



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „S1“ 2017-06-06 SKUNDO**

2017 m. rugpjūčio 14 d. Nr. S-175 (7-124/2017)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus – pranešėjas

sekretoriaujant

Ramutei Matkevičienei

dalyvaujant mokesčių mokėtojui

Pareiškėjo direktorei A. P. , finansų
direktoriui B. P. ir atstovei advokatei Agnei
Bilotaitei

mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

2017 m. liepos 4 d. išnagrinėjusi UAB „S1“ (toliau – Pareiškėja) 2017-06-06 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2017-05-16 sprendimo Nr. 69-52, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu 2017-05-16 sprendimu Nr. 69-52 patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2017-03-21 sprendimo Nr. (36.9)-FR0682-107 dėl 2017-01-17 patikrinimo akto Nr. (42.59)FR0680-299 tvirtinimo nurodymus Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 37169,49 Eur pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 3991,95 Eur PVM delspinigius, 11151 Eur PVM baudą (30 proc. mokesčio dydžio), 7675,80 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 1372,43 Lt PM delspinigius ir 2303 Eur PM baudą (30 proc. mokesčio dydžio).

Panevėžio AVMI, atlikusi Pareiškėjos pakartotinį PVM patikrinimą už 2013–2015 metus ir PM patikrinimą už 2013–2014 metus, Pareiškėjai papildomai apskaičiavo mokesčius vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazės apskaičiuoti įprastu būdu, ir taikydama ekonominių modelių įvertinimo metodą. Nurodytu būdu nustačiusi mokesčių bazę, Panevėžio AVMI 2017-03-21 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-107 Pareiškėjai nurodė sumokėti aukščiau minėtus mokesčius ir su jais susijusias sumas.

Pareiškėja pateikė 2017-04-10 skundą Inspekcijai, tačiau Inspekcija Pareiškėjos skundo netenkino ir skundžiamu sprendimu patvirtino Panevėžio AVMI 2017-03-21 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-107.

Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja vykde valgyklų veiklą adresu: S. g. 112, X, B.g. 67, X, picerijų veiklą adresu: M. g. 11, X, bei kavinių veiklą adresu: K. B. g. 14, X (iki 2016-02-29). Pareiškėja visas patalpas nuomojosi.

Pareiškėja 2010 m. metinėje PM deklaracijoje (forma PLN204) deklaravo 102847 Lt nuostolį, 2011 m. deklaravo 52758 Lt nuostolį, o 2012 m. deklaravo 20983 Lt mokėtiną PM, 2013 m. – 49368 Lt nuostolį, 2014 m. deklaravo 32690 Lt mokėtiną PM. Pareiškėjos per 2010–2014 m. veikla buvo nuostolinga, t. y. iš viso gautas 151300 Lt nuostolis. Pareiškėjos akcininkė ir direktorė A. P. nuostoliams padengti 2011-12-30 įnešė 20000 Lt, o 2012-12-03 – 18000 Lt.

Dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo. Pareiškėja nepagrįstai nurodo, kad ginčo atveju nebuvo prielaidų apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Inspekcija pažymi, jog jau 2016-09-09 priimtame sprendime Nr. 69-94 pritarė, jog Pareiškėjos atžvilgiu pagrįstai buvo taikytas MAĮ 70 straipsnis, kuris reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirtas nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus. Detalią MAĮ 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato Inspekcija, suderinusi su finansų ministru (MAĮ 70 str. 2 d.). Inspekcijos viršininkas 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtino Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisykles (toliau – Taisyklės).

Nustatyta, kad 2013-08-30 Inspekcija pasitikėjimo telefonu gavo pranešimą dėl Pareiškėjos. Pranešėjas informavo, kad pas Pareiškėją neapskaitoma dalis gaunamų pajamų. Pranešėjas teigė, kad Pareiškėjai priklausančioje picerijoje „P1“ (M. g. 11, X), teikiant picų išvežiojimo paslaugas (picos pristatymas pagal užsakymą), neapskaitoma dalis gaunamų pajamų. Pasak pranešėjo, darbuotojai po picų pristatymo pinigų neapskaito įmonės buhalterijoje.

Panevėžio AVMI 2013-09-26 Pareiškėjos picerijoje, esančioje M. g. 11, X, atliko kontrolinį pirkimą už 14,40 Lt. Pinigai apskaityti elektroniniu kasos aparatu ir išduotas el. kasos aparato (toliau – EKA) kvitas. Patikrinus picerijoje esančio EKA kasą nustatyta, kad kasoje buvo 641 Lt, o turėjo būti 639,40 Lt, t. y. nustatytas 1,60 Lt perteklius.

Inspekcija 2014-02-18 pasitikėjimo telefonu gavo pranešimą dėl picerijos „P1“, esančios M. g. 11, X. Pranešėjas informavo, kad minėta picerija neapskaito dalies gaunamų pajamų. Pasak pranešėjo, užsisakius picą į namus, buvo paprašyta sumokėti 23 Lt, tačiau fiskalinis EKA buvo įdėtas tik 20,90 Lt sumai.

Panevėžio AVMI pas Pareiškėją 2014-03-15 atliko kontrolinį pirkimą, t. y. užsisakė maistą pristatyti į namus. Pareiškėjos darbuotojas, pristatęs picą ir paėmęs pinigus, nedavė jokio pinigų apskaitos dokumento. Dėl šio pažeidimo Pareiškėjos darbuotojui 2014-03-26 buvo surašytas administracinių teisės pažeidimų (toliau – ATP) protokolas Nr. (36.54)FR1064-2286.

Panevėžio AVMI 2015-11-18 gavo raštišką gyventojų pranešimą, kad Pareiškėjos kavinėje, esančioje K. B. g. 14, X, 2015-11-03 jis pirkęs dienos pietus ir už juos sumokėjęs 2,50 Eur. Tačiau pastebėjo, kad Pareiškėjos darbuotoja į kasos aparatą įmušė tik 0,05 Eur. Gyventojas taip pat parašė, kad prieš jį buvęs pirkėjas taip pat pirkė dienos pietus, bet ir jam į kasos aparatą įmušė tik 0,05 Eur. Tai jis patvirtino prie pranešimo pridėdamas du kasos kvitus su 0,05 Eur sumomis. Iš jų matyti, kad kasos kvitų numeriai eina vienas po kito ir užfiksuoti 20 sekundžių skirtumu, juose užfiksuoti tikrovės neatitinkantys duomenys. Pranešėjas paaiškino, kad prieš jį buvusiam pirkėjui kasos kvitas nebuvo paduotas, o jam atiteko du kvitai. Pranešime gyventojas nurodė pastebėjęs dar vasarą atvejį, kai jam sumokėjus 2,50 Eur

už dienos pietus, darbuotoja įmušė į kasos aparatą tik kelis centus, bet tada jis galvojęs, kad darbuotoja suklydo.

Taip pat 2015-12-07 Pareiškėjos kavinėje, esančioje K. B. g. 14, X, buvo atliktas operatyvus patikrinimas, kurio metu EKA buvo nustatytas neapskaitytas 49,63 Eur perteklius. Dėl šio pažeidimo Pareiškėjos darbuotojai buvo surašytas ATP protokolas. Šio operatyvaus patikrinimo metu, išanalizavus paimtas EKA kontrolinių juostų duomenis, nustatyta, kad 2015 m. rugsėjo–lapkričio mėnesių 20,77 proc. – 28,82 proc. nuo visų EKA kvitų buvo nurodytos sumos nuo 0,05 Eur iki 0,10 Eur.

Taip pat Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos mokestinį tyrimą (2016-03-14 *Mokestinio tyrimo ataskaita Nr.(42.59)FR0687-510*), kurio metu nuo 2016-03-01 iki 2016-03-07 stebėjo Pareiškėjos veiklą picerijoje, esančioje M. g. 11, X. Veikla buvo stebėta visą savaitę, t. y. ir darbo, ir savaitgalio dienomis. Stebėjimo duomenys buvo palyginti su praėjusių metų Pareiškėjos laikotarpiu nuo 2015-03-01 iki 2015-03-07 (visos savaitės) užfiksuotais apskaitoje duomenimis.

Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (2010-11-29 *nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010*; 2011-01-26 *nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011*; 2012-11-12 *adm. byloje Nr. A-442-1984/2012*; 2013-04-15 *sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013*; 2015-12-02 *nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015*; 2016-02-04 *nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016*).

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą mokesčių administratorius turi tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Taisyklių 1 punkte nurodyta, jog taisyklės nustato mokesčių administratoriaus įvertinimo, siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti sumą, atlikimo tvarką.

Inspekcija nurodo, kad Panevėžio AVMI pagrįstai nustatė, jog Pareiškėja per mažas pajamas apskaitė sistemingai, į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus duomenis, buvo nustatytas ne vienas mokestinis pažeidimas (surašyti ATP protokolai). Išanalizavus atliktos stebėsenos (vienos savaitės) rezultatus, nustatyta, kad didžiausi pajamų padidėjimai užfiksuoti 2016 metų kovo mėnesio 4, 5, 6 dienomis (t. y. penktadienį, šeštadienį, sekmadienį), kitomis dienomis Pareiškėjos pajamos nežymiai padidėjo. Žymus pajamų padidėjimas buvo stebimas 3 dienas, kas sudaro 42,86 proc. visų stebėtų dienų. Panevėžio AVMI padarė išvadą, jog Pareiškėja neapskaitė visų gautų pajamų, todėl, įvertinusi stebėjimo metu užfiksuotus duomenis su 2015 m. tos pačios savaitės duomenimis, konstatavo, jog Pareiškėja sumažino mokesčių bazę slėpdama realiai įvykusias ūkines operacijas.

Nors Pareiškėja akcentavo, jog administraciniai pažeidimai buvo nustatyti Pareiškėjos darbuotojų atžvilgiu, tačiau įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, Inspekcija pakartotinai daro išvadą, jog nagrinėju atveju Panevėžio AVMI turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį.

Dėl pasirinkto metodo taikymo. 2013–2015 m. laikotarpiu Pareiškėja vykdė valgyklų, kavinės ir picerijos veiklą, tačiau patikrinimo metu buvo analizuojamos ir perskaičiuojamos pajamos iš Pareiškėjos vykdytos picerijos veiklos, t. y. vykdytos veiklos adresu: M. g. 11, X.

Taisyklių 6.2 punkte numatyta, kad norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius parenka informacijos, duomenų šaltinį (-ius), reikalingą įvertinimui atlikti.

Mokesčių administratorius turi atlikti įvertinimą, pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus, kurie yra išvardinti Taisyklių 6.3. punkte, t. y. palyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų banko sąskaitose, ekonominių modelių metodai. Taikant ekonominių modelių metodą ir / ar analogijos metodą reikšmingiausia, jog surinkti duomenys atitiktų teisingumo ir protingumo kriterijų.

Šioje mokesčio ginčo byloje buvo nustatytos esminės mokesčių bazės apskaičiavimui reikšmingos aplinkybės:

1. operatyvaus patikrinimo metu išanalizavus EKA kontrolinių juostų duomenis, nustatyta, kad 2015 m. rugsėjo – lapkričio mėnesių 20,77 proc. – 28,82 proc. nuo visų EKA kvitų nurodytos sumos buvo nuo 0,05 Eur iki 0,10 Eur. Pareiškėja paaiškino Panevėžio AVMI nurodė, kad sumos 0,05 Eur ir 0,10 Eur yra už duoną ir batoną. Pareiškėja taip pat pateikė kavinės (*kurios veikla nuo 2016-04-28 jau nebevykdoma*) meniu kopiją, kurioje pažymėta, kad duonelės 2 vnt. kaina – 0,05 Eur, batono riekelės 2 vnt. kaina – 0,10 Eur. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos buvo paprašyta pateikti kasos aparato kontrolines juostas už 2015 metų 09–12 mėnesius, tačiau Pareiškėja nepateikė šių dokumentų. 2017-01-12 Pareiškėjos pateiktame pranešime dėl dokumentų pateikimo nurodyta, kad EKA kontrolinės juostos už 2013-06-19–2016-02-19 laikotarpį dingo.

Skundžiamame sprendime pažymėta, kad mokesčių mokėtojas privalo pateikti visus patikrinimui reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (*MAJ 40 str. 1 d. 8 p.*), savo apskaitą tvarkyti taip, kad apskaitos informacija būtų išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams (*Buhalterinės apskaitos įstatymo 4 str. 1 d. 3 p.*). Ginčo atveju pagrįstai kilo abejonių dėl Pareiškėjos tvarkomos apskaitos, be to, kelis kartus buvo nustatyti administraciniai pažeidimai dėl neapskaitytų pajamų kasoje bei kasos kvito neišdavimo. Tokios praktikos laikosi ir LVAT, pažymėdamas, kad „bhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informaciniai šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčių mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinas mokesčių sumas (dydžius)“ (*LVAT 2014-04-24 nutartis adm. byloje Nr. A438-556/2014*).

Kaip minėta, gyventojas 2015-11-18 pranešime nurodė, kad Pareiškėjos kavinėje (*K. B. g. 14, X*) 2015-11-03 už dienos pietus sumokėjęs 2,50 Eur, tačiau darbuotoja į kasos aparatą įmušė tik 0,05 Eur, prieš jį buvęs pirkėjas taip pat pirkė dienos pietus, bet ir jam į kasos aparatą įmušė tik 0,05 Eur.

2. Pareiškėja nepateikė jokių apskaitos dokumentų, pagal kuriuos būtų galima nustatyti, kiek ir kokių picų ir kitų maisto prekių buvo užsakyta pristatyti į namus per 2013–2015 metų laikotarpį. Pareiškėja paaiškino, kad jokių užsakymų žurnalų nevedė ir visi picerijos pardavimai atsispindi el. kasos aparato žurnale.

3. Pagal atliktą veiklos stebėseną picerijoje, esančioje M. g. 11, X, mokesčio tyrimo metu buvo padaryta išvada, kad Pareiškėja apskaitė nevisas gautas pajamas. Stebėjimo metu užfiksuotos gautos pajamos vidutiniškai 57 proc. (8931,24 Eur / 5687,65 Eur) didesnės, nei kasos aparato kasos operacijų žurnalų duomenys ir pinigų priėmimo kvitų pajamos 2015 m. tuo pačiu laikotarpiu užfiksuotos Pareiškėjos apskaitoje.

4. Patikrinimo metu atlikta parduotų prekių picerijoje, esančioje M. g. 11, X, savikainos ir antkainio analizė. Pasirinktų 2013–2015 metų analizei atlikti panaudoti Pareiškėjos pateikti apskaitos duomenys. 2013 metais Pareiškėjos taikytas antkainis buvo 67,51 proc., 2014 metais – 78,92 proc., o 2015 m. – 72,95 proc. Savikainos santykis su pardavimo pajamomis sudarė: 2013 m. – 59,70 proc., 2014 m. – 55,89 proc., o 2015 m. – 57,92 proc.

5. Pagal Pareiškėjos pateiktus duomenis, nustatyta, jog vidutinis darbuotojų, dirbusių picerijoje, skaičius 2013–2015 metais buvo apie 17 darbuotojų. Pareiškėja 2016-10-10

paaiškiniame nurodė, kad darbuotojų skaičius picerijoje nuo 2015 metų kovo mėn. iki 2016 metų kovo mėn. (t. y. kai buvo atliktas stebėjimas) išaugo dvigubai, t. y. nuo 15 iki 33. Tačiau, kaip nurodo Inspekcija, darbuotojų skaičiaus padidėjimas negalėjo turėti įtakos pajamų picerijoje padidėjimui, kuris buvo užfiksuotas Pareiškėjos veiklos stebėjimo metu. T. y. Pareiškėja gamybinio pajėgumo nepadidino.

Tai pat nustatyta, kad naujo ilgalaikio turto Pareiškėja nepradėjo eksploatuoti per nurodytą laikotarpį. Naujas ilgalaikis turtas buvo pradėtas naudoti tik 2016 metų kovo mėn. 8 d., t. y. kai pradėjo veiklą Pareiškėjos antroji picerija, esanti S. g. 112, X. Todėl darbuotojų picerijoje skaičiaus padidėjimas per 2016 metų 02–03 mėnesius yra susijęs su Pareiškėjos planuota antrosios picerijos veiklos pradžia.

6. Mokestinio patikrinimo metu buvo panaudota informacija iš tokią pat ūkinę ir komercinę veiklą vykdančių mokesčių mokėtojų. Pasirinktos 3 (trys) tokią pat picerijų veiklą (*visos vykdė picų pristatymo į namus ir pardavimų picerijoje veiklą*) panašioje geografinėje padėtyje vykdančios veiklą uždarosios akcinės bendrovės (toliau – UAB):

UAB A – registruota Kauno rajone, 2013–2015 m. veiklą vykdė X, vidutinis darbuotojų skaičius apie 14 darbuotojų; UAB A įregistruota 2009-02-02.

UAB B – registruota Šiaulių m., 2013–2015 m. veiklą vykdė Šiaulių m., dirbo apie 17 darbuotojų; UAB B įregistruota 2013-09-09.

UAB C – registruota X, 2013–2015 m. veiklą vykdė X, dirbo apie 12 darbuotojų; UAB C įregistruota 2011-02-01.

Pagal mokesčių administratoriaus duomenis 2013–2015 m. laikotarpiu UAB A, UAB B, UAB C taip pat dirbo nuostolingai. Mokestinio patikrinimo metu buvo panaudoti UAB A, B ir C už 2012–2013 m. pateiktų VĮ Registrų centrui pelno (nuostolių) ataskaitų duomenys, įvertinta iš UAB A, UAB B, UAB C gauta informacija dėl antkainių skaičiavimo. Visos bendrovės nurodė, kad į „pardavimo savikainos“ eilutę įtraukė tik maisto prekių, gėrimų ir vienkartinį indų ir dėžučių pirkimo sumas. Šios informacijos pagrindu apskaičiuoti UAB A, UAB B, UAB C antkainiai, jie palyginti su apskaičiuotu Pareiškėjos antkainiu ir išvestas skirtumas (*duomenys nurodyti patikrinimo akto 2 lentelėje*). Pagal UAB C pateiktą informaciją paaiškėjo, kad 2013 metais ji vykdė ne tik picerijos veiklą ir pagal jos vedamą apskaitą neįmanoma nustatyti sumų, tenkančių tik picerijos veiklai. Todėl 2013 metų vidutinis antkainis skaičiuojamas pagal UAB A ir UAB B pateiktą informaciją.

Įvertinus duomenis iš bendrovių UAB A ir UAB B, nustatyta, jog Pareiškėjos taikytas antkainis 2013 m. 50,9 proc., 2014 m. 125,75 proc., 2015 m. 97,88 proc. mažesnis už bendrovių UAB A, UAB B, UAB C antkainių vidurkį.

Dėl mokesčių bazės apskaičiavimo. Panevėžio AVMI, išanalizavusi 2016-03-01–2016-03-07 atlikto stebėjimo rezultatus, nustatė, kad 3 dienas iš 7 stebėtų (tai sudaro 42,86 proc.) užfiksuotas žymus Pareiškėjos pajamų padidėjimas, todėl patikrinimo metu koregavo 40 proc. mokesčių mokėtojos apskaitytos savikainos (42,86 proc. suapvalinama iki dešimčių mokėtojo naudai). Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos pardavimo pajamų picerijoje perskaičiavimą, t. y. antkainio skirtumo procentu, bei padidino 2013–2015 m. Pareiškėjos pajamas (patikrinimo akto 5–6 psl., 4–5 lentelės). Inspekcija nustatė, kad mokesčių bazė, nuo kurios skaičiuojami PVM ir PM, 2013 m. sudarė 95914 Lt, 2014 m. – 312817 Lt, 2015 m. – 95783 Eur.

Pareiškėjos teigimu, stebėsenos metu surinkti duomenys nebuvo lyginami su kitų laikotarpių duomenimis ir savaitės rezultatai buvo įvertinti neteisingai. Inspekcija nurodo, kad šiuo atveju mokesčių administratorius atliko ne tik stebėseną, tačiau ir vertino Pareiškėjos taikytą antkainį. Abiem atvejais mokesčių administratoriaus pasirinktas metodas leido nustatyti, jog Pareiškėjos apskaitoje atvaizduotos ūkinės operacijos kelia pagrįstų abejonių. Pirmuoju atveju Panevėžio AVMI stebėjimo metu užfiksavo padidėjusias pajamas; antruoju atveju (antkainio vertinimo metu) nustatė, kad taikytas antkainis buvo ženkliai mažesnis, nei panašią veiklą vykdančių įmonių.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad Panevėžio AVMI padarė išvadas, jog mokesčių mokėtojos pajamos ženkliai didėja savaitgaliais. Tačiau iš Pareiškėjos stebėsenos metu surinktų duomenų matyti, kad mokesčių mokėtoja 2015 m. savaitgalio dienomis fiksavo nežymų pajamų padidėjimą. Gautos Pareiškėjos pajamos savaitgalio dienomis buvo artimos darbo dienomis gautoms pajamoms. Didžiausios pajamos 2015 metų kovo mėn. pirmą savaitę gautos ketvirtadienį, antradienį gautos pajamos didesnės už pajamas gautas sekmadienį. O stebėsenos metu – 2016 m. kovo mėn. pirmą savaitę, darbo dienomis Pareiškėjos gautos pajamos yra artimos mokesčių mokėtojos 2015 m. kovo mėn. pirmą savaitę eilinėmis darbo dienomis gautoms pajamoms. Tačiau išanalizavus 2016 m. stebėjimo metu savaitgalio dienomis gautas pajamas matyti ženklus, vidutiniškai net 57 proc. pajamų padidėjimas. Stebėjimo savaitėje jokių šventinių dienų nebuvo, neužfiksuota jokių įvykių, kurie galėtų turėti įtakos daug didesnei apyvartai picerijoje.

Pareiškėja pažymėjo, kad nuo pat picerijos veiklos pradžios apyvarta kasmet stabiliai augo. Picerijos veiklos plėtrą patvirtina jau vien ta aplinkybė, kad 2015–2016 m. laikotarpiu picerijos darbuotojų skaičius smarkiai išaugo: 2015 m. kovo mėn. picerijoje dirbo 15 darbuotojų, o 2016 m. kovą (stebėsenos metu) jau 25. Panevėžio AVMI pažymėjo, jog apyvarta didėjo, nes Pareiškėja 2016 m. kovo mėn. atidarė dar vieną naują piceriją adresu: S. g. 112, X. Panevėžio AVMI konstatavo, kad mokesčių mokėtoja įdarbino papildomus darbuotojus naujai atidarytoje picerijoje, o ne todėl, kad didėja apyvarta picerijoje, esančioje M. g. 11, X.

Pareiškėja nurodė, kad mokesčių administratorius, lygindamas mokesčių mokėtojos veiklą su kitomis tokią pat veiklą vykdančiomis įmonėmis, padarė nepagrįstas išvadas dėl Pareiškėjos veiklos ir tariamo dalies pajamų neapskaitymo. Be to, parinkti mokesčių mokėtojai, kurių bendra apyvarta mokesčiais laikotarpiais gerokai, kartais net keletą kartų, mažesnė už Pareiškėjos apyvartą.

Skundžiamame sprendime pritarta Panevėžio AVMI pozicijai, jog ji, apskaičiuodama mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, naudojo informaciją iš tokią pačią ūkinę ir komercinę veiklą (picerijų veiklą) vykdančių panašioje geografinėje padėtyje (X) mokesčių mokėtojų (*UAB A ir UAB C veiklą vykdė X, UAB B veiklą vykdė Šiauliuose*). Pasirinktose lyginimui bendrovėse nustatytos skirtingos pajamos iš prekybos, darbuotojų skaičius, tačiau šie nesutapimai priimtini, nes nėra reikalaujama ūkio subjektų identiškų veiklos sąlygų. Iš Panevėžio AVMI pasirinkto vertinimui reikšmingo rodiklio – bendrovių taikomų antkainių nustatyta, kad nors tarp vertintų bendrovių antkainių rodikliai ir skyrėsi, tačiau pastaruosius lyginant su Pareiškėjos taikytais antkainiais, šie nuo kitų bendrovių taikytų antkainių daug skyrėsi (skirtumas nuo anksčiau minėtų bendrovių apskaičiuoto antkainių vidurkio 2013 m. sudarė 50,9 proc., 2014 – 125,75 proc., 2015 – 97,88 proc.).

Inspekcija nurodo, kad Panevėžio AVMI Pareiškėjai mokėtinus mokesčius apskaičiavo, taikydama ekonominių modelių įvertinimo metodą. Panevėžio AVMI, nustatydamą Pareiškėjai priklausančias mokėti mokesčių sumas, panaudojo teisės aktais leistinus bei tinkamus duomenų surinkimo ir nustatymo metodus.

Pareiškėja su Inspekcijos sprendimu nesutiko ir Mokesčių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) prašė skundžiamą sprendimą panaikinti.

Nurodė, jog skundą grindžia šiais argumentais. Pirma, Inspekcija iš esmės nenagrinėjo 2017-04-10 skundo argumentų. Antra, ginčo atveju nebuvo prielaidų mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Trečia, mokesčių administratorius atsietai nuo kitų aplinkybių vertino vykdytos stebėsenos rezultatus. Ir ketvirta, mokesčių administratorius nepagrįstai lygino Pareiškėjos veiklos rezultatus su nepanašiomis įmonėmis.

Dėl Pareiškėjos skundo argumentų formalaus vertinimo. Inspekcija tik nurodė Pareiškėjos argumentų santrauką ir formaliai bandė atsakyti į kai kuriuos argumentus. Visi kiti skundžiamo sprendimo motyvai yra beveik pažodžiui perkelti iš Panevėžio AVMI

sprendimo. Pareiškėjos teigimu, jau vien ta aplinkybė, kad Inspekcija iš esmės neatsakė į Pareiškėjos argumentus, lemia skundžiamo sprendimo nepagrįstumą.

Dėl mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Nuo Pareiškėjos įsteigimo (2001-01-24) buvo atlikta visa eilė patikrinimų, kurių metu kontrolinius pirkimus atlikusiems specialistams buvo išduodami užsakymo kainą atitinkantys EKA kvitai, o tikrinant EKA ataskaitas neatitikimai nebuvo nustatyti (*Pareiškėja su skundu Inspekcijai pateikė iš viso 8 (aštuonias) operatyvaus patikrinimo pažymas*). Tik 2014-03-25 kontrolinio pirkimo metu, t. y. vieninteliu atveju, Pareiškėjos darbuotojas neišdavė kasos kvito (*mokesčių administratoriaus specialistai kontrolinio pirkimo metu užsisakė picą į namus*), visų kitų kontrolinių pirkimų metu kasos kvitai kontrolinius pirkimus atlikusiems specialistams buvo išduoti. Pareiškėjos teigimu, pajamų apskaitos dokumentas nebuvo išduotas dėl darbuotojo aplaidumo, o ne dėl Pareiškėjos siekio nuslėpti dalį pajamų.

Nors skundžiamame sprendime nurodyta, kad buvo nustatytas ne vienas mokestinis pažeidimas, už kurį surašytas ATP protokolas, tačiau, kaip nurodo Pareiškėja, protokolai surašyti tik 2, be to, jie surašyti Pareiškėjos darbuotojams dėl jų aplaidžių veiksmų.

Nors Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu buvo perskaičiuojamos pajamos iš Pareiškėjos vykdytos *picerijos* veiklos, t. y. vykdytos veiklos adresu: M. g. 11, X, tačiau visiškai neaišku, kodėl, kaip pagrindas perskaičiuoti mokesčius, nurodomos aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos vykdyta *kavinės* veikla (*K. B. g. 14, X*). Pareiškėja paaiškina, kad kavinėje ir dar dviejose valgyklose duonos ir batono kaina nėra įskaičiuota į dienos pietų kainą, už ją reikia atsiskaityti atskirai. Kavinėje duona padėta už kasos aparato, todėl neretai klientai norėdavo nusipirkti duonos jau po to, kai būdavo susimokėję už dienos pietus. Pareiškėja nurodo, kad aplinkybė, jog dalyje *kavinės* EKA kvitų yra nurodytos 0,05 Eur ir 0,10 Eur sumos už meniu esančią duoną ar batoną, nesudaro pagrindo išvadai, kad nėra apskaitoma dalis *picerijos* (M. g. 11) pajamų.

Inspekcija klaidingai teigia, jog Pareiškėja nepateikė EKA kontrolinių juostų už 2015 m. 09–12 mėn. Pareiškėja *picerijos* (M. g. 11) EKA kontrolines juostas pateikė Panevėžio AVMI. Šią aplinkybę patvirtina Pareiškėjos 2017-01-02 paaiškinimas ir 2017-01-02 dokumentų poėmio aktas.

Taip pat pažymėtina, kad *kavinės* (*K. B. g. 14, X*) minėto laikotarpio EKA kontrolinės juostos pateiktos Panevėžio AVMI, šių juostų nuodugni analizė atlikta 2015-12-15 operatyvaus patikrinimo pažymoje, iš kurios, kaip nurodo Pareiškėja, matyti, kad Inspekcijos nurodomi gyventojų skundo duomenys nepasitvirtino. Pareiškėjos teigimu, tik Panevėžio AVMI pakartotinai paprašius šios kasos juostas pateikti, Pareiškėja pastebėjo, kad jos yra dingusios. Pareiškėjos nuomone, tikėtina, kad juostos dingo išvežant turtą iš kavinės veiklai nuomotų patalpų.

Pareiškėjos nuomone, nurodytos aplinkybės nesudaro pagrindo išvadai, kad Pareiškėjos apskaita tvarkoma netinkamai, pažeidžiant teisės aktų reikalavimus, apskaitant ne visas gaunamas pajamas. Operatyvaus patikrinimo pažymos patvirtina, kad Pareiškėja veiklą vykdo laikydamasi teisės aktų nustatytų reikalavimų ir tinkamai apskaito pajamas.

Dėl stebėsenos rezultatų vertinimo. Pareiškėja nurodo, kad 2016-03-01–2017-03-07 stebėsenos metu surinkti duomenys nebuvo lyginami su kitų laikotarpių duomenimis, neatsižvelgta tiek į pirminio, tiek į pakartotinio patikrinimo metu teiktus paaiškinimus ir įrodymus, todėl stebėjimo rezultatai įvertinti neteisingai. Pareiškėjos teigimu, antkainio skaičiavimo ir lyginimo su kitų bendrovių antkainiu faktas nepaneigia Pareiškėjos argumentų dėl to, kad stebėsenos rezultatai įvertinti neteisingai. Kadangi išvados dėl stebėsenos metu gautų rezultatų nėra teisingos, jų palyginimas su Pareiškėjos ir kitų bendrovių antkainių skaičiavimo rezultatais neturi prasmės (*jei A reikšmė klaidinga, A ir B lyginimo rezultatas negali būti teisingas*).

Tiek Panevėžio AVMI, tiek Inspekcija ignoravo objektyvius faktus ir neatsižvelgė į kasmetinį Pareiškėjos *picerijos* (M. g. 11) pajamų augimą, mokesčių administratorius laikė, kad *picerijos* pajamos nekinta, kiekvienais metais yra tokio paties dydžio.

Pareiškėja nurodo, kad 2013 m. pradžioje picerijoje (M. g. 11) dirbo 13 darbuotojų, 2013 m. pabaigoje–2014 m. – 14 darbuotojų, 2014 m. pabaigoje–2015 m. pradžioje – 15 darbuotojų, 2015 m. balandžio–gegužės mėn. – 16 darbuotojų, 2015 m. birželio–liepos mėn. – 17 darbuotojų, 2015 m. rugsėjo–lapkričio mėn. – 20 darbuotojų, 2016 m. vasario mėn. – 24 darbuotojai. 2016-03-08 atidarius piceriją adresu: S. g. 112, X, į ją buvo priimta dirbti 10 naujų darbuotojų. Pareiškėja paaiškina, kad picerijoje (M. g. 11) 2015 m. pamainoje pirmadieniais–ketvirtadieniais dirbo 1 picų kepėjas, 1 virėjas, 1 užsakymu priėmėjas ir 2 vairuotojai, savaitgalio dienomis – 2 picų kepėjai, 1 virėjas, 1 užsakymu priėmėjas ir 3 vairuotojai, o 2016 m. pradžioje vienoje pamainoje pirmadieniais–ketvirtadieniais jau dirbo 2 picų kepėjai, 1 virėjas, 2 užsakymų priėmėjai ir 3 vairuotojai, o savaitgaliais – 3–4 picų kepėjai, 1 virėjas, 3 užsakymų priėmėjai ir 4 vairuotojai. Šias aplinkybes patvirtina darbo laiko apskaitos žiniaraščių duomenys (2016-06-12 skundo priedai Nr. 2–4). Taigi darbuotojų skaičius picerijoje stabiliai augo, didėjant klientų srautui.

Be to, kaip nurodo Pareiškėja, picerijos veiklos pradžioje jos gamybinis pajėgumas nebuvo visa apimtimi išnaudojamas dėl palyginus mažo klientų skaičiaus. Išaugus klientų skaičiui ir įdarbinus daugiau darbuotojų, picerijos (M. g. 11) gamybinis pajėgumas ne tik kad buvo visiškai išnaudojamas, bet 2015 m. pabaigoje viena picerija nebebuvo pajėgi aptarnauti visų klientų. 2015 m. picerija (M. g. 11) užsakymus priimdavo viena telefono linija, o 2016 m. jau trimis telefono linijomis. Papildomai buvo įdiegta interaktyvi skambučių valdymo sistema, padedanti nukreipti skambinantį asmenį pas laisvą užsakymų priėmėją arba, visiems užsakymų priėmėjams esant užimtiems, informuoti skambinantį asmenį, jog į skambutį bus netrukus atsiliepta.

Taip pat Pareiškėja pažymi, kad nuo picerijos (M. g. 11) veiklos pradžios 2013-03-01 apyvarta kasmet stabiliai augo: 2013 m. pardavimo pajamos (be PVM) buvo 663909,09 Lt, 2014 m. – 925110,74 Lt (39,34 proc. didesnės nei 2013 m.), 2015 m. pajamos – 352852,89 Eur (1218330,46 Lt) (31,70 proc. didesnės nei 2014 m. ir 83,51 proc. didesnės nei 2013 m.), 2016 m. picerijos pardavimo pajamos – 426854 Eur (1473841,49 Lt) (20,97 proc. didesnės nei 2015 m.). 2013 m. kovo 1–7 d. picerija uždirbo 11958,60 Lt pajamas, 2014 m. tuo pačiu laikotarpiu – jau 17102,63 Lt pajamas (43,01 proc. daugiau nei 2013 m.), 2015 m. kovo 1–7 d. – 5271,97 Eur (18203,06 Lt) (52,21 proc. daugiau nei 2013 m.). Jeigu 2013 m. picerija veikė nuostolingai, tai jau 2014 m. ir vėlesniais metais picerijos veikla buvo pelninga. Tad 2016 m. stebėsenos metu užfiksuota didesnė nei to paties 2015 m. laikotarpio picerijos apyvarta atspindi dėsninę Pareiškėjos picerijos pajamų didėjimą, o ne dalies pajamų neapskaitymą 2015 ir ankstesniais metais. Būtent stabilus apyvartos augimas leido priimti sprendimą tame pačiame mieste įsteigti antrą piceriją. Taigi priešingai, nei teigia mokesčių administratorius, apyvartos didėjimą lėmė ne antros picerijos įsteigimas (*nes didžiąją dalį maisto, kitaip nei įprastoje kavinėje, Pareiškėjas pristato į namus*), bet pirmiausia apyvartos picerijoje (M. g. 11) didėjimas dėl augančio klientų srauto leido plėsti verslą ir įsteigti antrą piceriją. Pareiškėjos teigimu, kadangi į šią aplinkybę Panevėžio AVMI neatsižvelgė, buvo nepagrįstai koreguota net 40 proc. Pareiškėjos savikainos ir nepagrįstai apskaičiuotos papildomos mokesčių sumos.

Mokesčių administratorius padarė nepagrįstą išvadą, kad stebėsenos metu, 2016 metais, lyginant su 2015 metais, darbo dienomis picerijos apyvarta padidėjo nežymiai, o savaitgalio dienomis padidėjimas buvo žymus. Mokesčių administratorius rėmėsi tik vienos savaitės duomenimis ir juos lygino taip pat tik su vienos savaitės duomenimis 2015 m. mokestiniu laikotarpiu, t. y. nepalygino gautų duomenų su kitų panašių laikotarpių duomenimis – savaitę prieš stebėseną, trijų mėnesių savaitgalių apyvartos duomenimis prieš stebėseną, taip pat 2015 m. kovo 1–7 d. duomenys tarpusavyje nebuvo lyginami su 2015 m. kovo 8–31 d. ir balandžio mėn. duomenimis. Šie duomenys patvirtina, kad stebėsenos metu buvo užfiksuotos įprastinės bendrovės pajamos, neišsiskiriančios iš laikotarpiais, kuriais stebėseną nebuvo atliekama, gautų pajamų. Pareiškėja pažymi, kad šie duomenys patvirtina,

jog picerijos (M. g. 11) pajamos laikotarpiu iki stebėsenos atlikimo atitinkamomis savaitėmis buvo 6–26 proc. didesnės nei stebėsenos savaitę.

Pareiškėja akcentuoja, kad Inspekcija 2016-09-09 priimtu sprendimu įpareigojo vietos mokesčių administratorių pakartotinio patikrinimo metu palyginti stebėsenos duomenis ne tik su 2015 m. kovo 1–7 d. duomenimis, bet ir su kitų panašių laikotarpių duomenimis. Tačiau skundžiamame sprendime Inspekcija ignoravo ne tik Pareiškėjos argumentą, bet ir savo pačios nurodymus.

Taip pat Pareiškėja nurodo, kad Inspekcija visiškai neįvertino tos esminės aplinkybės, kad ne tik stebėsenos metu, bet ir įprastai savaitgalio dienomis picerijoje buvo stebimas žymus pajamų padidėjimas. Šią aplinkybę patvirtina Pareiškėjo buhalterinės apskaitos įvairiu laikotarpiu 270 sąskaitos duomenys (2017-04-10 skundo priedas Nr. 2) ir mokesčiu administratoriui pateiktos suvestinės apie picerijos savaitines apyvartas už 13 savaitių iki stebėjimo savaitės (2017-04-10 skundo priedas Nr. 3). Visi šie duomenys patvirtina, kad stebėsenos metu užfiksuotas picerijos apyvartos padidėjimas savaitgalio dienomis nėra didesnis už įprastinį picerijos apyvartos padidėjimą savaitgaliais. Lyginant stebėsenos rezultatus su panašaus laikotarpio picerijos veiklos rezultatais 2015 ir 2016 metais, akivaizdu, jog tiek stebėsenos savaitės metu gautų pajamų dydis, tiek jų pasiskirstymas savaitės dienomis neturi esminių skirtumų nuo prieš stebėseną buvusios bendrovės apyvartos (Pareiškėjos skunde Komisijai pateikti apskaičiavimai).

Pareiškėja nurodo, kad aplinkybę, jog savaitgalio dienomis stebimas žymus pajamų padidėjimas taip pat patvirtina 2016 m. vasario mėn. picerijos (M. g. 11) klientų telefono skambučių išsklotinė (2017-04-10 skundo priedas Nr. 6) bei klientų telefono skambučių ir picerijos pajamų palyginimo diagramos (2017-04-10 skundo priedas Nr. 7). Iš šių duomenų matyti, kad pardavimo pajamų kiekį konkrečią dieną didžiaja dalimi lemia klientų telefono skambučių kiekis. Šios aplinkybės Inspekcija skundžiamame sprendime visiškai nevertino.

Pareiškėja paaiškina, kad 2015 m. kovo 1–7 d. stebėsenos savaitė buvo išimtinė. Ekonomistai pastebėjo, kad „daugelyje šalių pirmąjį mėnesį po euro įvedimo žmonės išleido daugiau pinigų, nes skaičiai ant kainų etikečių sumažėjo, o psichologiškai tai nemenkas paskatinimas pirkti“ (2017-04-10 skundo priedas Nr. 8). Taip pat pastebėta, jog „po [euro] įvedimo praktiškai visuose segmentuose buvo stiprus pardavimų sulėtėjimas (10–30 proc.), nes žmonės pratinosi prie naujos valiutos, siekė įsitikinti, kad jų perkamoji galia nepasikeitė su valiutos pasikeitimu“ (2017-04-10 skundo priedas Nr. 9). Taip pat pažymima, kad „balandžio mėnesį šalies gyventojų vartojimas pagaliau atsigavo ir pasiekė praėjusių metų lygį“ (2017-04-10 skundo priedas Nr. 9). Jeigu mokesčių administratorius būtų palyginęs 2015 m. kovo 1–7 d. rezultatus su kitomis 2015 m. kovo savaitėmis ir 2015 m. balandžio mėnesiu, būtų pastebėjęs tiek minėtą dėsningumą dėl apyvartos padidėjimo savaitgalio dienomis, tiek ir nustatęs, kad 2015 m. kovo 1–7 d. savaitė buvo netipiška. Pareiškėjos teigimu, pagal netipinę savaitę negalima daryti apibendrintų išvadų už trejų metų veiklos laikotarpį. Tai lemia visišką skundžiamo sprendimo nepagrįstumą.

Mokesčių administratorius nepagrįstai koregavo 40 proc. Pareiškėjos savikainos ir atitinkamai perskaičiavo pardavimo pajamas. 40 proc. dydis, apskaičiuotas padalijus savaitgalio dienų skaičių iš visų savaitės dienų skaičiaus ($3/7 = 42,86$ proc.), yra visiškai nepagrįstas. Pareiškėjos teigimu, pajamų sumos negalima perskaičiuoti paprasčiausiai prilyginus dienų dalį tariamai neapskaičytų pajamų daliai, neatsižvelgiant į jokiais kitas aplinkybes. Kaip patvirtina pateikti įvairių laikotarpių Pareiškėjo pardavimo pajamų duomenys, Pareiškėjos apyvartos padidėjimas savaitgalio dienomis stebėsenos laikotarpiu buvo dėsningas, o bendras apyvartos padidėjimas lyginant su ankstesnių metų (2015) laikotarpiu buvo nulemtas kasmetinio Pareiškėjos veiklos augimo. Be to, pardavimo pajamų pokytis skirtingomis savaitės dienomis stebėsenos laikotarpiu buvo tipiškas reiškinys, o lyginamoji savaitė (2015 m. kovo 1–7 d.) buvo išimtinė. Todėl nebuvo jokio pagrindo koreguoti 40 proc. bendrovės savikainos ir perskaičiuoti pardavimo pajamas.

Taip pat Pareiškėja akcentuoja, kad mokesčių administratorius neatliko pajamų analizės skirtingomis savaitės dienomis 2013 m. ir 2014 m. analogiškais laikotarpiais. Mokesčių administratorius išvadas už 2013 m. ir 2014 m. mokestinius laikotarpius padarė, atsižvelgdamas į stebėsenos savaitės (2016 m. kovo 1–7 d.) duomenų palyginimą su 2015 m. kovo 1–7 d. duomenimis, todėl visiškai nepagrįstai perskaičiavo mokesčių bazę už 2013 m. ir 2014 m. mokestinius laikotarpius. Pareiškėja pažymi, kad tiek 2013 m. kovo 1–7 d., tiek 2014 m. kovo 1–7 d. buvo stebimas žymus pardavimo pajamų padidėjimas savaitgalio dienomis. Tačiau pardavimo pajamos 2016 m. ir darbo, ir savaitgalio dienomis buvo gerokai didesnės nei 2013 m. ir 2014 m., nes picerijos apyvartą nuolat augo.

Dėl Pareiškėjos veiklos palyginimo su tokią pat veiklą vykdančiomis įmonėmis.

Remiantis Taisyklių 11 punktu, lyginant Pareiškėjos veiklos rodiklius su kitų mokesčių mokėtojų veiklos rodikliais, turi būti: „<...> *parenkamas analogiškas mokesčių mokėtojas, vykdančias analogišką ūkinę-komercinę veiklą analogiškomis veiklos sąlygomis, t. y. atskirais mokestiniais laikotarpiais turintis panašią apyvartą, panašų darbuotojų skaičių, vykdančias veiklą panašioje vietovėje, panašiomis konkurencinėmis rinkos sąlygomis ir kt.*“ Tačiau mokesčių administratorius palyginimui parinko mokesčių mokėtojus, nors ir vykdančius panašią veiklą, tačiau kitais rodikliais smarkiai besiskiriančiais nuo Pareiškėjos rodiklių.

Mokesčių administratorius nepagrįstai nurodė, kad lyginamosios įmonės, kaip ir Pareiškėja, dirbo nuostolingai. Pareiškėja nuostolį patyrė tik pirmaisiais picerijos (M. g. 11) veiklos metais (2013 m.), o 2014 m. ir 2015 m. mokestiniais laikotarpiais Pareiškėjo picerijos veikla buvo pelninga. O lyginamosios įmonės visais minėtais mokestiniais laikotarpiais veikė nuostolingai. Pareiškėjos žiniomis, UAB A ir UAB C šiuo metu yra bankrutuojančios įmonės. Todėl Pareiškėjos, kaip pelningai dirbančios įmonės, veiklos rodikliai su minėtų įmonių veiklos rodikliais buvo lyginami nepagrįstai. Parinktų įmonių bendra apyvarta visais mokestiniais laikotarpiais (2013 m., 2014 m., 2015 m.) buvo gerokai mažesnė už Pareiškėjos picerijos (M. g. 11) apyvartą. Pareiškėjos picerijos 2013 m. apyvarta buvo 663909,09 Lt, o palyginimui parinktų įmonių kartu sudėjus – 258974,00 (2,56 karto mažesnė nei Pareiškėjos). 2014 m. Pareiškėjos picerijos apyvarta – 925110,74 Lt, o parinktų įmonių kartu sudėjus – 629442,00 Lt (1,47 karto mažesnė nei Pareiškėjos). 2015 m. Pareiškėjos picerijos pardavimo pajamos buvo 1218330,46 Lt, o palyginimui parinktų įmonių kartu sudėjus – 903970,66 Lt (1,35 karto mažesnės nei Pareiškėjos). UAB A 2015 m. apyvarta (285094,24 Lt) buvo net 4,27 karto, UAB B (350448,84Lt) net 3,48 karto ir bendrovės C (268427,58 Lt) net 4,54 karto mažesnė nei Pareiškėjos picerijos. Pareiškėjos žiniomis, UAB B įregistruota 2013-09-09, o PVM mokėtoja tapo tik 2014-11-04. Taigi jau vien dėl šios priežasties UAB B 2013–2014 m. turėjo objektyvią galimybę taikyti 21 procentu didesnę antkainį nei Pareiškėja.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius taip pat nepagrįstai sprendė, jog mažesnio antkainio taikymas picerijoje patvirtina aplinkybę, jog Pareiškėja neapskaitė dalies pajamų. Lyginamųjų įmonių taikyti antkainiai tarpusavyje skyrėsi keletą kartų: 2013 m. UAB A antkainis buvo 36,05 proc., o UAB B – 200,78 proc.; 2014 m. UAB B antkainis buvo 295,18 proc., o UAB C – 165,30 proc., 2015 m. UAB A antkainis buvo 128,12 proc., o UAB C – 205,6 proc. Kiekvienais metais konkrečioje lyginamoje įmonėje antkainiai taip pat smarkiai svyravo, tokie svyravimai sunkiai paaiškinami ekonominiais veiksniais. Taigi lyginamųjų įmonių antkainių pokyčiuose negalima išvelgti jokių dėsningumų, iš kurių būtų galima daryti išvadas apie įmonių veiklą. Inspekcija, nors skundžiamame sprendime ir pripažino, kad lyginamųjų bendrovių antkainiai tarpusavyje skyrėsi, tačiau šią aplinkybę ignoravo ir į ją visiškai neatsižvelgė.

Pareiškėja akcentuoja, kad jos taikytas vidutinis antkainis visą tikrinamąjį laikotarpį buvo stabilus ir kito tik nežymiai, t. y. 2013 m. antkainis buvo 67,51 proc., 2014 m. – 78,92 proc., 2015 m. – 72,95 proc. Pareiškėjos nuomone, net jei palyginimui parinktos įmonės veiktų analogiškomis veiklos sąlygomis, atliktas jų antkainiu palyginimas vis tiek neleistų daryti išvados, kad Pareiškėja neapskaito dalies pajamų.

Pareiškėja, atsižvelgdama į tai, kad lyginamosios bendrovės 2013–2015 metais veikė nuostolingai, jų kiekvienos apyvarta keletą kartų mažesnė už Pareiškėjos apyvartą, šių bendrovių antkainiai smarkiai skyrėsi tiek tarpusavyje, tiek ir kiekvienoje bendrovėje smarkiai svyravo atskirais mokesčiais laikotarpiais, daro išvadą, jog ginčo atveju nebuvo pagrindo jos (Pareiškėjos) veiklos rodiklių lyginti su minėtomis įmonėmis ir atitinkamai daryti išvadą, kad Pareiškėja neapskaitė dalies pajamų.

Pareiškėja paaiškina, jog antkainio dydis priklauso nuo produkcijos kainos ir savikainos. Kuo didesnė prekių savikaina, tuo mažesnis antkainio dydis. Prekių savikainą lemia daugybė veiksnių: tiekėjai, produkcijos kokybė, porcijos dydis, nemokami priedai ir kt., kurie ginčo atveju visiškai nebuvo vertinami. Pareiškėja nurodo, kad ypatingą dėmesį teikia produkcijos kokybei, renkasi patikimus tiekėjus, naudoja tik aukštesnės rūšies (kategorijos) maisto produktus, rūpinasi tinkama gamybos technologija, kuri reikalauja suvartoti daugiau žaliavų, naudoja įvairias pardavimų skatinimo priemones, pavyzdžiui, nuo pirmadienio iki ketvirtadienio picą užsisakantiems klientams suteikia nemokamą priedą, pasirinktinai, dvigubą kiekį sūrio arba Coca Cola gėrimą, kurie padidina prekės savikainą ir atitinkamai sumažina antkainio dydį. Pasirinkta strategija tiekti kokybišką maistą už didesnę savikainą (ir atitinkamai mažesnę antkainį) leidžia Pareiškėjai pasiekti keliskart didesnę apyvartą, nei palyginimui parinktų įmonių, ir uždirbti pelną. Pareiškėja taip pat pažymi, kad antkainio dydį lemia daugybė įvairių veiksnių, kurie padidina arba sumažina prekių savikainą (pavyzdžiui, ar tiekėjas pristato prekes tiesiogiai, ar picerija patiria transporto išlaidas jas atsigabendama), todėl lyginant skirtingų bendrovių antkainio dydį nėra pagrindo spręsti dėl dalies pajamų neapskaitymo.

Mokesčių administratoriaus manymu, Pareiškėjos mažesnis antkainio dydis patvirtina aplinkybę, kad yra neapskaitoma dalis pajamų. Pareiškėja atkreipia dėmesį, jog 2013 m. jos produkcijos antkainis buvo 67,51 proc., o UAB A antkainis – tik 36,05 proc. Pareiškėjai neaišku, kodėl mokesčių administratorius laikė, jog Pareiškėja, taikydama didesnę antkainį, nei tokią pat veiklą vykdanči UAB A, neapskaitė dalies pajamų. Taip pat skundžiamame sprendime nėra paaiškinta, kodėl Pareiškėjos antkainio dydis buvo palygintas su pasirinktų įmonių antkainio vidurkiu, bet ne su mažiausiu antkainiu, kurį taikė kuri nors iš parinktų bendrovių. Pareiškėjos nuomone, kadangi parinktų įmonių taikyti antkainiai tarpusavyje skyrėsi keletą kartų, skirtingais laikotarpiais smarkiai svyravo, šių įmonių antkainių vidurkį buvo pasirinkta taikyti visiškai nepagrįstai. Remiantis Taisyklių nuostatomis, mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotos mokesčines prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Pareiškėjos nuomone, jos antkainis turėjo būti lyginamas su mažiausiu pasirinktų įmonių taikytu antkainiu (*UAB A 2013 m. – 36,05 proc.*). Pareiškėja nurodo, kad jos taikytas antkainis visais tikrintais mokesčiais laikotarpiais (*2013 m. – 67,51 proc., 2014 m. – 78,92 proc., 2015 m. – 72,95 proc.*) viršijo mažiausią palyginimui parinktos bendrovės antkainį, todėl, Pareiškėjos nuomone, palyginimo rezultatai paneigia prielaidą, kad ji apskaitė tik dalį pajamų.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skundas tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos 2017-05-16 sprendimas Nr. 69-52 naikintinas.

Ginčas šioje byloje kilo dėl Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių sumų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstumo.

Skundžiamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjai nurodyta sumokėti 37169,49 Eur PVM, 3991,95 Eur PVM delspinigius, 11151 Eur PVM baudą, 7675,80 Eur PM, 1372,43 Lt PM delspinigius ir 2303 Eur PM baudą. Pareiškėjos mokesčinis patikrinimas atliktas: PVM už laikotarpį nuo 2013-01-01 iki 2015-12-31, PM – nuo 2013-01-01 iki 2014-12-31. Mokesčių bazę, nuo kurios Pareiškėjai apskaičiuoti ginčo mokesčiai, mokesčių administratorius nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 str.), patikrinimo metu konstatavęs, jog,

įvertinęs nustatytus Pareiškėjos mokestinius pažeidimus, neturi galimybės mokesstinės prievolės dydžio nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka.

Pareiškėja skunde Komisijai iš esmės savo nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu grindžia argumentais, jog mokesčių administratorius ne tik neturėjo pagrindo mokėtinas mokesčių sumas apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertimą, tačiau, net taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, rėmėsi prieštariniais ir nepatikimais duomenimis, o Pareiškėjos atžvilgiu vykdytos stebėsenos rezultatus vertino atsietai nuo kitų aplinkybių.

LVAT yra konstatavęs, jog, kaip matyti iš MAĮ 70 str. 1 dalies nuostatų, mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (2010-11-19 *nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010*, 2011-01-26 *nutartis adm. byloje Nr. A-575-146/2011*, 2012-11-12 *nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012*, 2013-04-15 *sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013*, 2015-012-02 *nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015*, 2016-02-04 *nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016*). MAĮ 70 str. 1 dalyje numatyti mokesčių mokėtojo elgesio atvejai, kada mokesstinės prievolės dydis gali būti apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kiek tai susiję su Inspekcijos administruojamais mokesčiais, yra detalizuojamos Taisyklių 4 punkte. Pažymėtina, kad šio poįstatyminio teisės akto nuostatoje yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas MAĮ 70 straipsnis, sąrašas. Todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais, atvejais toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos minėtos MAĮ 70 straipsnio 1 dalies sąlygos. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (LVAT 2009-09-14 *nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-945/2009*).

Taip pat LVAT pažymėjo, jog kurio nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokesstinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokesstinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Ši sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokesstinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (LVAT 2012-11-12 *nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012*, 2013-04-15 *sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013*, 2017-03-20 *nutartis adm. byloje Nr. eA-80-602/2017*).

Nagrinėjamu atveju, visų pirma, nurodytina, kad tikrinamuoju 2013–2015 m. laikotarpiu Pareiškėja X vykdė valgyklų veiklą (*S. g. 112 ir B.g. 67*), picerijų veiklą (*M. g. 11*) bei kavinių veiklą (*K. B. g. 14*). Tačiau mokesčių administratorius patikrinimo metu pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskaičiavo Pareiškėjos pajamas tik iš vykdytos picerijos veiklos.

Skundžiamame sprendime nurodyta, kad 2013-08-30 pasitikėjimo telefonu gavus informaciją, jog pas Pareiškėją picerijoje (*M. g. 11, X*) neapskaitoma dalis gaunamų pajamų, Panevėžio AVMI 2013-09-26 picerijoje atliko kontrolinį pirkimą už 14,40 Lt, kurie buvo apskaityti elektroniniu kasos aparatu ir išduotas EKA kvitas, o, patikrinus picerijos EKA kasą,

nustatytas 1,60 Lt perteklius. 2014-02-18 pasitikėjimo telefonu gavus pranešimą dėl picerijoje neapskaitomų dalies pajamų (*pasak pranešėjo, užsisakius picą į namus, paprašyta sumokėti 23 Lt, tačiau fiskalinis EKA buvo įdėtas 20,90 Lt sumai*), Panevėžio AVMI 2014-03-15 kontrolinio pirkimo metu užsisakė maistą į namus, tačiau Pareiškėjos darbuotojas, pristatęs picą ir paėmęs pinigus, nedavė jokio pinigų apskaitos dokumento (*Pareiškėjos darbuotojui 2014-03-26 surašytas ATP protokolas*). 2015-11-18 gavusi raštišką gyventojų pranešimą, kad Pareiškėjos kavinėje (*K. B. g. 14, X*) pirkęs dienos pietus už 2,50 Eur, tačiau Pareiškėjos darbuotoja į kasos aparatą tiek jam, tiek kitam pirkėjui įmušė tik 0,05 Eur (*gyventojas pateikė du kasos kvitus su 0,05 Eur sumomis*), Panevėžio AVMI 2015-12-07 kavinėje (*K. B. g. 14*) atliko operatyvų patikrinimą ir elektroniniame kasos aparate nustatė neapskaitytą 49,63 Eur perteklių (*Pareiškėjos darbuotojai surašytas ATP protokolas*). Šio operatyvaus patikrinimo metu (2015-12-07) išanalizavus paimtų EKA kontrolinių juostų duomenis, nustatyta, kad 2015 m. rugsėjo–lapkričio mėnesiais maždaug ketvirtadalyje EKA kvitų (*20,77 proc. – 28,82 proc.*) buvo nurodytos sumos nuo 0,05 Eur iki 0,10 Eur. Taip pat Inspekcija nurodo, kad Panevėžio AVMI visą savaitę nuo 2016-03-01 iki 2016-03-07 stebėjo Pareiškėjos veiklą picerijoje (*M. g. 11*) ir, stebėjimo metu surinktus duomenis palyginusi su praėjusių metų Pareiškėjos laikotarpiu nuo 2015-03-01 iki 2015-03-07 (visos savaitės) užfiksuotais apskaitoje duomenimis, nustatė, kad didžiausi pajamų padidėjimai užfiksuoti 2016 metų kovo mėnesio 4, 5, 6 dienomis (t. y. penktadienį, šeštadienį, sekmadienį), o kitomis dienomis Pareiškėjos pajamos nežymiai padidėjo (*2016-03-14 Mokestinio tyrimo ataskaita Nr.(42.59)FR0687-510*). Atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjos picerijos veiklos stebėjimo metu užfiksuotos gautos pajamos (8931,24 Eur) vidutiniškai 57 proc. (*8931,24 Eur / 5687,65 Eur*) buvo didesnės nei pagal apskaitos dokumentus 2015 m. kovo 1–7 dienomis nustatytus duomenis (5687,65 Eur), Panevėžio AVMI mokestinio tyrimo ataskaitoje padarė išvadą, kad Pareiškėja sumažino mokesčių bazę slėpdama realiai įvykusias ūkines operacijas. Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI, neatlikusi jokių papildomų Pareiškėjos iš picerijos vykdytos veiklos kitomis savaitėmis tiek 2015 m., tiek ir 2016 m. gautų pajamų skaičiavimų ir / ar palyginimų (analizės), remdamasi tik stebėsenos rezultatais, taip pat padarė išvadą, jog Pareiškėja sumažino mokesčių bazę slėpdama realiai įvykusias ūkines operacijas (*Panevėžio AVMI 2017-01-17 patikrinimo akto Nr. (42.59)-FR0680-22 3 psl.*).

Kaip nurodė Panevėžio AVMI, Pareiškėjos picerijoje (*M. g. 11*) 2014-03-15 kontrolinio pirkimo metu, Pareiškėjos kavinėje (*K. B. g. 14*) 2015-12-07 operatyvaus patikrinimo metu ir Pareiškėjos picerijoje (*M. g. 11*) 2016-03-01–2016-03-07 veiklos stebėjimo metu surinkta informacija leidžia daryti išvadą, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje ir mokesčių deklaracijose ne visas pajamas deklaravo sistemingai. Tai įvertinusi, Panevėžio AVMI padarė išvadą, kad Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas, todėl jis (mokesčių administratorius) Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, o tai yra pagrindas, kuriam esant mokesčių administratorius mokesčius apskaičiuoja taikydamas mokesčių administratoriaus įvertinimą (*2017-01-17 patikrinimo akto Nr. (42.59)FR0680-299 3 psl.*). Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Panevėžio AVMI Pareiškėjos mokesčių bazę iš vykdytos picerijos veiklos nusprendė nustatyti taikydama ekonominių modelių metodą, panaudodama duomenis iš pasirinktų tokią pat picerijų veiklą panašioje geografinėje vietovėje vykdančių veiklą uždarytų akcinių bendrovių (A, B ir C). Panevėžio AVMI, nustačiusi, jog Pareiškėjos 2013–2015 metais taikytas antkainis yra mažesnis už pasirinktų bendrovių antkainių vidurkį, apskaičiavo 2013 m., 2014 m. ir 2015 m. antkainio skirtumo procentą. Įvertinusi aplinkybes, kad 2016-03-01–2016-03-07 stebėjimo metu 3 dienas iš stebėtų 7 (*kas sudaro 42,86 proc. dienų*)

užfiksuotas žymesnis Pareiškėjos pajamų padidėjimas, Panevėžio AVMI koregavo 40 proc. Pareiškėjos apskaitytos savikainos (42,86 proc. dienų suapvalino iki dešimčių Pareiškėjos naudai). Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos pardavimo pajamų picerijoje (*M. g. 11*) perskaičiavimą, t. y. nustatytu antkainio skirtumo procentu padidino 2013–2015 m. Pareiškėjos pajamas iš picerijos veiklos. Tokiu būdu Panevėžio AVMI nustatė, kad mokesčių bazė, nuo kurios apskaičiuoti ginčo PVM ir PM, 2013 m. sudarė 95914 Lt, 2014 m. – 312817 Lt, 2015 m. – 95783 Eur (*patikrinimo akto 4–6 psl. esančios 3, 4 ir 5 lentelės*). Su tokia pozicija skundžiamame sprendime sutiko ir Inspekcija. Savo apsisprendimo mokesčių bazę netiesiogiai nustatyti ir pajamas perskaičiuoti tik iš Pareiškėjos vykdytos picerijos veiklos Panevėžio AVMI niekaip nemotyavo, šiuo klausimu nepasisakyta ir skundžiamame sprendime, nors Pareiškėja kėlė klausimą, kodėl, kaip pagrindas perskaičiuoti mokesčius picerijoje (*M. g. 11*), nurodomos aplinkybės, susijusios su Pareiškėjos vykdyta kavinės veikla (*K. B. g. 14*).

Komisija pažymi, kad mokestinio ginčo ribas pirmiausia apibrėžia mokesčių mokėtojo skundas, kuriame jis išreiškia savo materialiuosius reikalavimus. Kadangi būtent mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas savo pažeistų teisių ir teisėtų interesų mokesčių srityje gynybos pobūdį ir apimtį bei formuluodamas skundo dalyką, nustato mokestinio ginčo ribas, pasireiškiančias pagal suformuluotus konkrečius ir aiškius reikalavimus, Komisija, visų pirma, spęs, ar nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą mokėtinas mokesčių sumas Pareiškėjai iš vykdytos picerijos veiklos apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Tik nusprendus, jog Pareiškėjos mokesčių basei nustatyti MAĮ 70 straipsnio nuostatos taikytos pagrįstai, pasisakytina, ar pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą nustatytas mokestinės prievolės dydis atitinka teisingumo kriterijų.

Įvertinusi bylos medžiagoje pateiktus įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat nurodytus tiek Inspekcijos, tiek Pareiškėjos argumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius neturėjo pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnį, t. y. neturėjo pakankamo pagrindo mokesčius Pareiškėjai iš vykdytos picerijos (*M. g. 11*) veiklos apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Mokesčių administratorius mokestinio patikrinimo metu neatliko išsamios Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio (2013–2015 m.) picerijos veiklos pajamų ir išlaidų analizės, todėl, nors operatyvių patikrinimų bei mokestinio tyrimo metu ir buvo nustatyti Pareiškėjos tam tikri buhalterinės apskaitos pažeidimai, tačiau šie pažeidimai neturėjo esminės įtakos teisingam mokestinių prievolių dydžio nustatymui įprastine tvarka bei mokesčių sumokėjimui, be to, kai kurios nustatytos aplinkybės yra nesusijusios su Pareiškėjos vykdyta picerijos (*M. g. 11*) veikla. Kaip minėta, iš kavinės veiklos (*K. B. g. 14*) gautų pajamų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą Panevėžio AVMI neperskaičiavo. Mokesčių administratoriaus surinkti duomenys ir nustatytos aplinkybės, įrodymų pakankamumo prasme, nesudaro pagrindo spęsti, kaip nurodo mokesčių administratorius, jog Pareiškėja picerijoje sistemingai apskaito ir deklaruoja mažesnes pajamas.

Kaip minėta, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą perskaičiuoti mokėtinus mokesčius iš Pareiškėjos vykdytos picerijos (*M. g. 11*) veiklos mokesčių administratorius grindė tokiais nustatytais Pareiškėjos netinkamo elgesio apskaičiuojant mokesčius atvejais: (1) 2014-03-15 kontrolinio pirkimo metu (*užsakytas maistas į namus*) Pareiškėjos darbuotojas nedavė jokie pinigų apskaitos dokumento; (2) 2015-12-07 Pareiškėjos kavinėje (*K. B. g. 14*) operatyvaus patikrinimo metu elektroniniame kasos aparate nustatytas neapskaitytas 49,63 Eur perteklius, o 2015 m. rugsėjo–lapkričio mėnesiais maždaug ketvirtadalyje EKA kvitų buvo nurodytos sumos nuo 0,05 Eur iki 0,10 Eur; (3) Pareiškėjos veiklos picerijoje (*M. g. 11*) stebėsenos 2016-03-01–2016-03-07 duomenys rodė, kad didžiausi pajamų padidėjimai užfiksuoti savaitgalio dienomis (penktadienį, šeštadienį, sekmadienį), o kitomis dienomis Pareiškėjos pajamos nežymiai padidėjo, palyginus šiuos duomenis su praėjusių metų Pareiškėjos laikotarpiu nuo 2015-03-01 iki 2015-03-07 (visos savaitės) apskaitoje

užfiksuotais duomenimis. Tačiau, kurio nors MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka.

Iš byloje pateiktos medžiagos matyti, kad pas Pareiškėją buvo atlikti aštuoni operatyvūs patikrinimai, kurių metu mokesčių administratorius tikrino Pareiškėjos (*valgyklos, kavinės ir picerijos*) EKA operacijas, kasos operacijų žurnalus, tikrino EKA stalčiuose rastus grynuosius pinigus ir juos palygino su „X“ ataskaitos duomenimis, darbuotojų darbo korteles, darbo grafikus, taip pat atliko kontrolinius pirkimus (2008-01-02, 2009-12-04, 2010-12-08, 2010-12-21, 2013-09-26, 2014-03-15, 2015-12-05, 2016-06-07 operatyvaus patikrinimo pažymos). Pažymėtina, kad visais atvejais, išskyrus vieną ginčo atvejį (2014-03-15), kontrolinių pirkimų metu Pareiškėjos darbuotojai paimitus už pirtą maistą pinigus apskaitė EKA ir išdavė EKA kvitus. Taip pat operatyvių patikrinimų metu arba nenustatyti, arba nustatyti nežymūs rastų grynujų pinigų nesutapimai su „X“ ataskaitos duomenimis (2010-12-08 nustatytas neapskaitytas 1,48 Lt perteklius, 2013-09-26 – 1,60 Lt perteklius, 2016-06-07 – 0,91 Eur trūkumas), išskyrus vieną ginčo atvejį (*kavinėje 2015-12-07 nustatytas neapskaitytas 49,63 Eur perteklius*). Pažymėtina, kad 2013-09-26 operatyvaus patikrinimo Pareiškėjos picerijoje metu, nors ir nustatė grynujų pinigų EKA kasoje 1,60 Lt perteklių (*rasti 641 Lt, faktiškai turėjo būti 639,40 Lt*), tačiau, patikrinęs EKA kontrolines juostas, EKA kasos operacijų žurnalą, mokesčių administratorius padarė išvadą, jog šie dokumentai pildomi nenusižengiant reikalavimams. Taip pat mokesčių administratorius nurodė, kad išvežant picas užsakovui, išrašomas užsakymo kvitas bei pridedamas EKA kvitas. Įvertinus pas Pareiškėją atliktų operatyvių patikrinimų skaičių ir jų metu nustatytus tik nežymius EKA kasoje rastų grynujų pinigų nesutapimus su „X“ ataskaitos duomenimis, taip pat aplinkybes, jog nenustatyti kasos operacijų žurnalo pildymo pažeidimai, Komisijos teigimu, konstatuotas pajamų neapskaitymo atvejis kavinėje ir, kai nebuvo išduotas pinigų apskaitymo dokumentas 2014-03-15 užsakytam maistui į namus, negali būti laikomi kaip pagrindžiantys aplinkybę, jog Pareiškėja ne visas gautas pajamas apskaitė ir deklaravo sistemingai, taip pat, pagrindžiantys mokesčių administratoriaus padarytą išvadą, kad Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. Juolab, kad 2015-12-07 nustatytas neapskaitytas 49,63 Eur perteklius, taip pat nustatytos aplinkybės, jog 2015 m. rugsėjo–lapkričio mėnesiais maždaug ketvirtadalyje EKA kvitų buvo nurodytos sumos nuo 0,05 Eur iki 0,10 Eur, yra susijusios su Pareiškėjos vykdoma kavinės, o ne su picerijos veikla. Vien ta aplinkybė, kaip teisingai nurodė Pareiškėja, jog mokestinio patikrinimo metu ji nepateikė kavinės (*K. B. g. 14*) 2015 m. 09–12 mėn. laikotarpio EKA kontrolinių juostų, nesudaro pagrindo išvadai, kad Pareiškėjos apskaita tvarkoma netinkamai, pažeidžiant teisės aktų reikalavimus ar, kad apskaitomos ne visos iš picerijos (*M. g. 11*) veiklos gaunamos pajamos, be to, šių kontrolinių juostų nuodugni analizė atlikta 2015-12-15 operatyvaus patikrinimo pažymoje.

Byloje nustatyta, kad mokestinio patikrinimo metu iš Pareiškėjos pateiktų apskaitos duomenų mokesčių administratorius atliko parduotų prekių Pareiškėjos picerijoje (*M. g. 11*) savikainos ir antkainio analizę (*patikrinimo akto 3 psl. esanti 2 lentelė*). Tačiau nei Panevėžio AVMI patikrinimo akte, nei sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo, nei skundžiamame sprendime nenurodyta jokių minėtos analizės pagrindu padarytų išvadų (motyvų, argumentų), kodėl nustatytas antkainis ir / ar parduotų prekių savikaina neleido nustatyti Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka (*pirmoji būtinoji sąlyga taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas*). Mokesčių administratorius aplinkybę dėl Pareiškėjos parduotų prekių taikyto antkainio įvertino jau apskaičiuodamas mokesčių bazę pagal įvertinimą, taikydamas ekonominių modelių įvertinimo metodą (*mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Pareiškėjos taikytas antkainis yra mažesnis nei bendrovių A, B ir C antkainių vidurkis ir šį rodiklį (antkainio skirtumo procentą) panaudojo pardavimo pajamų picerijoje perskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus*

įvertinimą). Tačiau Komisija pažymi, kad MAĮ 70 straipsnis reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirtas nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus. O mokesčių administratorius, grįsdamas skaičiavimais teiginį, jog Pareiškėjos taikytas antkainis daug skyrėsi (*buvo mažesnis nei kitų įmonių*) ir, tuo pačiu, teigdamas, kad Pareiškėja apskaitė mažesnes pardavimo pajamas picerijoje, t. y. įrodinėdamas pagrindą apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, rėmėsi jau atliktais palyginimų skaičiavimais, kas galėtų būti ginčo objektu jau konstatavus, kad yra pagrindas taikyti MAĮ 70 str. 1 dalį.

Iš byloje esančios medžiagos Komisija sprendžia, kad visgi pagrindinė priežastis (pagrindas) mokėtinus mokesčius iš Pareiškėjos vykdytos picerijos (*M. g. 11*) veiklos perskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą buvo Pareiškėjos picerijos veiklos stebėjimo metu nuo 2016-03-01 iki 2016-03-07 mokesčių administratoriaus nustatyti (surinkti) duomenys ir jų palyginimas su 2015-03-01–2015-03-07 (visos savaitės) laikotarpio Pareiškėjos apskaitos duomenimis.

Komisija pažymi, kad nagrinėjamu atveju ir stebėsenos rezultatai (jų palyginimas) nesudaro pagrindo spręsti, jog Pareiškėja iš vykdytos picerijos veiklos buhalterinėje apskaitoje ir mokesčių deklaracijose ne visas pajamas deklaravo sistemingai. Mokesčių administratorius neįrodė, kad stebėsenos metu atliktų ūkinių operacijų vertinimas reprezentavo ir 2013–2015 metais Pareiškėjos atliktas ūkines operacijas picerijoje. Tuo tarpu Pareiškėja tiek mokesčių administratoriui, tiek Komisijai pateikė išsamius apskaičiavimus (įrodymus), paneigiančius stebėsenos rezultatų pagrindu mokesčių administratoriaus padarytas išvadas dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo.

Nagrinėjamas mokestinis ginčas kilo Panevėžio AVMI atlikus pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priėmus 2017-03-21 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-107 dėl 2017-01-17 patikrinimo akto Nr. (42.59)FR0680-299 tvirtinimo. Pirminio mokestinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI taip pat panaudojo Pareiškėjos picerijos veiklos stebėsenos duomenis ir mokėtinus mokesčius Pareiškėjai apskaičiavo taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Kilus ginčui dėl pirminio Panevėžio AVMI 2016-06-17 sprendimo Nr. (36.9)-FR0682-390 dėl 2016-04-22 patikrinimo akto Nr. (42.59)FR0680-299 tvirtinimo, Inspekcija 2016-09-09 sprendimu Nr. 69-94 Panevėžio AVMI 2016-06-17 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-390 panaikino ir pavedė vietos mokesčių administratoriui atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą ir priimti naują sprendimą. Inspekcija pirminiame sprendime pažymėjo, kad nors pasirinktas informacijos šaltinis (*stebėjimo metu surinkta informacija; Taisyklių 29 p.*) yra leistinas ir rekomenduotinas, tačiau nagrinėjamo ginčo atveju neleidžia nustatyti teisingumo kriterijų atitinkantį Pareiškėjos mokestinės prievolės dydį, t. y. surinkta informacija bei duomenų kiekis ir jų reprezentatyvumas laikytini nepakankamais ginčo atveju kuo tiksliau apskaičiuoti pajamas iš Pareiškėjos teiktų maitinimo paslaugų. Inspekcija akcentavo, kad negali atsakyti į Pareiškėjos 2016-07-04 skunde detaliam pateiktus argumentus dėl analogiškos apyvartos savaitę prieš stebėjimą, trijų mėnesių savaitgalių apyvartos iki stebėjimo, darbuotojų skaičiaus ir jų įtakos pelningumui. Taip pat Inspekcija nurodė, kad būtina atsakyti į Pareiškėjos argumentus, t. y. surinktus duomenis palyginti ne tik su tuo pačiu 2015 metų laikotarpiu, tačiau ir su laikotarpiu, kuris, kiek įmanoma, labiau atitiktų stebėjimo savaitę. Pirminiame sprendime Inspekcija taip pat kėlė klausimą dėl mokesčio bazės apskaičiavimui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikyto metodo išsamumo, nurodydama, jog siekiant tinkamai apskaičiuoti mokesčius, papildomai vertėtų, pavyzdžiui, palyginti analogišką veiklą vykdančios (ių) įmonės (ių) veiklą, apskaičiuoti ir išvesti Pareiškėjos taikomo antkainio dydį atitinkamais laikotarpiais.

Taigi jau pirminio mokestinio ginčo metu Inspekcija kėlė klausimą dėl Panevėžio AVMI atliktos stebėsenos duomenų reprezentatyvumo bei pakankamumo spręsti dėl Pareiškėjos iš picerijos veiklos gautų pajamų dydžio (*ne visų pajamų apskaitymo / deklaravimo*) ir akcentavo būtinybę stebėsenos metu surinktus duomenis palyginti su picerijos apyvarta savaitę prieš stebėjimą, trijų mėnesių savaitgalių apyvarta iki stebėjimo, kas,

Inspekcijos teigimu, labiau atitiktų stebėjimo savaitę, ir, kas, Komisijos nuomone, būtų paaiškinama ekonomine logika ir būtų palyginama, atsižvelgiant tiek į infliaciją, tiek į augančią picerijos apyvartą, tiek į kitų (*artimų tiek stebėjimo, tiek lyginamajai savaitei*) savaitių savaitgalio dienomis gautų pajamų dydį, tiek į rinkos situaciją šalyje po euro įvedimo. Tačiau pakartotinio patikrinimo metu Panevėžio AVMI visiškai neargumentuodama ignoravo centrinio mokesčių administratoriaus pavedimą stebėsenos savaitės duomenis palyginti su kuo artimesnio laikotarpio picerijos veiklos (gautų pajamų) duomenimis. Kadangi stebėsenos rezultatai (ir jų įvertinimas) buvo vienas iš pagrindų konstatuoti aplinkybes, jog Pareiškėja netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius ir dėl to mokesčių administratorius negali Pareiškėjos mokestinės prievolės dydžio nustatyti tiesiogiai bei pats centrinis mokesčių administratorius pirminio mokestinio ginčo metu pripažino juos (stebėsenos rezultatus) netinkamais spręsti dėl pajamų neapskaitymo picerijoje, o Panevėžio AVMI juos pakartotinai panaudojo (*neatlikusi papildomos analizės*), Komisija pritaria Pareiškėjos teiginiams, jog pagal stebėsenos rezultatus mokesčių administratorius nepagrįstai padarė apibendrintas išvadas už visą tikrinamąjį trejų metų picerijos veiklos laikotarpį, t. y. sprendė apie Pareiškėjos picerijos dalies pajamų neapskaitymą tikrinamuoju laikotarpiu. Komisija pažymi, kad vienos savaitės duomenys negali būti laikomi pakankamais, ypač įvertinus ir kitas aplinkybes (*Pareiškėjos pateikti duomenys, jog stebėsenos rezultatai nereprezentuoja viso trejų metų picerijos veiklos laikotarpio*), kurie duotų pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai. Stebėsenos savaitės savaitgalio dienomis pajamų padidėjimo rezultatas, palyginus su 2015 m. kovo 1–7 d. savaitės savaitgalio dienų apyvarta, tikrai nerodo, kad Pareiškėjos veiksmai (elgesys) akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai pasireiškiančiai pelno siekimu (*Pareiškėjos pateikti argumentai dėl situacijos šalies rinkoje po euro įvedimo*). Taigi sutiktina su Pareiškėja, kad vien šios aplinkybės lemia visišką skundžiamo sprendimo nepagrįstumą. Pažymėtina, kad Panevėžio AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjos mokestinę prievolę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. taikydama ekonominių modelių metodą, į kitus Inspekcijos pirminiame sprendime pateiktus argumentus atsižvelgė ir juos vertino (*pavyzdžiui, surinko informaciją iš kitų tokia pat veikla užsiimančių ūkio subjektų, sprendė dėl Pareiškėjos darbuotojų skaičiaus įtakos Pareiškėjos pelningumui, palygino pasirinktų bendrovių ir Pareiškėjos taikytus antkainius ir kt.*). Tačiau šioje sprendimo dalyje, kaip minėta, Komisija sprendžia, ar mokesčių administratorius turėjo pagrindą Pareiškėjos mokesčių bazei nustatyti taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir nevertina (nepasisako), ar pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą nustatytas mokestinės prievolės dydis atitinka teisingumo kriterijų.

Panevėžio AVMI, kaip minėta, atsižvelgdama į tai, kad Pareiškėjos picerijos veiklos stebėjimo nuo 2016-03-01 iki 2016-03-07 metu užfiksuotos gautos pajamos vidutiniškai 57 proc. buvo didesnės nei pajamos pagal apskaitos dokumentus 2015 m. kovo 1–7 dienomis apskaitytus duomenis (*8931,24 Eur / 5687,65 Eur*), padarė išvadą, kad Pareiškėja sumažino mokesčių bazę slėpdama realiai įvykusias ūkines operacijas, todėl Pareiškėjos picerijos mokesčių bazę už 2013–2015 metų laikotarpį nustatė netiesiogiai, taikydama ekonominių modelių metodą.

Įvertinus Pareiškėjos skunde pateiktus duomenis, matyti, kad Inspekcija pirminio mokestinio ginčo metu visiškai pagrįstai konstatavo, jog stebėjimo metu surinkta informacija bei duomenų kiekis ir jų reprezentatyvumas laikytini nepakankamais ginčo atveju kuo tiksliau apskaičiuoti pajamas iš Pareiškėjos vykdytos veiklos. Jau 2016-06-12 skunde dėl pirminio Panevėžio AVMI sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Pareiškėja pateikė duomenis apie nuolat didėjantį picerijos (M. g. 11) darbuotojų skaičių nuo 2013 m. iki 2016 m., taip pat išsamius duomenis apie picerijoje dirbančių konkrečių specialybių darbuotojų skaičių 2015 m. kovo mėn. (*įeina palyginamoji 1–7 d. savaitė*), 2016 m. vasario mėn. (*mėnuo prieš mėnesį, kurio 1–7 d. atlikta stebėseną*) ir 2016 m. kovo mėn. (*atlikta stebėseną*) (*detaliau Komisijos sprendimo 8 psl.*), iš kurių matyti, kad 2015 m. vasario mėn. (*mėnuo, einantis prieš palyginamosios savaitės mėnesį*) picerijoje dirbo 15 darbuotojų, o 2016 m. vasario mėn.

(*mėnuo, einantis prieš stebėsenos savaitės mėnesį*) picerijoje dirbo jau 25 darbuotojai. Šios aplinkybės, atvirksčiai, nei teigia mokesčių administratorius, negali būti paaiškinamos Pareiškėjos naujos picerijos 2016-03-08 atidarymu, nes pavyzdžiui, 2015 m. gruodžio mėn. picerijoje (M. g. 11) dirbo 21 darbuotojas, 2016 m. sausio mėnesį – 23 darbuotojai, o nauja picerija atidaryta tik 2016 m. kovo mėn.

Taip pat iš pateiktų duomenų matyti, jog nuolat didėjo picerijos (M. g. 11) apyvarta, pavyzdžiui, Pareiškėjos picerijos 2014 m. pardavimo pajamos buvo 39,34 proc. didesnės nei 2013 m., 2015 m. pajamos 31,70 proc. didesnės nei 2014 m. ir 83,51 proc. didesnės nei 2013 m., o 2016 m. picerijos pardavimo pajamos 20,97 proc. didesnės nei 2015 m. (*detalūs duomenys apie pajamų sumas pateikti Komisijos sprendimo 8 psl.*). Įvertinus šias aplinkybes, sutiktina su Pareiškėja, jog 2016 m. stebėsenos metu užfiksuota didesnė nei to paties 2015 m. laikotarpio (savaitės) picerijos apyvarta atspindi dėsningą Pareiškėjos picerijos pajamų didėjimą, o ne dalies pajamų neapskaitymą 2015 ir ankstesniais metais. Pareiškėja mokesčių administratoriui taip pat buvo pateikusi (*Pareiškėjos 2017-04-10 skundo priedai*) 13 savaitių prieš stebėsenos savaitę picerijos pajamų duomenis, iš kurių akivaizdžiai matyti, kad stebėsenos metu užfiksuotas picerijos apyvartos padidėjimas savaitgalio dienomis nėra išskirtinis už įprastinį picerijos apyvartos padidėjimą savaitgaliais, o kai kuriomis savaitėmis savaitgalio dienomis buvo gautos gerokai didesnės pajamos nei stebėsenos savaitę (*pavyzdžiui, trečią savaitę prieš stebėseną (2016 m. vasario mėn. 8–14 d.) savaitgalį buvo gautos 7409,75 Eur pajamos, 11 savaitę (2015 m. gruodžio mėn. 14–20 d.) savaitgalį gautos pajamos – 6945,34 Eur, kai stebėsenos savaitę savaitgalį užfiksuotos 5744,44 Eur pajamos*).

Lyginant stebėsenos rezultatus su panašaus laikotarpio picerijos veiklos rezultatais 2015 ir 2016 metais (trylikos savaitių iki stebėsenos), akivaizdu, jog tiek stebėsenos savaitės metu gautų pajamų dydis, tiek jų pasiskirstymas savaitės dienomis neturi esminių skirtumų nuo prieš stebėseną buvusios Pareiškėjos picerijos apyvartos (*savaitgalio dienomis stebimas pajamų padidėjimas*), o savaitgalio pajamų dydis, lyginant jį su visos savaitės pajamomis, yra panašus, kaip ir stebėjimo savaitę (*pavyzdžiui, stebėjimo savaitę savaitgalio pajamos sudarė 64,3 proc. visos savaitės pajamų, pirmos savaitės prieš stebėjimą (2016 m. vasario 22–28 d.) – 59,6 proc. visos savaitės pajamų, ketvirtos savaitės prieš stebėjimą (2016 m. vasario 1–7 d.) – 63,8 proc., dešimtos savaitės (2015 m. gruodžio 21–27 d.) – 50,5 proc., dvyliktos savaitės (2015 m. gruodžio mėn. 7–13 d.) – 63,2 proc.*). Dešimtos savaitės savaitgalio pajamų sumažėjimas, lyginant su visos savaitės pajamomis, paaiškintinas šventiniu laikotarpiu (*gruodžio 21–27 d.*), kai daugelis gyventojų atostogauja ir / ar dažniau lankosi maitinimo įstaigose (ar užsisako maistą į namus) ir paprastomis savaitės dienomis.

Aplinkybę, jog savaitgalio dienomis stebimas Pareiškėjos picerijos (M. g. 11) pajamų padidėjimas taip pat patvirtina Pareiškėjos 2017-04-10 skunde mokesčių administratoriui pateikta 2016 m. vasario mėn. klientų telefono skambučių išsklotinė bei klientų telefono skambučių ir picerijos pajamų palyginimo diagramos. Kaip nurodė Pareiškėja, dėl išaugusio klientų skaičiaus, 2016 m. ji naudojos jau trimis telefono linijomis, papildomai buvo įdiegta interaktyvi skambučių valdymo sistema, kai 2015 m. picerija (M. g. 11) užsakymus priimdavo viena telefono linija.

Įvertinusi aplinkybes, jog mokesčių administratorius nei pats analizavo (*neatliko išsamios Pareiškėjos tikrinamojo laikotarpio (2013–2015 m.) picerijos pajamų ir / ar išlaidų analizės*), nei vertino Pareiškėjos pateiktus duomenis (apskaičiavimus) dėl konkrečiais laikotarpiais (*tiek tikrinamaisiais 2013–2015 m. mokesčiais metais, tiek atskiromis savaitėmis*) picerijos gautų pajamų dinamikos, jų dydžio, neanalizavo picerijos atskirų savaitių, artimų stebėsenos savaitei, savaitgalio pajamų ir jų dydžio su visos savaitės pajamomis, Komisija konstatuoja, kad 2016 m. stebėsenos savaitės duomenų palyginimas su 2015 m. to pačio laikotarpio (savaitės) apskaitoje užfiksuotais duomenimis, kurių pagrindu mokesčių administratorius nustatė, kad stebėsenos metu užfiksuotos pajamos vidutiniškai 57 proc. buvo didesnės nei 2015 m. tą pačią savaitę, ne tik neatspindi realios Pareiškėjos iš picerijos veiklos gaunamų pajamų dinamikos, tačiau ir negali būti pagrindas daryti išvadą, kad Pareiškėja

sistemiškai nedeklaravo ir neapskaitė dalies iš picerijos veiklos gautų pajamų. Kaip matyti iš Pareiškėjos pateiktų duomenų, faktiškai visomis kitomis savaitėmis, t. y. trylika savaičių iki stebėjimo savaitės, buvo gautos ir apskaitoje apskaitytos didesnės pajamos nei stebėjimo savaitę ir, juolab didesnės, nei palyginamąją savaitę (2015 m. kovo 1–7 d.). Taigi visos išvardintos aplinkybės rodo nuoseklų Pareiškėjos iš picerijos veiklos gaunamų pajamų augimą ir nesudaro pagrindo išvadai, kad Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų kiekio.

Nagrinėjamo ginčo aspektu (*dėl Pareiškėjos tinkamo / netinkamo elgesio apskaičiuojant mokesčius*) taip pat pažymėtina, kad, atliekant Pareiškėjos operatyvius patikrinimus (*nuo 2008 m. iki 2016 m.*), taip pat buvo tikrinamas tuo metu dirbusių Pareiškėjos darbuotojų įdarbinimas ir jokių pažeidimų nebuvo nustatyta. Panevėžio AVMI 2016-03-14 Mokestinio tyrimo ataskaitoje Nr.(42.59)FR0687-510 nurodė, kad pasinaudojus mokesčių administratoriaus turimos informacinės sistemos duomenimis, nustatyta, jog Pareiškėjos prekių ir paslaugų tiekėjai nėra įtraukti į MOKSI duomenų bazę (*Mokesčių įstatymų pažeidimų, piktnaudžiavimo atvejų bei kitos mokesčių apskaičiavimo ir sumokėjimo kontrolei svarbios informacijos informacinė sistema*), taip pat iš turimų bazių duomenų patikrinta ir nustatyta, kad prekes ir paslaugas Pareiškėjai pardavę tiekėjai deklaravo ne mažesnes pardavimo PVM sumas, nei nurodyta tiriamose PVM sąskaitose faktūrose. Pažymėtina, kad, be operatyvių patikrinimų bei mokestinio tyrimo metu nustatytų, Panevėžio AVMI Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu nenustatė jokių Pareiškėjos tvarkomos buhalterinės apskaitos ar pajamų deklaravimo pažeidimų. Taigi nagrinėjamu atveju atskiri pavieniai buhalterinės apskaitos tvarkymo pažeidimų atvejai (*pažymėtina ir ne picerijoje*) ir nereprezentatyvūs atliktos stebėsenos picerijoje duomenys bei jų palyginimas, įvertinus visų ūkinių operacijų pobūdį (*pagaminto valgio teikimo veikla*), jų skaičių, laikotarpį, per kurį jos buvo atliktos (*2013–2015 m.*), ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes (*mokestinio patikrinimo metu nenustatyti Pareiškėjos buhalterinės apskaitos ir deklaravimo pažeidimai*), Komisijos vertinimu, neturėjo jokios esminės įtakos teisingam mokestinių prievolių dydžio nustatymui įprastine tvarka ir mokesčių sumokėjimui. O tai reiškia, kad mokesčių administratorius neturėjo pagrindo iš Pareiškėjos vykdomos picerijos veiklos apskaičiuoti ginčijamų mokesčių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes neegzistavo viena iš būtinųjų šios procedūros taikymo sąlygų – mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Konstatavus šias aplinkybes, tampa nebeaktuali pasisakyti dėl pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą nustatytos mokestinės prievolės dydžio teisingumo ir pagrįstumo.

Atsižvelgiant į šiame Komisijos sprendime nurodytas aplinkybes, mokestinio patikrinimo metu surinktus ir byloje esančius įrodymus, galima daryti pagrįstą išvadą, jog mokesčių administratorius, kiek tai susiję su ginčo pajamų dydžio nustatymu ir bendrai nuo šių pajamų mokėtino PVM ir PM apskaičiavimu, nagrinėjamu atveju neįvykdė jam MAĮ 67 str. 1 dalyje įtvirtintos pareigos pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas, t. y. netinkamai pritaikė MAĮ 70 straipsnio nuostatas, neįrodė Pareiškėjos iš vykdytos picerijos veiklos dalies pajamų neapskaitymo ir nedeklaravimo. Atitinkamai Pareiškėja, nesutikdama su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, pagrindė, kodėl jos yra neteisingos (MAĮ 67 str. 2 d.). Taigi skundžiamas Inspekcijos sprendimas, kaip nepagrįstas, yra naikintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, n u s p r e n d ž i a:

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2017-05-16 sprendimą Nr. 69-52.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Andrius Venius