



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UŽDAROSIOS AKCINĖS BENDROVĖS „A1“ SKUNDO**

2023 m. gruodžio d. Nr. S- (7-158/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės (pranešėja), Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „A1“ (toliau – Pareiškėja) 2022-11-09 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-10-17 sprendimo Nr. 69-61. Pareiškėjo atstovas B. Y. ir Inspekcijos atstovas S. S. 2020-12-06 bei 2023-11-21 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos 2022-10-17 sprendimu Nr. 69-61 ir teigia, jog buvo pažeistas *non bis in idem*¹ teisės principas – reikalaujant tris kartus sumokėti apskaičiuotas sumas į valstybės biudžetą. Nurodė, jog analogiškos nuomonės laikėsi ir Komisija 2020-04-28 priimtame sprendime Nr. S-79 (7-62/2020), įpareigodama mokesčių administratorių atsižvelgti į tai, kad ginčas vyksta dėl mokesčių ir baudžiamųjų įstatymų pažeidimo.

Skunde nurodoma, jog Lietuvos apeliacinis teismas (toliau – LapT) 2022-09-15 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-80-487/2022 pakeitė Panevėžio apygardos teismo 2021-06-04 nuosprendžio dalį, kuria vadovaujantis Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 72 straipsniu iš I. S. ir R. O. konfiskuotos sumos dydis nuo 161 242 Eur (po 80 621 Eur iš kiekvieno nuteistojo) buvo sumažintas iki konfiskuotos sumos dydžio 98 832 Eur (arba po 49 416 Eur sumą iš kiekvieno nuteistojo). Tačiau Panevėžio apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Panevėžio AVMI) ir Inspekcija, Pareiškėjai apskaičiuodama mokėtinas sumas į biudžetą, neatsižvelgė į tai, kad turtinė žala, padaryta valstybės biudžetui, jau buvo atlyginta.

Skunde nurodoma, jog Panevėžio AVMI atliktas mokestinis patikrinimas ir Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) tikrinamasis laikotarpis sutapo. Pareiškėja padarė išvadą, jog tiek ikiteisminio tyrimo metu, tiek mokestinio patikrinimo metu buvo vertinamos tos pačios veikos / mokestiniai pažeidimai. Paaiškino, kad Panevėžio apygardos teismo nuosprendžiu nuspręsta civilinio ieškovo Panevėžio AVMI ieškinius tenkinti ir priteisti iš I. S. 53 702 Eur sumą valstybės naudai turtinei žalai atlyginti (kurios 20 892 Eur dalį sudarė pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM), 407 Eur akcizų mokestis ir 6 403 Eur pelno mokestis (toliau – PM)).

Pareiškėja atkreipė dėmesį į tai, jog Vilniaus apygardos teismo 2021-10-14 įsiteisėjusiu nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-251-908/2021 iš UAB "B1" ir subsidiariai iš E. C. [Komisijos pastaba. UAB "B1" vadovo] valstybės naudai buvo priteista 27 878 Eur turtinės žalos

¹ draudimas bausti du kartus už tą pačią teisei priešingą veiką;

atlyginimas (27 781 Eur PVM ir 97 Eur PM). Skunde teigiama, jog UAB "B1" yra įvykdžiusi įsiteisėjusį nuosprendį, mokesčius yra sumokėjusi, konkrečiai 27 781 Eur PVM (iš jų 24 974 Eur pirkimo PVM nuo iš Pareiškėjos įsigyto neapskaityto alaus) ir 97 Eur PM. Skunde pažymima, jog UAB "B1" buvo sumokėjusi priteistas PVM ir PM sumas, nes iš Pareiškėjos 114 atvejais įsigijo alaus bei 324 vienetus tuščių butelių (PVM sąskaitų – faktūrų sąrašas nurodytas priede Nr. 1 34–36 p.). Pasak Pareiškėjos, Inspekcijos skundžiamame sprendime buvo apskaičiuotos mokesčio sumos, neatsižvelgus į tą aplinkybę, kad antrą kartą nurodoma sumokėti į valstybės biudžetą apskaičiuotas sumas už tą patį pažeidimą.

Pareiškėja akcentuoja, jog Inspekcijos inicijuotas Pareiškėjos mokesčių prievolių vykdymo patikrinimas ir mokesčių mokėtojos atžvilgiu atliktas ikiteisminis tyrimas baudžiamojoje byloje (kurioje buvo priimtas LapT nuosprendis; *Komisijos pastaba*, o vėliau Lietuvos Aukščiausiojo Teismo (toliau – LAT) nutartis) dėl konkrečios veikos yra susiję tiek iš esmės, tiek laiko požiūriu, t. y. vertinama ta pati veika. Pareiškėja skunde nurodė, kad Komisija ankstesniame priimtame sprendime, be kita ko, vertino, kad skirtinguose procesuose – tiek Panevėžio AVMI/ Inspekcijos patikrinimo ir mokesčio ginčo nagrinėjimo metu, tiek ikiteisminio tyrimo metu buvo nagrinėjamos tos pačios veikos, padarytos tuo pačiu laikotarpiu. Nors baudžiamojoje byloje ir buvo sprendžiama Pareiškėjos direktoriaus ir gamybos meistrės nusikalstama veika, tačiau ši aplinkybė neturi reikšmės žalos biudžeto atlyginimo klausimui.

Skunde pažymima, jog Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta, kad niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikaltimą antrą kartą. Ši Konstitucijos nuostata, kaip ir kitų Konstitucijos 31 straipsnio dalių normos, yra skirtos teisingumo principų įgyvendinimui baudžiamojoje teise, tačiau, kaip ne kartą oficialios konstitucinės justicijos nuostatose yra išaiškinęs Konstitucinis Teismas, Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalies nuostatoje atsispindi teisės principas *non bis in idem*, reiškiantis, kad asmuo negali būti baudžiamas antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą. Tuo pačiu Europos Žmogaus Teisių Teismas yra pabrėžęs, kad *non bis in idem* turi būti aiškinamas kaip žmogaus teismo proceso dėl antro pažeidimo draudimas, jei jis pradedamas dėl tų pačių arba labai panašių faktų, neatskiriama susijusių su tuo pačiu laiku ir ta pačia vieta. Be kita ko, LAT yra nurodęs, kad *non bis in idem* principo įtvirtinimo tikslas yra uždrausti ne tik nubaudimą už tą pačią veiką, dėl kurios baudžiamasis procesas buvo pabaigtas galutiniu sprendimu, bet ir baudžiamojo proceso dėl tokios veikos pakartojimą, kad administracinės teisės pažeidimai savo prigimtimi yra baudžiamojo pobūdžio, o pažeidimui konstatuoti pakanka, kad sutaptų bent vienas esminių veikos požymių. Dvigubo baudimo draudimo principas nėra tik Lietuvos nacionalinės teisės konstitucinis principas. Draudimas bausti asmenį už tą patį pažeidimą yra įtvirtintas *inter alia* ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje (toliau – Konvencija). Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad niekas negali būti persekiojamas ar baudžiamas tos pačios valstybės institucijų už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo išteisintas arba nuteistas galutiniu nuosprendžiu pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą. Skunde nurodoma, kad Konvencija, kaip ir Lietuvos teisė, apskritai nedraudžia dvigubos atsakomybės. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu) baudimas. Pastaruoju aspektu sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliai: kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes.

Skunde teigiama, kad teismų praktikoje yra sutinkama, kad administracinėje teisėje ir baudžiamojoje teisėje asmenys yra baudžiami bendrąja prasme. Nubaudimas yra bendras abiejų teisės šakų reguliavimo metodas. Mokesčių įstatymų pažeidimas ir atsakomybė už tai, Lietuvos

nacionalinėje teisėje nėra savarankiška kategorija ir nors kartais vadinama mokestine atsakomybe, iš esmės suprantama, kaip kompleksinis teisinis institutas, apimantis atskiras atsakomybės rūšis. Pasak Pareiškėjos, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatyme (toliau – MAĮ) įtvirtinant mokesčių įstatymų pažeidimo sudėtį, t. y. atsakomybę už mokesčių nedeklaravimą ir nesumokėjimą, siekiama apsaugoti visuomenei ypatingai reikšmingas vertybes. Todėl šiuo požiūriu atsakomybė už mokesčių nesumokėjimą ar kitas nusikalstamas veikas finansų sistemai, numatyta ir BK, kuris, be kita ko, įtvirtina ir mokesčių nesumokėjimo, deklaracijos, ataskaitos ar kito dokumento nepateikimo sudėtis.

Pareiškėja apibendrinus skundo argumentus nurodė, kad Inspekcija / Panevėžio AVMI nepagrįstai Pareiškėjai apskaičiavo PVM ir mokesčių delspinigius, skyrė baudą už tuos pačius sandorius, už kuriuos UAB "B1" yra sumokėjusi PVM ir šis UAB "B1" PVM nėra atskaitytas (Inspekcija riboja UAB "B1" teisę į PVM atskaitą) subsidiariai su E. C.. Dar daugiau, su Pareiškėja susiję asmenys (direktorius ir gamybos meistrė) baudžiamojoje byloje buvo nubausti konfiskuojant po 49 416 Eur iš kiekvieno, kaip nusikalstamos veikos rezultata (skunde pažymėtina, kad I. S. yra sumokėjęs jam paskirtą sumą).

Pareiškėja vykusio Komisijos 2022-12-06 posėdžio metu pateikė prašymą – stabdyti pateikto 2022-11-09 skundo nagrinėjimą iki bus priimtas (jeigu kasacinis skundas bus priimtas) sprendimas baudžiamojoje byloje.

Taip pat Pareiškėjos atstovas 2023-11-21 Komisijos posėdžio metu pateikė analogišką prašymą, paprašė stabdyti pateikto 2022-11-09 skundo nagrinėjimą iki bus priimtas galutinis sprendimas baudžiamojoje byloje.

Priešingos pozicijos laikosi mokesčių administratorius. Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja nedeklaravo priklausančių mokėti mokesčių:

1) pagal išrašytas UAB "B1" 75 PVM sąskaitas faktūras, kurios buvo pripažintos neatitinkančios tikrojo ūkinės operacijos turinio bei jų pagrindu buvo neįtraukta iš viso 73 448,10 Eur (2014 m. – 18 244,62 Eur, 2015 m. – 34 574,22 Eur, 2016 m. – 20 629,26 Eur) pajamų. Dėl už parduotą alų neįtrauktų į apskaitą pajamų Pareiškėja neapskaičiavo 12 774,61 Eur PVM ir 16 596,69 Eur akcizų;

2) pagal 2015-02-26 PVM sąskaitą faktūrą BIRAL Nr. 0197758 G. V. individualiai įmonei pardavė 500 litrų alaus už 405,35 Eur, iš jų 70 Eur PVM. Pareiškėja neapskaičiavo 70 Eur PVM ir 102 Eur akcizų;

3) pagal asmens parodymus F. R. įmonei 2016 m. be apskaitos dokumentų pardavė 1500 litrų alaus už 900 Eur sumą. Pareiškėja neapskaičiavo 156 Eur PVM ir 37,80 Eur akcizų.

Taip pat Pareiškėjai už 2014–2016 metus buvo apskaičiuotas sumokėti 1 685,52 Eur PM, t. y. už 2014 m. – 312,52 Eur, už 2015 m. – 1 373 Eur, už 2016 m. nuostolis buvo sumažintas iki 7 729 Eur.

Dėl sandorių su UAB "B1" Inspekcija konstatavo, jog aplinkybė, kad Pareiškėja prekiaavo neapskaitytu alumi nurodė mokesčių mokėtojos darbuotojai (žiūrėti: Panevėžio AVMI 2019-09-30 patikrinimo akto Nr. (42.59E)-FR0680-338 4–6 p.), kurie buvo apklausti liudytojais ir įtariamaisiais. Tai, jog neapskaitytas alus buvo realizuojamas UAB "B1" apklausos protokoluose nurodė UAB "B1" direktorius E. C.; R. O., dirbusi pas Pareiškėją gamybos meistrė; E. K., dirbusi mokesčių mokėtojos apskaitininke; C. U. ir H. C., dirbę pas Pareiškėją pastatų ir teritorijos apsaugos ir katilinės operatorių pareigose.

Inspekcija pažymėjo, kad pagal FNTT 2018-04-30 specialisto išvadą „Dėl UAB "A1" ūkinės finansinės veiklos“ Nr. 04 / 14-2-5-4780 (toliau – 2018-04-30 FNTT specialisto išvada), liudytojų ir įtariamųjų apklausos protokoluose užfiksuotus parodymus, įrašus sąsiuvinuose (buvo paimti kratų metu) Pareiškėja pagamino ir pardavė neapskaityto alaus, jo pardavimo į mokesčių mokėtojos buhalterinę apskaitą neįtraukė. Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodyta tai, kad baudžiamojoje byloje pasitvirtino faktas, jog Pareiškėja prekiaavo

neapskaityta produkcija (alumi). Iš dalies kaltę pripažino ir mokesčių mokėtojos direktorius I. S., kiek tai susiję su įmone UAB "B1" taip pat prisipažino ir asmenys įsigiję neapskaityto alaus, kuriuo po to patys prekiaavo, o finansinių operacijų neįtraukė į įmonių buhalterinę apskaitą. Inspekcija mokestinio patikrinimo metu nustatė, kad mokesčių mokėtoja 2014–2016 m. į buhalterinę apskaitą neįtraukė alaus pardavimo UAB "B1" pajamų iš viso už 73 448,10 Eur, iš jų: 2014 m. – už 62 995,02 Lt (18 244,62 Eur); 2015 m. – už 34 574,22 Eur; 2016 m. – 20 629,26 Eur.

Dėl sandorių su G. V. individualia įmone. Inspekcija nurodė, jog pagal FNTT 2018-04-30 specialisto išvadoje pateiktą medžiagą ikiteisminio tyrimo metu N. B. (dirbęs pas Pareiškėją vairuotoju) pateikė mokesčių mokėtojos 2015-02-26 įformintą PVM sąskaitą faktūrą serija BIRAL Nr. 0197758, kurioje buvo nurodyta, kad G. V. individualiai įmonei Pareiškėja pardavė 500 litrų alaus „Stiprusis“ 7,5 proc. už 405,35 Eur, iš jų 70,35 Eur PVM. Pagal Pareiškėjos pateiktus apskaitos dokumentus ir jų registrus nustatyta, kad į mokesčių mokėtojos apskaitą buvo įtraukta 2015-02-26 išrašyta PVM sąskaita faktūra tuo pačiu numeriu BIRAL Nr. 0197758, kurioje buvo nurodyta, kad 60 butelių įvairaus alaus („Biržiečių“, „Senas biržietis“, „Širvenos“) buvo parduota UAB "C1" už 44,07 Eur, iš jų 7,65 Eur PVM.

FNTT 2018-04-30 specialisto išvadoje nurodyta, kad pagal N. B. pateiktą Pareiškėjos 2015-02-26 įformintą PVM sąskaitą faktūrą serija BIRAL Nr. 0197758, priešpriešinio patikrinimo metu gautus duomenis ir liudytojos G. V. specialaus liudytojo apklausos protokole duotus parodymus nustatyta, kad Pareiškėja 2015-02-26 įformino PVM sąskaitą faktūrą serija BIRAL Nr. 0197758 G. V. individualiai įmonei dėl 500 litrų alaus pardavimo už 405,35 Eur, iš jų 70 Eur PVM, tačiau minėto alaus pardavimo bendrovės buhalterinėje apskaitoje neapskaitė.

Dėl sandorių su F. R. H. O. nurodė, jog pagal FNTT 2018-04-30 specialisto išvadą, kurioje, remiantis V. L. (dirbo F. R. IĮ pardavėju) įtariamąją apklausos protokole duotus parodymus, Pareiškėja 2016 m. be apskaitos dokumentų pardavė F. R. IĮ apie 30 vnt. statinių alaus, kurių vienos talpa buvo 50 litrų, o Pareiškėja savo apskaitoje neapskaitė 1500 litrų (30 x 50) „Stiprusis“ alaus pardavimo, nepagrįstai neapskaičiavo gautų pajamų. Pareiškėja F. R. įmonei pardavė 1 500 litrus alaus už 900 Eur, iš jų 156 Eur PVM pardavimo dokumentų, tačiau šios ūkinės operacijos į bendrovės apskaitą neįtraukė.

Dėl mokesčio bazės nustatymo. Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, jog pagrįstai mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazė buvo apskaičiuota tiesiogiai (remiantis kratos metu išimtais dokumentais, PVM sąskaitomis faktūromis, kurios buvo neįtrauktos į Pareiškėjos apskaitą ir kt. dokumentais bei liudytojų parodymais). Pagrindo taikyti kitus specialiuosius apmokestinimo būdus, Inspekcijos vertinimu, nebuvo poreikio ir būtinybės.

Dėl skirtų sankcijų. Mokestinio patikrinimo metu Pareiškėjai buvo skirtos 40 proc. dydžio 5 201 Eur PVM, 674 Eur PM ir 6 696 Eur akcizų baudos. Nors Komisija 2020-04-28 sprendime Nr. S-79 (7-62/2020) įpareigojo Inspekciją peržiūrėti baudų dydį atsižvelgiant į *non bis in idem* principą, tačiau mokesčių administratorius, vadovaudamasis Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2022-01-05 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-4027-442/2021, pažymėjo, kad baudžiamąjoje byloje baudos skirtos fiziniam asmeniui, o Panevėžio AVMI sprendimu PVM, PM, akcizų baudas skyrė Pareiškėjai (juridiniam asmeniui). Inspekcijos nuomone, nebuvo baudžiamas tas pats asmuo, nes nebuvo nustatytas asmens tapatumas, t. y. vienas iš būtinų požymių, sudarančių sąlygas konstatuoti *non bis in idem* principą.

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

Pareiškėjos skundas yra netenkinamas, o Inspekcijos 2022-10-17 sprendimas Nr. 69-61, nors ir priimtas su trūkumais, tvirtintinas.

Mokestinis ginčas vyksta dėl Pareiškėjos vykdytos veiklos – alaus gamybos ir prekybos juo, konstatuojant, jog dalis produkcijos buvo pagaminta neužpajamuojant bei parduota be apskaitos dokumentų (arba surašyti apskaitos dokumentai nepatvirtino tikrojo ūkinės operacijos turinio), atitinkamai Pareiškėjai apskaičiuota sumokėti 13 001,42 Eur PVM, 1 685,50 Eur PM,

16 738,09 Eur akcizus, 2 898,76 Eur PVM delpinigių, 464,94 Eur PM delpinigių, 3 665,65 Eur akcizų delpinigių bei skirtas 5 201 Eur PVM, 674 Eur PM ir 6 696 Eur akcizų baudas.

Iš pateiktos medžiagos matyti, jog mokestinis patikrinimas pradėtas 2019-07-16, baigtas 2019-09-30, iš esmės Panevėžio AVMI 2019-09-30 patikrinimo aktas Nr. (42.59E) FR0680-338 ir 2019-11-20 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36. 9) FR0682-268 buvo surašyti vadovaujantis ikiteisminio tyrimo metu baudžiamojoje byloje Nr. 01-1-55066-16 surinkta informacija bei FNTT 2018-04-30 specialisto išvada, o pakartotinis Inspekcijos 2022-10-17 sprendimas Nr. 69-61 priimtas iš dalies įvertinus Panevėžio apygardos teismo 2021-06-14 nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. 1-13-334/2021 ir LapT 2022-09-15 nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. 1A-80-487/2022.

Pareiškėja 2022-11-09 skunde bei Komisijoje vykusių 2022-12-06 ir 2023-11-21 nuotolinių posėdžių metu išdėstė konkrečius skundo argumentus, todėl šiame Komisijos sprendime, atsižvelgiant į MAĮ 151 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, bus dėl jų pasisakoma, pateiktus argumentus vertinant vietos ir centrinio mokesčių administratoriaus priimtų sprendimų kontekste.

Pagal baudžiamosios bylos duomenis, kurie mokestinio ginčo medžiagoje buvo pateikti fragmentiškai, nustatyta, jog Pareiškėjos direktorius I. S. iš dalies prisipažino dėl nusikalstamos veikos, t. y. prisipažino, jog dalis pagamintos ir realizuotos produkcijos (alaus) buvo patiekta UAB "B1" be apskaitos dokumentų, tačiau teigė, kad gautos lėšos panaudotos Pareiškėjos interesams tenkinti. Pareiškėjos direktorius neigė neapskaitytos produkcijos realizavimo faktą F. R. ir G. V. individualioms įmonėms. Kaip matyti iš pateiktos ginčo medžiagos, F. R. individualios įmonės atskaitingam asmeniui prokuroro nutarimu ikiteisminis tyrimas buvo nutrauktas, atleidus asmenį nuo baudžiamosios atsakomybės pagal laidavimą (BK 40 straipsnis), t. y. ikiteisminio tyrimo metu buvo nustatyti neapskaitytos produkcijos Pareiškėjos pardavimo faktai, asmuo prisipažino įsigijęs neapskaityto alaus, kuriuo po to pats prekiaavo, o finansinių operacijų neįtraukė į įmonės buhalterinę apskaitą. G. V. individualios įmonės atsakingų asmenų atžvilgiu ikiteisminis tyrimas nebuvo pradėtas dėl pakankamai nedidelio šios įmonės įsigyto neapskaityto alaus kiekio ir mažų sumų (nustatytas vienas atvejis už 405 Eur).

Dėl Pareiškėjos prašymo sustabdyti skundo nagrinėjimą. Panevėžio AVMI atliko Pareiškėjos už 2014–2016 metus PVM, PM, akcizų apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą ir surašė 2019-09-30 patikrinimo aktą Nr. (42.59 E) FR0680-338. Panevėžio AVMI išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir Pareiškėjos pateiktas pastabas, 2019-11-20 sprendimu Nr. (36.9)-FR0682-268 patvirtino patikrinimo aktą. Vietos mokesčių administratoriaus sprendimas buvo patvirtintas Inspekcijos 2020-02-19 sprendimu Nr. 69-15. Tačiau minėtas Inspekcijos sprendimas buvo panaikintas Komisijos 2020-04-28 sprendimu Nr. S-79 (7-62/2020) bei centrinis mokesčių administratorius buvo įpareigotas iš naujo išnagrinėti mokesčių mokėtojos 2019-12-10 skundą.

Inspekcija, po priimto Komisijos sprendimo, 2020-06-01 sprendimu Nr. 69-60 sustabdė skundo nagrinėjimą iki įsiteisės teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-29-334/2020². Panevėžio apygardos teismas 2021-06-14 priėmė apkaltinamąjį nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. 1-13-334/2021, kurioje I. S. (Pareiškėjos direktorius) buvo pripažintas kaltu pagal BK 24 straipsnio 3 dalį, 24 straipsnio 4 dalį, 222 straipsnio 1 dalį, 220 straipsnio 1 dalį (įstatymo redakcija galiojusi iki 2017-11-29), 183 straipsnio 2 dalį, R. O. (Pareiškėjos gamybos meistrė) pripažinta kalta pagal BK 183 straipsnio 2 dalį, K. A. pripažintas kaltu pagal BK 222 straipsnio 1 dalį. Dėl šio nuosprendžio nuteistųjų I. S., R. O., K. A. advokatai pateikė apeliacinius skundus. LapT, išnagrinėjęs baudžiamąją bylą pagal nuteistųjų apeliacinius skundus, 2022-09-15 priėmė apkaltinamąjį nuosprendį baudžiamojoje byloje Nr. 1A-80-487/2022 I. S. ir R. O. atžvilgiu bei išteisinamąjį nuosprendį K. A. atžvilgiu. Inspekcija 2022-10-17 sprendimu Nr. 69-61 atnaujino Pareiškėjos skundo nagrinėjimą ir patvirtino

² minėtas sprendimas nebuvo pateiktas mokestinio ginčo medžiagoje;

Panevėžio AVMI 2019-11-20 sprendimą Nr. (36.9)-FR0682-268. Atitinkamai Pareiškėja pateikė 2022-11-09 skundą Komisijai.

Pareiškėja skundo Komisijoje nagrinėjimo dieną pateikė 2022-12-06 prašymą stabdyti skundo nagrinėjimą, nes baudžiamojoje byloje kaltinamieji (Pareiškėjos direktorius ir gamybos meistrė) ruošiasi priimtą apkaltinamąjį nuosprendį skusti kasacine tvarka, t. y. kasaciniam teismui (LAT). Prašyme buvo teigiama, jog LVAT savo praktikoje laikosi nuostatos, jog administracinės bylos nagrinėjimo stabdymas galimas tuomet, kai nagrinėjamos administracinės, civilinės ir baudžiamosios bylos ir tarp šių bylų yra ryšys (Pareiškėjos 2022-12-06 prašymo 6 punktas). Komisija 2023-01-16 posėdžio protokolu Nr. PP-4 (7-158/2022), įvertinus tai, jog nuo mokesstinio patikrinimo pradžios ir baudžiamosios bylos išnagrinėjimo LapT, keitėsi tam tikros faktinės aplinkybės, dėl kurių Inspekcija 2022-10-17 sprendime Nr. 69-61 nepasisakė, nusprendė skundo nagrinėjimą sustabdyti. Taip pat Komisija pripažino, jog baudžiamojoje byloje yra sprendžiamas klausimas dėl piniginių lėšų konfiskavimo, žalos valstybei atlyginimo klausimas, todėl nusprendė sulaukti kasacinių (-io) skundų (-o) išnagrinėjimo (arba jų (-o) nepriėmimo dienos. Pareiškėjai ir Inspekcijai pateikus LAT Baudžiamųjų bylų skyriaus išplėstinės septynių teisėjų kolegijos 2023-10-24 nutartį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-134-511/2023 (toliau – 2023-10-24 LAT nutartis), išnyko Pareiškėjos 2022-11-09 skundo stabdymo priežastys, todėl Pareiškėjos skundo nagrinėjimas 2023-11-21 posėdžio metu buvo atnaujintas ir minėtas skundas išnagrinėtas iš esmės.

Pareiškėjos atstovui 2023-11-21 posėdžio metu pateikus pakartotinį prašymą stabdyti skundo nagrinėjimą iki baudžiamojoje byloje bus priimtas galutinis sprendimas, Komisija šio Pareiškėjos žodinio prašymo netenkina, nes:

Pirma, Komisija, susipažinusi su mokesstinio patikrinimo medžiaga, baudžiamojoje byloje priimtais nuosprendžiais, 2023-10-24 LAT nutartimi bei Pareiškėjos žodinio prašymo motyvais, primena, jog LVAT yra išaiškinęs, kad pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (žiūrėti: LVAT 2007-07-05 nutartį administracinėje byloje Nr. A575–689/2007, 2007-10-01 sprendimą administracinėje byloje Nr. A39–812/2007, 2008-11-06 sprendimą administracinėje byloje Nr. A556–1832/2008, 2022-06-29 nutartį administracinėje byloje Nr. A-1003-602/2022).

Antra, Komisijai susipažinus su 2023-10-24 LAT nutarties turiniu, matyti, jog buvo panaikintas LapT 2022-09-15 nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-80-487/2022 dalyje dėl civilinio ieškovo Panevėžio AVMI ieškinio, pareikšto nuteistajam I. S. bei šioje dalyje baudžiamoji byla buvo perduota iš naujo nagrinėti apeliacine tvarka. Priimtoje 2023-10-24 LAT nutartyje buvo konstatuota, kad <...> aktualus nuteisto asmens (juridinio asmens vadovo) atsakomybės dėl neįvykdytos juridinio asmens mokesstinės prievolės klausimas <...>. Teismų praktikoje, aiškinant šį klausimą nuosekliai pasisakoma, kad bendrovės vadovo atsakomybė tretiesiems asmenims yra subsidiaraus pobūdžio (Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (toliau – CK 6.245 straipsnio 5 dalis) (kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-7-304-976/2016, 2K-202-303/2020). Vertinant neįvykdytą mokesstinę prievolę civilinės atsakomybės aspektu – kaip dėl negautų pajamų valstybės patirtą žalą, aktualios CK nuostatos dėl juridinio asmens – mokesčių mokėtojo teisinio savarankiškumo ir atsakomybės pagal prievolės jam priklausančiu turtu (CK 2.33, 2.50 straipsniai), iš kurių išplaukia išvada, kad už neįvykdytą savo prievolę visais atvejais pirmiausia atsako pats juridinis asmuo, o kitų asmenų atsakomybė yra subsidiarioji ir galima tik esant išskirtinėms situacijoms (kasacinė nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016). Pagal teismų praktiką (kasacinės nutartys civilinėse bylose Nr. 3K-3-389/2014, 3K-7-328-248/2015, e3K-7-115-915/2017) juridinio asmens vadovas ir (arba) darbuotojas bei jo dalyvis juridinio asmens kreditoriui tiesiogiai atsako tik tada ir tik tokia apimtimi, kai kreditorius

negali gauti savo reikalavimo patenkinimo iš juridinio asmens, t. y. kai: 1) juridinis asmuo (darbdavys), privalantis už darbuotoją atlyginti žalą, iki žalos atlyginimo išnyksta; 2) žala padaryta individualiam kreditoriui konkrečiai į jį nukreiptais neteisėtais veiksmais; 3) vadovas yra kaltas dėl tyčinio bankroto ir aišku, kad su kreditoriais bendrovė nebeatsiskaitys. Pagal kasacinėje nutartyje baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-86-303/2018 pateiktą išaiškinimą, juridinio asmens vadovas ar kitas darbuotojas gali būti tiesioginis civilinės atsakomybės subjektas ir tais atvejais, kai mokestinės prievolės negalima išieškoti iš juridinio asmens dėl jo nemokumo, kuris suprantamas kaip nepajėgumas vykdyti turtinio pobūdžio prievolių, kurių mokėjimo terminai yra suėję. Visais minėtais atvejais juridinio asmens vadovas ir (arba) darbuotojas tiesiogiai kreditoriui atsako tik tada ir tik tokia apimtimi, kai kreditorius negali gauti savo reikalavimo patenkinimo iš juridinio asmens (2023-10-24 LAT nutarties 34–36 punktai). Nagrinėjamoje byloje žemesnės instancijos teismai į šiuos kasacinės instancijos teismo išaiškinimus neatsižvelgė ir tinkamai neįvertino pačios UAB "A1" (Pareiškėjos) mokestinės prievolės atlyginimo galimybių. <...> todėl žalos atlyginimas už fizinio asmens (įmonės vadovo) padarytas nusikalstamas veikas negali būti perkeltas bendrovei, kuri dėl tokių jo veiksmų pati patyrė žalos. Tačiau šiuo atveju teismas netinkamai atskyrė juridinio asmens civilinės atsakomybės už jam tenkančias neįvykdytas mokestines prievoles ir juridinio asmens baudžiamąją atsakomybę. <...> Aplinkybė, kad I. S. veiksmais buvo padaryta žala įmonei, šiuo požiūriu nėra reikšminga. <...> Iš naujo nagrinėjant bylą apeliacine tvarka, be kita ko, būtina išspręsti klausimą dėl tinkamo civilinio atsakovo nustatymo. Atkreiptinas dėmesys, kad tuo atveju, kai pagal įstatymą nusikalstama veika padaryta žala turi atlyginti ne kaltinamasis ar ne tik jis, teismas tai privalo išaiškinti civiliniam ieškovui. <...> tinkamo atsakovo įtraukimo į bylą klausimas gali būti sprendžiamas ir apeliacinio bylos nagrinėjimo stadijoje (kasacinės nutartys baudžiamosiose bylose Nr. 2K-656/2007, 2K-141/2009, 2K-217-699/2015) (2023-10-24 LAT nutarties 37 ir 40 punktai).

Komisija 2023-12-11 raštu Nr. 5-2023/766 kreipėsi į Panevėžio AVMI dėl informacijos pateikimo, siekdama išsiaiškinti ar Panevėžio AVMI yra patikslinusi pareikštą ieškinį taikant subsidiariosios atsakomybės principus. Gautame 2023-12-19 atsakyme Nr. 6-3672 pažymėta, jog vietos mokesčių administratorius poziciją derina su prokuroru M. J., o civiliniu ieškovu Pareiškėja nėra įtraukta, atstovas, dalyvaudamas baudžiamosios bylos nagrinėjime, betarpiškai galės spręsti dėl civilinio ieškinio tikslinimo.

Pasisakytina, jog LVAT 2014-11-21 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-1221/2014 suformavo taisyklę, kuri buvo atkartota vėlesniuose teismo sprendimuose ir nutartyse, jog draudžiama viešojo administravimo subjektui priimti sprendimą, jeigu teismas arba jis pats jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu, kas lemia, jog viešojo administravimo subjektui taip pat yra draudžiama pradėti bei vykdyti dvi administracines procedūras, kurių rezultate būtų priimti du galutiniai sprendimai tuo pačiu klausimu. Panevėžio AVMI iki 2023-10-24 LAT nutarties priėmimo buvo iniciavusi dvi administracines procedūras, kurių abiejų rezultate turėjo būti išieškota padaryta žala baudžiamojoje byloje iš fizinių asmenų bei pagal MAĮ nuostatas priėmė sprendimą dėl mokestinės nepriemokos išieškojimo iš Pareiškėjos. Esminis skirtumas, jog civilinis ieškinytis ir apskaičiuota mokestinė prievolė buvo pareikšta / nustatyta skirtingiems asmenims (pagal formą) bei už skirtingą laikotarpį. Visgi, po priimtos 2023-10-24 LAT nutarties, Panevėžio AVMI, kaip civilinio ieškovo, pareikštas ieškinytis nebuvo patenkintas, teismui iškėlus klausimą dėl tinkamo atsakovo, t. y. Pareiškėjos įtraukimo į baudžiamąjį procesą.

Pripažinus, jog administracinė procedūra, padarytos žalos dydžio vertinimo prasme, nėra užbaigta, nes dar tebevyksta baudžiamasis procesas pareikšto ieškinio apimtyje bei asmenų atžvilgiu., kas reiškia, jog šiame etape nėra reikalaujama atlyginti žalą ir yra pateiktas reikalavimas sumokėti apskaičiuotus mokesčius. Nors LVAT yra nurodęs, kad tam tikrais „atvejais, kai dėl mokestinių teisinių santykių srityje padarytų nusikalstamų veikų, yra pradedamos procedūros numatytos baudžiamojo proceso kodekse (ikiteisminis tyrimas bei teisminis nagrinėjimas), mokesčių administratorius jam pavestą funkciją – išieškoti biudžetui padarytą žalą, visų pirma,

turėtų įgyvendinti būtent šių procedūrų metu, kas atitiktų proceso koncentruotumo bei ekonomiškumo principus. Nes būtent baudžiamojoje byloje yra surenkami pirminiai ir tiesioginiai įrodymai, jų pagrindu padaromos išvados dėl mokestinius teisinius santykius reglamentuojančių teisės normų pažeidimo, šių pažeidimų pobūdžio bei apimties“, visgi šio ginčo kontekste primintina, jog už mokestinį tikrinamąjį laikotarpį Panevėžio AVMI ieškinys nebuvo pareikštas, šiais dienai jis taip pat nėra pareikštas, nes vietos mokesčių administratorius poziciją derina su prokuroru M. J.. Antra svarbi aplinkybė, jog baudžiamojoje byloje nebevyksta surinktų įrodymų vertinimas ir tikrinimas, nes LAT pakeitė nuosprendį civilinio ieškovo reikalavimo ir teismo išlaidų priteisimo dalyje.

Komisija, apibendrinusi šioje dalyje nustatytas faktines baudžiamosios ir mokestinės medžiagos aplinkybes, vertinant Pareiškėjos 2023-11-21 posėdžio metu išdėstytus argumentus, daro išvadą, jog nėra tikslinga sustabdyti mokestinės bylos nagrinėjimo, nes mokestinių prievolių vykdytojas mokestinio ginčo medžiagoje yra / bus Pareiškėja (už 2014-01-01–2016-12-31 mokestinį laikotarpį), kas reiškia, jog už šį laikotarpį Panevėžio AVMI negalės reikšti civilinio ieškimo ir į baudžiamąjį procesą įtraukti atsakove Pareiškėją (atitinkamai pagal 2005-12-29 LAT Senato nutarimo Nr. 55 Dėl teismų praktikos nusikalstamų veikų finansų sistemai 33 punktą; taip pat žiūrėti: LAT kasacinės nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-7-304-976/2016, Nr. 2K-7-86-303/2018, Nr. 2K-7-68-222/2018).

Dėl dvigubo nubaudimo principo taikymo. Susipažinus su Inspekcijos pakartotinai 2022-10-17 priimtu sprendimu Nr. 69-61, Pareiškėjos skundo argumentais, atstovų pasisakymais posėdžių metu ir pateikta mokestinio ginčo medžiaga, matyti, jog esminis mokesčių mokėtojos argumentas yra dėl pažeisto *non bis in idem* principo taikymo, kuris mokesčio administratoriaus buvo vertintas tik vienu aspektu – skiriant 40 proc. dydžio PVM, PM ir akcizų mokesčio baudas.

Dvigubo baudimo draudimo principas nėra tik Lietuvos nacionalinės teisės konstitucinis principas. Kaip teisingai nurodė Pareiškėja bei Inspekcija, draudimas bausti asmenį už tą patį teisės pažeidimą yra įtvirtintas be kita ko ir Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje, kurioje numatyta, kad niekas negali būti persekiojamas ar baudžiamas tos pačios valstybės institucijų už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo išteisintas arba nuteistas galutiniu nuosprendžiu pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 sprendime (kuriame atsispindi LVAT praktikos raida dėl *non bis in idem* principo taikymo) adm. byloje Nr. A143-2619/2011, apibendrinama minėtas Konstitucijos ir Konvencijos nuostatas, pažymėjo, kad Konvencija, kaip ir Lietuvos teisė, apskritai nedraudžia dvigubos atsakomybės. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu) baudimas. Pastaruoju aspektu sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodyti kriterijai negali būti taikomi formaliais: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes.

Teisės aktai neįtvirtina mokesčių administratoriui nei apribojimų, nei nustato prioritetus, kokia tvarka turi būti apskaičiuoti mokesčiai, kai vyksta baudžiamasis procesas, susijęs su mokesčių nemokėjimu (žiūrėti: LVAT 2022-02-23 nutartį adm. byloje Nr. A-1046-602/2022, 2021-06-30 nutartį adm. byloje Nr. A-2613-442/2021). Tačiau vertinant ne sankcijų (baudų) dydį, o apskaičiuotų mokesčių dydį, kai mokestinis patikrinimas yra atliekamas baudžiamosios bylos duomenų pagrindu, yra ypač svarbu tinkamai nustatyti mokesčio mokėtojo veiklos vykdymo faktą, vykdymo laikotarpį, teisingai apskaičiuoti mokestinės prievolės dydį bei jį vertinant per baudžiamojoje byloje konstatuotų aplinkybių (pavyzdžiui, nustatytos žalos valstybės biudžetui) ir padarytų išvadų prizmę. Pastebėtina, jog tokiais atvejais mokesčių administratorius savo teises gina naudodamasis civilinio ieškovo teisėmis arba atlikdamas mokesčių administratoriaus

kompetencijai priskirtus veiksmus (Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 109–116 straipsniai, MAĮ 26 straipsnio 1 dalies 7 punktas, 67 straipsnio 1 dalis, 132 straipsnio 1 dalis).

Vertinant, ar mokestinis patikrinimas ir baudžiamasis persekiojimas (o vėliau teisminis nagrinėjimas) buvo atlikti dėl tų pačių Pareiškėjos veiksmų, tai akivaizdu, kad tiek bendros kompetencijos teismai, tiek ir mokesčių administratorius vertino tas pačias faktines aplinkybes, t. y. tyrė pagaminto ir realizuoto alaus pardavimą. Tačiau tai darė skirtingais tikslais ir skirtingų subjektų atžvilgiu, o būtent, mokesčių administratorius – mokestinių prievolių nustatymo, o FNTT / teismai – nusikalstamos veikos nustatymo ir baudžiamosios atsakomybės taikymo. Kaip matyti iš medžiagos, ikiteisminis tyrimas ir teismų tirtas laikotarpis yra platesnis, tačiau jis visiškai apima ir mokesčių administratoriaus tirtą laikotarpį. FNTT 2018-04-30 specialisto išvadoje ūkinės finansinės veiklos tyrimas atliktas už laikotarpį nuo 2010-06-03 iki 2016-12-31³, o mokestinis patikrinimas Pareiškėjos atžvilgiu už laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31⁴. Tačiau vien tai, kad mokestinis patikrinimas apima siauresnį laikotarpį negu tyrimas baudžiamojoje byloje, atsižvelgiant į byloje nustatytas aplinkybes, niekaip nepaneigia tos aplinkybės, jog Pareiškėjos veika abiejuose tyrimuose ir pasekmės atsakomybės prasme sutapo. Kaltinamuoju aktu kaltinamieji asmenys FNTT 2018-04-30 specialisto išvados pagrindu bei ikiteisminio tyrimo užbaigimo metu buvo kaltinami nesumokėję:

- 12 022 Eur PM, iš šios sumos: 2010 m. – 856 Eur, 2012 m. – 5 547 Eur, 2014 m. – 1 042 Eur, 2015 m. – 4 577 Eur. Mokestinio patikrinimo metu buvo apskaičiuota 1 685,52 Eur, iš šios sumos: 2014 m. – 312,52 Eur, 2015 m. – 1 373 Eur ir už 2016 m. sumažintas nuostolis 17 766 Eur;
- 33 894 Eur PVM (už 2010–2016 metus). Mokestinio patikrinimo metu buvo apskaičiuota 13 000 Eur;
- 43 143 Eur akcizų (už 2010–2016 metus). Mokestinio patikrinimo metu buvo apskaičiuota 16 738,01 Eur.

Nesutapo atsakomybėn patraukti subjektai. Ikiteisminio tyrimo metu įtarimai, vėliau kaltinimai, o galiausiai baudžiamojoje byloje nuteistaisiais pripažinti fiziniai asmenys, o mokestinis patikrinimas atliktas juridinio vieneto (Pareiškėjos) atžvilgiu. Primintina tai, jog baudžiamojoje byloje Panevėžio AVMI civilinis ieškinys buvo pareikštas už laikotarpį iki mokestinio patikrinimo pradžios. Po priimtos 2023-10-24 LAT nutarties, kaip jau buvo minėta šiame sprendime, Panevėžio AVMI spęs, ar bus įtrauktas juridinis asmuo, kas reiškia, jog pirminė pareiga sumokėti mokesčius (už mokestinį laikotarpį nuo 2014-01-01 iki 2016-12-31) tenka Pareiškėjai, o už laikotarpį nuo 2010-06-03 iki 2013-12-31 priklausys nuo civilinio ieškovo, Panevėžio AVMI pasirinkimo. Vadinas po priimtos 2023-10-24 LAT nutarties iš esmės pasikeitė Pareiškėjos skunde nurodytos aplinkybės.

Dėl mokesčių bazės apskaičiavimo. Pareiškėja 2022-12-06 vykusio posėdžio metu patikslino pateikto 2022-11-09 skundo Komisijai argumentus, nurodydama, jog Inspekcija mokesčius apskaičiavo taikydama neteisingą principą. Pareiškėja atkreipė dėmesį į tai, jog šie skundo argumentai buvo pateikti 2019-10-22 pastabose Panevėžio AVMI bei 2019-12-10 skunde Inspekcijai (minėtą skundą Inspekcija nagrinėjo du kartus). Analogišką argumentą Pareiškėjos atstovas išdėstė 2023-11-21 vykusio posėdžio metu.

Komisija sutinka su Pareiškėjos atstovo posėdžių metu pagarsintais argumentais, jog mokesčių administratorius negalėjo mokesčio bazės nustatyti tiesioginiu būdu, taikant tiesiogines įstatymo nuostatas. Tačiau Komisija nesutinka su Pareiškėjos 2022-12-06 posėdžio metu išdėstytais argumentais, jog mokestinio patikrinimo metu mokesčio bazės apskaičiavimui turėjo būti taikomos MAĮ 69 straipsnio 1 dalies nuostatos. Komisija pastebi, jog Inspekcijos 2022-10-17 sprendime Nr. 69-61 išdėstyti motyvai prieštarauja teisės normoms, pačios Inspekcijos priimtiems teisės aktams bei formuojamai teismų praktikai. Pirmiausia, Panevėžio AVMI 2019-09-30

³ Pagal 2017-01-06, 2017-07-20 ir 2018-01-17 užduotis;

⁴ Pagal 2019-07-16 pavedimą tikrinti Nr.(42.59) FR0773-1031;

patikrinimo akte Nr.(42.59 E)FR0680-338 yra nurodyta, kad 2019-07-16 pradėjus mokestinio patikrinimo veiksmus, nedelsiant 2019-07-23 ir 2019-08-12 buvo paprašyta susipažinti su ikiteisminio tyrimo medžiaga ir kaltinamuoju aktu. Kaip matyti, ikiteisminis tyrimas baudžiamojoje byloje buvo baigtas 2019-07-26 surašius kaltinamąjį aktą baudžiamojoje byloje Nr. 01-1-55066-16, o mokestinis patikrinimas užbaigtas 2019-09-30 surašius mokestinį patikrinimo aktą. Susipažinus su ikiteisminio tyrimo medžiagos fragmentais ir mokestinio patikrinimo medžiaga, galima daryti išvadą, jog Panevėžio AVMI iš esmės vadovavosi ikiteisminio tyrimo metu surinktais įrodymais ir kaltinamajame akte užfiksuotomis faktinėmis aplinkybėmis. Dar daugiau, tiek Panevėžio AVMI patikrinimo akte Nr.(42.59 E)FR0680-338, tiek 2019-11-20 sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (36.9)FR0682-268 remiamasi ikiteisminio tyrimo metu (kratos metu) metu surinktais įrodymais, „juoda buhalterija“ (liudytojo pildyto sąsiuvinio įrašais) bei liudytojų / įtariamųjų parodymais. Nei vienas mokestinio patikrinimo metu aptartas teisės aktas – Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (toliau – PVMĮ), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (toliau – PMI), Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (toliau – AI) nereglamentuoja situacijų, kai mokesčio bazė yra nustatoma ne tiesioginiais pirminiais apskaitos dokumentais, o antriniais įrodymais, pavyzdžiui, liudytojų apklausomis (nagrinėjamu atveju pas Pareiškėją dirbusio vairuotojo N. B. liudijimu), ar įtariamųjų parodymais (nagrinėjamu atveju V. L. įtariamojo apklausa). Vertinant mokestinio ginčo byloje pateiktas PVM sąskaitas faktūras, pastebėtina, kad tik po asmenų liudijimų buvo nustatyta, kuriose sąskaitose faktūrose nurodytas ūkinės operacijos turinys neatitiko tikrosios tiesos, nes buvo pakeistas arba ūkinės operacijos turinys (svoris, kiekis), arba data / numeris, arba buvo išrašytos skirtingos PVM sąskaitos faktūros.

Taigi, sutiktina su Pareiškėjos argumentais, jog Inspekcija ir Panevėžio AVMI mokesčio bazės (PVM, PM ir akcizų) negalėjo nustatyti tiesioginiu būdu, nes vadovavosi duomenimis, kurie pagrįdė buvo surinkti ikiteisminio tyrimo metu. Tačiau, kaip teisingai pažymėta Panevėžio AVMI 2019-11-20 sprendime, „LVAT 2016-06-30 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-887-442-2016 nurodė, kad mokesčių administratorius, užtikrindamas, kad būtų tinkamai mokami mokesčiai ir nustatydamas mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingas aplinkybes, gali naudoti visas prieinamas įrodinėjimo priemones, kurių naudojimo įstatymai nedraudžia. Nei MAĮ, nei kiti įstatymai nenustato tokio ribojimo, kuris neleistų mokesčių administratoriui remtis ikiteisminio tyrimo metu užfiksuotais duomenimis <...>“. Komisija akcentuoja, jog mokestinio patikrinimo metu baudžiamojoje byloje surinkti įrodymai galėjo būti panaudoti taikant MAĮ 72 straipsnio nuostatas. Minėto straipsnio 1 dalyje numatyta, jog mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio Įstatymo nustatyta tvarka. To paties straipsnio 2 dalis numato, jog mokesčiai šio straipsnio 1 dalyje numatytu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai minėtoje dalyje nurodytos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgaliotos šio Įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Taigi, šios bylos nagrinėjamu atveju – pajamų slėpimas, neteisingas duomenų atvaizdavimas apskaitoje, „juodoji buhalterija“ (sąsiuviniai su rankraštiniais įrašais) sudarė teisinį pagrindą mokesčių apskaičiuoti netiesioginiu būdu, taikant MAĮ 72 straipsnio nuostatas, pasirenkant arba nepasirenkant MAĮ 70 straipsnyje ir jį detalizuojančiose taisyklėse įvardinto metodo (žiūrėti: LVAT 2021-12-01 nutartį adm. byloje Nr. A-2708-602/2021). Vadinasi, esant poreikiui, mokesčio bazė tokio pobūdžio bylose gali būti apskaičiuota ir taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Komisijos nuomone, nors Panevėžio AVMI ir Inspekcija negalėjo Pareiškėjos atžvilgiu nustatyti mokesčių bazės tiesiogiai, tačiau šis Pareiškėjos skunde Komisijai ir posėdžio metu pagarsintas procedūrinis pažeidimas nėra laikomas esminiu, dėl ko galėtų būti panaikintas ginčijamas Inspekcijos 2022-10-17 sprendimas Nr. 69-61

Dėl baudžiamojoje byloje nustatytų faktinių aplinkybių vertinimo. Vertinant mokesčio bazės dydį (mokestinio patikrinimo metu apskaičiuotas PVM, PM ir akcizų sumas), Inspekcija skundžiamame sprendime nurodė, jog mokesčio dydį lėmė FNTT 2018-04-30 specialisto išvadoje pateiktas specialisto vertinimas. Iš Komisijai pateiktos mokestinio ginčo medžiagos matyti, jog centrinis mokesčių administratorius 2020-06-01 sprendimu Nr. 69-60 sustabdė skundo nagrinėjimą iki įsiteisės teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje Nr. 1-29-334/2020⁵, tačiau priimtame skundžiamame sprendime nutylėjo ir nepasisakė dėl LapT nuosprendyje teisėjų kolegijos padarytų išvadų:

- baudžiamojoje byloje pagal FNTT 2018-04-30 specialisto išvadą nustatyta, jog Pareiškėjos direktorius ir gamybos meistrė už pagamintą ir realizuotą alaus produkciją gavo 161 242 Eur neapskaitytas pajamas už 2010–2016 metus, minėta suma apėmė ir mokestinio patikrinimo laikotarpį. LapT 2022-09-15 nuosprendžio 33 punkte teisėjų kolegijos konstatavo, jog <...> pasitvirtino I. S. parodymai, jog jis, norėdamas užtikrinti sėkmingą išpilstymo įrangos įsigijimą iš „ARCOR GmbH“, sumokėjo pastarajai grynaisiais 29 600 Eur, o šia suma buvo sumažinta sudarytoje sutartyje aptarta įrenginio kaina. Sumokėti gryniesi pinigai galėjo būti gauti iš prekybos neapskaityta Pareiškėjos produkcija, bet buvo panaudoti bendrovės interesais, todėl I. S. ir R. O. inkriminuota pasisavinta įmonės lėšų suma – 161 242 Eur, mažintina 29 600 Eur, konstatuojant, kad I. S. bendrininkaudamas su R. O. pasisavino jam patikėtą didelės vertės svetimą Pareiškėjos turtą 131 642 Eur. Komisija pastebi, jog teismo išvada dėl Pareiškėjos naudai išleistos sumos apima Pareiškėjos ir „ARCOR GmbH“ verslo laikotarpį nuo 2013-11-07 (sutarties sudarymo) iki 2014-09-13 (paskutinės įmokos sumokėjimo datos). Ši aplinkybė skundžiamame Inspekcijos 2022-10-17 sprendime Nr. 69-61 nevertinta.

- 2023-10-24 LAT nutarties 39 punkte konstatuota, jog <...> detalai nekartodama visų apeliacinės instancijos teismo argumentų, juo labiau kad dauguma jų susiję su fakto klausimais, kuriuos galutinai išsprendė apeliacinės instancijos teismas, išplėstinė teisėjų kolegija akcentuoja tik esmines jų pagrindu padarytas išvadas: <...> 4) pasitvirtino I. S. parodymai, kad jis, siekdamas užtikrinti sėkmingą išpilstymo įrangos įsigijimą iš įmonės „ARCOR GmbH“, sumokėjo šiai įmonei grynaisiais 29 600 Eur ir šie pinigai galėjo būti gauti iš prekybos neapskaityta UAB "A1" produkcija.

Iš LapT 2022-09-15 nuosprendžio matyti, jog ištyrus dokumentų apžiūros protokolus, dalyvaujant specialistei B. H., nustatyta, kad 2013-11-07 Pareiškėja sudarė sutartį su Vokietijos įmone „ARCOR GmbH“ dėl gėrimų išpilstymo įrangos įsigijimo. Sutarties bendra vertė 296 000 Eur (įranga, pristatymas, montavimas, paleidimas, personalo apmokymas). Pareiškėja 2013-11-08 sumokėjo 88 800 Eur avansą, 2014-06-25 sumokėjo 90 000 Eur, 2014-06-26 sumokėjo 72 800 Eur, 2014-09-13 sumokėjo 14 800 Eur – iš viso 266 400 Eur. Pinigai buvo mokami bankiniais pavedimais. Nustatyta, kad pagal esamus apskaitos registrus Pareiškėja už įrangą Vokietijos įmonei „ARCOR GmbH“ sumokėjo 266 400 Eur ir yra neskolinga. Pagal sutartį išpilstymo įranga bendrovėje turėjo būti pristatyta iki 2014-03-31, tačiau įranga buvo pristatyta tik 2014-06-30 ir sumontuota 2014-07-14. Pagal pateiktus susirašinėjimo dokumentus tarp Pareiškėjos ir Vokietijos įmonės „ARCOR GmbH“ galėjo būti apskaičiuotos 29 600 Eur netesybos už vėliau pristatytą ir sumontuotą įrangą. Šie duomenys atitinka I. S. teisme duotus parodymus, kad jis, sužinojęs, jog „ARCOR GmbH“ bankrutuoja ir gali nepabaigti darbų, nusprendė skristi į Vokietiją tartis. Po to išsiaiškino, kad įrangos gamyba vyksta ne Vokietijoje, o Slovėnijoje. Nuvykus į Slovėniją susitarė su „ARCOR GmbH“ direktoriumi I. K. sumažinti kontrakto sumą, kad bus nubraukti 29 600 Eur, bet juos reikėjo paduoti. Jis pinigus grynaisiais atidavė slovėnams. Tada slovėnai tą įrangą vėluodami pateikė. Pinigus sumokėjo nenorėdamas prarasti kelių šimtų tūkstančių eurų investicijos. Buvo priimtas nepopuliarus sprendimas taip

⁵ minėtas sprendimas nebuvo pateiktas mokestinio ginčo medžiagoje;

gelbėti projektą, nes nenorėjo įsivelti į tarptautinius teismus, arbitražus. Visgi ta suma buvo sumokėta, o už kontraktą ji buvo nubraukta. Šias aplinkybes patvirtino ir liudytojas I. G..

Vertinant šį 2023-10-24 LAT nutartimi patvirtintą faktą mokestiniu aspektu, pasisakytina, kad mokesčių administratorius, vykdydamas atskirus procesus ar atlikdamas atskirus veiksmus, kurie kyla iš skirtingų teisės šakų, neturėtų pažeisti mokesčių mokėtojo teisių, taip pat teisės principų – *non bis in idem, res iudicata* (teismo galutinai išspręstas klausimas, t. y. draudimas pareikšti tapatų ieškinį) (žiūrėti: LVAT 2021-03-03 nutartį adm. byloje Nr. eA-439-602/2021). Taip pat mokesčių administratorius, nustatęs, kad baudžiamojoje byloje yra priimtas nuosprendis, kuriuo iš mokesčio mokėtojo yra konfiskuota piniginė suma, atitinkanti nesumokėtus mokesčius, negali administraciniu sprendimu mokestinėje byloje paskaičiuoti tos pačios mokesčių sumos, nes yra pažeidžiamas *res iudicata principas* (teismo galutinai išspręstas klausimas, t. y. draudimas pareikšti tapatų ieškinį⁶). Taip pat, kaip jau buvo minėta šiame sprendime, būtina įvertinti, ar nėra priimti du privalomi ir vykdytini sprendimai (teismo nuosprendis, kuriuo išspręstas klausimas dėl mokesčio dydžio bei jo mokėjimo ir administracinis sprendimas – mokesčių administratoriaus sprendimas, pagal kurį mokesčių mokėtojui apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis).

Komisija siekdama pasisakyti apie šias aplinkybes, konstatuoja, jog pripažinus 2023-10-24 LAT nutartyje konstatuotą faktą bei jį siekiant įvertinti mokestiniu aspektu, pastebėtina, nors ši suma patenka į mokestinio patikrinimo laikotarpį, tačiau už 2014 metus PM buvo apskaičiuotas dėl neapskaitytų 52 062 Lt pajamų, gautų iš UAB "B1" Susipažinus su kaltinamojo I. S. duotais parodymais Panevėžio apygardos teismui (2021-06-14 nuosprendžio 27 p.), Komisija daro išvadą, jog 29 600 Eur suma buvo vežama kaip „dovana“ slovėnams už greitą įrangos pastatymą. Kaltinamasis (o vėliau nuteistasis) nurodė, jog tokios sumos jis neturėjo, tačiau pasiskolino iš baikerių draugų, kuriuos vėliau atidavė iš produkcijos prekiaujant neapskaitytu alumi. Komisija nekvestionuoja 2023-10-24 LAT nutartyje nustatyto fakto, tačiau siekiant šią sumą priskirti Pareiškėjos leidžiamiesiems atskaitymams, šio ginčo medžiagoje turi būti pateikti tai patvirtinantys apskaitos dokumentai. Kadangi dokumentų, kurie privalo turėti finansinę apskaitą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytą privalomą finansinės apskaitos dokumentų informaciją, mokestinio ginčo medžiagoje nėra bei Komisijos 2020-12-06 bei 2023-11-21 posėdžių metu nebuvo pateikta, vadovaujantis formuojama teismų praktika dėl leidžiamų atskaitymų pripažinimo (žiūrėti: LVAT 2022-01-05 nutartį adm. byloje Nr. eA-36-575/2022) bei PMĮ 11 straipsnio 4 dalimi, 17 straipsnio 1 dalimi, šios išlaidos nėra pripažįstamos Pareiškėjos sąnaudomis.

Dėl teisės į PVM atskaitą. Pareiškėja atkreipė dėmesį į tai, jog Vilniaus apygardos teismo 2021-10-14 įsiteisėjusiu nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1A-251-908/2021 iš UAB "B1" ir subsidiariai iš E. C. [*Komisijos pastaba.* UAB "B1" vadovo] valstybės naudai buvo priteista 27 878 Eur turtinės žalos atlyginimas (27 781 Eur PVM ir 97 Eur PM). Taip pat Pareiškėja pateiktame skunde Komisijai teigė, jog dėl sandorių su UAB "B1" mokesčių mokėtojai buvo apskaičiuotas pardavimo PVM, o kontrahentui UAB "B1" neleista atskaityti pirkimo PVM. Tokiu būdu į valstybės biudžetą buvo sumokėta PVM du kartus daugiau, nei numato mokesčių teisės įstatymai.

Šioje dalyje mokestiniu aspektu pasisakytina, jog Pareiškėjos direktorius ir UAB "B1" direktorius sukčiavo PVM apmokestinimo srityje, kas reiškia, jog Pareiškėja, dalyvaudama PVM sukčiavime, elgėsi nesąžiningai, nes prekiaavo „neapskaitytu“ alumi, kas leido nuo gautų pajamų už jo pardavimą nemokėti mokesčių. Tais atvejais, kai sukčiaujančios šalys siekia išvengti mokestinių prievolių, joms negali būti taikomos PVM atskaitos taisyklės ar PVM neutralumo principas, kurie pripažįstami tik sąžiningiems mokesčių mokėtojams (žiūrėti: LVAT 2017-06-20

⁶ LapT 2022-09-15 nuosprendžio 45 ir 56 punktuose teisėjų kolegija konstatavo, jog pirmiausia pasisavinta 161 242 Eur suma mažinama 29 600 Eur, nustčius, kad šias iš neapskaitytos produkcijos pardavimų gautas lėšas Juozas Narinkevičius panaudojo Pareiškėjos interesais (161 242 – 29 600 = 131 642).

nutartį adm. byloje Nr. eA-3779-575/2017 ir 2020-06-10 nutartį adm. byloje Nr. A-1110-438/2020).

Kartu pasisakytina, jog 2023-10-24 LAT nutartyje taip pat sprendė analogišką argumentą bei išplėstinė teisėjų kolegija kaip nepagrįstus atmetė Pareiškėjos direktoriaus gynėjo argumentus, <...> aplinkybė dėl PVM priteisimo iš E. C. ir UAB "B1" kitoje byloje nėra svarbi nagrinėjant žalos, padarytos nesumokėjus mokesčių valstybei, priteisimo klausimą šioje byloje. Nagrinėjamu atveju Pareiškėjos prekių tiekimas įmonei UAB "B1" ir UAB "B1" prekių pardavimas tretiesiems asmenims yra dvi atskiros apmokestinamųjų sandorių grupės. Nors sandorių grandinę sudarė tos pačios prekės, kiekviename prekių pardavimo etape mokėtinas PVM vertinamas atskirai. Todėl tai, kad iš UAB "B1" priteistas PVM už neapskaiytų iš Pareiškėjos pirktų prekių pardavimą tretiesiems asmenims, niekaip nepaneigia Pareiškėjos prievolės sumokėti PVM už tų prekių tiekimus įmonei UAB "B1" <...> šiuo aspektu Pareiškėja negali remtis teise į PVM atskaitą. <...> Europos Sąjungos Teisingumo Teismas yra pažymėjęs ir tai, kad nacionaliniai teismai ir institucijos turi neleisti pasinaudoti teise į atskaitą, jei atsižvelgiant į objektyvius įrodymus nustatyta, kad šia teise naudojamai sukčiaujant ar piktnaudžiaujant (Teisingumo Teismo 2022-09-15 sprendimas byloje HA.EN, C-227/21, 2019-07-10 sprendimas byloje Kuršu zeme, C-273/1, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

Dėl paskirtų sankcijų. Komisijos 2020-04-28 sprendime Nr. S-79 (7-62/2020) buvo nurodyta pasisakyti apie baudžiamojoje byloje nuteistųjų asmenų (tuo metu kaltinamųjų) vaidmenį mokesčine prasme, argumentuojant, kad baudžiamojoje byloje kaltinimai pateikti tiesiogiai su bendrove susijusiems asmenims, turėjusiems įgaliojimus veikti Pareiškėjos vardu, o būtent direktoriui, kuris yra ir pagrindinis akcininkas, turintis 77,31 proc. akcijų, ir gamybos meistrei. Pareiškėja, kaip juridinis asmuo, faktiškai veikė per direktorių, kurio kompetencija apibrėžta Lietuvos Respublikos akcinių bendrovių įstatyme. Kaltinamojo akto turinys patvirtino, kad kaltinimai bendrovės atstovams pateikti būtent už neteisėtos Pareiškėjos veiklos organizavimą ir netinkamą mokesčių pareigų vykdymą, t. y. nusikaltimus finansų sistemai.

Komisija iš dalies sutinka su Pareiškėjos argumentais, jog formaliu požiūriu baudžiamojoje byloje ir mokesčio patikrinimo medžiagoje, buvo vertinamos tos pačios faktinės aplinkybės, tačiau lėmusios skirtingų asmenų atsakomybės klausimą, todėl *non in bis idem* principas nebuvo pažeistas. Analogiškai buvo patvirtinta ir skundžiamame 2022-10-17 Inspekcijos sprendime Nr. 69-61.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2022-10-17 sprendimą Nr. 69-61.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokesčių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokesčių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokesčių ginčų komisija, spręsdami mokesčių ginčą (arba mokesčio 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 Mokesčių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė