



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „DAVOTEKSA“ SKUNDO**

2020 m. gegužės 25 d. Nr. S- 92 (7-64/2020)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Davoteksa“ (toliau – Pareiškėja) 2020-03-20 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, VMI) 2020-02-14 sprendimo Nr. 69-13 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovai N. J., R. S., Inspekcijos atstovės R. H., Y. J. 2020-04-21 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja 2020-03-20 skunde nurodo nesutinkanti su skundžiamu sprendimu, mananti, jog jis yra nepagrįstas, priimtas tik formaliai išnagrinėjus Pareiškėjos pateiktą skundą.

Dėl pirmojo pažeidimo skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja, įsigijusi prekes iš Lenkijos įmonės VIVE TEXTILE RECYCLING SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ (toliau – Lenkijos įmonė), neapskaitė jų atsargų bei įsiskolinimų tiekėjams registruose (dalį jų apskaitė patikrinimo metu, tačiau patikslintų deklaracijų nepateikė), taip pat realizavusi minėtas prekes, neapskaitė pardavimo pajamų, t. y. mokesčių mokėtojas apskaitos registruose neužregistravo iš minėtos Lenkijos įmonės laikotarpiu nuo 2015-04-24 iki 2017-11-10 įsigytų prekių už 148 638,84 Eur sumą, o laikotarpiu nuo 2016-02-15 iki 2017-07-03 įsigytas prekes už 135 044,25 Eur sumą užregistravo nesavalaikiai, tik 2018-10-08, bet patikslintų deklaracijų nepateikė. Taip pat apskaitos registruose neiformintas prekių pardavimas bei neapskaitytos pajamos, neiforminti pardavimo dokumentai bei jie neužregistruoti apskaitos registruose.

Pareiškėja nurodo nesutinkanti su šia mokesčių administratoriaus išvada, nes paaiškėjus žmogiškajai klaidai, Pareiškėja 2018-10-08 papildomai apskaitė įsigytas prekes ir paslaugas pagal 6 (šešias) Lenkijos įmonės PVM sąskaitas faktūras, vėliau, 2019 m. liepos 18–19 d. Pareiškėja el. paštu pateikė patikslintus ankstesnių laikotarpių balanso sąskaitų apyvartos registrus. Šias aplinkybes mokesčių administratorius nepagrįstai ignoravo.

Pareiškėja, sužinojusi apie klaidą dėl pilnai į apskaitą neištrauktų PVM sąskaitų faktūrų, iš karto ėmėsi veiksmų klaidoms ištaisyti. Ji prisiima atsakomybę ir sutinka, jog dalis įsigytų prekių iš Lenkijos įmonės buvo neištrauktos į buhalterinės apskaitos dokumentus, tačiau tai lėmė ne tyčiniai veiksmai, nes prekes gabenę vairuotojai UAB „Davoteksa“ darbuotojams, priėmusiems atvežtas prekes, neperduodavo visų jas lydinių dokumentų. PVM sąskaitos faktūros buvo gabenamos kartu su pačiomis prekėmis, dėl šios priežasties nepateko buhalterinę apskaitą tvarkančiai įmonei, kuri į registrus suvedavo tik tas PVM sąskaitas faktūras, kurios jai būdavo pateikiamos. Šiuo metu, pasak Pareiškėjos, buhalterinėje apskaitoje yra apskaitytos visos iš

Lenkijos gautos prekės, nes sužinojusi apie neatitikimus ir sutikrinsi su turimais prekių pristatymo dokumentais, Pareiškėja nedelsiant jas įtraukė į buhalterinės apskaitos dokumentus.

Skunde pažymima, kad Pareiškėja kartu su pastabomis Kauno apskrities valstybinei mokesčių inspekcijai (toliau – Kauno AVMI) pateikė 2019 m. rugsėjo 5–6 d. įmonėje atliktos inventorizacijos fiksavimo dokumentus, o būtent antstolio S. T. surašytą 2019-09-05 faktinių aplinkybių konstatavimo protokolą (su priedais), tačiau šie įrodymai nebuvo vertinti.

Pareiškėja skunde pasisako dėl Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio nuostatų taikymo apskaičiuojant jai pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) bei pelno mokestį (toliau – PM). Cituoja MAĮ 70 straipsnio 1 dalį, šios teisės normos taikymą aiškinančią Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktiką (LVAT 2005-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-1-495/05, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016) ir pažymi, kad tiek Kauno AVMI, tiek VMI surinkti įrodymai ir pateikti argumentai nėra pakankami pagrįsti išvadai, jog Pareiškėja gavo pajamas, kurių neapskaitė buhalterinėje apskaitoje, ir, apskaičiuodama mokesčius, į mokesčių deklaracijas įrašė neteisingus duomenis. Mokesčių administratorius nepagrįstai konstatavo pajamų neapskaitymo faktą remdamasis vieninteliu šaltiniu – Lenkijos mokesčių administratoriaus atsakymu. Neapsilankęs Pareiškėjos sandėliuose, neįvertinęs prekių likučio bei vykdomo pardavimo proceso, t. y. neįvertinęs viso Pareiškėjos veiklos modelio, tiesiog konstatavo, kad negalima nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka.

Pareiškėja nurodo, jog jos vadovas ne kartą prašė mokestinio tyrimo metu atvykti į įmonės patalpas ir įsitikinti mokesčių mokėtojos pateiktais argumentais, pastabomis ir susipažinti su jos veiklos modeliu: Pareiškėjos nuomojamose patalpose yra sandėliuojamas labai didelis kiekis dėvėtų rūbų, be to, per tikrinamąjį laikotarpį Pareiškėja kraustėsi į kitą, žymiai didesnę savo plotu sandėlį. Prekių pardavimai vyksta daugumoje į Ukrainą, Baltarusiją ir tokiais atvejais už prekes atsiskaitoma pavedimais. Paprastai tik Lietuvos įmonės ar asmenys, kurie užsiima individualia veikla, dar kartais atsiskaito grynaisiais pinigais nustatyta tvarka Pareiškėjos patalpose. Pardavimai Lietuvoje sudaro tik iki 10 proc. visų parduodamų prekių ir t. t.

Pareiškėja teigia pripažinusi, kad ne viskas buvo atlikta kruopščiai ir preciziškai. Tačiau paaiškėjus neatitikimams, ji atliko neplaninę inventorizaciją, viską fiksavo antstolio pagalba, pateikė duomenis mokesčių administratoriui, tačiau mokesčių administratorius be jokių teisinių argumentų Pareiškėjos pateiktų duomenų nepripažino ir neįvertino tiek mokestinio patikrinimo, tiek skundo nagrinėjimo metu. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje koregavo apyvartos žiniaraščius, t. y. duomenis, susijusius su prekių įsigijimu, šių prekių įsigijimo kaina didinant prekių likučius ataskaitinių laikotarpių pradžioje ir pabaigoje, nekeičiant bendrovės veiklos rezultatų.

Skunde pažymima, kad patikrinimo metu taikant MAĮ 70 straipsnį pardavimo pajamos buvo apskaičiuotos net nenustačius, kad Pareiškėja realizuoja produkciją neapskaitydama pajamų, nes galimų neapskaitytų pajamų gavimo faktas nebuvo fiksuotas. Pareiškėja nurodo nesutinkanti su teiginiu, kad už gautas prekes iš Lenkijos įmonės atsiskaitė grynaisiais pinigais ir šios prekės buvo realizuotos neapskaičius pajamų. Su Lenkijos įmone atsiskaitymai vykdavo tik pavedimais, tuo tarpu mokesčių administratorius nurodo, kad atsiskaityta grynaisiais pinigais net 379 137,68 Eur sumai. Niekas iš Pareiškėjos atstovų nėra vykęs į Lenkiją atsiskaityti grynaisiais pinigais ir akivaizdu, kad tokios pinigų sumos vežimas „grynaisiais“ yra neracionalus ir pavojingas.

Mokesčių administratorius pažymi, kad kvestionuoti Lenkijos tarnybos pateiktų duomenų nėra pagrindo, tačiau Pareiškėjai nepateikė duomenų apie pateiktus paklausimus ir gautus atsakymus. Lenkijos įmonė Lenkijos centrinei ryšių įstaigai kartu su išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis pateikė tarptautinius krovinių vežimo važtaraščius (CMR, gavėjas – UAB „Davoteksa“, pristatymo adresas: P. E. pr. 46-12 arba Kalantos g. 49, Kaunas) bei nurodė, jog visos PVM sąskaitos faktūros buvo apmokėtos grynaisiais pinigais per Lenkijos įmonės kasą arba bankiniais pavedimais, o apmokėjimą grynaisiais pinigais atliko asmenys, veikiantys UAB

„Davoteksa“ vardu. Taip pat pateiktos UAB „Davoteksa“ direktoriaus F. F. pasirašytos ir Pareiškėjos spaudu patvirtintos suvestinės – tarpusavio suderinimo aktai, kuriuose nurodyti dokumentai, įforminantys tiekimą, sandorių vertės, apmokėjimai ir suminiai duomenys bei įsiskolinimas kalendorinių metų pabaigoje.

Pareiškėja pažymi, jog Inspekcija nepagrįstai vadovaujasi tuo, kad būtent jos vadovas F. F. spaudu ir parašu 2018-11-20 yra patvirtinęs suderinimo aktus, kuriuose atsispindi Lenkijos įmonės išrašytos sąskaitos faktūros, sandorių vertės, apmokėjimai bei įsiskolinimų duomenys kalendorinių metų pabaigoje, taip pat yra pateikęs pareiškimą, jog suvestinėse nurodyti duomenys atitinka buhalterinėje apskaitoje atvaizduotus įrašus. Atkreipia dėmesį į tai, kad tai yra tik PVM sąskaitų faktūrų kiekio ir sumų suderinimo aktas, už prekes buvo atsiskaitoma išskirtinai tik bankiniais pavedimais.

Minėti suderinimo aktai, pasak Pareiškėjos, buvo pasirašyti tinkamai jų neįvertinus ir manant, jog šiais aktais siekiama suderinti išrašytų PVM sąskaitų faktūrų kiekį ir sumą, nes mokesčių administratorius jau buvo informavęs Pareiškėją apie nustatytus neatitikimus. Tiek UAB „Davoteksa“, tiek Lenkijos įmonė bendradarbiauja su kitu užsienio ūkio subjektu – Ukrainos įmone TOV „TARON“, kuri už Pareiškėją yra sumokėjusi garantą–depozitą, jei kartais UAB „Davoteksa“ taptų nemoki. Mokesčių administratorius neįvertino, jog Lenkijos įmonė, pažeisdama žodinį susitarimą, šį garantą užskaitė kaip apmokėjimą už prekes.

Dėl antrojo pažeidimo skunde nurodoma, jog mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė, tačiau nedeklaravo ir nesumokėjo PM nuo pajamų, gautų iš Ukrainos įmonės LLC „U. F.“ už kito mokesčių mokėtojo UAB „Doviteksa“ patiektas prekes. Pažymima, kad Pareiškėja 14 727 kg dėvėtų rūbų nurodytai Ukrainos įmonei nepardavė ir jokių eksporto procedūrų nevykdė.

Mokestinio patikrinimo nustatyta, kad pateiktuose buhalterinės apskaitos žiniaraščiuose ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre buvo apskaityta 2016-11-16 sąskaita faktūra Nr. DAV 0941, kurioje įformintas 14 272 kg dėvėtų rūbų, batų pardavimas LLC „U. F.“ už 71 041 Eur. Šiam pardavimui eksporto procedūra įforminta nebuvo. Šioje sąskaitoje, kuriai suteiktas Pareiškėjos naudojamas numeris, pardavėju nurodyta UAB „Doviteksa“, t. y. įmonė, kuri 2017-10-30 likviduota kaip bankrutavusi, likviduojamos įmonės teisinis statusas įregistruotas nuo 2016-12-18, iš PVM mokėtojų išregistruota 2016-09-10.

Taigi, jau mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad prekės yra UAB „Doviteksa“ nuosavybė, apmokėjimas iš Ukrainos įmonės LLC „U. F.“ taip pat gautas už UAB „Doviteksa“ parduotas prekes, pajamos turėjo būti priskirtos UAB „Doviteksa“, o ne Pareiškėjai (įvyko žmogiškoji klaida). Pareiškėja, sužinojusi apie šį neatitikimą, mokesčių administratoriui pateikė patikslintus buhalterinės apskaitos registrus, kuriuose įrašai, susiję su minėtu tiekimu, yra anuluoti, t. y. padarytas suklydimas ištaisytas.

UAB „Doviteksa“ 2016-11-16 išrašė sąskaitą faktūrą Nr. DOT 00078, kuria įformino 14 828 kg dėvėtų drabužių už 73 968 Eur pardavimą Ukrainos bendrovei LLC „U. F.“. Prekėms iš Lietuvos Respublikos išvežti įformino eksporto procedūrą, kuriai išrašytas bendrasis muitinės dokumentas 16LTKR1000EK074DC3. Įformintos muitinės procedūros yra baigtos, o prekių išvežimą patvirtina išrašytos sąskaitos, įformintos eksporto procedūros, pateikti CMR su prekių siuntėjo, vežėjo, muitinės žymomis. Taigi, nors Pareiškėja pateikė patikslintus apyvartos žiniaraščius ir panaikino su minėtu tiekimu susijusius įrašus, t. y. juos anulavo, pripažindama savo klaidą, patikrinimo metu nepagrįstai UAB „Doviteksa“ pajamos vis tiek buvo priskirtos Pareiškėjai.

Pareiškėja skunde teikia argumentus dėl neteisingai apskaičiuoto PVM. Nurodo, jog mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad iš Lenkijos PVM mokėtojo gautos ir neapskaitytos prekės yra realizuotos, o Pareiškėja pažeidė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 2 straipsnio 29 punktą bei 14 straipsnio 2 dalį, nes būdama PVM mokėtoja, prekių pardavimo neįformino PVM sąskaita faktūra ir pardavusi prekes neapskaičiavo 71 668 Eur PVM: už 2015 m. – 21 569 Eur (102 710,23 x 21 proc.); už 2016 m. – 19 553 Eur (93 108,89 x 21 proc.); už 2017 m. – 30 546 Eur (145 457,82 x 21 proc.). Pareiškėja nurodo nesutinkanti, kad nuo realizuotų

prekių pajamos buvo neapskaitytos ir neapmokestintos, tačiau net jei šios aplinkybės būtų pripažintos, mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo PVM. Pareiškėja cituoja Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) 2013-11-07 sprendimą sujungtose bylose *Tulica* ir *Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12), kuriame teismas konstatavo, kad: „2006-11-28 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 PVM, o šio turto tiekėjas yra privalantis mokėti PVM už apmokestinamąjį sandorį asmuo, tuo atveju, kai tiekėjas neturi galimybės susigrąžinti iš įgijėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamo PVM, turi būti laikoma, kad sutarta kaina jau apima PVM“.

Iš mokesčių administratoriaus atliktų skaičiavimų, pasak Pareiškėjos, matyti, jog mokesčių mokėtojo į biudžetą mokėtinas PVM buvo apskaičiuotas nuo visos sandorio vertės „ant viršaus“, t. y. nebuvo laikoma, kad tarp sandorio šalių suldyta kaina jau apima PVM „iš vidaus“, taip pat nebuvo vertinama aplinkybė, ar apmokestinamasis asmuo gali vėliau reikalauti iš pirkėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamą sumokėti PVM, kas turėjo būti padaryta.

Skunde nurodoma, jog šiuo metu pagal Kauno AVMI pareiškimą, kuris buvo pateiktas atliekant Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, dėl tų pačių jos veikų, kurios buvo nurodytos kaip nustatytos skundžiamame sprendime, Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Kauno apygardos valdyboje (toliau – FNTT Kauno apygardos valdyba) yra atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. 03-6-00004-20, kuriame UAB „Davoteksa“ direktorius F. F. apklaustas spec. liudytoju. Įtarimui pareikšti duomenų nepakako, ikiteisminio tyrimo metu tikslinama, ar prekės, pirktos iš Lenkijos įmonės, fiziškai yra Pareiškėjos sandėlyje (ko nėra atlikęs mokesčių administratorius formaliai konstatavęs, kad prekės parduotos).

Atsižvelgiant į MAĮ 156 straipsnio nuostatas, į tai, kad FNTT Kauno apygardos valdyboje yra pradėtas ir atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. 03-6-00004-20 ir nustatinėjamas to paties juridinio fakto, kuris tariamai buvo nustatytas mokestinio patikrinimo metu ir nurodytas skundžiamame sprendime, su kurio buvimu ir padarytomis išvadomis bei priskaičiuota mokestine nepriemoka Pareiškėja nesutinka, buvimas, Pareiškėja teikia Komisijai procesinio pobūdžio prašymą – stabdyti šio Pareiškėjos skundo nagrinėjimą iki bus atliktas ikiteisminis tyrimas Nr. 03-6-00004-20.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde prašoma sustabdyti jo nagrinėjimą iki FNTT Kauno apygardos valdyboje bus atliktas ikiteisminis tyrimas Nr. 03-6-00004-20; atnaujinus šio skundo nagrinėjimą, jį patenkinti ir panaikinti Inspekcijos 2020-02-14 sprendimą Nr. 69-13.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Kauno AVMI 2019-10-21 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.6) FR0682-239, kuriame nurodyta Pareiškėjai papildomai sumokėti į biudžetą 71 668 Eur PVM, 17 785,91 Eur PVM delspinigius, 21 500 Eur PVM baudą, 16 148 Eur PM, 3601,71 Eur PM delspinigius, 4844 Eur PM baudą.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, vykdydama 2018-08-24 pavedimą tikrinti Nr. (7.45) FR0773-1576, atliko Pareiškėjos kompleksinį – PVM, gyventojų pajamų mokesčio, valstybinio socialinio draudimo įmokų patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-03-19 iki 2018-04-30, įmokų į Garantinį fondą – už laikotarpį nuo 2015-03-19 iki 2016-12-31, nekilnojamo turto mokesčio – už laikotarpį nuo 2015-03-01 iki 2017-12-31 bei PM patikrinimą už laikotarpį nuo 2015-01-01 iki 2017-12-31, inicijuotą po atlikto mokestinio tyrimo (2018-07-20 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. FR0687-713), ir surašė 2019-08-09 patikrinimo aktą Nr. (7.45) FR0680-295 (toliau – Patikrinimo aktas). Patikrinimo metu nustatė, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ bei Pelnų mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) nuostatas, t. y. nuo 2015-03-19 iki 2018-04-30 nebuvo apskaityta dalis iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių ir paslaugų bei atsiskaitymas už jas, prekių pardavimas neįformintas dokumentais, ne visos ūkinės operacijos atvaizduotos buhalterinėje apskaitoje ir finansinėje atskaitomybėje, tad Pareiškėja apskaitė ir deklaravo ne visas gautas pajamas ir nuo nedeklaruotų pajamų nesumokėjo PVM bei PM. Taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalį nustatyta, kad Pareiškėja neapskaitė 341 276,94 Eur gautų pajamų ir už 283 683,05 Eur įsigytų prekių, todėl Patikrinimo akte papildomai apskaičiuota 71 668 Eur PVM ir 16 148 Eur PM. Kauno AVMI 2019-10-21 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo

Nr. (7.45-4.6) FR0682-239 patvirtino Patikrinimo aktą ir papildomai apskaičiavo 17 785,91 Eur PVM delspinigius, 21 500 Eur PVM baudą, 3601,71 Eur PM delspinigius, 4844 Eur PM baudą.

VMI, išnagrinėjusi Pareiškėjos skundo motyvus, įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, išanalizavusi ginčo teisinį santykį reglamentuojančius teisės aktus ir LVAT praktiką, sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjos skundas atmestinas.

*Dėl PVM, PM apskaičiavimo pagrįstumo*

Mokesčių mokėtojų registre deklaruota Pareiškėjos vykdomos veiklos rūšis – drabužių ir avalynės didmeninė prekyba (EVRK 464200). Faktiškai tikrinamuoju laikotarpiu buvo vykdoma dėvėtų drabužių ir avalynės didmeninė prekyba. Pagal 2016-01-01 negyvenamojo pastato, statinio, patalpų nuomos sutartį iš UAB „KKL investicijų valdymas“ išsinuomos 477 kv. m sandėliavimo ir 45 kv. m ofiso patalpos, adresu: H. O. g. 49, Kaunas. Šiose patalpose yra sandėliavimo, prekybos patalpos ir biuras. Sandėlis šiuo adresu buvo nuomojamas nuo 2015-03-30, o prekybos vieta – nuo 2015-09-09. Nuo 2017-04-06 šios patalpos pagal negyvenamųjų patalpų nuomos sutartį Nr. TA 17/03 nuomojamos iš UAB „Tarenta“.

Iš Lenkijos centrinės ryšių įstaigos gauta informacija, kad Lenkijos įmonė per laikotarpį nuo 2015-03-19 iki 2018-04-30 Pareiškėjai patiekė prekių (dėvėtų rūbų) ir suteikė transportavimo paslaugų: 2015 m. prekių už 214 822,89 Eur ir paslaugų už 12 720 Eur, 2016 m. prekių už 556 786,51 Eur ir paslaugų už 4 600 Eur, 2017 m. prekių už 1 173 625,32 Eur ir paslaugų už 17 350 Eur, 2018 m. 01–04 mėn. prekių už 439 058,94 Eur ir paslaugų už 7 200 Eur. Mokestinio patikrinimo metu, palyginus Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje atvaizduotus duomenis, nustatyta, kad Pareiškėja 2018-07-10 mokestiniam tyrimui pateiktuose pirminiuose apyvartos žiniaraščiuose (sąsk. Nr. 20140 „įsigijimo savikaina“) iš minėto Lenkijos mokėtojo nebuvo apskaičiusi prekių už 283 683,05 Eur sumą, tačiau dalį prekių (už 135 044,25 Eur) Pareiškėja apskaitė 2018-10-08 pateiktame apyvartos žiniaraštyje, įtraukdama jas į nerealizuotų prekių likutį 2018-01-01, likusi dalis prekių (už 148 638,80 Eur) apskaityta nebuvo. Minėti neapskaityti ar pavėluotai apskaityti įsigijimai iš Lenkijos įmonės Pareiškėjos pateiktose PVM deklaracijose nėra deklaruoti.

Lenkijos įmonė Lenkijos centrinei ryšių įstaigai kartu su išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis pateikė CMR (gavėjas – Pareiškėja, pristatymo adresas – P. E. pr. 46-12 arba (duomenys neskelbtini) bei nurodė, jog visos PVM sąskaitos faktūros buvo apmokėtos grynaisiais pinigais per Lenkijos įmonės kasą arba bankiniais pavedimais, o apmokėjimą grynaisiais pinigais atliko asmenys, veikiantys Pareiškėjos vardu. Taip pat pateiktos Pareiškėjos direktoriaus F. F. pasirašytos ir Pareiškėjos spaudu patvirtintos suvestinės–tarpusavio suderinimo aktai, kuriuose nurodyti dokumentai, įforminantys tiekimą, sandorių vertės, apmokėjimai ir suminiai duomenys bei įsiskolinimas kalendorinių metų pabaigai.

Patikrinimo metu Lenkijos įmonė nurodė, kad Pareiškėja už prekes tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2018-04-30) Lenkijos įmonei yra skolinga 49 280,34 Eur. Taip pat Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktoje informacijoje nurodoma, kad Lenkijos įmonė su Pareiškėja rašytinės sutarties nesudariusi, nes dėl prekių specifiškumo užsakymai daromi 2–3 mėn., be to, tai yra tęstiniai santykiai, nes Lenkijos įmonė prieš tai bendravo su UAB „Doviteksa“, kurios vadovas ir atstovaujantis asmuo taip pat buvo F. F..

Mokestinio patikrinimo metu buvo išanalizuoti Pareiškėjos pateikti pirminiai dokumentai, prekių įsigijimo (sąsk. Nr. 20140) žiniaraščiai, kiekinės prekių / atsargų apskaitos kortelėse esantys duomenys bei iš Lenkijos įmonės gauta informacija ir nustatyta, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu iš minėtos Lenkijos įmonės neapskaitė įsigytų 176 109,02 kg (283 683,05 Eur) dėvėtų drabužių pagal 13 sąskaitų faktūrų (Lenkijos įmonė buvo išrašiusi 28 sąskaitas) ir nedeklaravo jų įsigijimo pateiktose deklaracijose. Pažymima, kad informavus Pareiškėją apie nustatytus neatitikimus, pastaroji mokesčių administratoriui 2018-10-08 pateikė patikslintus prekių įsigijimo žiniaraščius (sąsk. Nr. 20140 „įsigijimo savikaina“), kuriuose 2018-01-01 patikslino neparduotų prekių likutį bei apskaitė dalį prekių įsigijimų, t. y. apskaitė 6 Lenkijos įmonės išrašytas sąskaitas faktūras 135 044,25 Eur sumai (2016-02-15 Nr. FHUE /16/02/00026, 2016-09-23 Nr. FHUE /16/09/00027, 2016-10-04

Nr. FHUE /16/10/00006, 2017-04-07 Nr. FHUE /17/04/00008 ir Nr. FHUE /17/04/00009, 2017-07-03 Nr. FHUE /17/07/00001) bei šia suma padidino įsiskolinimą Lenkijos įmonei, tačiau likusi 148 638,80 Eur (283 683,05–135 044,25) įsigijimo suma neapskaityta. Pareiškėjos neapskaitytos PVM sąskaitos faktūros, gautos iš Lenkijos mokėtojo: 2015 m. 71 760,10 kg už 73 640,39 Eur sumą (2015-04-24 Nr. FHUE /15/04/00026 12 104,16 Eur (15 130,20 kg); 2015-05-07 Nr. FHUE /15/05/00001 127 931,27 Eur (14 623,70 kg); 2015-07-07 Nr. FHUE /15/07/00014 10 573,92 Eur (13 217,40 kg); 2015-11-27 Nr. FHUE /15/11/00040 9 608,32 Eur (12 010,40 kg); 2015-12-21 Nr. FHUE /15/12/00043 13 422,72 Eur (16 778,40 kg); 2015-07-07 Nr. FHUE /15/07/0000 10 573,92 Eur (13 217,40 kg); 2017 m. 32 018,06 kg už 74 998,45 Eur (2017-06-29 Nr. FHUE /17/06/00030 29 429,59 Eur (17 012,80 kg); 2017-11-10 Nr. FHUE /17/04/0001545 568,86 Eur (15 005,80 kg). Patikrinimo akte pažymima, kad Pareiškėja 2019 m. 07 mėn. 18–19 d. dar kartą patikslino prekių įsigijimo žiniaraščius, patikslindamas ankstesnių laikotarpių duomenis (įsigytų prekių likučius bei įsiskolinimą), tačiau pažymėta, jog minėti įsigijimai Pareiškėjos pateiktose PVM bei PM deklaracijose patikslinti nebuvo.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja vedė suminę (pinigine išraiška) gautų ir realizuotų prekių (dėvėtų rūbų) apskaitą ir analitinę (kiekinę) prekių apskaitą bei pateikė kiekinės prekių apskaitos žiniaraščius už 2016, 2017 m. ir 2018 m. 01–04 mėn., tačiau šių žiniaraščių duomenys neatitiko pirminių apskaitos dokumentų (prekių atsargų kortelių). Būtent minėtieji kiekinės apskaitos žiniaraščiai patikrinimo metu buvo koreguojami, paaiškinant neapskaitytiems įsigijimams iš Lenkijos įmonės. Patikrinimo metu Pareiškėja kiekinės apskaitos žiniaraščių už laikotarpį nuo 2015-04-01 iki 2015-04-09 nepateikė, o pateiktose 2015 m. 10–12 mėn. atsargų apskaitos kortelėse apskaityti duomenys apie įsigytą dėvėtų rūbų kiekį taip pat neatitiko pirminiuose dokumentuose nurodyto kiekio.

Patikrinimo metu siekiant nustatyti faktinį įsigytų prekių (dėvėtų drabužių) kiekį (kg), buvo įvertinti pirminiuose prekių įsigijimo ir pardavimo dokumentuose nurodytas įsigytų ir realizuotų prekių kiekis ir atliktas kiekinio prekių likučio perskaičiavimas (Patikrinimo akto 5 lentelė), kurio metu nustatyta, jog pagal pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus 2015-12-31 nustatytas 89 289,37 kg likutis (pagal kiekinį prekių apyvartos žiniaraštį bei inventorizacijos aprašą likutis 116 931,71 kg), 2016-12-31 – 103 489,26 kg (pagal kiekinį apyvartos žiniaraštį ir inventorizacijos aprašą – 167 299,752 kg), 2017-12-31 – 276 754,04 kg (pagal kiekinį apyvartos žiniaraštį ir inventorizacijos aprašą – 408 560,716 kg).

Įvertinus tai, jog nustatyti neatitikimai tarp pirminių dokumentų bei buhalterinės apskaitos registrų, kuriuose fiksuojami su prekių apyvarta susiję duomenys, nesavalaikiai apskaitomi prekių įsigijimo bei realizavimo duomenys, patikrinimo metu pateikti pirminiuose prekių apyvartos žiniaraščiuose nurodyti duomenys vertinti kaip klaidingi. Minėti duomenys buvo patikslinti tik patikrinimo metu, mokesčių administratoriui informavus Pareiškėją apie nustatytus neatitikimus su Lenkijos įmone deklaruotais tiekimais Pareiškėjai.

Buhalterinę apskaitą tvarkantis asmuo 2019-07-19 el. paštu mokesčių administratoriui atsiuntė Pareiškėjos balanso sąskaitų apyvartų suvestines už tikrinamąjį laikotarpį, kuriuose, lyginant su 2016 m. pabaigoje nurodytomis sumomis, pakeisti pirktų prekių, skirtų perparduoti (sąsk. Nr. 20140), likučiai kalendorinių metų pradžioje ir pabaigoje, taip pat buvo koreguoti ir įrašai, susiję su įsiskolinimu tiekėjams (sąsk. Nr. 443). Nustatyta, kad patikrinimo pradžioje pateiktoje pirkėjų įsiskolinimo suvestinėje (sąsk. Nr. 443) už 2018 m. 01–04 mėn. buvo apskaitytas 2 102 393,29 Eur įsiskolinimas tiekėjams, o 2019-07-19 el. paštu atsiųstoje suvestinėje apskaityta 2 353 620,95 Eur įsiskolinimo tiekėjams suma, t. y. 251 227,66 Eur daugiau. Šis skirtumas galėjo susidaryti dėl atliktų taisymų, papildomai įtraukiant įsigijimus iš Lenkijos įmonės, kurie nebuvo įtraukti pateiktuose pirminiuose apskaitos registruose, tačiau net ir koreguoti duomenys iš dalies neatitinka Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktų duomenų. Patikrinimo akte daroma išvada, jog Pareiškėja padidino įsiskolinimą tiekėjams 251 227,6 Eur ir pakoregavo buhalterinės apskaitos registrus, siekdama nustatytus neapskaitytus įsigijimus iš minėtos Lenkijos įmonės atvaizduoti prekių likučiuose, taip išvengiant mokėtinų mokesčių nuo neapskaitytų pajamų.

Lenkijos mokesčių administratorius pateiktoje informacijoje nurodė, kad visos Lenkijos įmonės išrašytos sąskaitos yra apmokėtos ir Pareiškėjos skola tikrinamuoju laikotarpiu yra nežymi (t. y. Pareiškėjos skola 2017-12-31 buvo apskaityta tik 27 009,08 Eur, 2018-04-30 – 49 280,34 Eur). Pareiškėjos duomenimis, 2015 m. buhalterinėje apskaitoje apskaitytas 12 720 Eur apmokėjimas už transporto paslaugas, likusi 211 706,02 Eur suma nurodyta kaip įsiskolinimas Lenkijos įmonei. Pareiškėja 2016-12-31 apskaitė 481 644,53 Eur įsiskolinimą Lenkijos įmonei (per 2016 m. apskaityta 288 448 Eur atsiskaitymas bankiniais pavedimais), tačiau, Lenkijos įmonės pateiktais duomenimis, Pareiškėja už prekes ir paslaugas atsiskaičiusi pilnai. Lenkijos įmonė pateikė duomenis, kad Pareiškėja 2017 m. iš jos įsigijo prekių už 1 190 975,32 Eur (Pareiškėja pagal patikslintus duomenis apskaitė tą pačią sumą), atsiskaitė už 1 163 966,24 Eur sumą ir 2017-12-31 liko skolinga 27 009,08 Eur, tuo tarpu Pareiškėjos apskaitoje apskaitytas 80 020 Eur atsiskaitymas per banką ir Lenkijos įmonei nesumokėtas likutis sudaro 872 369,85 Eur. Lenkijos įmonė pateikusi duomenis, jog per laikotarpį nuo 2018-01-01 iki 2018-04-30 Pareiškėja įsigijo prekių ir paslaugų už 446 258,94 Eur, atsiskaitė 423 987,68 Eur ir laikotarpio pabaigoje liko skolinga 49 280,34 Eur. Iš Pareiškėjos patikslintų duomenų nustatyta, kad iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių suma sudaro 581 303,19 Eur (t. y. 135 044,25 Eur daugiau, sudubliavus iš ankstesnio laikotarpio atkeltą prekių likutį), atsiskaityta 44 850 Eur (44 000 Eur per banką ir 850 Eur per atskaitingą asmenį) bei įsiskolinimas Lenkijos įmonei sudaro 1 408 823,04 Eur, t. y. 1 359 542,70 Eur daugiau nei nurodžiusi Lenkijos įmonė.

Vertinant iš Lenkijos mokesčių administratoriaus gautą informaciją, pagal kurią nustatyta, kad Pareiškėja 2015–2017 m. neapskaitė 176 109,02 kg prekių už 283 683,05 Eur, gautų iš Lenkijos įmonės bei neiformino dokumentais jų pardavimo pajamų, PVM ir metinėse PM deklaracijose nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčių nuo gautų pajamų, patikrinimo metu, norint apskaičiuoti Pareiškėjai priklausančią mokėti mokesčio sumą ir vadovaujantis Taisyklių 6 punktu, taikant realų (pardavimo kainos) ekonominių modelių metodą, priimtas sprendimas mokesčius apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Siekiant apskaičiuoti teisingą mokėtiną mokesčio sumą, buvo naudojamos Pareiškėjos mokestiniam patikrinimui pateiktais pirminiais buhalterinės apskaitos dokumentais ir registrais, iš kurių surinkta informacija apie apskaitytų realizuotų prekių kiekį ir jų pardavimo pajamas bei atėmus pajamas iš mažmeninės prekybos bei patikrinimo metu nustatytas klaidas, buvo nustatytos realizuotų prekių pajamos bei, jas padauginus iš faktiškai atskirais kalendoriniais metais parduotų prekių kiekio, gauta vidutinė 1 kg prekių kaina ir apskaičiuota Pareiškėjos mokesčio bazė (Patikrinimo akto 9–10 lentelės), t. y. apskaičiuotos neapskaitytų prekių pardavimo pajamos: 2015 m. – 102 710,23 Eur (nustatyta vidutinė 1 kg kaina 1,4313 Eur x neapskaitytų prekių 71 760,10 kg), 2016 m. – 93 108,89 Eur (2,2458 Eur x 41 459,12 kg), 2017 m. – 145 457,82 Eur (2,3129 x 62 889,80 kg).

Mokestinio patikrinimo metu nenustatyta, kad faktiškai įsigytos prekės būtų apskaitytos prekių likutyje, ką patvirtina Inventorizacijų aprašai, sudaryti pagal buhalterinės apskaitos duomenis bei konstatuota, kad tikrinamuoju laikotarpiu su Lenkijos tiekėju atsiskaitymai buvo vykdyti ir neapskaitytais grynaisiais pinigais, nes Pareiškėjos kasoje tokių likučių nebuvo. Vadovaujantis PVMĮ 14 straipsnio 2 dalies nuostata, Pareiškėja, būdama PVM mokėtoja, neiformino prekių pardavimo PVM sąskaita faktūra ir pardavusi prekes neapskaičiavo 71 668 Eur PVM: už 2015 m. – 21 569 Eur (102 710,23 x 21 proc.); už 2016 m. – 19 553 Eur (93 108,89 x 21 proc.); už 2017 m. – 30 546 Eur (145 457,82 x 21 proc.).

Vadovaujantis PMĮ 2 straipsnio 24 dalies, 4, 11 straipsnių, 17 straipsnio 1 dalies, 57 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatomis, mokėtojas, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, buhalterinėje apskaitoje neapskaitė iš Lenkijos įmonės dalies įsigytų prekių bei dalies pardavimo pajamų ir prekių įsigijimo išlaidų, jų nedeklaravo PM deklaracijose, sumažino apmokestinamąjį pelną ir dėl to patikrinimo metu pagrįstai taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, papildomai apskaičiuotas PM: už 2015 m. – 1 452 Eur, už 2016 m. – 650 Eur, už 2017 m. – 3 629 Eur, iš viso 5 731 Eur.

Patikrinimo metu taip pat nustatyta, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė, tačiau nedeklaravo ir nesumokėjo PM nuo pajamų, gautų iš Ukrainos įmonės LLC „U. F.“ už kito mokesčių mokėtojo UAB „Doviteksa“ pateiktas prekes.

Patikrinimo metu nustatyta, kad patikrinimo pradžioje pateiktuose buhalterinės apskaitos žiniaraščiuose ir išrašomų PVM sąskaitų–faktūrų registre buvo apskaityta 2016-11-16 sąskaita faktūra Nr. DAV 0941, kurioje įformintas 14 272 kg dėvėtų rūbų, batų pardavimas Ukrainos įmonei LLC „U. F.“ už 71 041 Eur, tačiau eksporto procedūra tiekimui įforminta nebuvo. Šiai sąskaitai suteiktas UAB „Davoteksa“ naudojamas numeris, tačiau pardavėju nurodyta UAB „Doviteksa“, kuri nuo 2017-10-30 yra likviduota bankrutavus (nuo 2016-09-10 išregistruota iš PVM mokėtojų, nuo 2016-12-18 turėjo likviduojamos įmonės statusą). Pažymima, kad UAB „Doviteksa“ akcininkas, vadovas ir likvidatorius buvo F. F., kuris šiuo metu yra UAB „Davoteksa“ vadovas. Atlikus UAB „Doviteksa“ mokestinį tyrimą, nustatyta, kad išregistravimo iš PVM mokėtojų registro dieną (2016-09-10) bendrovėje buvo neparduotų prekių likutis. UAB „Doviteksa“ vardu 2016-11-16 išrašyta sąskaita faktūra Nr. DOT 00078, kuria įformintas 14 272 kg dėvėtų drabužių už 71 041 Eur pardavimas LLC „U. F.“, o prekių išvežimui iš Lietuvos Respublikos įforminta eksporto procedūra (bendrasis muitinės dokumentas 16LTKR1000EK074465). Taip pat pažymima, kad Pareiškėja patikrinimui pateikė patikslintus buhalterinės apskaitos registrus, kuriuose įrašai, susiję su minėtu tiekimu, yra anuluoti, t. y. UAB „Davoteksa“ apmokestinamosios pajamos sumažintos 71 041 Eur, o parduotų prekių savikaina sumažinta 38 706,41 Eur. Nors Ukrainos įmonė LLC „U. F.“ prekes įsigijo iš UAB „Doviteksa“, tačiau atsiskaitymą banko pavedimais (2016-11-23 – 35 000 Eur, 2016-12-12 – 45 000 Eur, iš viso 80 000 Eur) pervedė į Pareiškėjos sąskaitą, turimą AB Šiaulių banko Kauno filiale, nurodant, kad mokama už prekes pagal 2016-11-16 Invoice Nr. DOT 000078 (t. y. už UAB „Doviteksa“ sąskaitą). Patikrinimo metu nenustatyta, kad Pareiškėja būtų mokėjusi UAB „Doviteksa“ ar už ją kitiems tretiesiems asmenimis, todėl, nors pagal 2 pavedimus iš LLC „U. F.“ gauta 80 000 Eur suma, tačiau Pareiškėjos mokesčių bazei priskirta 71 041 Eur, t. y. tik pagal UAB „Doviteksa“ išrašytą 2016-11-16 sąskaitą Nr. DOT 00078, kurioje įforminta parduodamų prekių vertė sudarė 71 041 Eur. Taigi, Pareiškėja nepagrįstai apskaitė 71 041 Eur pinigines lėšas, gautas iš LLC „U. F.“, už kitos įmonės parduotas prekes bei gautas lėšas panaudojo savo veiklai vykdyti, todėl, vadovaujantis PMĮ 4 straipsnio 1 dalies ir 11 straipsnio 1 dalies nuostatomis, mokesčių administratorius pagrįstai nurodė, jog Pareiškėja sumažino 2016 m apmokestinamąsias pajamas ir pateiktoje PM deklaracijoje (PLN2014) deklaruotą mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą ir apmokestinamąjį pelną 71 041 Eur bei neapskaičiavo 10 656 Eur PM.

Pareiškėja skunde nurodo, kad dalis įsigytų prekių iš Lenkijos įmonės buvo neįtrauktos į buhalterinės apskaitos dokumentus dėl to, kad PVM sąskaitos faktūros už Lenkijos įmonės tiekiamas prekes buvo gabenamos kartu su pačiomis prekėmis, o sunkvežimių vairuotojai ne visada perduodavo visus dokumentus (įskaitant ir PVM sąskaitas faktūras). Buhalterinę apskaitą tvarkanti įmonė į registrus suvedavo tik tas PVM sąskaitas faktūras, kurios jiems būdavo pateikiamos, nes jie faktiškai prekių priėmimo nedalyvavo. Pareiškėjos teigimu, įvertinus prie Patikrinimo akto pridėtus atsiskaitymų suderinimo aktus, matyti, jog su Lenkijos įmone neva tai atsiskaitymai vyko kiekvieną mėnesį, tačiau tai prasilenkia su ekonomine logika ir racionalumu, o mokesčių administratoriaus pateikti aktai nėra buhalterinės apskaitos dokumentai, patvirtinantys apmokėjimo faktą. Taip pat pažymi, jog mokesčių administratorius Lenkijos įmonės neprašė pateikti pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų, balansų ir / ar visų finansinių ataskaitų rinkinių tam, kad įsitikintų, jog Pareiškėja su Lenkijos įmone neatsiskaitinėjo grynaisiais pinigais. Skunde nurodoma, jog Pareiškėjos vadovas su minėta įmone suderinimo aktus pasirašė tinkamai jų neįvertinęs ir galvojo, jog tai PVM sąskaitų faktūrų kiekio ir sumos suderinimas.

Inspekcijos vertinimu, šie Pareiškėjos argumentai yra subjektyvaus pobūdžio, nes pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 21 straipsnio 1 dalies nuostatas už apskaitos organizavimą, apskaitos dokumentų ir apskaitos registrų išsaugojimą ir jų duomenų teikimą atsakingas Pareiškėjos vadovas – F. F.. Be to, iš surinktos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos



direktorius F. F. pasirašyti ir Pareiškėjos spaudu patvirtinti tarpusavio suderinimo aktai, kuriuose nurodyti dokumentai, įforminantys tiekimą, sandorių vertės, apmokėjimai ir suminiai duomenys bei išskolinimas kalendorinių metų pabaigoje. Net jeigu tai ir būtų tik PVM sąskaitų faktūrų kiekio ir sumos suderinimas, kaip teigia Pareiškėja, vadinasi, Pareiškėjos vadovui buvo žinoma, kokiais kiekiais ir už kokias sumas yra įsigyjamos prekės, todėl neapskaitant net 13 PVM sąskaitų faktūrų iš 28 turėjo kilti pagrįstų įtarimų dėl buhalterinės apskaitos vedimo teisingumo.

Inspekcija nurodo, jog LVAT laikosi pozicijos, kad trečiųjų asmenų sutartinių įsipareigojimų tinkamas nevykdymas neturi įtakos sprendžiant, ar pažeidimas padarytas ne dėl mokesčių mokėtojo kaltės (LVAT 2005-10-28 nutartis adm. byloje Nr. A-5-1627/2005, 2011-06-27 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2122/2011). Sutartiniai santykiai su UAB „Servalas“ įgaliotu asmeniu H. L., UAB „VIP apskaitos grupė“ įgaliotu asmeniu U. A. buvo valinė apgalvota Pareiškėjos vadovo elgesio išraiška su aiškiai apibrėžtu tikslu – gauti buhalterinės apskaitos paslaugas. Tai, kad šie santykiai nesusiklostė taip, kaip buvo planuota (suteiktos neva netinkamos kokybės paslaugos), pasak Inspekcijos, nepaneigia Pareiškėjos vadovo pareigos užtikrinti tinkamą mokesčių sumokėjimą, nes esant įstatymo nustatytoms imperatyvioms pareigoms, vadovas neturi elgesio pasirinkimo laisvės veikti kitaip, nei įpareigoja įstatymo nuostatos (LVAT 2019-07-19 nutartis adm. byloje Nr. A-693-968/2019). Inspekcija taip pat pažymi, kad atsargų apskaitą tvarkyti įsipareigojo pati Pareiškėja, todėl jos vadovas, disponuodamas informacija apie įsigytų prekių kiekius / apmokėjimus ir t. t., privalėjo užtikrinti, kad Pareiškėja vykdytų MAĮ 40 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojo pareigas (laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę, teisingai apskaičiuoti mokesčių, vadovaujantis mokesčių įstatymais).

Inspekcija nurodo, jog iš mokesstinės medžiagos matyti, kad pirmi pakeitimai dėl prekių įsigijimų iš Lenkijos įmonės Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje buvo padaryti 2018-10-08, įtraukiant 2018-01-01 6 PVM sąskaitas faktūras, vėlesni pakeitimai buvo daromi tikslinant ankstesnių laikotarpių registrus, juos pateikiant el. paštu 2019 m. 07 mėn. 18–19 d. Be to, patikslinimai susiję tik su įsigytų prekių kiekiu ir likučio didinimu, t. y. Pareiškėja sąmoningai tikslina įsigytų ir neparduotų prekių likučius bei išskolinimą tiekėjams, tačiau minėti įsigijimai Pareiškėjos pateiktose PVM bei PM deklaracijose netikslinami, išvengiant mokesstinės prievolės. Pareiškėja nurodo, kad klaidų / neatitikimų taisymas yra įtvirtintas tiek MAĮ, tiek BAĮ ir jis yra galimas. VMI nurodo, kad BAĮ 4 straipsnyje įtvirtinta, jog ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama; 2) pateikiama laiku; 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams. Kaip jau nustatyta, Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė ne visas prekes ir paslaugas, gautas iš Lenkijos įmonės (PVM mokėtojo), todėl deklaruoti duomenys finansinėse ataskaitose neatitinka faktinių duomenų, t. y. neapskaitytos apmokestinamosios pajamos, o nurašytų prekių savikaina skiriasi nuo prekių kiekio, apskaityto kiekinėje prekių apskaitoje. Patikrinimo pradžioje pateiktų Pareiškėjos apyvartos suvestinių įrašai skiriasi nuo 2019-07-19 el. paštu atsiųstų apyvartos suvestinių įrašų, taip pat balanso sąskaitų apyvartos suvestinių duomenys neatitinka VĮ Registrų centrui pateiktų balansų duomenų už 2016 ir 2017 m. Pagal BAĮ 6 straipsnio 2 dalies nuostatas į apskaitą privaloma įtraukti visas ūkinės operacijas ir ūkinius įvykius, susijusius su turto, nuosavo kapitalo, finansinių sumų, įsipareigojimų dydžių ar struktūros pasikeitimu. Pareiškėja, įsigijusi prekes iš Lenkijos įmonės, neapskaitė jų atsargų bei išskolinimų tiekėjams registruose (dalį jų apskaitė patikrinimo metu, tačiau patikslintų deklaracijų nepateikė), taip pat realizavus minėtas prekes neapskaitė pardavimo pajamų. Pagal BAĮ 12 straipsnio 1 dalį visos ūkinės operacijos ir ūkiniai įvykiai turi būti pagrįsti apskaitos dokumentais, pagal to paties straipsnio 4 dalį ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys apskaitos registruose turi būti užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius – šiuo atveju Pareiškėja apskaitos registruose neužregistravo iš Lenkijos įmonės laikotarpiu nuo 2015-04-24 iki 2017-11-10 įsigytų prekių už 148 638,84 Eur sumą, o laikotarpiu nuo 2016-02-15 iki 2017-07-03 įsigytas prekes už 135 044,25 Eur sumą užregistravo nesavalaikiai, t. y. tik 2018-10-08. Taip pat apskaitos registruose neiformintas prekių pardavimas bei neapskaitytos pajamos, neiforminti pardavimo dokumentai bei neužregistruoti apskaitos registruose. Nagrinėjamu atveju, pasak

Inspekcijos, buvo pateikti neteisingi duomenys, kurie vėliau buvo tikslinami, nesukeliant mokestinių prievolių Pareiškėjai. BAĮ, MAĮ aiškiai apibrėžia, kad informacijos tikslinimas turi būti savalaikis, ūkinių įvykių duomenys apskaitos registruose turi būti užregistruojami ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio dieną, arba iškart po to, kai yra galimybė tai padaryti, bet ne vėliau kaip per 4 mėnesius. Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas po atlikto mokestinio tyrimo (2018-07-20 pranešimas apie atliktą mokestinį tyrimą Nr. (7.45) FR0687-713), 2018-10-08 Pareiškėja pirmą kartą patikslino pirminius apskaitos duomenis ir tik 2019 m. 07 mėn. 18–19 d. dar kartą tikslino duomenis, todėl toks duomenų tikslinimas, Inspekcijos vertinimu, neatitinka teisės aktuose įtvirtintų taisyklių ir negali būti vertinamas kaip sąžiningas ir nepiktnaudžiaujantis teise. Toks selektyvus duomenų tikslinimas neatspindi realių ūkinių operacijų turinio, todėl, Inspekcijos vertinimu, Kauno AVMI pagrįstai vadovavosi pirminiais buhalterinės apskaitos įrašais.

Atsakydama į Pareiškėjos argumentus, kad mokesčių bazė nustatyta vadovaujantis prielaidomis, nenustatytas realus atsiskaitymas su Lenkijos įmone grynaisiais pinigais, kas įrodo, kad prekės nebuvo parduotos ir nebuvo gautos pardavimo pajamos, Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103, 4 ir 4.1 punktų nuostatas, šias nuostatas aiškinančią LVAT praktiką (LVAT 2014-02-12 nutartis adm. byloje Nr. A-556-554/2014, 2016-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-1302-602/2016, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2019-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-1876-602/2019). Pasak sprendimo, Pareiškėja netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, nes buhalterinėje apskaitoje laikotarpiu nuo 2015-03-19 iki 2017-12-31 neapskaitė 176 109,02 kg prekių už 283 683,05 Eur, gautų iš Lenkijos įmonės, neiformino ir neapskaitė visų pardavimo pajamų, dėl ko neteisingai apskaičiavo PM, PVM ir metinėse PM deklaracijose nedeklaravo ir nesumokėjo mokesčių nuo gautų pajamų. Patikrinimo metu įvertinus pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus, t. y. apskaitytus ir deklaracijose deklaruotus duomenis apie prekių, skirtų perparduoti, įsigijimus, gautas pardavimo pajamas ir šioms pajamoms tenkančias sąnaudas, mokesčio bazei apskaičiuoti buvo taikytas realus (pardavimo kainos) ekonominis modelis. Siekiant apskaičiuoti teisingą mokėtiną mokesčio sumą, buvo naudojamos Pareiškėjos patikrinimui pateiktomis pirminiais buhalterinės apskaitos dokumentais ir registrais, iš kurių surinkta informacija apie apskaitytų realizuotų prekių kiekį ir jų pardavimo pajamas bei atėmus pajamas iš mažmeninės prekybos bei patikrinimo metu nustatytas klaidas buvo nustatytos realizuotų prekių pajamos bei jas padauginus iš faktiškai atskirais kalendoriniais metais parduotų prekių kiekio, gauta vidutinė 1 kg prekių kaina ir apskaičiuota Pareiškėjos mokesčio bazė, t. y. apskaičiuotos neapskaitytų prekių pardavimo pajamos: 2015 m. – 102 710,23 Eur (nustatyta vidutinė 1 kg kaina 1,4313 Eur x neapskaitytų prekių 71 760,10 kg), 2016 m. – 93 108,89 Eur (2,2458 Eur x 41 459,12 kg), 2017 m. – 145 457,82 Eur (2,3129 x 62 889,80 kg).

Dėl Pareiškėjos argumento, jog mokesčių administratorius nenustatė faktinio prekių likučio, todėl nėra įrodytas prekių realizavimo faktas, Inspekcija pažymi, kad patikrinimo metu išanalizavus duomenis kiekinės prekių apyvartos žiniaraščiuose, nenustatyta, kad patikrinimo pradžioje juose būtų apskaitytos prekės, gautos iš Lenkijos mokėtojo pagal dokumentus, nurodytus Patikrinimo akto 4 lentelėje. Taip pat šie įsigijimai neapskaityti ir kituose buhalterinės apskaitos registruose. Kiekinės apskaitos žiniaraščiuose bei 2015–2017 m. inventorizacijų aprašuose šių prekių likučiai taip pat neapskaityti. Paašėjęs neatitikimams apie įsigytas prekes, buhalterinėje apskaitoje buvo koreguojami įrašai, susiję su prekių įsigijimu, šių prekių įsigijimo kaina didinant prekių likučius ataskaitinių laikotarpių pradžioje ir pabaigoje, taip nekeičiant bendrovės veiklos rezultatų. Pareiškėjos su pastabomis pateiktos atliktos inventorizacijos, kuri atlikta pasikvietus antstolį A. M., duomenys bei foto nuotraukos pagrįstai nevertintinos, nei, kaip nurodo Pareiškėja, ji atlikta 2019-09-05, o tikrinamasis laikotarpis buvo iki 2018-04-30, todėl per 1,5 metų įmonėje vyko prekių judėjimas ir šie duomenys negali patvirtinti ir pagrįsti patikrinimo metu buvusios situacijos. Inspekcija nurodo, kad Lenkijos įmonė pateikė Lenkijos centrinei ryšių

įstaigai PVM sąskaitas faktūras, CMR bei nurodė, jog visos PVM sąskaitos faktūros buvo apmokėtos grynaisiais pinigais per Lenkijos įmonės kasą arba bankiniais pavedimais, o apmokėjimą grynaisiais pinigais atliko asmenys, veikiantys Pareiškėjos vardu. Nurodė, kad Pareiškėjos įsiskolinimas Lenkijos įmonei už prekes tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2018-04-30) 49 280,34 Eur. Mokestinio patikrinimo pradžioje Pareiškėjos pateiktoje pirkėjų įsiskolinimo suvestinėje (sąsk. Nr. 443) už 2018 m. 01–04 mėn. laikotarpį buvo apskaitytas 2 102 393,29 Eur įsiskolinimas tiekėjams, o 2019-07-19 el. paštu atsiųstoje suvestinėje apskaityta 2 353 620,95 Eur įsiskolinimo tiekėjams suma, t. y. 251 227,66 Eur daugiau. Šis skirtumas galėjo susidaryti dėl atliktų taisyčių, papildomai įtraukiant įsigijimus iš Lenkijos įmonės, kurie nebuvo įtraukti pateiktuose pirminiuose apskaitos registruose. Vertinant tai, padaryta išvada, kad neapskaitytos prekės buvo realizuotos, gautoms pajamoms neįforminant pardavimo dokumentų, bei šių prekių įsigijimo ir pardavimo neapskaitant buhalterinės apskaitos registruose. Tai patvirtina ir kreditorinio įsiskolinimo skirtumas, kuris susidarė neapskaičius dalies mokėjimų už įsigytas prekes. Patikrinimo metu nustatyti faktai, kad Lenkijos tiekėjui buvo atsiskaitoma už prekes grynaisiais pinigais, nefiksuojant apskaitoje, Inspekcijos nuomone, įrodo, kad Pareiškėja gavo neapskaitytas pajamas, iš kurių ir buvo vykdyti atsiskaitymai už įsigytas, tačiau neapskaitytas prekes (Pareiškėjos kasoje tokių likučių nebuvo).

Pareiškėja akcentuoja, kad su užsienio juridiniu subjektu, kuris taip pat bendradarbiauja ir su minėta Lenkijos įmone, buvo sudariusi žodinį susitarimą, pagal kurį užsienio subjektas bankiniais pavedimais pervedė avansą Lenkijos įmonei kaip garantą / depozitą, kuriuo laidavo, jog tuo atveju, jeigu Pareiškėja taptų nemokia, jo įsiskolinimus perimtų šis užsienio juridinis subjektas. Todėl Pareiškėja daro prielaidą, kad Lenkijos įmonė, pažeisdama žodinį susitarimą, šį garantą užskaitė kaip apmokėjimą už Pareiškėją. VMI sprendime atmeta šią Pareiškėjos poziciją kaip nepagrįstą jokiais juridinę galią turinčiais dokumentais. Pareiškėja neteikia jokios trišalės rašytinės sutarties dėl Lenkijos įmonei sumokėto garanto / depozito, Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje nefiksuojamas įsiskolinimas užsienio juridiniam subjektui už garanto suteikimą ar atsiskaitymą už Pareiškėją su Lenkijos įmone, juridinio vieneto Pareiškėja net neįvardija, Lenkijos įmonė teikdama informaciją nenurodė jokio užsienio vieneto, kuris laidavo Pareiškėjos finansines galimybes atsiskaityti su Lenkijos įmone. Priešingai, Lenkijos įmonės pateikta informacija, Inspekcijos vertinimu, nėra pagrindo nepasitikėti, nes ji deklaravo visus tiekimus Pareiškėjai, Lenkijos įmonė kaip verslo subjektas neturi jokio suinteresuotumo teikti klaidingą informaciją dėl Pareiškėjos įsiskolinimų jos atžvilgiu. Pareiškėja, būdama atsakinga už atsargų apskaitos tvarkymą, netinkamai vykdė savo prievoles, todėl jos koreguoti duomenys ir samprotavimo tipo prielaidos dėl Lenkijos įmonės pažeisto žodinio susitarimo, šį garantą užskaitant kaip apmokėjimą už Pareiškėją, nepaneigia mokesčių administratoriaus išvadų dėl atsiskaitymo su tiekėju neapskaitytomis lėšomis.

Apibendrinant sprendime daroma išvada, kad neapskaitytų prekių pardavimo pajamos pagrįstai apskaičiuotos taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, objektyvumo dėlei PVM apskaičiuojant ataskaitinių metų, kuriais prekės buvo įsigytos, gruodžio mėnesį. Pareiškėja, būdama PVM mokėtoja, neįformino prekių pardavimo PVM sąskaita faktūra ir pardavusi prekes neapskaičiavo 71 668 Eur PVM: už 2015 m. – 21 569 Eur (102 710,23 x 21 proc.); už 2016 m. – 19 553 Eur (93 108,89 x 21 proc.); už 2017 m. – 30 546 Eur (145 457,82 x 21 proc.). Pažeisdama PMĮ 2 straipsnio 24 dalies, 4 straipsnio 1 dalies, 11 straipsnio 1 dalies, 17 straipsnio 1 dalies, 57 straipsnio 1 ir 2 dalies nuostatas, Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną, buhalterinėje apskaitoje neapskaitė iš Lenkijos įmonės dalies įsigytų prekių bei dalies pardavimo pajamų ir prekių įsigijimo išlaidų, jų nedeklaravo PM deklaracijose, sumažino apmokestinamąjį pelną ir dėl to patikrinimo metu pagrįstai, taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, papildomai apskaičiuotas PM: už 2015 m. – 1 452 Eur, už 2016 m. – 650 Eur, už 2017 m. – 3 629 Eur, iš viso 5 731 Eur.

Pareiškėja nurodo, kad jai nebuvo pateikta visa informacija, gauta iš Lenkijos centrinės ryšių įstaigos, todėl buvo pažeistas Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) 8 straipsnis. Inspekcija sprendime cituoja Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir

patvirtinimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 „Dėl Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių patvirtinimo“ 81 punktą, MAĮ 38 straipsnio 2 dalį, pagal kurią paslapyje laikoma iš užsienio mokesčių administratoriaus gauta informacija apie kitą mokesčių mokėtoją. Tvirtina, jog Pareiškėjos motyvai dėl mokesčių administratoriaus padarytų procedūrinių pažeidimų yra formalus pobūdžio, nesudarantys pagrindo konstatuoti, jog Kauno AVMI, nepateikdama pirminių iš užsienio mokesčių administratoriaus gautų dokumentų, taip pat dokumentų, liečiančių kitus mokėtojus (šių dokumentų teikimas yra ribojamas pagal norminių aktų reikalavimus, todėl juose esanti apibendrinta informacija buvo nurodyta pačiame Patikrinimo akte), pažeidė VAI 8 straipsnį.

VMI nurodo neturinti pagrindo nesutikti su Kauno AVMI išvadomis dėl Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaitytų, tačiau nedeklaruotų pajamų, gautų iš Ukrainos įmonės LLC „U. F.“ už kito mokesčių mokėtojo UAB „Doviteksa“ patiektas prekes. Teigia, kad patikrinimo pradžioje pateiktuose buhalterinės apskaitos žiniaraščiuose ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre buvo apskaityta 2016-11-16 sąskaita Nr. DAV 0941, kurioje įformintas 14 272 kg dėvėtų rūbų, batų pardavimas LLC „U. F.“ už 71 041 Eur. Šiam pardavimui eksporto procedūra įforminta nebuvo. Šioje sąskaitoje, kuriai suteiktas UAB „Doviteksa“ naudojamas numeris, tačiau pardavėju nurodyta UAB „Doviteksa“, kuri 2017-10-30 – likviduota bankrutavus. Likviduojamos įmonės teisinis statusas įregistruotas nuo 2016-12-18, iš PVM mokėtojų išregistruota 2016-09-10. UAB „Doviteksa“ akcininkas, vadovas ir likvidatorius buvo F. F., kuris taip pat yra Pareiškėjos vadovas. Kauno AVMI atliko UAB „Doviteksa“ mokestinį tyrimą, kurio metu nustatyta, kad išregistravimo iš PVM mokėtojų registro dieną yra neparduotų prekių likutis. UAB „Doviteksa“ vardu 2016-11-16 išrašyta sąskaita Nr. DOT 00078, kuria įformintas 14272 kg dėvėtų drabužių už 71 041 Eur pardavimas LLC „U. F.“. Prekėms iš Lietuvos Respublikos išvežti įforminta eksporto procedūra, kuriai išrašytas bendrasis muitinės dokumentas 16LTKR1000EK074465. Įvertinus šią turimą informaciją, patikrinimo metu Pareiškėjos pajamos sumažintos 71 041 Eur, parduotų prekių savikaina – 38 706,41 Eur. Pareiškėja patikrinimui pateikė naujus buhalterinės apskaitos registrus, kuriuose įrašai, susiję su minėtu tiekimu, yra anuliuoti. Inspekcija pažymi, kad LLC „U. F.“ įsigijusi prekes iš UAB „Doviteksa“, mokėjimo nurodymais yra pervedusi 80 000 Eur: 2016-11-23 –35 000 Eur, 2016-12-12 – 45 000 Eur į Pareiškėjos sąskaitą. Mokėjimuose nurodyta, kad mokama už rūbus pagal 2016-11-16 Invoice Nr. DOT 000078, t. y. pagal UAB „Doviteksa“ išrašytą sąskaitą. Mokestinio patikrinimo metu nenustatyta jokių mokėjimų UAB „Doviteksa“ ar atsiskaitymų su trečiaisiais asmenimis už šią bendrovę. Kaip minėta aukščiau, UAB „Doviteksa“ likviduota bankrutavus, jokios finansinės ar ūkinės operacijos su ja negalimos. LLC „U. F.“ mokėjimų turinyje nurodyta, kad mokama pagal 2016-11-16 Invoice Nr. DOT 00078, kurioje įforminta parduodamų prekių vertė – 71 041 Eur, Pareiškėjai priskiriama ši, o ne visa gauta (80 000 Eur) suma.

Pareiškėjos teiginius, jog mokesčių administratorius neišsamiai atliko patikrinimą, Inspekcija vertina kaip nepagrįstus, nes iš aukščiau nurodyto pagrįstai galima teigti, kad Pareiškėja 14 727 kg dėvėtų rūbų Ukrainos įmonei nepardavė ir jokių eksporto procedūrų nevykdė, tačiau gavo apmokėjimą už kito mokesčių mokėtojo pateiktas prekes, kurioms išvežimas ir eksporto procedūros yra užbaigtos, be to, abiem bendrovėms vadovavo tas pats asmuo F. F..

Iš patikrinimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, jog Pareiškėja turėjo sandorių su Ukrainos įmone LLC „U. F.“, kuri tikrinamuoju laikotarpiu už jai patiektas prekes atsiskaitydavo ir grynaisiais pinigais: minėtai įmonei Pareiškėja įformino prekių tiekimų (eksportas) už 2 306 052,83 Eur, o Ukrainos įmonė LLC „U. F.“ apmokėjusi 2 375 080,59 Eur, iš jų grynaisiais pinigais pagal pinigų priėmimo kvitus – 386 750 Eur. Taip pat Vokietijos mokesčių administratorius yra nurodęs, jog Vokietijos mokesčių mokėtojo deklaruoti prekių neatitikimai susidarė dėl Pareiškėjos prašymu išrašytų PVM sąskaitų faktūrų Ukrainos bendrovei LLC Glovatex, kurios akcininkai taip pat yra ir Pareiškėjos akcininkai. VMI pateiktais duomenimis, Pareiškėjos akcininkai: H. U. ir O. L. (Ukrainos piliečiai), kuriems priklauso po 50 proc. akcijų. Todėl sprendime konstatuojama, jog sandoriai vyko tarp susijusių asmenų ir galėjo turėti įtakos,

kad atsiskaitymas už bankrutavusią bendrovę buvo perkeltas Pareiškėjai. Atsižvelgus į tai, kad Pareiškėja pateiktoje PM deklaracijoje (PLN2014) deklaravo mažesnę mokestinio laikotarpio veiklos rezultata ir apmokestinamąjį pelną sumažino 71 041 Eur, Kauno AVMI, vadovaudamasi PMĮ 4 straipsnio 1 dalimi, 11 straipsnio 1 dalimi, pagrįstai nuo šios sumos apskaičiavo papildomai mokėtiną 10 656 Eur PM.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2020-02-14 sprendimas Nr. 69-13 tvirtintinas, Pareiškėjos 2020-03-20 skundas atmestinas. Pareiškėjos skunde išdėstytas prašymas stabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą iki FNTT Kauno apygardos valdyboje bus atliktas ikiteisminis tyrimas Nr. 03-6-00004-20 netenkintinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuotų 71 668 Eur PVM bei 16 148 Eur PM, su šiais mokesčiais susijusių sumų, Kauno AVMI mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad: 1. Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu neapskaitė dalies iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių bei, pardavusi šias prekes, neapskaitė jų pardavimo pajamų bei nuo šių pajamų neapskaičiavo, nedeklaravo bei nesumokėjo į valstybės biudžetą mokėtinų PVM ir PM sumų. Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje neapskaitytų prekių pardavimo pajamos buvo apskaičiuotos vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis (pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), taikant ekonominių modelių metodą; 2. Pareiškėja, 2016 m. apskaičiusi 71 041 Eur pinigines lėšas, gautas iš Ukrainos įmonės LLC „U. F.“ už kitos įmonės parduotas prekes, panaudojusi lėšas savo veikloje, šių pajamų nepriskyrė PM bazei.

Pažymėtina, kad nagrinėjamo ginčo atveju Pareiškėja iš esmės neginčija mokesčių administratorių įformintų dokumentų aprašomosiose dalyse (ir šio Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, dėl ko Komisija pakartotinai jų nebeatkartoja) detaliai aprašytų faktinių ginčo aplinkybių, tačiau nesutinka su mokesčių administratoriaus pateiktu nustatytų faktinių aplinkybių teisiniu vertinimu ir pateikia konkrečius nesutikimo su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvus. Pareiškėja taip pat nepateikia jokių argumentų dėl aritmetinio mokesčių ir su jais susijusių sumų apskaičiavimo. Atsižvelgdama į tai, kad mokestinio ginčo dalyką apsprendžia pareikšti konkretūs ir aiškūs mokesčių mokėtojo reikalavimai, nagrinėjamo atveju Komisija sprendime pasisakys dėl Inspekcijos sprendimo pagrįstumo atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde nurodytus bei jos atstovų mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotus nesutikimo su ginčijamu mokesčių administratoriaus sprendimu motyvus ir reikalavimus.

*Dėl mokesčių apskaičiavimo, taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįstumo*

Ginčo byloje nustatyta, kad Pareiškėja tikrintuoju 2015-03-19–2018-04-30 laikotarpiu įsigijo prekes (dėvėtus rūbus) bei transportavimo paslaugas iš Lenkijos įmonės, dalies kurių neapskaitė savo buhalterinėje apskaitoje. Pareiškėjos Patikrinimo akto 4 lentelės apibendrintais duomenimis, Pareiškėja savo buhalterinėje apskaitoje neapskaitė pagal Lenkijos įmonės nuo 2015-04-24 iki 2017-11-10 išrašytas 13 PVM sąskaitų faktūrų įsigytų 176 109,02 kg prekių už 283 683,05 Eur (iš viso Lenkijos įmonė Pareiškėjai tikrintuoju laikotarpiu buvo išrašiusi 28 PVM sąskaitas faktūras). Pažymėtina, jog šis Pareiškėjos įsigytų prekių neapskaitymo jos buhalterinėje apskaitoje faktas buvo nustatytas Lenkijos mokesčių administratoriui pateikus Lietuvos mokesčių administratoriui Lenkijos įmonės Pareiškėjai išrašytas PVM sąskaitas faktūras ir Pareiškėja šio fakto neginčija. Kauno AVMI, ištyrusi prekių įsigijimų neapskaitymo faktą, išanalizavusi Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją bei dokumentus, Pareiškėjos pateiktus pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus, buhalterinės apskaitos registrus, darė išvadą, jog Pareiškėja realizavo buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas prekes neįforminusi šių prekių pardavimo dokumentų, tiek šių prekių įsigijimo, tiek ir pardavimo neapskaitydama buhalterinės apskaitos registruose, gavusi neapskaitytas pajamas, jomis atsiskaitė grynaisiais pinigais su Lenkijos įmone už įsigytas, tačiau neapskaitytas prekes. Taigi, šio ginčo atveju pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyta mokesčių bazė – Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje neapskaitytų prekių pardavimo pajamos.

Pareiškėja pripažįsta padariusi mokesčių įstatymų pažeidimą – neapskaičiusi savo buhalterinėje apskaitoje dalies iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių, tačiau tai padariusi ne sąmoningai, tyčia, o dėl žmogiškosios klaidos. Pasak skundo, prekes gabenę vairuotojai UAB „Davoteksa“ darbuotojams, priėmusiems atvežtas prekes, neperduodavo visų jas lydinių dokumentų. PVM sąskaitos faktūros buvo gabenamos kartu su pačiomis prekėmis, dėl šios priežasties nepateko buhalterinę apskaitą tvarkančiai įmonei, kuri į registrus suveddavo tik tas PVM sąskaitas faktūras, kurios jai būdavo pateikiamos. Šiuo metu, pasak Pareiškėjos, buhalterinėje apskaitoje yra apskaitytos visos iš Lenkijos įmonės gautos prekės, nes sužinojusi apie neatitikimus ir sutikrinsi su turimais prekių pristatymo dokumentais, Pareiškėja nedelsiant jas įtraukė į buhalterinės apskaitos dokumentus. Taip pat Pareiškėja skunde bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu įrodinėja, jog Pareiškėja nėra pardavusi jos iš Lenkijos įmonės įsigytų neapskaitytų prekių, ji nėra atsiskaičiusi su Lenkijos įmone už šias iš jos įsigytas prekes, be to, pasak Pareiškėjos, su Lenkijos įmone ji nėra atsiskaitinęsusi grynaisiais pinigais (tik mokėjimo pavedimais per banką), ir visos šios aplinkybės paneigia mokesčių administratoriaus Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu padarytą išvadą apie Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje neapskaitytų prekių pardavimo pajamų gavimo aplinkybę, lėmusią MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtinto mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikymą.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą šioje ginčo dalyje, Pareiškėjos skunde bei jos atstovų, taip pat mokesčių administratoriaus atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstytas pozicijas, sprendžia, jog mokesčių administratoriaus išvados dėl Pareiškėjos apmokestinimo, jos mokesčių bazės dydžio nustatymo yra pagrįstos visapusiška byloje surinktų įrodymų analize, priimtos tinkamai taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies bei atitinkamus mokesčius reglamentuojančių mokesčių įstatymų nuostatas, tuo tarpu Pareiškėjos pozicija vertintina kaip gynybinė, suformuota siekiant išvengti papildomai apskaičiuotos mokestinės prievolės vykdymo.

Pareiškėja skunde bei jos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo padaryto mokestinio pažeidimo mažareikšmiškumą (Pareiškėjos į buhalterinę apskaitą neįtrauktos prekės sudarė tik nedidelę dalį iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių, buvo neapskaitytos tik 13 PVM sąskaitų faktūrų) bei aplinkybę, jog pažeidimą lėmė žmogiškosios klaidos. Dėl šių Pareiškėjos argumentų pažymėtina, jog jie ne tik neįtakoja Pareiškėjos padaryto mokestinio pažeidimo kvalifikavimo, tačiau yra nepagrįsti jokiais byloje esančiais įrodymais bei prieštaraujantys kitiems byloje surinktiems duomenims. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje neapskaitė tęstiniu dviejų su puse metų laikotarpiu (nuo 2015-04-24 iki 2017-11-10) beveik pusės (13 iš 28) Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų. Pasak Pareiškėjos, prekes gabenę vairuotojai UAB „Davoteksa“ darbuotojams, priėmusiems atvežtas prekes, neperduodavo visų jas lydinių dokumentų, o būtent PVM sąskaitų faktūrų, kurios buvo atvežamos kartu su pačiomis prekėmis. Dėl šios priežasties ne visos PVM sąskaitos faktūros pateko buhalterinę apskaitą tvarkančiai įmonei, kuri į registrus suveddavo tik tas PVM sąskaitas faktūras, kurios jai būdavo pateikiamos. Tačiau prie iš Lenkijos įmonės gautų ginčo PVM sąskaitų faktūrų yra pridėti CMR, kurių antrųjų egzempliorių 24 langelyje Pareiškėjos anspaudu bei jos atstovo parašu (kai kuriais atvejais kaip pasirašęs asmuo nurodytas F. F.) yra patvirtintas su šiais CMR gabentų ginčo prekių Pareiškėjos įmonėje gavimas. Todėl visiškai neįtikinama yra Pareiškėjos versija, jog prekes atgabenę vairuotojai, pateikę Pareiškėjos atstovui CMR patvirtinti prekių gavimo aplinkybę, kartu su prekėmis atgabentas PVM sąskaitas faktūras „užmiršdavo“ atiduoti Pareiškėjos atstovui. Atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog CMR yra nurodyti Pareiškėjai iš Lenkijos įmonės atgabentų prekių kiekiai, kurie visais atvejais sutampa su kiekiais, nurodytais Pareiškėjai „užmiršdose atiduoti“ PVM sąskaitose faktūrose. Taigi, CMR pasirašiusiems Pareiškėjos atstovams buvo žinomas realus atgabentų prekių kiekis. Paminėtina ir tai, jog posėdžio Komisijoje metu buvo paaiškinta, jog gavus prekes jos buvo sveriamos ir rūšiuojamos, taigi, vykstant tokiam veiklos procesui, iš karto turėjo išaiškėti prekių kiekio neatitikimai pagal perduotas ir neva neperduotas prekių įsigijimo sąskaitas.

Pasisakant dėl Pareiškėjos nurodomų aplinkybių, susijusių su jos atliktais veiksmais siekiant „įstaistyti“ tvarkant buhalterinę apskaitą padarytas klaidas, pažymėtina, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas po atlikto mokesčio tyrimo (Kauno AVMI 2018-06-13 užduotis atlikti mokesčio tyrimą Nr. (7.45) FR0688-837, su kuria Pareiškėjos direktorius susipažino 2018-06-19, 2018-07-20 pranešimas apie atliktą mokesčio tyrimą Nr. (7.45) FR0687-713), kurio metu, kaip akcentavo mokesčių administratorius, Pareiškėja pateikė pirminius ir suvestinius buhalterinės apskaitos dokumentus. Mokesčio tyrimo metu sutikrinus Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose apskaitytus prekių iš ES mokėtojų įsigijimus su VIES sistemoje esančiais duomenimis, buvo nustatyti neatitikimai – Pareiškėja deklaravo prekių įsigijimus iš ES PVM mokėtojų už mažesnę sumą, nei pastarieji deklaravo pardavimus VIES. Mokesčių administratoriui nustačius Pareiškėjos padarytus BAĮ, PVMĮ pažeidimus, mokesčių vengimo riziką, buvo inicijuotas Pareiškėjos mokesčio patikrinimas, kurio metu, kaip matyti iš bylos medžiagos, Pareiškėja ne sykį tikslino savo pačios pateiktų buhalterinės apskaitos dokumentų duomenis. Mokesčių administratoriui informavus Pareiškėją apie nustatytus neatitikimus, pastaroji mokesčių administratoriui 2018-10-08 (jau mokesčio patikrinimo, pradėto 2018-08-24 pagal pavedimą tikrinti Nr. (7.45) FR0773-1576, metu) pateikė patikslintus prekių įsigijimo žiniaraščius (sąsk. Nr. 20140 „įsigijimo savikaina“), kuriuose 2018-01-01 patikslino neparduotų prekių likutį bei apskaitė dalį prekių įsigijimų, t. y. apskaitė 6 Lenkijos įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras 135 044,25 Eur sumai bei šia suma padidino įsiskolinimą Lenkijos įmonei, tačiau likusi 148 638,80 Eur įsigijimų suma apskaityta nebuvo. Pareiškėja 2019 m. 07 mėn. 18–19 d. dar kartą patikslino prekių įsigijimo žiniaraščius, patikslindamas ankstesnių laikotarpių duomenis (įsigytų prekių likučius bei įsiskolinimą), tačiau minėti įsigijimai Pareiškėjos pateiktose PVM bei PM deklaracijose tikslinti nebuvo.

Pareiškėja skunde savo atliktus veiksmus įvardijo kaip klaidų taisymą, pabrėžė aplinkybę, jog šiuo metu buhalterinėje apskaitoje yra apskaitytos visos jos iš Lenkijos įmonės gautos prekės bei akcentavo, jog mokesčių administratorius šias aplinkybes nepagrįstai ignoravo. Pasisakant dėl šių Pareiškėjos argumentų, visų pirma, atsižvelgtina į Pareiškėjos padarytų neva klaidų (kurios buvo daromos tęstiniu dvejų su puse metų laikotarpiu) taisymo momentą (mokesčių administratoriui pradėjus Pareiškėjos kontrolės procedūras), į Inspekcijos Sprendime detaliam aptartam MAĮ, BAĮ nuostatas, reglamentuojančias klaidų / neatitikimų buhalterinės apskaitos dokumentuose taisymą, kurių Pareiškėja aktyviai nesilaikė, bei į tai, kad aplinkybė, jog šiuo metu Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje yra apskaitytos visos jos iš Lenkijos įmonės įsigytos prekės, nėra reikšminga sprendžiant Pareiškėjos apmokestinimo už tikrintąjį laikotarpį, pasibaigusį 2018-04-30, pagrįstumo klausimą, juolab, kad, kaip akcentavo Inspekcija Sprendime, Pareiškėja PVM bei PM deklaracijose nedeklaravo ginčo prekių įsigijimų, taigi, visi buhalterinės apskaitos registruose atlikti tikslinimai nesukėlė Pareiškėjai jokių mokesčių teisinių pasekmių. Be to, kaip matyti iš Pareiškėjos Patikrinimo akto turinio, mokesčių administratorius patikrinimo metu detaliam analizavo, lygino tiek pirminius Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus, apskaitos registrų duomenis, tiek vėliau Pareiškėjos ne kartą teiktus pakeistus buhalterinės apskaitos registrų duomenis, todėl Pareiškėjo argumentas, jog mokesčių administratorius ignoravo Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje padarytus klaidų taisymus atmetinas kaip nepagrįstas.

Priešingai, iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos pateiktų pirminių buhalterinės apskaitos dokumentų, prekių įsigijimo (sąsk. Nr. 20140) žiniaraščių, kiekinės prekių apskaitos žiniaraščių, prekių atsargų apskaitos kortelėse esančių duomenų analizę, palyginęs šiuos duomenis su iš Lenkijos įmonės gauta informacija, ir nustatė, kad Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu neapskaitė iš Lenkijos įmonės įsigytų 176 109,02 kg (už 283 683,05 Eur) dėvėtų drabužių pagal 13 PVM sąskaitų faktūrų. Mokesčių administratoriui informavus Pareiškėją apie nustatytus neatitikimus, pastaroji, kaip jau minėta, ėmė teikti (2018-10-08, 2019 m. liepos 18–19 d.) mokesčių administratoriui patikslintus prekių įsigijimo žiniaraščius (sąsk. Nr. 20140 „įsigijimo savikaina“), kuriuose, kaip matyti iš bylos medžiagos, didino įsigytų prekių likučius ataskaitinių laikotarpių pradžioje bei pabaigoje, taip pat koregavo

įsiskolinimo tiekėjams duomenis, atitinkamai didinant įsiskolinimą Lenkijos įmonei. Skunde Komisijai bei skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu Pareiškėjos atstovai jau tvirtino, kad Pareiškėja nėra pardavusi pagal ginče aptariamą Lenkijos įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras įsigytų prekių, jos yra Pareiškėjos sandėlyje, bei nėra už jas atsiskaičiusi, jos skola Lenkijos įmonei siekia apie 240 tūkst. Eur. Tačiau pažymėtina, jog šie Pareiškėjos argumentai ne tik prieštarauja kitai mokestinio ginčo byloje surinktų faktinių duomenų visumai, tačiau ir pačios Pareiškėjos vykdomo verslo (prekybos dėvėtais drabužiais, avalyne) ekonominei logikai.

Pareiškėja skunde akcentavo, jog mokesčių administratorius nepagrįstai nevertino įmonės veiklos modelio (neapsilankė Pareiškėjos sandėliuose, kuriuose yra sandėliuojamas labai didelis kiekis dėvėtų drabužių, neįvertino prekių likučių šiai dienai bei vykdomo pardavimo proceso) bei skundo nagrinėjimo metu apibūdino įsigytų prekių atgabenimo į Pareiškėjos sandėlį procesą: prekės yra atgabenamos maišuose, jos yra sveriamos, rūšiuojamos (be kita ko, atsižvelgiant į prekių paklausą). Taigi, atsižvelgiant į šias pačios Pareiškėjos nurodytas aplinkybes dėl gautų prekių rūšiavimo, sandėlyje laikomo didelio prekių kiekio, mažai įtikinama yra Pareiškėjos versija, jog ji dar 2015 m. pagal 5 Lenkijos įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras (2016 m. išrašytos 3, 2017 m. – 5 PVM sąskaitos faktūros) įsigytas prekes taip ir laiko savo sandėlyje 4 ar 5 metus, šių prekių nei parduoda, nei nurašo. Akivaizdu, jog Pareiškėjos, kaip ir bet kurio kito ūkinę veiklą vykdančio asmens tikslas yra gauti pajamų iš savo vykdomos ekonominės veiklos, tuo tarpu įsigytų prekių (atsižvelgiant, be kita ko, ir į šių prekių pobūdį – dėvėti drabužiai ir avalynė) laikymas sandėlyje yra niekaip nesuderinamas su Pareiškėjos vykdomos veiklos tikslais. Pasisakant šiuo ginčo aspektu atkreiptinas dėmesys į tai, jog ir LVAT, nagrinėdamas mokestinius ginčus MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo byloje, kaip ypač svarbias teisingam ginčo išsprendimui vertina aplinkybes, susijusias su mokesčių mokėtojo vykdomos veiklos modeliu ar mokesčių mokėtojo deklaruojamų veikos rezultatų tikrumu bei jų atitikimu vykdomos veiklos ekonominei logikai, įprastoms rinkoje egzistuojančioms sąlygoms (pavyzdžiui, LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014, 2017-11-13 nutartis adm. byloje Nr. A-1192-602/2017).

Aplinkybė, jog Pareiškėja kartu su pastabomis dėl patikrinimo akto Kauno AVMI pateikė 2019 m. rugsėjo 5–6 d. įmonėje atliktos inventorizacijos dokumentus, o būtent antstolio S. T. surašytą faktinių aplinkybių konstatavimo protokolą su priedais, kurių, pasak Pareiškėjos, mokesčių administratorius nepagrįstai nevertintino, vėlgi nepatvirtina Pareiškėjos šiame ginče įrodinėjamos aplinkybės, jog jos sandėlyje yra laikomos neparduotos iš Lenkijos įmonės įsigytos buhalterinėje apskaitoje neapskaitytos prekės, nes daryti tokią išvadą, atsižvelgiant į tai, jog antstolis konstatavo, kad Pareiškėjos sandėlyje 2019-09-05 yra rastas 301 837,20 kg svorio prekių likutis maišuose, nėra jokio pagrindo.

Vertinant šio Pareiškėjos pateikto dokumento įrodomąją reikšmę šiame mokestiniame ginče atkreiptinas dėmesys į tai, jog Pareiškėja mokestinio patikrinimo metu pateikė Materialinių vertybių inventorizacijos aprašus 2015-12-31, 2016-12-31, 2017-12-31, kurie, kaip pažymėjo mokesčių administratorius, neatitiko Lietuvos Respublikos Vyriausybės nutarimu patvirtintų Inventorizacijos taisyklių, pagal kurias inventorizacijos metu patikrinamas ir palyginamas faktiškai rasto turto likutis su buhalterinės apskaitos duomenimis. Ginčo byloje Pareiškėja prekių likučius metinių inventorizacijų aprašuose perkėlė iš buhalterinėje apskaitoje esančių duomenų (Patikrinimo akto 6–8 psl., 5 lentelė), kurie, kaip akcentavo mokesčių administratorius, faktiškai neatitiko remiantis pirminiais prekių įsigijimo ir pardavimo dokumentais nustatytų duomenų. Tiek iš antstolio surašyto faktinių aplinkybių konstatavimo protokolo, tiek iš Pareiškėjos inventorizacijos aprašų matyti, jog Pareiškėjos materialinių vertybių inventorizacija buvo atlikta per 1, 2 dienas. Tuo tarpu mokestinį patikrinimą Pareiškėjos įmonėje atlikusi Inspekcijos atstovė nurodė, jog pats Pareiškėjos direktorius nesiekė atlikti faktinės sandėlyje turimų prekių inventorizacijos mokestinio patikrinimo metu, nes, pasak jo, tai trikdytų įmonės veiklą pakankamai ilgam laikotarpiui. Kaip buvo paminėta, į metinių inventorizacijų aprašus duomenys buvo perkelti iš Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentų, taigi, faktiškai jose neatsispindėjo iš Lenkijos įmonės įsigytos neapskaitytos prekės. Net ir darant prielaidą, jog įsigytų prekių neapskaitymas įvyko dėl žmogiškosios klaidos, tai faktiškai didesnis prekių kiekis turėjo



pasimatyti metinių inventORIZACIJŲ metu, o tokie neatitikimai nebuvo nustatyti. Pareiškėja skunde tvirtina, jog paaiškėjus jos įsigytų prekių neatitikimams buhalterinėje apskaitoje, ji nedelsiant atliko neplaninę inventORIZACIJĄ bei ėmėsi visų kitų priemonių klaidoms ištaisyti. Pareiškėjos nurodytieji argumentai neatitinka tikrovės, nes nustatyti neatitikimai pagal VIES duomenis realiai mokesčių mokėtojai buvo žinomi jau 2018 m. viduryje, o ji inventORIZACIJOS aprašus mokesčių administratoriui pateikė 2019 m. vykstant mokestiniam patikrinimui.

Ginčo byloje nustatyta, kad Lenkijos įmonė Lenkijos centrinei ryšių įstaigai yra pateikusi ginčo PVM sąskaitas faktūras, taip pat yra nurodžiusi, jog visos PVM sąskaitos faktūros buvo apmokėtos grynaisiais pinigais per Lenkijos įmonės kasą arba bankiniais pavedimais, o apmokėjimą grynaisiais pinigais atliko asmenys, veikiantys Pareiškėjos vardu. Lenkijos įmonė nurodė, kad Pareiškėjos įsiskolinimas įmonei už prekes tikrinamojo laikotarpio pabaigoje (2018-04-30) buvo 49 280,34 Eur. Mokestinio patikrinimo pradžioje Pareiškėjos pateiktoje pirkėjų įsiskolinimo suvestinėje (sąsk. Nr. 443) už 2018 m. 01–04 mėn. laikotarpį buvo apskaitytas 2 102 393,29 Eur įsiskolinimas tiekėjams, o 2019-07-19 el. paštu atsiųstoje suvestinėje apskaityta 2 353 620,95 Eur įsiskolinimo tiekėjams suma, t. y. 251 227,66 Eur daugiau. Šis skirtumas, mokesčių administratoriaus vertinimu, galėjo susidaryti dėl atliktų taisymų, papildomai įtraukiant įsigijimus iš Lenkijos įmonės, kurie nebuvo įtraukti pateiktuose pirminiuose apskaitos registruose.

Pareiškėja skunde Komisijai bei jos atstovai skundo nagrinėjimo metu pažymėjo, jog Pareiškėja nėra atsiskaičiusi už iš Lenkijos įmonės įsigytas ginče aptariamias prekes ir jos įsiskolinimas siekia apie 240 tūkst. Eur. Tačiau pažymėtina, jog šie Pareiškėjos argumentai tvirtinant neatsiskaitymo su Lenkijos įmone aplinkybę, vėlgi prieštarauja ne tik Lenkijos įmonės pateiktai informacijai, kuriai, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius nepagrįstai suteikia išskirtinę įrodomąją reikšmę, bet ir kitai ginčo byloje surinktai informacijai. Ginčo byloje pateiktame Kauno AVMI adresuotame Pareiškėjos 2017-07-26 atsakyme į pateiktus mokesčių administratoriaus klausimus Pareiškėjos direktorius yra nurodęs, jog Pareiškėja nuo 2015 m. iki šios dienos perka iš Lenkijos įmonės dėvėtus drabužius ir už gautas prekes yra pilnai atsiskaičiusi, prekių užsakymus pateikianti el. paštu 2–3 mėn. į priekį. Atsižvelgiant į Pareiškėjos direktoriaus dar 2017 m. (t. y. iki mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų pradžios) pateiktą paaiškinimą dėl Pareiškėjos vykdomos veiklos, atsiskaitymų su Lenkijos įmone aplinkybių, Pareiškėjos skunde išdėstytą poziciją vertinti kitaip nei gynybinę, suformuotą siekiant išvengti papildomai apskaičiuotos mokestinės prievolės įvykdymo, nėra pagrindo. Taip pat ginčo byloje yra pateiktos Pareiškėjos direktoriaus F. F. pasirašytos ir Pareiškėjos spaudu patvirtintos suvestinės–tarpusavio suderinimo aktai, kuriuose nurodyti dokumentai, įforminantys tiekimus, sandorių vertės, apmokėjimai ir suminiai duomenys bei įsiskolinimai kiekvienų kalendorinių metų (2015, 2016, 2017 m.) pabaigoje. Pagal šias suvestines 2017 m. pabaigoje fiksuotas Pareiškėjos įsiskolinimas Lenkijos įmonei – 27 009,08 Eur, ši aplinkybė iš esmės neprieštarauja ką tik pacituotam Pareiškėjos direktoriaus paaiškinimui, jog dar 2017 m. liepos mėn. Pareiškėja buvo pilnai atsiskaičiusi. Tuo tarpu Pareiškėjos apskaitoje apskaitytas Lenkijos įmonei nesumokėtas įsiskolinimo likutis 2017-12-31 sudaro net 872 369,85 Eur. Už 2018 m. pateiktos dvi suvestinės: už 2018 m. I ir II ketvirčius. Pareiškėjos direktorius atskirų ataskaitinių laikotarpių duomenis ir tarpusavio atsiskaitymus taip pat yra patvirtinęs 2018-11-20 rašytiniais pareiškimais, kurie yra patvirtinti Pareiškėjos antspaudu ir direktoriaus parašu, jog suvestinėse nurodyti duomenys atitinka Pareiškėjo buhalterinę dokumentaciją. Ir nors Pareiškėja skunde Komisijai nurodo, jog Pareiškėjos direktorius pasirašė byloje pateiktus suderinimo aktus tinkamai jų neįvertinęs, manydamas, jog šiais aktais siekiama suderinti išrašytų PVM sąskaitų faktūrų kiekį ir sumą, nes mokesčių administratorius jau buvo informavęs Pareiškėją apie nustatytus neatitikimus, tačiau iš byloje pateiktų patvirtinimų turinio abejonių, jog Pareiškėjos direktorius patvirtino ne tik išrašytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytus prekių kiekius ir sumas, bet ir tarpusavio atsiskaitymo su Lenkijos įmone faktus, nekyla. Pareiškėjos pateikiant mokesčių administratoriui pastabas dėl patikrinimo akto iškelta versija dėl to, kad Lenkijos įmonė, pažeisdama žodinį susitarimą, užskaitė Ukrainos įmonės TOV „TARON“, už Pareiškėją sumokėtą garantą–depozitą,

kaip Pareiškėjos apmokėjimą už Lenkijos įmonės patiektas prekes, yra nepagrįsta jokiais objektyviais byloje pateiktais įrodymais ir todėl nepaneigia aukščiau aptartų faktinių duomenų visumos pagrindu mokesčių administratoriaus konstatuotos išvados dėl atsiskaitymo su Lenkijos įmone už įsigytas, tačiau Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje laiku neapskaitytas prekes aplinkybių.

Byloje nustatyta, jog Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenimis, jos kasoje tikrinamuoju laikotarpiu buvo apskaityti likučiai: 2015-12-31 – 31 750,21 Eur, 2016-12-31 – 77 846,10 Eur, 2017-12-31 – 61 230,06, 2018-04-30 – 80 589,41 Eur. Kaip nurodė mokesčių administratorius, Pareiškėjos turimų grynųjų piniginių lėšų nebūtų užtekę atsiskaityti su Lenkijos įmone, todėl, įvertinęs Lenkijos mokesčių administratoriaus pateiktą informaciją, kad Pareiškėjos įsiskolinimas Lenkijos įmonei sudaro tik 49 280,34 Eur, mokesčių administratorius sprendė, kad Pareiškėja už prekes atsiskaitė iš lėšų, gautų pardavus neapskaitytas prekes.

Įvertinus aukščiau šiame sprendime aptartų faktinių aplinkybių visumą (Pareiškėja neapskaitė dalies iš Lenkijos įmonės įsigytų prekių; Pareiškėjos kiekinės prekių apyvartos žiniaraščiuose, inventorizacijų aprašuose už 2015–2017 m. šių prekių likučiai taip pat nebuvo apskaitomi; atlikusi metines inventorizacijas, Pareiškėja neatitikimų tarp apskaitytų ir realiai sandėlyje esančių prekių kiekio (kuris, pasak Pareiškėjos, ir šiuo metu yra neparduotas) nenustatė; paaiškėjus neatitikimams, Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje ėmė koreguoti įrašus, susijusius su prekių įsigijimu, šių prekių įsigijimo kaina didindama prekių likučius ataskaitinių laikotarpių pradžioje ir pabaigoje, tačiau nekeisdama bendrovės veiklos rezultatų; Pareiškėjos įrodinėjama aplinkybė apie įsigytų neapskaitytų prekių laikymą sandėlyje iki šios dienos yra nepagrįsta ūkinę veiklą vykdančio subjekto ekonomine logika, ypač atsižvelgiant į tai, jog užsakymus prekėms Pareiškėja pateikia gerokai iš anksto (prieš 2–3 mėnesius); Pareiškėja atsiskaitinėjo su Lenkijos įmone ir grynaisiais pinigais, nors kasoje pakankamo lėšų likučio tam nebuvo ir tokie atsiskaitymai nebuvo fiksuoti apskaitoje; Pareiškėja nepagrįstai didino savo kreditorinį įsiskolinimą, nes neapskaitė dalies mokėjimų už įsigytas prekes), sutiktina su mokesčių administratoriaus šioje ginčo dalyje konstatuota išvada, jog Pareiškėja realizavo įsigytas buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas prekes neišrašiusi jų pardavimo dokumentų, neapskaičiusi šių prekių pardavimo pajamų buhalterinės apskaitos registruose, tokiu būdu gavo neapskaitytas pajamas, iš kurių ir vykdė atsiskaitymai už įsigytas, tačiau neapskaitytas prekes.

Aukščiau konstatuotų aplinkybių, patvirtinančių, jog Pareiškėja savo buhalterinėje apskaitoje neatspindėjo visų realiai įvykusių ūkinių operacijų ir įvykių, visuma sudarė prielaidas mokesčių administratoriui ginčo situacijoje taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Pažymėtina, jog ir LVAT 2014-04-24 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-556/2014, pasisakydamas dėl tinkamo buhalterinės apskaitos vedimo ir MAĮ 70 straipsnio taikymo galimybės, akcentuota, jog buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta tvarka (teisės aktų nustatyta tvarka) apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius). Šio ginčo atveju nustatytos ne tik aplinkybės dėl realiai įvykusių ūkinių operacijų neatspindėjimo Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje, finansinėje atskaitomybėje, bet taip pat ir nuolatinis įrašų buhalterinės apskaitos registruose keitimas, dėl ko mokesčių administratorius neturėjo galimybės iš dalies nustatyti, koks buvo mokėtojo kreditorinių įsipareigojimų, atsargų likutis tikrinamų mokesčių laikotarpių pradžioje ir pabaigoje, Pareiškėjos komercinės, ūkinės, finansinės veiklos rezultatų, jos turto, nuosavo kapitalo ar įsipareigojimų dydžio ar struktūros.

Komisijos vertinimu, tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratoriai, tinkamai įvertinę ginčo byloje surinktus įrodymus, teisingai taikė teisės normas, reglamentuojančias netiesioginį mokesčių apskaičiavimo būdą Pareiškėjos apmokestinimo atveju, todėl priėmė teisėtus ir pagrįstus sprendimus. Mokesčių administratorių išvados dėl taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas pasirinkto mokesčių apskaičiavimo metodo, apskaičiuotos mokesčių bazės

dydžio yra tinkamai ir išsamiai motyvuotos. Sutikdama su Inspekcijos motyvais šiais ginčo aspektais, Komisija dėl jų papildomai šiame sprendime nebeprisako.

Pareiškėja skunde teikia argumentus dėl, jos nuomone, neteisingai apskaičiuoto PVM. Nurodo, jog mokesčio patikrinimo metu konstatuota, kad iš Lenkijos PVM mokėtojo gautos ir neapskaitytos prekės yra realizuotos, o Pareiškėja pažeidė PVMĮ 2 straipsnio 29 punktą bei 14 straipsnio 2 dalį, nes, būdama PVM mokėtoja, prekių pardavimo neįformino PVM sąskaitomis faktūromis ir pardavusi prekes neapskaičiavo 71 668 Eur PVM: už 2015 m. – 21 569 Eur (102 710,23 x 21 proc.); už 2016 m. – 19 553 Eur (93 108,89 x 21 proc.); už 2017 m. – 30 546 Eur (145 457,82 x 21 proc.). Pareiškėja, remdamasi ESTT 2013-11-07 sprendime sujungtose bylose *Tulica* ir *Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12) pateiktais išaiškinimais, tvirtina, jog iš mokesčių administratoriaus atliktų skaičiavimų matyti, jog mokesčių mokėtojos į biudžetą mokėtinas PVM buvo apskaičiuotas nuo visos sandorio vertės „ant viršaus“, t. y. nebuvo laikoma, kad tarp sandorio šalių suldyta kaina jau apima PVM „iš vidaus“, taip pat nebuvo vertinama aplinkybė, ar apmokestinamasis asmuo gali vėliau reikalauti iš pirkėjo mokesčių administratoriaus reikalaujamą sumokėti PVM, kas turėjo būti padaryta.

Pasisakant dėl šių Pareiškėjos argumentų pažymėtina, jog, visų pirma, Pareiškėjos mokesčių bazė buvo nustatyta ne remiantis buhalterinės apskaitos duomenimis, kurie pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, o taikant specialų MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje įtvirtintą mokesčių apskaičiavimo būdą – pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Iš bylos medžiagos matyti, jog Pareiškėjos mokesčių bazei apskaičiuoti mokesčių administratorius rėmėsi Pareiškėjos apskaitytomis realizuotų prekių kiekiais ir jų pardavimo pajamomis. Apskaičiuojant pajamas, Pareiškėjos gautas už realizuotas prekes, iš apskaitytų pajamų buvo išminusuotos pajamų iš mažmeninės prekybos (apskaitytos elektroniniu kasos aparatu), pajamų už paslaugas bei nustatytų, apskaitant pajamas, klaidų sumos (Patikrinimo akto 9 lentelė). Iš Pareiškėjos išrašytų PVM sąskaitų faktūrų išrinkus realizuotų prekių kiekį, buvo apskaičiuota faktinė atskirais kalendoriniais metais parduotų prekių vidutinė 1 kg pardavimo kaina, kurią pritaikius Pareiškėjos neapskaitytų prekių kiekiui ir buvo apskaičiuota Pareiškėjos mokesčių bazė – neapskaitytų prekių pardavimo pajamų suma (Patikrinimo akto 10 lentelė). Iš patikrinimo akte atliktų mokesčių administratoriaus skaičiavimų (nurodytųjų lentelių) matyti, šią aplinkybę patvirtino ir Inspekcijos atstovė ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu, jog skaičiuojant Pareiškėjos mokesčių bazę, apskaitytų prekių realizavimo pajamos buvo imtos be PVM, taip pat ir 1 kg vidutinė pardavimo kaina buvo skaičiuota be PVM. Būtent dėl šios priežasties PVM buvo apskaičiuotas nuo neapskaitytų prekių pardavimo pajamų „ant viršaus“. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Pareiškėjos skunde, remiantis ESTT 2013-11-07 sprendime sujungtose bylose *Tulica* ir *Plavosin* (C-249/12 ir C-250/12) pateiktais išaiškinimais, išdėstyti argumentai, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo PVM nuo visos sandorio sumos „ant viršaus“, yra nepagrįsti.

*Dėl Pareiškėjos gautų piniginių lėšų pagal UAB „Doviteksa“ išrašytą PVM sąskaitą faktūrą priskyrimo Pareiškėjos PM bazei*

Ginčo nagrinėjimo metu nustatyta, kad patikrinimo pradžioje pas Pareiškėją buhalterinės apskaitos žiniaraščiuose ir išrašomų PVM sąskaitų faktūrų registre buvo apskaityta 2016-11-16 sąskaita faktūra Nr. DAV 0941, kuria įformintas 14 272 kg dėvėtų rūbų, batų pardavimas Ukrainos įmonei LLC „U. F.“ už 71 041 Eur, tačiau eksporto procedūra tiekimui įforminta nebuvo. Šiai sąskaitai suteiktas UAB „Doviteksa“ naudojamas numeris, tačiau pardavėju nurodyta UAB „Doviteksa“, kuri nuo 2017-10-30 yra likviduota bankrutavus (nuo 2016-09-10 išregistruota iš PVM mokėtojų, nuo 2016-12-18 turėjo likviduojamos įmonės statusą). Nustatyta, kad UAB „Doviteksa“ vadovas ir likvidatorius buvo F. F., kuris šiuo metu yra UAB „Doviteksa“ vadovu. Kauno AVMI, atlikusi UAB „Doviteksa“ mokesčių tyrimą, nustatė, kad išregistravimo iš PVM mokėtojų registro dieną (2016-09-10) šioje bendrovėje buvo neparduotų prekių likutis, šios įmonės vardu 2016-11-16 išrašyta sąskaita faktūra Nr. DOT 00078, kuria įformintas 14 272 kg dėvėtų drabužių už 71 041 Eur pardavimas LLC „U. F.“, o prekių išvežimui iš Lietuvos

Respublikos įforminta eksporto procedūra (bendrasis muitinės dokumentas 16LTR1000EK074465). Vėlesniu laikotarpiu Pareiškėja patikrinimui pateikė patikslintus buhalterinės apskaitos registrus, su anuliuotais minėto tiekimo įrašais. Šioje mokesčio ginčo stadijoje Pareiškėja laikosi pozicijos, jog pačiam mokesčių administratoriui nustačius, jog prekės buvo UAB „Doviteksa“ nuosavybė, gautas apmokėjimas turėjo būti apskaitytas ne kaip Pareiškėjos, o kaip UAB „Doviteksa“ pajamos, todėl, Pareiškėjos teigimu, ji ir pakoregavo įrašus savo apskaitos registruose, o mokesčių administratorius nepagrįstai Pareiškėjos pajamoms priskyrė už prekes gautas 71 041 Eur pinigines lėšas.

Komisijos vertinimu, atsižvelgus į PMĮ įtvirtintą mokesčių mokėtojo PM bazei priskirtinų pajamų teisinį reglamentavimą, taip pat faktines byloje nustatytas aplinkybes, Pareiškėjos pozicija dėl Kauno AVMI pažeidimo yra nepagrįsta ir atmetina. PMĮ 2 straipsnio 24 dalyje pateikta pajamų sąvoka mokesčių mokėtojo pajamoms priskiriamas pajamas apibrėžia kaip *visas* iš Lietuvos ir ne Lietuvos šaltinių uždirbtas ir (arba) gautas visų rūšių pajamas pinigais ir (arba) ne pinigais. Atitinkamai ir PMĮ įtvirtinti pajamų pripažinimo principai numato, kad pajamoms, kurios priskiriamos mokesčių mokėtojo PM bazei, yra priskiriamos ne tik už parduotas prekes, atliktus darbus, suteiktas paslaugas uždirbtos pajamos (įprastinės ūkio subjekto veiklos pajamos), tačiau ir bet kokios kitos (pavyzdžiui, atsitiktinio pobūdžio) pajamos, jeigu jos yra gautos. PMĮ nuostatos nenumato skirtingų pajamų pripažinimo principų, atsižvelgiant į pajamų šaltinių pobūdį. Atkreiptinas dėmesys, jog tokios pat pozicijos dėl atitinkamų PMĮ nuostatų aiškinimo ir taikymo laikosi ir LVAT (2019-05-08 nutartis adm. byloje Nr. eA-467-968/2019). Todėl esant tokiam teisiniam reglamentavimui, mokesčių mokėtojas, kuris laikosi pozicijos, jog į jo banko sąskaitą gautos pinigines lėšas, kuriomis jis turi teisę disponuoti ir faktiškai disponuoja, nėra jo pajamos (ar nėra apmokestinamos pajamos), turi pareigą šias aplinkybes pagrįsti. Ginčo byloje nustačius pajamų gavimo faktą, tai yra aplinkybes, jog pinigines lėšas už patiektą produkciją gavo būtent Pareiškėja, gautų lėšų prekes patiekusiam ūkio subjektui negrąžino ir jomis laisvai disponavo, gautas lėšas (pajamas) panaudodama savo veikloje (minėtų aplinkybių Pareiškėjos atstovai Komisijos nuotolinio posėdžio metu neneigė), šios pajamos pagrįstai priskirtos Pareiškėjos PM bazei. Gautų pajamų apmokestinimo pagrįstumą pagrindžia tai, jog: (1) pagal bylos dokumentus lėšos banko pavedimais (2016-11-23 – 35 000 Eur, 2016-12-12 – 45 000 Eur, iš viso 80 000 Eur) pervestos į Pareiškėjos sąskaitą, turimą AB Šiaulių banko Kauno filiale, nurodant, kad mokama už prekes pagal 2016-11-16 Invoice Nr. DOT 000078 (t. y. už UAB „Doviteksa“ sąskaitą); (2) patikrinimo metu nenustatyta (tokie duomenys nėra pateikti ir šioje ginčo stadijoje), kad Pareiškėja būtų mokėjusi UAB „Doviteksa“ ar už ją kitiems tretiesiems asmenimis, grąžinusi jai nepagrįstai pervestas lėšas, nors, įvertinus tai, jog abiem ūkio subjektams vadovavo tas pats fizinis asmuo, darytina išvada, kad informacija apie be pagrindo pervestas lėšas buvo žinoma; (3) nustatyta, jog 2017-10-30 UAB „Doviteksa“ yra likviduota ir jokios ūkinės operacijos su šiuo ūkio subjektu yra nebegalimos, (4) Pareiškėja gautas pinigines lėšas naudojo savo veikloje. Esant šioms aplinkybėms, tai, kad apskaitos dokumentą prekių tiekimui išrašė ir prekes pagal šį dokumentą tiekė kitas ūkio subjektas (UAB „Doviteksa“), nesudaro pagrindo gautų pajamų nepriskirti Pareiškėjos PM bazei, todėl pagal UAB „Doviteksa“ sąskaitą gauta 71 041 Eur suma pagrįstai priskirta Pareiškėjos PM bazei. Pareiškėjos skunde nurodyti nesutikimo su Inspekcijos pozicija motyvai nesudaro pagrindo Pareiškėjos poziciją pripažinti pagrįsta ir šioje dalyje naikinti Inspekcijos sprendimą.

*Dėl Pareiškėjos prašymo sustabdyti skundo nagrinėjimą iki bus baigtas ikiteisminis tyrimas*

Pareiškėja laikosi pozicijos, jog pagal Kauno AVMI pareiškimą FNTT Kauno apygardos valdyba dėl tų pačių veikų yra pradėjusi ikiteisminį tyrimą Nr. 03-6-00004-20 (Pareiškėjos direktorius yra apklaustas specialiuoju liudytoju, nes jam pareikšti įtarimus įrodymų nepakako). Pareiškėja teigia, jog būtent ikiteisminiame tyrime yra tikslinama, ar prekės, kurias Pareiškėja nurodo pirkusi iš Lenkijos įmonės, vis dar yra Pareiškėjos sandėlyje, ko, pasak skundo, nėra padaręs mokesčių administratorius. Todėl Pareiškėja laikosi pozicijos, kad jos skundo nagrinėjimas turi būti sustabdytas iki bus pabaigtas ikiteisminis tyrimas, nes ikiteisminiame tyrime

nustatinėjamas to paties juridinio fakto, kuris tariamai buvo nustatytas mokestinio patikrinimo metu, buvimas.

MAĮ 156 straipsnio 1 dalis nustato ikiteisminės mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos teisę skundo dėl mokestinio ginčo (jo dalies) nagrinėjimą sustabdyti, jeigu priimamas sprendimas visiškai ar iš dalies priklauso nuo tam tikro juridinio fakto buvimo ar nebuvimo ir tokio juridinio fakto buvimas ar nebuvimas dar turi būti nustatytas teismo ar teisės saugos institucijos. Atsižvelgiant į tai, jog mokesčio administratoriaus kontrolės bei tolimesnėms ginčų nagrinėjimo procedūroms yra keliamas operatyvumo, ekonomiško reikalavimas (nes nuo padaryto mokestinio pažeidimo momento mokesčių mokėtojui yra skaičiuojami delspinigiai), mokestinio ginčo sustabdymo būtinybė turi būti pakankamai pagrįsta ir motyvuota, nes priešingu atveju mokesčių mokėtojo padėtis dėl tokio veiksmo būtų dar labiau apsunkinta. Pagal įstatymo leidėjo numatytą teisės normą teisė apsispręsti dėl būtinybės sustabdyti skundo nagrinėjimą yra suteikta ikiteisminį ginčą nagrinėjančiai institucijai, todėl dėl šių aplinkybių yra sprendina kiekvienu konkrečiu atveju, įvertinus konkrečios bylos aplinkybes. Baudžiamoji atsakomybė yra kraštutinė teisinės atsakomybės rūšis, kurioje taikomos įrodinėjimo priemonės ir įtvirtintos prezumpcijos skiriasi nuo kitose teisės šakose, nors ir priskiriamose viešosios teisės šakoms, taikomų įrodinėjimo priemonių ir kitų aplinkybių. LVAT praktikoje yra akcentuota, jog mokestinė atsakomybė ir baudžiamoji atsakomybė kyla iš skirtingas teisės šakas reglamentuojančių teisės aktų normų, todėl pareiga sumokėti mokesčius ir su jais susijusias ekonomines sankcijas (baudas, delspinigius) gali kilti nepriklausomai nuo kitų bylų baigties. LVAT, formuodamas administracinių teismų praktiką mokesčių bylose, ne kartą yra pažymėjęs, kad pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (LVAT 2008-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-20-201/2008, 2011-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2337/2011, 2011-12-29 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3633-11, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015 ir kt.). LVAT praktikoje, laikomasi pozicijos, jog mokesčių administratorius, užtikrindamas, kad būtų tinkamai mokami mokesčiai, ir nustatydamas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Pagal LVAT vertinimą, ikiteisminio tyrimo metu priimtas procesinis dokumentas (pavyzdžiui, nutarimas nutraukti ikiteisminį tyrimą) ir jame esančios išvados nesudaro pagrindo jas pripažinti pakankamomis pagrindžiant atitinkamus faktus ir aplinkybes, nes mokestiniame ginče toks dokumentas ir jo išvados vertinamos laikantis bendrųjų įrodinėjimo taisyklių (pavyzdžiui, LVAT 2017-04-20 nutartis adm. byloje Nr. eA-230-438/2017). Mokesčių administratorius yra už mokesčių administravimą atsakinga institucija, savo veikloje besivadovaujanti mokesčių teisės aktais, juos aiškinančia teismų praktika, vidiniu įsitikinimu, o konkrečiu atveju besiremianti konkrečioje mokestinėje byloje surinktais įrodymais ir nustatytais aplinkybėmis.

Ginčo atveju Kauno AVMI pagal iš Lenkijos mokesčių administratoriaus gautą informaciją (tokia informacija pagal LVAT praktikos nuostatas laikoma patikimu ir leistinu šaltiniu mokesčiams apskaičiuoti, pavyzdžiui, LVAT 2012-03-05 nutartis adm. byloje Nr. A-602-165/2012, 2012-05-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1601/2012), Pareiškėjos vykdytos veiklos modelį ir pateiktus apskaitos dokumentus (būtent šie duomenys pagal LVAT praktiką laikytini pirminiais informacijos šaltiniais įvykusioms ūkinėms operacijoms ir kitiems įvykiams pagrįsti) nustatė, jog Pareiškėja neapskaitė dalies prekių įsigijimų iš Lenkijos įmonės ir įsigytos prekės buvo realizuojamos neišrašant prekių pirkimo–pardavimo dokumentų. Mokesčių administratoriaus surinktų duomenų Pareiškėja nepaneigė jokiais patikimais, abejonių nekeliančiais duomenimis, apsiribodama paaiškinimais apie galimai žmogiškas klaidas bei po mokestinio patikrinimo pateiktu 2019-09-05 antstolio faktinių aplinkybių konstatavimo protokolu. Taigi, mokesčių administratorius savo priemonėmis surinko informaciją ir jos pagrindu atliko

teisinių Pareiškėjo mokesčių apskaičiavimo už tikrąją laikotarpį vertinimą, konstatuodamas, kad yra padaryti mokestiniai pažeidimai. Pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas ir jas aiškinančią teismų praktiką mokesčių administratoriaus surinkti duomenys yra pakankami taikyti specialų mokesčių apskaičiavimo metodą pagal mokesčių administratoriaus vertinimą. Tuo tarpu tai, kaip Pareiškėjos (jos atsakingų asmenų) veiksmai mokesčių apskaičiavimo, buhalterinės apskaitos vedimo srityje bus įvertinti ikiteisminio tyrimo institucijų, neturi tiesioginės įtakos mokesčių apskaičiavimo pagrįstumui. Komisija kritiškai vertina Pareiškėjos poziciją, jog ikiteisminio tyrimo metu yra nustatinėjamas juridinis faktas, tikslinama, ar Pareiškėjos nurodomas, pradėjus mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmus, buhalterinėje apskaitoje koreguojant įrašus, susijusius su prekių įsigijimu, šių prekių įsigijimo kaina didinant prekių likučius, *atsiradęs* prekių likutis yra parduotas / neparduotas, nes tokių aplinkybių pirmiausia nepagrindžia pačios Pareiškėjos apskaitos duomenys, tai yra tie šaltiniai, kuriais šią aplinkybę Pareiškėja ir turi pagrįsti. Todėl, Komisijos vertinimu, ikiteisminio tyrimo institucijų atliktas mokesčių mokėtojo veiklos / vykdytų ūkinių operacijų ir surinktų įrodymų įvertinimas, remiantis baudžiamųjų įstatymų nuostatomis ir principais, sprendžiant klausimą, ar surinkti duomenys yra pakankami traukti asmenį baudžiamojon atsakomybėn, nesudaro pakankamo pagrindo šias aplinkybes ginčo situacijoje sieti su mokesčių administratoriaus atlikto mokesčių apskaičiavimo pagrįstumu. Įvertinus Pareiškėjos poziciją, konstatuotina, jog ji nepagrindė savo skundo nagrinėjimo sustabdymo pagal MAĮ 156 straipsnio 1 dalies nuostatas būtinumo, todėl Pareiškėjos prašymas sustabdyti jos skundo nagrinėjimą netenkintinas.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a :

1. Netenkinti Pareiškėjos prašymo sustabdyti jos 2020-03-20 skundo nagrinėjimą iki FNTT Kauno apygardos valdyboje bus atliktas ikiteisminis tyrimas Nr. 03-6-00004-20.

2. Patvirtinti Inspekcijos 2020-02-14 sprendimą Nr. 69-13.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokesstinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 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 mokesstinį ginčą (arba mokesstinio 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 narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė