



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "A1" SKUNDO IR PATIKSLINTO SKUNDO**

2019 m. lapkričio 7 d. Nr. S-142 (7-114/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos pirmininkės Editos Galiauskaitės, narių Evaldo Raistensko (pranešėjas), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarosios akcinės bendrovės (toliau – UAB) „A1 (toliau – Pareiškėja) 2019-09-10 skundą ir 2019-09-16 patikslintą skundą (toliau – Pareiškėjos skundas, skundas) dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Atsakovas, Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2019-08-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-189 ir 2019-09-11 sprendimo dėl 2019-08-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-189 klaidos ištaisymo Nr. 69-81, kuriuo ištaisyta paskirtų baudų apskaičiavimo klaida (toliau – Inspekcijos sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjos atstovas advokato padėjėjas D. S. 2019-10-08 dalyvavo Komisijos posėdyje, Atsakovo atstovas – nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėja, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu ir Komisijos prašydama skundžiamą sprendimą pakeisti, skunde išdėstė nesutikimo argumentus.

Dėl nustatytų pažeidimų. Inspekcijos nurodyti smulkūs administraciniai pažeidimai neturi įtakos mokesčių apskaičiavimui ir nepatvirtina, kad pas Pareiškėją buvo neapskaitomos pardavimo pajamos. Inspekcija nurodė: „operatyvių patikrinimų metu nustatyti pažeidimai (nustatytas perteklius kasos aparato stalčiuje, nustatyti pardavimo svyravimai, Pareiškėjos direktorius neišsaugojo bendrovei priklausančioje parduotuvėje adresu: G g. 11, P. m., naudojamo elektroninio aparato „Datecs MP-55 Plus“ (unikalus numeris 10000449) elektroninės kasos juostos, kurioje kaupiami duomenys turi būti saugomi elektroninėje laikmenoje, o elektroninės kontrolinės juostos laikmena turi būti užtikrinti informacijos išsaugojimą ne mažiau kaip 6 metus, taip pat nesiėmė priemonių, kad, praradus kontrolinės juostos duomenis, ne vėliau kaip kitą darbo dieną po praradimo fakto paaiškėjimo būtų pranešta mokesčių administratoriui“.

Pareiškėja paaiškina, kad direktorius buvo nubaustas, nes neišsaugojo kasos aparato elektroninėje laikmenoje esančių duomenų, tačiau mokesčių administratoriui yra žinoma, kad kasos aparatas buvo visiškai sugedęs dėl į jį patekusių skysčių dėl nelaimingi atsitiktinumo.

Dėl Pareiškėjos kasos stalčiuje nustatyto 9,23 Eur piniginių lėšų pertekliaus kasininkei–pardavėjai surašytas administracinio nusižengimo protokolas (leidžiamas neatitikimas 5 Eur), o Inspekcijos darbuotojai, atlikdami kontrolinį pirkinį, nenustatė pajamų nefiksavimo fakto, neužfiksuota, kad parduotuvėje buvo prekių be įsigijimo dokumentų.

Inspekcija akcentavo, kad buhalterė nubausta, nes 2017-08-29 atlikto operatyvaus patikrinimo metu nebuvo suformavusi elektroninio važtaraščio pagal pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sąskaitas faktūras vežamai produkcijai ir duomenys nepateikti į išmaniosios

administravimo sistemos i.MAS Elektroninių važtaraščių posistemį i.VAZ. Tačiau kažkodėl nenurodyta, kad šis krovinys buvo apskaitytas įmonėje, apskaitytos ir už šį krovinį gautos pajamos. Be to, Inspekcija nedetalizavo, kad buvo vežta gira, nenurodyta, kad vežant alų naudojama Akcizų informacinė sistema ir krovinio važtaraščių teikti neprivaloma.

Pareiškėjos nuomone, Inspekcija sprendime nenurodo objektyvių duomenų, pagrindžiančių Pareiškėją iš viso slėpus kažkokias pajamas, ypač, kad galėjo būti slepiamos alaus pardavimo pajamos. Pareiškėjai kyla klausimas, gal tai galėjo būti geros pardavimo pajamos, nes be važtaraščio buvo vežama gira, o ne alus.

Pareiškėja pažymi, kad už neatsargius jos darbuotojų veiksmus, už kuriuos jie jau nubausti, bandoma antrą kartą įrodyti pačią Pareiškėjos kaltę.

Dėl Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio taikymo. Nors pagal 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), 25 punkto nuostatas, taikant ekonominių modelių metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių, tačiau Inspekcija nesirėmė jokiais kitais duomenimis, o, tik pritaikiusi MAĮ 70 straipsnį ir galimu Pareiškėjos salyklo pereikvojimo gamybos procese, apskaičiavo, kad alaus buvo pagaminta daugiau, negu yra deklaravusi Pareiškėja.

Teiginys, kad Pareiškėja neapskaitė dalies pajamų ir į deklaracijas įrašė nepatikimus duomenis apie gautas pajamas, yra niekuo nepagrįstas. Inspekcija nenustatė, kad Pareiškėja dirbo nuostolingai, kad pardavimo pajamos neatitinka rinkoje nusistovėjusioms kainoms ir yra ekonomiškai nelogiškos. Pareiškėjos apmokestinamasis pelnas sudarė: 2014 m. – 76 997 Eur, 2015 m. – 3 049 Eur, 2016 m. – 6 244 Eur, 2017 m. – 25 923 Eur, 2018 m. – 23 131 Eur.

Pareiškėja pripažįsta, kad šioje situacijoje galėjo į mokesčių deklaracijas įrašyti netinkamus duomenis tik apie patirtas sąnaudas, kurios negalėjo būti įtrauktos į leidžiamus atskaitymus. Inspekcija nevertino jokių aplinkybių, turinčių tiesioginę įtaką mokesčių bazei, neparinko realaus ekonominio modelio, kurį naudodama, Inspekcija atliko skaičiavimus.

Remdamasi nustatytu salyklo pereikvojimu, Inspekcija padarė išvadą, kad Pareiškėja turėjo pagaminti didesnę kiekį alaus. Inspekcija rėmėsi Pareiškėjos pasitvirtintomis alaus gamybos receptūromis, tačiau neanalizavo ir neskaičiavo kitų alaus komponentų, įeinančių į receptūrą, panaudojimo. Pareiškėja pažymi, kad be salyklo alaus gamyboje naudoja (komponentai naudojami priklausomai nuo alaus rūšies) geriamąjį vandenį, apynius, karamelinį salyklą, salyklo ekstraktą, cukrų, medų, mieles, aromatinius apynius, fermentus.

Pareiškėja paaiškina, kad patikrinimo metu nebuvo analizuojamos energetinės sąnaudos, reikalingos alui pagaminti, nebuvo gilnamasi į gamybos specifiką, žaliavų panaudojimą.

Pagal Inspekcijos apskaičiavimus, Pareiškėja 2017 m. pagamino 755,51 hl nedeklaruoto alaus, o 2018 m. – 390,98 hl nedeklaruoto alaus. Tai sudaro 2017 m. 27,47 proc. nuo pagaminto deklaruoto alaus, o 2018 m. – 11,67 proc. nuo pagaminto deklaruoto alaus. Pagal Inspekcijos skaičiavimus, 2018 m. Pareiškėja „pagamino“ 51,75 proc., lyginant su 2017 m., nedeklaruoto alaus. Pareiškėja skunde pateikia 2017 m. ir 2018 m. duomenis apie sunaudotus vandens, dujų ir elektros kiekius ir pažymi, kad nesimato netipinių, nepaaiškinamų vandens, dujų ar elektros energijos sunaudojimo svyravimų, kai Inspekcija teigia, kad atskirais mėnesiais buvo „pagaminta“ net dvigubai daugiau alaus.

Pareiškėjos teigimu, salyklo išėiga gamybos procese priklauso nuo jo kokybės, todėl, verdant alų, Pareiškėjos patvirtintos receptūros gali kisti priklausomai nuo gauto salyklo kokybės rodiklių. Inspekcija visai nevertino Pareiškėjos direktoriaus įsakymų, kuriuose numatyta, kad siekiant alaus kokybės rodiklių užtikrinimą, esant būtinybei, salyklo kiekis gali būti didinamas iki 20 proc. nuo kiekių, numatytų receptūrose. Šie įsakymai yra pateikiami Komisijai.

Dėl nustatytų alaus gamybos receptūros pažeidimų. Inspekcija nurodo, kad Pareiškėja pagal technologines normas nurašė daugiau salyklo, negu turėjo nurašyti, o salyklui nurašyti Pareiškėjos komisijos sudaryti nurašymo aktai nebuvo pateikti.

Pareiškėja paaiškina, kad patikrinimo metu šie aktai buvo pateikti, tačiau patikrinimą atlikę pareigūnai atsisakė juos prijungti prie bylos, motyvuodami, kad jie nėra reikalingi. Pareiškėja nurodo, kad yra nustačiusi tvarką, pagal kurią buhalterinėje apskaitoje alaus virimo procese sunaudotos žaliavos yra nurašomos pagal Rizikos veiksnių svarbių valdymo taškų analizės (toliau – RVASVT) sistemos Alaus gamybos kortelę (nurašymo aktai), kurioje atsispindi konkretaus alaus virimo procese sunaudotos medžiagos ir jų kiekiai. Tokia savikontrolės sistema naudojama nuolatos, siekiant užtikrinti panaudotų žaliavų alaus virimo procese atsekamumą. RVASVT – tai prevencinė kokybės valdymo sistema nuo žaliavos iki pabaigto produkto, struktūrizuota sistema, skirta užtikrinti tam tikrų maisto produktų ir su jais susijusių procesų saugą. O Inspekcija vertino tik tą RVASVT dalį, kurioje buvo fiksuojami gamybos procesai, susiję su alaus rūgimu, šaldymu, išpilstymu (antra gamybos dalis). RVASVT dalies, kurioje Pareiškėja fiksuoja žaliavų panaudojimą (sudėjimą) gamybos pradžioje, ir kurią įmonė naudoja kaip medžiagų nurašymo aktą, patikrinimą atlikusios specialistės iš Pareiškėjos neėmė ir nevertino, o Inspekcijos sprendime pažymėta, kad Pareiškėja jų nepateikė. Pareiškėja daro išvadą, kad apie Pareiškėjos salyklo nurašymo aktus („RVASV sistemos Alaus gamybos kortelės Nr.“) Inspekcijai buvo žinoma, tačiau jie tyčia nebuvo prijungti prie mokestinio patikrinimo medžiagos. Pareiškėja prašo Komisijos juos prijungti.

Pareiškėja pripažįsta, kad yra neatitikimų tarp „RVASVT sistemos Alaus gamybos kortelėje“ nurodytų panaudotų salyklo kiekių ir buhalterinėje apskaitoje nurašyto salyklo kiekio. Pareiškėjos nuomone, tokie neatitikimai galėjo atsirasti dėl elementaraus žmogiško faktoriaus. Pareiškėja skunde pateikia skaičiavimus dėl nepagrįstai į leidžiamus atskaitymus ir į PVM atskaitą įtrauktų sumų 2017 m. ir 2018 m., t. y. iš viso, kaip nurodo Pareiškėja, į sąnaudas minėtu laikotarpiu nepagrįstai įtraukė 3 788,40 Eur sumą, į PVM atskaitą – 795,56 Eur sumą. Pareiškėja prašo Komisijos atsižvelgti į papildomai pateiktus dokumentus, kurie pagrindžia jos poziciją dėl nepagrįstai į sąnaudas ir į PVM atskaitą įtrauktų minėtų sumų ir pakeisti Inspekcijos sprendimą.

Inspekcija skundžiamu sprendimu patvirtino Inspekcijos 2019-06-20 patikrinimo aktą ir Pareiškėjai nurodė sumokėti 45 974 Eur akcizus, 5 603,69 Eur akcizų delspinigius, 4 597 Eur akcizų baudą, 20 637 Eur PVM, 3 016,6 Eur PVM delspinigius, 2064 Eur PVM baudą, 9 285 Eur pelno mokestį (toliau – PM), 1 032,3 Eur PM delspinigius, 929 PM baudą.

Atlikus Pareiškėjos, vykdančios veiklą – alaus gamyba, PM už 2017 m., PVM ir akcizų patikrinimą už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-11-30, nustatyta, kad Pareiškėja pasigamino didesnę kiekį alaus (vertinant salyklo kiekio sunaudojimą pagal Pareiškėjos pasitvirtintas receptūras, kuriose nurodyti reikalingų žaliavų alaus gamybai kiekiai, ir nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraščius), nei nurodė buhalteriniuose dokumentuose ir apskaitė mažesnes alaus pardavimo pajamas, t. y. dalies jų neapskaitė, siekdama sumažinti mokesčio bazę, tuo iškreipė veiklos tikrąją ekonominę esmę ir į mokesčių deklaracijas įrašė nepatikimus duomenis apie gautas pajamas. Pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (MAĮ 70 straipsnis), taikant ekonominių modelių metodą, Pareiškėjai papildomai apskaičiuoti aukščiau minėti mokesčiai ir su jais susijusios sumos.

Pagal Pareiškėjos 2012-03-02 pasitvirtintą alaus gamybos AAPS apskaitos tvarką sandėlyje technologinės operacijos registruojamos tokiuose apskaitos žurnaluose:

1. Akcizais apmokestinamų gautų prekių registravimo žurnalas, 2. Akcizinio sandėlio žurnalas, 3. Alaus kortelė – virimo proceso eiga, 4. Virimo įrangos ir patalpų plovimo žurnalas, 5. Alaus kortelė – fermentacijos eiga, 6. Fermentacijos talpų ir patalpų plovimo žurnalas, 7. Alaus kortelė – brandinimo eiga, 8. Brandinimo talpų ir patalpų plovimo žurnalas, 9. Filtravimo įrengimų, talpų ir patalpų plovimo žurnalas, 10. Pilstymo įrengimų, talpų ir patalpų plovimo žurnalas, 11. Butelių skalavimo skysčio paruošimo žurnalas, 12. Žaliavų laikymo rodiklių registravimo žurnalas, 13. Žaliavų registracijos žurnalas, 14. Kokybės tyrimų žurnalas.

Pareiškėja didžiąją dalį salyklo įsigyja iš UAB „A. Y.“ (P. g. 2, P. m., P. m. sav.). Įsigytą salyklą naudoja alaus ir salyklinės giros gamyboje bei parduoda.

Patikrinimo akto 3–4 lapuose aprašyti mokesčių įstatymų pažeidimai, už kuriuos Pareiškėjos darbuotojams paskirtos administracinės nuobaudos.

Patikrinimo akto 7–8 lapuose nurodyta, kad salyklo sąnaudos skaičiuotos pagal Pareiškėjos gamybos kortelėse nurodytus alaus pagal pavadinimą virimus ir gaminamo alaus kiekius bei šiems alaus kiekiams reikalingą salyklo kiekį pagal Pareiškėjos pasitvirtintas receptūras. Pagal šiuos skaičiavimus gauti duomenys sulyginti su Pareiškėjos buhalteriniu dokumentu „Nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraštis, 1. Gamyba“, t. y. salyklo kiekis, kurį Pareiškėja turėjo sunaudoti pagal receptūrą, sulygintas su buhalterinėje apskaitoje nurašytu salyklo kiekiu alaus pusgaminių gamyboje. Skaičiavimo metu nustatyta, kad Pareiškėja šių alaus pusgaminių rūšių gamyboje nurašyta daugiau salyklo, nei kad numatyta alaus receptūrose:

- Alus 7,5 proc. fermentacijoje, Nom. Nr. 1;
- Alus 5,6 proc. fermentacijoje, Nom. Nr. 14;
- Alus 4,00 proc. ferment. Hoopy light, Nom. Nr. 2451;
- Alus 5,6 proc. fermentacijoje medaus, Nom. Nr. 191;
- Alus 5,6 proc. fermentacijoje kvietinis, Nom. Nr. 192.

2017 m. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė 2750,00 hl pagamintų alaus pusgaminių, kurių Nom. Nr. 1, Nom. Nr. 14 ir Nom. Nr. 2451, šiam kiekiui pagaminti buhalterinėje apskaitoje nurašyta 72 275,00 kg salyklo. Pagal receptūras Pareiškėja šiam alaus pusgaminių kiekiui, iš kurių vėliau buvo gaminamas alus, turėjo sunaudoti 58 900 kg salyklo, t. y. 13 375 kg mažiau, nei kad buvo nurašyta (skirtumas ~ 22 proc.).

2018 m. Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje apskaitė 3 350,00 hl pagamintų alaus pusgaminių, kurių Nom. Nr. 14, Nom. Nr. 1, Nom. Nr. 191, Nom. Nr. 192, šiam kiekiui pagaminti buhalterinėje apskaitoje nurašyta 76 940,00 kg salyklo. Pagal receptūras Pareiškėja šiam alaus pusgaminių kiekiui, iš kurių vėliau buvo gaminamas alus, turėjo sunaudoti 67 515 kg salyklo, t. y. 9 425,00 kg mažiau, nei kad buvo nurašyta (skirtumas ~ 14 proc.).

Taigi 2017 m. – 2018 m. lapkričio mėn. laikotarpiu Pareiškėja, buhalterinėje apskaitoje apskaičiusi 6 100,00 hl pagamintų alaus pusgaminių, kurių Nom. Nr. 1, 14, 191, 192, 2451 ir šiam kiekiui pagaminti nurašiusi 149 215,00 kg salyklo, pagal receptūras turėjo nurašyti 126 415,00 kg salyklo, t. y. 22 800,00 kg mažiau salyklo, nei kad buvo nurašyta buhalterinėje apskaitoje (skirtumas ~ 18 proc.).

Patikrinimo metu buvo vadovautasi Pareiškėjos pasitvirtintomis receptūromis, kuriose nurodyti reikalingų žaliavų alaus gamybai kieki ir nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraščiais. Nustatyti atvejai, kai Pareiškėja nurašė salyklo kiekius didesnius, negu reikėjo pagaminti konkrečiam kiekiui pagal gamybos receptūrą, todėl patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėja turėjo pagaminti didesnę kiekį alaus. Šios aplinkybės suteikia teisę mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnį, nes Pareiškėja apskaitė mažesnes alaus pardavimo pajamas, t. y. dalies jų neapskaitė ir į mokesčių deklaracijas įrašė nepatikimus duomenis apie gautas pajamas (pagaminta ir realizuota daugiau produkcijos, nei Pareiškėja apskaitė).

Inspekcija pažymi, kad operatyvių patikrinimų metu buvo nustatyti pažeidimai (nustatytas perteklius kasos aparato stalčiuje, nustatyti pardavimo svyravimai, Pareiškėjos direktorius neišsaugojo Pareiškėjai priklausančioje parduotuvėje adresu: G g. 11, P. m., naudojamo elektroninio kasos aparato „Datecs MP-55 Plus“ elektroninės kontrolinės juostos, kurios kaupiami duomenys turi būti saugomi elektroninėje laikmenoje, o elektroninės kontrolinės juostos laikmena turi užtikrinti informacijos išsaugojimą ne mažiau kaip 6 metus, taip pat nesiėmė priemonių, kad praradus kontrolinės juostos duomenis ne vėliau kaip kitą darbo dieną po praradimo fakto paaiškėjimo būtų pranešta mokesčių administratoriui).

Dėl Pareiškėjos argumentų, kad salyklui nurašyti naudojami komisijos patvirtinti nurašymo aktai, Inspekcija nurodo, jog patikrinimo metu Pareiškėja jokių komisijos nurašymo aktų nepateikė. Pareiškėja pateikė buhalterinius dokumentus, kurių pagrindu mokesčių administratorius ir apskaičiavo mokesčio bazę. Inspekcija pažymi, kad „Atsargų apyvartos žiniaraštis“ skiltyje „Nurašyta“ tikrinamuoju laikotarpiu nėra įtraukta nei vieno nurašymo. Skiltyje „Nurašyta pagal tech. Nor.“ yra tik duomenys iš buhalterinio dokumento „Nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraštis“. Su pastabomis Pareiškėja taip pat nepateikė šių

dokumentų. Apibendrinama Inspekcija nurodo, kad mokesčių administratorius pagrįstai vertino buhalterinius dokumentus, kurie buvo pateikti.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas, skundžiamas Inspekcijos sprendimas naikintinas ir Pareiškėjos skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Ginčas šioje byloje vyksta dėl Pareiškėjai apskaičiuotų mokesčių sumų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrįstumo. Skundžiamu sprendimu Pareiškėjai nurodyta sumokėti 45 974 Eur akcizus, 5 603,69 Eur akcizų delspinigius, 4 597 Eur akcizų baudą, 20 637 Eur PVM, 3 016,6 Eur PVM delspinigius, 2064 Eur PVM baudą, 9 285 Eur PM, 1 032,3 Eur PM delspinigius, 929 PM baudą. Pareiškėjos mokesstinis patikrinimas atliktas: PM už 2017 m., PVM ir akcizų už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-11-30.

Pareiškėja skunde Komisijai iš esmės savo nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu grindžia argumentais, jog mokesčių administratorius ne tik neturėjo pagrindo mokėtinas mokesčių sumas apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, tačiau, net taikydamas MAĮ 70 straipsnio nuostatas, rėmėsi nepatikimais duomenimis, t. y. naudojo tik vieną rodiklį (salyklo poreikį) mokesčių bazei pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatyti, be to, mokesčių administratorius nevertino visų pas Pareiškėją esančių dokumentų, susijusių su alaus gamyba, o mokesčių administratoriaus nustatyti smulkūs administraciniai pažeidimai nepatvirtina, kad pas Pareiškėją buvo neapskaitomos alaus pardavimo pajamos.

Įvertinusi bylos medžiagoje esančius įrodymus ir nustatytas aplinkybes, taip pat Komisijos posėdyje nurodytus Pareiškėjos atstovo argumentus ir Komisijai su skundu papildomai pateiktus dokumentus, Komisija daro išvadą, kad nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti MAĮ 70 straipsnį (apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), tačiau nurodytu būdu apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius neatsižvelgė į visas mokėtinų mokesčių dydžio nustatymui reikšmingas aplinkybes, todėl tvirtinti, kad mokesčių administratoriaus pagal jo atliktą įvertinimą nustatytas mokesstinės prievolės dydis atitinka teisingumo kriterijų, nėra pagrindo. Tokią išvadą Komisija daro įvertinusi Pareiškėjos su skundu Komisijai papildomai pateiktus dokumentus (dėl jų bus pasisakyta vėliau).

Teisę mokesčių administratoriui apskaičiuoti priklausančias mokėti mokesčių sumas pagal mokesčių administratoriaus atliktą įvertinimą, o ne pagal mokesčio mokėtojo apskaitos dokumentus, reglamentuoja MAĮ 70 straipsnis, kuris yra taikomas 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 mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka. Tokiu atveju mokesčių administratoriui suteikta teisė atitinkamą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kokiais atvejais tai turėtų būti padaryta, apibrėžta Taisyklėse. Mokesčių apskaičiuoti pagal įvertinimą mokesčių administratorius turi teisę tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte. Akcentuotina, kad Taisyklių 1 punktą nurodo, jog šios taisyklės nustato mokesčių administratoriaus įvertinimo, siekiant apskaičiuoti teisingą mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą, atlikimo tvarką.

Iš bylos medžiagos matyti, kad pagal Pareiškėjos pasitvirtintas alaus gamybos receptūras (nurodyti reikalingų žaliavų alaus gamybai kiekiai) ir nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraščius („Nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraštis, 1. Gamyba“) Inspekcija nustatė, jog Pareiškėja nurašė salyklo kiekius didesnius, negu reikėjo pagaminti konkrečiam alaus kiekiui pagal gamybos receptūrą, t. y. nustatė, kad 2017 m. – 2018 m. lapkričio mėn. laikotarpiu Pareiškėja, buhalterinėje apskaitoje apskaičiusi 6 100,00 hl pagamintų alaus

pusgaminių ir šiam kiekiui pagaminti nurašiusi 149 215,00 kg salyklo, pagal receptūras turėjo nurašyti 126 415,00 kg salyklo, t. y. 22 800,00 kg mažiau salyklo, nei kad buvo nurašyta buhalterinėje apskaitoje (skirtumas ~ 18 proc.). Įvertinęs tai, mokesčių administratorius padarė išvadą, jog Pareiškėja turėjo pagaminti didesnę kiekį alaus. Kadangi pagal byloje pateiktas Pareiškėjos pasitvirtintas alaus gamybos receptūras matyti, jog salyklas sudarė didžiausią dalį sudėtinių dalių (alaus žaliavų) (išskyrus vandenį), Komisija sutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, kad šios nustatytos aplinkybės (salyklo pereikvojimas) suteikia teisę mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas. Iš alaus gamybos receptūrų matyti, kad kitos žaliavos sudarė labai nežymią dalį alaus gamyboje, pavyzdžiui, alaus „Y. U.“ 7,5 proc. 1000 l alaus gamybai salyklo sunaudojama 285 kg, o kitos žaliavos – apyniai, aromatiniai apyniai, alaus mielės sudaro tik 0,5 kg, 0,3 kg, 1,0 kg, įvairių fermentų panaudojama tik 80 ml, 40 ml, 400 g ir 30 g; alaus „B. C.“ 4.0 proc. (juodasis alus) 1000 l alaus gamybai salyklo sunaudojama 145,8 kg (121 kg miežinio salyklo + 5,4 kg karamelinio salyklo + 19,4 kg salyklo ekstrakto), o kitos žaliavos – cukrus, medus, apyniai, aromatiniai apyniai, alaus mielės sudaro 19,4 kg, 5,4 kg, 0,23 kg, 0,31 kg, 0,8 kg, įvairių fermentų panaudojama tik 80 ml, 40 ml, 400 g ir 30 g. Pareiškėja mokesčio patikrinimo metu nepateikė įrodymų (nenurodė argumentų), pagrindžiančių maždaug 20 proc. salyklo pereikvojimą ir / ar panaudojimą, todėl mokesčių administratorius pagrįstai padarė išvadą, kad Pareiškėja turėjo pagaminti didesnę kiekį alaus ir to pasekoje apskaitė mažesnes alaus pardavimo pajamas. Komisija daro išvadą, kad Inspekcija pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjos veiksmas (apskaitė mažesnes alaus pardavimo pajamas, t. y. dalies jų neapskaitė) atitiko vieną iš Taisyklių 4 punkto sąlygų, t. y. 4.1 punktą – kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, t. y., kai mokesčių mokėtojas į mokesčių deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis. Komisijos teigimu, pagrindinės ir didžiausią dalį sudarančios žaliavos (salyklo) 20 proc. pereikvojimas sudaro pakankamą pagrindą padaryti išvadą dėl didesnio kiekio alaus pagaminimo.

Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius išvadas dėl neapskaityto alaus kiekio padarė įvertinęs tik vieną kriterijų – salyklo pereikvojimą. Tačiau, kaip matyti iš patikrinimo akto (p. 6), darydamas išvadą, jog Pareiškėja buhalterinėje apskaitoje ir mokesčių deklaracijose nurodė ne visas pajamas, mokesčių administratorius atsižvelgė ir į kitą aplinkybę (ne vien į sunaudoto salyklo kiekį). Pareiškėja nėra numačiusi (pasitvirtinusi) mentalo, misos, alaus pusgaminių ar jauno alaus nuostolių normų virimo, fermentacijos, brandinimo, filtracijos metu (toliau – gamybos metu). Tačiau, sulyginęs Pareiškėjos buhalterinius dokumentus „Nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraštis, 1. Gamyba“ su „RVASVT SISTEMA Alaus gamybos kortelėmis“ (toliau – alaus gamybos kortelės), mokesčių administratorius nustatė, kad Pareiškėja yra apskaičiusi gamybos nuostolius. Patikrinimo akte (p. 6) yra pateiktas tokių nuostolių pavyzdys: pagal alaus gamybos kortelę (ID A1 240) Pareiškėja 2017-01-27 išvirė ir į fermentacijos talpas perdavė 10 600 l alaus, kuris 2017-02-03 buvo perduotas į brandinimą ir kuris sudarė 10 200 l, o pagal buhalterinį dokumentą „Nurašytų žaliavų pagal technologines normas žiniaraštis, 1. Gamyba“ Pareiškėja užpajamavo tik 100 hl alaus (10 000 l). Taigi, nesant numatytų (Pareiškėjos pasitvirtintų) alaus nuostolių normų gamybos metu, aplinkybė dėl 600 l alaus nuostolio (10 600 l – 10 000 l) mokesčių administratoriui leido spręsti dėl Pareiškėjos apskaityto alaus kiekio nepagrįstumo ir / ar neteisingumo. Dėl šių nustatytų aplinkybių Pareiškėja ir Komisijai jokių argumentų nenurodė. Pas Pareiškėją mokesčių administratoriaus nustatyti administraciniai pažeidimai (išvardinti Komisijos sprendimo p. 4–5) tiesiogiai gal ir nepatvirtina, kad pas Pareiškėją buvo neapskaitytos alaus pardavimo pajamos, tačiau, juos įvertinus kartu su nustatytais konkrečiais aukščiau minėtais pažeidimais, visuma nustatytų buhalterinės apskaitos ir administracinių pažeidimų leido mokesčių administratoriui spręsti, jog Pareiškėja netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuojant mokesčius.

MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas ir mokesčių administratoriui leistino elgesio (mokesčio sumą apskaičiuoti pagal įvertinimą) turinys, o būtent, šį apskaičiavimą jis turi atlikti „atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją“, o jų

nepakankant – „parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.“ Taisyklių 6.3 punkte nustatyta, kad mokesčių administratorius įvertinimą turi atlikti pasirinkdamas vertinimo būdą, t. y. atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir, prireikus, parinkdamas vertinimo metodus. Mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokesstinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus. Ginčo atveju apskaičiuojant Pareiškėjos mokesčių bazę pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą buvo taikytas ekonominio modelio įvertinimo metodas (Taisyklių 6.3.6 papunktis, IX skyrius), šio metodo pagalba ir buvo nustatyta Pareiškėjos galima ūkinės veiklos apimtis, t. y. nustatyti kiti (didesni), nei deklaravo Pareiškėja, pagaminto alaus kiekiai, t. y. neapskaityti alaus kiekiai ir iš neapskaityto alaus pardavimo gautos pajamos, nuo kurių nebuvo sumokėti mokesčiai.

Nors mokesčių administratorius naudojo Taisyklėse nurodytą informacijos šaltinį – iš pačios Pareiškėjos gautus duomenis (29.1 papunktis), tačiau, kaip minėta, Pareiškėja Komisijai pateikė papildomus dokumentus, t. y. direktoriaus įsakymus dėl alaus kokybės užtikrinimo (2015-10-15 Nr. 61, 2015-05-18 Nr. 50 ir 2016-06-01 Nr. 19), kuriuos, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius atsisakė įvertinti. Minėtais įsakymais, siekiant užtikrinti pagamintos produkcijos kokybę, nustatyta tam tikroms alaus rūšims, esant būtinybei, didinti salyklo kiekį iki 20 proc. ir jį nurašyti technologinėse lentelėse, kad alaus receptūrose nustatyti rodikliai atitiktų pagaminto alaus kokybės reikalavimus. Taip pat Pareiškėja pateikė „RVASV SISTEMA Alaus gamybos kortelės Nr.“ už laikotarpį nuo 2017-01-23 iki 2018-11-23, kurių, Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius taip pat nevertino. Pareiškėjos teigimu, RVASVT dalies, t. y. „RVASV SISTEMA Alaus gamybos kortelės Nr.“ (pateiktos Komisijai), kuriose, kaip nurodė Pareiškėja, ji fiksuoja žaliavų panaudojimą (sudėjimą) gamybos pradžioje ir kurią įmonė naudoja kaip medžiagų nurašymo aktą, patikrinimą atlikusios specialistės iš Pareiškėjos neėmė ir nevertino, o skundžiamame sprendime pažymėjo, kad Pareiškėja jų nepateikė.

Pagal MAĮ 2 straipsnio 22 punkte apibrėžtą mokesstinio ginčo sąvoką mokesstinio ginčo dalyku gali būti tik sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo ar kito panašaus pobūdžio sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokesčiai. Nagrinėjamu atveju Inspekcija (centrinis mokesčių administratorius) priėmė skundžiamą sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, t. y. Inspekcija (centrinis mokesčių administratorius) veikė kaip mokesčių administratorius, o ne kaip ikiteisminė mokesčius ginčus nagrinėjanti institucija (MAĮ 147 straipsnis), kuriai pagal minėtas MAĮ 153 straipsnio 3 dalies nuostatas mokesčių mokėtojas su skundu privalo pateikti visus dokumentus ir įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su mokesčių administratoriaus sprendimu. Nagrinėjamu atveju būtent Komisija yra ikiteisminė mokesčių ginčą nagrinėjanti institucija, kuriai Pareiškėja pateikė įrodymus, kuriais grindžia savo nesutikimą su Inspekcijos sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Kadangi nagrinėjant Pareiškėjos skundą Komisijos posėdyje mokesčių administratoriaus atstovas nedalyvavo, o iš skundžiamo sprendimo bei patikrinimo akto turinio negalima vienareikšmiškai spręsti dėl Pareiškėjos nurodytų aplinkybių dėl mokesčių administratoriaus atsisakymo patikrinimo metu vertinti Pareiškėjos Komisijai pateiktus įrodymus (minėti Pareiškėjos direktoriaus įsakymai, „RVASV SISTEMA Alaus gamybos kortelės Nr.“, kurias Pareiškėja naudoja kaip medžiagų nurašymo aktus), Komisija, atsižvelgusi į MAĮ įtvirtintą Komisijos tikslą – objektyviai išnagrinėti mokesčių mokėtojo skundą ir priimti teisėtą bei pagrįstą sprendimą (MAĮ 148 straipsnio 2 dalis), Pareiškėjos papildomai pateiktus įrodymus priima ir juos prijungia prie mokesstinėje byloje esančios medžiagos.

Viešajame administravime galiojantis objektyvumo ir nešališkumo principas viešojo administravimo subjektus įpareigoja atsižvelgti ir tinkamai įvertinti visus su konkrečiu administraciniu aktu susijusius svarbius veiksnius, o priimamą individualų administracinį aktą

įpareigoja pagrįsti objektyviais duomenimis (faktais). Kadangi Pareiškėja savo pozicijai dėl nepagaminto neapskaityto alaus Komisijai pateikė įrodymus, siekiant teisingai išspręsti nagrinėjamą mokestinį ginčą, papildomai pateiktus įrodymus būtina įvertinti.

Kaip minėta, mokesčių administratorius pas Pareiškėją tikrinamuoju laikotarpiu nustatė apie 20 proc. salyklo poreikvojimą, o iš Komisijai su skundu pateiktų Pareiškėjos direktoriaus įsakymų (priimti ankstesniu, ne tikrinamuoju, laikotarpiu) matyti, jog alaus gamyboje, esant būtinybei, leidžiama didinti salyklo kiekį iki 20 proc. Skundžiamame sprendime taip pat akcentuota, kad Pareiškėja nei patikrinimo metu, nei su pastabomis nepateikė salykliui nurašyti naudojamų komisijos patvirtintų nurašymo aktų, o Pareiškėja teigia, kad Komisijai pateiktus dokumentus – „RVASV SISTEMA Alaus gamybos kortelė Nr.“ – naudoja kaip nurašymo aktus, kurių patikrinimą atlikusios specialistės neėmė ir nevertino. Tiek byloje esantys dokumentai – „RVASVT SISTEMA Alaus gamybos kortelės“, kurias mokesčių administratorius vertino, tiek Pareiškėjos Komisijai pateikti dokumentai – „RVASV SISTEMA Alaus gamybos kortelė Nr.“ yra panašaus pavadinimo, tačiau skirtingo turinio (Komisijai pateiktame dokumente, kaip nurodė Pareiškėja, ji fiksuoja žaliavų panaudojimą (sudėjimą) alaus gamybos pradžioje). Kadangi Pareiškėja nurodė, kad dokumentus „RVASV SISTEMA Alaus gamybos kortelė Nr.“ naudojo kaip nurašymo aktus, Komisija sprendžia, jog šie dokumentai gali turėti įtakos ginčo bylai.

LVAT praktikoje pripažįstama, kad Komisijai, kaip mokestinį ginčą tarp mokesčių mokėtojo ir centrinio mokesčių administratoriaus nagrinėjančiai institucijai, įvertinus ir atsižvelgus į jai naujai pateiktus įrodymus, centriniam mokesčių administratoriui būtų užkirsta galimybė savo turimomis priemonėmis patikrinti Komisijai naujai pateiktus įrodymus, taip pat atsirastų pagrindas skirtingam faktinių aplinkybių interpretavimui, dėl ko centrinis mokesčių administratorius netektų teisės apskusti nepalankų pastarajam Komisijos sprendimą. Todėl tikslinga, kad Pareiškėjos naujai pateikti aukščiau nurodyti dokumentai pirmiausiai būtų įvertinti centrinio mokesčių administratoriaus (nagrinėjamu atveju priėmusiu sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo). LVAT, vertindamas MAĮ 155 straipsnio 6 dalies nuostatą kartu su draudimu centriniam mokesčių administratoriui skusti teismui Komisijos sprendimus dėl skirtingo faktinių aplinkybių interpretavimo, padarė išvadą, jog šios nuostatos paskirtis yra užtikrinti, kad naujų įrodymų, kurių nevertino centrinis mokesčių administratorius, pateikimas Komisijai, nebūtų pagrindas atsirasti skirtingam faktinių aplinkybių interpretavimui (2006-01-31 nutartis adm. byloje Nr. A⁸-738/2006), taip pat, jog šios normos tikslas – užtikrinti centriniam mokesčių administratoriui teisę pasinaudoti galimybe savo turimomis priemonėmis patikrinti Komisijai naujai pateiktus įrodymus (2005-02-15 nutartis adm. byloje Nr. A¹¹-180/2005).

Atsižvelgusi į minėtas aplinkybes, Komisija daro išvadą, kad Pareiškėjos papildomai pateiktuose dokumentuose yra duomenų (informacijos), dėl kurių egzistuoja objektyvi būtinybė naujai atlikti tam tikrus mokesčių administratoriaus kompetencijai priskirtus veiksmus, t. y. pakartotinai išnagrinėti Pareiškėjos skundą su papildomai pateiktais dokumentais (įrodymais), nes tik nustačius visas bylai reikšmingas faktines aplinkybes būtų galimas teisingas teisinis ginčo santykių įvertinimas. LVAT 2009-05-04 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-563/2009, analizuodamas MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkte įtvirtintos teisės normos turinį, konstatavo, jog pagrindas Komisijai perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo atsiranda, kai nustatomos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios trukdo priimti teisėtą ir pagrįstą sprendimą dėl kilusio ginčo. Tokia situacija gali susidaryti dėl padarytų esminių procedūrinių 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. Kadangi mokesčių administratorius nustatė Pareiškėją poreikvojus salyklą bei nurodė, kad Pareiškėja nepateikė komisijos patvirtintų salyklo nurašymo aktų, o Komisijai papildomai pateikti aukščiau minėti dokumentai vertintini kaip svarbūs įrodymai, sprendžiant dėl juridinę reikšmę turinčios faktinės aplinkybės – salyklo poreikvojimo alaus gamyboje – buvimo, todėl būtina užtikrinti mokesčių administratoriui (Inspekcijai) galimybę ne tik įvertinti Pareiškėjos pateiktus aukščiau aptartus įrodymus, tačiau ir savo turimomis priemonėmis bei aktyviais veiksmais patikrinti

pateiktų įrodymų teisėtumą ir pagrįstumą, susieti su kitais patikrinimo metu surinktais įrodymais bei nustatytomis aplinkybėmis ir Pareiškėjos dėl salyklo pereikvojimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą nustatytos mokesčių bazės klausimą spręsti iš naujo. Nagrinėdama Pareiškėjos skundą iš naujo, Inspekcija taip pat turėtų įvertinti Pareiškėjos skunde Komisijai pateiktus skaičiavimus dėl tikrinamuoju laikotarpiu sunaudoto kiekio vandens, dujų, elektros ir spręsti dėl jų įtakos (jei tokia įtaka bus nustatyta) suvartotam salyklo kiekiui ir tuo pačiu pagaminto alaus kiekiui, o Pareiškėja pateikti mokesčių administratoriui įrodymus, lėmusius aplinkybes pagal direktoriaus įsakymus didinti salyklo panaudojimą, taip pat įrodymus ir / ar paaiškinimus, pagrindžiančius patikrinimo akte (p. 6) nurodytus alaus gamybos procese susidarantį alaus nuostolius.

(S)

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

Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-08-14 sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-189 ir 2019-09-11 sprendimą dėl 2019-08-14 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (21.222) FR0682-189 klaidos ištaisymo Nr. 69-81 ir Pareiškėjos skundą bei patikslintą skundą perduoti iš naujo nagrinėti centriniam mokesčių administratoriui.

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

Komisijos pirmininkė	Edita Galiauskaitė
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narys	Andrius Venius
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė