



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS  
DĖL UAB „SM“ 2012-05-31 SKUNDO**

2017 m. birželio 14 d. Nr. S-137 (7-114/2012)  
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie  
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,  
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės  
komisijos narių

Editos Veršalienės – pranešėja  
Martyno Endrijaičio  
Rasos Stravinskaitės  
Andriaus Veniaus  
Linos Vosylienės

sekretoriaujant  
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui  
mokesčių administratoriaus atstovei

Ramutei Matkevičienei  
advokatui V. P.  
J. N.

2017 m. balandžio 19 d. posėdyje, atnaujinusi 2012-07-03 sustabdytą UAB „SM“ (toliau – Bendrovė) 2012-05-31 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2012-05-11 sprendimo Nr. 69-85 nagrinėjimą ir išnagrinėjusi minėtą skundą, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu patvirtino Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos mokesčių administratorius) 2012-02-06 sprendimą Nr. (6.5)-10 dėl 2011-11-25 patikrinimo akto Nr. AB16-15 tvirtinimo, kuriame Bendrovei nurodyta sumokėti 21 709 Lt (6 287 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 5 456 Lt (1 580 Eur) PVM delspinigių, 6 513 Lt (1 886 Eur) PVM baudą, 9 150 Lt (2 650 Eur) pelno mokestį (toliau – PM), 2 654 Lt (768 Eur) PM delspinigių ir 2 745 Lt (795 Eur) PM baudą.

Mokestinis ginčas kilo dėl Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose neapskaitytų pajamų, gautų pardavus 2008-05-05 iki 2008-10-20 iš Lenkijos įmonės „S1“ (toliau – Lenkijos įmonė) įsigytus ir buhalterinėje apskaitoje neapskaitytus 53 424,1 kg atšaldytos mėsos. Klaipėdos mokesčių administratorius atlikto Bendrovės mokestinio patikrinimo metu panaudojo iš Lenkijos mokesčių administratoriaus gautą informaciją apie Lenkijos įmonės išrašytas PVM sąskaitas faktūras, kuriose įformintas 53 424,1 kg skerdienos tiekimas Bendrovei, apmokėjimo informaciją, tarptautinius krovinių gabenimo važtaraščius (CMR, toliau – CMR važtaraščiai), patvirtintus Bendrovės antspaudais, direktoriaus Rolando U. (toliau – R. U.) spaudais ir parašais.

Komisija 2012-07-03 posėdyje nusprendė Bendrovės skundo nagrinėjimą sustabdyti, nes Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos (toliau – FNTT) Klaipėdos apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje dėl Bendrovės veiklos buvo atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. (duomenys neskelbtini) pagal požymius nusikalstamų veikų, numatytų Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 1 dalyje ir 220 straipsnio 1 dalyje, pradėtas dėl to paties fakto, dėl kurio Bendrovė inicijavo mokestinį ginčą – dėl Bendrovės neapskaičytų iš Lenkijos įmonės 2008 m. įsigytų prekių. Komisija 2012-07-03 Bendrovės skundo nagrinėjimą sustabdė iki Komisijai bus pateiktas priimtas procesinis dokumentas ikiteisminiame tyrime Nr. (duomenys neskelbtini), o jei byla bus perduota teismui – įsiteisėjęs teismo procesinis dokumentas.

Komisija, atsižvelgdama į tai, jog aplinkybė, dėl kurios Bendrovės skundo nagrinėjimas buvo sustabdytas, yra išnykusi, 2017-04-19 posėdyje Bendrovės skundo nagrinėjimą atnaujina ir skundą nagrinėja iš esmės.

Skundžiamame Inspekcijos 2012-05-11 sprendime Nr. 69-85 nurodyta, kad Klaipėdos mokesčių administratorius atliko Bendrovės 2008-01-01 – 2008-12-31 laikotarpio PVM ir PM apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą patikrinimą, kurio metu, įvertinusi 2011-09-30 Tauragės apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos Specialisto išvadą Nr. PA/2-3, Bendrovės tikrinimui pateiktus registrus ir pirminius dokumentus bei surinktą priešpriešinę informaciją, nustatė, kad Bendrovė nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 buhalterinėje apskaitoje neapskaitė 53 424,1 kg skerdienos įsigijimų už 373 187,95 Lt (108 082,70 Eur) pagal 12 Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų. Tai yra, Bendrovė neįformino apskaitos dokumentais, nepagrindė kasos pajamų orderiais ir neįtraukė į buhalterinę apskaitą dalies ūkinių operacijų – uždirbtų pajamų, neapskaitė ir nedeklaravo visų pajamų bei sumažino mokesčių mokėjimą į valstybės biudžetą. Kadangi Bendrovė nevykdė savo pareigų apskaičiuoti mokesčius ir dėl to nebuvo galima nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių bazė (434 186,42 Lt be PVM) už 2008-05-05 – 2008-10-20 laikotarpį nustatyta vadovaujantis 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalies ir 2004-05-24 VMI prie FM viršininko įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 4 ir 6.3 punktų nuostatomis – pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant ekonominių modelių metodą. Vadovaudamasis 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 14 straipsnio 2 dalimi, 17 ir 19 straipsniais Klaipėdos mokesčių administratorius patikrinimo akte papildomai apskaičiavo 21 709 Lt (434 186,42 x 5 %) PVM, o vadovaudamasis 2001-12-20 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PM įstatymas) 4, 5, 11 ir 17 straipsniais – 9 150 Lt ((434 186,42 – 373 187,95) x 15 %) PM.

2012-05-11 sprendime Nr. 69-85 nurodoma, kad Bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu vykdė skerdienos mažmeninę ir didmeninę prekybą. Remdamasis VMI duomenų bazėje esančia informacija Klaipėdos mokesčių administratorius nustatė Bendrovės 2008 metais deklaruotų įsigijimų iš Lenkijos įmonės ir šios Lenkijos įmonės deklaruotų tiekimų Bendrovei neatitikimus: Bendrovė buhalterinėje apskaitoje tikrinamuoju laikotarpiu apskaitė įsigijimų iš Lenkijos įmonės už 1 269 424 Lt (367 650,61 Eur), kai tiekėjas deklaravo 1 629 030 Lt tiekimus Bendrovei.

Nustatęs šiuos neatitikimus Klaipėdos mokesčių administratorius Lenkijos mokesčių administratoriui išsiuntė paklausimą. Gautame atsakyme nurodyta, jog nuo 2008-01-01 iki 2008-12-31 Lenkijos įmonė Bendrovei patiekė prekių už 1 642 612 Lt (475 733,30 Eur), kartu pateiktos ir tiekimas bei atsiskaitymą patvirtinančių dokumentų kopijos.

Išanalizavęs Bendrovės tikrinimui pateiktus dokumentus bei Lenkijos mokesčių administratoriaus atsiųstus dokumentus (PVM sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius, kurie patvirtinti Bendrovės antspaudais, direktoriaus R. U. spaudais ir parašais), Klaipėdos mokesčių administratorius konstatavo, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje neapskaitė 53 424,1 kg skerdienos įsigijimų už 373 187,95 Lt (108 082,70 Eur) pagal 12 Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų:

1. 2008-05-05, Nr. (duomenys neskelbtini) 39 029,10 Lt (11 303,61 Eur) – 6 459,2 kg;

2. 2008-05-05, Nr. (duomenys neskelbtini) (kreditinė) -14 496,54 Lt (-4 198,49 Eur);
3. 2008-05-05, Nr. (duomenys neskelbtini) 7 065,98 Lt (2 046,45 Eur) – 974,5 kg;
4. 2008-06-23, Nr. (duomenys neskelbtini) 8 399,63 Lt (2 432,70 Eur) – 954 kg;
5. 2008-07-29, Nr. (duomenys neskelbtini) 19 515,50 Lt (5 652,08 Eur) – 2 216,5 kg;
6. 2008-07-31, Nr. (duomenys neskelbtini) 90 790,41 Lt (26 294,72 Eur) – 12 061,8 kg;
7. 2008-08-25, Nr. (duomenys neskelbtini) 84 095,81 Lt (24 355,83 Eur) – 11 488,6 kg;
8. 2008-08-26, Nr. (duomenys neskelbtini) 18 686,55 Lt (5 412 Eur) – 2 050 kg;
9. 2008-08-31, Nr. (duomenys neskelbtini) 27 504,73 Lt (7 965,92 Eur) – 4 024 kg;
10. 2008-09-08, Nr. (duomenys neskelbtini) 13 479,52 Lt (3 903,94 Eur) – 1 790,8 kg;
11. 2008-09-15, Nr. (duomenys neskelbtini) 55 581 Lt (16 097,37 Eur) – 7 670,3 kg;
12. 2008-10-20, Nr. (duomenys neskelbtini) 23 536,26 Lt (6 816,57 Eur) – 3 734,4 kg.

Kadangi Bendrovės generalinis direktorius A. A. nepripažino prekių (skerdienos) įsigijimų pagal nurodytas Lenkijos įmonės išrašytas sąskaitas, motyvuodamas tuo, kad Bendrovė už prekes nėra apmokėjusi, ant apmokėjimo dokumentų nėra Bendrovės atsakingų asmenų parašų ir spaudų, Klaipėdos mokesčių administratorius kreipėsi į FNTT Tauragės apskrities skyrių, prašydamas papildomai apklausti Lenkijos įmonės atsakingus asmenis. FNTT Klaipėdos apygardos nusikalstamų veikų skyriaus perduota papildomai iš Lenkijos gauta medžiaga dėl Bendrovės ir Lenkijos įmonės vykdytų sandorių įvertinta Bendrovės patikrinimo metu.

Klaipėdos mokesčių administratorius nustatė, jog skerdienos gavimą Bendrovėje patvirtina Lenkijos įmonės pateiktuose krovinio gabenimo dokumentuose esantys Bendrovės direktoriaus R. U. spaudai ir/ar Bendrovės antspaudai bei R. U. parašai. Lietuvos teismo ekspertizės centro Klaipėdos skyrius, atlikęs antspaudų ir rašysenos tyrimus, pateikė išvadą, kad dokumentuose esantys antspaudai yra atspausti Bendrovės antspaudu ir R. U. vardiniu spaudu, kad dokumentuose pasirašė R. U.

Įvertinęs surinktą informaciją Klaipėdos mokesčių administratorius padarė išvadą, kad Bendrovė realizavo buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą skerdieną ir gavo pajamas, kurių nedeklaravo ir neapskaičiavo mokesčių. Atsižvelgęs į tai, vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi bei Taisyklių 4 ir 6.3 punktais, Klaipėdos mokesčių administratorius mokesčių bazę nustatė pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant ekonominių modelių metodą.

Apskaičiuodamas mokesčių bazę Klaipėdos mokesčių administratorius įvertino Statistikos departamento, VĮ Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro skelbtą informaciją apie kiaulienos ir galvijienos pardavimo vidutines kainas 2008 metais bei Bendrovės pateiktas vidutines atšaldytos kiaulių skerdienos bei atšaldytų kiaulių subproduktų (ausų, kepenų ir liežuvių) pardavimo kainas atitinkamais mėnesiais ir atsižvelgė į kitas aplinkybes, galėjusias turėti įtakos vidutinės kainos nustatymui apskaičiuojant mokesčių bazę. Skaičiuojant pajamas, gautas pardavus buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą skerdieną, taikytos Bendrovės pateiktos vidutinės pardavimo kainos be PVM atšaldytai kiaulių skerdienai ir kiaulių subproduktams. Kadangi Bendrovė nenurodė atšaldytos jautienos pardavimo kainos motyvuodama tuo, kad 2008 m. atšaldytos jautienos nepirko ir nepardavė, jautienos realizacijos pajamoms apskaičiuoti buvo taikyta VĮ Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro nurodyta jautienos vidutinė mažmeninė kaina, kuri du kartus mažesnė nei nurodyta Statistikos departamento skelbiamoje informacijoje.

Patikrinimo metu, taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas, patikrinimo akte nustatyta 434 186 Lt mokesčių bazė. Atsižvelgus į tai, kad nėra galimybės nustatyti, kada tiksliai buvo realizuota skerdiena, tačiau mėsą priskiriant greitai gendančioms prekėms, pardavimo PVM apskaičiuotas pagal skerdienos įsigijimo datą. Kadangi Bendrovė neapskaitė ir nedeklaravo 434 186 Lt pajamų, vadovaudamasis PVM įstatymo 17, 19 ir 123 straipsnio 1, 2 ir 4 dalimis, PM įstatymo 4, 5, 11 ir 17 straipsniais, MAĮ 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, už 2008 m. gegužės – spalio mėn. laikotarpį Klaipėdos mokesčių administratorius Bendrovei papildomai apskaičiavo 21 709 Lt PVM, 9 150 Lt (434 186,42 – 373 187,95 x 15 %) PM, o patikrinimo akto tvirtinimo metu – 5 456 Lt PVM delspinigių, 2 654 Lt PM delspinigių bei skyrė 6 513 Lt PVM baudą ir 2 745 Lt PM baudą.

Inspekcija, išnagrinėjusi Bendrovės skundo motyvus, Klaipėdos mokesčių administratoriaus sprendimą patvirtino.

Inspekcijos 2012-05-11 sprendime Nr. 69-85 nurodoma, kad ginčas vyksta dėl to, ar pagrįstai Bendrovės mokesčių bazė nustatyta ir papildomai mokėtini mokesčiai apskaičiuoti taikant specialius mokesčių apskaičiavimo būdus, t. y. pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, konstatavus, kad Bendrovė 2008-01-01 – 2008-12-31 laikotarpiu apskaitoje ir mokesčių deklaracijose deklaravo per mažas pajamas.

MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nustatyta, jog 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 mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją. Minėto straipsnio 1 dalyje nurodytų nuostatų įgyvendinimui patvirtintų Taisyklių 4 punkte nustatyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas, t. y. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir/ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kt. atvejais); tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytą reikalavimų). Taisyklių 6.1 punkte nustatyta, kad, norėdamas apskaičiuoti mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius konstatuoja faktus bei aplinkybes, kurioms esant gali būti atliktas įvertinimas, t. y. mokesčių administratorius gali priimti sprendimą mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

Inspekcijos 2012-05-11 sprendime Nr. 69-85 teigiama, kad iš mokestiniam ginčui nagrinėti pateiktos medžiagos matyti, jog Klaipėdos mokesčių administratorius patikrinimo metu surinko pakankamai įrodymų, kurie patvirtina, kad Bendrovės buhalterinės apskaitos registruose buvo fiksuojami neteisingi duomenys, t. y. kad Bendrovė nedeklaravo iš Lenkijos įmonės įsigytos skerdienos, jos buhalterinėje apskaitoje neapskaitė, o vėliau ją realizavusi nedeklaravo gautų pajamų ir nuo jų nesumokėjo į biudžetą priklausančių mokėti mokesčių. Tokią išvadą Inspekcija padaro įvertinusi VMI duomenų bazėje esančią informaciją, Lenkijos mokesčių administratoriaus atsiųstus dokumentus, Lietuvos teismo ekspertizės centro Klaipėdos skyriuje atliktus antspaudų ir rašysenos tyrimus ir kitą informaciją.

Inspekcija, išanalizavusi byloje esančius faktinius duomenis atkreipia dėmesį į tai, kad Bendrovės generalinio direktoriaus A. A. patvirtinimu, ginčo sandorių su Lenkijos įmone laikotarpiu, t. y. 2008 metais, skerdieną Bendrovėje priimdavo direktorius R. U. Lietuvos teismo ekspertizės centro Klaipėdos skyrius pateikė 2011-09-07 ir 2011-09-08 specialisto išvadas, kuriose patvirtinama, jog būtent R. U. parašai ir/ar spaudai arba Bendrovės antspaudai buvo uždėti ant dokumentų, patvirtinančių 2008 m. vykusius ginčijamus sandorius su Lenkijos įmone.

Inspekcija nurodo, kad nors Bendrovė ir tvirtina, jog atsiskaitymai už patiektą žaliavą su Lenkijos įmone buvo vykdomi tik bankiniais pavedimais, tačiau šį skundo argumentą paneigia FNNTT Klaipėdos apygardos nusikalstamų veikų skyriaus pateiktas Lenkijos įmonės eksporto direktorės M. L. liudytojo apklausos protokolas, kuriame eksporto direktorė paaiškino, jog atsiskaitymai vyko ne tik banko pavedimais, bet ir grynaisiais pinigais. Pažymėta, kad grynaisiais pinigais buvo atsiskaitoma tik už tą skerdieną, kurios įsigijimų Bendrovė neapskaitė savo buhalterinėje apskaitoje. Atsižvelgus į tai padaryta išvada, jog, apmokėdama grynaisiais pinigais už buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas prekes, Bendrovė siekė nusišalinti skerdienos įsigijimo faktą.

Inspekcija teigia, kad 2012-05-11 sprendime Nr. 69-85 Bendrovės skundo argumentai, jog Lenkijos įmonės 2008-12-15 ir 2008-12-18 jai atsiųstuose priminimuose dėl neapmokėtų sąskaitų bei Lenkijos įmonę atstovaujančios advokatų kontoros rašte dėl įsiskolinimo nurodytos skirtingos

neapmokėtos sąskaitos faktūros įrodo, kad tiekėjas neteisingai tvarko apskaitą, atmesti, nes, kaip teigiama, Bendrovės pateikti tarpusavio skolų suderinimo raštai (aktai) nelaikytini įrodymais, paneigiančiais patikrinimo akto išvadas.

Inspekcija sprendime nurodo, kad Bendrovės prašymas panaikinti Klaipėdos mokesčių administratoriaus sprendimą, motyvuojant tuo, kad Tauragės rajono apylinkės prokuratūroje pradėtas ikiteisminis tyrimas Nr. (duomenys neskelbtini) bei tuo, kad Bendrovė pateikė Tauragės rajono apylinkės prokuratūrai pareiškimą pradėti ikiteisminį tyrimą dėl dokumentų klastojimo, netenkintas, nurodant, kad pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė – pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus.

Bendrovė 2012-05-31 skunde nesutikimą su Inspekcijos 2012-05-11 sprendimu Nr. 69-85 grindžia šiais argumentais:

1. Priimdama skundžiamą sprendimą, Inspekcija tiesiog pažodžiui perrašė tuos motyvus, kurie buvo nurodyti teritorinio mokesčių administratoriaus sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Bendrovės teigimu, Inspekcija iš esmės nevertino Bendrovės argumentų dėl prekių įsigijimo aplinkybių, neatliko išsamaus faktinių aplinkybių vertinimo, neanalizavo ir visiškai nevertino akivaizdžių faktinių duomenų, kuriais buvo remiamasi mokesčio patikrinimo metu, prieštaravimų.

2. Inspekcija, darydama išvadą, kad 2008 m. laikotarpiu Bendrovė apskaitoje ir mokesčių deklaracijose deklaravo per mažas pajamas, vadovavosi išimtinai iš Lenkijos mokesčių administratoriaus atsiųstais dokumentais, tačiau visiškai neatsižvelgė, nevertino ir skundžiamame sprendime nepasisakė dėl Bendrovės argumentų:

a) Inspekcija visiškai nevertino Lenkijos įmonės nenuoseklių, prieštaringų duomenų nurodant, kokios sumos buvo sumokėtos perkant/parduodant produkciją. Bendrovė buhalterinėje apskaitoje tikrinamuju laikotarpiu apskaitė įsigijamos produkcijos iš Lenkijos įmonės už 1 269 424 Lt, tuo tarpu Lenkijos įmonė deklaravo tiekimą Bendrovei už 1 629 030 Lt, iš Lenkijos mokesčių administratoriaus gautos informacijos matyti, jog Lenkijos įmonė nurodė kitokio dydžio sumą – 1 642 612 Lt;

b) pateiktose PVM sąskaitose faktūrose dėl tariamai pateiktų prekių nurodytos sumos už tas prekes nesutampa su Lenkijos įmonės tuose pačiuose prieduose pateiktuose išrašuose iš kasos pajamų knygos apmokėjimais. Taip pat pažymima, kad Lenkijos įmonė jokiuose dokumentuose nenurodo, už kokias konkrečias PVM sąskaitas faktūras buvo gauti apmokėjimai ar kurioms PVM sąskaitoms faktūroms šie mokėjimai priskiriami;

c) iš viso Lenkijos įmonė pateikė duomenų dėl apmokėjimų už gautas prekes už 96 107,80 Eur, tuo tarpu patikrinimo akte nurodoma, kad Bendrovė nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 pirko produkcijos už 108 082,70 Eur. Anot Bendrovės, visos išdėstytos aplinkybės įrodo, kad Lenkijos įmonės skaičiavimai yra aritmetiškai neteisingi, nes sumos visiškai neatitinka faktinės situacijos. Ypač tai atsispindi patikrinimo akto prieduose Nr. 7 ir Nr. 8, kur nurodomi Bendrovės atlikti bankiniai pavedimai, kurie buvo daromi už visai kitas, faktiškai gautas sąskaitas faktūras, kurios aiškiai nurodytos pateiktuose banko išrašuose iš tikrųjų;

d) Lenkijos įmonės pateiktais duomenimis pagal PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) Bendrovė atsiskaitė 2008-09-03, kai ši PVM sąskaita faktūra išrašyta 2008-09-08.

3. Bendrovė teigia, kad Lenkijos įmonei išsiuntė 2010-02-05 ir 2010-06-16 skolų suderinimo aktus, kuriuose nebuvo nurodytos 12 ginčo PVM sąskaitų faktūrų (nes apie jų egzistavimą Bendrovė nežinojo ir negalėjo žinoti). Per nustatytą 15 dienų terminą Bendrovei negavus atsakymo, t. y. Lenkijos įmonei nepaneigus skolų suderinimo aktų teisingumo, pagal tarp šalių nusistovėjusią verslo praktiką laikytina, kad visi skolų suderinimo aktuose nurodyti duomenys yra teisingi (suderinti). Bendrovės teigimu, mokesčių administratorius nepagrįstai neatsižvelgė į minėtus skolų suderinimo aktus ir nelaike jų įrodymais, paneigiančiais vietos mokesčių administratoriaus išvadas apie Bendrovės gautas, bet neapskaitytas pajamas.

4. Inspekcija negalėjo vadovautis Lenkijos įmonės eksporto direktorės M. L. parodymais, nes jie yra nenuoseklūs, prieštaringi, nepatvirtinti jokiais kitais įrodymais. Apklausiama M. L. pati

nurodė, kad nepamena, kaip vykdavo atsiskaitymai grynaisiais pinigais, jai nėra žinoma ir apie tai, kad įmonė pardavinėtų prekes, išvengdama privalomų procedūrų ir sumažindama jų kiekį. Taip pat nėra užsimenama apie jokią Bendrovės įsiskolinimą Lenkijos įmonei.

5. Skunde pažymima, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, privalo vadovautis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus įrodymus. Tuo tarpu nagrinėjamoje situacijoje, esant tokioms aplinkybėms, kai Lenkijos įmonė teigia, kad Bendrovė apmokėjo 12 ginčo PVM sąskaitų faktūrų, o Bendrovės teigimu, ji jokios produkcijos pagal nurodytas PVM sąskaitas faktūras nėra gavusi, Inspekcija privalėjo tirti ir vertinti visas aplinkybes bei pašalinti visus esančius prieštaravimus.

Bendrovės nuomone, nagrinėjamoje byloje situacija yra beveik identiška Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) nagrinėtai bylai (2005 m. kovo 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>8</sup>-228/2005), kurioje teismas nurodė, jog mokesčių administratorius, nustatydamas faktiškai mokesčių mokėtojo įgytų prekių kiekį, rėmėsi iš esmės pardavėjo apskaitos duomenimis – Gyvulių judėjimo ir pašarų sunaudojimo apskaitos lapais, o nesivadovavo mokesčių mokėtojo Gyvulių judėjimo ir pašarų sunaudojimo apskaitos lapų duomenimis. LVAT nustatė, kad Inspekcija savo išvadas dėl prekių kiekio iš esmės grindė tokiais apskaitos dokumentais, kurie yra priešaringi kitiems, tokio pat lygmens įrodymų patikimumo prasme, apskaitos dokumentams. O įrodymų priešaringumas įrodymų vertinimo prasme, LVAT teigimu, yra pagrindas abejoti pagrįstumu išvadų, kurios priimtos tokių įrodymų pasėkoje.

6. Bendrovė skunde nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad Tauragės rajono apylinkės prokuratūroje vykdomas ikiteisminis tyrimas Nr. (duomenys neskelbtini) šiam mokestiniam ginčui neturi jokios reikšmės. Priešingai, Bendrovės nuomone, ikiteisminiame tyrime yra tiriamos aplinkybės betarpiškai tiesiogiai susijusios su aptariamu mokestiniu patikrinimu. Bendrovės teigimu, mokesčių administratorius neturėtų vadovautis dokumentais, dėl kurių tikrumo (suklastojimo) Tauragės rajono apylinkės prokuratūroje vyksta ikiteisminis tyrimas. Skunde nurodoma, jog Bendrovė kreipėsi į Tauragės rajono apylinkės prokuratūrą su prašymu dėl dokumentų originalų iš Lenkijos įmonės išreikalavimo ir šių dokumentų ekspertizės skyrimo. Šis Bendrovės prašymas buvo patenkintas Tauragės rajono apylinkės prokuratūros 2012-04-09 raštu Nr. 09-1460, kuriuo Bendrovės prašymas su priedais buvo išsiųstas ikiteisminį tyrimą Nr. (duomenys neskelbtini) kuriojančiam FNTT Klaipėdos apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriui. Anot Bendrovės, nustatytas aukščiau minėtų dokumentų klastojimo faktą, turėjo būti patvirtinta, kad Lenkijos įmonė veda apgaulingą buhalterinę apskaitą ir mokesčių administratoriui pateiktos 12 PVM sąskaitų faktūrų taip pat yra suklastotos.

Bendrovė skunde daro išvadą, kad minėtos aplinkybės mokestiniam ginčui yra itin svarbios, nes būtent prašomų tirti dokumentų pagrindu Bendrovei yra papildomai paskaičiuotas PVM, PM ir su šiais mokesčiais susijusios sumos. Todėl Inspekcija neturėtų vadovautis dokumentais, dėl kurių tikrumo (suklastojimo) Tauragės rajono apylinkės prokuratūroje vyksta ikiteisminis tyrimas. Bendrovė, atsižvelgdama į išdėstytas aplinkybes, prašo Komisijos panaikinti Inspekcijos 2012-05-11 sprendimą Nr. 69-85.

2017-02-10 Komisijoje gautas Klaipėdos mokesčių administratoriaus 2017-02-08 raštas Nr. (6.1)-D2-402 „Dėl A. A. baudžiamosios bylos baigties“ ir Tauragės rajono apylinkės teismo 2014-02-19 nuosprendžio, Klaipėdos apygardos teismo 2015-11-05 nutarties bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016-04-19 nutarties kopijos.

Tauragės rajono apylinkės teismas, išnagrinėjęs baudžiamąją bylą, nustatė kad A. A., būdamas Bendrovės generaliniu direktoriumi, laikotarpiu nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 neapskaitė Bendrovės buhalterinėje apskaitoje 53 424,1 kg skerdienos įsigijimo iš Lenkijos įmonės už 373 187,95 Lt, o būtent, neįtraukė į Bendrovės buhalterinę apskaitą 12 Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų. Tokiu būdu A. A. padarė nusikaltimą, numatytą BK 222 straipsnio 1 dalyje. Be to, A. A., veikdamas per Bendrovės vyr. buhalterę N. J., kuri nesuvokė nusikalstamos veikos pobūdžio, tyčia įrašė į Bendrovės PM deklaraciją už 2008 metus žinomai neteisingus duomenis apie įmonės pajamas ir pelną, t. y. nedeklaravo 434 186,42 Lt pajamų ir 60 998,47 Lt apmokestinamojo pelno ir šią deklaraciją pateikė Inspekcijai, t. y. padarė nusikaltimą, numatytą BK 220 straipsnio 1 dalyje.

Kaltinamasis A. A. kalto neprisipažino ir paaiškino, kad pirmą kartą šias Bendrovėje neapskaitytas PVM sąskaitas faktūras pamatė mokesčių inspekcijoje. Teigė, kad pagal dokumentus, dėl kurių jam pareikštas kaltinimas, produkcija į įmonę nebuvo atvežta. Nurodė, kad Bendrovė su Lenkijos įmone bendradarbiavo, iš jų pirkdavę skerdieną, Lenkijos įmonės transportu atvežtą produkciją priimdavęs Bendrovės direktorius R. U., kuris A. A. yra nurodęs, kad priimant atvežtą produkciją jam būdavo pateikiami CMR važtaraščiai, kuriuose R. U. pasirašydavęs ir pažymėdavęs antspaudu. Tai, kad neapskaitytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių gabenimo CMR važtaraščiuose yra Bendrovės antspaudas, R. U. aiškino įtariąs, kad vairuotojai, atvežę produkciją, galėję jam paduoti dokumentus, pagal kuriuos produkcija buvo parduodama kitiems pirkėjams, ar vairuotojai galėjo patys uždėti antspaudą ant šių dokumentų (antspaudai, pasak R. U., buvo laikomi šalia kompiuterio).

Liudytojas R. U. negalėjo paaiškinti, kaip ant įmonėje neapskaitytos produkcijos gabenimo dokumentų galėjo atsirasti jo parašai, teigė, kad tai galėję atsitikti dėl neatidumo: patikrinęs pirmojo dokumento duomenis, jis galėjęs pasirašyti ant 3–4 važtaraščių egzempliorių, kurie jam būdavo pateikiami vairuotojų, iš kurių tik pirmasis likdavęs bendrovėje, kiti būdavo grąžinami vežėjui. Gautus ir pasirašytus dokumentus R. U. teigia nešdavęs į buhalteriją.

Liudytoja N. J., nuo 2007-11-27 dirbusi Bendrovės vyr. buhalterė, nurodė, kad R. U., priėmęs skerdieną, CMR važtaraščius atnešdavęs jai, po kelių dienų iš Lenkijos įmonės būdavo gaunamos PVM sąskaitos faktūros, pagal kurias skerdiena būdavo pajamuojama, ir, gavus generalinio direktoriaus leidimą, vykdomas atsiskaitymas bankiniais pavedimais. Grynaisiais pinigais su Lenkijos įmone atsiskaitoma nebuvo. Apie neapskaitytas PVM sąskaitas faktūras N. J. teigė sužinojusi tik mokestinio patikrinimo metu. Vyr. buhalterės teigimu, 373 187,98 Lt laikotarpiu nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 Bendrovės kasoje nebuvo.

Ūkinės finansinės veiklos tyrimo, atlikto Tauragės apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos, 2011-09-30 specialisto išvadoje Nr. PA/2-3 nurodoma, kad Bendrovė laikotarpiu nuo 2008-01-01 iki 2008-12-31 įsigijo 53 424,1 kg skerdienos už 373 187,95 Lt, įsigijimų neapskaitė buhalterinėje apskaitoje, o realizavo neišrašydama pardavimo dokumentų ir gautų pajamų neapskaitydama Bendrovės buhalterinėje apskaitoje. Dėl šios priežasties nebuvo galima iš dalies nustatyti Bendrovės veiklos, turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. Tyrimo metu nustatyta, kad Bendrovė pateiktoje PM deklaracijoje už 2008 m. pateikė neteisingus duomenis, neteisingai nurodydama pajamų, įtrauktų į PM bazę, sumą.

2013-11-25 Nepriklausomoje išvadoje dėl UAB „SM“ ūkinės finansinės veiklos, surašytoje auditorės L. M. – UAB „J1“ audito įmonės, sudariusios sutartį su Bendrove dėl sandorių su Lenkijos įmone, direktorės – nurodyta, kad Bendrovės apskaitoje neapskaitytos PVM sąskaitos faktūros, CMR važtaraščiai, atsiskaitymo būdas ir grynųjų pinigų mokėtojas kelia abejonių, šiuose dokumentuose yra svorių neatitikimų, taisyčių, datų ir laiko nesutapimų, nurodomos skirtingos atsiskaitymo už prekes formos (Bendrovė už prekes, įsigytas iš Lenkijos įmonės, atsiskaito bankiniais pavedimais, Lenkijos įmonės atstovai pateikė dokumentus, rodančius, kad už neapskaitytus įsigijimus buvo atsiskaityta grynaisiais pinigais, tačiau atsiskaitymą grynaisiais pinigais įforminantys dokumentai neatitinka nustatytos tvarkos: nenurodyti asmens, įnešusio pinigus, privalomieji rekvizitai, dokumentų numeracija neatitinka chronologinės didėjimo tvarkos). Išvadoje teigiama, kad Bendrovės apskaita tiriamuoju laikotarpiu buvo tvarkoma vadovaujantis įstatymų ir norminių aktų reikalavimais, iš pateiktų dokumentų galima nustatyti Bendrovės veiklą, turtą, nuosavo kapitalo dydį, įsipareigojimų struktūrą.

L. M. nustatė, kad apskaitytų sandorių atveju Bendrovė 2008 m. iš Lenkijos įmonės įsigijo skerdieną (27 atvejai). Pagal kai kurių iš 12 neapskaitytų PVM sąskaitų faktūrų informaciją nustatyta, kad pirкта gabalinė jautiena, kuri turėjo būti atšaldyta iki -18 laipsnių, tačiau CMR važtaraščiuose ir kai kuriuose veterinariniuose dokumentuose nurodyta temperatūra +3 laipsniai. Tokiu būdu CMR važtaraščiuose nurodyta informacija neatitinka tikrovės, nes tokiomis sąlygomis transportuojama mėsa sugestų. Specialistė nurodo, kad iš dokumentų, kurie pateikti lenkų liudytojų, matyti, jog mėsa buvo transportuota ne Bendrovei, o Šiaulių įmonei, nors šių CMR važtaraščių, kurie nebuvo tirti ekspertizės, trečiame egzemplioriuje yra R. U. parašas. L. M. nurodo, kad nebuvo nustatyta

nefaktūrinių pardavimų, vykdytų Bendrovės, o neteisėtiems sandoriams siekiant uždirbti 100 000 Eur sumą per pakankamai trumpą 5 mėnesių laikotarpį, reikėjo pagaminti daug produkcijos, ją realizuoti, tačiau nei viena įmonė PVM mokėtoja nepirkto nefaktūrinės produkcijos, nes praranda teisę atskaityti pirkimo PVM, pardavimai turėję būti masinis reiškinys.

Liudytoja Lenkijos įmonės eksporto direktorė M. L., apklausta FNTT Tauragės apskrities skyriaus teisinės pagalbos prašymu, nurodė, kad su Bendrove ryšius palaikydavo per atstovą Lietuvos teritorijoje Robertą (pavardės neprisimena), kuris ir teikdavo užsakymus. Prekes ir išrašytus dokumentus į Lietuvą vežęs vairuotojas atgal Lenkijos įmonei parveždavo CMR važtaraščius, patvirtinančius prekių gavimą. Nors pasitaikydavo atvejų, kad CMR važtaraščiai dėl vairuotojų neatsargumo, nebuvo gražinti. Prekiaujant su Bendrove atsiskaitymas už prekes vykdavo dviem formomis – banko pavedimais ar grynaisiais pinigais.

FNTT Klaipėdos apygardos valdybos teisinės pagalbos prašymo ir Tauragės rajono apylinkės teismo nutarčių pagrindu Lenkijos įgaliotos institucijos apklausė CMR važtaraščiuose, kuriais grindžiamas ginčo PVM sąskaitose faktūrose įrašytų prekių tiekimas Bendrovei, nurodytų Lenkijos transporto įmonių atsakingus asmenis, kurie patvirtino, kad mėšą į Lietuvą Bendrovei vežė.

Tauragės rajono apylinkės teismas, įvertinęs pateiktus įrodymus, specialistės D. J. parodymus, nusprendė, kad jų pakanka kaltinamojo kaltei dėl jam inkriminuojamų veikų pagrįsti, t. y. šie įrodymai patvirtina, kad laikotarpiu nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 A. A. Bendrovės buhalterinėje apskaitoje neapskaitė 53 424,1 kg skerdienos įsigijimo iš Lenkijos įmonės už 373 187,95 Lt, šiuos tiekimus pagrindžiantys dokumentai pažymėti Bendrovės antspaudu ar R. U. spaudu, kurie, kaip nustatė ekspertai, yra tikri, bei dauguma jų pasirašyti R. U. Objektivių paaiškinimų, kodėl minimi spaudas, antspaudas ir R. U. parašai atsirado ant neapskaitytos produkcijos gabenimo dokumentų, nei kaltinamasis, nei kiti Bendrovės liudytojai apklausti Bendrovės darbuotojai pateikti negalėjo. Teismas kritiškai įvertino A. A. abejones, kad dokumentus R. U. galėjo „pakišti“ pasirašyti, o antspaudą ir spaudą užsidėti produkciją pristatę Lenkijos transporto įmonių vairuotojai. Ši versija atmesta kaip nepagrįsta, nes nustatyta, kad Bendrovės neapskaitytą produkciją vežė ne pati Lenkijos įmonė, o jos pasamdytos šešios skirtingos krovinių gabenimo paslaugas teikiančios įmonės, todėl logiškai neįtikėtina, kad jos visos galėjo užsiimti tokia nusikalstama veika, juo labiau, kad krovinio gabenimo įmonėms tokių suklastotų parašo ir spaudo gavimo rekvizitų išgavimas jokios finansinės naudos neteiktų.

Tauragės rajono apylinkės teismas sutiko, kad kai kuriuose tiek apskaitos, tiek krovinių gabenimo dokumentuose yra tam tikrų neatitikimų, tačiau juos laikyti esminiais, t. y. paneigiančiais Bendrovės neapskaitytų sandorių buvimo faktą, negalima. Gynybos nurodytos aplinkybės dėl tam tikrų neesminių neatitikimų skirtinguose CMR važtaraščiuose gali būti įrodinėjimo dalykas vykstančiame mokestiniame ginče skaičiuojant mokestinės prievolės dydį, tačiau negali būti pagrindu panaikinti kaltinimus A. A.

Klaipėdos apygardos teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija, išnagrinėjusi baudžiamąją bylą pagal A. A. apeliacinį skundą dėl Tauragės rajono apylinkės teismo 2014-02-19 nuosprendžio 2015-11-05 nutartyje nutarė, kad nuteistojo skundas atmestinas, nes Tauragės rajono apylinkės teismo nuosprendyje visos aplinkybės, gynybos versijos plačiai aptartos, nurodyta, kodėl vienais įrodymais remiamasi, o kiti atmetami, duomenys vertinti tiek kiekvienas atskirai, tiek visi tarpusavyje.

Apygardos teismas, papildomai apklausęs L. M. ir D. J., tačiau šioms bylai reikšmingas aplinkybes paaiškinus taip pat, kaip ir pirmosios instancijos teisme, dėl ko nepavyko pašalinti prieštaravimų, paskyrė buhalterinę ekspertizę, ekspertams pateikiant ne tik baudžiamosios bylos, bet papildomai gautus Bendrovės finansinės apskaitos dokumentus (iš viso 84 segtuvai, 55 645 lapai). 2015-04-24 ekspertizės akte patvirtinta 2011-09-30 specialisto išvada ir D. J. parodymai.

Teisėjų kolegija Tauragės rajono apylinkės teismo išvadą dėl to, kad, nors dokumentuose ir yra trūkumų, jie nėra laikomi esminiais ir paneigiančiais neįtrauktų į apskaitą sandorių buvimą, laikė pagrįsta, teigdama, kad sąskaitų ir su jomis susijusių transportavimo dokumentų trūkumai netrukdo identifikuoti sandorių, be to, Bendrovės į buhalterinę apskaitą įtrauktuose kitus sandorius patvirtinančiuose dokumentuose taip pat yra rekvizitų trūkumų, nors sandoriai – realūs.



Ekspertai, tyrę 2008 m. Bendrovės kasos operacijų dokumentus, nustatė, kad Bendrovė, esant poreikiui, turėjo finansinių galimybių už Lenkijos įmonės patiektą produkciją atsiskaityti grynaisiais pinigais. Tai, kad Lenkijos įmonės grynųjų pinigų mokėjimų dokumentuose nėra nurodoma, kas tiksliai sumokėjo pinigus, nesuteikia pagrindo manyti, kad atsiskaitymų grynaisiais pinigais nebuvo.

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija teismo posėdyje kasacine rašytinio proceso tvarka išnagrinėjo baudžiamąją bylą pagal nuteistojo A. A. gynėjo kasacinį skundą ir 2016-04-19 nutartimi nutarė panaikinti Tauragės rajono apylinkės teismo 2014-02-19 nuosprendį ir Klaipėdos apygardos teismo 2015-11-05 nutartį, o bylą A. A. nutraukti, jam nepadarius veikos, turinčios nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių, nes:

*Dėl apgaulingo apskaitos tvarkymo (BK 222 straipsnio 1 dalis):*

- A. A., kaip ūkio subjekto vadovas, įmonės apskaitos tvarkė, jis buvo atsakingas už buhalterinės apskaitos organizavimą, o ne už tvarkymą;
- nustatyta, kad visi Bendrovės iš kasos išduoti pinigai buvo panaudoti pagal paskirtį, buhalterinės apskaitos dokumentuose nėra duomenų, kad Bendrovė būtų atsiskaičiusi už Lenkijos įmonės patiektą produkciją grynaisiais pinigais;
- už Bendrovės produkcijos priėmimą atsakingas R. U., kurio parašai, vardiniai spaudai bei Bendrovės antspaudas yra Lenkijos įmonės pateiktuose Bendrovės neapskaitytuose dokumentuose, kurie R. U. teigimu ant šių dokumentų galėję atsirasti dėl nerūpestingumo, tačiau neapskaitytos produkcijos jis nėra priėmęs, grynųjų pinigų atsiskaitymams su Lenkijos įmone nėra gavęs. Be to, Lenkijos įmonės atstovai nurodė, kad pinigus už patiektą produkciją mokėjo asmuo vardu „Robert“ (nors Lenkijos įmonės surašytuose kasos dokumentuose nėra informacijos, kuri leistų identifikuoti pinigus mokėjusį asmenį), o toks asmuo Bendrovėje nedirbo.

Kasacinės instancijos teismas nurodė, kad, atsižvelgiant į tai, kad apgaulingas buhalterinės apskaitos tvarkymas yra tyčinis nusikaltimas, įmonės vadovas kaip šio nusikaltimo vykdytojas galėtų atsakyti tik tuo atveju, jei būtų nustatyta, kad jis sąmoningai nepateikė apskaitą tvarkančiam asmeniui visų buhalterinės apskaitos dokumentų. Nagrinėjamoje byloje nustatyta, kad už iš Lenkijos įmonės perkamos produkcijos dokumentų pateikimą buhalterijai buvo atsakingas R. U. Pagal teismų nustatytas bylos aplinkybes A. A. galėtų atsakyti kaip R. U. bendrininkas, jei šis būtų patrauktas baudžiamajon atsakomybėn ir nustatyta jo kaltė bei neapskaitytos produkcijos priėmimas A. A. žinant ir pritariant ar jam nurodžius. Pirmosios instancijos teismas tokių aplinkybių nenustatė, apeliacinės instancijos teismas nuteistojo A. A. argumentus, kad jis nežinojo apie neapskaitytas ūkines operacijas, įvardijo kaip neįtikinamus, pateikė bendro pobūdžio samprotavimus, kad A. A. organizavo ir kontroliavo visą įmonės veiklą, todėl žinojo, kas vyksta įmonėje.

Kasacinės instancijos teismas pažymėjo, kad pirmosios instancijos teismui nepateikus jokių įrodymų dėl kaltinamajam A. A. inkriminuoto apgaulingo apskaitos tvarkymo požymių, apeliacinės instancijos teismas, laikydamas, kad nuteistojo veikoje tie požymiai yra, privalėjo ištaisyti šį trūkumą. T. y., pateikti motyvuotas išvadas dėl apeliacinio skundo, neapsiriboti bendro pobūdžio samprotavimais, pateikti ir išanalizuoti konkrečius bylos duomenis, kurie atitiktų Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso (toliau – BPK) 20 straipsnyje įrodymams keliamus reikalavimus. Apeliacinės instancijos teismo nutartis šių reikalavimų neatitinka, įrodymai, aplinkybės dėl A. A. inkriminuoto apgaulingo apskaitos tvarkymo nenustatytos, A. A. neinkriminuotos. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija konstatuoja, kad teismai, nusprendę, kad A. A. padarė veiką, turinčią nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių, netinkamai pritaikė baudžiamąjį įstatymą, padarė esminių BPK pažeidimų, kurie sukliudė išsamiai išnagrinėti bylą ir priimti teisingą nuosprendį bei nutartį.

*Dėl žinomai neteisingų duomenų apie pajamas, pelną, turtą ar jų panaudojimą įrašymo į deklaraciją / ataskaitą ir pateikimo valstybės įgaliotai institucijai (BK 220 straipsnio 1 dalis):*

Vadovaujantis PM įstatymo 57 straipsniu, Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo 16 straipsnio 7 dalies nuostatomis PM deklaracijoje turi būti pateikiami tokie duomenys, kokie apskaityti įmonės buhalterinėje apskaitoje. Neteisinga įmonės buhalterinė apskaita suponuoja neteisingų duomenų įrašymą į PM deklaraciją. Teismai tyčinę A. A. kaltę dėl neteisingų duomenų apie pajamas ir pelną pateikimo kildino iš jo kaltės dėl apgaulingo apskaitos tvarkymo. Kaip

nurodyta anksčiau, teismai, pripažindami, kad A. A. padarė nusikaltimą, numatytą BK 222 straipsnio 1 dalyje, netinkamai pritaikė baudžiamąjį įstatymą, padarė esminių BPK pažeidimų. Kartu tai reiškia, kad nenustatyta A. A. veikos, kvalifikuotos pagal BK 220 straipsnio 1 dalį subjektyvus požymis, tyčinė kaltė.

2017-04-12 Bendrovė Komisijai pateikė papildomus dokumentus (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016-04-19 nutarties kopiją, 2013-12-04 ir 2013-12-18 Tauragės apylinkės teismo teisiamųjų posėdžių protokolų kopijas, 2013-11-25 Nepriklausomos išvados dėl UAB „SM“ ūkinės finansinės veiklos ir jos priedų kopijas), kuriuos paprašė prijungti prie mokestinio ginčo medžiagos bei įvertinti.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), įvertinusi Bendrovės skundo motyvus ir ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, jog Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas. Inspekcijos 2012-05-11 sprendimas Nr. 69-85 naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas Inspekcijai nagrinėti iš naujo.

Ginčas nagrinėjamoje byloje kilo dėl Inspekcijos 2012-05-11 sprendimo Nr. 69-85, kuriuo Bendrovei nurodyta sumokėti 21 709 Lt (6 287 Eur) PVM, 5 456 Lt (1 580 Eur) PVM delspinigius, 6 513 Lt (1 886 Eur) PVM baudą, 9 150 Lt (2 650 Eur) PM, 2 654 Lt (768 Eur) PM delspinigius ir 2 745 Lt (795 Eur) PM baudą. Šiuos mokesčius Bendrovei mokesčių administratorius apskaičiavo vadovaudamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi nustatęs, kad Bendrovė buhalterinės apskaitos registruose neapskaitė pajamų, gautų pardavus nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 iš Lenkijos įmonės įsigytą ir buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą mėsą.

Iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius, įvertinęs VMI duomenų bazėje esančią informaciją ir nustatęs neatitikimus tarp Bendrovės deklaruotų įsigijimų iš Lenkijos įmonės ir šios įmonės deklaruotų tiekimų Bendrovei, kreipėsi į Lenkijos mokesčių administratorių, kuris pateikė Lenkijos įmonės mėsos tiekimų Bendrovei bei apmokėjimų už patiektą mėsą dokumentų kopijas. Įvertinęs Lenkijos mokesčių administratoriaus atsiųstus dokumentus (sąskaitas faktūras, CMR važtaraščius, kurie patvirtinti Bendrovės antspaudais, direktoriaus R. U. spaudais ir parašais) bei kitą mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją Klaipėdos mokesčių administratorius konstatavo, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje neapskaitė 53 424,1 kg skerdienos įsigijimų už 373 187,95 Lt (108 082,70 EUR) pagal 12 Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų, taip pat nedeklaravo uždirbtų šios skerdienos pardavimo pajamų 434 186,42 Lt. Atsižvelgiant į tai, kad nebuvo galimybės tiksliai nustatyti, kada skerdiena buvo realizuota bei į tai, kad mėsa yra greitai gendanti produkcija, Klaipėdos mokesčių administratorius neapskaitytos mėsos pardavimo momentą laikė jos įsigijimo datą. Kadangi Bendrovė nevykdė savo pareigų apskaičiuoti mokesčius ir dėl to nebuvo galima nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, t. y. atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, mokesčių bazė (434 186,42 Lt be PVM) už 2008-05-05 – 2008-10-20 laikotarpį nustatyta vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių 4 ir 6.3 punktų nuostatomis – pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taikant ekonominių modelių metodą. Apskaičiuodamas mokesčių bazę, Klaipėdos mokesčių administratorius įvertino Statistikos departamento, VĮ Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro skelbtą informaciją apie vidutines kiaulienos ir galvijienos pardavimo kainas 2008 metais bei Bendrovės pateiktas vidutines atšaldytos kiaulių skerdienos bei atšaldytų kiaulių subproduktų pardavimo kainas atitinkamais mėnesiais ir atsižvelgė į kitas aplinkybes, galėjusias turėti įtakos vidutinės kainos nustatymui apskaičiuojant mokesčių bazę. Skaiciuojant pajamas, gautas pardavus buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą skerdieną, taikytos Bendrovės pateiktos vidutinės pardavimo kainos be PVM atšaldytai kiaulių skerdienai ir kiaulių subproduktams. Kadangi Bendrovė nenurodė atšaldytos jautienos pardavimo kainos, motyvuodama tuo, kad 2008 m. atšaldytos jautienos nepirko ir nepardavė, jautienos realizacijos pajamoms apskaičiuoti buvo taikyta VĮ Žemės ūkio informacijos ir kaimo verslo centro skelbta jautienos vidutinė mažmeninė kaina, kuri du kartus mažesnė nei pateikiama Statistikos departamento. Patikrinimo metu, taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas, nustatyta 434 186 Lt mokesčių bazė. Kadangi Bendrovė neapskaitė ir nedeklaravo 434 186 Lt pajamų, Klaipėdos mokesčių administratorius Bendrovei patikrinimo akte apskaičiavo 21 709 Lt PVM, 9 150 Lt (434 186,42 – 373 187,95 x 15 %) PM, o patikrinimo akto tvirtinimo metu – 5 456 Lt PVM ir 2 654 Lt PM

delspinigius bei skyrė 6 513 Lt PVM ir 2 745 Lt PM baudas. Inspekcija, išnagrinėjusi Bendrovės skundo motyvus, Klaipėdos mokesčių administratoriaus sprendimą patvirtintino.

Bendrovė Komisijai pateiktame skunde bei jos atstovas mokestinio ginčo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu pateikė argumentus, pasak Bendrovės, pagrindžiančius, jog Bendrovė dvylikoje Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų nurodytos produkcijos negavo, Lenkijos įmonei už prekes grynųjų pinigų nemokėjo. Taip pat nurodė, kad Lenkijos įmonės išrašytuose prekių gabenimo, apmokėjimo už jas dokumentuose, Lenkijos įmonės atstovų paaiškinimuose yra daug neatitikimų, prieštaravimų, šios įmonės buhalterinė apskaita vedama neteisingai, valstybinėms institucijoms ir Bendrovei teikiama skirtingo turinio informacija. Bendrovė skunde pabrėžė, kad su Lenkijos įmone už prekes būdavo atsiskaitoma tik banko pavedimais, be to, iš Lenkijos įmonės pateiktų pinigų mokėjimą patvirtinančių dokumentų negalima nustatyti, koks asmuo Bendrovės vardu sumokėjo pinigus. Taip pat Bendrovė skunde nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad vykdytas ikiteisminis tyrimas, kurio metu buvo tiriamos mokestinio patikrinimo metu vertintų sandorių aplinkybės, mokestiniam ginčui neturi jokios reikšmės. Bendrovė papildomai Komisijai pateiktoje medžiagoje ir Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu nurodė, kad Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2016-04-19 nutartimi baudžiamąją bylą tuometiniam Bendrovės direktoriui A. A. nutraukė, jam nepadarius veikos, turinčios nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių. Bendrovės atstovas posėdžio metu pabrėžė, kad nors teismas nagrinėjo baudžiamąją bylą dėl kaltinimų, pareiktų A. A., tačiau bylos nagrinėjimo metu vertino ir pačių sandorių, dėl kurių yra kilęs mokestinis ginčas, dokumentus. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016-04-19 nutartyje nurodomi argumentai, kad visi iš Bendrovės kasos išduoti gryniesi pinigai buvo panaudoti pagal paskirtį, Bendrovės buhalterinės apskaitos dokumentuose nėra duomenų apie tai, kad Bendrovė būtų atsiskaitinėjusi su Lenkijos įmone už patiektą produkciją grynaisiais pinigais. Tai Bendrovės atstovo nuomone pagrindžia Bendrovės poziciją, kad Bendrovė už buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas prekes Lenkijos įmonei grynųjų pinigų nemokėjo. Bendrovės atstovas Komisijos posėdyje pažymėjo, kad Bendrovės kasoje nebuvo pinigų, kuriais Bendrovė būtų galėjusi atsiskaityti su Lenkijos įmone už neapskaitytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytas prekes, o aplinkybės, kad Bendrovė būtų turėjusi neapskaitytų lėšų, nebuvo nustatytos. Bendrovės atstovas Komisijos posėdžio metu palaikė Bendrovės skundo, pateikto Komisijai, argumentus, teigdamas, kad Bendrovė iš Lenkijos įmonės ginčo PVM sąskaitose faktūrose nurodytų prekių negavo, ir prašė tenkinti Bendrovės skundo reikalavimą – panaikinti ginčijamą Inspekcijos sprendimą.

Mokestinio ginčo laikotarpiu galiojusio MAĮ 70 straipsnio 1 dalis (originali įstatymo redakcija) nustatė, kad tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. MAĮ 70 straipsnio 1 dalies įgyvendinimo tvarką nustatančių Taisyklių 4 punkte nurodyta, kad įvertinimas gali būti atliekamas, kai mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokesstinės prievolės dydžio negali nustatyti įprastine, atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, nes mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas: 4.1. apskaičiuojant mokesčius (nepateikia mokesčio deklaracijos, nustatytą tvarka patvirtintos ataskaitos ar kito dokumento (toliau – mokesčio deklaracija), į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir / ar asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitais atvejais), 4.2. bendradarbiaujant su mokesčių administratoriumi (nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kitais atvejais); 4.3. tvarkant apskaitą (apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydami Lietuvos

Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyto reikalavimų); 4.4. saugant apskaitos ar kitus dokumentus (toliau – dokumentai) (dokumentų neišsaugo arba išsaugo ne visus; dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo ir kitais atvejais). Pagal Taisyklių 6.1 punktą mokesčių administratorius sprendimą mokestį apskaičiuoti pagal jo atliekamą įvertinimą gali priimti tik tada, kai nustatomas bent vienas faktas ar aplinkybė, nurodyta Taisyklių 4 punkte.

LVAT, aiškindamas MAĮ 70 straipsnio 1 dalies normos turinį, ne vieną kartą yra konstatavęs, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (LVAT 2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>438</sup>-1542/2010; 2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>575</sup>-146/2011; 2012 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1984/2012; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013; 2015 m. gruodžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-384-442/2016).

Be to, pažymėtina, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimas konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka. Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Ši sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (LVAT 2012 m. lapkričio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>442</sup>-1984/2012; 2013 m. balandžio 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>-27/2013).

MAĮ 67 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Šio straipsnio 2 dalis nustato, 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 (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius privalo tam tikrais duomenimis pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Mokesčių mokėjas, 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. Nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojui, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojui atsiranda mokestinė prievolė.

Nagrinėjant Bendrovės skundą dėl ginčijamo sprendimo svarbu pažymėti, kad Komisija 2012 m. sustabdė Bendrovės skundo nagrinėjimą iki Komisijai bus pateiktas priimtas procesinis dokumentas ikiteisminiame tyrime Nr. (duomenys neskelbtini), o jei byla bus perduota teismui – įsiteisėjęs teismo procesinis dokumentas, nes FNNTT Klaipėdos apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriuje dėl Bendrovės veiklos buvo atliekamas ikiteisminis tyrimas Nr. (duomenys neskelbtini) pagal požymius nusikalstamų veikų, numatytų Lietuvos Respublikos baudžiamojo

kodekso 222 straipsnio 1 dalyje ir 220 straipsnio 1 dalyje, o šis tyrimas pradėtas dėl to paties fakto, dėl kurio Bendrovė inicijavo mokestinį ginčą – dėl Bendrovės neapskaitytų iš Lenkijos įmonės 2008 m. įsigytų prekių.

Komisija 2017-02-10 gavo iš Klaipėdos mokesčių administratoriaus Tauragės rajono apylinkės teismo 2014-02-19 nuosprendį, Klaipėdos apygardos teismo 2015-11-05 nutartį bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2016-04-19 nutartį.

Tauragės rajono apylinkės teismas 2014-02-19 nuosprendyje (baudžiamoji byla Nr. (duomenys neskelbtini)) konstatavo, jog laikotarpiu nuo 2008-05-05 iki 2008-10-20 Bendrovės generalinis direktorius A. A. neapskaitė Bendrovės buhalterinėje apskaitoje 53 424,1 kg skerdienos įsigijimo iš Lenkijos įmonės už 373 187,95 Lt, o Bendrovės neapskaitytą produkciją vežė ne pati Lenkijos įmonė, o jos pasamdytos šešios skirtingos krovinių gabenimo paslaugas teikiančios įmonės.

Klaipėdos apygardos teismas 2015-11-05 nutartimi (baudžiamoji byla Nr. (duomenys neskelbtini)) A. A. apeliacinį skundą dėl 2014-02-19 Tauragės rajono apylinkės teismo nuosprendžio atmetė. Iš Klaipėdos apygardos teismo nutarties matyti, jog teismas paskyrė buhalterinę ekspertizę, ekspertams pateikiant ne tik baudžiamosios bylos, bet papildomai gautus Bendrovės finansinės apskaitos dokumentus (iš viso 84 segtuvai, 55 645 lapai).

Lietuvos Aukščiausiojo Teismo Baudžiamųjų bylų skyriaus teisėjų kolegija teismo posėdyje kasacine rašytinio proceso tvarka išnagrinėjusi baudžiamąją bylą 2016-04-19 nutartimi (baudžiamoji byla Nr. (duomenys neskelbtini)) nutarė panaikinti Tauragės rajono apylinkės teismo 2014-02-19 nuosprendį ir Klaipėdos apygardos teismo 2015-11-05 nutartį, o bylą A. A. nutraukti, jam nepadarus veikos, turinčios nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių.

Bendrovės skundo Komisijoje posėdžio nagrinėjimo metu, tiek mokesčių administratorius, tiek Bendrovės atstovas rėmėsi aukščiau minėtų teismų pripažintomis aplinkybėmis kaip prejudicinėmis.

Komisija šiuo klausimu konstatuoja, kad Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalis prie teismo procese neįrodinėtų aplinkybių ir faktų priskiria įsiteisėjusį teismo nuosprendį baudžiamojoje byloje, kuris yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, dėl kurio priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių. Ši nuostata reiškia, kad įsiteisėjęs teismo nuosprendis turi prejudicinę galią tik asmeniui, kurio atžvilgiu nuosprendis buvo priimtas, be to, reikšmingi yra tik tie tokio asmens veiksmai, nustatyti teismo nuosprendžiu, kurie sukelia administracines teises pasekmes (LVAT 2009 m. sausio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>822</sup>-107/2009).

Taigi Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalis pagal savo turinį prie teismo procese neįrodinėtų aplinkybių ir faktų priskiria įsiteisėjusį teismo nuosprendį baudžiamojoje byloje ir nustato tik apkaltinamojo, bet ne išteisinamojo nuosprendžio prejudicinę reikšmę, kas yra logiškas ir suprantamas įstatyme įtvirtintas administracinės teisės ir baudžiamosios teisės santykis, neabejotinai pripažįstantis apkaltinamojo nuosprendžio galią, kaip vienintelį pagrindą, kuriuo gali būti konstatuojamas nusikaltimo padarymas (LVAT 2013 m. vasario 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A<sup>602</sup>144/2013).

Konkrečiu atveju baudžiamosios bylos, kurioje priimta nutartis, įrodinėjimo dalykas buvo Bendrovės generalinio direktoriaus A. A. nusikalstama veika pagal BK 220 straipsnio 1 dalį (neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimas). Nuteistasis A. A. Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutartimi buvo išteisintas, nepadarus veikos, turinčios nusikaltimo požymių. Kadangi minėtas nuosprendis buvo panaikintas, remtis baudžiamojoje byloje nustatytais faktais kaip prejudiciniais nagrinėjamu atveju nėra pagrindo.

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. Mokestiniais aspektais reikšmingi ir baudžiamojoje byloje surinkti duomenys, kurie naudojami ne tam tikrų asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimo išsprendimui, bet mokestinių prievolių atsiradimui reikšmingų aplinkybių nustatymui. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisykles, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (LVAT 2012 m. kovo 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1420/2012; 2012 m.

spalio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-442-1498/2012). Todėl baudžiamojoje byloje surinkti duomenys administracinėje byloje gali būti vertinami tik kaip viena iš įrodinėjimo priemonių, kurių įrodomoji vertė turėtų būti papildomai tikrinama ir nustatoma kartu su kitais administracinėje byloje surinktais įrodymais.

Todėl Komisija, atsižvelgusi į aukščiau išdėstytą teisinį reglamentavimą, spręs, ar mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą Bendrovei.

Komisija, įvertinusi nagrinėjamoje byloje surinktų įrodymų visumą, daro išvadą, kad mokesčių administratorius nesurinko pakankamai duomenų tam, kad pagrįstų Bendrovei papildomai apskaičiuotus mokesčius ir su jais susijusias sumas, t. y. neįvykdė MAĮ 67 straipsnio 1 dalyje nustatytos pareigos pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčių ir su jais susijusias sumas, todėl nėra pagrindo taikyti MAĮ 70 straipsnio 1 dalį.

Byloje nesurinkta duomenų, kad buvo bandoma įrodyti Bendrovės neapskaitytos skerdienos pardavimą. Nors mokesčių administratorius patikrinimo akte ir nurodė, kad patikrinimo metu nustatytos aplinkybės atitinka Taisyklių 4.1 punkte nustatytą pagrindą, kuriuo remiantis gali būti atliktas įvertinimas, tačiau byloje nėra nustatyta duomenų, kurie pagrįstų, kad Bendrovė įsigytą neapskaitytą skerdieną pardavė, šių pajamų neapskaitė buhalterinėje apskaitoje, todėl į mokesčių deklaraciją įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis. Tam nepakanka nuorodų į skerdienos įsigijimo datą bei fakto, kad tai yra greitai gendantis produkcija, todėl pardavimo pajamos gali būti apskaičiuojamos ir pagal skerdienos įsigijimo datą.

Inspekcija, darydama išvadą, jog Bendrovė iš Lenkijos įmonės ginčo prekes gavo, ją grindė apmokėjimo grynaisiais pinigais už prekes dokumentais, kuriuos pateikė Lenkijos mokesčių administratorius. Tačiau įvertinus bylos medžiagą nustatyta, kad pinigų gavimo Lenkijos įmonėje faktą patvirtinančiuose dokumentuose nurodyti prieštaringi duomenys, dokumentai yra neišsamūs ir reikalauja papildomo įrodymų surinkimo. Pavyzdžiui, Patikrinimo akto 7 priede mokesčių administratorius pateikė Lenkijos įmonės ginčo 2008-08-25 PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) (84 095,81 Lt arba 24 355,83 Eur) bei Lenkijos įmonės 2008-12-09 banko sąskaitos išrašą. Tačiau šiuo aspektu lieka neaišku, kodėl Bendrovės apmokėjimo grynaisiais pinigais pagal minėtą ginčo PVM sąskaitą faktūrą faktą mokesčių administratorius įrodinėja į bylą pateiktu Lenkijos įmonės banko sąskaitos išrašu ir kaip tai susieta su Bendrovės apmokėta Lenkijos įmonei 24 355,83 Eur grynaisiais pinigais ginčo suma. Vertinant Bendrovės apmokėjimo Lenkijos įmonei grynaisiais pinigais aplinkybes pagal Lenkijos įmonės Bendrovei išrašytą PVM sąskaitą faktūrą Nr. (duomenys neskelbtini) (18 686,55 Lt arba 5 412 Eur), vėlgi, nustatytos analogiškos aplinkybės. Mokesčių administratorius Bendrovės apmokėjimo grynaisiais pinigais Lenkijos įmonei faktą grindžia Patikrinimo akto 8 priede pateiktu Lenkijos įmonės 2009-02-27 banko sąskaitos išrašu, atsiskaitymo grynaisiais pinigais dokumentų prie šios ginčo PVM sąskaitos faktūros nėra. Todėl, darytina išvada, jog mokesčių administratorius savo išvadas dėl Bendrovės apmokėjimo grynaisiais pinigais Lenkijos įmonei už ginčo neapskaitytas prekes nepagrindė neginčytiniais įrodymais. Be to, iš bylos medžiagos matyti, kad nors mokesčių administratorius ir teigia, jog Bendrovė sumokėjo visą 108 082,70 Eur sumą grynaisiais pinigais už Lenkijos įmonės patiektas ginčo prekes Bendrovei pagal 12 PVM sąskaitų faktūrų, tačiau Komisija, vertindama bylos medžiagą pateiktų mokėjimo dokumentų kontekste, daro išvadą, jog mokesčių administratoriaus pateikti į bylą pirminiai apskaitos dokumentai šio fakto nepatvirtina.

Kaip minėta, mokesčių administratorius sprendime teigia, kad Bendrovė buhalterinėje apskaitoje apskaitė ir deklaravo ne visus prekių tiekimus iš Lenkijos įmonės „S1“. Tokią išvadą mokesčių administratorius padarė, gavęs informaciją iš Lenkijos mokesčių administratoriaus apie minėtus prekių tiekimus Bendrovei ir mokesčių administratoriaus surinktus dokumentus. Lenkijos įmonės ginčo prekių realų išgabenimą iš Lenkijos teritorijos, mokesčių administratoriaus teigimu, patvirtina byloje pateikti CMR važtaraščiai, kuriais grindžiamas tarptautinio krovinių (prekių), tiektų Bendrovei, pervežimo į Lietuvą faktas.

Vadovaujantis 1956 m. gegužės 19 d. Tarptautinės krovinių vežimo keliais konvencijos (CMR) nuostatomis bei Lietuvos Aukščiausiojo Teismo praktika (Lietuvos Aukščiausiojo Teismo senato

2001 m. birželio 15 d. nutarimas Nr. 31) būtent CMR važtaraštis yra *prima facie* įrodymas, patvirtinantis, kad yra sudaryta tarptautinio krovinių vežimo sutartis ir kad krovinyms perėjo vežėjo dispozicijon (CMR Konvencijos 9 straipsnis). Nagrinėjamu atveju byloje nustatyta, jog pagal teisinės pagalbos prašymą buvo apklausti liudytojai – transporto įmonių savininkai / atstovai gabenę Bendrovės apskaitoje neapskaitytose PVM sąskaitose faktūrose nurodytą mėsą. Iš bylos medžiagos matyti, kad nors visi vežėjai parodė, kad vežė mėsą Bendrovei iš Lenkijos įmonės, tačiau ne visais atvejais sutampa nurodytų vežimų kiekis ir datos su ginčo prekių vežimu pagal CMR važtaraščius. Skundo nagrinėjimo Komisijoje posėdžio metu mokesčių mokėtojo atstovas paaiškino, jog šiuos neatitikimus galėjo sąlygoti tai, kad vežėjai liudijo apie gabentas prekes Bendrovei ne ginčo laikotarpiais. Bendrovės atstovas akcentavo, kad Bendrovė mėsą iš Lenkijos įmonės pirkė iki ginčo tiekimų, o ją gabeno tie patys vežėjai. Tačiau Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, duomenų, ar šie vežėjai gabeno prekes Bendrovei ir kitais, ne ginčo laikotarpiais, byloje neturi. Tokio vertinimo nepateikė mokesčių administratorius ir skundo nagrinėjimo Komisijoje posėdžio metu. O šios aplinkybės dėl vežėjų prekių gabavimo Bendrovei gali turėti įtakos ginčo prekių neapskaitymo Bendrovės buhalterinėje apskaitoje apimčiai. Nustačius, kad liudytojai (vežėjai) apklausų metu pasisakė ne dėl gabentų ginčo prekių, o dėl Bendrovės buhalterinėje apskaitoje tinkamai apskaitytų ir deklaruotų iš Lenkijos įmonės gautų prekių, turi būti iš naujo sprendžiamas klausimas dėl ginčo prekių įsigijimo iš Lenkijos įmonės.

Svarbu pažymėti, kad Klaipėdos apygardos teismas 2015-11-05 nutartyje nurodė, kad, siekdamas pašalinti prieštaravimus tarp dviejų finansinių tyrimų išvadų bei dviejų specialistų parodymų, dėl Bendrovės buhalterinėje apskaitoje neapskaitytų ir nedeklaruotų prekių pagal 12 PVM sąskaitų faktūrų, paskyrė buhalterinę ekspertizę ir yra surašytas 2015-04-24 ekspertizės aktas. Tačiau mokesčių administratorius šiuo ekspertizės aktu kaip vienu iš įrodymu, nustatant objektyvią tiesą, nesirėmė ir dėl jo nepasisakė. Tačiau, Komisijos nuomone, minėtas ekspertizės aktas yra reikšmingas nustatant šiai bylai ginčo aplinkybes.

Taigi, kadangi mokesčių administratorius šiuo atveju netinkamai grindė savo išvadas dėl Bendrovės buhalterinėje apskaitoje neapskaitytų 53 424,1 kg skerdienos įsigijimų pagal 12 Lenkijos įmonės išrašytų PVM sąskaitų faktūrų bei nedeklaruotų šios skerdienos pardavimo pajamų, todėl mokestinis ginčas šioje dalyje turi būti išnagrinėtas iš naujo. Tik surinkus ir ištyrus visas įtakos Bendrovės apmokestinimui galinčias turėti faktines aplinkybes, darytina vienareikšmiška išvada dėl Bendrovės apmokestinimo pagrįstumo. Todėl Komisija, atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, daro išvadą, kad šioje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje sprendimo iš esmės priimti negalima, o byloje nustatyti prieštaravimai gali būti pašalinti tik perdavus bylą iš naujo nagrinėti mokesčių administratoriui, nes bylos aplinkybėms išsiaiškinti būtina surinkti naujus įrodymus. Dėl šios priežasties Inspekcijos sprendimas naikintinas, o Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Mokesčių administratorius, nagrinėdamas Bendrovės skundą iš naujo, turėtų, atsižvelgdamas į visus nurodytus Inspekcijos sprendimo trūkumus ir surinkęs visą teisiškai reikšmingą informaciją, iš naujo spęsti klausimą dėl Bendrovės apmokestinimo.

Pabrėžtina, kad MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punktą numato, jog Mokestinių ginčų komisija gali perduoti skundą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo. Taikant šią teisės normą, būtina atsižvelgti į MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų aiškinimą, suformuluotą LVAT 2008 m. vasario 14 d. nutartyje, priimtoje administracinėje byloje Nr. A-438-163/2008, taip pat šio teismo 2009 m. gegužės 4 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-563/2009. Šiose nutartyse LVAT konstatavo, kad „Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalies 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 nepilnai ištyrus visas reikšmingas bylai aplinkybes, be kurių yra negalimas pagrįsto sprendimo priėmimas ir kt.“. Taigi, kaip yra pažymėjęs LVAT, MAĮ 155 straipsnio 4 dalies 5 punkto nuostatų taikymas ir skundo perdavimas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo yra galimas tik tais atvejais, kai

būtina a dėl kilusio mokestinio ginčo, pašalinimu (pavyzdžiui, surinkti papildomų įrodymų, ištirti nenagrinėtas faktines aplinkybes, įrodymus ir pan.).

Kadangi nagrinėjamoje byloje mokesčių administratorius netinkamai vertino ir ištyrė faktines aplinkybes, todėl Inspekcijos 2012-05-11 sprendimas Nr. 69-85 naikintinas ir Bendrovės skundas perduotinas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Komisija taip pat nurodo, kad Bendrovė skunde iš esmės neginčija pačios mokesčių bazės apskaičiavimo principų, nustatytų pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalies ir Taisyklių nuostatas, todėl Komisija nekartoja ir nedėsto konkrečių argumentų dėl mokesčių bazės nustatymo principų pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą ir aritmetinio mokesčių apskaičiavimo. Iš pradžių konstatuotinas juridinio fakto dėl mokestinės prievolės dydžio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą buvimas ar nebuvimas, o tik po to sprendžiamas klausimas dėl pačios mokesčių bazės apskaičiavimo dydžio.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, atsižvelgdama į išdėstytus motyvus, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 straipsnio 4 dalimi,

n u s p r e n d ž i a:

1. Atnaujinti Bendrovės 2012-05-31 skundo dėl Inspekcijos 2012-05-11 sprendimo Nr. 69-85 nagrinėjimą.

2. Panaikinti Inspekcijos 2012-05-11 sprendimą Nr. 69-85 ir Bendrovės skundą perduoti centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 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, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 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

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosyliene