



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA  
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL ŽEMĖS ŪKIO BENDROVĖS „A“ SKUNDO**

2025 m. lapkričio 10 d. Nr. S-193 (7-2019/107)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės (pranešėja) ir Raimondos Juodkaitės, išnagrinėjo žemės ūkio bendrovės „A“ (toliau – Pareiškėja, Bendrovė) 2019-08-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2019-07-26 sprendimo Nr. (21.222) FR0682-172 (toliau – skundžiamas sprendimas, Sprendimas, Inspekcijos sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokato padėjėjas A.A., Inspekcijos atstovas B.B. 2025-09-16 Komisijos posėdyje dalyvavo nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Ginčas vyksta dėl Sprendimo, kuriuo patvirtintas 2019-05-23 patikrinimo aktas Nr.(21.222) FR0680-177 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriuo Pareiškėjai papildomai apskaičiuotas 110 622,10 Eur pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) bei 79 015,58 Eur pelno mokestis (toliau – PM), o taip pat dėl Sprendimu apskaičiuotų 25 120,70 Eur PVM ir 25 995,09 Eur PM delspinigių bei paskirtų 55 311 PVM ir 39 508 Eur PM baudų.

Pareiškėjos 2019-08-19 skundo dėl skundžiamo sprendimo nagrinėjimas vyko Komisijos 2019-09-24 posėdyje, kuriame šalys išdėstė savo argumentus, taip pat posėdžio metu Pareiškėjos atstovas advokatas C.C. išdėstė prašymą sustabdyti Pareiškėjos skundo nagrinėjimą iki kol bus priimtas galutinis sprendimas baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – baudžiamoji byla), nagrinėjamoje (duomenys neskelbtini) apylinkės teismo (duomenys neskelbtini) rūmuose. Prašymą stabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą Pareiškėja išdėstė ir Skunde, argumentuodama tuo, jog: mokesčių administratorius patikrinimo metu rėmėsi ikiteisminio tyrimo medžiaga ir papildomų patikrinimo veiksmų neatliko, todėl kol ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotos aplinkybės nebus patvirtintos arba paneigtos įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu baudžiamojoje byloje, jų akceptuoti kaip nekvestionuojamų negalima. Dėl skundo nagrinėjimo stabdymo pirmiau nurodytu pagrindu Komisijos posėdžio metu neprieštaravo ir mokesčių administratoriaus atstovas

Komisija, siekdama objektyviai išnagrinėti Pareiškėjos skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą ginčo byloje, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (toliau – ABTĮ) 100 straipsnio 1 dalies 3 punkto ir Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 156 straipsnio 1 dalies nuostatomis, nusprendė sustabdyti Pareiškėjos 2019-09-24 skundo dėl Sprendimo nagrinėjimą iki bus priimtas galutinis procesinis sprendimas baudžiamojoje byloje Nr.(duomenys neskelbtini).

Komisija 2019-10-01 protokolu Nr. PP-185 (7-107/2019) įpareigojo Pareiškėją informuoti Komisiją apie priimtą galutinį procesinį sprendimą minėtoje baudžiamojoje byloje.

(Duomenys neskelbtini) apylinkės teismo (duomenys neskelbtini) rūmai 2023-06-30 raštu atsiuntė Komisijai įsiteisėjusį šio teismo 2022-05-06 nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini), todėl Komisija nusprendė atnaujinti Pareiškėjos skundo nagrinėjimą 2023-09-26 posėdyje, tačiau prieš pradėdant skundą nagrinėti iš esmės, gauta informacija, kad nors (duomenys neskelbtini) apylinkės teismo (duomenys neskelbtini) rūmai ir atsiuntė Komisijai įsiteisėjusį šio teismo nuosprendį, tačiau paaiškėjo, kad prokuroras yra pateikęs Lietuvos Aukščiausiajam Teismui (toliau – LAT) kasacinį skundą šioje baudžiamojoje byloje, kasacinio skundo nagrinėjimas teismo posėdyje buvo numatytas 2023m. spalio mėn. Atitinkamai, Komisija 2023-09-27 protokolu Nr. PP-2023/224 nusprendė skundo nagrinėjimo iš esmės neatnaujinti ir įpareigoti Pareiškėją informuoti Komisiją apie priimtą galutinį procesinį sprendimą baudžiamojoje byloje.

Pažymėtina, kad Komisija informacijos apie tai, kad LAT 2023-11-15 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini) atmetė prokuroro kasacinį skundą (toliau – 2023-11-15 LAT nutartis), negavo nei iš Pareiškėjos, nei iš mokesčių administratoriaus. Apie šią nutartį sužinojusi atsitiktinai bei įvertinusi, kad neliko aplinkybių, dėl kurių Pareiškėjos skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, Komisija Pareiškėjos 2019-08-19 skundo nagrinėjimą atnaujina ir skundą nagrinėja iš esmės.

Pareiškėja 2019-08-19 skunde nurodo nesutinkanti su Sprendime pateiktais Inspekcijos argumentais, nes, pasak Pareiškėjos, iš Sprendime pateikiamų argumentų yra akivaizdu, jog Pareiškėjos pateiktos rašytinės pastabos bei įrodymai buvo nagrinėjami formaliai, taip pat patikrinimo metu pateikti įrodymai buvo vertinami selektyviai, t. y. išskirtinai palankūs mokesčių administratoriaus pozicijai. Tiek Patikrinimo aktas, tiek Sprendimas yra paremti išskirtinai ikiteisminio tyrimo medžiaga (specialisto išvadomis, liudytojų parodymais), kurių teisingumas analizuotas bei tikrintas baudžiamojoje byloje. Pareiškėjos vertinimu, Specialisto išvados negali būti akceptuojamos kaip neginčijamas įrodymas, net jeigu jos ir yra parengtos Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Kauno apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus (toliau – FNTT) darbuotojų, nes nors vadovaujantis Baudžiamojo proceso kodekso (toliau – BPK) normomis, specialisto išvados ir laikomos įrodymais, gautais panaudojus specialias žinias, tačiau jos negali būti vertinamos atsietai nuo kitų įrodymų bei ypač teismo posėdžio metu duodamų specialisto parodymų. Todėl ir šiame mokestiniam ginčui specialisto išvados negali būti vertinamos kaip nekvestionuojamas įrodymas, kuris turi iš anksto nustatytą galią, nes šie įrodymai (specialisto išvados) nėra patvirtinti įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu (Komisijos pastaba. FNTT 2016-01-27 raštu Nr. 25/11-1-35-1967 pateiktos Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiagos (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162) pagrindu mokesčių administratorius apskaičiavo Pareiškėjos mokesťines prievoles).

Skunde akcentuojama, jog specialisto teismo posėdžio metu duoti parodymai iš esmės skiriasi nuo specialisto išvadose pateikiamos specialisto nuomonės (argumentų), iš kurios yra daromos atitinkamos išvados. Pažymima, jog mokesčių administratoriui buvo pateiktas teismo posėdžio protokolas, kuriame užfiksuoti FNTT specialisto duoti parodymai. Pareiškėja skunde papildomai akcentuoja FNTT specialisto apklausos teismo posėdžio metu duotus paaiškinimus, iš kurių, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, jog apklausiamas FNTT specialistas nurodė, kad produkcijos pervežimas negali būti laikomas pardavimu, o pervežimas tarp sandėlių yra teisėta ir pagrįsta ūkinė operacija. Nepaisant to, specialistas, skaičiuodamas „pardavimus“, nevertino pervežimų tarp sandėlių. Dėl to visas produkcijos ar skerdienos judėjimas Pareiškėjos viduje tarp sandėlių nepagrįstai prilyginamas pardavimui. Būtent prie

tokios klaidingos išvados, pasak Pareiškėjos, prieita tiek FNTT specialisto išvadose, tiek Patikrinimo akte, tiek Skundžiamame sprendime.

Skunde akcentuojama ir tai, kad tiek baudžiamojoje byloje, tiek mokesčių administratoriui yra pateiktos konsultacinės išvados, kuriose yra pateikiamos priešingos išvados, negu FNTT specialisto išvadose, o tai tik patvirtina, jog negalima vienareikšmiškai vertinti FNTT specialisto išvados kaip neginčijamo įrodymo, kaip ir negalima išskirtinai juo remtis, apskaičiuojant papildomai mokėtinus mokesčius.

Pareiškėja pabrėžia ir tai, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas neva Pareiškėjos gautas ir neapskaitytas pajamas, nuo kurių skaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, vadovaujasi ikiteisminio tyrimo metu nustatytais neva parduotais ir neapskaitytais mėsos ir jos gaminių kiekiais. Kitaip tariant, pagrindinis kriterijus, kuriuo vadovaujasi mokesčių administratorius, yra FNTT atliktas ikiteisminis tyrimas ir jo metu nustatyti neva parduoti mėsos kiekiai, kurie nebuvo apskaityti Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje, t. y. nagrinėjamoje baudžiamojoje byloje vyksta ne teisinis faktinių aplinkybių vertinimas ir interpretavimas, o yra nustatinėjamos faktinės aplinkybės ir jų teisingumas (ar buvo parduota mėsa ir jos gaminiai, kurie nebuvo apskaityti Pareiškėjos apskaitoje, ar ne).

Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad ji 2017-12-22 kreipėsi į mokesčių administratorių dėl mokestinio patikrinimo sustabdymo iki bus priimtas galutinis ir neskundžiamas sprendimas baudžiamojoje byloje, tačiau 2018-01-09 gavo mokesčių administratoriaus atsakymą, kuriuo buvo atsisakyta stabdyti mokestinį patikrinimą. Įvertinusi mokesčių administratoriaus atsisakymo stabdyti mokestinį patikrinimą argumentus, Pareiškėja akcentuoja tai, kad baudžiamojoje byloje būtent ir buvo siekiama nustatyti, ar įvyko atitinkamas veiksmas, kuris turi būti vertinimas pagal baudžiamąją ir / ar administracinę atsakomybę.

Pareiškėjas skunde pažymi, kad Komisija turėtų atkreipti dėmesį į tai, kad neva parduotos mėsos ir jos gaminių kiekiai, kurie nebuvo apskaityti, buvo nustatyti pagal ikiteisminio tyrimo metu surinktus kriminalinės žvalgybos duomenis, tačiau šie duomenys privalo būti vertinami kaip visų įrodymų visuma, esanti teisme nagrinėjamoje baudžiamojoje byloje, o ne kaip pavieniai įrodymai. Mokesčių administratorius šiuos duomenis naudojo apskaičiuodamas papildomai mokėtinus mokesčius, tačiau mokesčių administratoriui Kriminalinės žvalgybos įstatymas nesuteikia teisės naudoti duomenų, gautų pasitelkiant kriminalinės žvalgybos būdus. Pažymima, jog Kriminalinės žvalgybos įstatymo 19 straipsnyje yra numatytas baigtinis sąrašas, kur gali būti panaudojama kriminalinės žvalgybos informacija, tačiau šiame straipsnyje ar visame įstatyme mokesčių administratorius nei kaip institucija, nei kaip subjektas, galinti naudoti atitinkamą informaciją atliekant mokestinius kontrolės veiksmus, nėra nurodytas. Todėl darytina išvada, jog šie duomenys turi būti patvirtinti įsiteisėjusiu teismo sprendimu tam, kad juos būtų galima naudoti mokestiniame ginče.

Skunde akcentuojamas ir šių įrodymų (telefoninių pokalbių įrašų, gautų pasitelkiant operatyvinės veiklos įstatymą) leistinumas ne tik mokestiniame ginče, bet ir baudžiamojoje byloje, nes baudžiamojoje byloje yra pateikti prašymai įvertinti, ar šie įrodymai buvo surinkti teisėtu būdu, t. y. nepažeidžiant tuo metu galiojusio Operatyvinės veiklos įstatymo 9 straipsnio nuostatų. Teismui nusprendus, jog minėti įrodymai buvo surinkti pažeidžiant įstatymus, jais nebus galima remtis ne tik baudžiamojoje byloje, bet ir mokestiniame ginče.

Pareiškėja pažymi, kad tiek Patikrinimo akte, tiek FNTT specialisto išvadoje Pareiškėjos neva parduoti neapskaitytos produkcijos kiekiai buvo nustatyti susistemintą informaciją, gautą perklausius telefoninius pokalbius ir darant prielaidą, jog asmenys, pateikę užsakymus, pokalbiuose minimus produkcijos kiekius ir nupirko iš Pareiškėjos, todėl teismui pasisakius, kad šie įrodymai gauti neteisėtais būdais ir jų vertinti negalima, mokesčių administratoriaus pateikiami įrodymai, kurie neva pagrindžia jo poziciją, netektų galios.

Pareiškėjos tvirtinimu, yra svarbu ir tai, kad mokesčių administratorius vadovaujasi liudytojų parodymais, duotais ikiteisminio tyrimo metu, tačiau tie patys liudytojai, kurių parodymai cituojami Patikrinimo akte ir Sprendime, teismo posėdžių metu nurodė kitas konkrečias aplinkybes, kurios visiškai skiriasi nuo ikiteisminio tyrimo metu nurodytų aplinkybių.

Skunde pateikiamas liudytojų D.D., E.E., F.F. parodymų neatitikimų palyginimas. Pažymima, kad tai tik dalis asmenų, apklaustų teisme. Apibendrinant skunde pateiktą informaciją, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, jog mokesčių administratorius vadovaujasi jau nebeaktualiais liudytojų parodymais, kuriuos paneigė jie patys duodami parodymus teismo posėdžio metu, todėl nesant įsiteisėjusiam teismo nuosprendžiui baudžiamojoje byloje, kuriame būtų pasisakyta dėl liudytojų parodymų prieštaravimų, ir kurie jų parodymai yra ir turi būti vertinami, negalima jais remtis mokestiniame ginče. Patikrinimo akte ir Skundžiamame sprendime nurodoma, jog trijų (iš septyniolikos) apklaustųjų asmenų atžvilgiu buvo nutraukti ikiteisminiai tyrimai pagal laidavimą arba priimant baudžiamuosius įsakymus, tačiau atsakant į šiuos mokesčių administratoriaus argumentus akcentuojama tai, kad procesai, pradėti ir pabaigti liudytojų atžvilgiu, neturi prejudicinės galios šioje byloje, nes juose nedalyvavo kiti dalyviai, kurie vienareikšmiškai yra susiję.

Pareiškėja nurodo, jog teismai pažymi, kad ABTĮ 57 straipsnio 4 dalis prie teismo procese neįrodinėtų aplinkybių ir faktų priskiria įsiteisėjusį teismo nuosprendį baudžiamojoje byloje, kuris yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, dėl kurio priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių. Ši nuostata reiškia, kad įsiteisėjęs teismo nuosprendis turi prejudicinę galią tik asmeniui, kurio atžvilgiu nuosprendis buvo priimtas, be to, reikšmingi yra tik tie tokio asmens veiksmai, nustatyti teismo nuosprendžiu, kurie sukelia administracines teises pasekmes (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2009-01-22 nutartis adm. byloje Nr. A-822-107/2009).

Apibendrinant tai, kas išdėstyta šioje skundo dalyje, Pareiškėjos skunde daroma išvada, jog šis mokestinis ginčas negali būti nagrinėjamas iki kol nebus priimtas galutinis ir neskundžiamas sprendimas baudžiamojoje byloje, nes: mokesčių administratorius išskirtinai remiasi baudžiamosios bylos ikiteisminio tyrimo medžiaga ir papildomų patikrinimo veiksmų neatliko, todėl kol ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotos aplinkybės nebus patvirtintos arba paneigtos baudžiamojoje byloje įsiteisėjusiu nuosprendžiu, jų akceptuoti kaip nekvestionuojamų negalima; specialisto išvada yra neatsiejama ikiteisminio tyrimo dalis, todėl, visų pirma, ji turi būti įvertinama baudžiamojoje byloje ir negali būti naudojama kaip atsieta ikiteisminio tyrimo dalis; specialisto, parengusio išvadą, teismo posėdžio metu duodami paaiškinimai skiriasi nuo specialisto išvadoje pateikiamų specialisto argumentų; mokesčių administratorius nepagrįstai vadovaujasi ikiteisminio tyrimo medžiaga – operatyviniais duomenimis, nes jis nėra subjektų, kurie gali naudoti tokius duomenis, sąrašę; operatyvinių duomenų surinkimo teisėtumas bus nustatinėjamas baudžiamojoje byloje, nes teismui yra pateiktas prašymas įvertinti, ar byloje esantys operatyviniai duomenys buvo surinkti nepažeidžiant Operatyvinės veiklos įstatymo 9 straipsnio; mokesčių administratorius vadovaujasi liudytojų parodymais, duotais ikiteisminio tyrimo metu, tačiau teismo posėdžių metu liudytojai, įspėti apie baudžiamąją atsakomybę už melagingų parodymų davimą, parodė iš esmės skirtingas konkrečias aplinkybes, negu kad parodymuose, duotuose ikiteisminio tyrimo metu; skundžiamame sprendime mokesčių administratoriaus minimais ikiteisminiais tyrimais, kurie buvo nutraukti ir / ar užbaigti baudžiamaisiais įsakymais, negalima vadovautis šiame mokestiniame ginče, nes jie neturi prejudicinės galios šiame procese bei juose nebuvo atlikti detalūs įrodymų tyrimai, nebuvo apklausiami asmenys, nebuvo tikslinamos įvairios detalės ir pan.; baudžiamojoje byloje nėra vertinama, ar atitinkami veiksmai atitinka

nusikalstamos veikos požymius, numatytus Baudžiamajame kodekse (toliau – BK), bet siekiama nustatyti, ar įvyko atitinkamas įvykis (produkcijos pardavimas, kuris nebuvo apskaitytas Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje), kuris turėtų būti įvertinamas per baudžiamosios ir / arba administracinės teisės prizmę. Kitaip tariant, baudžiamojoje byloje vyksta faktinių aplinkybių nustatymas, o ne jau konstatuotų faktų vertinimas baudžiamosios teisės požiūriu.

Iš pateiktų argumentų, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, jog šiuo konkrečiu atveju negalima objektyviai ir visapusiškai išsamiai išnagrinėti mokestinio ginčo, kol nebus priimtas galutinis ir neskundžiamas sprendimas baudžiamojoje byloje.

Pareiškėja skunde dėsto argumentus dėl neišsamiai atlikto mokestinio patikrinimo.

Sprendime mokesčių administratorius nurodė: „atsakant į šiuos Pareiškėjos teiginius pažymėtina, kad, kaip matyti iš Patikrinimo akto (Patikrinimo akto I skyriaus 1.3 dalis), mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjos pardavimo pajamos apskaičiuotas įvertinus tai, jog Pareiškėja žalios mėsos sandėlio atsargoms apskaityti taiko periodiškai apskaitomų atsargų būdą bei prie 2017-05-12 ir 2017-07-10 konsultacinių išvadų pateiktus Sandėlio apyvartos žiniaraščius, kuriuose nurodyti atitinkamų laikotarpių pradžios ir pabaigos (pvz., 2013-02-24 ir 2013-03-30) produkcijos kiekio pasikeitimo duomenys: likutis pradžiai, teigiamas koregavimas, neigiamas koregavimas, likutis pabaigai“. Pareiškėja atkreipia dėmesį į tai, kad paminėti mokesčių administratoriaus argumentai tik patvirtina, jog patikrinimas buvo atliktas neišsamiai, o Pareiškėjos pastabos buvo nagrinėjamos itin formaliai, nes:

1. Pareiškėjos argumentai dėl sandėlio apyvartos ir inventorizacijų vertinimo buvo pateikiami ne dėl pardavimo pajamų ir leidžiamų atskaitymų (sąnaudų) apskaičiavimo, o dėl to, kad, įvertinus šiuos duomenis, yra akivaizdu, jog produkcija, išgabenta pagal važtaraščius, įvairiais kiekiais buvo grąžinama atgal Bendrovei, kuri vėliau buvo perdirbama. Tačiau šių duomenų nei FNTT specialistas, nei mokesčių administratorius nevertino;

2. Siekiant nustatyti tikslius išvežamos ir grąžinamos produkcijos kiekius, būtina vertinti ne vienos suvestinės („Realizacija 228“) duomenis, o visus Pareiškėjos produkcijos pardavimo, judėjimo tarp sandėlių (išgabenimo) ir grąžinimo duomenis, nes tie patys vairuotojai, kurie gabendavo krovinius pagal važtaraščius, esančius suvestinėje „Realizacija 228“, į sandėlius grąžindavo produkciją, išgabentą ir su kitais važtaraščiais ir / ar PVM sąskaitomis faktūromis.

Skunde pabrėžiama tai, kad FNTT specialistas, apklausiamas teismo posėdyje, nurodė: „nesigilinai į Bendrovės vidaus politiką, nesigilinai, kiek sandėlių turėjo Bendrovė; kad šaldytuvus ant ratų yra sandėlis, nežinojau; sandėlio apyvartos žiniaraščių netikrinau; kas kiek laiko daroma inventorizacija, nežinau ir man nesvarbu; su sandėlio apyvartos žiniaraščiais nebuvau susipažinęs; sandėlio apyvartos žiniaraščiai ir inventorizacijos duomenys gal ir padėtų nustatyti, ar tie važtaraščiai su produkcija buvo grąžinti į sandėlį, jeigu būtų užfiksuotas grąžinimas. Akivaizdu, jog pats FNTT specialistas pripažino, kad sandėlių apyvartos ir inventorizacijos duomenų įvertinimas leistų nustatyti, ar pagal Pareiškėjos pateiktus produkcijos grąžinimo važtaraščius grąžinimai iš tikrųjų vyko. Iš pateiktų FNTT specialisto parodymų, duotų teismo posėdžio metu, pasak Pareiškėjos, yra akivaizdu, jog jis Pareiškėjos duomenis vertino selektyviai ir subjektyviai.

Skunde atkreipiamas dėmesys į tai, kad mokesčių administratorius, pasisakydamas apie Pareiškėjos pateiktus važtaraščius, nukopijavo sakinį iš FNTT specialisto išvados ir nurodė: „Bendrovės teigimu, pirkėjams patiekta produkcija buvo grąžinta į žalios mėsos sandėlį, nurodyti duomenys nevertintini, nes konstatuota, kad minėtais krovinių važtaraščiais įformintos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, t. y. šie krovinių važtaraščiai vertinti kaip dokumentai, neturintys juridinės galios“.

Pažymima, jog mokesčių administratorius patikrinimo metu nevertino jokių papildomų Pareiškėjos dokumentų, o buvo vertinama (perkeliama į patikrinimo aktą) tik tai, kas yra užfiksuota FNTT specialisto išvadoje, kur pats specialistas pripažino, jog dalis duomenų, galėjusių įtakoti specialisto išvados rezultatus, buvo neįvertinti.

Skunde cituojama MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostata, įtvirtinanti mokesčių administratorius pareigą pagrįsti jo mokesčių mokėtojai apskaičiuojamas mokesčio ir su juo susijusias sumas, šią nuostatą aiškinanti LVAT praktika (2010-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1527/2010, 2010-09-13 nutartis adm. byloje Nr. A-556-973/2010 ir kt.). Nurodoma, jog šiuo konkrečiu atveju Sprendimas ir Patikrinimo aktas yra paremti selektyviai atrinkta ir įvertinta neišsamia informacija bei sąmoningai nevertinant kitos dalies informacijos, kuri paneigia mokesčių administratoriaus ir FNTT specialisto daromas išvadas. Pasak skundo, LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui. Toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis. Šiuo konkrečiu atveju aukščiau paminėtų įstatymų reikalavimų nebuvo laikytasi, nes FNTT specialisto išvados medžiaga buvo perkelta į patikrinimo aktą, neatsižvelgiant į tai, kad: FNTT specialistas pripažino, jog dalis informacijos, kuri gali pakeisti jo išvadas, nebuvo įvertinta; liudytojai, davę parodymus ikiteisminio tyrimo metu, teismo bylos nagrinėjimo metu nurodė priešingas aplinkybes; FNTT specialisto išvada buvo užginčyta priimant išteisinamąjį nuosprendį, tuo pačiu paneigiant ir joje užfiksuotus neva padarytus pažeidimus; esminė FNTT specialisto išvados, tuo pačiu ir Patikrinimo akto bei Sprendimo dalis (neva parduotos produkcijos kiekiai) yra pagrįsti įrodymais, dėl kurių leistinumą turės pasisakyti teismas, nagrinėjantis baudžiamąją bylą, nes manytina, jog jie buvo gauti pažeidžiant atitinkamus įstatymus; Pareiškėja patikrinimo metu pateikė ne tik argumentus dėl FNTT specialisto išvadoje esančių netikslumų (klaidų), bet ir šiuos argumentus pagrindžiančius įrodymus, kurie nebuvo paneigti MAĮ numatytais galimais įrodymais.

*Skunde pasisakoma dėl Pareiškėjos veiklos modelio ir ekonominės naudos*

Sprendime iš esmės buvo pritarta Patikrinimo akte padarytai išvadai, jog „vairuotojo–ekspeditoriaus F.F. pagal krovinio važtaraščius pirkėjams išvežtos ir į žalios mėsos sandėlį grąžintos produkcijos kiekis atskirais laikotarpiais tiek pagal FNTT ikiteisminio tyrimo metu Pareiškėjos papildomai pateiktų krovinio važtaraščių duomenis, tiek ir pagal 2017-05-12 konsultacinėje išvadoje pateiktus duomenis viršijo 100 procentų. Vadinas, turkaus prekyviams pagal krovinio važtaraščius vežta produkcija beveik visa buvo grąžinama į žalios mėsos sandėlį, t. y. ši produkcija, kaip teigiama 2017-05-12 konsultacinėje išvadoje, minėtiems pirkėjams nebuvo parduota. Toks verslo modelis, kai beveik kiekvieną dieną konkretūs pirkėjai telefonu pateikia Pareiškėjai produkcijos užsakymą ir, ją atvežus, jos nenuperka, prieštarauja verslo logikai: įprastai, jeigu produkcija netinkama, pirkėjai jos daugiau neužsako, o Pareiškėja, jeigu produkcija pastoviai užsakoma, tačiau, ją atvežus, ji nenuperkama, šiems pirkėjams produkcijos netiekia“. Skunde tvirtinama, jog su tokiomis mokesčių administratoriaus išvadomis negalima sutikti, nes Sprendime nenurodoma, kuo grindžiama išvada, kad kiaulienos produkcija negali būti talpinama automobilio puspriekabėje (šaldytuve). Tačiau nebuvo atlikti jokie skaičiavimai dėl finansinės naudos, kai Pareiškėjos mobilūs sandėliai naudojami produkcijos saugojimui, nebuvo pateikti skaičiavimais ar verslo praktika pagrįsti vertinimai, kad toks veiklos modelis, kai naudojami mobilūs sandėliai, yra komerciškai nenaudingas ar ekonomiškai nepagrįstas.

Skunde pažymima, kad patikrinimo metu mokesčių administratoriaus specialistams ir jų vadovams buvo pateikti paaiškinimai dėl Pareiškėjos veiklos, taip pat analogiškus paaiškinimus pateikė ir Pareiškėjos vyr. buhalterė, duodama parodymus teismo posėdžio

metu. Tačiau į šiuos argumentus nebuvo atsižvelgta, juos vertinant kaip gynybinę Pareiškėjos poziciją.

Pareiškėja nurodo, kad didesnis mėsos kiekio užsipirkimas leidžia jai pasinaudoti masto ekonomijos nauda ir įsigyti mėsos pigiau. Dėl šios priežasties Pareiškėja pasirinko laikyti dalį produkcijos mobiliuose sandėliuose ir siūlyti pirkėjams ją įsigyti (pirkimo dokumentus išrašant iš karto po apmokėjimo). Pirkdama vienu kartu pilną (20–30 tonų) automobilį kiaulienos skerdenos ar kitos žaliavos, Pareiškėja nuo perkamo 1 kg žaliavos sutaupo 0,10–0,15 Eur (nuo 2000 iki 4500 Eur). Tam, kad išvengti riboto žalios mėsos sandėlio ir kitų įmonės gamybinių patalpų „užkimšimo“ dvigubai didesniu kiekiu žaliavos nei reikalingas optimaliems žaliavos apdorojimo procesams užtikrinti, Pareiškėja ir naudojo mobilius šaldytuvus. Per laiką (kol mobilus šaldytuvas reise) Pareiškėjos gamybiniai padaliniai perdirba dalį žaliavos, optimaliai valdydami perdirbimo procesus ir po 7–8 val. iš mobilaus sandėlio perduota žaliava įsilieja į normalų perdirbimo ciklą. Pažymima ir tai, kad Pareiškėja dėl šio verslo modelio nepatiria ir papildomų išlaidų, susijusių su darbo užmokesčiu, nes jos darbuotojai dirba už fiksuotą darbo užmokestį.

Skunde pabrėžiama tai, kad mokesčių administratoriui ir baudžiamojoje byloje pateiktose konsultacinėse išvadose yra pateiktas nepriklausomo specialistės G.G. vertinimas dėl tokio Pareiškėjos verslo modelio. Specialistas nurodo: „<...> esant vietos trūkumui žalios mėsos sandėlyje, dalį kiaulienos mėsos patalpinti į automobilio priekabą / puspriekabę, kurioje įrengta maisto saugos įstatymų reikalavimus užtikrinanti šaldymo įranga. ŽŪB „A“ turi savo transportą, kuris yra specialiai pritaikytas – tai šaldytuvai ant ratų. Kuomet Pareiškėjoje gaunami užsakymai, produkcija iš sandėlio pakraunama į Pareiškėjos transportą (šiuo konkrečiu atveju, kitais atvejais transportas gali būti samdomas). Įmonės viduje ši operacija apskaitoma, kaip produkcijos judėjimas tarp sandėlių, nes produkcijos pardavimas dar neįvykęs <...>. ŽŪB „A“ 2012-08-07 įsakymu Nr. V-12-08-07-01 buvo patvirtinta Mobilijų šaldytuvų sandėlių (automobilių) darbo organizavimo ir apskaitos tvarka, kurioje nurodyta, kad iš žalios mėsos sandėlio produkcija atkraunama pirkėjams (pagal sutartis) išrašant sąskaitas faktūras, pagal jų pateiktus užsakymus, išrašant krovinio gabenimo važtaraščius. Vairuotojas–ekspeditorius pakrautas prekes gabena su išvardintais dokumentais, pagal krovinio gabenimo važtaraščius ir pagal PVM sąskaitas faktūras. Regiono pardavimų vadybininkas privalo iš karto išrašyti pardavimo sąskaitas faktūras pirkėjams, priėmusiems prekes iš vairuotojo–ekspeditoriaus <...>. Krovinį lydintis dokumentas yra krovimo važtaraštis, kuriame nurodoma, kiek faktiškai puspriekabėje (buhalteriškai – mobiliame šaldytuve sandėlyje) yra produkcijos <...>. Visas per dieną išrašytas sąskaitas faktūras vadybininkas perduoda buhalterijai ne vėliau kaip sekančią darbo dieną. Vairuotojas–ekspeditorius neparduotas prekes iki kiekvienos darbo dienos pabaigos privalo perduoti į ŽŪB „A“ žalios mėsos sandėlį“.

Skundžiamame sprendime nurodoma, „jog Patikrinimo akte pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja, ikiteisminio tyrimo metu pateikusi produkcijos grąžinimo į žalios mėsos sandėlį krovinio važtaraščius už laikotarpį nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16, tokiu būdu iš esmės pripažino, kad pradinis produkcijos išvežimas, atvaizduotas krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“, įvyko“. Skunde akcentuojama, jog Pareiškėja niekada ir neneigė, kad ši produkcija buvo išgabenta iš sandėlio, tačiau svarbu tai, jog ji nebuvo visa parduota, o buvo grąžinta atgal į žalios mėsos sandėlį ir, kaip jau buvo minėta, visa tai Pareiškėja vadino pardavimu ir / arba judėjimu tarp sandėlių, kurį mokesčių administratorius ir FNTT specialistas nepagrįstai pripažino pardavimu.

Analogiškas aplinkybes, pasak skundo, konstatavo ir specialistė, parengusi Konsultacinę išvadą, nurodydama: „<...> suformuojami produkcijos kiekiai atkrovimui ir išrašomos pardavimo PVM sąskaitos faktūros. Pirkėjams, kuriems vadybininkai prekes siūlo parduoti vietose, preliminarius užsakymus užsakymų stalo vadybininkės pateikia sandėliams.

Sandėliuose suformuoja produkcijos kiekius ir išrašo krovinio važtaraštį. Regiono pardavimų vadybininkas turi dalyvauti, kai vairuotojas perduoda pirkėjui visas ar dalį prekių pagal važtaraštį. Jeigu vadybininkas tuo metu negali dalyvauti, jis privalo telefonu gauti informaciją iš vairuotojo–ekspeditoriaus apie konkrečiam pirkėjui perduotus prekių kiekius. Regiono pardavimų vadybininkas privalo iš karto išrašyti pardavimo sąskaitas faktūras pirkėjams, priėmusiems prekes iš vairuotojo–ekspeditoriaus. <...> ŽŪB „A“ produkcijos išvežimui naudojo krovinio važtaraščius ir PVM sąskaitas faktūras. PVM sąskaitos faktūros buvo išrašomos tiems pirkėjams, su kuriais buvo sudarytos įvairios pirkimo–pardavimo sutartys: prekybos centrai: UAB „A“, UAB „B“, UAB „C“ ir kiti ūkio subjektai bei fiziniai asmenys, o visiems kitiems užsakovams prekių vežimui buvo naudojami krovinio važtaraščiai, kur iš vairuotojo–ekspeditoriaus priimtai produkcijai pirkėjo vardu regiono pardavimų vadybininkas išrašydavo pardavimo sąskaitas faktūras. Visas per dieną išrašytas PVM sąskaitas faktūras vadybininkas turėjo perduoti buhalterijai ne vėliau kaip sekančią darbo dieną. Tokia dokumentų naudojimo tvarka buvo numatyta ŽŪB „A“ 2012-08-07 įsakymu Nr. V-12-08-07-01<...>“.

*Skunde pasisakoma dėl konsultacinių išvadų vertinimo*

Nurodoma, jog tiek baudžiamojoje byloje, tiek mokesčių administratoriui buvo pateiktos dvi konsultacinės išvados, kurias parengė nepriklausoma specialistė G.G., kuri yra asmuo, turintis atitinkamų specialių žinių (buhalterinės apskaitos, juridinių asmenų ūkinės finansinės veiklos tyrimų atlikimo srityse), nes turi atitinkamą išsilavinimą ir ilgametę darbo patirtį, įskaitant, bet neapsiribojant FNNT. Mokesčių administratorius Sprendime nurodė, jog konsultacinė išvada turi būti vertinama ne kaip specialisto išvada ar ekspertizės aktas, o kaip vienas iš rašytinių įrodymų, kuriam prioritetinė reikšmė negali būti suteikta. Pareiškėjos patikrinimo metu pateiktos Konsultacinės išvados buvo vertintos kartu su kitais patikrinimo metu surinktais dokumentais.

Skunde pažymima, kad tiek mokesčių administratoriaus, tiek FNNT specialistai nėra ekspertai, įrašyti į teismo ekspertų sąrašą, taip pat nėra auditoriai, turintys atitinkamą kvalifikaciją patvirtinančius pažymėjimus, o yra valstybės tarnautojai, kurie savo išvadose (patikrinimo aktuose / sprendimuose) pateikia savo nuomonę, kuri būna įtakojama jų vadovų bei negali būti laikoma nešališka ir įrodymu, gautu panaudojus specialių žinių.

Pagal Teismo ekspertizės įstatyme pateiktą specialių žinių apibrėžimą, pasak skundo, yra akivaizdu, jog specialistė G.G. turi atitinkamų specialių žinių, o tai patvirtina byloje pateikti įrodymai apie jos turimą kvalifikaciją ir darbo patirtį. Todėl G.G. parengtos konsultacinės išvados turi būti vertinamos kaip įrodymai, gauti pasitelkiant specialiąsias žinias, o juos galima paneigti tik kitais įrodymais, kurie yra gauti pasitelkiant specialiąsias žinias. Vadovaujantis teismų praktika, kai byloje yra tik įrodymai, gauti panaudojus specialiąsias žinias, būtina skirti teismo ekspertizę, nes pagal įrodymų vertinimo taisykles duomenys, kurie gauti panaudojus specialias žinias, gali būti koreguojami, paneigiami ir pan. tik taip pat panaudojus bei pritaikius specialias žinias (LVAT nutartis adm. byloje Nr. eA-77-438/2019).

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta ir vadovaujantis MAĮ nuostatomis, visuotinai pripažįstamais protingumo ir teisingumo principais, skunde prašoma pakeisti Inspekcijos 2019-07-26 sprendimą Nr. (21.222) FR0682-172, išdėstant jį sekančiais: netvirtinti 2019-05-23 patikrinimo akto Nr. (21.222) FR0680-177 ir jame papildomai apskaičiuotų 110 622,10 Eur PVM ir 79 015,58 Eur PM sumų bei pavesti Inspekcijai atlikti pakartotinį Pareiškėjos patikrinimą; netenkinus aukščiau nurodyto reikalavimo, Pareiškėja prašo panaikinti Inspekcijos 2019-07-26 sprendimą Nr. (21.222) FR0682-172.

Komisijos 2025-09-16 posėdžio metu Pareiškėjos atstovas, atsižvelgdamas į kasacinio skundo baigtį, prašė skundžiamą sprendimą panaikinti.

Priešingos pozicijos laikosi Inspekcija.

Inspekcija, vykdydama 2017-12-19 pavedimą tikrinti Nr. (21.16-28)FR0773-2543, atliko Pareiškėjos PVM ir PM apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31 bei surašė Patikrinimo aktą. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 septyniolikai asmenų iš viso išvežė 220 677,24 kg produkcijos, kuri nepagrįsta pardavimą įforminančiais dokumentais – PVM sąskaitomis faktūromis. Pareiškėja pažeidė Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes 2012 ir 2013 m. apskaitoje neapskaitė 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) produkcijos pardavimo pajamų, Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 3 straipsnio 1 dalies ir 14 straipsnio 2 dalies nuostatas, nes 2012 ir 2013 m. atitinkamais PVM mokesčiais laikotarpiais nuo 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) apskaitoje neapskaitytų produkcijos pardavimo pajamų neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 381 956 Lt (110 622,10 Eur) pardavimo PVM. Įvertinusi nurodytus pažeidimus, Inspekcija Patikrinimo akte pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, t. y. taikydama MAĮ 70 straipsnio 1 dalį, Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 110 622,10 Eur (381 956 Lt) PVM ir 79 015,58 Eur (272 825 Lt) PM, iš viso 189 637,68 Eur (654 781 Lt).

Išnagrinėjusi Patikrinimo aktą, turimą medžiagą ir Pareiškėjos pateiktas pastabas bei papildomas pastabas, Inspekcija sprendime konstatuoja, jog į pastabas bei papildomas pastabas neatsižvelgiama.

Nurodo, jog atlikto mokesčio tyrimo metu (2016-08-09 Pranešimas apie atliktą mokesčio tyrimą Nr. (21.43-28) FR0687-1423, toliau – Pranešimas), vadovaujantis MAĮ 72 straipsniu, Pareiškėjos mokesčio prievolės buvo apskaičiuotos pagal FNTT 2016-01-27 raštu Nr. 25/11-1-35-1967 pateiktą Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiagą (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162). Pareiškėja per Pranešime nurodytą terminą ir pasiūlytu būdu nurodytus trūkumus ir / ar prieštaravimus pašalino (2016-11-03, 2016-11-04 ir 2016-11-07 pateikė patikslintas mokesčio tyrimo metu apskaičiuotų papildomai mokėtinų PVM ir PM deklaracijas). Tačiau praėjus metams, t. y. 2017-10-03, pateikusi patikslintas šių mokesčių deklaracijas, Pareiškėja mokesčio prievolės sumažino mokesčio tyrimo metu apskaičiuotų papildomai mokėtinų PVM ir PM sumomis, todėl, vadovaujantis Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-28 įsakymu Nr. VA-108 „Dėl Mokesčio tyrimo atlikimo taisyklių, Pranešimo apie atliktą mokesčio tyrimą FR0687 formos ir Užduoties atlikti mokesčio tyrimą FR0688 formos patvirtinimo“, 10 punktu, inicijuotas Pareiškėjos mokesčio patikrinimas.

Pareiškėjos patikrinimo metu išnagrinėjus FNTT 2016-01-27 raštu Nr. 25/11-1-35-1967 Inspekcijai pateiktą Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiagą (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162) bei remiantis iš (duomenys neskelbtini) apylinkės teismo (duomenys neskelbtini) rūmų ir FNTT gauta H.H. baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini), E.E. ikiteisminio tyrimo metu byloje Nr. (duomenys neskelbtini) ir I.I. ikiteisminio tyrimo metu byloje Nr. (duomenys neskelbtini) surinkta medžiaga, nustatyta, kad Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje neapskaitė gautų pajamų už laikotarpį nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 įvairiems fiziniams bei juridiniams asmenims parduotą produkciją ir tokiu būdu išvengė mokėtinų į biudžetą PVM bei PM.

Inspekcija sprendime nurodo, jog nustatyta, kad Pareiškėja nepateikė krovinio važtaraščių už 2012 ir 2013 m. nurodžiusi, kad jie neišsaugoti, tačiau FNTT atliktų ikiteisminio tyrimo veiksmų metu paimtas krovinio važtaraščių suvestinės už laikotarpį nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16 išrašas, pavadintas „Realizacija 228“ (toliau – krovinio važtaraščių suvestinė „Realizacija 228“). Minėtoje suvestinėje nurodyti šie duomenys: krovinio važtaraščio numeris ir data, vežėjo numeris (11 arba 19), pagal krovinio važtaraštį pirkėjui išvežtas produkcijos kiekis (kilogramais), produkcijos gavėjo numeris (1, 2, 3, 5, 6, <...> 104, 200), arba sutrumpintas pavadinimas (kibin, jusp, sven ir kt.). Duomenų, kokiems asmenims priklausė krovinio

važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“ įrašyti produkcijos gavėjų užsakymo numeriai, Pareiškėja nepateikė. Pareiškėja FNTT taip pat nepateikė duomenų apie laikotarpį nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 grąžintą produkcijos kiekį pagal (duomenys neskelbtini) regionui išrašytus krovinio važtaraščius, nurodydama, kad krovinio važtaraščiai bei duomenys apie pagal krovinio važtaraščius grąžintų prekių kiekį neišsaugoti.

Pareiškėjos atlikto ūkinės finansinės veiklos tyrimo metu buvo nustatyta, kad Pareiškėjos vadybininkas J.J. (priimtas nuo 2010-09-22 realizacijos vadybininku pietų regionui pagal 2010-09-22 darbo sutartį Nr. 6024) telefonu užsakydavo kiaulių puses ir kitą kiaulienos skerdieną, kuri minėtos produkcijos pirkėjams buvo pristatoma Pareiškėjos transportu pagal jos išrašytus krovinio važtaraščius. Šiuos krovinio važtaraščius Pareiškėjos vairuotojai perduodavo J.J., kuris turėdavo išrašyti pirkėjams PVM sąskaitas faktūras.

Iš mokestinio patikrinimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjos atžvilgiu atlikto ikiteisminio tyrimo metu buvo apklausta jos buhalterė, vadybininkas, ekspeditoriai–vairuotojai ir kiti darbuotojai bei Pareiškėjos produkcijos pirkėjai. Pareiškėjos vairuotoja–ekspeditoriai K.K. 2013-07-16 liudytojo apklausoje ir F.F. 2013-11-08 papildomoje liudytojo apklausoje nurodė: per dieną veždavo iki 35 vnt. kiaulių pusių arba iki 1 400 kg kiaulienos skerdienos (vienos kiaulės pusės svoris apie 40 kg) ir iki 220 dėžių (vienos dėžės svoris iki 20 kg) arba iki 4 400 kg išpjaustytos skerdienos (kumpio, šoninės, sprandinės ir kt.); į Pareiškėją grįždavo tušti, t. y. visa pagal krovinio važtaraščius išvežta kiaulienos skerdiena buvo perduota užsakovams, bet būdavo atvejų, kad pirkėjai dalies užsakytos skerdienos neimdavo ir tais atvejais buvo grąžinama iki 4 vnt. arba iki 160 kg svorio kiaulių pusių ir iki 5 vnt. dėžių, arba iki 100 kg išpjaustytos skerdienos. FNTT 2014-10-22 raštu Nr. 25/11-1-35-20558 paprašius Pareiškėjos pateikti duomenis apie laikotarpį nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 grąžintą produkcijos kiekį pagal (duomenys neskelbtini) regionui išrašytus krovinio važtaraščius, Pareiškėja nurodė, kad krovinio važtaraščiai bei duomenys apie pagal krovinio važtaraščius grąžintų prekių kiekį neišsaugoti.

Pareiškėjos vairuotojas–ekspeditorius F.F. 2013-07-16 liudytojo apklausoje nurodė: buvo atvejų, kai vadybininko J.J. nurodymu telefonu kuriam nors užsakovui produkcija būdavo pateikiama anksčiau, t. y. produkcija buvo atiduodama pakeliui ir F.F. nurodė vieną iš tokių atvejų: J.J. 2013-07-15 nurodymu telefonu kitą dieną – 2013-07-16, įsukus link (duomenys neskelbtini) nuo kelio (duomenys neskelbtini), F.F. perdavė J.J. nurodytam asmeniui, vardu L.L., 235,57 kg kiaulienos šoninės pagal 2013-07-16 krovinio važtaraštį Nr. H173649. Šiame krovinio važtaraštyje įrašyta, kad jis surašytas gavėjui „1“, ir šis krovinio važtaraštis yra užregistruotas Pareiškėjos krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“.

Pagal FNTT susistemintus telefoninių pokalbių duomenis (Patikrinimo akto 1 priedas) nustatyta, kad laikotarpį nuo 2012-10-05 iki 2013-07-15 Pareiškėjos vadybininkas J.J. užsakė iš Pareiškėjos 3 364 vnt. 126 530 kg svorio kiaulių pusių (vienos kiaulės pusės svoris – 25 arba 40 kg) ir 106 880 kg svorio kitos kiaulienos skerdienos (kotletinės mėsos, kumpio, šoninės, sprandinės, ragu ir kt.), iš viso 233 410 kg (126 530 + 106 880) kiaulienos skerdienos 66-iems užsakovams, įvardintiems numeriais (1, 2, 3, 5, 6, <...> 104, 200) arba pavadinimais (kibininė, juspa, šventė jums ir kt.).

Palyginus susistemintus telefoninių pokalbių duomenis apie J.J. iš Pareiškėjos užsakytos produkcijos kiekius su krovinio važtaraščių suvestinės „Realizacija 228“ duomenimis, nustatyta, kad iš Pareiškėjos užsakytos produkcijos kiekis kitą dieną po jos užsakymo pagal krovinio važtaraščius buvo išvežtas J.J. Pareiškėjos produkciją užsakiusiems užsakovams. Nors Pareiškėja nepateikė krovinio važtaraščių suvestinės „Realizacija 228“ už laikotarpį nuo 2012-10-06 iki 2012-10-29, tačiau, įvertinus nustatytus faktus, mokestinio patikrinimo metu konstatuota, kad ir šiuo laikotarpiu užsakyta Pareiškėjos produkcija taip pat buvo išvežta užsakovams. Be to, pagal krovinio važtaraščių suvestinės „Realizacija 228“

duomenis nustatyta, kad užsakovams Pareiškėjos produkcijos išvežta daugiau, nei J.J. buvo užsakyta pagal susistemintus telefoninių pokalbių duomenis (šie duomenys pateikti ne už kiekvieną laikotarpio nuo 2012-10-05 iki 2013-07-15 dieną).

Kadangi Pareiškėja krovinio važtaraščių suvestinės „Realizacija 228“ už laikotarpį nuo 2012-10-06 iki 2012-10-29 nepateikė ir pagal jos duomenis nebuvo galimybės nustatyti, koks Pareiškėjos produkcijos kiekis minėtu laikotarpiu išvežtas pirkėjams, laikotarpiu nuo 2012-10-06 iki 2012-10-29 išvežtos Pareiškėjos produkcijos kiekis patikrinimo metu nustatytas pagal susistemintus telefoninių pokalbių duomenis (Patikrinimo akto 4 priedas).

Pagal šiuos susistemintus telefoninių pokalbių ir krovinio važtaraščių suvestinės „Realizacija 228“ duomenis nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 septyniolikai asmenų išvežė 220 677,24 kg (laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 – 75 496 kg ir laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 – 145 181,24 kg) produkcijos (Patikrinimo akto 5 priedas). Nustatyta, kad PVM sąskaitomis faktūromis nepagrįstų minėtų produkcijos pardavimo ūkinių operacijų Pareiškėja neapskaitė apskaitoje, nedeklaravo mokesčių deklaracijose bei nuo gautų pardavimo pajamų – 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) (2012 m. – 678 080 Lt, 2013 m. – 1 140 756 Lt) nesumokėjo į valstybės biudžetą privalomų sumokėti PVM ir PM.

Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių, patvirtintų Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ (toliau – Taisyklės), 4 punkto, LVAT praktikos nuostatas. Nurodo, jog pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis nebuvo galimybės nustatyti, kiek laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 Pareiškėja gavo pajamų už pirkėjams išvežtą apskaitoje neapskaitytą produkciją, iš dalies nebuvo galimybės nustatyti Pareiškėjos turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dydžio. Pareiškėja apskaitą tvarkė, nesilaikydama Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktuose nustatytų reikalavimų, t. y. netinkamai vykdė savo pareigas, todėl patikrinimo metu nebuvo galimybės nustatyti Pareiškėjos mokestinių prievolių dydžio įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka. Inspekcijos vertinimu, dėl aukščiau išvardintų priežasčių apskaičiuojant mokesčius patikrinimo metu Pareiškėjos mokesčio bazė pagrįstai apskaičiuota taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, pritaikius Taisyklių 6.3.6 papunktyje nurodytą ekonominių modelių metodą.

Mokestinio patikrinimo metu pagal įvertinimą apskaičiuojant Pareiškėjos PVM ir PM bazę buvo naudojamosi Taisyklių 29 punkte nustatytais informacijos šaltiniais, t. y. pagal Pareiškėjos dokumentus (įvairius užsakymų skyriaus dokumentus, PVM sąskaitų faktūrų bei pinigų priėmimo kvitų blankų išdavimo registracijos knygą, Pareiškėjos padalinio 228 Išrašomų sąskaitų faktūrų registrą už laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-07-16, krovinio važtaraščių suvestinę „Realizacija 228“ už laikotarpį nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16, pagal verslo liudijimus (duomenys neskelbtini) turgavietėse dirbusių asmenų pirkimo ir atsiskaitymo su Pareiškėja dokumentus ir kt.) ir susistemintus telefoninių pokalbių duomenis nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-16 septyniolikai asmenų išvežė iš viso 220 677,24 kg produkcijos (18 677,05 kg (J.J. išvežta produkcija) + 11 757,63 kg (M.M. ir N.N. išvežta produkcija) + 16 146,53 kg (O.O. išvežta produkcija) + 13 313,48 kg (P.P. išvežta produkcija) + 13 040,38 kg (I.I. išvežta produkcija) + 21 212,04 kg (S.S. išvežta produkcija) + 2 209,49 kg (R.R. išvežta produkcija) + 1 661,19 kg (T.T. išvežta produkcija) + 729,99 kg (U.U. išvežta produkcija) + 849,90 kg (H.H. išvežta produkcija) + 24 149,04 kg (V.V. išvežta produkcija) + 1 402,36 kg (UAB „D“ išvežta produkcija) + 34 845,48 kg (Z.Z. išvežta produkcija) + 15 483,68 kg (A.B. išvežta produkcija) + 3 471,96 kg (A.C. išvežta produkcija) + 17 226,68 kg (A.D. išvežta produkcija) + 4 500,36 kg (K.K. išvežta produkcija, detali informacija apie Pareiškėjos produkcijos gavėjams išvežtų produkcijos kiekių apskaičiavimus pateikta Patikrinimo akto p. 6–20 bei Patikrinimo akto 5 lentelėje).

Pagal FNTT pateiktą medžiagą nebuvo galimybės nustatyti laikotarpio nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 kiekvieną mėnesį Pareiškėjos apskaitoje neapskaitytos parduotos produkcijos kiekio pagal produkcijos rūšis ir / ar pavadinimus, todėl patikrinimo metu Pareiškėjos gautos pajamos už apskaitoje neapskaitytą parduotą produkciją apskaičiuotos šia tvarka: (1) pagal Pareiškėjos pateiktus laikotarpio nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 kiekvieno mėnesio mažiausių produkcijos pardavimo pagal produkcijos rūšis ir / ar pavadinimus kainų (be PVM) duomenis (Patikrinimo akto 30 priedas) apskaičiuota laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 ir laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 parduotos produkcijos pagal rūšis ir / ar pavadinimus vidutinė kaina; (2) apskaičiuota laikotarpių nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 parduotos produkcijos pagal rūšis ir / ar pavadinimus vidutinė kaina padauginta iš FNTT ikiteisminio tyrimo metu nustatyto Pareiškėjos apskaitoje minėtais laikotarpiais neapskaityto parduotos produkcijos kiekio. Gautos pajamos už apskaitoje neapskaitytą parduotą produkciją priskirtos laikotarpių nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2013-01-01 iki 2013-07-31 paskutiniam mėnesiui – 2012 m. gruodžio mėn. ir 2013 m. liepos mėn. Tokiu būdu nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 neapskaitė 678 080,08 Lt pardavimo pajamų (Patikrinimo akto 31 priedas); laikotarpiu nuo 2013-01-01 iki 2013 07-31 – 1 140 755,72 Lt pardavimo pajamų, iš viso 1 818 835,80 Lt (526 771,32 Eur, Patikrinimo akto 31 priedas).

*PVM apskaičiavimas*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja 2012 ir 2013 m. atitinkamais mokestiniais laikotarpiais deklaravo 7 083 644 Lt (2012 m. – 3 862 340 Lt, 2013 m. – 3 221 304 Lt) mokėtino į biudžetą PVM. Konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 3 straipsnio 1 dalies ir 14 straipsnio 2 dalies nuostatas, nes 2012 ir 2013 m. atitinkamais PVM mokestiniais laikotarpiais nuo 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) apskaitoje neapskaitytų produkcijos pardavimo pajamų neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo pardavimo PVM. Dėl šio pažeidimo mokestinio patikrinimo metu, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnyje nustatyta tvarka, Pareiškėjai nuo 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) apskaitoje neapskaitytų produkcijos pardavimo pajamų, taikant PVMĮ 19 straipsnio 1 dalyje nustatytą standartinį PVM tarifą (21 proc.), apskaičiuota 381 956 Lt pardavimo PVM.

*PM apskaičiavimas*

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja metinėse pelno mokesčio deklaracijose (forma PLN204) už 2012 ir 2013 m. deklaravo 1 150 753 Lt (2012 m. – 548 636 Lt, 2013 m. – 602 117 Lt) apmokestinamojo pelno ir 172 613 Lt (2012 m. – 82 295 Lt, 2013 m. – 90 318 Lt) mokėtino į biudžetą PM. Konstatuota, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 4 straipsnio 1 dalies nuostatas, nes 2012 ir 2013 m. apskaitoje neapskaitė 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) produkcijos pardavimo pajamų.

Pareiškėja parduotų (sunaudotų) atsargų savikainą apskaitė pagal inventorizacijos metu nustatytus faktinius atsargų likučių duomenis, taikydama periodiškai apskaitomų atsargų būdą, todėl patikrinimo metu vertinta, kad Pareiškėja, apskaičiuodama apmokestinamąjį pelną už 2012 ir 2013 m., šių mokestinių laikotarpių pardavimų pajamas sumažino ir leidžiamiems atskaitymams priskirta laikotarpiais nuo 2012-10-01 iki 2012-12-31 ir nuo 2013-01-01 iki 2013 07-31 apskaitoje neapskaitytos parduotos produkcijos savikainos suma.

Įvertinus išdėstytą, patikrinimo metu Pareiškėjos apskaitoje neapskaitytos pardavimų pajamos, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną už 2012 ir 2013 m., šios produkcijos įsigijimo savikainos suma nemažintos, todėl Pareiškėjos metinėse pelno mokesčio deklaracijose (forma PLN204) už minėtus mokestinius laikotarpius deklaruotas apmokestinamasis pelnas padidintas 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur, 2012 m. – 678 080 Lt, 2013 m. – 1 140 756 Lt) Pareiškėjos apskaitoje neapskaitytų pardavimų pajamų suma. Dėl šio pažeidimo mokestinio

patikrinimo metu, vadovaujantis MAJ 70 straipsnyje nustatyta tvarka, Pareiškėjai nuo 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) padidinto apmokestinamojo pelno, taikant 15 procentų PM tarifą, apskaičiuota 272 825 Lt (79 015,58 Eur) mokėtinas į biudžetą PM.

Pareiškėja pastabose nurodo, kad Patikrinimo akte išvados padarytos remiantis visiškai nebeaktualiais liudytojos D.D., E.E., F.F. parodymais, nes šie asmenys 2019 m. kovo–balandžio mėn. įvykusiųose teismo teisiamuosiuose posėdžiuose apklausiami kaip liudytojai, Pareiškėjos vertinimu, davė parodymus, kurie skiriasi nuo tų, kuriais remtasi Patikrinimo akte.

Dėl šių Pareiškėjos pateiktų argumentų Sprendime pažymėta, kad patikrinimo metu buvo remtasi ne išimtinai Pareiškėjos pastabose nurodytų asmenų ikiteisminio tyrimo metu duotais parodymais, o vertinta visa FNTT 2016-01-27 raštu Nr. 25/11-1-35-1967 pateikta Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiaga (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162), buvo remtasi iš (duomenys neskelbtini) apylinkės teismo (duomenys neskelbtini) rūmų ir FNTT gauta H.H. baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini), E.E. ikiteisminio tyrimo metu byloje Nr. (duomenys neskelbtini) ir I.I. ikiteisminio tyrimo metu byloje Nr. (duomenys neskelbtini) surinkta medžiaga.

Nustatyta, kad E.E. 2016-11-28 įtariamojo apklausoje nurodė: jis prisipažįsta padaręs nusikalstamą veiką – pagal išankstinį susitarimą su J.J. sūdydavo mėsos gaminius, neturėdamas leidimo minėti veiklai vykdyti; su J.J. yra pažįstamas maždaug nuo 2002 m.; laikotarpiu nuo 2012-10-05 iki 2013-07-16 J.J. prašymu jis maždaug 1–2 kartus per savaitę pasūdydavo iki 100 kg šoninės, nugarinės; mėsą dažniausiai paimdavo iš Pareiškėjos vairuotojų; J.J. pasakius apie atvežamą produkciją, jis pats paskambindavo Pareiškėjos vairuotojams ir susitardavo, kur pasiims atvežamą skerdienu; mėsą iš vairuotojų paimdavo, jiems neprivažiavus (duomenys neskelbtini) m., (duomenys neskelbtini) kaimo teritorijoje, taip pat (duomenys neskelbtini) g.; dažniausiai visą pasūdytą mėsą J.J. prašymu nuveždavo A.E., vykdžiusiai mėsos gaminių ir žuvies rūkymo veiklą; buvo atvejų, kai pasūdytą mėsą A.E. nuveždavo pats.

J.J., kartais paimdavęs nedidelę dalį sūdytų mėsos gaminių; A.E. už suteiktas mėsos rūkymo paslaugas mokėjo jis pats, o vėliau J.J. su juo atsiskaitydavo; už mėsos sūdyimo paslaugas su juo atsiskaitydavo J.J., dažniausiai ta pačia pagaminta produkcija arba žalia mėsa; kur buvo realizuojama pagaminta produkcija ir kokį kiekį mėsos J.J. prašymu pasūdė, nurodyti negali, nes tokios apskaitos netvarkė.

Iš patikrinimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Kauno apygardos prokuratūros 2-ojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus 2016-12-16 nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 03-2-00715-16 E.E. pagal laidavimą BK 40 straipsnio tvarka) nurodyta, kad įtariamojo apklausos metu E.E. parodė, kad dėl jam įteikto pranešimo apie įtarimą, padarius nusikalstamą veiką, numatytą BK 202 straipsnio 1 dalyje, jis visiškai prisipažįsta.

I.I. 2016-12-06 įtariamojo apklausoje nurodė: ji prisipažįsta padariusi nusikalstamą veiką – laikotarpiu nuo 2012-10-09 iki 2013-07-16 pagal įsigytus verslo liudijimus vykdydama prekybos mėsos gaminiiais (adresas: (duomenys neskelbtini)) veiklą, iš Pareiškėjos įsigijo 13 040,38 kg neapskaitytos produkcijos, kurią užsakė per Pareiškėjos vadybininką J.J. ir ją realiai gavo, tačiau dokumentų, pagrindžiančių šios produkcijos įsigijimą, ikiteisminio tyrimo metu nepateikė, t. y. ji prisipažįsta, kad apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą. Be to, I.I. minėtoje apklausoje nurodė: (duomenys neskelbtini) ji pagal verslo liudijimus prekiaavo kiaulienos mėsa; apskaitą tvarkė pati; iš kitų turguje prekiaujančių asmenų sužinojo, kad kiaulienos skerdienos galima užsisakyti per Pareiškėją atstovavusį J.J.; užsakymus jam pateikdavo telefonu; buvo atvejų, kai jai teikiant užsakymą, jos telefonu užsakymus pateikdavo ir kitos turgaus prekeivės; ji užsakinėjo kiaulių puses bei kitą kiaulienos skerdieną (kotletinę mėsą, šoninę); ji neprisimena, kaip dažnai užsakinėjo produkciją, bet mano, kad kelis kartus per savaitę; užsakydavo nuo 1 iki 5 kiaulių pusių bei kitą išpjautą kiaulienos skerdieną (tikslaus kiekio ji

neprisimena); laikotarpiu nuo 2012-10-09 iki 2013-07-16 ji be dokumentų įsigijo 13 040,38 kg apskaitoje neapskaitytos Pareiškėjos produkcijos; produkciją pristatydavo Pareiškėjos vairuotojai specialiais automobiliais (kiek vairuotojų pristatydavo produkciją ir jų pavardžių ji neprisimena); produkciją pristatydavo be dokumentų; <...> už gautą produkciją (įsigytą be dokumentų ir pagal PVM sąskaitas faktūras) atsiskaitydavo grynaisiais pinigais, kuriuos mokėjo J.J.; kai prekės buvo pristatomos be dokumentų, J.J. pasakydavo, kokią pinigų sumą sumokėti, o sumokėjus jokio dokumento neišrašydavo <...>.

Kauno apygardos prokuratūros 2-ojo baudžiamojo persekiojimo skyriaus 2016-12-30 nutarime nutraukti ikiteisminį tyrimą Nr. 03-2-00745-16 I.I. pagal laidavimą (BK 40 straipsnio tvarka) nurodyta, kad apklausos metu įtariamoji I.I. parodė, kad dėl įtarimo pilnai prisipažįsta.

H.H. 2016-12-14 įtariamojo apklausoje nurodė: jis prisipažįsta padaręs nusikalstamą veiką – apgaulingai tvarkė buhalterinę apskaitą. H.H. minėtoje apklausoje nurodė: nuo 2004 m. lapkričio mėn. jis vykdo išvažiuojamąją prekybą (duomenys neskelbtini) rajono kaimuose (šiai veiklai buvo įsigijęs verslo liudijimus); vykdytos veiklos buhalterinę apskaitą tvarko pats; 2011 m. (tikslios datos neprisimena) jis (duomenys neskelbtini) m. prie tuo metu buvusios „K“ parduotuvės pamatė Pareiškėjos automobilį, atvežusį prekes; vairuotojas davė Pareiškėjos vadybininko, vardu J.J., telefono numerį, kuriuo skambino, užsakydamas prekes; jis prisipažįsta, kad laikotarpiu nuo 2012-11-02 iki 2013-07-11 pas Pareiškėjos vadybininką užsakė ir nupirko 2 196,9 kg įvairios kiaulienos skerdienos, vištienos mėsos ir gatavos produkcijos; ją užsakydavo ir pirkdavo maždaug 1–2 kartus per mėnesį; produkciją pristatydavo Pareiškėjos specialios automašinos; dviejų vairuotojų, kurie keisdavosi, vardų ir pavardžių neprisimena; J.J. paskambinus, produkciją paimdavo prie (duomenys neskelbtini) m. prekybos centro ar parduotuvės; produkcija buvo pristatoma su krovinio važtaraščiais, kuriuose būdavo surašyti produkcijos kiekiai pagal rūšis; pinigus už pristatytą produkciją mokėjo tik J.J., kuris pinigų gavimo dokumentų ir PVM sąskaitų faktūrų neišrašė; su J.J. atsiskaitydavo produkcijos pristatymo dieną arba per kelias dienas; parduodamas šią produkciją, kasos aparatu gautų pajamų nefiksavo ir čekių neišdavė; neprisimena, ar buvo gražinęs Pareiškėjai produkciją; patvirtina, kad jam pateikti į kompiuterinę laikmeną įrašyti telefoniniai pokalbiai su J.J. ir su vairuotoju yra jo.

H.H. ikiteisminis tyrimas byloje Nr. (duomenys neskelbtini) baigtas (duomenys neskelbtini) apylinkės teismo baudžiamuoju įsakymu, kuriame konstatuota, kad dėl įtarimo padarius nusikaltimą, numatytą BK 222 straipsnio 1 dalyje, įtariamasis H.H. prisipažino visiškai.

Taigi, pasak Inspekcijos, minėtuose ikiteisminiuose tyrimuose nustatyta, kad Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 per vadybininką J.J. įvairiems asmenims parduodavo produkciją neišrašant pinigų gavimo dokumentų bei PVM sąskaitų faktūrų.

Be to, Pareiškėjos ikiteisminio tyrimo metu surinktų duomenų bei patikrinimo metu nustatytų aplinkybių visuma, įskaitant toliau nurodytas, t. y.: (1) ikiteisminio tyrimo metu peržiūrėti pirkėjos Z.Z. gyvenamojoje vietoje buvusiame vaizdo įrašymo įrenginyje esantys duomenys patvirtina, kad Pareiškėjai priklausantis automobilis pristatė Z.Z. kiaulių puses, sukrautas ir apdorotas Z.Z. gyvenamosios vietos adresu, ir informacija apie kiaulienos skerdienos pristatymo datas bei kiekį sutampa su informacija, esančia susistemintų telefoninių pokalbių suvestinėse ir krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“; (2) pirkėjos I.I., kuri pripažino, kad laikotarpiu nuo 2012-10-09 iki 2013-07-16 iš Pareiškėjos įsigijo neapskaitytą produkciją, ją užsakant per Pareiškėjos vadybininką J.J., nurodytas produkcijos kiekis atsispindi susistemintų telefoninių pokalbių suvestinėse bei krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“; (3) Pareiškėjos vairuotojas–ekspeditorius F.F. patvirtino, kad telefonu užsakyta produkcija buvo perduota J.J. nurodytam asmeniui pagal 2013-07-16 krovinio važtaraštį Nr. H173649. Patikrinimo metu nustatyta, kad šis krovinio važtaraštis yra

užregistruotas Pareiškėjos krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“; (4) Pareiškėja ikiteisminio tyrimo metu pateikė produkcijos grąžinimo į žalios mėsos sandėlį krovinio važtaraščius už laikotarpį nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16, taip pripažindama, kad pradinis produkcijos išvežimas, atvaizduotas krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“, įvyko; (5) liudytojų apklausose ne tik F.F., bet ir kito Pareiškėjos vairuotojo-ekspeditoriaus K.K. parodymai patvirtina, kad beveik visa pagal krovinio važtaraščius išvežta kiaulienos skerdiena buvo perduota užsakovams; leidžia daryti vienareikšmišką išvadą, jog visas susistemintų telefoninių pokalbių suvestinėse nurodytas užsakytos produkcijos kiekis ir krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“ nurodytas produkcijos kiekis laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 Pareiškėjos buvo išvežtas septyniolikai asmenų, o Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje gautos pajamos iš šios produkcijos realizavimo nebuvo apskaitytos, tokiu būdu išvengiant mokėtinų į biudžetą PVM bei PM.

Pareiškėja Pastabose nurodo, jog patikrinimo metu buvo nepagrįstai atmestos jos pateiktos 2017-05-12 ir 2017-07-10 konsultacinės išvados (toliau kartu – Konsultacinės išvados), kuriose nurodyta, kad Advokatų A.F. ir A.G. kontoros „E“ auditorė–specialistė G.G. išanalizavo ir pateikė informaciją apie laikotarpiu nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16 Pareiškėjos produkcijos tiekimo organizavimą (duomenys neskelbtini) regione, darbo organizavimo ir apskaitos tvarką, gabenant prekes mobiliaisiais šaldytuvais–sandėliais (automobiliais) bei neparduotos produkcijos grąžinimą į žalios mėsos sandėlį.

Atsakydama į šiuos Pareiškėjos argumentus Inspekcija remiasi LVAT praktika, aiškinančia MAĮ 70 straipsnyje reglamentuotos mokesčių administratoriui teisės mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo įvertinimą taikymą. Nurodo, jog metodų, nustatytų Taisyklėse, pobūdis savo ruožtu lemia, kad jų taikymas, o tuo pačiu ir mokesčių, remiantis jais apskaičiavimas, yra susijęs su specialių žinių panaudojimu bei pritaikymu. Pagal įrodymų vertinimo taisyklės duomenys, kurie gauti panaudojus specialias žinias, kaip taisyklė, gali būti koreguojami, paneigiami ir pan., tik taip pat panaudojus bei pritaikius specialias žinias (ABTĮ 56 straipsnio 2 dalis, 60–62 straipsniai).

Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius Pareiškėjai mokėtinus mokesčius apskaičiavo, taikydamas ekonominių modelių metodą (Taisyklių 6.3.6. punktas) remiantis 2016-01-27 raštu Nr. 25/11-1-35-1967 Inspekcijai pateikta Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiaga (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162). Iš Patikrinimo akto matyti, kad šio metodo pagalba buvo nustatytos Pareiškėjos gautos pajamos, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai. Taigi mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjai priklausančias mokėti mokesčių sumas, panaudojo teisės aktais leistinus bei tinkamus tokių duomenų surinkimo ir nustatymo metodus. Duomenys, kurie gauti panaudojus bei pritaikius specialias žinias, turi būti paneigiami tokių pat žinių pagrindu. Tuo tarpu konsultacinė išvada turi būti vertinama ne kaip specialisto išvada ar ekspertizės aktas, o kaip vienas iš rašytinių įrodymų, kuriam prioritetinė reikšmė negali būti suteikta. Nagrinėjamu atveju, Inspekcijos tvirtinimu, iš mokesčio patikrinimo medžiagos matyti, kad Pareiškėjos patikrinimo metu pateiktos Konsultacinės išvados buvo vertintos kartu su kitais patikrinimo metu surinktais dokumentais.

Dėl Pareiškėjos teiginio, jog mokesčių administratorius krovinio gabenimo važtaraščių suvestinės duomenis „Realizacija 228“ nepagrįstai prilygino prekių pardavimui, Inspekcija pažymi, kad Pareiškėjos vairuotojų-ekspeditorių F.F. ir K.K. vardu pagal krovinio važtaraščius vežtos produkcijos kiekio duomenis, nurodytus 2017-05-12 Konsultacinėje išvadoje ir Patikrinimo akto 9 lentelėje, palyginus su FNTT ikiteisminio tyrimo veiksmų metu paimtame Pareiškėjos krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“ nurodytais F.F. ir K.K. vardu vežtos produkcijos kiekio duomenimis (Patikrinimo akto 10 lentelė), nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16 minėtų duomenų neatitikimai yra mažareikšmiai. Todėl

patikrinimo metu pagrįstai vertinta, kad aukščiau nurodytų duomenų palyginimo rezultatas suponuoja išvadą, kad, tiek surašant 2017-05-12 Konsultacinę išvadą, tiek FNTT atliekant Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimą, buvo naudojami tie patys Pareiškėjos apskaitos duomenys, patvirtinantys, jog vairuotojų-ekspeditorių F.F. ir K.K. vardu Pareiškėjos pirkėjų užsakytos produkcijos kiekis faktiškai buvo išvežtas, o šiam išvežtam produkcijos kiekiui buvo įforminti krovinio važtaraščiai, kurių duomenys apskaityti Pareiškėjos krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“.

Pasak Inspekcijos, svarbu ir tai, kad FNTT 2014-10-22 raštu Nr. 25/11-1-35-20558 paprašius Pareiškėjos pateikti duomenis apie laikotarpį nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 grąžintą produkcijos kiekį pagal (duomenys neskelbtini) regionui išrašytus krovinio važtaraščius, Pareiškėja nurodė, kad krovinio važtaraščiai bei duomenys apie pagal krovinio važtaraščius grąžintų prekių kiekį neišsaugoti. Tačiau praėjus daugiau nei pusei metų po FNTT atlikto Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo (surašyta 2015-01-21 Specialisto išvada Nr. 5-2/14), Pareiškėja pateikė papildomus dokumentus (sandėlio apyvartos žiniaraščius, žalios mėsos sandėlio suvestinę 2013-03-01 su dokumentais, produkcijos grąžinimo į žalios mėsos sandėlį krovinio važtaraščius, kuriuose nurodoma, kiek produkcijos konkrečiomis dienomis buvo grąžinta į šį Pareiškėjos sandėlį, krovinio važtaraščių nuorašus už laikotarpį nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16), kurie buvo įvertinti atliekant Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimą ikiteisminio tyrimo byloje Nr. 06-1-01037-13 (2015-11-25 Specialisto išvada Nr. 5-2/162). Patikrinimo akte, pasak Inspekcijos, pagrįstai konstatuota, kad Pareiškėja ikiteisminio tyrimo metu pateikusi produkcijos grąžinimo į žalios mėsos sandėlį krovinio važtaraščius už laikotarpį nuo 2012-10-30 iki 2013-07-16 tokiu būdu iš esmės pripažino, kad pradinis produkcijos išvežimas, atvaizduotas krovinio važtaraščių suvestinėje „Realizacija 228“, įvyko.

Įvertinus Pareiškėjos pateiktus minėtus dokumentus 2015-11-25 Specialisto išvadoje Nr. 5-2/162 konstatuota, kad surašytais produkcijos grąžinimo į žalios mėsos sandėlį krovinio važtaraščiais įformintos neįvykusios ūkinės operacijos.

Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu dėl Patikrinimo akte nurodytų aplinkybių (Patikrinimo akto p. 25–31), Pareiškėjos papildomai pateiktuose krovinio važtaraščiuose, pagal kuriuos, Pareiškėjos teigimu, pirkėjams patiekta produkcija buvo grąžinta į žalios mėsos sandėlį, nurodyti duomenys nevertintini, nes konstatuota, kad minėtais krovinio važtaraščiais įformintos realiai neįvykusios ūkinės operacijos, t. y. šie krovinio važtaraščiai vertinti kaip dokumentai, neturintys juridinės galios.

Pasak Inspekcijos, svarbu ir tai, kad atliekamų ikiteisminių tyrimu metu dalis Pareiškėjos produkcijos pirkėjų pripažino, jog iš Pareiškėjos per vadybininką J.J. įsigijo produkciją, kurios pardavimą įforminantys dokumentai – PVM sąskaitos faktūros nebuvo išrašytos ir ją realiai gavo: R.R. 2014-10-20 liudytojo apklausoje nurodė, kad ji užsakė pas J.J. ir gavo apie 200 kg rūkytos ar sūdytos kiaulienos šoninės, kurios įsigijimui ir sumokėjimui už ją nebuvo surašyti jokie dokumentai; pirkėja I.I. (šios asmens atžvilgiu pradėtas ikiteisminis tyrimas nutrauktas pagal laidavimą) pripažino, kad laikotarpiu nuo 2012-10-09 iki 2013-07-16 iš Pareiškėjos įsigijo neapskaitytą produkciją, kurią užsakė per Pareiškėjos vadybininką J.J. ir ją realiai gavo.

Iš Pareiškėjos pateiktų pastabų bei pastabų papildymo turinio matyti, kad Pareiškėja pakeitė poziciją dėl pagal važtaraščius išvežtos produkcijos grąžinimo į žalios mėsos sandėlį ir teigia, kad Patikrinimo akte padaryta neteisinga išvada, jog nebuvo Pareiškėjos produkcijos perdavimo iš mobilių sandėlių į žalios mėsos sandėlį; liudytojai bei Pareiškėja buvo klaidinama dėl prekių „grąžinimo“ sąvokos turinio, nes ši sąvoka buvo painiojama su sąvoka prekių judėjimas tarp sandėlių, t. y. „perdavimas“; visas produkcijos ar skerdienos judėjimas Pareiškėjos viduje tarp sandėlių nepagrįstai prilyginamas pardavimui ir pan.

Atsakant į šiuos objektyviais įrodymais nepagrįstus Pareiškėjos teiginius, skundžiamame sprendime pažymima, kad A.H. (Pareiškėjos vyr. buhalterė) 2015-06-03 apklausos metu nurodė, kad kai Pareiškėjoje gaunami užsakymai, produkcija iš sandėlio pakraunama į Pareiškėjos transportą ir Pareiškėjos apskaitoje ši operacija apskaitoma, kaip produkcijos judėjimas tarp sandėlių. 2017-05-12 Konsultacinėje išvadoje taip pat pabrėžiama, jog Pareiškėjos produkcija iš sandėlio pakraunama į Pareiškėjos transportą – šaldytuvus ant ratų arba samdomą transportą, tik gavus produkcijos užsakymus, o pirkėjams vežama pagal Pareiškėjos išrašytas PVM sąskaitas faktūras arba krovinio gabenimo važtaraščius. Taigi minėti pastabose ir pastabų papildyme išdėstyti teiginiai prieštarauja Pareiškėjos buhalterės ikiteisminio tyrimo metu nurodytoms aplinkybėms bei 2017-05-12 Konsultacinėje išvadoje pateikiamai informacijai, kad Pareiškėjos produkcija į transporto priemonės buvo pakraunama tik gavus produkcijos užsakymus.

Akcentuojama ir tai, jog vėlesnis naujų argumentų bei įrodymų teikimas, nors ir nėra draudžiamas, tačiau užkerta galimybę tikėti mokesčių mokėtojo sąžiningumu, todėl šis skundo argumentas Inspekcijos yra vertinamas kaip Pareiškėjos gynybinės pozicijos formavimas.

Pareiškėja papildomose pastabose nurodo, jog tam, kad būtų objektyviai įvertintas prekių pardavimo kiekis, turi būti patikrinta sandėlio apyvarta, taip pat sandėlių atliekamų inventorizacijos rezultatai, tačiau, kaip matyti iš Specialisto 2019-06-06 teisiamejame posėdyje duotų parodymų, jis nevertino sandėlių realizacijos žiniaraščių, taip pat reguliariai atliekamų inventorizacijos aktų. Atsakydama į šiuos Pareiškėjos teiginius, Inspekcija pažymi, kad iš Patikrinimo akto (Patikrinimo akto I skyriaus I.3 dalis) matyti, kad patikrinimo metu Pareiškėjos pardavimo pajamos apskaičiuotos įvertinus tai, jog Pareiškėja žalios mėsos sandėlio atsargoms apskaityti taiko periodiškai apskaitomų atsargų būdą bei prie 2017-05-12 ir 2017-07-10 Konsultacinių išvadų pateiktus Sandėlio apyvartos žiniaraščius, kuriuose nurodyti atitinkamų laikotarpių pradžios ir pabaigos (pvz., 2013-02-24 ir 2013-03-30) produkcijos kiekio pasikeitimo duomenys: likutis pradžiai, teigiamas koregavimas, neigiamas koregavimas, likutis pabaigai.

Inspekcija sprendime cituoja delspinigių skaičiavimą bei baudų skyrimą reglamentuojančių PVMĮ 123 straipsnio 1, 2 dalių, PMĮ 56 straipsnio, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punkto, 97 straipsnio 2 dalies, 139 straipsnio nuostatas. Nurodo, jog remiantis šiomis nuostatomis, nuo nedeklaruotų ir nesumokėtų papildomai apskaičiuotų mokėtinų 110 622,10 Eur PVM bei 79 015,58 Eur PM Pareiškėjai papildomai apskaičiuojama 25 120,70 Eur PVM ir 25 995,09 Eur PM delspinigių. Atsižvelgiant į tai, jog patikrinimo metu pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos duomenis nebuvo galimybės nustatyti, kiek laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 Pareiškėja gavo pajamų už pirkėjams išvežtą apskaitoje neapskaitytą produkciją, iš dalies nebuvo galimybės nustatyti Pareiškėjos turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų dydžio, Pareiškėja apskaitą tvarkė, nesilaikydama Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktuose nustatytų reikalavimų, todėl patikrinimo metu Pareiškėjai PVM ir PM apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, bei įvertinus valstybės biudžetui padarytą didelę žalą, Pareiškėjai skirta maksimali 50 proc. dydžio 55 311 Eur PVM bauda ir 39 508 Eur PM bauda.

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

Pareiškėjos skundas tenkintinas iš dalies, skundžiamas sprendimas naikintinas, o Pareiškėjos skundas perduotinas nagrinėti iš naujo.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai papildomai apskaičiuoto 110 622,10 Eur PVM, 79 015,58 Eur PM, taip pat dėl apskaičiuotų 25 120,70 Eur PVM ir 25 995,09 Eur PM delspinigių bei paskirtų 55 311 PVM ir 39 508 Eur PM baudų, mokesčių administratoriui nustačius, kad

Pareiškėja laikotarpiu nuo 2012-10-01 iki 2013-07-31 septyniolikai asmenų iš viso išvežė 220 677,24 kg produkcijos, kurios nepagrindė pardavimą įforminančiais dokumentais – PVM sąskaitomis faktūromis. Mokesčių administratorius konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė PMĮ 4 straipsnio 1 dalį, kadangi 2012 ir 2013 m. apskaitoje neapskaitė 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) produkcijos pardavimo pajamų, PVMĮ 3 straipsnio 1 dalį ir 14 straipsnio 2 dalį, kadangi 2012 ir 2013 m. atitinkamais PVM mokestiniais laikotarpiais nuo 1 818 836 Lt (526 771,32 Eur) apskaitoje neapskaitytų produkcijos pardavimo pajamų neapskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo 381 956 Lt (110 622,10 Eur) pardavimo PVM.

Įvertinusi nurodytus pažeidimus, Inspekcija Patikrinimo akte, taikydama MAĮ 70 straipsnio 1 dalį (pritaikiusi Taisyklių 6.3.6 papunktyje nurodytą ekonominių modelių metodą), Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 110 622,10 Eur PVM ir 79 015,58 Eur PM. Pareiškėjos mokestinis patikrinimas buvo atliktas vadovaujantis MAĮ 72 straipsnio nuostatomis, t. y. Pareiškėjos mokestinės prievolės apskaičiuotos išnagrinėjus ir įvertinus FNTT 2016-01-27 raštu Nr. 25/1 1-1-35-1967 pateiktą Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiagą (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162), iš (duomenys neskelbtini) apylinkės teismo (duomenys neskelbtini) rūmų ir FNTT gautą H.H. baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini), E.E. ikiteisminio tyrimo metu byloje Nr. (duomenys neskelbtini) ir I.I. ikiteisminio tyrimo metu byloje Nr. 03-2-00745-16 surinktą medžiagą.

Pažymėtina, kad (duomenys neskelbtini) apylinkės teismas 2022-05-06 priėmė išteisinamąjį nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – AAT 2022-05-06 nutartis), kuris apeliacine tvarka prokuroro buvo apskųstas, tačiau Kauno apygardos teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija 2022-12-23 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. (duomenys neskelbtini) (toliau – KAT 2022-12-23 nutartis) apeliacinį skundą atmetė. 2023-11-15 LAT nutartimi prokuroro kasacinį skundą atmetė, konstatuodamas, kad teismai, vertindami įrodymus, nepadarė esminių BPK pažeidimų, todėl nenustatė pagrindo apeliacinės instancijos teismo nutarties naikinimui ir bylos perdavimui iš naujo nagrinėti apeliacine tvarka.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog ginčo byloje nustatytos faktinės aplinkybės, pagrindžiančios ginčo šalių pozicijas, yra detalai aptartos Pareiškėjos skunde, tiek Inspekcijos procesiniuose dokumentuose bei Sprendime, tiek ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, pakartotinai išsamiai ir plačiai jų šioje Komisijos dalyje neatkartoja, tačiau analizuoja pirmiau minėtų teismų nutarčių įtaką Inspekcijos sprendimui, atsižvelgdama į Pareiškėjos skunde išdėstytus motyvus.

Komisija pabrėžia, jog pagal MAĮ 72 straipsnio 1 dalį, mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokestį remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Todėl mokesčių administratorius turi teisę remtis ikiteisminio tyrimo metu surinktais duomenimis, FNTT Specialisto išvadomis ir ikiteisminio tyrimo medžiaga, taip pat ir sprendamas klausimus dėl mokestinės prievolės apskaičiavimo. LVAT 2021-02-24 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1994-968/2021 pažymėjo, kad nei MAĮ 72 straipsnis, nei kitos teisės normos neįtvirtina negalimumo remtis mokestinėje byloje (atliekant mokestinį patikrinimą) ar priimant administracinį sprendimą dėl mokestinės nepriemokos nustatymo valstybės institucijų dokumentais kaip rašytiniais įrodymais. LVAT praktikoje yra pripažįstama, jog FNTT pagal savo kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, todėl pagal MAĮ 72 straipsnį mokesčių administratorius turi teisę remtis FNTT dokumentais ir vadovaudamasis jais apskaičiuoti mokesčio mokėtojo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas (LVAT 2009-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-388/2009, 2008-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A-261-1507/2008, 2013-03-19 nutartis adm. byloje Nr. A-602-372/2013 ir kt.). LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių

administratorius mokesčių mokėtojai tenkančią mokestinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (žr., pvz., LVAT 2008-03-26 nutartį adm. byloje Nr. A-261-589/2008, 2010-12-14 nutartį adm. byloje Nr. A-575-1815/2010, 2013-03-19 nutartį adm. byloje Nr. A-602-372/2013).

LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingų aplinkybių nustatymui galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal BPK tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (pvz., LVAT 2011-11-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2822/2011). Todėl nėra jokio pagrindo nesivadovauti ikiteisminio tyrimo metu duotais pirminiais parodymais. Jie negali būti atmesti, nes yra vieni iš pirmųjų, nepaveikti laiko bei kitų aplinkybių (LVAT 2019-06-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1198-556/2019).

Pasisakydama dėl Pareiškėjos argumentų, susijusių su išteisinamuoju nuosprendžiu ir jo reikšme mokestinių teisinių santykių vertinime, Komisija pažymi, kad baudžiamojoje byloje teismai įsiteisėjusiu nuosprendžiu Pareiškėjos veiksmus vertino baudžiamosios atsakomybės prasme. Baudžiamoji atsakomybė ir mokestinė atsakomybė yra savarakiškos teisinės atsakomybės rūšys. Šiuo klausimu paminėtina, jog pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jos pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. 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 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 (žr., pvz., LVAT 2015-04-30 nutartį adm. byloje Nr. A-383-438/2015, 2021-02-24 nutartį adm. byloje Nr. eA-1994-968/2021, 2025-05-21 nutartį adm. byloje Nr. eA-382-968/2025).

Nagrinėjamos bylos kontekste pabrėžtina, kad tai, jog baudžiamojoje byloje nustatytos ir įrodytos faktinės aplinkybės, kurios nebuvo pakankamos apkaltinamajam nuosprendžiui priimti, vien dėl to negali būti nevertinamos mokestinėje byloje sprendžiant dėl papildomų mokesčių priskaičiavimo. Nagrinėjamu atveju teismas ikiteisminio tyrimo metu nustatytas Pareiškėjos veiklos aplinkybes, t. y. kad Pareiškėja iš viso išvežė 220 677,24 kg produkcijos, kurios nepagrindė pardavimą įforminančiais dokumentais – PVM sąskaitomis faktūromis, vertino baudžiamosios atsakomybės aspektu, o mokesčių administratorius tas pačias aplinkybes įvertino mokestinio ginčo kontekste, t. y. apskaičiuodamas mokėtinas PVM ir PM sumas nuo gautų ir neapskaitytų pajamų.

Todėl sutiktina su mokesčių administratoriaus teiginiais, kad baudžiamojoje byloje nustatytos faktinės aplinkybės galėjo būti panaudotos kaip įrodymai atliekant Pareiškėjos mokestinį patikrinimą, tačiau atitinkamų faktinių aplinkybių vertinimas baudžiamojoje byloje nereiškia, kad šios aplinkybės taip pat turi būti vertinamos ir sprendžiant Pareiškėjos apmokestinimo papildomais mokesčiais klausimus. Kaip minėta, pagal LVAT praktiką, aplinkybė, kad Pareiškėja baudžiamojoje byloje buvo išteisinta, neturi įtakos mokestinėms prievolėms, nes, kaip minėta, mokestinės prievolės ir baudžiamoji atsakomybė yra atskiri teisiniai institutai, reguliuojami skirtingų teisės šakų normomis, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties. Tačiau baudžiamojoje byloje surinkti faktiniai duomenys bei joje priimti procesiniai sprendimai gali būti įrodymais nagrinėjamoje administracinėje byloje (LVAT 2018-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-1709-442/2018).

Komisija nurodo, kad mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą įtvirtintas MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje, kur numatyta, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Šio straipsnio įgyvendinimo tvarka detalizuota Taisyklėse, kurių 6.3 punkte nustatyta, kad mokesčių apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą gali būti atliekamas, be kita ko, ekonominių modelių metodu.

LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A 575 146/2011; 2012-11-12 išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis adm. byloje Nr. A 442 1984/2012; 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015; 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016; 2021-06-02 nutartis adm. byloje Nr. eA-2077-442/2021 ir kt.).

Papildomai pažymėtina, kad LVAT laikosi pozicijos, jog buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima teisės aktų 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). Pažymėtina ir tai, kad administracinių teismų praktikoje, nagrinėjant analogiškas bylas, yra konstatuota, jog nustačius, kad bent dalis mokesčių mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, įrodymų pakankamumo prasme tai gali sudaryti prielaidas bei pagrindą mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai ir likusių analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu (LVAT 2004-07-02 sprendimas adm. byloje Nr. A-8-396-2004; Administracinių teismų praktika, Nr. 6, p. 110–119; 2010-04-29 nutartis adm. byloje Nr. A-442-635/2010; 2021-01-13 nutartis adm. byloje Nr. A-92-438/2021; 2021-06-02 nutartis adm. byloje Nr. eA-2077-442/2021).

Komisija pažymi, jog atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais apskaičiavimais. LVAT yra konstatavęs, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma yra skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo ir teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių vertinimo kriterijų. Tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo ir teisingumo

kriterijų (LVAT 2007-06-05 nutartis adm. byloje Nr. A-11-603/2007; 2012-12-12 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2491/2011; 2015-02-11 nutartis adm. byloje Nr. P-45-438/2015; 2021-06-02 nutartis adm. byloje Nr. eA-2077-442/2021; 2023-02-15 nutartis adm. byloje Nr. eA-249-815/2023 ir kt.).

Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodai yra išvardinti Taisyklių 6.3. punkte, t. y. palyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų banko sąskaitose, ekonominių modelių metodai. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotos mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklauso nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą (LVAT 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014; 2019-09-18 nutartis adm. byloje Nr. A-1876-602/2019).

Nagrinėjamu atveju, kaip minėta, Pareiškėjos PVM ir PM bazė apskaičiuota pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, įtvirtintą MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje, bei taikant Taisyklių 6.3.6 papunktyje įtvirtintą ekonominių modelių metodą.

Taikant ekonominių modelių vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Tai gali būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mąstą ir panašiai (Taisyklių 25 p.). Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pvz., realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išėigos). Pasirenkamas skaičiavimo modelis priklauso nuo mokesčių administratoriaus turimos informacijos (Taisyklių 26 p.). Taisyklių 27 punkte numatyta, kad mokesčių administratorius, taikydamas šį vertinimo metodą, taip pat turi įvertinti ir kitas aplinkybes, kurių tiesioginė įtaka gali būti įvertinta.

Toks metodų, nustatytų Taisyklėse, pobūdis lemia tai, kad jų taikymas, o tuo pačiu ir mokesčių, remiantis jais, apskaičiavimas, yra susijęs su specialių žinių panaudojimu bei pritaikymu. Pagal įrodymų vertinimo taisykles, duomenys, kurie gauti panaudojus specialias žinias, kaip taisyklė, gali būti koreguojami, paneigiami tik panaudojus bei pritaikius specialias žinias (LVAT 2021-06-02 nutartis adm. byloje Nr. eA-2077-442/2021).

Ginčui aktualiose pirmiau minėtose teismų nutartyse pažymima, kad norint patvirtinti specialisto išvadas dėl nustatytų apskaitos tvarkymo pažeidimų, byloje būtina nustatyti, ar Pareiškėja pardavė pagal suvestinę „Realizacija 228“ nurodytą išvežtą produkcijos kiekį ir minėta produkcija nebuvo grąžinta į įmonės žalios mėsos sandėlį, t. y. ar išties įvyko ūkinė operacija, kurią reikia įforminti buhalterinės apskaitos dokumentais. Pripažinta, kad specialisto išvada neišsami, joje ne pilnai ar net visai neatsakyta į jam užduotus klausimus, nevertinti objektyvūs duomenys, o būtent specialistas nevertino Pareiškėjos produkcijos pridavimo į žalios mėsos sandėlį važtaraščių, kuriuose nurodyta, kiek produkcijos buvo grąžinta nurodytomis datomis į bendrovės žalios mėsos sandėlį. Teisminio nagrinėjimo metu apklaustas specialistas nurodė, kad jam nebuvo žinoma, kiek sandėlių Pareiškėja turėjo, taip pat, jis nežinojo, kad šaldytuvai ant ratų yra laikomas sandėliu. Tokiu būdu, iš esmės pilnai neįvertinus įmonėje egzistuojančio produkcijos realizacijos proceso, buvo padaryta kvestionuotina išvada, jog visi suvestinėje „Realizacija 228“ nurodyti krovinio išvežimai buvo įvykdyti parduodant produkciją užsakovui ir už jų įvykdymą buvo gautos būtent tokios pajamos. Tokiu būdu, specialistas parduodamos produkcijos kiekių nustatymams naudojo konkrečių pirkėjų užsakymus, t. y. tik ketinimus įsigyti Pareiškėjos produkciją, o ne PVM sąskaitas faktūras, susijusias su Pareiškėjos produkcijos pardavimu, nors, neįvykus produkcijos pardavimui, prievolė išrašyti prekių pardavimo dokumentų neatsiranda. Atitinkamai, nutartyse pažymima, jog nenustačius, kad visa užsakyta produkcija buvo parduota pirkėjams,

suvestinėje „Realizacija 228“ nurodyti išvežtos produkcijos kiekiai ir už ją gautos pajamos negali būti inkriminuojamos kaip įmonės gautos, tačiau neįtrauktos į apskaitą, pajamos.

LAT 2023-11-15 nutartyje nurodoma, jog teismas įvertino specialisto išvadas, motyvavo, kodėl jos laikytinos nepatikimais įrodymais, analizuodamas pateiktos specialistams medžiagos išsamumą, pakankamumą ir kokybiškumą, lygindamas specialistų išvadas su konsultacine išvada byloje. Pabrėžta, kad specialistų išvados yra sąlyginės, padarytos remiantis liudytojų parodymais, o ne išsamių buhalterinių dokumentų visuma. Nusprendė, kad dėl ikiteisminio tyrimo atlikimo trūkumų (nepaimti visi būtini buhalterinės apskaitos dokumentai), objektyvaus dokumentų praradimo (dėl įmonėje kilusio gaisro) neįmanoma nustatyti, jog visa užsakyta Pareiškėjos produkcija buvo parduota pirkėjams, suvestinėje „Realizacija 228“ nurodyti išvežtos produkcijos kiekiai ir už ją gautos pajamos negali būti inkriminuojamos kaip įmonės gautos, tačiau neįtrauktos į apskaitą pajamos. Be to, specialistų nebuvo įvertinta tai, kad Pareiškėjos produkcijos vežėjai veždavo produkciją ne tik vadybininko J.J. užsakovams, bet ir kito vadybininko užsakovams, taip pat nevertinti rašytiniai duomenys, iš kurių matyti, kad Pareiškėjoje buvo skiriamos kiekvieną mėnesį inventorizacinės komisijos, nustatyti trūkumai sudarė labai nedidelius nukrypimus, taip pat užsakytos mėsos svoris skaičiuotas ne kaltinamųjų naudai.

Tiek AAT 2022-05-06 nutartyje, tiek KAT 2022-12-23 nutartyje konstatuota, jog:

- ikiteisminis tyrimas buvo atliktas neišsamiai;
- buvo atliktas tik fragmentinis Pareiškėjos ūkinės veikos tyrimas, kas sąlygojo netikslias išvadas dėl kaltinamųjų ir bendrovės ūkinės veiklos;
- tyrimui patekti Pareiškėjos dokumentai (produkcijos grąžinimo važtaraščiai) iš anksto ikiteisminio tyrimo metu buvo įvertinti kaip netikri;
- specialisto tyrimas dėl ūkinės veiklos buvo atliktas nekvalifikuotai.

Kaip ne kartą pažymėta LVAT praktikoje, įrodinėjimo pareiga (lot. *onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Pirmiausia būtent mokesčių administratorius turi pateikti pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą ir teisingumą. Tik nustačius, kad mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, o mokesčių mokėtojas neįvykdė pareigos nuginkčyti mokesčių administratoriaus surinktus įrodymus, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė (žr., pvz., LVAT 2012-05-24 nutartį adm. byloje Nr. A-442-1601/2012, 2017-09-14 nutartį adm. byloje Nr. A-982-438/2017, 2019-03-28 nutartį adm. byloje Nr. A-514-968/2019, 2021-02-24 nutartį adm. byloje Nr. eA-1994-968/2021, 2025-05-21 nutartį adm. byloje Nr. eA-382-968/2025 ir kt.).

Komisijos vertinimu, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas Pareiškėjos gautas ir neapskaitytas pajamas, nuo kurių skaičiuojami papildomai mokėtini mokesčiai, vadovavosi ikiteisminio tyrimo metu nustatytais parduotais ir neapskaitytais mėsos ir jos gaminių kiekiais, tačiau nagrinėjamoje baudžiamojoje byloje, nustatinėjant, ar buvo parduota mėsa ir jos gaminiai, kurie nebuvo apskaityti Pareiškėjos apskaitoje, AAT 2022-05-06 nutartyje ir LAT 2023-11-15 nutartyje konstatuota, kad suvestinėje „Realizacija 228“ nurodyti išvežtos produkcijos kiekiai ir už ją gautos pajamos negali būti inkriminuojamos kaip įmonės gautos, tačiau neįtrauktos į apskaitą, pajamos. Atitinkamai, Komisija, įvertinusi aplinkybę, kad Pareiškėjos mokestinės prievolės apskaičiuotos išnagrinėjus ir įvertinus FNTT 2016-01-27 raštu Nr. 25/1 1-1-35-1967 pateiktą Pareiškėjos ūkinės finansinės veiklos tyrimo medžiagą (Specialisto išvados: 2015-01-21 Nr. 5-2/14 ir 2015-11-25 Nr. 5-2/162), dėl kurios trūkumų ir neišsamumo plačiai pasisakė teismai, vertina, kad mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju turėtų peržiūrėti ir įvertinti Pareiškėjos mokestinės prievolės turinį ir jos apskaičiavimą, atsižvelgus į teismų pateiktas pastabas Specialisto išvadoms, ir iš naujo spręsti klausimą dėl Pareiškėjos mokestinės prievolės.

Todėl Komisija, vadovaudamasi MAJ 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais, konstatuoja, kad Inspekcijos sprendimas yra naikintinas, o Pareiškėjo skundas perduodamas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 2 ir 5 punktais bei 156 straipsnio 1 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti žemės ūkio bendrovės „A“ 2019-08-19 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-07-26 sprendimo Nr. (21.222) FR0682-172 nagrinėjimą.

2. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-07-26 sprendimą Nr. (21.222) FR0682-172 ir žemės ūkio bendrovės „A“ skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, spręsdami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Raimonda Juodkaitė