMI atliko pagal MAĮ 68 straipsnio 1 dalies reikalavimus, patikrinimas pradėtas vykdant 2016-03-17 pavedimą tikrinti, o baigtas 2019-07-30, tai yra truko protingą laiką, atsižvelgus į tą aplinkybę, kad viso mokestinio patikrinimo metu vyko ikiteisminis tyrimas ir teisminis ginčas baudžiamojoje byloje, kurioje konstatuoti faktai reikšmingi Pareiškėjos apmokestinimui. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija konstatavo, jog nėra nustatyta netinkamų mokesčių administratoriaus veiksmų. Be to, LVAT yra nurodęs, kad santykinai didelė delspinigių suma nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (LVAT 2013-09-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1470/2013). Vis dėlto, Šiaulių AVMI apskaičiuoti delspinigiai perskaiciuotini dėl PVM ir PM perskaiciavimo, todėl Inspekcija šiuo sprendimu, vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio 1 dalimi bei MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 97 straipsnio 2 dalimi, nuo perskaiciuoto 14 748,32 Eur PVM apskaičiuoja 8 617,02 Eur PVM delspinigius (vietoje 10 426,83 Eur) ir pažymi, kad apskaičiuota delspinigių suma gali keistis atsižvelgiant į duomenų pasikeitimą mokesčių apskaitoje, kurie vykdomi teisės aktuose numatytais atvejais.

Inspekcija, vadovaudamasi 154 straipsniu 4 dalies 4 punktu bei išdėstytais motyvais, nusprendė pakeisti Šiaulių AVMI 2019-09-19 sprendimą Nr. (44.1) FR0682-215 ir vietoje 17 845,87 Eur PVM, 10 426,83 Eur PVM delspinigių, 1 459,40 Eur PM ir 828,41 Eur PM delspinigių nurodyti sumokėti 14 748,32 Eur PVM bei 8 617,02 Eur PVM delspinigius.

**Komisija k o n s t a t u o j a :**

Pareiškėjos 2020-01-15 skundas tenkintinas iš dalies, Inspekcijos sprendimas dalyje dėl nurodymo sumokėti 8617,02 PVM delspinigius yra keistinas.

Ginčas byloje yra kilęs dėl Inspekcijos sprendimo, kuriuo Pareiškėjai nurodyta į valstybės biudžetą sumokėti 14 748,32 Eur PVM bei 8 617,02 Eur PVM delspinigius.

Komisijos vertinimu, mokestinis ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius pagrįstai, taikydamas MAĮ 72 straipsnio 1 dalies nuostatas, apskaičiuodamas Pareiškėjos mokestines prievoles rėmėsi Teismo nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. 1A-1-300/2019 ir ikiteisminio tyrimo medžiagoje (FNTT Specialistų išvadose) nustatytomis aplinkybėmis, kuriose konstatuota, jog Pareiškėjos savininkas – M. D., siekdamas nuslėpti mokesčius, nepateikė Pareiškėjai buhalterinės apskaitos dokumentų, dėl ko Pareiškėja 2013 m.



buhalterinės apskaitos registruose apskaitė ne visas gautas pajamas ir nuo jų neapskaičiavo PVM. Patikrinimo metu konstatuota, kad neskundžiamame Teismo nuosprendyje patvirtinti faktai pagal FNTT darbuotojų surinktus kriminalinės žvalgybos duomenis, FNTT specialisto išvadas ir paaiškinimų duomenis, jog 2013 m. sausio – gruodžio mėn. Pareiškėja pardavimo / pirkimo ūkinių operacijų neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais ir dėl to neįtraukė į Pareiškėjos buhalterinę apskaitą parduotų gaminių UAB "I1" UAB "G1" bei nenustatytiems asmenims parduotų gaminių, įsigytų iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" už 84 980,24 Eur (293419,88 Lt). Pareiškėja parduotas prekes pirko be apskaitos dokumentų ar pirko su dokumentais, kurie nebuvo įtraukti į Pareiškėjos apskaitą. Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino, jog Pareiškėja išvengė 14 748,32 Eur PVM ir jį nurodė sumokėti į biudžetą.

Komisija pažymi, jog faktinės bylos aplinkybės yra išsamiai aprašytos Inspekcijos sprendime, Pareiškėjo skunde ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl jų atkartojimas būtų perteklinis. Komisija, neatkartodama Inspekcijos sprendime pateiktos teisinės argumentacijos, susijusios su MAĮ 70 straipsnio ir MAĮ 72 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymu, su kuria iš esmės sutinka, šiame sprendime pasisako dėl esminių Pareiškėjos nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

Iš Pareiškėjos skundo matyti, jog ji neteikia nesutikimo motyvų dėl Inspekcijos ir Šiaulių AVMI sprendimuose nurodytos teisinės argumentacijos dėl MAĮ 70 str. aipsnio ir 72 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo, neginčia mokesčių administratoriaus ir Inspekcijos atliktų aritmetinių skaičiavimų, bet nesutinka su baudžiamojame byloje nustatytais faktinėmis aplinkybėmis, kurios yra išdėstytos Teismo nuosprendyje. Pareiškėja tvirtina, kad Teismo nuosprendyje yra daug neapibrėžtumų, todėl mokesčių administratorius turi atlikti pakartotinį patikrinimą ir juos pašalinti. Pažymėtina, kad Pareiškėja neteikia konkrečių nesutikimo motyvų, susijusių su PVM apmokestinamosios vertės apskaičiavimu, t. y. neginčia, jog laikotarpiu nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 pardavimo / pirkimo ūkinių operacijų neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais ir dėl to neįtraukė į Pareiškėjos buhalterinę apskaitą parduotų gaminių UAB "I1" UAB "G1" bei nenustatytiems asmenims parduotų gaminių, įsigytų iš UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" už 84 980,24 Eur (293 419,88 Lt). Į buhalterinę apskaitą neįtrauktų pardavimų sumą mokesčių administratorius apskaičiavo prekių įsigijimo savikainai taikydamas 15 proc. antkainį. Pareiškėja neteikia nesutikimo motyvų dėl PVMĮ 14 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatų taikymo maisto produktų pardavimams, kurių Pareiškėja neįformino PVM sąskaitomis faktūromis, t. y. kai už tiekiamą prekę ar teikiamą paslaugą PVM sąskaita neišrašoma, prievolė apskaičiuoti PVM atsiranda, kai prekę parduodama arba paslauga suteikiama. Pareiškėjos skundo motyvas, kad mokesčių administratorius nenustatė asmenų, kuriems Pareiškėja be apskaitos dokumentų pardavė prekes, o, pasak Pareiškėjos, turėjo juos nustatyti, yra atmestinas, nes nagrinėjamoje byloje prekių PVM apmokestinamoji vertė buvo nustatyta pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Iš Pareiškėjos skundo matyti, jog jai nėra aišku, kaip nagrinėjamoje byloje Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje neapskaitytų įsigytų maisto produktų pardavimams nenustatytiems asmenims ir UAB "I1" UAB "G1" buvo pritaikytas Taisyklėse numatytas ekonominių modelių metodas. Komisija pažymi, jog iš bylos medžiagos matyti, jog nustatant taikytiną antkainį (15 proc.) mokesčių administratorius rėmėsi Pareiškėjos 2014 m. didžiosios knygos duomenimis (parduotoms prekėms taikytas 16,6 proc. antkainis) ir sutiko su kriminalinės žvalgybos telekomunikacijų tinklais užfiksuotu Pareiškėjos parduodamai produkcijai 2013 m. taikytu 15 proc. antkainiu. Be to, Pareiškėja nepateikia jokių konkrečių skaičiavimų ar motyvų, kad mokesčių administratoriaus taikytas antkainis buhalterinėje apskaitoje neapskaitytiems pardavimams neatitinka teisingumo ir / arba protingumo kriterijų, kuriais turi vadovautis mokesčių administratorius pagal savo įvertinimą apskaičiuodamas mokesčius.

Pažymėtina ir tai, jog Inspekcija, atsižvelgusi į B. L. Teismo 2013 m. lapkričio 7 d. sujungtose bylose *Tulica ir Plavosin (C-249/12 ir C-250/12)* priimtą sprendimą ir LVAT formuojamą teismų praktiką (pvz. 2014-10-13 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1219/2014, 2014-11-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A438-1643/2013) konstatavo, kad

Šiaulių AVMI, nustatydamą Pareiškėjai priklausančias mokėti mokesčių sumas, panaudojo teisės aktais lestiną bei tinkamą tokių duomenų surinkimo ir nustatymo metodą, tačiau netinkamai apskaičiavo PVM ir PM prievolės, nes patikrinimo metu PVM suma apskaičiuota prie apmokestinamosios vertės pridėjus 21 proc. PVM tarifą, nors nagrinėjimu atveju 21 proc. PVM tarifas turėjo būti įskaitytas į apmokestinamą 84 980,24 Eur sumą. Atsižvelgus į išdėstytą, Inspekcija perskaičiavo mokesstinės prievolės dydį, t. y. vietoje patikrinimo akte apskaičiuoto 17 845,87 Eur PVM nurodė sumokėti 14 748,32 Eur PVM.

Komisija sutinka su Inspekcijos pozicija, jog yra atmetini Pareiškėjos argumentai dėl Teismo nuosprendžiu konstatuotų faktų taikymo negalimumo mokesstinio patikrinimo metu. Inspekcija teisingai akcentavo, kad teismo sprendimų, priimamų baudžiamosiose bylose, įrodomoji reikšmė nagrinėjant kitas civilines ar administracines bylas, yra reglamentuota Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalyje, kurioje nustatyta, kad „Įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių“. Įsiteisėjęs teismo nuosprendis reiškia, kad procesas baudžiamojoje byloje yra baigtas, o teismo nuosprendžiu konstatuotos teisiškai reikšmingos aplinkybės yra įgijusios teisinį stabilumą (LVAT 2017 m. gruodžio 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-1484-438/2017). LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokesstinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (LVAT 2010 m. gruodžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-1815/2010; 2008 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A261-589/2008, 2013 m. kovo 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-602-372-13). Pareiškėjos savininko neteisėti veiksmai yra konstatuoti Teismo nuosprendyje, kuriuo Pareiškėjos savininkas yra nubaustas už mokesčių įstatymų pažeidimus, kurių padarymas yra kvalifikuojamas kaip nusikaltimas. Nuosprendyje yra konstatuoti Pareiškėjos savininko neteisėti veiksmai, šių veiksmų atlikimo laikotarpiai, neapskaitytų prekių kiekis bei neapskaitytų pajamų dydis, nuo kurių papildomai skaičiuotas PVM. Taigi, šio mokesstinio patikrinimo metu nekvestionuojami Teismo nuosprendžiu konstatuoti faktai, jog Pareiškėja įsigijo ir prekiaavo buhalteriniais dokumentais neapskaitytais produktais, t. y. per laikotarpį nuo 2013-01-07 iki 2013-12-04 į buhalterinę apskaitą neįtraukė ne mažiau kaip 37 319,423 kg produkcijos pirkimo bei apmokėjimo tiekėjams (UAB "E1" UAB "A1" UAB "J1" ŽŪB "L1" UAB "D1" UAB "H1" už 75 250,96 Eur, neapskaitė šios produkcijos pardavimo nenustatytiems asmenims už 81 199,88 Eur bei 1646,62 kg maisto produktų pardavimo pirkėjams UAB "I1" bei UAB "G1" už 3780,36 Eur (iš viso 84 980,24 Eur). Pagal LVAT suformuotą teismų praktiką šie faktiniai duomenys sudaro pagrindą Inspekcijai papildomai apskaičiuoti mokėtinus mokesčius netiriant minėtų faktinių duomenų iš naujo. Taigi, mokesčių administratorius, įvertinęs Teismo nuosprendį ir ikiteisminio tyrimo medžiagą, privalėjo vadovautis nuosprendyje išspręstais klausimais bei paskaičiuoti mokėtinus mokesčius Pareiškėjai už mokesčių įstatymų pažeidimus, už kuriuos Pareiškėjos savininkas yra nuteistas, o ne inicijuoti naują įrodinėjimo procesą mokesciniame ginče. Komisija dar kartą pažymi, jog Pareiškėja teikia tik žodinius prieštaravimus dėl Inspekcijos sprendimo, tačiau konkrečių juridinę galią turinčių dokumentų ar įrodymų neteikia. Pareiškėja taip pat neteikia jokių duomenų, kurie sudarytų pagrindą spręsti, jog Inspekcijos patvirtintas mokesstinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijų.

Darytina išvada, jog Inspekcijos sprendimas dalyje, kuria patvirtinta Pareiškėjai mokėtina 14 748,32 Eur PVM suma yra teisinga ir teisėta.

#### *Dėl apskaičiuotų delspinigių pagrįstumo*

Sprendime nurodoma, kad Pareiškėjos savininkas yra nuteistas ir pripažintas kaltu už jau minėtas nusikalstamas veikas Teismo nuosprendžiu, t. y. Pareiškėjos savininko kaltė visiškai įrodyta ir apie šį faktą Pareiškėja yra informuota (juridinių vienetą valdo minėtas fizinis asmuo). Antra, Pareiškėjai 2019-02-22 buvo įteiktas raštas Nr.(41.2)S-622, kuriuo siūlyta Pareiškėjai, vadovaujantis MAĮ 2, 38, 68, 87, 100, 132, 139 ir 140 straipsnių pakeitimo bei papildymo 40<sup>1</sup> straipsnių įstatymo 11 straipsniu, pasinaudoti vienkartinę galimybę deklaruoti gautas ir

nedeclaruotas pajamas, susimokėti mokesčius ir būti atleistai nuo delspinigių bei baudų. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja šia galimybe nepasinaudojo.

Atleidimo nuo delspinigių tvarką reglamentuoja MAĮ 100 straipsnis ir Taisyklės. Pagal MAĮ 100 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 7 punkto nuostatas mokesčių mokėtojas gali būti atleidžiamas nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet dar nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies, kai yra MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatyti pagrindai. Komisija, įvertinusi MAĮ 144 straipsnio 1 dalyje įtvirtintus pagrindus ir išanalizavusi ginčo situaciją, sutinka su Inspekcijos išvada, kad Pareiškėja neatitinka nei vieno iš MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatytų pagrindų.

LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, be kita ko, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais (MAĮ 8 straipsnio 3 dalis), tačiau jų taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių vertinti ar tinkamai ir objektyviai atliktos atitinkamos administravimo procedūros. Inspekcija nerado pagrindo Pareiškėjos atžvilgiu taikyti MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo delspinigių arba juos sumažinti. Pasak Inspekcijos, mokestinį patikrinimą Šiaulių AVMI atliko pagal MAĮ 68 str. 1 dalies reikalavimus, patikrinimas pradėtas vykdant 2016-03-17 pavedimą tikrinti, o baigtas 2019-07-30, tai yra, truko protingą laiką, atsižvelgus į tą aplinkybę, kad viso mokestinio patikrinimo metu vyko ikiteisminis tyrimas ir teisminis ginčas baudžiamojoje byloje, kurioje konstatuoti faktai reikšmingi Pareiškėjos apmokestinimui. Atsižvelgiant į tai, Inspekcija konstatavo, jog nėra nustatyta netinkamų mokesčių administratoriaus veiksmų. Be to, vien santykinai didelė delspinigių suma nesudaro pagrindo spręsti klausimą dėl atleidimo nuo delspinigių (LVAT 2013-09-30 nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-1470/2013). Pažymėta ir tai, kad Inspekcija ginčijamu sprendimu, vadovaudamasi PVMĮ 123 straipsnio 1 dalimi bei MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu ir 97 straipsnio 2 dalimi, nuo perskaičiuoto 14 748,32 Eur PVM apskaičiavo 8 617,02 Eur PVM delspinigius (vietoje 10 426,83 Eur).

Kaip jau minėta, LVAT, nagrinėdamas mokėtojų atleidimo nuo delspinigių ir baudų pagrindus, vadovaujasi ne tik MAĮ įtvirtintais atleidimo nuo delspinigių (baudų) pagrindais, bet ir laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų baudų ir delspinigių klausimus, turi būti vadovaujama teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus. Reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (2011-09-19 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-3447/2011), paties mokėtojo elgesys (2011-10-10 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartis administracinėje byloje Nr. A-556-971/2014).

Komisija, iš esmės sutikdama su Inspekcijos sprendime nurodytais motyvais, kurių pagrindu Pareiškėja neatleidžiama nuo delspinigių mokėjimo ar jų dydis nemažinamas, vis tik mano, kad Pareiškėja gali būti atleidžiama nuo 10 proc. apskaičiuotų delspinigių. Iš bylos medžiagos matyti, jog mokestinis patikrinimas vyko apie 40 mėn. (daugiau kaip trejus metus), Teismo nuosprendis, kurio pagrindu mokesčių administratorius apskaičiavo mokesčius, buvo priimtas 2019-02-15 Šiaulių AVMI pavedimo tikrinti 2018-10-16 priedu Nr. (41.2)FR0773-1860, buvo sustabdžiusi mokestinį patikrinimą nuo 2018-10-16 iki bus gauta informacija iš trečiųjų asmenų, jį atnaujino tik 2019-07-03 (2019-07-02 pavedimo tikrinti priedas Nr. (31.49)FR0773-953), t. y. praėjus beveik 4 mėnesiams nuo Teismo nuosprendžio priėmimo. Šią aplinkybę Komisija vertina kaip mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų nepakankamą operatyvumą ir pagrindą sumažinti Pareiškėjai apskaičiuotus PVM delspinigius 861,70 Eur (8617,02 x 10 proc.) suma.

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

Pakeisti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-12-20 sprendimą Nr. 69-110: vietoje 14 748,32 Eur PVM ir 8 617,02 Eur PVM delspinigių nurodyti sumokėti 14 748,32 Eur PVM ir 7 755,32 Eur PVM delspinigius.

Pagal MAĮ 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, sprendami 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 narys

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narys

Andrius Venius