



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „T“ 2014-11-28 SKUNDO**

2017 m. vasario 13 d. Nr. S-34 (7-237/2014)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

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

sekretoriaujant
mokesčių mokėtojo atstovui nedalyvaujant
mokesčių administratoriaus atstovui

Ramutei Matkevičienei
A. A.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) 2017-01-31 posėdyje pakartotinai išnagrinėjusi UAB „T“ (toliau – Bendrovė) 2014-11-28 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142, n u s t a t ė:

Inspekcija ginčijamu sprendimu atnaujino Bendrovės 2009-05-11 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Panevėžio apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Panevėžio AVMI) 2009-04-17 sprendimo Nr. (11.1-24)-SA-26 nurodymus Bendrovei į biudžetą sumokėti 349046 Lt (101090 Eur) pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM), 194665 Lt (56378 Eur) PVM delspinigių, 290970 Lt (84270 Eur) pelno mokesčio ir 133609 Lt (38695 Eur) pelno mokesčio delspinigių sumas, panaikino Bendrovei skirtas 104714 Lt (30327 Eur) PVM baudą ir 87291 Lt (25281 Eur) pelno mokesčio baudą, atleido Bendrovę nuo PVM ir pelno mokesčio delspinigių, apskaičiuotų (skaičiuojamų) nuo 349046 Lt (101090 Eur) PVM ir 290970 Lt (84270 Eur) pelno mokesčio už laikotarpį nuo 2009-04-17 (mokestinio ginčo nagrinėjimo sustabdymas VMI prie FM sprendimu) iki Bendrovės 2009-05-11 skundo nagrinėjimo atnaujinimo, t. y. ginčijamo sprendimo priėmimo dienos.

Komisija, išnagrinėjusi Bendrovės skundą, 2015-02-02 sprendimu Nr. S-11 (7-237/2014) panaikino Inspekcijos 2014-11-14 sprendimą Nr. 69-142 dalyje dėl nurodymų sumokėti į biudžetą 349046 Lt (101090 Eur) PVM ir su šia mokesčio suma susijusius delspinigius, kitą sprendimo dalį patvirtino. Minėtame sprendime Komisija konstatavo, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, kad Bendrovė, įsigydama ginčo prekes (medieną), žinojo, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje, todėl elgėsi nesąžiningai, taip pat ginčo PVM sąskaitos faktūros mokesčių administratoriaus pagrįstai pripažintinos neturinčiomis juridinės galios. Komisija konstatavo, kad ginčijamo Inspekcijos sprendimo nurodymai sumokėti į biudžetą 290970 Lt pelno mokesčio tvirtintini. Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalies nurodymo sumokėti 349046 Lt (101090

Eur) PVM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas panaikinimą Komisija sprendime iš esmės grindžia tuo, kad Inspekcija, 2014-11-14 sprendimu Nr. 69-142 įpareigojusi Bendrovę sumokėti 349046 Lt PVM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, po to, kai LAT 2014-09-23 priimta nutartimi tenkino Panevėžio AVMI civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-363/2014 ir nutarė solidariai iš fizinių asmenų ir Bendrovės valstybei priteisti 349045,72 Lt PVM, pažeidė non bis in idem (lot. negalima dukart bausti už tą patį teisės pažeidimą) principą, o mokesčių administratoriaus veiksmai neatitiko Viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAI) reikalavimų. Sprendime remiamasi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2014-11-21 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014.

Vilniaus apygardos administracinis teismas (toliau – VAAT) 2015-08-13 sprendimu administracinėje byloje Nr. eI-7320-208/2015 atsakovės Inspekcijos prašymą atmetė konstatavęs, kad nėra pagrindo teigti, jog centrinis mokesčių administratorius ir Komisija skirtingai interpretavo nuostatų taikymą, nurodęs, kad Komisijos sprendimas motyvuojamas faktinėmis bylos aplinkybėmis bei teismų praktika. LVAT 2016-06-30 nutartimi administracinėje byloje Nr. eA-1436-442/2016 panaikino VAAT 2015-08-13 sprendimą ir perdavė bylą VAAT nagrinėti iš naujo. LVAT 2016-06-30 nutartimi konstatavo, kad iš skundžiamo Komisijos sprendimo ir centrinio mokesčių administratoriaus prašymo turinio matyti, jog šios institucijos skirtingai aiškina teisės aktų nuostatas, susijusias su mokesčių administratoriaus teise atlikti mokestinį patikrinimą tais atvejais, kai dėl tų pačių mokesčio mokėtojo veiksmų yra sprendžiamas jo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn klausimas ir mokesčių administratorius baudžiamojoje byloje yra pareiškęs ieškinį dėl valstybei padarytos žalos, kurią sudaro nesumokėti mokesčiai, atlyginimo.

VAAT, pakartotinai išnagrinėjęs bylą, 2016-10-17 sprendimu administracinėje byloje Nr. eI-8172-968/2016 iš dalies patenkino Inspekcijos skundą ir panaikino Komisijos 2015-02-02 sprendimą Nr. S-11(7-237/2014) tiek, kiek juo panaikinta Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalis dėl nurodymų sumokėti į biudžetą 101090 Eur PVM ir su šia mokesčio suma susijusius delspinigius, ir šią Bendrovės 2014-11-28 skundo dalį perdavė Komisijai nagrinėti iš naujo. Minėtame VAAT sprendime konstatuota, kad iš skundžiamo Komisijos sprendimo Nr. S-11(7-237/2014) turinio nėra galimybės objektyviai nustatyti, kokiomis konkrečiomis teisės aktų nuostatomis vadovaudamasi Komisija sprendime Nr. S-11(7-237/2014) padarė išvadą, jog Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalis dėl nurodymų sumokėti 349046 Lt (101090 Eur) PVM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas yra neteisėta bei naikintina. Komisija skundžiamame sprendime, pasisakydama ir dėl mokesčių administratoriaus teisės atlikti mokestinį patikrinimą tais atvejais, kai dėl tų pačių mokesčio mokėtojo veiksmų yra sprendžiamas jo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn klausimas ir mokesčių administratorius baudžiamojoje byloje yra pareiškęs ieškinį dėl valstybei padarytos žalos, kurią sudaro nesumokėti mokesčiai, atlyginimo, nenustatė ir kilusio ginčo kontekste neįvertino tokių reikšmingų faktinių aplinkybių, kaip teritorinio mokesčių administratoriaus civilinio ieškinio baudžiamojoje byloje padavimo laiko, mokestinio patikrinimo pradžios ir pabaigos, Inspekcijos 2014-11-14 sprendimu Nr. 69-142 patvirtintų mokestinių prievolių teisinės prigimties. Dėl šios priežasties teismas neturi galimybės įvertinti, ar Komisija turėjo teisinį pagrindą remtis LVAT 2014-11-21 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014 suformuota teismų praktika, ar tinkamai apibrėžė šiuo konkrečiu atveju Inspekcijos pasirinktą elgesio modelį, kurio atitiktį teisės aktuose suformuotoms elgesio taisyklėms Komisija ir turėjo įvertinti, ir ar pagrįstai, tinkama apimtimi taikė non bis in idem (lot. negalima dukart bausti už tą patį teisės pažeidimą) principą. Komisija sprendime Nr. S-11(7-237/2014) nenustatė ir nevertino, ar jos nagrinėjamoje byloje susiklosčiusios faktinės aplinkybės yra analogiškos faktinėms aplinkybėms ir ar jos nagrinėtu atveju turi būti taikomos tos pačios teisės normos, kurias taikydamas ir aiškindamas LVAT 2014-11-21 nutartyje pateikė šį išaiškinimą.

Inspekcijos sprendime nurodoma, jog Panevėžio AVMI patikrino Bendrovėje 2003-01-01 – 2004-12-31 laikotarpio PVM ir pelno mokesčio apskaičiavimo bei sumokėjimo į biudžetą teisingumą. Inspekcija ginčijamame sprendime nurodo, kad Bendrovės patikrinimas buvo atliktas remiantis Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie LR VRM Ūkinės finansinės veiklos tyrimo Vilniaus apskrities skyriaus (toliau – FNNT) 2006-04-20 specialisto išvada Nr. 5-1/74, kurioje nurodyta, kad

UAB „A2“, atstovaujama A. P. (pardavėjas) ir Bendrovė, atstovaujama direktoriaus D. D. (pirkėjas), 2003-02-17 sudarė Medienos tiekimo sutartį Nr. 1. Sutartyje įrašyta, kad „pardavėjas parduoda pirkėjui beržo rąstus, vadinamus prekėmis. Pirkėjas įsipareigoja nupirkti prekes pagal išrašytą sąskaitą faktūrą. Išrašant sąskaitą, apmokėjimas atidedamas 14 dienų. Prekių kiekis ir kaina kiekvieną mėnesį nustatomi žodine sutartimi. Pardavėjas įsipareigoja paruošti užsakytas prekes. Pirkėjas įsipareigoja sumokėti už prekes per 14 dienų nuo sąskaitos gavimo dienos. Mokėjimas užskaitomas pinigams patekus į pardavėjo atsiskaitomąją sąskaitą ar į kasą sumokėjus grynais. Ši sutartis galioja nuo jos pasirašymo datos iki 2005-12-31“. FNTT 2006-04-20 specialisto išvadoje Nr.5-1/74 nurodyta, kad UAB „A2“ direktorius A. P. apklausos metu nurodė: „aš taip pat suradęs tiekėjus, kurie parduoda medieną, informuodavau savo draugą T. Š., kuris dirba vadybininku UAB „T“. T. Š. taip pat perka medieną iš fizinių asmenų be dokumentų ir UAB „T“ apskaitoje įteisina fiktyviais dokumentais. Tokius dokumentus Tomui išrašydavau aš. Jis pasakydavo man reikiamą kiekį medienos ir sumą su PVM, o aš paruošdavau sąskaitas faktūras, neva mano įmonė UAB „A2“ įmonei UAB „T“ parduoda medieną“. UAB „A2“ direktorius A. P. (2005-02-03 papildomos apklausos metu) nurodė, kad „2003 metų pabaigoje, kuomet J. L. man pasiūlė UAB „T1“ dokumentais legalizuoti iš fizinių asmenų įsigytą medieną ir išgryninti pinigus, nesumokant PVM į biudžetą, aš pasakiau, kad galiu parašyti dokumentuose didesnę parduotos medienos kiekį nei UAB „A2“ realiai pardavė UAB „T“. Po to palaipsniui mums bendraujant 2004 metų pavasario pabaigoje, vasaros pradžioje abu nusprendėme, kad UAB „T“ dalį įsigytos medienos iš fizinių asmenų legalizuos per UAB „A2“, nors sandoriai realiai ir nevyks“.

Sprendime nurodoma, jog Bendrovės vadybininkas T. Š. apklausos metu nurodė: „aš ir D. D. D. esame šios bendrovės akcininkai. Mes prekiaujame mediena. Kadangi šiame versle yra didelė konkurencija ir dauguma miško savininkų sutinka parduoti medieną tik už grynus pinigus, tai buvo atvejų, kad be jokių pirkimo dokumentų už grynus pinigus nupirkdavau medienos. Koks tai buvo kiekis dabar pasakyti negaliu, nes reikėtų pažiūrėti į buhalterinius dokumentus. Į šiuos dokumentus reikėtų pažiūrėti todėl, kad ši mediena įvairiems pirkėjams buvo parduodama pagal UAB „T“ buhalterinius dokumentus. Tam, kad UAB „T“ buhalterinėje apskaitoje matytųsi medienos, kuri buvo įsigyta iš fizinių asmenų be dokumentų įsigijimas, tai daliai įsigijimo dokumentus išrašydavo mano pažįstamas iš Ukmergės, A. P. Jis išrašydavo UAB „A2“ įsigijimo dokumentus. Į UAB „A2“ už fiktyviai išrašytus pirkimus mokėjimo pavedimų dar nėra padaryta, o buhalteriskai yra susidariusi apie 2000000 Lt skola. Jeigu būtų padaryti pavedimai į UAB „A2“ už fiktyvius pardavimus, A. P. tam tikrą dalį pinigų už suteiktą „medienos įteisinimo paslaugą“ būtų pasilikęs. Be to, ką jau parodžiau, noriu dar pridurti, kad iš UAB „A2“ buvo gaunami ne tik fiktyvūs įsigijimo dokumentai, bet ir realiai įsigijama mediena. Įtarime minima suma, pervesta į UAB „A2“ galbūt yra tiksli, tačiau ne visi čia minimi pinigai man sugrįžo grynais, nes kai sandoris buvo realus, tie pinigai likdavo pas A. P.“

Inspekcijos sprendime nurodoma, kad FNTT 2006-04-20 specialisto išvadoje nurodyta, kad UAB „A2“ 2003-11-21 - 2004-11-03 išrašė 62 PVM sąskaitas faktūras 2288844,36 Lt sumai, šioje sumoje 349045,72 Lt PVM, už 14437,70 kub. m. medienos tam, kad Bendrovė įteisintų medienos pirkimą iš fizinių asmenų, neišrašant dokumentų: 2003 metais – 95342,79 Lt, šioje sumoje 14543,81 Lt PVM, už 624,94 kub. m medienos (2 PVM sąskaitos faktūros); 2004 metais – 2168103,25 Lt, šioje sumoje 334501,91 Lt PVM už 13812,76 kub. m medienos (60 PVM sąskaitų faktūrų). Apmokėjimai buvo vykdomi per atsiskaitomąją sąskaitą. FNTT 2006-04-20 specialisto išvadoje Nr. 5-1/74 pažymėta, kad Bendrovė pagal UAB „A2“ išrašytas 62 PVM sąskaitas faktūras medienos nepirko, o tik įteisino įsigytą medieną iš fizinių asmenų, kuriems nebuvo išrašyti įsigijimo dokumentai. Tokiu būdu neįvykusioms ūkinėms operacijoms pagrįsti Bendrovė buhalterinėje apskaitoje panaudojo tikrovės neatitinkančius apskaitos dokumentus.

Inspekcija nurodo, kad patikrinimo metu padaryta išvada, kad UAB „A2“ pagal jos vardu išrašytas 62 PVM sąskaitas faktūras nepardavė medienos Bendrovei, t. y. ginčo PVM sąskaitose faktūrose užfiksuotos ūkinės operacijos nurodytomis sąlygomis nevyko, todėl Bendrovė neįgijo teisės į PVM atskaitą pagal juridinės galios neturinčias PVM sąskaitas faktūras. Nustatė, jog Bendrovė, pažeisdama 2002-03-05 Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. IX-751 (toliau – PVM įstatymas) 64 str. 1 dalies nuostatas, išrašytose PVM sąskaitose faktūrose išskirtą 349046 Lt PVM (2003 m. – 14544 Lt, 2004 m. – 334502 Lt) neteisėtai įtraukė į PVM atskaitą. Inspekcija nurodo, kad

patikrinimo metu padaryta išvada, kad Bendrovė 2003–2004 m. buhalterinėje apskaitoje apskaitė neįvykusias ūkines operacijas arba neįvykusias tomis sąlygomis, kurios užfiksuotos juridinės galios neturinčiuose buhalterinės apskaitos dokumentuose, todėl nepagrįstai įtraukė į sąnaudas 2003 m. – 80798,98 Lt, 2004 m. – 1858999,66 Lt išlaidų sumas. Mokesčių administratorius, vadovaudamasis 2001 m. gruodžio 20 d. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo Nr. IX-675 (toliau – PMI) 11 ir 17 straipsniais, 2003 m. apmokestinamąjį pelną padidino 80798,98 Lt ir papildomai apskaičiavo 12120 Lt pelno mokesčio, o 2004 m. apmokestinamąjį pelną padidino 1858999,66 Lt ir papildomai apskaičiavo 278850 Lt pelno mokesčio.

Inspekcija nurodo, kad mokestinis ginčas byloje vyksta dėl to, ar surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių pagrindu pagrįstai konstatuota, jog Bendrovė neturi teisės atskaityti 349046 Lt pirkimo PVM (2003 m. – 14544 Lt ir 2004 m. – 334502 Lt) ir į leidžiamus atskaitymus įtraukti 1939798,50 Lt (2003 m. - 80798,98 Lt ir 2004 m. - 1858999,66 Lt) išlaidų sumą remiantis UAB „A2“ vardu Bendrovei išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis, kuriose įformintas medienos įsigijimas. Nurodoma, kad ginčo nagrinėjamus santykius reglamentuoja PVM įstatymas 58 straipsnis, kurio 1 dalyje nurodyta, kad PVM mokėtojas turi teisę įtraukti į PVM atskaitą pirkimo ir (arba) importo PVM už įsigytas ir (arba) importuotas prekes ir (arba) paslaugas, jeigu šios prekės ir (arba) paslaugos skirtos naudoti PVM apmokestinamam prekių tiekimui ir (arba) paslaugų teikimui. Tuo tarpu PVM įstatymo 64 straipsnis nustato, jog pirkimo PVM gali būti įtraukiamas į PVM atskaitą tik tuo atveju, jei PVM mokėtojas turi PVM sąskaitą faktūrą arba kitą šiame įstatyme nurodytą apskaitos dokumentą, kuris nustatyta tvarka gali būti arba turi būti naudojamas prekių tiekimui (paslaugų teikimui) įforminti. Minėto straipsnio 9 dalyje nustatyta, kad MAĮ nustatytais pagrindais PVM mokėtojo turimuose apskaitos dokumentuose nurodytos pirkimo PVM sumos negali būti atskaitomos neatsižvelgiant į tai, kad turimas dokumentas atitinka visus šiame straipsnyje nustatytus reikalavimus. Taigi, įstatymas numato atvejus, kai net ir visus formaliuosius teisės aktų nustatytus reikalavimus atitinkančios PVM sąskaitos faktūros nesuteikia mokesčių mokėtojui teisės atskaityti pirkimo PVM. MAĮ 10 straipsnyje nurodyta, kad mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai, t. y., sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą, lemiamą reikšmę turi tikrasis ūkinės operacijos turinys, o ne jos įforminimas atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais. Inspekcijos sprendime remiamasi gausia LVAT praktika.

Inspekcija nurodo, kad vadovaujantis PMI 2 str. 24 punktu, apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną, patirtomis sąnaudomis laikomas sunaudotas turtas bei suteiktų paslaugų kaina ar įsipareigojimų tiekėjams (rangovams) išlaidos, susijusios su per atskaitinį laikotarpį uždirbtomis pajamomis. PMI 11 str. 4 dalyje nustatyta, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. LVAT 2004-10-27 nutartyje išaiškino, jog ar sąnaudos yra patvirtintos juridinę galią turinčiais dokumentais, nustatoma įvertinus, ar apskaitos dokumentai patvirtina tikrąjį ūkinės operacijos turinį. Tikrasis ūkinės operacijos turinys, tai visuma aplinkybių, kurios konkretaus mokesčių įstatymo yra pripažįstamos kaip būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga. Pagal PMI 17 str. 1 dalį leidžiami atskaitymai yra faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita. Atitinkamai šios normos pagrindu konstatuotina, kad aplinkybė, kuri nagrinėjamu atveju yra būtina mokesčių mokėtojo teisių realizavimo sąlyga – tai faktiškai patirtų sąnaudų buvimas.

Inspekcija sprendime teigia, kad iš bylos medžiagos matyti, kad vietos mokesčių administratorius neleido 2003 – 2004 metais Bendrovei į PVM atskaitą įtraukti UAB „A2“ vardu išrašytais PVM sąskaitose faktūrose išskirtos 349046 Lt pirkimo PVM sumos, konstatavęs, kad realiai sandoriai įvyko ne tomis sąlygomis, kurios nurodytos apskaitos dokumentuose, t. y. ne tarp dokumentuose nurodytų ūkio subjektų, tačiau pasinaudojant UAB „A2“ vardu išrašytais dokumentais buvo įformintos ūkinės operacijos, kurias atliko kiti asmenys, konstatuota, kad surinkti įrodymai paneigia ūkinės operacijos turinį, kaip pagrindinį juridinę galią turinčio dokumento rekvizitą, todėl jie pripažinti neturinčiais juridinės galios.

Inspekcija pateikia argumentus dėl Bendrovės skundo argumentų (Bendrovė skunde teigia, kad UAB „A2“ buvo realiai veikianti ir mokesčius mokanti įmonė, o tai, kad įsigyjamą medieną ji įteisindavo UAB „T1“ bei UAB „A1“ išrašytomis PVM sąskaitomis faktūromis, Bendrovei nebuvo nieko žinoma). Inspekcijos nuomone, šiuos bei kitus Bendrovės skunde nurodytus teiginius paneigia Lietuvos Aukščiausiojo Teismo 2014-09-23 nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 2K-363/2014, kurioje konstatuota, kad Bendrovės direktorius D. D. ir vadybininkas T. Š. nuteisti už tai, kad kartu su A. P. pagamino netikrus dokumentus, suklastojo tikrus dokumentus ir juos panaudojo, padarydami didelę žalą, bei apgaule panaikino didelės vertės turtinę prievolę Bendrovei. Minėtoje nutartyje konstatuota, kad Bendrovės direktorius ir vadybininkas, „veikdami šios bendrovės vardu ir interesais, nuo 2003 m. lapkričio iki 2004 m. lapkričio mėn. tiksliai nenustatytoje vietoje, A. P. panaudojant iš A. B., A. Z., A. J. ir J. L. gautus jų pagamintus netikrus UAB „T1“ dokumentus bei iš A. Z. ir J. L. gautus jų pagamintus netikrus UAB „A1“ dokumentus, pagamino netikrus dokumentus, suklastojo tikrus dokumentus, juos panaudojo, įformindami fiktyvius sandorius tarp UAB „A2“ ir UAB „T“, bei tokiais veiksmais panaikino didelės vertės turtinę prievolę – UAB „T“ prievolę sumokėti į Lietuvos Respublikos valstybės biudžetą iš viso 349045,72 Lt pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM): A. P. 2003 m. lapkričio mėn. pasiūlė UAB „T“ vadybininkui T. Š. ir direktoriui D. D. už ikiteisminio tyrimo metu tiksliai nenustatyto dydžio piniginių atlygį pateikti UAB „T“ PVM sąskaitų faktūrų su įrašytais melagingais duomenimis apie tariamai UAB „T“ parduotas paslaugas ir prekes bei tokiu būdu apgaule sumažinti ir įgyti UAB „T“ Lietuvos Respublikos valstybės biudžetui mokėtiną PVM. <...> A. P. tiksliai nenustatytu laiku ir vietoje į UAB „A2“ PVM sąskaitas faktūras (jų datos, serijos ir numeriai nurodyti skundžiamame nuosprendyje) įrašė T. Š. pateiktus žinomai melagingus duomenis neva UAB „A2“ pardavė UAB „T“ 3540,42 kub. m medienos už 556394,35 Lt (tarp jų 84873,70 Lt PVM), pasirašė minėtuose dokumentuose kaip UAB „A2“ direktorius ir perdavė juos T. Š. bei D. D. <...> T. Š., įgyvendindamas tą patį nusikalstamą sumanymą, nuo 2004 m. vasario iki 2004 m. lapkričio mėn., <...> į UAB „A2“ PVM sąskaitas faktūras <...> įrašė T. Š. pateiktus žinomai melagingus duomenis, kad neva UAB „A2“ pardavė UAB „T“ 10897,28 kub. m medienos už 1732450,01 Lt (tarp jų 264172,02 Lt PVM).“ Inspekcija nurodo, kad minėtoje Teismo nutartyje taip pat nurodyta, kad Bendrovės buhalterė, nežinodama, kad T. Š. pateiktose UAB „A2“ PVM sąskaitose faktūrose nurodytos prekės realiai Bendrovei parduotos nebuvo ir šios PVM sąskaitos faktūros yra netikros, jas įtraukė į Bendrovės buhalterinę apskaitą ir, remdamasi šiais netikrais dokumentais, į PVM deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie Bendrovės pirkimo PVM ir taip nepagrįstai sumažino mokėtiną į biudžetą PVM.

Pažymėta, jog pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 58 str. 2 dalį „Faktai, nustatyti įsiteisėjusiu teismo sprendimu vienoje administracinėje ar civilinėje byloje, iš naujo neįrodinėjami nagrinėjant kitas administracines bylas, kuriose dalyvauja tie patys asmenys“ (LVAT 2010-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-438-502/2010). Įvertinus mokestinio ginčo bylos dokumentus padaryta išvada, kad Bendrovės įformintos medienos įsigijimo ūkinės operacijos pagal UAB „A2“ vardu išrašytas PVM sąskaitas faktūras realiai, t. y. tarp nurodytų subjektų ir tokiomis aplinkybėmis, kurios atspindėtos buhalterinės apskaitos dokumentuose, neįvyko. Vadovaujantis BAĮ 13 straipsnio reikalavimais, UAB „A2“ vardu išrašytos PVM sąskaitos faktūros traktuotinos kaip neturinčios juridinės galios, nes jose nurodytas ūkinės operacijos turinys neatitinka tikrovės, t. y. ūkinės operacijos įvyko kitomis aplinkybėmis, nei nurodyta apskaitos dokumentuose.

Inspekcija nurodo, kad sąžiningumas yra bendrasis teisės principas, išreiškiantis elgesio matą, atitinkantį protingumo ir teisingumo principų reikalavimus, sąžiningas subjektas yra toks, kuris veikia rūpestingai ir teisingai, o sąžiningumas reikalauja atidumo, rūpestingumo bei draudžia piktnaudžiauti teise. Įvertinus mokestinėje byloje nustatytą aplinkybių visumą, padaryta išvada, kad Bendrovė, įsigydama prekes iš UAB „A2“ žinojo, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje, todėl elgėsi nesąžiningai. Todėl, vadovaujantis PVM įstatymo 64 str. 1 dalimi, Bendrovei pagrįstai papildomai apskaičiuota 349046 Lt PVM, nuo kurio apskaičiuoti 194665 Lt PVM delspinigiai ir skirta 104714 Lt PVM bauda.

Dėl Bendrovės skundo argumento, jog ne visa veikla buvo neteisėta, pažymėta, jog Lietuvos Aukščiausiasis Teismas 2014-09-23 nutartyje pažymėjo, kad kaltinimas dėl Bendrovės prievolės sumokėti didelės vertės PVM panaikinimo pareikštas tik ta apimtimi, kiek UAB „A2“ Bendrovei

tariamai paruoštos medienos pirminis įsigijimas buvo pagrįstas UAB „T1“ ir UAB „A1“ netikrais dokumentais. Teismas pažymėjo, kad specialisto išvadoje dėl UAB „A2“ bei Bendrovės ūkinės-finansinės veiklos tyrimo yra tiksliai nustatytos tokių sandorių sumos ir tariamai pirktos-parduotos medienos kiekiai bei rūšis. Tai yra, „šio tyrimo metu nustatyta, kad UAB „T“ pagal UAB „A2“ išrašytas 62 PVM sąskaitas faktūras 14437,697 kub. m medienos nepirko, o tik įteisino iš kitų asmenų įsigytą medieną, kuriai nebuvo išrašyti įsigijimo dokumentai (t. 22, b. l. 17–34).“ Atsižvelgus į tai, minėti Bendrovės skundo argumentai laikytini nepagrįstais.

Centrinis mokesčių administratorius taip pat pažymėjo, kad Bendrovė ginčijamu atveju nepateikė tinkamų dokumentų, kurių pagrindu Bendrovės galimai patirtas išlaidas būtų galima pripažinti sąnaudomis, mažinančiomis apmokestinamąjį pelną. Inspekcija nurodo, kad kaip matyti iš mokesstinės bylos dokumentų, Bendrovė savo išlaidas grindžia UAB „A2“ vardu Bendrovei išrašytais PVM sąskaitomis faktūromis. Pažymėta, jog, nors nagrinėjamu atveju ginčo dėl to, ar realiai buvo teiktos prekės, nėra, tačiau, remiantis visuma aplinkybių, buvo konstatuota, kad būtent UAB „A2“ netiekė prekių, užfiksuotų ginčo PVM sąskaitose faktūrose. Atsižvelgus į tai, padaryta išvada, kad nėra pagrindo 1939798,50 Lt išlaidų, nurodytų šiose PVM sąskaitose faktūrose, laikyti realiomis. Inspekcija nurodo, kad LVAT byloje (2006-02-10 nutartis adm. byloje Nr. A7-785/2006, 2006-11-17 nutartis adm. byloje Nr. 86-1845/2006) taip pat yra pabrėžęs, kad jeigu PVM sąskaitos faktūros, kurių pagrindu mažinamas apmokestinamasis pelnas, neatspindi tikrojo ūkinių operacijų turinio, tai paneigia mokesčių mokėtojo teisę į apmokestinamojo pelno mažinimą tokia sąnaudų dalimi. Pažymėta, kad Bendrovė, siekdama pagrįsti savo tikrinamuoju laikotarpiu patirtas išlaidas, turėtų pateikti atitinkamus įrodymus, pagrindžiančius jos realiai patirtas sąnaudas. Tačiau ginčijamu atveju Bendrovė įrodinėja savo patirtas išlaidas PVM sąskaitomis faktūromis, kuriose užfiksuotos tarp PVM sąskaitose faktūrose nurodytų ūkio subjektų realiai neįvykusios ūkinės operacijos.

Centrinio mokesčių administratoriaus nuomone, byloje surinkta pakankamai įrodymų, kad realiai prekių pardavimo veiksmų pardavėja – UAB „A2“, neatliko, todėl nėra pagrindo teigti, kad atsiskaityta buvo būtent už dokumentuose nurodytas prekes (medieną) ir tai sieti su Bendrovės vykdyta apmokestinamąja veikla. Kadangi Bendrovė neįrodė iš ko realiai buvo įsigyta produkcija (byloje įrodyta, kad UAB „A2“ medienos nepardavė), o Bendrovės pateiktų dokumentų pagrindu negalima nustatyti ar tai buvo tikra to turto vertė, kokia buvo savikaina ir kt., konstatuojama, kad nėra pagrindo 1939798,50 Lt išlaidų, nurodytų ginčo PVM sąskaitose faktūrose, laikyti Bendrovės realiai patirtomis sąnaudomis, mažinančiomis jos apmokestinamąjį pelną. Inspekcija teigia, kad vietos mokesčių administratorius, vadovaudamasis PMĮ 11 ir 17 straipsniais, pagrįstai 2003 ir 2004 metų apmokestinamąjį pelną padidino iš viso 1939798,50 Lt suma ir papildomai apskaičiavo 290970 Lt pelno mokesčio.

Dėl baudų Inspekcijos sprendime nurodoma, kad iš byloje pateikto 2009-04-17 sprendimo Nr. (11.1-24)-SA-26 matyti, kad mokesčių administratorius, vadovaudamasis PVM įstatymo 123 str. 2 dalies bei MAĮ 139 straipsnio nuostatomis ir atsižvelgęs į baudą didinančias aplinkybes (buhalterinėje apskaitoje apskaityti juridinės galios neturintys dokumentai, kuriuose užfiksuotos ūkinės operacijos realiai neįvyko) ir baudą mažinančias aplinkybes (Bendrovė patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi), Bendrovei pagrįstai skyrė 30 proc. dydžio 104714 Lt PVM baudą ir 87291 Lt pelno mokesčio baudą. Tačiau šiuo atveju, Inspekcijos nuomone, būtina taip pat atsižvelgti į LVAT formuojamą praktiką. Inspekcijos sprendime nurodoma, kad Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog mokesčių teisėje turi būti taikomas non bis in idem (dvigubo nubaudimo draudimo) principas, t. y. mokesčių teisinių santykių sritis nėra šio principo taikymo išimtis. Mokestinė bauda, vertinant Europos Žmogaus Teisių Teismo jurisprudencijos vystymąsi, gali prilygti kriminalinei bausmei, kaip ji suprantama Europos Žmogaus Teisių Konvencijoje. Todėl 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: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamasis principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes. Non bis in idem principas draudžia persekioti ir bausti asmenį antrą kartą

už pažeidimą, jeigu jis kyla iš identiškų arba iš esmės tokių pat faktų (įvykių), dėl kurių asmuo jau buvo nubaustas. Todėl tai, jog pažeidimų, už kuriuos skiriamos baudos, sudėtys aprašytos skirtingais žodžiais, dar jokiū būdu nereiškia, kad baudžiama ne už tą patį teisės pažeidimą (žr. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo išplėstinės teisėjų kolegijos administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011 priimtą 2011 m. lapkričio 18 d. nutartį). Nagrinėjamu atveju nustatyta, kad Bendrovei Vilniaus miesto 1 apylinkės teismo 2011-12-16 nuosprendžiu už Baudžiamojo kodekso 182 str. 2 dalyje (turtinės prievolės panaikinimas apgaule), 300 str. 2 dalyje (netikrų dokumentų pagaminimas ir panaudojimas, tikrų dokumentų suklastojimas ir panaudojimas), 222 str. 1 dalyje (apgaulingas apskaitos tvarkymas) numatytų nusikaltimų padarymą skirta subendrinta 250 MGL (31250 Lt) dydžio bauda. Bausmė skirta už tą pačią veiką, dėl kurios buvo atliktas mokestinis patikrinimas bei skirtos mokesčių baudos. Nagrinėjamu atveju Inspekcijai akivaizdu, kad Bendrovei paskirtos baudos už mokesčių teisės pažeidimus prilygsta jos nubaudimui kriminalinio pobūdžio sankcija vertinant šią teisinę situaciją Europos Žmogaus Teisių Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalies nuostatų taikymo prasme. Kadangi tiek Vilniaus miesto 1 apylinkės teismo 2011-12-16 nuosprendžiu, tiek ginčijamu Inspekcijos sprendimu buvo nubaustas tas pats juridinis asmuo – Bendrovė, todėl tokia teisinė situacija suponuoja non bis in idem principo pažeidimą. Vadovaudamasi tuo, kas išdėstyta, Inspekcija konstatuoja, kad ginčijamo sprendimo dalis skirti Bendrovei baudas pagal Mokesčių administravimo įstatymą negali būti palikta galioti, nes tai reikštų Europos Žmogaus Teisių Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalies, ta apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą. Atsižvelgiant į išdėstytas aplinkybes, Inspekcijos vertinimu, Bendrovei paskirtos 104714 Lt PVM ir 87291 Lt pelno mokesčio baudos yra naikintinos.

Dėl delspinigių Inspekcijos sprendime nurodoma, kad patikrinimo metu, vadovaudamasi PVM įstatymo 123 str. 1 dalimi, 1995-06-28 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. I-974 39 str. 6 dalimi, 2004-04-13 MAĮ Nr. IX-2112 87 straipsniu, 96 str. 1 dalies bei 97 str. 2 dalies nuostatomis, nuo akte papildomai apskaičiuotos 349046 Lt PVM sumos Bendrovei apskaičiuota 194665 Lt PVM delspinigių. Vadovaudamasi PMĮ 56 straipsniu, MAĮ 96 str. 1 dalies 2 punktu, nuo papildomai apskaičiuoto 290970 Lt pelno mokesčio akte apskaičiavo 133609 Lt pelno mokesčio delspinigių.

Pažymėta, kad Bendrovės mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2008-12-17, aktas surašytas 2009-02-11 ir patvirtintas 2009-04-17 sprendimu Nr. (11.1-24)-SA-26. Bendrovei apskundus minėtąjį sprendimą, Inspekcija 2009-07-17 sprendimu Nr. 69-195 Bendrovės 2009-05-11 skundo nagrinėjimą sustabdė iki bus priimtas procesinis sprendimas baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-00082-04. Bendrovės skundo nagrinėjimas atnaujintas 2014 metais, t. y. daugiau kaip po penkerių metų.

Pažymėta, kad MAĮ 100 straipsnis yra speciali norma, skirta spręsti atleidimo nuo delspinigių klausimą, todėl ji negali būti supriešinama su MAĮ 8 straipsnio nuostatomis dėl bendrųjų (teisingumo, privalomumo) principų taikymo mokestiniuose santykiuose. Mokesčių administravimo sistemoje veikia teisinis mechanizmas, kurio tikslas sankcijų ir mokestinių prievolių įvykdymą užtikrinančių priemonių pagalba nustatyti maksimalų ir efektyvų visų mokestinių prievolių vykdymą. Tam, kad būtų užtikrinamas mokesčių mokėjimas į valstybės biudžetą, yra itin svarbus paties mokesčių administratoriaus vaidmuo, nes MAĮ 8 straipsnyje įtvirtinta teisingumo ir visuotinio privalomumo principo nuostata įpareigoja mokesčių administratorių užtikrinti efektyvų mokesčių administravimą vadovaujantis teisingumu ir protingumu pagrįstais kriterijais. Šiuo atveju siekti teisingumo reiškia siekti protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius ir mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą). Protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes. Inspekcijos sprendime nurodoma, kad Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, jog konstituciniai teisingumo, teisinės valstybės principai suponuoja ir tai, kad už teisės pažeidimus valstybės nustatomos poveikio priemonės turi būti proporcingos (adekvačios) teisės pažeidimui, turi atitikti siekiamus teisėtus ir visuotinai svarbius tikslus, neturi varžyti asmens akivaizdžiai labiau negu reikia šiems tikslams pasiekti; tarp siekiamo tikslo nubausti teisės pažeidėjus ir užtikrinti teisės pažeidimų prevenciją ir pasirinktų priemonių šiam tikslui pasiekti turi būti teisinga pusiausvyra (proporcingumas) (Konstitucinio Teismo 2000 m. gruodžio 6 d.,

2001 m. spalio 2 d., 2004 m. sausio 26 d., 2005 m. lapkričio 3 d., 2005 m. lapkričio 10 d., 2008 m. sausio 21 d. nutarimai). Taip pat atkreiptas dėmesys į besiklostančią teisminę praktiką – LVAT 2011-10-10 nutartį (administracinėje byloje Nr. A 556-234/2011). Įvertinus aukščiau išdėstytas aplinkybes, konstatuota, kad užsitęsęs mokestinis ginčas, įtakoja ženklių delspinigių apskaičiavimą, todėl Bendrovė atleistina nuo skaičiuojamų delspinigių už laikotarpį nuo 2009-04-17 (mokestinio ginčo nagrinėjimo sustabdymas) iki Bendrovės 2009-05-11 skundo nagrinėjimo atnaujinimo, t. y. šio sprendimo priėmimo dienos, skaičiuojamų nuo 349046 Lt PVM ir 290970 Lt pelno mokesčio.

Bendrovė nurodo, kad Inspekcija Bendrovei skirtas baudas panaikino, todėl dėl šios skundžiamo sprendimo dalies skundas nepaduodamas, tačiau likusioje dalyje su Inspekcijos sprendimu nesutinka. Bendrovė akcentuoja, kad mokesčių administratorius, atmesdamas Bendrovės skundą, tai iš esmės grindžia Lietuvos Aukščiausiojo Teismo nutarties, išnagrinėjus kasacinį skundą baudžiamojoje byloje, citavimu. Bendrovės nuomone, nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius praktiškai nevykdė savarankiško aplinkybių tyrimo, o pasitenkino tuo, kad yra išnagrinėta baudžiamoji byla, kurioje nuteisti Bendrovės darbuotojai ir Bendrovė. Nurodo, kad skundžiamame sprendime yra neatsižvelgta į Bendrovės atstovo išsakytus argumentus, kad pagal ikiteisminio tyrimo metu pateiktą Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos Vilniaus apskrities skyriaus 2006-04-20 specialisto išvadą, kuria iš esmės ir rėmėsi mokesčių administratorius, gali susidaryti įspūdis, kad Bendrovė 2003-2004 metais užsiiminėjo vien nelegalia veikla, tačiau taip nėra. Bendrovei akivaizdu, kad mokesčių administratorius savarankiškai net netyrė minėtoje specialisto išvadoje fiksuotų duomenų, o tik pacitavo A. P. ir T. Š. parodymų fragmentus. Bendrovė mano, kad minėtoje specialisto išvadoje, kuri buvo pateikta baudžiamojoje byloje, nėra pilnai ir objektyviai ištirta Bendrovės ūkinė-finansinė veikla už 2003-2004 metus. Bendrovė nesutinka, kad visas UAB „A2“ PVM sąskaitose-faktūrose nurodytas medienos kiekis (14437 m²) Bendrovės buvo įsigytas fizinių asmenų, o tik vėliau su UAB „A2“ „pagalba“ įteisintas, teigia, kad nepaneigti A. P. ir T. Š. parodymai, kad buvo gaunami ne tik fiktyvūs dokumentai, bet ir realiai įgyjama mediena.

Akcentuojama, kad didelė PVM ir pelno mokesčio delspinigių suma, kurią šiai dienai turėtų sumokėti Bendrovė susidarė ir dėl Panevėžio AVMI pareigūnų neveiklumo. Bendrovei akivaizdu, jog mokestinį jos patikrinimą už 2003–2004 metus veiklos metus, esant nurodytoms aplinkybėms, buvo galima atlikti dar 2006 metais. Todėl nesuprantama, kodėl buvo laukiama 2009 metų. Esant šioms aplinkybėms, Bendrovės nuomone, nėra pagrindo teigti, kad Bendrovei paskaičiuoti PVM ir pelno mokesčio delspinigiai atitinka MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje numatytą reikalavimą, kad mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, privalo vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Protingumo kriterijus iš tiesų reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Bendrovės nuomone, atsižvelgiant į šio mokestinio patikrinimo aplinkybes, kada realiai atliktas mokestinis patikrinimas ir iš esmės buvo nustatytas galimas mokestinis pažeidimas, su kurio išvados Bendrovė nesutinka, tai net ir netenkinant šio skundo pilna apimtimi, Bendrovės nuomone, spręstinas klausimas dėl jai apskaičiuotų PVM ir pelno mokesčio delspinigių pagrįstumo. Esant pagrįstoms abejonėms dėl šių delspinigių paskaičiavimo pagrįstumo, būtų teisingas sprendimas, jog delspinigiai apskritai nebūtų skaičiuojami, arba jie būtų skaičiuojami tik iki 2006 m. balandžio mėnesio, kada buvo iš esmės nustatyti finansiniai pažeidimai anksčiau nurodytoje Specialisto išvadoje, tiriant baudžiamąją bylą.

Nurodytų motyvų pagrindu, Bendrovės nuomone, yra naikintina Inspekcijos sprendimo dalis dėl paskaičiuotos PVM delspinigių ir pelno mokesčiu delspinigių sumos. Be to, atkreipiamas dėmesys į tai, kad ginčijamame Inspekcijos sprendime visiškai neatsižvelgiama į tai, kad „priskaityta“ 349046 Lt PVM suma jau yra sumokėta į valstybės biudžetą, o sumokėti likusių nurodytų sumų Bendrovė finansiškai nepajėgi. Bendrovė akcentuoja, kad bus priversta skelbti bankrotą, o šiuo metu Bendrovėje dirba 9 darbuotojai, kuriuos tokiu atveju teks atleisti. Bendrovė taip pat nurodo, kad visiškai neišnaudotos galimybės tartis su mokesčių administratoriumi dėl atitinkamo susitarimo sudarymo, nes po skundo nagrinėjimo atnaujinimo, jai net nebuvo sudaryta tokia galimybė. Mano, kad tokia mokesčių administratoriaus praktika yra ydinga, tuo tarpu Bendrovės padėtis, jos finansinės galimybės pasikeitė iš esmės. Remiantis išdėstytu ir vadovaujantis MAĮ 144 straipsniu, 146 straipsniu, 151 straipsniu, 152

straipsnio 2 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 2 punktu, Bendrovė prašo panaikinti Panevėžio AVMI 2009-04-17 sprendimą Nr. (11.1-24)-SA-26 ir 2014-11-14 Inspekcijos sprendimą Nr. 69-142.

Komisija konstatuoja, jog Bendrovės skundas iš dalies tenkintinas, ginčijamas Inspekcijos 2014-11-14 sprendimas Nr. 69-142 iš dalies naikintinas.

Inspekcija ginčijamu sprendimu atnaujino Bendrovės 2009-05-11 skundo nagrinėjimą ir patvirtino Panevėžio AVMI 2009-04-17 sprendimo Nr. (11.1-24)-SA-26 nurodymus Bendrovei į biudžetą sumokėti 349046 Lt (101090 Eur) PVM, 194665 Lt (56378 Eur) PVM delspinigių, 290970 Lt (84270 Eur) pelno mokesčio ir 133609 Lt (38695 Eur) pelno mokesčio delspinigių sumas, panaikino Bendrovei skirtas 104714 Lt (30327 Eur) PVM baudą ir 87291 Lt (25281 Eur) pelno mokesčio baudą, atleido Bendrovę nuo PVM ir pelno mokesčio delspinigių, apskaičiuotų (skaičiuojamų) nuo 349046 Lt (101090 Eur) PVM ir 290970 Lt (84270 Eur) pelno mokesčio už laikotarpį nuo 2009-04-17 (mokestinio ginčo nagrinėjimo sustabdymas VMI prie FM sprendimu) iki ginčijamo Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo priėmimo dienos.

Komisija, nekartodama šiame sprendime jau minėtų aukščiau (šio sprendimo p. 1-2) šios bylos nagrinėjimo aplinkybių, pažymi, kad VAAT, pakartotinai išnagrinėjęs bylą, 2016-10-17 sprendimu administracinėje byloje Nr. eI-8172-968/2016 iš dalies patenkino Inspekcijos skundą ir panaikino Komisijos 2015-02-02 sprendimą Nr. S-11(7-237/2014) tiek, kiek juo panaikinta Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalis dėl nurodymų sumokėti į biudžetą 101090 Eur PVM ir su šia mokesčio suma susijusius delspinigius, ir šią Bendrovės 2014-11-28 skundo dalį perdavė Komisijai nagrinėti iš naujo.

Komisija, taip pat nekartodama tų pačių aplinkybių ir išaiškinimų, išdėstytų savo sprendime Nr. S-11(7-237/2014), konstatuoja, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog Bendrovė, įsigydama ginčo prekes (medieną), žinojo, jog dalyvauja sandoriuose, susijusiuose su sukčiavimu PVM srityje, todėl elgėsi nesąžiningai, taip pat ginčo PVM sąskaitos faktūros mokesčių administratoriaus pagrįstai pripažintinos neturinčiomis juridinės galios.

Tačiau šiuo atveju Komisija pažymi, jog, vadovaudamasi VAAT 2016-10-17 sprendimo administracinėje byloje Nr. eI-8172-968/2016 išaiškinimu, nagrinėdama šį mokestinį ginčą, iš esmės pasisako dėl aplinkybių (dėl kurių mokestinis ginčas buvo grąžintas iš naujo nagrinėti Komisijai), išvardintų minėtame VAAT sprendime.

VAAT, vertindamas Komisijos sprendimo Nr. S-11(7-237/2014) motyvus, kai dėl tų pačių mokesčio mokėtojo veiksmų yra sprendžiamas jo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn klausimas ir mokesčių administratorius baudžiamojame byloje yra pareiškęs ieškinį dėl valstybei padarytos žalos, kurią sudaro nesumokėti mokesčiai, atlyginimo, 2016-10-17 sprendime nurodė, jog iš Komisijos nurodytų motyvų nebuvo aišku, 1) kokiomis konkrečiomis VAI ar kitų teisės aktų nuostatomis Komisija rėmėsi, kaip jas aiškino, kodėl netaikė MAĮ įtvirtintų teisės normų; ir 2) ar Komisijos nagrinėjamoje byloje susiklosčiusios faktinės aplinkybės (ir jų teisinis vertinimas) yra analogiškos LVAT 2014-11-21 nutartyje (kuria iš esmės rėmėsi Komisija savo sprendime Nr. S-11(7-237/2014) nagrinėjamoje byloje.

Nagrinėjamoje byloje atsakovas (mokesčių administratorius) yra valstybinės valdžios institucija, turinti įgaliojimus veikti jai priskirtoje viešojo administravimo srityje – mokesčių administravime. Toks atsakovo, kaip subjekto, pobūdis lemia, kad jo veiklą atitinkamai reglamentuoja, tiek MAĮ bei su jo įgyvendinimu susiję teisės aktai, tiek VAI bei su jo įgyvendinimu susiję teisės aktai.

Komisija pažymi, kad MAĮ nuostatų, kurios reglamentuotų šioje byloje nagrinėjamą teisinę situaciją (mokesčių administratoriaus teisę atlikti mokestinį patikrinimą tais atvejais, kai dėl tų pačių mokesčio mokėtojo veiksmų yra sprendžiamas jo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn klausimas ir mokesčių administratorius baudžiamojame byloje yra pareiškęs ieškinį dėl valstybei padarytos žalos, kurią sudaro nesumokėti mokesčiai, atlyginimo, dėl ko yra priimti du valstybinės valdžios institucijų sprendimai, kuriais nuspręsta už tą pačią Bendrovės atliktą priešingą teisei veiką iš jos išieškoti tuos pačius mokesčius) nėra įtvirtinta.

Tačiau Komisija atkreipia dėmesį, jog VAI 14 straipsnio 3 dalies 3 punkte nustatyta, kad <...> „pranešimas ar skundas nenagrinėjamas, jeigu teismas ar tas pats viešojo administravimo subjektas jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu ir asmuo nepateikia naujų faktinių duomenų, leidžiančių

ginčyti sprendimą,“<...>. To paties įstatymo 23 straipsnio 6 dalyje įtvirtinta analogiška nuostata minėtajai, kurioje taip pat nustatyta, kad „Skundas nenagrinėjamas, jeigu tuo pačiu klausimu teismas jau yra priėmęs sprendimą arba tas paties viešojo administravimo subjektas yra priėmęs administracinės procedūros sprendimą ir asmuo nepateikia naujų faktinių duomenų, leidžiančių ginčyti viešojo administravimo subjekto priimtą administracinės procedūros sprendimą,“<...>. Tokiu būdu, Komisijos vertinimu, iš šio teisinio reglamentavimo matyti, kad juo yra įtvirtintas draudimas viešojo administravimo subjektui pradėti (inicijuoti) administracines procedūras bei priimti sprendimus, jeigu teismas arba jis pats jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu. Tokiais atvejais, antroji (pakartotinė) administracinė procedūra yra negalima ir negali būti vykdoma. Apibendrinus šį teisinį reguliavimą, Komisija daro išvadą, kad draudimas viešojo administravimo subjektui priimti sprendimą, jeigu teismas arba jis pats jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu, 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 (kaip išaiškinta ir LVAT 2014-11-21 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014). Be to, Komisija pažymi, kad, priešingu atveju, viešojo administravimo subjektas pažeidęs šį draudimą rizikuoja, kad vienas iš sprendimų, priimtų tokių procedūrų rezultate, bus neteisėtas, nes juo galimai bus pažeisti minėti VAI reikalavimai. Taigi remiantis prieš tai aptartu teisiniu reglamentavimu, Komisija daro išvadą, kad tokiais atvejais, kai dviejų administracinių procedūrų rezultate yra priimami du sprendimai, neteisėtu sprendimu paprastai turėtų būti pripažįstamas tas sprendimas, kuris yra priimamas (įsiteisėja) po „pirmojo“ sprendimo priėmimo (įsiteisėjimo), nes priėmus „pirmąjį“ sprendimą, viešojo administravimo subjektui yra draudžiama inicijuoti ir vykdyti antrąją administracinę procedūrą bei priimti iš jos kylančius sprendimus (kaip išaiškinta ir LVAT 2014-11-21 nutartyje administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014). *Inter alia*, iš bylos medžiagos matyti, kad mokesčių administratorius dėl tos pačios PVM sumos, kurios atsiradimas kildinamas iš tų pačių neteisėtų Bendrovės veiksmų, VAI taikymo prasme, inicijavo dvi administracines procedūras, kurių abiejų rezultate turėjo būti išieškota iš Bendrovės padaryta žala biudžetui, o būtent, pareiškė civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje bei pagal MAĮ nuostatas priėmė byloje ginčijamus sprendimus, kuriais apskaičiavo ir nurodė sumokėti mokesčius Bendrovei. Tačiau administracinė procedūra dėl žalos padarytos biudžetui išieškojimo iš Bendrovės pagal mokesčių administratoriaus pareikštą civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje yra užbaigta (LAT 2014-09-23 priimta nutartimi tenkino Panevėžio AVMI civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-363/2014), o ginčijami atsakovo sprendimai nėra įsiteisėję. Todėl Komisija, vadovaudamasi VAI 14 straipsnio 3 dalies 3 punktu, 23 straipsnio 6 dalimi, konstatuoja, kad mokesčių administratoriaus veiksmai pradėjus dvi aptariamąs administracines procedūras, neatitiko minėtų VAI reikalavimų.

Toliau Komisija pasisako dėl to, ar Komisijos nagrinėjamoje byloje susiklosčiusios faktinės aplinkybės (ir jų teisinis vertinimas) yra iš esmės analogiškos LVAT 2014-11-21 nutartyje nagrinėjamoje byloje esančioms faktinėms aplinkybėms (ir jų teisiniui vertinimui).

Komisija pažymi, kad analogiškomis teisės normomis vadovavosi ir LVAT 2014-11-21 nutartyje, kurioje aiškindamas tas pačias minėtas teisės normas (VAI 14 straipsnio 3 dalies 3 punktą, 23 straipsnio 6 dalį) LVAT pažymėjo, jog, „apibendrinus šį teisinį reguliavimą, darytina išvada, kad draudimas viešojo administravimo subjektui priimti sprendimą, jeigu teismas arba jis pats jau yra priėmęs sprendimą tuo pačiu klausimu, 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“. LVAT 2014-11-21 nutartyje padarė išvadą, kad <...> „atsakovo veiksmai pradėjus dvi aptariamąs administracines procedūras, neatitiko Viešojo administravimo įstatymo reikalavimų (Komisijos pastaba: t. y. VAI 14 straipsnio 3 dalies 3 punkto, 23 straipsnio 6 dalies) <...>“.

Taip pat Komisija pastebi, kad iš minėtos LVAT nutarties, matyti, kad civilinis ieškinys baudžiamojoje byloje buvo pateiktas vėliau nei mokesčių administratorius pradėjo atlikti mokesčių patikrinimą, t. y. iš papildomai Komisijai 2017-02-03 pateikto Vilniaus apskrities mokesčių administratoriaus civilinio ieškinio byloje Nr. 06-1-00016-04, matyti, kad šio civilinio ieškinio parengimo data yra 2008-05-06. Tuo tarpu iš Komisijos bylos Nr. 7-263, kurioje pareiškėja buvo UAB „V1“, medžiagos (2008-04-11 patikrinimo akto Nr. (21.26)-07-77-10) matyti, kad patikrinimas pradėtas

2007-12-13, baigtas 2008-04-11. Taigi, kaip minėta, iš bylos medžiagos matyti, kad civilinis ieškinys buvo pateiktas baudžiamojoje byloje vėliau nei mokesčių administratorius pradėjo atlikti mokesčių patikrinimą. Tuo tarpu šiame mokesťiniame ginče nagrinėjamoje byloje matyti, kad Panevėžio AVMI civilinio ieškinio dėl žalos valstybės biudžetui atlyginimo ikiteisminio tyrimo byloje Nr. 06-1-00082-04 parengimo data yra 2008-11-19. Tuo tarpu Bendrovės mokesťinis patikrinimas buvo pradėtas 2008-12-17, baigtas 2009-02-11, t. y. šiuo atveju civilinis ieškinys buvo pateiktas netgi anksčiau nei pradėtas Bendrovės mokesťinis patikrinimas.

Komisijos nuomone, LVAT 2014-11-21 nutartyje nesiejo mokesčių administratoriaus galimybės pradėti kitą administracinę procedūrą su civilinio ieškinio pateikimo baudžiamojoje byloje momentu, todėl faktinių situacijų nežymūs skirtumai nagrinėjamoje ir LVAT byloje nesudaro pagrindo Komisijai ja nesivadovauti.

Be to, iš LVAT 2014-11-21 nutartyje pateikto aiškinimo, kuriuo nurodoma, kad civilinis ieškinys baudžiamojoje byloje buvo užbaigtas anksčiau nei spėjo įsigaliooti mokesčių administratoriaus sprendimai, matyti, kad pats LVAT akcentuoja ne momentą, kada buvo pateiktas civilinis ieškinys ir pradėtas bei baigtas mokesčių mokėtojo (atsakovo civiliniame ieškinyje) mokesťinis patikrinimas, o būtent tai, kad civilinis ieškinys baudžiamojoje byloje yra užbaigtas, o mokesčių administratoriaus sprendimai dar neįsiteisėję, nes dėl jų vyksta mokesťinis ginčas.

Papildomai Komisija pažymi, kad Inspekcijos 2014-11-14 sprendimu Nr. 69-142 mokesťinės prievolės buvo patvirtintos pagal duomenis, gautus Bendrovės mokesťinio patikrinimo metu, o mokesťinis patikrinimas (kaip nurodoma 2009-02-11 patikrinimo akto p. 1) atliktas pagal 2006-04-20 FNTT ūkinės finansinės veiklos tyrimo Vilniaus apskrities skyriaus specialisto išvadą (patikrinimo aktas grindžiamas minėtos išvados duomenimis), t. y. remiantis MAĮ 72 straipsnio 1 dalimi, kuri leidžia mokesčių administratoriui apskaičiuoti mokesťi remiantis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais. Šiuo atveju Komisija papildomai pažymi, jog, pavyzdžiui, LVAT 2009-04-02 nutartyje administracinėje byloje Nr. A442-388/2009 nustatė, kad FNTT (pagal jos veiklą reglamentuojančius teisės aktus) turėjo teisę įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atskleisti ir tirti veikas, susijusias su mokesčių mokėtojų apgaulingu ar aplaidžiu apskaitos tvarkymu, žinomai neteisingų duomenų apie mokesčius, valstybės (savivaldybės) rinkliavas ir kitas įmokas teikimu atsakingoms institucijoms ir įstaigoms, mokesčių, valstybės (savivaldybės) rinkliavų, valstybinio socialinio draudimo ir kitų įmokų vengimu, nustatyta tvarka patvirtintų ataskaitų nepateikimu, ir kitus teisės pažeidimus, susijusius su mokesčiais, valstybės (savivaldybės) rinkliavomis, valstybinio socialinio draudimo ir kitomis įmokomis, taip pat turėjo teisę įstatymų nustatyta tvarka vykdyti ūkinės-finansinės veiklos tyrimą. Todėl Komisija pažymi, jog, kai FNTT pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, pagal MAĮ 72 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius turi teisę, remdamasis FNTT dokumentais, apskaičiuoti mokesčių mokėtojų mokėtiną mokesťinę sumą.

Tuo tarpu LVAT 2014-11-21 nutartyje nagrinėtoje byloje, kaip matyti iš Komisijos bylos Nr. 7-263, kurioje pareiškėja buvo UAB „V1“, medžiagos (2008-04-11 patikrinimo akto Nr. (21.26)-07-77-10), mokesčių mokėtojui (UAB „V1“) Inspekcijos 2008-09-16 sprendimu Nr. 69-176 mokesťinės prievolės buvo patvirtintos pagal duomenis, gautus UAB „V1“ mokesťinio patikrinimo metu, o mokesťinis patikrinimas (kaip nurodoma 2008-04-11 patikrinimo akto p. 3) atliktas pagal 2006-11-29 FNTT ūkinės finansinės veiklos tyrimo Vilniaus apskrities skyriaus specialisto išvadą, t. y. šiuo atveju vėlgi mokesčių administratorius vadovavosi MAĮ 72 straipsnio 1 dalimi – t. y. teise apskaičiuoti mokesčius pagal kitų valstybės institucijų dokumentus.

Todėl Komisija pažymi, kad abiems atvejais (tiek šiuo Komisijos sprendimu nagrinėjame mokesťiniame ginče, tiek LVAT 2014-11-21 nutartyje nagrinėjamoje byloje) patvirtintų mokesťinių prievolių teisinė prigimtis (ta prasme, jog abiem atvejais mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną mokesčių sumą, vadovavosi MAĮ 72 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta teise apskaičiuoti mokesčius pagal kitų valstybės institucijų dokumentus) buvo analogiška. Komisijos vertinimu, ši minėta aplinkybė laikytina tik kaip papildoma (bet jokia būdu ne lemianti) aplinkybė, kodėl Komisija remiasi LVAT 2014-11-21 nutartimi šiame mokesťiniame ginče.

Taigi, Komisijos vertinimu, išnagrinėtos atitinkamos tiek teisinės, tiek faktinės aukščiau minėtos aplinkybės, kurias nurodė įvertinti VAAT 2016-10-17 sprendime administracinėje byloje Nr. eI-8172-968/2016, yra arba analogiškos, arba skiriasi nereikšmingai, dėl ko Komisija, priimdama sprendimą dėl šio nagrinėjamo mokestinio ginčo (dėl Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 nurodymų teisėtumo ir pagrįstumo), negalėtų remtis LVAT 2014-11-21 nutartimi.

Komisija pažymi, kad Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalies, kuria buvo nurodyta sumokėti 349046 Lt (101090 Eur) PVM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, panaikinimą Komisija savo sprendime Nr. S-11(7-237/2014) iš esmės grindė tuo, kad Inspekcija, 2014-11-14 sprendimu Nr. 69-142 įpareigojusi Bendrovę sumokėti 349046 Lt PVM ir su šiuo mokesčiu susijusias sumas, po to, kai LAT 2014-09-23 priimta nutartimi tenkino Panevėžio AVMI civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-363/2014 ir nutarė solidariai iš fizinių asmenų ir Bendrovės valstybei priteisti 349045,72 Lt PVM, pažeidė *non bis in idem* (lot. negalima dukart bausti už tą patį teisės pažeidimą) principą, remdamasi LVAT 2014-11-21 nutartimi administracinėje byloje Nr. A-438-1221/2014, konstatavo, jog mokesčių administratoriaus veiksmai neatitiko VAI reikalavimų. Tačiau Komisija atkreipia dėmesį į tai, jog minėta LAT 2014-09-23 nutartimi buvo patenkintas civilinis ieškinys priteisti būtent 349045,72 Lt PVM, tačiau Inspekcija ginčijamu 2014-11-14 sprendimu Nr. 69-142 nurodė Bendrovei sumokėti į biudžetą ne tik 349046 Lt (101090 Eur) PVM, tačiau ir atitinkamą PVM delspinigių sumą. Todėl šiuo konkrečiu atveju toliau Komisija pasisako dėl to, ar šiame mokestiniame ginče draudimas pažeisti *non bis in idem* principą apima ir delspinigių mokėjimą.

Pirmiausia, Komisija pastebi, kad LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011 išaiškino, jog „Sprendžiant, ar nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijos (toliau - Konvencija) 7 protokolo 4 straipsnio prasme, 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 netaikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas nurodytas principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes“. Komisija, analizuodama šią LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartį, daro išvadą, kad joje iš esmės kalbama apie tai, kad Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio bei *non bis in idem principio* prasme baudos pagal Administracinių teisės pažeidimų kodekso 163² straipsnį ir mokestinės baudos pagal MAĮ 139 straipsnį paskyrimas atitinkamais atvejais gali sąlygoti dvigubą nubaudimą ir Konvencijos pažeidimą. Kadangi Inspekcija ginčijamame sprendime iš esmės pasisakė šiuo klausimu ir konstatavo, kad ginčijamo Panevėžio AVMI sprendimo dalis skirti Bendrovei baudas pagal MAĮ negali būti palikta galioti, nes tai reikštų Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalies, ta apimtimi, kuria ji draudžia asmenį pakartotinai bausti, pažeidimą, Komisija nekartodama tų pačių aplinkybių ir vertinimo, šiuo klausimu plačiau nepasisako.

Tačiau Komisija pažymi, kad LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartyje, remdamasis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo 2010 m. balandžio 29 d. sprendimu byloje C-230/08, išaiškino, kad pareiga sumokėti už prekes priklausančias mokesčių sumas nelaikoma asmens nubaudimu. Mokestis pagal savo pobūdį ir tikslus nėra bausmė, bet iš esmės yra fiskalinė priemonė, kurios pagalba yra surenkamos lėšos atitinkamiems visuomenės poreikiams finansuoti. Tokiu būdu Komisija konstatuoja, jog nagrinėjamame mokestiniame ginče Inspekcijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 nurodymas sumokėti 349046 Lt (101090 Eur) PVM yra nepagrįstas ir neteisėtas ne dėl draudimo pažeisti *non bis in idem* principą (kadangi, kaip minėta, mokestis pagal savo pobūdį ir tikslus nėra bausmė, todėl nepatenka į draudimo pažeisti *non bis in idem* principą taikymo turinį), tačiau dėl to, jog mokesčių administratoriaus veiksmai pradėjus dvi minėtas administracines procedūras, neatitiko VAI analizuotų 14 straipsnio 3 dalies 3 punkto, 23 straipsnio 6 dalies reikalavimų.

Komisija pasisakydama, ar šiame mokestiniame ginče draudimas pažeisti *non bis in idem* principą apima ir delspinigių mokėjimą, nurodo, kad LAT 2014-09-23 nutartimi tenkino Panevėžio AVMI civilinį ieškinį baudžiamojoje byloje Nr. 2K-363/2014 priteisti būtent tik 349045,72 Lt PVM, tuo tarpu PVM delspinigiai nebuvo ieškinio dalykas (ieškovo reikalavimas). Komisija pažymi, jog pagal MAĮ 95 straipsnio 1 dalies 1 punktą delspinigiai yra mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdas.

Delspinigiai, jų skaičiavimo tvarka, dydis, atleidimo nuo jų sąlygos numatytos MAĮ ketvirtajame skirsnyje, kuris skirtas mokesstinės prievolės įvykdymo užtikrinimo būdams reglamentuoti (MAĮ 95-100 straipsniai). LVAT 2011 m. lapkričio 18 d. nutartyje administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011 išaiškino, jog <...> „mokesčių teisėje delspinigių pirminė funkcija yra užtikrinti mokesstinės prievolės (į)vykdymą, jie pirmiausia yra skirti kompensuoti valstybės finansinius nuostolius, kurie atsiranda (laiku) nesumokėjus mokesčių. Kaip nurodyta Konstitucinio Teismo jurisprudencijoje, nesumokėjus mokesčių arba sumokėjus juos ne laiku, valstybės išdas negauna pajamų, auga biudžeto deficitas, ribojamos ar net atimamos galimybės valstybei įgyvendinti savo uždavinius ir vykdyti funkcijas, gyvybiškai svarbias jos piliečiams, tautai, valstybei (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Taigi delspinigių, kaip mokesstinės prievolės (į)vykdymo užtikrinimo priemonės, esmė yra ta, kad jų taikymas arba galimybė juos taikyti skatina mokesstinės prievolės savanorišką ir tinkamą vykdymą, o nevykdymo ar netinkamo vykdymo atveju – užtikrina įsiskolinimo biudžetui bei turtinių valstybės praradimų (pvz., dėl naudojimosi valstybei nesumokėtomis mokesčių sumomis) padengimą. Delspinigiai yra įprasti civiliniuose, o ne baudžiamuosiuose teisiniuose santykiuose, kuriuose, t. y. civiliniuose santykiuose, jie, be kita ko, atlieka kompensacinę funkciją. Iš to išplaukia, kad vertinant aptariamus delspinigius kriminalinės bausmės (nubaudimo), kaip ji suprantama Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje, požymių kontekste, negalima teigti, jog nagrinėjamu atveju įpareigojimas pareiškėjai juos sumokėti lėmė jos nubaudimą“. Todėl LVAT padarė išvadą, jog paskirti mokėti delspinigiai už mokesstinės prievolės neįvykdymą nebuvo laikytini baudimu Konvencijos 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalies prasme.

Be to, LAT, sprenddamas klausimus dėl priteistino civilinio ieškinio dydžio ir apimties (atsisakydamas tenkinti mokesčių administratoriaus prašymą kaip civilinės žalos atlyginimą priteisti ne tik nesumokėtus mokesčius, bet ir delspinigius), laikosi pozicijos, kad tokia apimtimi šie prašymai negali būti tenkinami, nes „skaičiuojami delspinigiai už mokesčių nemokėjimą ar pavėluotą mokėjimą, delspinigių skaičiavimo pradžia, trukmė, dydis yra MAĮ reguliavimo dalykas, šiuo atveju CK normos, reglamentuojančios prievolių užtikrinimą netaikomos“. Kadangi „<...> mokesčius teisinius santykius reguliuoja viešosios teisės normos, <...> nėra pagrindo priteisti delspinigius, taikant privatinės (civilinės) teisės normas“ (LAT 2016-03-22 nutartis byloje Nr. 2K-99-648/2016). Todėl, Komisijos nuomone, atsižvelgiant į LAT poziciją, taip pat MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintą mokesčių mokėtojų lygybės principą (pagal kurį – taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs), taip pat atsižvelgiant į tai, jog procesas dėl PVM delspinigių apskaičiavimo / sumokėjimo nebuvo pradėtas nei Bendrovei, nei jos vadovo ir akcininkų atžvilgiu, ginčo byloje nėra teisinio pagrindo naikinti nurodymus sumokėti delspinigius. Priešingu atveju mokesčių mokėtojo, kurio (kurio atsakingų asmenų) atžvilgiu buvo atlikti baudžiamojo persekiojimo veiksmai ir iš kurio (kurio atsakingų asmenų) buvo priteistas civilinis ieškiny, apimantis tik nesumokėtus mokesčius be papildomų prievolių už netinkamą mokesčių sumokėjimą (pavyzdžiui, delspinigių), padėtis taps geresnė negu to mokėtojo, kurio atžvilgiu šie veiksmai nebus atlikti ir kuriam, remiantis MAĮ nuostatomis, bus apskaičiuoti ne tik papildomai mokėtini mokesčiai, bet ir delspinigiai, skirta bauda.

Šiame mokesciniame ginče Komisija, apibendrindama visas minėtas faktines ir teises aplinkybes, pažymi, kad šiuo konkrečiu atveju minėti PVM delspinigiai apskaičiuoti pagrįstai.

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

1. Panaikinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalies nurodymą Bendrovei į biudžetą sumokėti 101090 Eur PVM.

2. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos 2014-11-14 sprendimo Nr. 69-142 dalies nurodymą Bendrovei į biudžetą sumokėti su 101090 Eur PVM suma susijusius delspinigius.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus

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

Komisijos pirmininkė

Edita Veršeliėnė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Lina Vosylienė