



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A1“ 2015-12-14 SKUNDO**

2016 m. lapkričio 28 d. Nr. S-256 (7-302/2015)

Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojos atstovei
mokesčių administratoriaus atstovui

Editos Veršelienės
Andriaus Veniaus
Linos Vosylienės – pranešėja
Jūratei Dalmantaitei
E. A.
I. J.

2016 m. rugsėjo 27 d. posėdyje atnaujinusi UAB „A1“ (toliau – Pareiškėja) Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2016-01-26 protokoliniu sprendimu Nr. PP-33 (7-302/2015) sustabdyto 2015-12-14 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2015-11-17 sprendimo Nr. 69-142 nagrinėjimą, n u s t a t ė:

Inspekcija 2015-11-17 sprendimu Nr. 69-142 patvirtino Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Vilniaus AVMI) 2015-08-19 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-553 dėl patikrinimo akto tvirtinimo, kuriame Pareiškėjai nurodyta sumokėti į biudžetą 96898 Eur pridėtinės vertės mokesį (toliau – PVM), 35881 Eur PVM delspinigius, 9690 Eur PVM baudą, 457920 Eur sumažintas 2010–2013 m. mokestinis nuostolis.

Sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI atliko Pareiškėjos 2010-01-01–2014-11-30 laikotarpio PVM ir 2010-01-01–2013-12-31 laikotarpio pelno mokesčio (toliau – PM) apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2015-05-22 patikrinimo aktą Nr. (4.65)-FR0680-369. Patikrinimo metu nustatė, jog Pareiškėja į atskaitomą pirkimo PVM įtraukė pirkimo PVM už įsigytas prekes (žaliavas), kurios nepanaudotos PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui, iš viso 334526 Lt (96885 Eur) PVM. Patikrinimo metu atlikus į gamybą perduotas kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizę nustatyti gamyboje nepanaudotų kiaulienos žaliavų kiekiai iš viso sudarė 207,16 t. Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja leidžiamais atskaitymams, mažinantiesiems apmokestinamąjį pelną, priskyrė 1581106 Lt (457920 Eur) skirtumą, kuris susidarė tarp į gamybos procesą perduotų žaliavų vertės ir pagamintos

produkcijos savikainos. Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja gamyboje nepanaudojo dalies į gamybos procesą perduotos žaliavos kiekio (207,16 t), todėl nepagrįstai leidžiamiems atskaitymams priskyrė 1581106 Lt (457920 Eur) ir nepagrįstai padidino 2010–2013 m. veiklos nuostolį. Vilniaus AVMI konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnį, Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 11 ir 17 straipsnius ir Pareiškėjai papildomai apskaičiavo 96898 Eur PVM bei 457920 Eur sumažino 2010–2013 m. mokesstinį nuostolį.

Nurodoma, jog Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja Lenkijos įmonei *T. M. T. C.* pagal 2014-05-28 PVM sąskaitą faktūrą serija DJ Nr. 37848 pardavė mėsos gaminių už 215 Lt ir taikė 0 proc. PVM tarifą, tačiau nepateikė prekių išvežimą patvirtinančių dokumentų. Vilniaus AVMI konstatavo, kad Pareiškėja pažeidė PVMĮ 49 str. 1 dalies nuostatas, 215 Lt prekių tiekimams į kitą ES valstybę nepagrįstai pritaikydama 0 proc. PVM tarifą, todėl Pareiškėjai už 2014 m. gegužės mėn. papildomai apskaičiavo 45 Lt PVM.

Vilniaus AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2015-08-19 sprendimu Nr. (4.65)-FR0682-553 patvirtino patikrinimo aktą, t. y. patvirtino apskaičiuotus 96898 Eur PVM ir 457920 Eur sumažintą mokesstinį nuostolį, vadovaudamasi PVMĮ 123 str. 2 dalimi ir 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 96, 139 straipsniais, apskaičiavo 35881 Eur PVM delpinigių bei skyrė 10 proc. dydžio 9690 Eur PVM baudą.

Inspekcijos teigimu, mokesstinis ginčas šioje byloje kilo dėl to, ar mokesčių administratorius, remdamasis Pareiškėjos pateiktais apskaitos dokumentais, pagrįstai padarė išvadą, jog Pareiškėja gamyboje nepanaudojo 207,16 t kiaulienos skerdienu, dėl ko neįgijo teisės į 96898 Eur PVM atskaitą ir 457920 Eur sąnaudas priskirti leidžiamiems atskaitymams.

Sprendime cituojamos Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 3 str. 1 dalies, 4 straipsnio, 6 str. 2 dalies, 12 str. 1, 2 dalių, 13 str. 1 dalies, 16 str. 1 dalies, PMĮ 11 str. 4 dalies, 17 str. 1 dalies, PVMĮ 58 str. 1 dalies, 66 str. 2 dalies nuostatos, Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) suformuota teismų praktika taikant PVMĮ 58 str. 1 d. 1 punktą (adm. byla Nr. A-556-963/2009). Nurodoma, jog iš cituotų teisės normų ir LVAT bei Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT) praktikos matyti, kad pagrindinė įstatymu nustatyta sąlyga PVM atskaitai – įsigytos (importuotos) prekės ir paslaugos turi būti skirtos PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodytai veiklai, į PVM atskaitą pretenduojantis asmuo privalo objektyviais įrodymais pagrįsti, kad jis PVM apmokestinamas prekes ar paslaugas įsigijo ekonominei PVM apmokestinamai veiklai vykdyti ir toks įsigijimas nėra susijęs su mokesčių vengimu bei sukčiavimu. PVM mokėtojas privalo pats įrodyti, kad jo įsigytos prekės ar paslaugos, kurių pirkimo ar importo PVM buvo įtrauktos į PVM atskaitą, yra susijusios su jo vykdoma PVMĮ 58 str. 1 dalyje nurodyta veikla (LVAT 2011-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A-438-175/2011, 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A-556-1632/2010).

Nurodoma, jog Vilniaus AVMI patikrinimo metu pagal Pareiškėjos pateiktus dokumentus nustatė, kad joje pagaminta ir perduota produkcija apskaitoma gamybos ataskaitose, kurias Pareiškėja sudaro kiekvieną mėnesį pagal atskiras žaliavų ir gaminių rūšis sumine ir kiekiu išraiška. Gamybos ataskaitose Pareiškėja apskaito žaliavas ir pagamintus gaminius periodo (mėn.) pradžioje, įsigytas, į gamybos procesą perduotas žaliavas, pagamintą produkciją, perduotus gaminius ir žaliavas bei gaminius ir žaliavas kiekiu bei sumine išraiška. Atlikusi Pareiškėjos pateiktų apskaitos registru, gamybos ataskaitose nurodytų duomenų (žaliavų perdavimo į gamybos procesą kiekių, verčių, pagamintos produkcijos kiekių ir pagaminti sunaudotų medžiagų kiekių) analizę, Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos likučių neapskaito. Pagal gamybos ataskaitas per atitinkamą mėnesį į gamybos procesą perduotas žaliavų kiekis tą patį mėnesį sunaudojamas gamybos procese gaminant produkciją.

Vilniaus AVMI atliko tikrinamojo 2010-01-01–2014-11-30 laikotarpio į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizę. Analizė atlikta atsižvelgiant į Pareiškėjos pateiktas kiaulienos skerdenų išpjaušymo ir išgyslinimo, gaminių, pusgaminių ir kt. technologines instrukcijas bei įvertinant pateiktose instrukcijose nurodytus maksimalius gamybos proceso metu galimus patirti nuostolius. Vilniaus AVMI nustatė, kad laikotarpio nuo 2010-01-01 iki 2010-02-28 pagamintos kiaulienos produkcijos savikainą Pareiškėja apskaičiavo pagal atitinkamo laikotarpio savikainos pažymą. Atlikus šio laikotarpio į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizę nustatyta, kad Pareiškėjos pateiktose gamybos ataskaitose nurodyta, jog iš į gamybą perduotos 49317,85 kg kiaulienos žaliavos buvo pagaminta 55801,64 kg kiaulienos produkcijos. Pagal Pareiškėjos pateiktas technologines instrukcijas nustatyta, kad 55801,64 kg produkcijai pagaminti Pareiškėja faktiškai turėjo sunaudoti 49136,27 kg išpjaušytos kiaulienos, t. y. Pareiškėja gamybos proceso metu turėjo sunaudoti 5695,45 kg daugiau kiaulienos žaliavos, negu apskaitė gamybos ataskaitose ir buhalterinės apskaitos registruose. Įvertinus tai, kad į gamybos procesą perduotų kiaulienos skerdenų vidutinė 1 kg vertė yra 5,40 Lt, konstatuota, kad Pareiškėja be įsigijimo dokumentų leidžiamiesiems atskaitymams nepagrįstai priskyrė 30755 Lt sumą.

Nurodoma, jog nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2010-03-01 iki 2010-08-31 Pareiškėja į gamybos procesą perdavė 292376,11 kg kiaulienos žaliavos. Pateiktose gamybos ataskaitose nurodyta, kad iš į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos buvo pagaminta bei išpjaušyta 228576,48 kg produkcijos. Pagal technologines instrukcijas 228576,48 kg produkcijos pagaminimui Pareiškėja turėjo sunaudoti 208918,38 kg išpjaušytos kiaulienos, t. y. bendrovėje po gamybos proceso turėjo likti nepanaudota 49541,16 kg žaliavos. Įvertinus į gamybą perduotos kiaulienos skerdenų 1 kg vidutinę kainą – 5,53 Lt, konstatuota, kad gamyboje nepanaudotos kiaulienos žaliavos vertė yra 273962 Lt. Pagal pateiktas gamybos ataskaitas nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito, t. y. iš visų į gamybą per ataskaitinį laikotarpį perduotų žaliavų yra pagaminama produkcija, kuri perduodama realizacijai. Nustatyta, kad kiaulienos žaliavos likutis 273962 Lt neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose ir nebuvo panaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Vilniaus AVMI pagal pateiktas gamybos ataskaitas laikotarpiu nuo 2010-09-01 iki 2010-12-31 nustatė, kad į gamybos procesą perduotų žaliavų vertė sudarė 1111321,8 Lt, o pagamintos produkcijos savikaina sudarė 992086,21 Lt, skirtumas 119235,59 Lt. Nustatyta, kad šią sumą Pareiškėja priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams ir sumažino mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą. Siekdama nustatyti susidariusio ir į leidžiamus atskaitymus priskirto skirtumo susidarymo priežastis, Vilniaus AVMI atliko 2010 m. 09–12 mėn. į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir pagamintos produkcijos kiekių analizę. Nustatyta, kad iš į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos buvo pagaminta bei išpjaušyta 153962,18 kg produkcijos. Pagal technologines instrukcijas 153962,18 kg produkcijai pagaminti Pareiškėja turėjo sunaudoti 139775,8 kg išpjaušytos kiaulienos. Po gamybos proceso turėjo likti nepanaudota 20901 kg kiaulienos žaliavos. Pagal pateiktas gamybos ataskaitas nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito, t. y. iš visų į gamybą perduotų žaliavų yra pagaminama produkcija, kuri perduodama realizacijai. Nustatyta, kad į leidžiamus atskaitymus nurašyta suma 119235,59 Lt (skirtumas tarp į gamybą perduotų žaliavų kainos ir iš gamybos gautų gaminių savikainos) yra gamybos procese nepanaudotos kiaulienos žaliavos 20901 kg kaina. Patikrinimo metu nenustatyta, kur Pareiškėja panaudojo gamybos procese nepanaudotą 20,90 t kiaulienos žaliavos likutį, tačiau pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad šis likutis neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose bei nebuvo panaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Vilniaus AVMI pagal pateiktas gamybos ataskaitas nustatė, kad 2011 m. 01–08 mėn. ir 10–12 mėn. laikotarpiais (išskyrus rugsėjo mėn.) Pareiškėjos į gamybos procesą perduotų

žaliavų vertė sudarė 3362272,30 Lt, pagamintos produkcijos savikaina sudarė 2833558,20 Lt, skirtumas 528714,10 Lt. Šią sumą Pareiškėja priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams ir sumažino mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą. Atlikus 2011 m. į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių palyginimą, nustatyta, jog Pareiškėjos pateiktose 2011 m. 01–08 mėn. ir 10–12 mėn. gamybos ataskaitose nurodyta, kad iš į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos buvo pagaminta bei išpjaustyta 442288,09 kg produkcijos. Pagal technologines instrukcijas 442288,09 kg produkcijai pagaminti turėjo būti sunaudota 373491,71 kg išpjaustytos kiaulienos. Bendrovėje po gamybos proceso turėjo likti nepanaudota 45053,87 kg kiaulienos žaliavos. 2011 m. į gamybą perduotos kiaulienos skerdenų 1 kg kaina svyravo nuo 5,52 Lt iki 6,31 Lt. Pagal gamybos ataskaitas nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito, t. y. iš visų į gamybą perduotų žaliavų yra pagaminama produkcija, kuri perduodama realizacijai. Nustatyta, kad į leidžiamus atskaitymus nurašyta suma 528714 Lt (skirtumas, tarp į gamybą perduotų žaliavų kainos ir iš gamybos gautų gaminių savikainos) yra gamybos procese nepanaudotos kiaulienos žaliavos 45053 kg kaina. Vilniaus AVMI nenustatė, kur Pareiškėja panaudojo gamybos procese nepanaudotą 45,05 t kiaulienos žaliavos likutį, tačiau šis likutis neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose ir nebuvo panaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Pagal pateiktas gamybos ataskaitas nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2012-12-31 į gamybos procesą perduotų žaliavų vertė sudarė 2970360,81 Lt, o pagamintos produkcijos savikaina – 2370583,14 Lt, skirtumas 599777,67 Lt. Nustatyta, kad šią sumą Pareiškėja priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams ir sumažino mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą. Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėjos pateiktose 2012 m. gamybos ataskaitose nurodyta, kad iš į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos buvo pagaminta bei išpjaustyta 316066,23 kg produkcijos. Pagal technologines instrukcijas 316066,23 kg produkcijai pagaminti turėjo būti sunaudota 256746,42 kg išpjaustytos kiaulienos. Po gamybos proceso turėjo likti nepanaudota 80078,91 kg kiaulienos žaliavos. 2012 m. į gamybą perduotos kiaulienos skerdenų 1 kg kaina svyravo nuo 5,93 Lt iki 7,10 Lt. Pagal gamybos ataskaitas nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito, t. y. iš visų į gamybą perduotų žaliavų yra pagaminama produkcija, kuri perduodama realizacijai. Nustatyta, kad į leidžiamus atskaitymus nurašyta suma 599777,67 Lt (skirtumas, tarp į gamybą perduotų žaliavų kainos ir iš gamybos gautų gaminių savikainos) yra gamybos procese nepanaudotos kiaulienos žaliavos 80078,91 kg kaina. Vilniaus AVMI nenustatė, kur Pareiškėja panaudojo gamybos procese nepanaudotą 80,08 t kiaulienos žaliavos, tačiau šis likutis neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose ir nepanaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Nustatyta, kad Pareiškėjos 2013 m. sausio mėn. į gamybos procesą perduotų žaliavų vertė sudarė 154840,88 Lt, o pagamintos produkcijos savikaina sudarė 126179,29 Lt, skirtumas 28661,59 Lt. Nustatyta, kad šią sumą Pareiškėja priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams ir sumažino mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą. Pareiškėjos pateiktoje 2013 m. sausio mėn. gamybos ataskaitoje nurodyta, kad iš į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos buvo pagaminta bei išpjaustyta 15514,9 kg produkcijos. Pagal technologines instrukcijas 15514,9 kg produkcijai pagaminti turėjo būti sunaudota 14080,93 kg išpjaustytos kiaulienos. Po gamybos proceso nepanaudota turėjo likti 4397,63 kg kiaulienos žaliavos. 2013 m. sausio mėn. į gamybą perduotos kiaulienos skerdenų 1 kg kaina buvo 6,57 Lt, todėl gamyboje nepanaudotos kiaulienos žaliavos 4397,63 kg kaina yra 28892 Lt. Pagal gamybos ataskaitas nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito, t. y. iš visų į gamybą perduotų žaliavų yra pagaminama produkcija, kuri perduodama realizacijai. Nustatyta, kad į leidžiamus atskaitymus nurašyta suma 28661,59 Lt (skirtumas, tarp į gamybą perduotų žaliavų kainos ir iš gamybos gautų gaminių savikainos) yra gamybos procese nepanaudotos kiaulienos žaliavos 4397,63 kg kaina. Vilniaus AVMI nenustatė, kur Pareiškėja panaudojo gamybos procese nepanaudotą 4,4 t kiaulienos žaliavos likutį, tačiau nustatė, kad

šis likutis neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose bei nebuvo panaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Vilniaus AVMI pagal gamybos ataskaitas nustatė, kad 2013 m. vasario–gruodžio mėn. į gamybą perduotų žaliavų vertė yra daug mažesnė negu per tą patį laikotarpį pagamintos produkcijos savikaina. Gamybos ataskaitose nurodyta, jog iš į gamybą perduotos 247667,06 kg kiaulienos žaliavos buvo pagaminta 319708,34 kg kiaulienos produkcijos. Pagal pateiktas technologines instrukcijas nustatyta, kad 319708,34 kg produkcijai pagaminti turėjo būti sunaudota 309365,21 kg išpjauštos kiaulienos, t. y. Pareiškėja gamybos proceso metu turėjo sunaudoti 100008,34 kg daugiau kiaulienos žaliavos, negu apskaitė gamybos ataskaitose. Nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito. Pagal pateiktus dokumentus nenustatytas gamyboje panaudotas 100008,34 kg žaliavos įsigijimas ir atsiskaitymas už ją. Vilniaus AVMI konstatavo, jog patikrinimo metu nėra galimybės nustatyti, ar bendrovėje gaminant kiaulienos gaminius buvo laikomasi patikrinimui pateiktų technologinių instrukcijų.

Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėja 2014 m. liepos mėn. į gamybą perdavė kiaulienos žaliavų, kurių vertė 284985,22 Lt, o iš perduotų žaliavų pagamintos produkcijos savikaina per tą patį laikotarpį sudarė 242366,23 Lt, skirtumas 42618,99 Lt, kurį Pareiškėja apskaitė sąnaudų sąskaitoje. Vilniaus AVMI, siekdama nustatyti 42618,99 Lt skirtumo susidarymo priežastis, nustatė, jog Pareiškėja 2014 m. liepos mėn. gamybos ataskaitoje nurodė, kad iš į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos buvo pagaminta bei išpjaušyta 31701,15 kg produkcijos. Pagal technologines instrukcijas nustatyta, kad 31701,15 kg produkcijai pagaminti turėjo būti sunaudota 29909,49 kg išpjauštos kiaulienos ir po gamybos proceso turėjo likti nepanaudota 7192,62 kg kiaulienos žaliavos. Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neapskaito, nes, kaip nurodė pati Pareiškėja, jų po gamybos proceso nelieka. 2014 m. liepos mėn. į gamybą perduotos kiaulienos skerdenų 1 kg kaina buvo 5,92 Lt, todėl gamyboje nepanaudotos kiaulienos žaliavos 7192,62 kg kaina yra 42580,31 Lt. Vilniaus AVMI konstatavo, jog skirtumas 42618,99 Lt, kurį Pareiškėja apskaitė sąnaudų sąskaitoje, yra gamybos procese nepanaudotos žaliavos likučio kaina, nes į gamybą perduota kiaulienos žaliava panaudota ne visa, o likutis neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose kaip likęs arba realizuotas, bet nurašytas į sąnaudas. Konstatuota, jog patikrinimo metu nėra galimybės nustatyti, kur Pareiškėja panaudojo 7,2 t kiaulienos žaliavos, kurių didelę dalį sudarė kiaulienos nugarinė, šoninė, kumpis, kotletinė mėsa, tačiau šis kiekis nebuvo panaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja savos gamybos produkcijai prekybinio antkainio netaiko. Antkainis (1,876–3,077 proc.) taikomas tik įsigytoms prekėms, skirtoms perparduoti (mėsos gaminiams, kalakutienos, vištienos gaminiams, duonos, pieno gaminiams, daržovėms ir kt.). Taip pat nustatyta, kad Pareiškėja iki minimumo sumažina prekių pardavimo kainas bei sudaro sutartis / sandorius (analizuoti vykdyti faršo pardavimo sandoriai), kurie neatitinka normalios verslo logikos – gauti pelno. Inspekcijos teigimu, bendrovės, vykdydamos veiklą, planuoja bent minimalų pelningumą veiklos pradžioje ir pelningumo augimą perspektyvoje, o sudarydamos sutartis, vykdydamos prekybinius sandorius, vadovaujasi protingumo principu, susitaria (parduoda prekes) dėl kainų, kurios veiklos rezultatus veiktų augimo kryptimi. Pareiškėja šiais principais nesivadovauja. Pagal pateiktas metines PM deklaracijas nustatyta, kad Pareiškėja nuostolingai dirba jau daugelį metų: 2007 m. ji deklaravo 54684 Lt apmokestinamąjį pelną, kurį sumažino ankstesnių metų nuostolio suma ir PM į biudžetą nemokėjo; 2008 m. deklaravo 341956 Lt nuostolį, 2009 m. – 808276 Lt, 2010 m. – 1261626 Lt, 2011 m. – 1220593 Lt, 2012 m. – 1230634 Lt nuostolį, 2013 m. deklaravo 593194 Lt apmokestinamąjį pelną, kurį sumažino ankstesnių metų nuostolio suma ir PM į biudžetą nemokėjo.

Inspekcija sprendime tvirtina, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjos skunde išdėstyti nesutikimo su vietos mokesčių administratoriaus sprendimu argumentai yra nepagrįsti ir nesudaro pagrindo keisti Vilniaus AVMI 2015-08-19 sprendimą Nr. (4.65)-FR0682-553. Nurodo, jog byloje nustatyta, kad Vilniaus AVMI pagal Pareiškėjos patikrinimui pateiktus dokumentus nustatė, kad bendrovėje pagaminta ir parduota produkcija apskaitoma gamybos ataskaitose, kurios sudaromos kiekvieną mėnesį pagal atskiras žaliavų ir gaminių rūšis sumine ir kiekiu išraiška. Gamybos ataskaitose Pareiškėja apskaito žaliavas ir pagamintus gaminius periodo (mėn.) pradžioje, įsigytas, į gamybos procesą perduotas žaliavas, pagamintą produkciją, parduotus gaminius ir žaliavas bei gaminius ir žaliavas kiekiu bei sumine išraiška. Už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2010-08-31 buvo pildomos savikainos pažymos, kuriose Pareiškėja atvaizduodavo visas per mėnesį patirtas tiesiogines ir netiesiogines gamybos išlaidas (žaliavų sąnaudas, komplektavimo gaminių savikainą, amortizacijos sąnaudas, darbo užmokesčio ir soc. draudimo sąnaudas, komplektavimo gaminių sąnaudas ir kt.), kurias paskirstydavo pagamintai produkcijai pagal atskiras jos rūšis, minėti duomenys buvo atvaizduoti taip pat ir gamybos ataskaitose. 2010 m. 01–08 mėn. laikotarpiu iš Pareiškėjos pateiktų dokumentų nebuvo galima nustatyti, kokią dalį pagamintos produkcijos savikainoje sudaro mėsos žaliavos, o 2010-09-01–2014-11-30 laikotarpiu pagal gamybos ataskaitas nustatė, jog gaminių savikaina yra daug mažesnė nei į gamybos procesą perduotų žaliavų vertė, tačiau susidariusį skirtumą Pareiškėja priskyrė leidžiamoms atskaitymams ir sumažino mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą, patikrinimo metu buvo atlikta tikrinamojo laikotarpio nuo 2010-01-01 iki 2014-11-30 į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizė.

Inspekcijos teigimu, minėtą analizę Vilniaus AVMI atliko remdamasi Pareiškėjos vestose gamybos ataskaitose nurodytais duomenimis bei atsižvelgusi į Pareiškėjos pateiktas kiaulienos skerdenų išpjaujimo ir išgyslinimo, gaminių, pusgaminių ir kt. technologines instrukcijas bei įvertinusi pateiktose instrukcijose nurodytus maksimalius gamybos proceso metu galimus patirti nuostolius. Vilniaus AVMI taip pat įvertino Pareiškėjos kiaulienos įsigijimo dokumentus. Atlikusi į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizę Vilniaus AVMI nustatė, kad laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2013-12-31 Pareiškėja gamybos procese sunaudojo 112,621 t kiaulienos žaliavos daugiau, negu įsigijo (2010 m. 01–02 mėn. 5,695 t, 2011 m. 09 mėn. – 6,918 t, 2013 m. 02–12 mėn. – 100,008 t). Pagal patikrinimui pateiktus dokumentus nenustatyti šios žaliavos įsigijimai ir apmokėjimai už ją. Taip pat nustatyti tikrinamuoju laikotarpiu gamyboje nepanaudotų kiaulienos žaliavų kiekiai iš viso 207,16 t (2010 m. 03–08 mėn. – 49,54 t, 2010 m. 09–12 mėn. – 20,9 t, 2011 m. 01–08 ir 10–12 mėn. – 45,05 t, 2012 m. – 80,08 t, 2013 m. 01 mėn. – 4,39 t, 2014 m. 07 mėn. – 7,19 t). Įvertinusi tai, kad šis kiekis nebuvo panaudotas PVM apmokestinamoje veikloje, Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja nepagrįstai žaliavų pirkimo PVM įtraukė į atskaitomą pirkimo PVM, iš viso 334526 Lt (96886 Eur): 2010 m. – 82572 Lt, 2011 m. – 111031 Lt, 2012 m. – 125954 Lt, 2013 m. – 6019 Lt, 2014 m. – 8950 Lt.

Vilniaus AVMI patikrinimo metu įvertinusi Pareiškėjos pateiktas gaminių technologines instrukcijas, į gamybos procesą perduotus kiaulienos žaliavos kiekius bei iš gamybos proceso gautus produkcijos kiekius, pasak Inspekcijos, pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėja nepagrįstai leidžiamoms atskaitymams priskyrė iš viso 1581106 Lt (457920 Eur) sąnaudų, todėl teisingai sumažino Pareiškėjos deklaruotą tikrinamojo laikotarpio nuostolį: 2010 m. – 423953 Lt (122785 Eur), 2011 m. – 528714 Lt (153126 Eur), 2012 m. – 599778 Lt (173708 Eur), 2013 m. – 28662 Lt (8301 Eur).

Pareiškėja skunde nurodo, kad jos apskaitoje faktiškai buvo taikomas periodinis FIFO atsargų apskaitos būdas, metų pabaigoje atliekant metines inventorizacijas. Gamybos ataskaitose už kiekvieną mėnesį nurodyti produkcijos kiekiai buvo naudojami ne mokesčiams

apskaičiuoti, bet tam, kad būtų galima nustatyti, kiek reikia nupirkti žaliavos nenutrūkstamai gamybai. Būtent dėl pasirinkto apskaitos būdo ir buhalterinėje apskaitoje, ir mokesčių tikslais Pareiškėja naudojo kiekvienų finansinių metų suminius duomenis, o ne kiekvieno atskiro mėnesio duomenis, skirtingai nei skaičiavimus atlikęs mokesčių administratorius. Inspekcija, pasisakydama dėl šių Pareiškėjos argumentų, sprendime pažymi, kad atsargų apskaita apima visų materialinių vertybių (žaliavų, perparduoti skirtų prekių, statybinių medžiagų ir kt.), saugomų įmonės sandėliuose, apskaitą. Atsargų apskaita – sritis, kuri norminiais aktais beveik nereglamentuojama, tačiau labai svarbi tiek menedžmento apskaitos ir pagamintos ar parduotos produkcijos savikainos skaičiavimo, tiek įmonės vidinės kontrolės (apsisaugojimo nuo grobstymų) prasme. Todėl kiekvienoje įmonėje ji gali būti vykdoma skirtingai, prisitaikant prie konkrečios įmonės veiklos, vidinės kontrolės organizavimo specifikos. Dažniausiai skiriasi ne tiek pirminių apskaitos dokumentų formos, kiek jų asortimentas, tarpusavio ryšiai, sąveika su kitų apskaitos barų dokumentais ir registrais. Dar vienas reikšmingas reikalavimas, keliamas sandėlyje saugomų atsargų apskaitai – sandėlyje draudžiama laikyti nedokumentuotas atsargas, t. y. tas, kurios neįtrauktos į apskaitą bei kurių įsigijimas ar laikinas saugojimas nepagrįstas atitinkamais pirminiais dokumentais. Galiausiai sandėlio apskaitos dokumentai, kaip ir visa apskaitos sistema, yra informacinis pagrindas įmonės valdymo sprendimams priimti, todėl atsargų apskaitos dokumentai ir registrai turi būti taip suprojektuoti ir tarpusavyje susieti, kad būtų pakankamai duomenų racionaliam atsargų naudojimui ir įsigijimui kontroliuoti. Sprendime akcentuojama, kad BAĮ 4 str. nustato, jog ūkio subjektai buhalterinę apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų: 1) tinkama, objektyvi ir palyginama, 2) pateikiama laiku, 3) išsami ir naudinga vidaus ir išorės vartotojams.

Pareiškėja skunde teisingai nurodo, kad tuo atveju, kai yra gaminama daug produkcijos rūšių gaminių, sunku nustatyti produkcijos savikainą. Atsižvelgiant į minėtus sunkumus, nustatant parduotų prekių savikainą, bendrieji apskaitos principai numato FIFO atsargų įkainojimo metodą – likusių atsargų įvertinimo pagal paskutiniąsias pirkimo kainas metodą, kuris leidžia realiai įvertinti įmonės sandėliuose atsargas, nes, taikant šį metodą, atsargos lieka paskiausiai pirktų prekių kainomis, o tai atitinka esantį rinkos kainų lygį. Tačiau, pasak Inspekcijos, iš bylos duomenų matyti, kad Pareiškėja nei mokestinio tyrimo, nei patikrinimo metu patikrinimą atlikusiam Vilniaus AVMI pareigūnui nepateikė mokestinių laikotarpių metinės inventorizacijos aktų.

Iš patikrinimo akto, pasak Inspekcijos, matyti, jog pagal gamybos ataskaitas per atitinkamą mėnesį į gamybos procesą perduotas žaliavų kiekis tą patį mėnesį sunaudojamas gamybos procese gaminant produkciją, t. y. sandėlyje žaliavų likučio nelieka. Taip pat patikrinimo metu įvertinus Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos registrus, gamybos ataskaitose nurodytus duomenis (žaliavų perdavimo į gamybos procesą kiekius, vertes, pagamintos / gatavos produkcijos kiekius ir jam pagaminti sunaudotus medžiagų kiekius) nustatyta, kad Pareiškėja neapskaito nebaigtos gamybos likučių, ką patvirtino ir apklausti jos buhalteriai. Taigi, Inspekcijos tvirtinimu, patikrinimo metu nenustatyta, kad būtų apskaitomi žaliavų likučiai sandėlyje, patikrinimui nebuvo pateikti mėnesiniai nebaigtos gamybos likučių inventorizaciniai aktai. Taip pat nenustatyta, kad pagal atliktų metinių inventorizacijų duomenis būtų patikslinami gamybos ataskaitose apskaityti žaliavų bei gatavos produkcijos kiekiai. Nustatyta, kad gamybos ataskaitose nurodyti visi duomenys, įskaitant į gamybą perduotas žaliavos bei pagamintos produkcijos suminę išraišką, atvaizduoti buhalterinės apskaitos registruose, kurių duomenys perkelti į finansinę atskaitomybę (pelno (nuostolių) ataskaitą, balansą). Tai, Inspekcijos teigimu, suponuoja išvadą, kad patikrinimo metu konstatuojant, jog susidariusį skirtumą tarp į gamybos procesą perduotų žaliavų vertės ir pagamintos produkcijos savikainos per tą patį laikotarpį Pareiškėja nepagrįstai priskyrė leidžiamiesiems atskaitymams ir sumažino mokestinio laikotarpio veiklos rezultatą (padidino

leidžiamus atskaitymus), pagrįstai remtasi gamybos ataskaitomis. Šią išvadą patvirtina į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizė (palyginimas, toliau – Analizė), kuri atlikta siekiant nustatyti susidariusio ir į leidžiamus atskaitymus priskirto skirtumo susidarymo priežastis.

Sprendime pažymima, kad Analizė buvo atlikta atsižvelgiant į Pareiškėjos pateiktose kiaulienos skerdenų išpjauostymo ir išgyslynimo, gaminių, pusgaminių ir kt. technologinėse instrukcijose nurodytas skerdenos išpjauostymo į dalis normas (t. y. į kokias dalis ir koks kiekis gaminamas išpjausčius 100 kg kiaulienos skerdenų), į konkretaus gaminio technologines instrukcijas, kuriose nurodyti konkrečiam gaminiui pagaminti sunaudotinas kiaulienos kiekis ir gatavos produkcijos išeiga, atsižvelgiant į gamybos ataskaitose nurodytą kiekvieną mėnesį į gamybą perduotą žaliavos kiekį, apskaičiuotas faktiškai pagamintai produkcijai sunaudotas žaliavos kiekis. Atlikus išsamią analizę pagal Pareiškėjos pateiktus aukščiau minėtus atsargų apskaitos dokumentus, nustatytas jau minėtas akto rezultatas. Taigi, Inspekcijos tvirtinimu, atlikta išsami Analizė patvirtina, kad faktiškai gamyboje nebuvo panaudoti visi į gamybą perduoti kiaulienos žaliavų kiekiai.

Taip pat pažymima, kad tai, jog Pareiškėja žaliavų likučių gamyboje neapskaito, duomenys į gamybos ataskaitas surašomi taip, kad gamybos proceso metu susidarę nepanaudotos žaliavos likučiai neatsispindėtų, patvirtino Pareiškėjos buhalteriai R. G., M. G. ir L. G. patikrinimo metu pateiktuose paaiškinimuose. Šie asmenys nurodė, kad žaliavų į gamybos procesą perdavimą apskaitydavo tik tuomet, kai įrašydavo perduotų gaminių kiekius, sandėlyje likusius neparduotas gatavos produkcijos kiekius ir, jei likdavo kurios nors žaliavos / gaminio likutis, jį apskaitydavo kaip perduotą į gamybos procesą, o jei likutis būdavo minusinis – kaip gamyboje pagamintą produkcijos kiekį.

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Vilniaus AVMI nustatė, kad Pareiškėjos skola atskaitingiems asmenims 2014-11-30 buvo 3847938,06 Lt, iš jų direktoriui ir akcininkui J. J. 3846744,32 Lt. Nustatyta, kad J. J. skola didėjo nuo 2010-01-01 ir visą tikrinamąjį laikotarpį (išskyrus 2013 m.). Analizuojant minėto asmens avansinių apyskaitų duomenis ir prie jų pateiktus dokumentus nustatyta, kad Pareiškėjos skola pastarajam susidarė jam atsiskaitinėjant su Pareiškėjos tiekėjais už prekes ir paslaugas, skirtas vykdyti Pareiškėjos komercinę veiklą, nuosavomis lėšomis. Pagal trečiųjų šaltinių Vilniaus AVMI teikiamus duomenis (juridinių asmenų teikiamus duomenis apie fiziniams asmenims priskaičiuotas pajamas ir išskaičiuotus mokesčius) yra informacija apie J. J. apskaičiuotas / išmokėtas išmokas: 2010 m. apskaičiuota 12000 Lt, 2011 m. – 12000 Lt, 2012 m. – 30000 Lt, 2013 m. – 14026,26 Lt, 2014 m. – 12274,05 Lt su darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijusių pajamų. Pagal Pareiškėjos pateiktus buhalterinės apskaitos registrus nustatyta, kad Pareiškėjos skola J. J. jau tikrinamojo laikotarpio pradžioje sudarė 923447 Lt, 2010, 2011, 2012 m. nuolat didėjo, o 2014-11-30 jau sudarė 3846744,32 Lt. Sprendime atkreipiamas dėmesys į tai, kad pagal pateiktas metines PM deklaracijas Pareiškėja nuostolingai dirba jau daugelį metų, t. y. nuostolis deklaruotas už 2008–2012 m. Nustatytos aplinkybės, Inspekcijos teigimu, suponuoja pagrįstą patikrinimo metu padarytą išvadą, kad šių piniginių lėšų (išsiskolinimo) vienu iš šaltinių gali būti patikrinimo metu nustatytas Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose neapskaitytas ir gamybos procese nepanaudotas 207,16 t žaliavos kiekis.

Inspekcijos tvirtinimu, gamybos ataskaitose pateikti duomenys ir atlikta Analizė leidžia daryti išvadą, kad faktiškai gamyboje nebuvo panaudoti visi į gamybą perduoti kiaulienos žaliavų kiekiai, t. y. dalis žaliavos nebuvo panaudota PVM apmokestinamoje veikloje, todėl Pareiškėjai atsirado prievolė atstatyti 334526 Lt pirkimo PVM. Dėl aukščiau išdėstytų nustatytų aplinkybių Vilniaus AVMI pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėja per tikrinamąjį laikotarpį nepagrįstai leidžiamais atskaitymams priskyrė iš viso 1581106 Lt (457920 Eur) sąnaudų ir dėl to pagrįstai patikrinimo metu sumažintas jos deklaruotas 2010–2013 m. mokestinis nuostolis.

Sprendime tvirtinama, jog Pareiškėjos skunde nurodomas argumentas, kad ji produkcijos kiekius vertino tik metų pabaigoje, atliekant metines inventorizacijas, dėl ko Vilniaus AVMI neteisingai apskaičiavo gamyboje nepanaudotą kiaulienos žaliavos kiekį, yra nepagrįstas ir neturi įtakos mokesčių administratoriaus atliktiems skaičiavimams nustatant Pareiškėjos veikloje nepanaudotos žaliavos kiekį. Inspekcijos teigimu, Vilniaus AVMI įvertino Pareiškėjos pateiktose gamybos ataskaitose nurodytą kiekvieną mėnesį į gamybą perduotą žaliavos kiekį ir apskaičiavo faktiškai pagamintai produkcijai sunaudotos žaliavos kiekį. Pareiškėjos pateiktose 2014, 2013, 2011, 2010, 2009 m. inventorizaciniuose aprašuose yra pateikiami duomenys apie Pareiškėjos ataskaitinių metų pabaigoje turimų produktų prekių kiekius (apie jau pagamintus gaminius, apie atvėsintą mėsą bei šaldytą mėsą ir subproduktus), todėl inventorizacijoje pateikti duomenys neturi įtakos atliktiems mokesčių administratoriaus skaičiavimams.

Pareiškėja skunde nurodo, jog sutinka su Vilniaus AVMI 2012 m. apskaičiuotu ir patikrinimo akte nurodytu 85929 kg mėsos pertekliumi, kuris susidarė dėl 2012 m. pabaigoje neatliktos žaliavų inventorizacijos. Nurodo, kad 2013 m. pradžioje šis mėsos likutis buvo laikomas užšaldytas Pareiškėjos šaldikliuose ir panaudotas gamyboje 2013 m., o tai patvirtina 2013 m. pabaigoje atliktos metinės inventorizacijos duomenys. Todėl patikrinimo akte 2013 m. (išskyrus sausio mėn.) nepagrįstai nustatytas mėsos trūkumas.

Inspekcija sprendime akcentuoja, kad patikrinimo metu nustatyta, jog Pareiškėja laikotarpiu nuo 2010-01-01 iki 2014-11-30 buhalterinės apskaitos registruose neatvaizdavo gamybos proceso metu nepanaudoto žaliavos kiekio 207,16 t likučio, taip pat buhalterinės apskaitos dokumentuose neapskaitė dalies žaliavų (112,62 t), kurias panaudojo gamybos procese, įsigijimo, nenurodė įsigijimo šaltinių, atsiskaitymo būdų. Be to, patikrinimo metu nenustatyta, kad būtų apskaitomi žaliavų likučiai sandėlyje. Pagal pateiktus buhalterinės apskaitos registrus, gamybos ataskaitas nustatyta, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos atsargų likučių neturi, t. y. iš visų į gamybą per ataskaitinį laikotarpį perduotų žaliavų yra pagaminama produkcija, kuri perduodama realizacijai. Todėl patikrinimo metu nustačius tikrinamojo laikotarpio kiekvieno mėnesio gamyboje nepanaudotų žaliavų perteklių arba trūkumą, patikrinimo akte konstatuota, kad vienu atveju nėra galimybės nustatyti, kur Pareiškėja panaudojo nustatytą gamybos procese nepanaudotą kiaulienos žaliavos likutį, o kitu atveju – nenustatytas gamyboje panaudotas žaliavos įsigijimas, atsiskaitymas už jį, taip pat nėra galimybės nustatyti, ar bendrovėje gaminant kiaulienos gaminius buvo laikomasi patikrinimui pateiktų technologinių instrukcijų.

Atsakant į Pareiškėjos argumentą, jog patikrinimo metu nustatytas nepanaudotas 2012 m. kiaulienos žaliavos likutis buvo panaudotas 2013 m., kai patikrinimo metu nustatytas žaliavos trūkumas, Inspekcijos sprendime pažymima, kad patikrinimo metu pagal pateiktas gamybos ataskaitas, kuriose apskaitomi į gamybą perduotos žaliavos ir iš jos gautos produkcijos kiekiai ir jų suminė išraiška, nustatyta, kad Pareiškėja ir 2010, ir 2011 m., taip pat kaip ir 2012 m., su kuo sutinka pati Pareiškėja, gamyboje nepanaudojo žaliavos kiekio, atitinkamai 2010 m. – 64746,71 kg, 2011 m. – 42699,23 kg. Dėl to Pareiškėjos teiginys dėl 2012 m. patikrinimo metu nustatyto nepanaudoto žaliavos kiekio persikėlimo į 2013 m. prieštarauja jos pačios teiginiui dėl apskaitoje taikomo periodinio FIFO metodo. Be to, Pareiškėja skunde pakeičia neva turimos mėsos būseną: gamybos ataskaitose nurodyta, jog mėsa yra atvėsinta, jos galiojimo terminas trumpas, prie skundžiamo sprendimo pridėtuose atsargų inventorizacijos aprašuose, kuriuose atspindėti analogiški duomenys (kiekis, suma) iš gamybos ataskaitų, prie tų pačių pozicijų nurodyta, jog mėsa yra užšaldyta (pavyzdžiui, 2 p. ataskaitose buvo kiaulienos kumpis atvėsintas, aprašuose – užšaldytas; ataskaitose 3 p. kiaulienos nugarinė atšaldyta, aprašuose – užšaldyta kiaulienos nugarinė ir t. t.). Pareiškėjos buhalterinės apskaitos registruose, sąskaitos Nr. 2012 „Atsargos ar nebaigta gamyba“, 2012-12-31 apskaityta 84465,31 Lt atsargų, šie duomenys sutampa ir su gamybos ataskaitose

(atspindinčiose pagamintos produkcijos kieki) nurodytu sunaudotų atsargų likučiu. Be to, Pareiškėjai buvo įteiktas pranešimas apie mokesstinį patikrinimą, kuriame nurodytas preliminarus mokesčių administratoriui teikiamų dokumentų sąrašas, taip pat ir apskaitos dokumentai, reikalingi mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui ir sumokėjimui patikrinti, tačiau patikrinimo metu nenustatyta, kur Pareiškėja panaudojo 80,08 t kiaulienos žaliavos / produktų, bet pagal pateiktus dokumentus nustatyta, kad šis likutis neapskaitytas buhalterinės apskaitos registruose ir nepanaudotas PVM apmokestinamoje veikloje.

Dėl Pareiškėjos pateiktų 2014, 2013, 2011, 2010, 2009 m. inventorizacijos aprašų Inspekcijos sprendime pažymima, kad jie neatitinka Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimu Nr. 719 patvirtintų Inventorizacijos taisyklių reikalavimų. Pagal inventorizacijos aprašus inventorizaciją atliko vienas asmuo, inventorizacinės komisijos pirmininku paskirtas S. M., kas prieštarauja Inventorizacijos taisyklių reikalavimui, kad inventorizaciją atliktų paskirta kelių asmenų komisija. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos inventorizacijos aprašuose pateikta informacija laikytina nepatikima ir į ją neatsižvelgiama.

Pasak Inspekcijos, Pareiškėja nepagrįstai skunde nurodo, kad, jos duomenimis, 2010 m. neparduotos mėsos likutis buvo 1211 kg, 2011 m. – 1884 kg, nes pagal Pareiškėjos buhalterinės apskaitos sąskaitas Nr. 2012 „Nebaigta gamyba“ duomenis nustatyta, kad 2010-12-31 faktiškai rastas turtas sudaro 15365,79 kg, 2011-12-31 – 23480,79 kg. Taip pat patikrinimo metu nustatytas į gamybą atiduotos žaliavos ir iš jos pagamintos produkcijos skirtumas pagal pačios Pareiškėjos pateiktas gamybos ataskaitas ir technologines instrukcijas sudaro: 2010 m. – 64746,71 kg, 2011 m. – 42699,23 kg, dėl kurių Pareiškėja nepateikia jokių argumentų ar priešingų nei patikrinimo metu nustatytų įrodymų.

Pareiškėja nurodo, kad patikrinimui pateiktos kiaulienos skerdenų išpjauostymo ir išgyslinimo technologinės instrukcijos buvo sudarytos Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos reikalavimu. Tačiau minėta institucija Pareiškėjai nurodė, kad mėsos išėigų normų, kuriomis besąlygiškai turėtų remtis Pareiškėja ir kurios būtų visuotinai privalomos, nėra, todėl Pareiškėja jas nusistato pati pagal perkamos mėsos kokybę. Pareiškėja pažymi, kad yra skirtingos skerdenų kategorijos ir kiekvienos jų išėigos yra skirtingos, todėl ji negali parengti tokio didelio kiekio tikslų technologinių instrukcijų ir tokių instrukcijų kiekiu naudotis, apskaičiuojant kiekvienos dienos ir kiekvieno mėnesio išpjauostymo išėigas.

Dėl šių Pareiškėjos argumentų sprendime pažymima, kad patikrinimo metu buvo remtasi Pareiškėjos pateiktomis Kiaulienos skerdenų išpjauostymo ir išgyslinimo technologinėmis instrukcijomis, kuriose nurodyta, kad mėsa į atskiras dalis yra išpjauostoma pagal LST 1921:2003 standartą ir nurodytas 100 kg kiaulienos skerdenų išpjauostymas į atskiras skerdienos dalis. Iš patikrinimo medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, jog minėtos technologinės instrukcijos buvo patvirtintos Pareiškėjos direktoriaus įsakymais 2007-10-04 ir 2014-07-02. Įvertinus tai, kas išdėstyta, bei tai, kad kartu su skundu Pareiškėja nenurodė kitokių 100 kg kiaulienos skerdenų išpjauostymo į atskiras skerdienos dalis normų, laikytina, kad patikrinimo metu pagrįstai atliktiems skaičiavimams (Analizei) buvo naudojamos minėtose technologinėse instrukcijose nurodytos normos.

Pareiškėja pateiktame skunde nurodo, kad iš 1211 kg, jos duomenimis, 2010 m. neparduoto mėsos likučio buvo pagaminta produkcija, panaudota reklamos tikslais, vaišinant pirkėjus, laboratoriniams tyrimams. Pareiškėja pateikia produkcijos degustacijos ir reklamos – reprezentacijos ir produkcijos laboratoriniams tyrimams nurašymo aktus, kurie, jos teigimu, buvo surašomi kas mėnesį. Pagal pridėtus priedus aukščiau minėtai paskirčiai Pareiškėja sunaudavo iš viso 5999,802 kg mėsos: 2010 m. 1158,23 kg mėsos, iš jų pagal produkcijos reklamai nurašymo aktus 724,17 kg, 13 kg laboratoriniams tyrimams ir 421,06 kg pagal produkcijos degustacijai nurašymo aktus; 2011 m. – 1842,96 kg, iš jų 971,09 kg pagal produkcijos reklamai nurašymo aktus, 8,5 kg laboratoriniams tyrimams ir 863,37 kg pagal produkcijos degustacijai nurašymo aktus; 2012 m. – 972,31 kg, iš jų 23,11 kg pagal

produkcijos reklamai nurašymo aktus, 2 kg laboratoriniams tyrimams, 547,20 kg pagal produkcijos degustacijai nurašymo aktus; 2013 m. – 1052,01 kg, iš jų 496,96 kg pagal produkcijos reklamai nurašymo aktus, 3,5 kg laboratoriniams tyrimams, 551,55 kg pagal produkcijos degustacijai nurašymo aktus; 2014 m. – 974,292 kg, iš jų 499,042 kg pagal produkcijos, skirtos prezentacijoms, nurašymo aktus, 13,95 kg laboratoriniams tyrimams, 461,30 kg pagal produkcijos degustacijai nurašymo aktus.

Dėl šių Pareiškėjos argumentų Inspekcija sprendime pažymi, kad patikrinimo metu netikrintas 2014 m. PM apskaičiavimo ir deklaravimo teisingumas, nes nebuvo suėjęs šio laikotarpio PM deklaravimo terminas, todėl 2014 m. dokumentai įtakos Pareiškėjos mokestinėms prievolėms neturi. Taip pat pažymi, kad tiek reklamai, tiek degustacijai ir prezentacijoms bei laboratoriniams tyrimams skirtos produkcijos nurašymo aktai mokestiniam patikrinimui nebuvo pateikti. Ši Pareiškėjos pozicija atsirado po patikrinimo akto surašymo, kai tapo aiškūs patikrinimo akto rezultatai bei išvados. Pagal mokestiniam patikrinimui pateiktus buhalterinės apskaitos registrus sąnaudų, 2010–2013 m. panaudotų reklamai ar degustacijai, nėra apskaityta. Pareiškėja daug metų deklaravo nuostolingą veiklą – 2008–2012 m. deklaruotas nuostolis iš viso sudarė 4863085 Lt, PM į biudžetą niekada nemokėjo, Pareiškėjos skola atskaitingam asmeniui direktoriui ir akcininkui J. J. 2014-11-30 sudarė 3847938,06 Lt, ji didėjo nuo 2010 m. ir visą tikrinamąjį laikotarpį (išskyrus 2013 m.). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, sprendime konstatuojama, kad nėra jokios verslo logikos, esant tokiems finansiniams rodikliams, patikrinimui nepateikti ir teisės aktų nustatyta tvarka neapskaityti nurašymo aktais grindžiamų sąnaudų, kurios vidutiniškai kasmet sudaro 1,2 t. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos pateikti produkcijos degustacijos, reklamos, reprezentacijos ir produkcijos laboratoriniams tyrimams nurašymo aktai vertinami kaip gynybinė jos pozicija ir į juos neatsižvelgiama.

Nustačius, kad pateiktose PVM deklaracijose už laikotarpį nuo 2010-01-01 iki 2014-11-30 Pareiškėja deklaravo 334526 Lt atskaitomo pirkimo PVM už įsigytas žaliavas, kurios nebuvo panaudotos PVM apmokestinamoje veikloje, taip pat pateiktose minėto laikotarpio PM deklaracijose deklaravo 1581107 Lt sąnaudas ir šia suma nepagrįstai padidino deklaruotus mokestinius nuostolius, Vilniaus AVMI patikrinimo metu papildomai apskaičiuotas 96885 Eur (334526 Lt) PVM bei 457920 Eur (1581107 Lt) sumažintas mokestinis nuostolis (2010 m. – 122785 Eur (423953 Lt), 2011 m. – 153126 Eur (528714 Lt), 2012 m. – 173708 Eur (599778 Lt), 2013 m. – 8301 Eur (28662 Lt), Inspekcijos teigimu, yra tvirtintini.

Sprendime nurodoma, jog iš byloje pateikto Vilniaus AVMI 2015-08-19 sprendimo Nr. (4.65)-FR0682-553 matyti, kad vietos mokesčių administratorius patikrinimo metu dėl nustatyto PVMĮ 49 str. 1 dalies pažeidimo Pareiškėjai taip pat apskaičiavo 13 Eur (45 Lt) PVM bei su šiuo mokesčiu susijusius delspinigius ir baudą. Pareiškėja dėl šio pažeidimo ir apskaičiuotų mokestinių prievolių nepagrįstumo nesutikimo argumentų skunde nepateikė. Pasak Inspekcijos, iš bylos medžiagos matyti, kad Vilniaus AVMI teisingai vertino patikrinimo metu nustatytas aplinkybes bei teisingai taikė PVMĮ nuostatas ir pagrįstai dėl nustatyto pažeidimo apskaičiavo PVM.

Pareiškėja nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu ir 2015-12-14 skunde nurodo, jog, jos nuomone, Vilniaus AVMI bei Inspekcija tinkamai neištyrė ir neįvertino Pareiškėjos nurodytų aplinkybių ir pateiktų dokumentų, kas lėmė nepagrįstų ir neteisingų sprendimų priėmimą bei klaidingą mokestinių prievolių Pareiškėjai nustatymą.

Skunde pateikiami argumentai dėl mokesčių administratoriaus atliktų Pareiškėjos gamyboje panaudotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių skaičiavimų nepagrįstumo. Nurodoma, jog mokesčių administratorius, atlikęs Pareiškėjos patikrinimą, padarė nepagrįstą išvadą, kad Pareiškėja atskirais mėnesiais gamyboje

nepanaudojo iš viso 207,16 t kiaulienos žaliavos bei sunaudojo 112,621 t kiaulienos žaliavos daugiau, negu įsigijo. Šias išvadas Vilniaus AVMI bei Inspekcija grindė remdamasi išimtinai Pareiškėjos pateiktomis preliminariomis valdymo tikslais sudaromomis gamybos ataskaitomis bei netiksliais išeigos normomis, kurių pagrindu apskaičiavo kiekvieno mėnesio pabaigoje neva turėjusius susidaryti nepanaudotos kiaulienos žaliavos likučius arba trūkumą.

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius tinkamai neįvertino aplinkybės, kad Pareiškėja savo buhalterinę apskaitą tvarko taikydama periodinio FIFO metodą, kurio esmė yra ta, kad atsargų likučiai buhalterinėje apskaitoje yra užregistruojami tik ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją, o ne kiekvieną mėnesį.

Skunde cituojamos VŠĮ „Audito ir apskaitos tarnyba“ parengtos 9-ojo VAS „Atsargos“ metodinės rekomendacijos, kuriose nurodyta: „Jeigu nuolat apskaitomų atsargų būdą taikyti ekonomiškai netikslinga, gali būti taikomas periodiškai apskaitomų atsargų būdas, kai atsargų likučių savikaina ir parduotų prekių savikaina buhalterinės apskaitos sąskaitose užregistruojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikus atsargų likučių inventorizaciją. <...> Periodiškai apskaitomų atsargų būdai būdinga tai, kad buhalterinėse sąskaitose registruojamos tik atsargų pirkimo operacijos, o atsargų likučiai nustatomi pagal inventorizacijos duomenis. Parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina apskaičiuojama ataskaitinio laikotarpio pabaigoje pagal pirkimų ir atsargų likučių duomenis. Parduotų (sunaudotų) atsargų savikaina = atsargų likutis laikotarpio pradžioje + per laikotarpį įsigytų atsargų vertė – atsargų likutis laikotarpio pabaigoje“.

Inspekcijos atlikti skaičiavimai, Pareiškėjos tvirtinimu, prieštarauja jos pasirinktam apskaitos tvarkymo ir atsargų įvertinimo būdai, t. y. periodinio FIFO metodui. Pareiškėja nurodė, kad atsargų likučiai buvo nustatomi tik metinių inventorizacijų metu, todėl tiek buhalterinėje apskaitoje, tiek mokesčių tikslais naudojo kiekvienų metų suminius duomenis, o ne kiekvieno atskiro mėnesio duomenis, taip pat mokesčių administratoriui pateikė atliktų metinių inventorizacijų aprašus bei paaiškino, kad gamybos ataskaitos buvo preliminariai sudaromos ne buhalterinės apskaitos, o vadybos tikslais. Nepaisant to, mokesčių administratorius skaičiavimus atliko vertindamas ne metinius, o kiekvieno atskiro mėnesio preliminarinius gamybos ataskaitų duomenis, remdamasis klaidinga prielaida, kad Pareiškėja visiškai neapskaito jokių atsargų likučių. Remdamasis šia klaidinga prielaida, mokesčių administratorius nepagrįstai apskaičiavo kiekvieno mėnesio pabaigoje turėjusius susidaryti žaliavos likučius ar trūkumus, kurie esą nebuvo apskaityti ir tai, pasak Inspekcijos, reiškė be dokumentų įsigytos žaliavos naudojimą gamyboje arba pagamintos produkcijos pardavimą be dokumentų. Tačiau, Pareiškėjos tvirtinimu, šios mokesčių administratoriaus prielaidos ir skaičiavimai yra klaidingi, nes apskaitą tvarkant periodinio FIFO būdu tam tikrais mėnesiais susidarę žaliavų likučiai yra sunaudojami gamyboje kitais mėnesiais, ir tik gale metų yra nustatomi tikslūs atsargų likučiai pagal metinių inventorizacijų duomenis. Taigi natūralu, kad matematiškai skaičiuojant atskirai kiekvieno mėnesio žaliavos įsigijimus ir pagamintos bei parduotos produkcijos kiekius, vieną mėnesį yra galimas likutis, kuris vėliau yra panaudojamas gamyboje kitais mėnesiais. Inspekcija izoliuotai vertino kiekvieno konkretaus mėnesio žaliavos įsigijimus, pagamintos produkcijos kiekius ir pardavimus, todėl nustatė žaliavos likučius. Tačiau tai nereiškia, kad gamyboje buvo naudojama be dokumentų įsigyta žaliava, o patvirtina tai, kad gamyboje buvo panaudotos ankstesniais mėnesiais likusios atsargos. Atitinkamai mokesčių administratorius nepagrįstai sprendė, kad atskirais laikotarpiais susidarė žaliavos trūkumas (t. y. tariamai gamyboje naudota be dokumentų įsigyta žaliava), nes neįvertino aplinkybės, kad laikotarpiais, kai buvo apskaičiuotas žaliavos trūkumas, Pareiškėja naudojo ankstesniais laikotarpiais gamyboje nesunaudotas atsargas.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, skunde konstatuojama, kad Vilniaus AVMI patikrinimo metu atlikti skaičiavimai, vertinant tik preliminarias gamybos ataskaitas bei kiekvieno mėnesio duomenis izoliuotai nuo kito mėnesio duomenų, taip pat ignoruojant

inventorizacijos aprašus, yra nepagrįsti ir klaidingi. Inspekcijos prielaida, kuria yra pagrįsti visi Vilniaus VMI skaičiavimai, jog bendrovėje atsargų likučiai nebuvo apskaitomi, prieštarauja Pareiškėjos pateiktiems įrodymams.

Skunde tvirtinama, jog Inspekcija atsisakė vertinti Pareiškėjos pateiktus metinius inventorizacijos aprašus, argumentuodama tuo, kad juose yra pateikiami duomenys apie ataskaitinių metų pabaigoje turimus produktų / prekių kiekius (apie pagamintus gaminius, atvėsintą bei sušaldytą mėsą), kai tuo tarpu Vilniaus AVMI skaičiavimus atliko analizuodama įsigyotos kiaulienos skerdienos (žaliavos) kiekius ir pagal Inspekcijos taikytas išieigos normas tariamai turėjusį būti pagamintą ir parduotą produkcijos kiekį. Tačiau apskaitą tvarkant periodinio FIFO būdu bendrovėje atsargų inventorizacijos buvo atliekamos tik ataskaitinių metų pabaigoje, o ne kas mėnesį. Taigi vien ta aplinkybė, kad ataskaitinių metų pabaigoje inventorizuojant atsargas buvo likusi tik išpjaustyta, išgyslinta ir atvėsinta ar šaldyta mėsa bei gatava produkcija, Pareiškėjos tvirtinimu, nesudaro pagrindo nesivadovauti inventorizacijos duomenimis.

Skunde nurodoma, jog Inspekcija taip pat nepagrįstai atsisakė vertinti ir vadovautis Pareiškėjos pateiktomis kiekvienų tiriamojo laikotarpio metų vidutinėmis metinėmis išieigos normomis. Vilniaus AVMI savo skaičiavimams visiems laikotarpiais taikė tas pačias Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos reikalavimu Pareiškėjos sudarytas technologines instrukcijas (t. y. visą laiką skaičiavimams taikė vienodas išieigos normas), nepaisant to, kad faktiškai išieigos normos labai svyruoja ir priklauso nuo daugybės objektyvių ir subjektyvių veiksnių (skerdenų kategorijos, kilmės šalies ir t. t.). Pareiškėja pateikė Valstybinės maisto ir veterinarijos tarnybos atsakymą, kad nėra visuotinai privalomų mėsos išieigų normų, todėl Pareiškėja nusistato jas pati. Pareiškėja produkciją gamina iš įvairių kategorijų skerdenos bei įvairių rūšių produkcijos, kurios pagaminimo išieiga yra skirtinga, bendrovėje gaminama labai įvairaus asortimento produkcija, todėl kiekvienos dienos ar mėnesio išieigos normos nebuvo skaičiuojamos. Atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėja savo apskaitą tvarko periodinio FIFO būdu, joje nustatomos ne mėnesio ar dienos, o vidutinės metinės išieigos normos.

Skunde pažymima, kad mokesčių administratorius nenustatė nei vieno konkretaus atvejo, kad kiaulienos žaliava bendrovėje būtų įsigyta arba kad pagaminta produkcija būtų parduodama be dokumentų. Pareiškėja ne kartą buvo tikrinama kontroliuojančių institucijų (2013–2014 m. atlikti operatyvūs patikrinimai, kurių metu buvo tikrintas darbo organizavimas, mėsos įsigijimų ir pardavimų dokumentai ir registrai, atlikti kontroliniai pirkimai), tačiau jų metu jokių pažeidimų nebuvo nustatyta. Vien ta aplinkybė, kad atskaitingas asmuo J. J. tiriamuoju laikotarpiu atlikdavo dalį atsiskaitymų už Pareiškėjos vardu įsigyjamas prekes savo asmeninėmis lėšomis, dėl ko susidarė Pareiškėjos skola atskaitingam asmeniui, nesudaro pagrindo daryti prielaidas, jog gamybos procese susidarę mėsos likučiai buvo pardavinėjami be dokumentų. Taigi skunde konstatuojama, kad mokesčių administratorius neturėjo pagrindo konstatuoti, kad įmonė neapskaitė gamybos procese susidarančių likučių, o faktinius likučius pardavinėjo be apskaitos dokumentų bei dalį žaliavos įsigijo be dokumentų.

Pareiškėjos tvirtinimu, Inspekcija nepagrįstai atsisakė vertinti Pareiškėjos pateiktus duomenis ir dokumentus, tinkamai jų neištyrė ir neįvertino. MAĮ nėra numatyta, kad centrinis mokesčių administratorius gali neatsižvelgti ir nevertinti tų mokesčių mokėtojo pateiktų įrodymų, kurie nebuvo pateikti teritoriniam mokesčių administratoriui mokestinio patikrinimo metu iki patikrinimo akto surašymo ir patvirtinimo. Gali būti atsisakoma vertinti tik tuos įrodymus, kurie nebuvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui kartu su skundu dėl teritorinio mokesčių administratoriaus sprendimo (MAĮ 155 str. 5 dalis, LVAT nutartis adm. byloje Nr. A556-573/2007). Šiuo atveju Pareiškėja tinkamai įvykdė savo pareigą ir pateikė 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 ir 2014 m. inventorizacijos aprašus, taip pat produkcijos degustacijos, reklamos, reprezentacijos ir produkcijos laboratoriniams tyrimams nurašymo

aktus kartu su skundu Inspekcijai. Todėl Pareiškėja neprarado teisės įrodinėti Vilniaus AVMI sprendimo nepagrįstumo kartu su skundu Inspekcijai pateikiamais dokumentais, o centrinis mokesčių administratorius privalėjo juos vertinti bei, spręsdamas dėl Vilniaus AVMI apskaičiuotų sumų pagrįstumo, turėjo remtis ne tik patikrinimo metu surinktais, bet ir su skundu Pareiškėjos pateiktais dokumentais.

Dėl nepagrįsto Inspekcijos atsisakymo vertinti atsargų inventorizacijos aprašus Pareiškėja skunde pažymi, kad formalūs buhalterinės apskaitos dokumentų trūkumai nepaneigia fakto, kad atitinkamuose dokumentuose atspindėtos ūkinės operacijos yra realios ir kad minėtuose dokumentuose užfiksuoti duomenys yra tikslūs bei atitinka tikrovę. Todėl, Pareiškėjos tvirtinimu, Inspekcija neturėjo pagrindo atsisakyti vertinti Pareiškėjos pateiktus inventorizacijos aprašus tik tuo pagrindu, jog juos pasirašė ne trys, o du asmenys – inventorizacijos komisijos pirmininkas S. M. ir J. J. . Pareiškėja nurodė, kad savo apskaitą tvarko periodinio FIFO apskaitos būdu, todėl, skirtingai, nei skaičiavimus atlikęs mokesčių administratorius, faktinius atsargų kiekius tiksliai nustatydavo tik kiekvienų metų pabaigoje atlikus metines inventorizacijas, kurių aprašai ir buvo pateikti centriniam mokesčių administratoriui. Pareiškėja taip pat pateikė įrodymus apie turimas patalpas-šaldytuvus, kuriuose yra saugomos vienais laikotarpiais nepanaudotos ir kitais laikotarpiais gamyboje naudojamos atsargos, tačiau mokesčių administratorius šių duomenų nevertino, neatvyko apžiūrėti Pareiškėjos veikloje naudojamų patalpų-šaldytuvų. Taip pat Pareiškėja nurodė, kad mokestinio tyrimo metu pateiktos gamybos ataskaitos buvo preliminarios ir netikslios, nes buvo skirtos planuoti gamybai reikiamus žaliavų įsigijimus, o ne mokesčiams apskaičiuoti. Skunde pažymima, kad Inspekcijai pateiktas gamybos ataskaitas vietos mokesčių administratoriaus nurodymu Pareiškėja pasirašė tik iškvietus jos direktorių J. J. atvykti pas mokesčių administratorių. Tuo tarpu tiriamuoju laikotarpiu veiklos planavimui skirtos gamybos ataskaitos direktoriaus ir buhalterio nebuvo derinamos, tvirtinamos ir pasirašinėjamos, nes nebuvo laikomos Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentais. Nepaisydamas to, mokesčių administratorius savo išvadas grindė išimtinai gamybos ataskaitomis, nepagrįstai konstatuodamas, kad inventorizacijos aprašuose esanti informacija laikytina nepatikima ir į ją neturėtų būti atsižvelgiama.

Dėl reklamai, reprezentacijai, degustacijai ir laboratoriniams tyrimams skirtos produkcijos nurašymo aktų skunde tvirtinama, jog, remiantis MAĮ nuostatomis, Inspekcija privalėjo atsižvelgti į Pareiškėjos pateiktus nurašymo aktus ir, apskaičiuodama mokesčines prievoles, įvertinti nurašymo aktais pagrįstas apmokestinamai veiklai priskiriamas sąnaudas – produkcijos kiekius, panaudotus privalomiems laboratoriniams tyrimams, ir reklamos-reprezentacijos tikslais vaišinant klientus bei pirkėjus.

Nurodoma, jog, Inspekcijai iškilus klausimų ar abejonių dėl produkcijos nurašymo aktuose nurodytų duomenų realumo, ji galėjo kreiptis į Pareiškėją dėl papildomų paaiškinimų pateikimo bei imtis kitų priemonių atsiradusioms abejonėms pašalinti. Inspekcijai abejojant, jog dalis produkcijos buvo pateikta laboratoriniams tyrimams, ji galėjo nurodyti Pareiškėjai pateikti papildomus įrodymus, patvirtinančius, kad iš tikrųjų buvo atliekami laboratoriniai tyrimai, arba patikrinti duomenis, kreipiantis tiesiogiai į tyrimus atlikusią laboratoriją. Tačiau Pareiškėja negavo jokių Inspekcijos paklausimų ar nurodymų dėl informacijos apie nurašymo aktus pateikimo, mokesčių administratorius netyrė ir nesiaiškino, ar realiai dalis produkcijos buvo panaudota reklamos-reprezentacijos, degustacijos ir laboratoriniams tyrimams. Todėl centrinio mokesčių administratoriaus atsisakymas vertinti nurašymo aktus, Pareiškėjos nuomone, negali būti laikomas pagrįstu ir tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu.

Pareiškėja, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, skunde daro išvadą, jog nagrinėjamu atveju ji įvykdė pareigą pagrįsti 2010–2014 m. iš viso 5999,802 kg mėsos sąnaudas, kurios susidarė nurašymo aktais nurašius degustacijai, reprezentacijoms bei laboratoriniams tyrimams skirtos produkcijos kiekius. Tuo tarpu mokesčių administratoriaus išvada, kad

minėti nurašymo aktai vertintini kaip Pareiškėjos gynybinė pozicija, prieštarauja Pareiškėjos kartu su nurašymo aktais pateiktiems licencijuotų laboratorijų tyrimų protokolams, kuriuose nurodyti tyrimams pateiktos produkcijos kiekiai sutampa su nurašymo aktuose nurodytais kiekiais. Inspekcijos prielaida, jog nurašymo aktai vertintini kaip gynybinė Pareiškėjos pozicija, todėl į juos neturi būti atsižvelgiama, yra nepagrįsta bei prieštarauja objektyviems ir tiesioginiams įrodymams, kurie patvirtina faktą, jog nurašymo aktuose nurodyti produkcijos kiekiai realiai buvo skirti ir panaudoti laboratoriniams tyrimams, reprezentacijai ir degustacijai.

Skunde nurodoma, jog, kaip nurodo pats mokesčių administratorius, įmonei veikiant nuostolingai, nėra jokios verslo logikos teigti, jog Pareiškėja tikrinamuoju laikotarpiu neturėjo jokių sąnaudų degustacijoms ir reprezentacijai, taip pat laboratoriniams tyrimams, remiantis vien tuo argumentu, kad nurašymo aktai buvo pateikti po patikrinimo akto. Visų pirma, teisės aktais yra reglamentuota, kad „maisto tvarkymo vietose turi būti teisės aktų nustatyta tvarka atliekami <...> būtini laboratoriniai tyrimai maisto saugos ir tvarkymo savikontrolei užtikrinti“ (Maisto įstatymo 4 str. 3 d. 2 punktas). Taigi, Pareiškėjos nuomone, nėra pagrindo abejoti, kad nurašymo aktuose nurodyti produkcijos kiekiai tikrai buvo perduoti privalomiems laboratoriniams tyrimams. Antra, mokesčių administratorius patikrinimo metu nereikalavo iš Pareiškėjos pateikti duomenis apie produkcijos kiekius, kurie buvo skirti reprezentacijai ar privalomiems laboratoriniams tyrimams, nepateikė paklausimo, ar įmonėje buvo atliekami privalomi laboratoriniai tyrimai, ar įmonė turėjo reprezentacinių sąnaudų bei nedavė nurodymo Pareiškėjai pateikti šias sąnaudas pagrindžiančių ir detalizuojančių dokumentų. Pareiškėja pateiktose pastabose dėl patikrinimo akto nurodė, kad dalis pagamintos produkcijos buvo panaudota reklamos-reprezentacijos tikslais, vaišinant klientus-pirkėjus, ir privalomiems laboratoriniams tyrimams bei kartu su skundu Inspekcijai dėl Vilniaus AVMI sprendimo pateikė šias aplinkybes pagrindžiančius įrodymus. Taip pat Pareiškėja nurodė, kad, taikydama periodinį FIFO metodą, atskirai neapskaitė nei reklamos-reprezentacijos tikslais sunaudotų gaminių, nei laboratoriniams tyrimams panaudotos produkcijos kiekių, laikydama, kad šie kiekiai bei juos atitinkančios sumos yra įskaičiuoti (įtraukti) į pagamintos produkcijos savikainą ir pripažinti sąnaudomis tą produkciją pardavus. Tačiau mokesčių administratorius šių aplinkybių ir nurašymo aktų nevertino.

Skunde tvirtinama, jog mokesčių administratorius pažeidė savo pareigas iširti ir įvertinti visas bylai svarbias aplinkybes ir įrodymus, priimti tikrąsias faktines aplinkybes atitinkantį sprendimą. Pažymima, jog tiek vietos, tiek centrinis mokesčių administratorius privalo nustatyti, ar mokesčio mokėtojas teisingai vykdo savo prievoles, tuo tikslu privalu tirti visas aplinkybes, susijusias su mokesčio mokėtojo veikla, ir atitinkamai rinkti įrodymus, tiek patvirtinančius, tiek paneigiančius mokesčio mokėtojo veiksmų teisėtumą (LVAT 2013-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-2214/2013). Nagrinėjamoje byloje, Pareiškėjos nuomone, centrinis mokesčių administratorius nesiėmė priemonių tinkamai įvertinti Pareiškėjos kartu su skundu pateiktų įrodymų bei apsiribojo šių dokumentų atmetimu remiantis formaliomis aplinkybėmis, nepaneigiančiomis dokumentuose užfiksuotų duomenų realumo ir teisingumo bei nesudarančiomis pagrindo nevertinti ir neatsižvelgti į šiuose dokumentuose esančią informaciją.

Įvertinus bylos medžiagą ir tai, kas išdėstyta, skunde konstatuojama, jog byloje nėra pakankamai neginčytinų įrodymų, kurie leistų daryti išvadą, kad 2010–2013 m. Pareiškėja sunaudavo 112,621 t kiaulienos žaliavos daugiau, negu įsigijo (t. y., pasak Inspekcijos, gamyboje sunaudavo 112,621 t be apskaitos dokumentų įsigytą kiaulienos žaliavą), taip pat jog 2010–2014 m. gamyboje buvo nepanaudota iš viso 207,16 t kiaulienos žaliavos (t. y. gamybos procese liko nepanaudota 207,16 t žaliavos). Mokesčių administratorius tinkamai ir išsamiai neįvertino visų bylai svarbių aplinkybių, visapusiškai neišnagrinėjo šiuo atveju reikšmingų aspektų, nepagrįstai atsisakė vertinti Pareiškėjos papildomai pateiktus

dokumentus, todėl mokesčių administratoriaus teiginiai, kad Pareiškėja į atskaitomą pirkimo PVM nepagrįstai įtraukė iš viso 96885 Eur pirkimo PVM už įsigytas žaliavas, kurios nepanaudotos PVM apmokestinamam veikalui, bei nepagrįstai priskyrė 457920 Eur leidžiamiesiems atskaitymams, taip nepagrįstai padidindama 2010–2013 m. veiklos nuostolį, nėra patvirtinti surinktų ir byloje esančių faktinių duomenų visuma.

Skunde pažymima, jog mokesčių administratorius privalėjo vadovautis Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 1 d. 2 punkte įtvirtintu objektyvumo principu, reiškiančiu, kad viešojo administravimo subjekto sprendimai ir kiti oficialūs veiksmai turi būti nešališki ir objektyvūs, t. y. viešojo administravimo subjekto sprendimai turi atitikti tikrąsias faktines aplinkybes, kurios nustatomos išaiškinus visas aplinkybes, turinčias reikšmės ginčui teisingai išspręsti ir kritiškai, nešališkai vertinant visus reikšmingus bylai įrodymus. Viešojo administravimo subjektas, vertindamas byloje surinktus įrodymus, turi patikrinti kiekvieno jų tikrumą, realumą, pakankamumą ir tarpusavio ryšį. Mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčių mokėtojų mokėtiną mokestį, neturi remtis prielaidomis ir spėjimais. Pareiškėjos nuomone, Inspekcija, priimdama skundžiamą sprendimą, neįvertino visų aplinkybių, turinčių esminės reikšmės Pareiškėjos apmokestinimui, todėl skundžiamas sprendimas negali būti traktuojamas kaip pakankamai motyvuotas ir tinkamai pagrįstas objektyviais duomenimis.

Remiantis tuo, kas aukščiau išdėstyta, bei vadovaujantis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2015-11-17 sprendimą Nr. 69-142.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, Inspekcijos 2015-11-17 sprendimas Nr. 69-142 naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjos teisės į PVM atskaitą bei į sąnaudų priskyrimą leidžiamiesiems atskaitymams iš pajamų mokesčių administratoriui konstatavus, kad Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu dalies įsigytos žaliavos (kiaulienos skerdenos) nepanaudojo PVM apmokestinamojoje veikloje – mėsos gaminių gamyboje.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius Pareiškėjos patikrinimo metu pagal jos pateiktus buhalterinės apskaitos dokumentus atliko į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizę ir nustatė, kad Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu gamyboje nepanaudojo dalies į gamybos procesą perduotos žaliavos kiekio, o būtent 207,16 t. Dėl šios priežasties mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVMĮ 58 str. 1 dalies, PMĮ 17 str. 1 dalies nuostatomis, konstatavo, kad Pareiškėja nepagrįstai atskaitė 96898 Eur pirkimo PVM ir nepagrįstai 457920 Eur sąnaudas priskyrė prie leidžiamų atskaitymų iš pajamų.

Iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas Pareiškėjos į gamybą perduotos kiaulienos žaliavos ir iš šios žaliavos pagamintos produkcijos kiekių analizę (patikrinimo akto 1 priedas), kaip pagrindiniu šaltiniu šiai analizei atlikti rėmėsi Pareiškėjos kiekvieną mėnesį sudaromomis gamybos ataskaitomis, kuriose apskaitoma žaliava ir pagaminti gaminiai mėnesio pradžioje, įsigyta, į gamybos procesą perduota žaliava, pagaminta produkcija, parduoti gaminiai ir žaliavos bei gaminiai ir žaliavos kiekinė bei suminė išraiška, atsižvelgė į Pareiškėjos pateiktas kiaulienos skerdenų išpjautymo ir išgyslinimo, gaminių, pusgaminių ir kt. technologines instrukcijas (įvertino šiose instrukcijose nurodytus maksimalius gamybos proceso metu galimus patirti nuostolius). Pagal Pareiškėjos apskaitos registrus, gamybos ataskaitas nustatęs, kad Pareiškėja nebaigtos gamybos likučių neapskaito, nes pagal gamybos ataskaitas per atitinkamą mėnesį į gamybos procesą perduotas žaliavų kiekis tą patį mėnesį sunaudojamas gaminant produkciją ir atlikęs aukščiau nurodytųjų duomenų analizę, mokesčių administratorius patikrinimo akte konstatavo, kad Pareiškėja

gamyboje nepanaudojo viso į gamybą perduoto kiaulienos žaliavos kiekio (kur buvo panaudotas kiaulienos žaliavos likutis (207,16 t), mokesčių administratorius nenustatė), kad tam tikrais laikotarpiais Pareiškėja gamyboje sunaudojo daugiau kiaulienos žaliavos, negu apskaitė gamybos ataskaitose ir buhalterinės apskaitos registruose (šio žaliavos kiekio (112,62 t) įsigijimo šaltinių, atsiskaitymų už jį mokesčių administratorius nenustatė (pavyzdžiui, 2011 m. rugsėjo mėn., 2013 m. vasario–gruodžio mėn., patikrinimo akte esančios 5, 8 lentelės). Nustatęs, kad dalies kiaulienos žaliavos Pareiškėja nepanaudojo gamybos procese, tačiau ir šio žaliavos kiekio įsigijimo kainą priskyrė sąnaudoms, mažinančioms apmokestinamąjį pelną bei atskaitė žaliavos pirkimo PVM, mokesčių administratorius apskaičiavo Pareiškėjai papildomai mokėtiną PVM bei sumažino jos atitinkamų laikotarpių mokestinį nuostolį.

Iš Pareiškėjos skundo turinio bei jos atstovės mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje išdėstytos pozicijos matyti, kad Pareiškėja, ginčydama mokesčių administratoriaus sprendimą, esmine nurodo aplinkybę, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas papildomai mokėtinas mokesčių sumas, rėmėsi netinkamais šaltiniais, o būtent Pareiškėjos pateiktomis preliminaromis valdymo, vadybos tikslais sudarytomis gamybos ataskaitomis bei netiksliomis išėigos normomis. Pareiškėjos tvirtinimu, ji savo buhalterinę apskaitą tvarko taikydama vieną iš atsargų įkainojimo būdų – periodinį FIFO metodą ir todėl atsargų likučius buhalterinėje apskaitoje apskaito ataskaitinio laikotarpio pabaigoje atlikusi inventorizaciją, o ne kiekvieną mėnesį. Taigi tiek buhalterinėje apskaitoje, tiek mokesčių tikslais Pareiškėja naudojo kiekvienų metų suminius, o ne atskiros mėnesio duomenis. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos tvirtinimu, mokesčių administratorius rėmėsi klaidinga prielaida, kad Pareiškėja neapskaitė jokių atsargų likučių, nes iš tiesų tam tikrais mėnesiais susidarę žaliavų likučiai buvo sunaudoti gamyboje kitais mėnesiais. Pareiškėja skunde bei jos atstovė ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu taip pat pateikė argumentus dėl to, jog centrinis mokesčių administratorius, priimdamas ginčijamą sprendimą, nepagrįstai atsisakė vertinti Pareiškėjos poziciją pagrindžiančius papildomai pateiktus dokumentus, o būtent, metinius inventorizacijos aprašus, kiekvieno tiriamojo laikotarpio metų vidutines metines išėigos normas, produkcijos nurašymo reklamai, reprezentacijai, degustacijai ir laboratoriniams tyrimams aktus.

Komisija, įvertinusi šiame ginče nustatytų faktinių aplinkybių, kurios detaliai aprašytos ginčijamame Inspekcijos sprendime, taip pat šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje, dėl ko Komisija pakartotinai jų neatkartoja, visumą, Inspekcijos bei Pareiškėjos pozicijas nagrinėjamu ginčo klausimu, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus surinkti faktiniai duomenys nėra pakankami vienareikšmiškai tvirtinti, kad Pareiškėja gamyboje nepanaudojo dalies, o būtent 207,16 t, į gamybos procesą perduotos kiaulienos žaliavos kiekio ir todėl nepagrįstai į PVM atskaitą įtraukė pirkimo PVM bei prie leidžiamų atskaitymų iš pajamų priskyrė sąnaudų sumas, apskaičiuotas nuo nurodytojo žaliavos kiekio.

Visų pirma, Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 67 str. 1 dalį mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis numato, kad mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos. Pagal šiame MAĮ straipsnyje įtvirtintas taisykles, įrodinėjimo pareiga (lot. *onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Pagrindinė našta pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestinę prievolę tenka mokesčių administratoriui, kuris *privalo surinkti visus apmokestinimui reikalingus dokumentus ir informaciją, pilnutinai, visapusiškai ir objektyviai išsiaiškinti visas bylai reikšmingas aplinkybes, teisingai įvertinti byloje surinktus įrodymus*. Mokesčių mokėtojas, nesutikdamas su mokesčių administratoriaus apskaičiuoto mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pateikti duomenis, kurie pagrįstų, kodėl mokestis ir su juo susijusios sumos yra apskaičiuotos neteisingai. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius

leistinus įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. Pastebėtina, kad tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių administratoriaus, nei mokesčių mokėtojo nurodomoms aplinkybėms, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (pavyzdžiui, LVAT 2011-01-03 sprendimas adm. byloje Nr. A556-1632/2010, 2011-08-29 nutartis adm. byloje Nr. A575-926/2011).

Nagrinėjamu atveju iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius, nustatydamas Pareiškėjos mokesčių bazę, rėmėsi jos pateiktomis gamybos ataskaitomis, kiaulienos skerdenų išpjaustymo ir išgyslinimo technologinėmis instrukcijomis (patvirtintomis Pareiškėjos direktoriaus 2007-10-04 ir 2014-07-02) bei atsižvelgė į Pareiškėjos buhalterijų paaiškinimus, kad žaliavų likučiai Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje apskaitomi nebuvo. Tačiau iš patikrinimo akto bei ginčijamo Inspekcijos sprendimo matyti, jog pats mokesčių administratorius konstatavo, kad nustatyti, ar bendrovėje gaminant kiaulienos gaminius buvo laikomasi patikrinimui pateiktų technologinių instrukcijų, nėra galimybės. Vertinant Pareiškėjos gamybos ataskaitas, kaip pagrindinį šaltinį apskaičiuojant Pareiškėjos mokesčių bazę, jų patikimumo aspektu, Komisijai kyla abejonių dėl šiose ataskaitose pateiktų duomenų vertinimo, atsižvelgiant į Pareiškėjos skunduose centriniam mokesčių administratoriui bei Komisijai nurodytą aplinkybę, jog atsargas ji apskaitė taikydama periodinį FIFO atsargų apskaitymo būdą ir todėl apskaitoje naudojo kiekvienų finansinių metų, bet ne atskirų mėnesių duomenis bei papildomai jau po patikrinimo akto surašymo centriniam mokesčių administratoriui pateikti metinių inventorizacijų aprašai. Iš ginčijamo Inspekcijos sprendimo turinio matyti, jog centrinis mokesčių administratorius pabrėžė, jog Pareiškėja nei mokestinio tyrimo, nei patikrinimo metu nepateikė metinės inventorizacijos aktų bei atsižvelgusi į tai, kad Pareiškėjos pateikti inventorizacijos aprašai neatitinka Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimu Nr. 719 „Dėl Inventorizacijos taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų Inventorizacijos taisyklių reikalavimų (inventorizaciją atliko vienas asmuo, o ne paskirta kelių asmenų komisija), aprašuose pateiktą informaciją laikė nepatikima ir į ją, priimdamas sprendimą, neatsižvelgė. Pareiškėjos atstovė mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nurodė, jog Pareiškėjos dokumentai nebuvo pateikti mokestinį patikrinimą atlikusiai pareigūnei, nes Pareiškėjos niekas neprašė, be to, patikrinimo metu Pareiškėja nebuvo atstovaujama profesionalaus atstovo ir todėl esminius apmokestinimui reikšmingus dokumentus ji pateikė tik centriniam mokesčių administratoriui. Iš bylos medžiagos matyti, jog, kaip ir nurodo Inspekcija ginčijamame sprendime, Pareiškėjai buvo įteiktas pranešimas apie mokestinį patikrinimą, kuriame nurodytas preliminarus mokesčių administratoriui teikiamų dokumentų sąrašas, taip pat ir apskaitos dokumentai, reikalingi mokesčių apskaičiavimui, deklaravimui ir sumokėjimui patikrinti. Tačiau iš šio dokumento turinio, mokesčių administratoriaus suformuotos ir Komisijai perduotos mokestinio ginčo bylos medžiagos nėra aišku, ar Pareiškėja buvo prašoma pateikti metinių inventorizacijų dokumentus. Tuo tarpu pagal Inventorizacijos taisykles (redakcija, galiojusi nuo 2011-01-01 iki 2015-01-01) įmonės, išskyrus biudžetines įstaigas, privalėjo inventorizuoti ilgalaikį materialųjį ir nematerialųjį turtą, biologinį turtą, žaliavas, medžiagas, prekes, pagamintą produkciją, nebaigtą gamybą, nebaigtus remonto darbus, nebaigtą statybą, nebaigtus mokslo tiriamuosius darbus ir kitas atsargas, investicijas, vertybinius popierius, grynuosius pinigus, gautinas skolas, mokėtinas skolas *ne rečiau kaip kartą per metus* prieš metinių finansinių ataskaitų sudarymą, o įmonės, kurių veikla sezoninė, atsargas inventorizuoja laikotarpiu, kurį atsargos įmonėje yra mažiausios, bet ne anksčiau kaip ataskaitinių metų birželio 30 dieną (3 punktas). Be to, pats mokesčių administratorius patikrinimo akte aprašydamas Pareiškėjos tvarkant buhalterinę apskaitą padarytus pažeidimus tenurodė, kad Pareiškėja nepateikė tik dalies gaminių technologinių / kalkuliacinių kortelių.

Atsižvelgdama į nurodytąsias aplinkybes, į MAĮ 153 str. 3 dalies nuostatą, nustatančią mokesčių mokėtojui ribojimą mokestiniame ginče remtis dokumentais ir įrodymais, nepateiktais su skundu centriniam mokesčių administratoriui (ginčo atveju visus papildomus įrodymus Pareiškėja pateikė centriniam mokesčių administratoriui), Komisija nurodo sutinkanti su Pareiškėjos atstovės mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išdėstyta pozicija, jog mokesčių administratorius turėjo įvertinti Pareiškėjos papildomai pateiktą inventorizacijos aprašų duomenis, susieti (palyginti) šiuos duomenis su mokesčių administratoriaus Pareiškėjos mokestinio patikrinimo metu surinktais įrodymais ir nustatytomis aplinkybėmis ir, atsižvelgdamas į šiuose aprašuose esančią informaciją, koreguoti savo atliktus skaičiavimus. Tokios pat nuomonės Komisija laikosi ir dėl Pareiškėjos centriniam mokesčių administratoriui pateiktą produkcijos nurašymo reklamai, reprezentacijai, degustacijai ir laboratoriniams tyrimams aktų kaip įrodymų, nustatant Pareiškėjos mokesčių bazę, vertinimo. Ir nors sutiktina su Inspekcijos ginčijamame sprendime išdėstyta nuomone, jog Pareiškėjai eilę metų deklaruojant nuostolingą veiklą, nėra logiška teisės aktų nustatyta tvarka neapskaityti nurašymo aktais grindžiamų sąnaudų bei nepateikti šias sąnaudas pagrindžiančių dokumentų mokestinį patikrinimą atliekančiam pareigūnui, tačiau šios aplinkybės, Komisijos nuomone, nesudaro pagrindo mokesčių administratoriui neatsižvelgti į šiuos Pareiškėjos pateiktus dokumentus bei nevertinti juose esančių duomenų.

Iš bylos medžiagos matyti, jog mokesčių administratorius Pareiškėjos patikrinimo metu vienu atveju nustatė įsigytos nepanaudotos kiaulienos žaliavos perteklių, kitu atveju – žaliavos trūkumą ir konstatavo, kad vienu atveju nėra galimybės nustatyti, kur Pareiškėja panaudojo gamybos procese nepanaudotą kiaulienos žaliavos likutį, o kitu atveju nenustatytas gamyboje panaudotos žaliavos įsigijimas, atsiskaitymas už ją. Nurodytieji mokesčių administratoriaus apskaičiavimai atlikti ir šios išvados padarytos vertinant tikrintojo mokestinio laikotarpio kiekvieno mėnesio gamybos ataskaitose įrašytus duomenis atskirai bei vėlgi įvertinus aplinkybę, jog Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje neapskaitė nebaigtos gamybos likučių kiekvieno mėnesio pabaigoje. Tuo tarpu Pareiškėjos atstovė mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pripažino, jog Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje netikslumų buvo, nurodė, jog nebaigtos gamybos likučius Pareiškėja apskaitė ne kiekvieno mėnesio, bet kalendorinių metų pabaigoje, pateikė šiuos jos teiginius patvirtinančius metinius inventorizacijos aprašus. Pasisakydama šiuo mokestinio ginčo aspektu Komisija pažymi, jog atsižvelgiant į Pareiškėjos vykdomos veiklos specifiką – mėsos produktų gamybą, yra visiškai suprantama, jog vykstant nepertraukiamam gamybos procesui vieno mėnesio pabaigoje likęs nepanaudotas kiaulienos žaliavos likutis yra sunaudojamas gamyboje kitą mėnesį (jeigu jis užšaldomas, ir dar vėliau), todėl mokesčių administratoriui Pareiškėjos patikrinimo metu nustatant mokesčių bazę reikėtų apskaičiuoti likutį tarp atskirais mėnesiais nustatyto žaliavos kiekio pertekliaus ir trūkumo. Komisija taip pat atkreipia dėmesį ir į tai, kad Pareiškėja, teikdama pastabas dėl patikrinimo akto, tvirtino, jog 2012 m. po gamybos proceso likęs nepanaudotas 80078,91 kg kiaulienos žaliavos kiekis buvo užšaldytas ir sunaudotas gamyboje 2013 m. Atsižvelgusi į Vilniaus AVMI sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodytus mokesčių administratoriaus kontrargumentus, kad nepateikė įrodymų, kur buvo laikomas užšaldytas papildomas kiekis žaliavos, nes pagal ilgalaikio turto apskaitos registrus Pareiškėja 2012 m. papildomų šaldiklių neįsigijo, nenurodė turimų šaldiklių talpų, nepateikė jų techninių specifikacijų, Pareiškėja skunde centriniam mokesčių administratoriui pateikė informaciją apie veikloje naudojamas šaldymo patalpas bei savo poziciją dėl dalies nepanaudotos žaliavos užšaldymo patvirtinančius įrodymus. Taigi, Komisijos vertinimu, neatmestina ir tai, kad Pareiškėja tikrintuoju laikotarpiu galėjo įsigyti ir gamyboje nepanaudotą kiaulienos žaliavą laikyti užšaldytą, tuo tarpu iš patikrinimo akte esančių duomenų matyti, jog mokesčių administratorius, atlikdamas skaičiavimus, sprendė, kad Pareiškėja gamyboje naudojo tik atvėsintą, bet neužšaldytą kiaulienos žaliavą.

Pareiškėja, nesutikdama su ginčijamu Inspekcijos sprendimu, skunde nurodo, kad mokesčių administratoriaus tvirtinimai, jog Pareiškėja žaliavų ir produkcijos likučių neapskaitė ir vienais laikotarpiais įsigytą žaliavą pardavinėjo be dokumentų, o kitais laikotarpiais gamyboje naudojo be apskaitos dokumentų įsigytą žaliavą, yra objektyviais įrodymais nepagrįsta prielaida, nes mokesčių administratorius nenustatė nei vieno atvejo, kad kiaulienos žaliava bendrovėje būtų įsigyta arba kad pagaminta produkcija būtų parduodama be dokumentų. Pasak Pareiškėjos, ji ne kartą buvo tikrinama kontroliuojančių institucijų (2013–2014 m. atlikti operatyvūs patikrinimai, kurių metu buvo tikrintas darbo organizavimas, mėsos įsigijimų ir pardavimų dokumentai ir registrai, atlikti kontroliniai pirkimai), tačiau jų metu jokių pažeidimų nebuvo nustatyta. Komisija nurodo negalinti pasisakyti dėl šių Pareiškėjos skunde išdėstytų argumentų pagrįstumo ar nepagrįstumo, nes mokestinio ginčo byloje, kurią pagal MAĮ 155 str. 2 dalies reikalavimus parengė ir perdavė Komisijai centrinis mokesčių administratorius, nėra pateikti dokumentai, susiję su mokesčių administratoriaus Pareiškėjos atžvilgiu ankstesniais metais atliktais kontrolės veiksmais.

Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, konstatuoja, jog aukščiau aprašytas mokestinio ginčo byloje esančių įrodymų prieštaravimas šių įrodymų vertinimo prasme yra pakankamas pagrindas abejoti mokesčių administratoriaus išvadų, kurios yra priimtos dėl tokių įrodymų, pagrįstumu. Todėl Komisija šioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje negali priimti sprendimo dėl mokestinio ginčo iš esmės.

Pabrėžtina, kad MAĮ 155 str. 4 d. 5 punktas numato, jog Komisija gali perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. LVAT 2009-05-04 nutartyje adm. byloje Nr. A438-563/2009, analizuodamas MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkte įtvirtintos teisės normos turinį, konstatavo, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 d. 5 punkte nustatyta elgesio taisyklė, leidžianti Mokestinių ginčų komisijai prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, yra tinkamai pritaikoma tik tuomet, kai tokiam sprendimui priimti egzistuoja teisinis pagrindas. Paprastai toks pagrindas atsiranda, kai yra nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procesinių teisės normų pažeidimų padarymo, kurių negalima pašalinti kitu būdu, kaip tik pakartojus iš naujo atitinkamas administracines procedūras, arba nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt.“. Taigi, kaip yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 155 str. 4 d. 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai būtina naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus objektyvius veiksmus, susijusius su teisiškai reikšmingų aplinkybių, kurios trukdo priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, iš naujo pakartoti tam tikras administracines procedūras, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.). Nagrinėjamo ginčo atveju yra objektyvi būtinybė pašalinti neatitikimus tarp mokesčių administratoriaus byloje surinktų ir Pareiškėjos papildomai centriniam mokesčių administratoriui pateiktų įrodymų ir šie neatitikimai gali būti pašalinti tik mokesčių administratoriui atliekant naujus veiksmus, o būtent ištiriant ir įvertinant visus įrodymus, nenagrinėtas faktines aplinkybes, savo turimomis priemonėmis ne tik patikrinant Pareiškėjos papildomai pateiktus įrodymus, bet ir juos susiejant (palyginant) su patikrinimo metu surinktais įrodymais ir nustatytomis aplinkybėmis. Pažymėtina ir tai, jog iš naujo nagrinėjant Pareiškėjos skundą galėtų būti svarstomas klausimas dėl Pareiškėjos mokesčių bazės nustatymo taikant specialų mokesčių apskaičiavimo būdą, įtvirtintą MAĮ 70 straipsnyje, t. y pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nes, Komisijos nuomone, iš bylos medžiagos matyti, jog šis būdas Pareiškėjos atžvilgiu galėjo (gali) būti taikomas. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, centrinio mokesčių administratoriaus

sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

1. Atnaujinti Komisijos 2016-01-26 protokoliniu sprendimu Nr. PP-33 (7-302/2015) sustabdyto Pareiškėjos 2015-12-14 skundo dėl Inspekcijos 2015-11-17 sprendimo Nr. 69-142 nagrinėjimą.

2. Panaikinti Inspekcijos 2015-11-17 sprendimą Nr. 69-142 ir Pareiškėjos skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliene

Komisijos nariai

Andrius Venius

Lina Vosyliene