



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "B1" IR P1 SKUNDO**

2022 m. spalio d. Nr. S- (7-118/2022)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš pirmininko Evaldo Raistensio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Andriaus Veniaus, Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo UAB "B1" ir P1 (toliau – Pareiškėjas) 2022-04-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2022-03-25 sprendimo Nr. 69-18 (toliau – Sprendimas, skundžiamas sprendimas). Pareiškėjo atstovai B. N., E. B. bei Inspekcijos atstovė G. V. 2022-10-04 posėdyje nuotoliniu būdu dalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2022-04-13 skunde nurodo manantis, kad Inspekcijos Sprendimas buvo priimtas tinkamai neįvertinus susiklosčiusių faktinių aplinkybių, kurios ir sąlygojo nepagrįsto sprendimo priėmimą.

Inspekcija Sprendime nurodo, kad Pareiškėjas buvo tinkamai informuotas apie tai, kad yra priimtas sprendimas sustabdyti procedūrą dėl baudos skyrimo. Pareiškėjas su tokiu teiginiu nesutinka ir pažymi, kad Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) 2019-11-15 sprendimas Nr. (28.1) FR0682-259 buvo priimtas dėl patikrinimo akto patvirtinimo, bet ne dėl skiriamos baudos sustabdymo. Pareiškėjo nuomone, Klaipėdos AVMI sprendimas sustabdyti baudos skyrimo procedūrą turėjo būti aiškiai ir motyvuotai suformuotas, nurodant, dėl kokių priežasčių yra priimamas tokio pobūdžio sprendimas, nes skundžiamame sprendime minimas ikiteisminis tyrimas Nr. 04-6-00050-19 buvo inicijuotas ne Pareiškėjo atžvilgiu (ką akcentuoja ir pati Inspekcija). Todėl, sutinkamai su Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 10 straipsnio 5 dalimi, 14 straipsniu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 34 straipsniu, Klaipėdos AVMI turėjo priimti individualų sprendimą dėl baudos skyrimo procedūros sustabdymo, kuriame būtų nurodyti aiškūs ir konkretūs motyvai, susiję su tuo, kodėl procedūra yra stabdoma, jei pagal mokesčių administratorių įmonei nebuvo pareikšti įtarimai.

Klaipėdos AVMI 2019-11-15 sprendime Nr. (28.1) FR0682-259 yra nuostata, susijusi su sprendimo dėl baudos skyrimo sustabdymu, tačiau Pareiškėjas yra įsitikinęs, kad tokio pobūdžio forma negali būti sprendžiamas klausimas dėl baudos skyrimo sustabdymo, nes aplinkybė, susijusi su baudos skyrimo sustabdymo procedūra, nėra motyvuota. Be to, minėtame sprendime nurodyta, jog baudos skyrimo procedūra yra stabdoma iki ikiteisminio tyrimo pabaigos. Ikiteisminis tyrimas buvo baigtas dar 2020-07-24, nuo šio laikotarpio iki 2022-02-04 Pareiškėjui nebuvo siunčiami jokie sprendimai dėl procedūros atnaujinimo ar papildoma informacija, kad bauda Pareiškėjui bus skiriama, nepaisant sudarytų susitarimų su Inspekcija. Dėl šių priežasčių Pareiškėjas teigia turėjęs pagrįstą lūkesčių, jog sudarius mokesstinės paskolos sutartį ir geranoriškai sutinkant atsiimti skundą adm. byloje Nr. eI3-988-872/2021 (kurioje vyko ginčas dėl Klaipėdos AVMI sprendimo neišdėstyti Pareiškėjo mokesstinės nepriemokos sumokėjimo), visi ginčai tarp bylos šalių yra išspręsti ir jokios papildomos procedūros dėl baudos skyrimo nebus taikomos.

Skunde nurodoma, jog teisminėje praktikoje suformuotas aiškinimas, kad *non bis in idem* principas, drausdamas antrą kartą bausti tą patį asmenį už tą patį pažeidimą, nedraudžia taikyti asmeniui kitų atsakomybės rūšių, kurių pagrindinė paskirtis nėra baudimas (pavyzdžiui, civilinė atsakomybė), bei nedraudžia už tą pačią veiką bausti skirtingus asmenis ar bausti tą patį asmenį už skirtingas veikas. Tai reiškia, kad sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į tai, ar asmuo buvo „baudžiamas“, t. y. ar konkrečia atsakomybės forma buvo siekiama nubausti pažeidimą padariusį asmenį; ar asmuo baudžiamas už tą patį pažeidimą (pažeidimo arba neteisėtos veikos tapatumas); ar pakartotinai baudžiamas asmuo yra tas pats (asmens tapatumas). Šiuo atveju Pareiškėjo darbuotoja – direktorė ir akcininkė B. N. jau buvo nubausta ir patraukta baudžiamojon atsakomybėn už tuos pačius teisės aktų pažeidimus, už kuriuos Inspekcija siekia skirti baudą juridiniam asmeniui. Taigi, šiuo atveju fiksuojamas tiek pažeidimo (neteisėtos veikos), tiek ir asmens tapatumo faktas, o tai sudaro pagrindą teigti, jog taikius baudą Pareiškėjui būtų pažeistas *non bis in idem* principas.

Pasisakant dėl asmens tapatumo skunde pastebima, kad skundžiamame sprendime *non bis in idem* principo nepažeidimas grindžiamas vieninteliu motyvu – Pareiškėjo direktorė buvo nubausta kaip atskiras mokesčių mokėtojas – fizinis asmuo, tuo tarpu įmonei bauda nebuvo taikyta. Teismų praktikoje dėl darbuotojų kaltės įtakos įmonėms taikomoms sankcijoms yra nurodyta, kad juridinis asmuo savo teises ir pareigas įgyvendina per savo darbuotojus: juridinis asmuo, kaip dirbtinai sukurtas teisės subjektas, pats negali padaryti įstatyme uždraustos veikos, juridinis asmuo visuomet atsako už savo atstovo ar darbuotojo (fizinio asmens) padarytą pažeidimą. Taigi, ūkio subjektas yra atsakingas už atitinkamų teisės aktų laikymąsi, jo teisinė atsakomybė nėra atskiriama arba koku nors būdu atribojama nuo jo darbuotojų veiksmų, o tai reiškia, kad ūkio subjekto darbuotojų veiksmai laikytini paties šio ūkio subjekto veiksmais (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2009-05-26 nutartis adm. byloje Nr. A-143-678/2009, 2011-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-822-2732/2011). Teisminėje praktikoje suformuotas aiškinimas, kad nustačius patrauktų atsakomybėn fizinio ir juridinio asmenų valios tapatumą arba nustačius, kad dvigubo nubaudimo atvejais neigiami teisiniai sankcijų taikymo padariniai tenka vienam asmeniui, konstatuojamas *non bis in idem* principo pažeidimas.

Skunde pastebima, kad Pareiškėjo generalinė direktorė B. N. turi 7355 vnt. įmonės akcijų. B. N. baudžiamojon atsakomybėn buvo patraukta pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 2 dalį, 220 straipsnio 2 dalį dėl Pareiškėjo vykdytos apskaitos. Skundžiamu sprendimu Pareiškėjui pakartotinai skiriama bauda už analogiškas veikas, kurios detalizuotos ir Klaipėdos apygardos teismo 2020-10-14 nuosprendyje, išsamiai pasisakant dėl Pareiškėjo veikos ir jos vertinimo. Pareiškėjas skunde cituoja minėto nuosprendžio 6 lape išdėstytus argumentus, tvirtindamas, kad B. N., kaip Pareiškėjo direktorė ir akcininkė, buvo nubausta už mokesčių teisės aktų pažeidimus, todėl konstatavus veikos ir subjekto tapatumą bei atsižvelgiant į aukščiau nurodytą teismų praktiką, konstatuotina, kad šiuo atveju baudos skyrimas Pareiškėjui laikytinas *non bis in idem* principo pažeidimu.

Pareiškėjas skunde sutinka, kad mokestinės paskolos ir susitarimo dėl mokesčių sudarymo pagrindai nėra tapatūs, tačiau pažymi, kad Klaipėdos AVMI 2021-04-07 priėmė sprendimą atidėti ir išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą bei sudarė su Pareiškėju mokestinės paskolos sutartį. Pagal šiuos sprendimus Pareiškėjas moka ne tik apskaičiuotą mokestį, bet ir palūkanas. Pareiškėjo nuomone, šiuo atveju Klaipėdos AVMI priimti sprendimai turėtų būti vertinami kompleksiskai. MAĮ 71 straipsnyje nėra įtvirtinta imperatyvi susitarimo forma, tačiau nuoseklūs mokesčių administratoriaus veiksmai, t. y. po ilgai trukusio teismo proceso 2021-04-07 priimtas sprendimas atidėti ir išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, 2021-04-07 sudaryta mokestinės paskolos sutartis Nr. (23.24-08) 327-18353 bei tai, kad nuo mokestinio patikrinimo atlikimo 2019-08-12 iki 2022-02-01 Pareiškėjas nebuvo informuotas apie papildomų procesinių sprendimų priėmimą, susijusį su daugiau nei prieš du metus atliktu mokestiniu patikrinimu, leidžia teigti, kad mokesčių administratorius ir Pareiškėjas pasiekė susitarimą dėl visų galimų mokesčių ir baudų apskaičiavimo, kurie buvo apskaičiuoti atlikus mokestinį patikrinimą.

Skundžiamame sprendime taip pat nurodoma, kad Pareiškėjui paskirta bauda mažintina nuo 30 iki 20 proc., pažymint, kad visai neskirti baudos Inspekcija neturi teisinio pagrindo. Skundžiamame sprendimu buvo nustatyta 1 baudą didinanti aplinkybė (padaryta didelė žala valstybės biudžetui) ir 2 baudą mažinančios aplinkybės. Pareiškėjas yra įsitikinęs, kad esant šiai situacijai Inspekcija turėjo vadovautis MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktu ir atleisti Pareiškėją nuo baudos. Skundžiamame sprendime Inspekcija nurodo, jog Pareiškėjas bendradarbiauja su mokesčių administratoriumi, dalinai sumokėjo apskaičiuotą mokesčių bei daliai sudarė mokesstinės paskolos sutartį. Pareiškėjas mano, kad jo sistemingi veiksmai patvirtina nuoseklų siekį atlyginti valstybei padarytą žalą, ką patvirtina ir periodinėmis įmokomis mažinamas apskaičiuotų, bet nesumokėtų mokesčių dydis, papildomai mokant mokesčių administratoriaus apskaičiuotas palūkanas, taip visapusiškai atlyginant valstybei padarytą žalą.

Pareiškėjas papildomai pažymi, kad piniginės baudos taikymas jo atžvilgiu apsunkintų įmonės ūkinę–komercinę veiklą. Pareiškėjas yra pateikęs mokesčių administratoriui eilę dokumentų, kurie patvirtina, jog Pareiškėjas yra pajėgus sumokėti apskaičiuotą mokesstinę nepriemoką, tačiau šios nepriemokos sumokėjimas nedelsiant sustabdytų ir pernelyg apsunkintų įmonės finansinę padėtį. Būtent dėl šių priežasčių Vilniaus apygardos administraciniame teisme nagrinėta byla Nr. eI3-988-872/2021 ir buvo baigta pasiekus susitarimą, t. y. Klaipėdos AVMI priėmus sprendimą dėl mokesstinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo ir išdėstymo.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta aukščiau, Pareiškėjas prašo panaikinti Inspekcijos 2022-03-25 sprendimą Nr. 69-18. Netenkinus šio prašymo, Pareiškėjo atžvilgiu taikyti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punktą ir atleisti Pareiškėją nuo baudos mokėjimo.

Inspekcija 2022-03-25 sprendimu Nr. 69-18 pakeitė Klaipėdos AVMI 2022-02-04 sprendimą Nr. (27.13 Mr) FR0682-24 dėl patikrinimo akto tvirtinimo ir vietoje nurodytos sumokėti 21 203 Eur pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) baudos, nurodė Pareiškėjui sumokėti 14 135 Eur PVM baudą.

Klaipėdos AVMI atliko Pareiškėjo gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM), pelno mokesčio (toliau – PM) už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2018-12-31 bei PVM už laikotarpį nuo 2017-01-01 iki 2019-08-31 apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesstinį patikrinimą ir 2019-10-03 surašė patikrinimo aktą Nr. (28.1) FR0680-343 (toliau – Patikrinimo aktas), kuriame konstatavo, kad Pareiškėjas, pažeisdamas Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (toliau – PVMĮ) 58 straipsnio 1 dalies 1 punkto nuostatas, į PVM atskaitą nepagrįstai įtraukė 72 527 Eur pirkimo PVM už buhalterinėje apskaitoje apskaitytą mėsos žaliavos, kuri nebuvo panaudota Pareiškėjo PVM apmokestinamojoje veikloje, įsigijimą. Todėl Pareiškėjui buvo apskaičiuota mokėtina 70 676 Eur PVM suma. Pareiškėjas 2019-11-04 raštu informavo, kad vadovaudamasis MAĮ 131 straipsnio 3 dalimi, neteiks pastabų dėl Patikrinimo akto.

Klaipėdos AVMI gavo Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus 2019-10-31 pranešimą apie pradėtą ikiteisminį tyrimą Nr. 04-6-00050-19 pagal BK 222 straipsnio 1 dalį dėl apgaulingos Pareiškėjo apskaitos tvarkymo. Klaipėdos AVMI 2019-11-15 sprendimu Nr. (28.1) FR0682-259 patvirtino Patikrinimo aktą ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 70 676 Eur PVM, 186,96 Eur PVM delspinigius, sustabdė baudų skyrimą iki bus priimtas galutinis sprendimas ikiteisminiame tyrime.

Klaipėdos apygardos teismas 2020-10-14 nuosprendžiu (toliau – Nuosprendis) B. N. (Pareiškėjo direktorė) pripažino kalta pagal BK 222 straipsnio 1 dalį bei 220 straipsnio 2 dalį ir paskyrė galutinę 8 000 Eur (160 MGL) baudą, t. y. B. N. buvo nubausta už apgaulingą buhalterinės apskaitos tvarkymą ir neteisingų duomenų teikimą. Atsižvelgiant į tai, kad Nuosprendžiu pripažinta kalta ir paskirta bauda Pareiškėjo direktorei, kaip fiziniam asmeniui, o ne Pareiškėjui, į PVMĮ 123 straipsnio, MAĮ 132 straipsnio 5 dalies, 139 ir 140 straipsnių nuostatas, Klaipėdos AVMI už nustatytus pažeidimus sprendimu skyrė Pareiškėjui 30 proc., t. y. 21 203 Eur PVM baudą.

Inspekcija, išnagrinėjusi Pareiškėjo skunde dėl Klaipėdos AVMI sprendimo išdėstytus argumentus bei įvertinusi rašytinius bylos įrodymus, Sprendime konstatuoja, kad Pareiškėjo skundas tenkinamas iš dalies.

Pasak Sprendimo, nagrinėjamu atveju mokestinis ginčas vyksta dėl baudos, paskirtos praėjus daugiau nei 2 m. po sprendimo dėl Patikrinimo akto patvirtinimo.

Pareiškėjas teigia, kad nėra gavęs jokio mokesčių administratoriaus dokumento, kuriame būtų nurodyta, jog yra sustabdyta procedūra dėl baudos skyrimo. Inspekcija nurodo nesutinkanti su šiuo Pareiškėjo teiginiu, nes išnagrinėjus Klaipėdos AVMI 2019-11-15 sprendimą Nr. (28.1) FR0682-259 matyti, jog 4 puslapyje 4 pastraipoje nuo viršaus yra nurodyta, kad „<...> baudų skyrimas stabdomas iki bus priimtas galutinis sprendimas ikiteisminiame tyrime <...>“. Ginčo dėl minėto sprendimo gavimo nėra, taigi, dėl baudos skyrimo sustabdymo Pareiškėjas žinojo nuo sprendimo gavimo momento.

Pareiškėjo vertinimu, skundžiamu sprendimu yra pažeidžiamas *non bis in idem* principas, nes Pareiškėjas yra baudžiamas antrą kartą už tą patį pažeidimą: baudžiamojoje byloje nubausta direktorė ne kaip fizinis asmuo, o kaip Pareiškėjo generalinė direktorė.

Inspekcija pažymi, kad 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 konkrečia atsakomybės forma pirmiausia buvo siekiama nubausti pažeidimą padariusį asmenį; 2) ar asmuo baudžiamas už tą patį pažeidimą (pažeidimo arba neteisėtos veikos tapatumas); 3) ar pakartotinai baudžiamas asmuo yra tas pats (asmens tapatumas). Inspekcija Sprendime cituoja LVAT praktiką, aiškinančią principo *non bis in idem* taikymo taisykles (LVAT 2005-03-23 sprendimas adm. byloje Nr. A-15-39/2005, 2012-09-11 nutartis adm. byloje Nr. A-556-1916/12, 2021-03-03 nutartis adm. byloje Nr. eA-439-602/2021, 2022-02-23 nutartis adm. byloje Nr. A-1046-602/2022).

Pagal bylos aplinkybes, pasak Inspekcijos, yra akivaizdu, kad bauda buvo paskirta Pareiškėjui. Tuo tarpu baudžiamojoje byloje atsakomybėn patrauktas asmuo yra gyventojas, t. y. Pareiškėjo vadovė / direktorė, kuriai yra įsiteisėjęs nuosprendis, patvirtinantis padarius nusikaltimus dėl apgaulingo apskaitos tvarkymo ir neteisingų duomenų pateikimo. Teisinės atsakomybės subjektai – Pareiškėjo vadovė ir Pareiškėjas kaip juridinis asmuo, t. y. asmenys, kuriems buvo skiriama bauda, yra skirtingi (nėra asmens tapatumo). Atsižvelgiant į tai, Sprendime konstatuojama, kad nagrinėjamu atveju nebuvo pažeistas dvigubą baudimą draudžiantis *non bis in idem* principas.

Pasisakydama dėl Pareiškėjo argumentų, kad bauda yra neadekvati ir neproporcinga padarytam pažeidimui, kad jis savo noru atlygina valstybei padarytą žalą, su mokesčių administratoriumi pasirašė mokestinės paskolos sutartį, kas turėtų būti vertinama kaip baudą mažinanti aplinkybė, Inspekcija pabrėžia, jog, kaip nurodo pats Pareiškėjas, jis pasirašė mokestinės paskolos sutartį, bet ne susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų. Tai dvi skirtingos procedūros, kurių padariniai nėra tapatūs ir negali būti lyginami. Inspekcija primena, kad bauda Pareiškėjui paskirta atsižvelgiant į atsakomybę sunkinančias aplinkybes: pažeidimo pobūdį ir mastą – Pareiškėjas, tvarkant apskaitą, nesilaikė Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų, į PVM deklaracijas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarings) duomenis; padarytą didelę žalą valstybės biudžetui (nesumokėtų mokesčių dydis – 70 676 Eur PVM), ir lengvinančias – Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, teikė dokumentus; dalį apskaičiuotos mokesčio sumos sumokėjo arba įskaitė iš permokų, daliai mokestinės nepriemokos sumos sudarė paskolos sutartį. Todėl nuo papildomai apskaičiuotos 70 676 Eur PVM sumos skirta vidutinė 30 proc. mokesčio dydžio, t. y. 21 203 Eur PVM bauda.

Inspekcija Sprendime cituoja MAĮ 139 straipsnio 1 dalies ir 140 straipsnio 1 dalies nuostatas, aptaria protingumo ir teisingumo kriterijų taikymo skiriant baudą, baudos dydžio individualizavimo taisykles. Pasak Inspekcijos, nagrinėjamu atveju bauda paskirta atsižvelgiant į dvi baudą didinančias ir dvi baudą mažinančias aplinkybes (tvarkant apskaitą nesilaikyta įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų, į PVM deklaracijas įrašyti neteisingi (nepatikimi, priešaringi) duomenys; padaryta didelė žala valstybės biudžetui; Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi; dalį apskaičiuotos mokesčio sumos sumokėjo arba įskaitė iš permokų, daliai sudarė paskolos sutartį). Tačiau Inspekcija nurodo nesutinkanti su Klaipėdos AVMI pozicija, pagal kurią Pareiškėjo atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra pripažįstamas pažeidimo būdas (tvarkant apskaitą nesilaikyta įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų, į PVM deklaracijas įrašyti neteisingi (nepatikimi, priešaringi) duomenys) ir tokią savo poziciją grindžia LVAT praktika, kurioje nurodoma, jog už patį

pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtingą baudą, yra nepagrįsta (LVAT 2012-06-28 nutartis adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartis adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

Taip pat Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad Klaipėdos AVMI, skirdama baudą, nepagrįstai apskaičiavo žalos dydį pagal bazines socialines išlaidas, kurių dydis skaičiuojamas nuo 2022-01-01. Pabrėžia, kad pagal MAĮ 140 straipsnio 1 dalį asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus. Bazinės socialinės išmokos dydį tvirtina Lietuvos Respublikos Vyriausybė (Lietuvos Respublikos socialinės apsaugos išmokų atskaitos rodiklių ir bazinio bausmių ir nuobaudų dydžio nustatymo įstatymas). Mokestinio patikrinimo metu pažeidimai nustatyti už 2019 m., todėl ir bauda turėjo būti paskirta pagal 2019 m. galiojančias baudų skyrimo taisykles. Klaipėdos AVMI sprendime nurodė, kad Pareiškėjas dėl neveikimo padarė žalą valstybės biudžetui, kai nesumokėtų mokesčių dydis (70 676 Eur PVM) viršijo 500 bazinių socialinių išmokų (nuo 2022-01-01 bazinės socialinės išmokos dydis – 42 Eur, 500 x 42 Eur = 21 000 Eur) dydį, t. y. bazinių socialinės išmokos dydį nurodė galiojantį nuo 2022 m., tačiau 2019 m. bazinių socialinių išmokų dydis buvo 38 Eur, todėl padaryta žala valstybės biudžetui, siekianti 500 bazinių socialinių išmokų, yra lygi 19 000 Eur, ne 21 000 Eur. Nors ši aplinkybė iš esmės neturi lemiamos reikšmės baudos dydžio nustatymui, nes padarytos žalos valstybės biudžetui dydis yra 70 676 Eur, tačiau mokesčių administratorius, kaip viešojo administravimo subjektas, sprendimus turi priimti vadovaujantis galiojančiais teisės aktais ir šioje vietoje duomenys yra keistini.

Taigi, atsižvelgiant į teismų praktiką bei baudą didinančias (padaryta didelė žala biudžetui) ir mažinančias aplinkybes (Pareiškėjas bendradarbiavo su mokesčiu administratoriumi, dalinai sumokėjo apskaičiuotą mokesį bei daliai sudarė mokestinės paskolos sutartį), t. y. į vieną didinančią ir dvi mažinančias baudą aplinkybes, Inspekcija Sprendimu pakeitė Klaipėdos AVMI sprendimą ir paskyrė Pareiškėjui 20 proc. dydžio PVM baudą. Visai neskirti Pareiškėjui baudos Inspekcija neturi teisinio pagrindo, nes tai būtų nesuderinama su mokesčių mokėtojų lygybės ir teisingumo principais, nes Pareiškėjas atsidurtų geresnėje padėtyje nei tie mokesčių mokėtojai, kurie mokesčius moka laiku ir sąžiningai.

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

Pareiškėjo 2022-04-13 skundas iš dalies tenkintinas, Sprendimas keistinas, sumažinant mokesčių administratoriaus Pareiškėjui skirtą baudą iki 10 proc. papildomai apskaičiuoto mokesčio dydžio sumos. Pareiškėjo skunde išdėstytas prašymas atleisti jį nuo PVM baudos mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintu pagrindu paliktinas nenagrinėtu.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl 14 135 Eur PVM baudos Pareiškėjui skyrimo pagrįstumo ir teisėtumo, pastarajam tvirtinant, kad skirdamas baudą mokesčių administratorius pažeidė *non bis in idem* principą, nes Pareiškėjas, kurio generalinė direktorė buvo nubausta baudžiamojoje byloje, už tą patį pažeidimą Sprendimu paskyrus PVM baudą yra baudžiamas antrą kartą. Pareiškėjas skunde išdėstytų argumentų pagrindu prašo Komisiją skundžiamą sprendimą panaikinti arba, netenkinus šio Pareiškėjo prašymo, atleisti jį nuo PVM baudos mokėjimo.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl to, kad jis nebuvo tinkamai informuotas apie tai, kad mokesčių administratorius yra priėmęs sprendimą sustabdyti PVM baudos skyrimo procedūrą, kad Klaipėdos AVMI sprendimas dėl baudos skyrimo sustabdymo nėra aiškus ir motyvuotas, šio sprendimo forma nėra tinkama (Pareiškėjo nuomone, turėjo būti priimtas individualus administracinis aktas dėl baudos skyrimo sustabdymo), todėl yra pažeidžiantis VAĮ 10 straipsnio 5 dalies, 14 straipsnio, MAĮ 34 straipsnio reikalavimus.

Komisija, įvertinusi ginčo bylos medžiagą, konstatuoja, kad Pareiškėjo priekaištai mokesčių administratoriui sprendžiant baudos skyrimo sustabdymo klausimą priėmus netinkamos formos, neaiškų bei nemotyvuotą sprendimą atmestini, nes yra nepagrįsti.

MAĮ 132 straipsnio 1 dalis nurodo, jog tais atvejais, kai mokestinio patikrinimo metu mokesčių administratoriaus pareigūnas nustatė mokesčių įstatymų pažeidimų, patikrinimo rezultatai patvirtinami sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo

priimamas atsižvelgiant į patikrinimo akto medžiagą ir į mokesčių mokėtojo pastabas dėl patikrinimo akto (jei jos buvo pateiktos). Kai mokesčių administratorius patvirtina patikrinimo aktą arba patikrinimo aktą patvirtina iš dalies (nurodytojo straipsnio 2 dalies 1 ir 2 punktai), sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo nurodoma konkreti papildomai apskaičiuotų mokesčių, apskaičiuotų delspinigių ir paskirtų baudų suma, taip pat išdėstoma sprendimo apskundimo tvarka (MAĮ 132 straipsnio 3 dalis). Jeigu nustatoma, kad padarytas mokesčių įstatymų pažeidimas turi nusikalstamos veikos požymių, mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo medžiagą, susijusią su galimai mokesčių mokėtojo padaryta nusikalstama veika, perduoda ikiteisminio tyrimo įstaigai ar prokurorui, priima šio straipsnio 2 dalies 1 ir 2 punktuose nurodytus sprendimus ir juose nurodo konkrečią papildomai apskaičiuotų mokesčių ir apskaičiuotų delspinigių sumą, o *baudos skyrimą sustabdo* iki ikiteisminio tyrimo įstaigos, prokuroro ar teismo sprendimo dėl mokesčių mokėtojo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn, jo kaltės ir nubaudimo pagal BK, įsiteisėjimo. Baudos skyrimas nepradedamas, jei baudžiamoji byla buvo iškelta iki mokesčio patikrinimo pradžios (MAĮ 132 straipsnio 4 dalis). Ikiteisminio tyrimo įstaigai, prokurorui ar teismui priėmus sprendimą dėl mokesčių mokėtojo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn, jo kaltės ir nubaudimo pagal BK ir šiam sprendimui įsiteisėjus, mokesčių administratorius per 30 dienų nuo šio sprendimo gavimo dienos atnaujina baudos skyrimą ir priima vieną iš MAĮ 132 straipsnio 5 dalies 1 ir 2 punktuose numatytų sprendimų.

Iš Klaipėdos AVMI 2019-11-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.1) FR0682-259 turinio matyti, jog jis buvo priimtas Pareiškėjo mokesčio patikrinimo metu nustatytus PVMĮ pažeidimus, šiuo sprendimu buvo patvirtintas 2019-10-03 patikrinimo aktas Nr. (28.1) FR0680-343 ir jame Pareiškėjui papildomai apskaičiuota 70 676 Eur PVM suma, apskaičiuoti 186,96 Eur PVM delspinigiai. Nurodytojo sprendimo rezoliucinės dalies 3 punktu Klaipėdos AVMI nusprendė sustabdyti baudos Pareiškėjui skyrimą iki bus priimtas galutinis sprendimas ikiteisminiame tyrime. Iš nurodytojo sprendimo turinio (sprendimo 4 psl.) taip pat matyti, jog jame buvo nurodytas tiek teisinis (MAĮ 132 straipsnio 4 dalis), tiek faktinis sprendimo stabdyti PVM baudos skyrimą Pareiškėjui pagrindas – Klaipėdos AVMI gavo Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdybos Nusikalstamų veikų tyrimo skyriaus 2019-10-31 pranešimą apie pradėtą ikiteisminį tyrimą Nr. 04-6-00050-19 pagal BK 222 straipsnio 1 dalį dėl apgaulingos Pareiškėjo apskaitos tvarkymo.

Taigi, įvertinus mokesčių administratoriaus priimtą sprendimą stabdyti PVM baudos Pareiškėjui skyrimą aukščiau pacituoto teisinio reglamentavimo kontekste, darytina išvada, jog nurodytasis sprendimas tiek savo forma, tiek ir turiniu atitiko tokio pobūdžio sprendimui MAĮ keliamus reikalavimus. Pareiškėjo skunde pabrėžiamos aplinkybės, jog Klaipėdos AVMI ne visiškai tiksliai nurodė aplinkybę, iki kurios baudos skyrimas yra sustabdomas (nurodyta „iki bus priimtas sprendimas ikiteisminiame tyrime“, o MAĮ nurodoma, kad „mokesčių administratorius baudos skyrimą sustabdo iki ikiteisminio tyrimo įstaigos, prokuroro ar teismo sprendimo dėl mokesčių mokėtojo patraukimo baudžiamojon atsakomybėn, jo kaltės ir nubaudimo pagal BK, įsiteisėjimo“), jog ikiteisminis tyrimas buvo baigtas dar 2020-07-24, nuo šio laikotarpio iki 2022-02-04 Pareiškėjas negavo jokių sprendimų dėl baudos skyrimo procedūros atnaujinimo, nesudaro pagrindo baudos skyrimo sustabdymą pripažinti neteisėtu ar vertinti, kad mokesčių administratorius vilkino baudos Pareiškėjui skyrimą, nes informaciją apie įsiteisėjusį Nuosprendį Klaipėdos AVMI buvo gauta 2022-01-20 (Klaipėdos AVMI 2022-01-20 spaudas, patvirtinantis dokumento gavimą). Aplinkybė, kad ikiteisminis tyrimas buvo inicijuotas ne Pareiškėjo atžvilgiu, ką akcentuoja Pareiškėjas savo skunde, atsižvelgiant į tai, kad Klaipėdos AVMI buvo gavusi informaciją apie pradėtą ikiteisminį tyrimą dėl apgaulingos Pareiškėjo apskaitos tvarkymo, o pagal BK 222 straipsnio 2 dalį už šiame straipsnyje numatytas veikas atsako ir juridinis asmuo, nelaikytina pagrindu priimti individualų (atskirą) sprendimą dėl baudos skyrimo procedūros sustabdymo, kaip kad tvirtina Pareiškėjas savo skunde. Pažymėtina, jog Pareiškėjas Klaipėdos AVMI 2019-11-15 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (28.1) FR0682-259 MAĮ nustatyta tvarka neskundė, todėl skunde nurodomos aplinkybės, kad Pareiškėjas, atsižvelgęs į tai, kad mokesčių administratorius sudarė su juo mokesčines paskolas sutartį, turėjo pagrįstą ir teisėtą lūkesčių, kad visi ginčai tarp šalių yra išspręsti ir jokios

papildomos procedūros dėl baudos skyrimo nebus taikomos, vertintinos kritiškai. Užbaigta viena iš mokesčių administravimo procedūrų (mokestinės paskolos sutarties pasirašymas) negalėjo sukelti mokesčių mokėtojų lūkesčių dėl visų jo atžvilgiu vykdytų (taip pat ir sustabdytų) procedūrų pasibaigimo. Be to, baudos skyrimo procedūrą Pareiškėjas nepagrįstai įvardija kaip papildomą, nes iš aukščiau išdėstytų aplinkybių yra akivaizdu, jog tai yra sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo procedūros dalis (MAĮ 132 straipsnis), kuri buvo laikinai sustabdyta.

Komisija atmeta kaip nepagrįstus Pareiškėjo argumentus dėl dvigubo nubaudimo principo nagrinėjimo ginčo atveju pažeidimo dėl žemiau dėstomų argumentų.

Lietuvos Respublikos Konstitucijos (toliau – Konstitucija) 31 straipsnio 5 dalyje įtvirtinta, kad niekas negali būti baudžiamas už tą patį nusikaltimą antrą kartą. Ši Konstitucijos nuostata, kaip ir kitų Konstitucijos 31 straipsnio dalių normos, yra skirtos teisingumo principų įgyvendinimui baudžiamojoje teisenoje (Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo (toliau – Konstitucinis Teismas) 2000-02-10 nutarimas), tačiau, kaip ne kartą oficialios konstitucinės justicijos nuostatose yra išaiškinęs Konstitucinis Teismas, Konstitucijos 31 straipsnio 5 dalies nuostatoje atsispindi teisės principas *non bis in idem*, reiškiantis, kad asmuo negali būti baudžiamas antrą kartą už tą patį teisės pažeidimą (žr., pvz., Konstitucinio Teismo 2009-06-08 nutarimą). Taigi šis konstitucinis principas taikytinas ir kitų padarytų teisės pažeidimų atžvilgiu. Pagal minėtą Konstitucinio Teismo praktiką *non bis in idem* principas, draudžiamas antrą kartą bausti už tą patį teisės pažeidimą, nereiškia, kad už teisės pažeidimą asmeniui apskritai negali būti taikomos skirtingos teisinės atsakomybės rūšys. Šis principas, be kita ko, savaime nepaneigia galimybės asmeniui taikyti ne vieną, bet daugiau tos pačios rūšies (t. y. apibrėžiamų tos pačios teisės šakos normomis) sankcijų už tą patį pažeidimą, pavyzdžiui, pagrindinę ir papildomą bausmę arba pagrindinę ir papildomą administracinę nuobaudą, ar galimybės už tą pačią veiką bausti skirtingus asmenis.

Dvigubo baudimo draudimo principas nėra tik Lietuvos nacionalinės teisės konstitucinis principas. Draudimas bausti asmenį už tą patį teisės pažeidimą yra įtvirtintas *inter alia* (lot. be kita ko) ir Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvencijoje (toliau – ir Konvencija), kurios 7 protokolo 4 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad niekas negali būti persekiojamas ar baudžiamas tos pačios valstybės institucijų už nusikaltimą, dėl kurio jis jau buvo išteisintas arba nuteistas galutiniu nuosprendžiu pagal tos valstybės įstatymus ir baudžiamąjį procesą.

LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2011-11-18 sprendime (kuriame atsispindi LVAT praktikos raida dėl *non bis in idem* principo taikymo) administracinėje byloje Nr. A143-2619/2011, apibendrinama minėtas Konstitucijos ir Konvencijos nuostatas, pažymėjo, kad Konvencija, kaip ir Lietuvos teisė, apskritai nedraudžia dvigubos atsakomybės. Draudžiamas yra pakartotinis baudžiamasis persekiojimas ir „kriminalinis“ (nu)baudimas. Pastaruoju aspektu sprendžiant, ar konkrečiu atveju nebuvo pažeistas *non bis in idem* principas, turi būti atsižvelgiama į šias aplinkybes: 1) ar asmuo buvo baudžiamas, t. y. ar jam paskirta sankcija yra kriminalinio (baudžiamojo) pobūdžio Konvencijos prasme; 2) ar asmuo buvo baudžiamas už tą patį teisės pažeidimą (pažeidimo tapatumas); 3) ar asmuo buvo baudžiamas pakartotinai; 4) ar pakartotinai baudžiamas tas pats asmuo (asmens tapatumas). Nurodytieji kriterijai negali būti taikomi formaliai: ar kiekvienu konkrečiu atveju nėra pažeidžiamas aptariamas principas, galima atsakyti tik įvertinus visas reikšmingas bylos aplinkybes (žr., pvz., LVAT 2021-06-09 sprendimą adm. byloje Nr. A-1438-438/2021).

Įvertinusi ginče susiklosčiusią situaciją aukščiau pacituotos LVAT praktikos kontekste, Komisija nurodo sutinkanti su Inspekcijos šiame ginče išdėstyta pozicija, kad skiriant PVM baudą Pareiškėjui nėra baudžiamas tas pats asmuo, nes nėra nustatytas asmens tapatumas, t. y. vienas iš būtinų požymių, sudarančių sąlygas konstatuoti *non bis in idem* principo pažeidimą. Pažymėtina, kad Nuosprendžiu už apgaulingą Pareiškėjo apskaitos tvarkymą (BK 222 straipsnio 1 dalis) bei už neteisingų duomenų apie Pareiškėjo pajamas, pelną ar turtą pateikimą, siekiant išvengti mokesčių, kurių suma viršija 750 MGL (BK 220 straipsnio 2 dalis), buvo nuteistas fizinis asmuo – Pareiškėjo akcininkė ir generalinė direktorė B. N., tuo tarpu Klaipėdos AVMI 2022-02-04 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (27.13 Mr) FR0682-24 PVM bauda už PVMĮ nuostatų pažeidimą, vadovaujantis MAĮ 132, 139 bei 140 straipsnių nuostatomis, buvo paskirta (skundžiamu sprendimu sumažinta) Pareiškėjui kaip juridiniam asmeniui. Teisinės atsakomybės prasme fizinis ir juridinis

asmuo yra atskiri subjektai ir negali būti sutapatinami, juolab, kad tiek pagal BK 220 straipsnio 3 dalį, tiek pagal BK 222 straipsnio 2 dalį už šiuose straipsniuose numatytas veikas baudžiamojon atsakomybėn gali būti patrauktas ne tik fizinis, bet ir juridinis asmuo. Be to, Pareiškėjas neteisus teigdamas, kad ginčo atveju neigiami turtinių sankcijų taikymo padariniai paveiks vieno ir to paties asmens nuosavybę, nes vienu atveju teismo paskirtą baudą turėjo sumokėti B. N., kitu atveju mokesčių mokėtojas – Pareiškėjas. Taigi, nagrinėjamoje situacijoje atsakomybėn patrauktų asmenų tapatumo faktas nenustatytas, todėl nėra pagrindo teigti, kad Pareiškėjas už tą patį teisės pažeidimą yra nubaustas du kartus.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog ginčo atveju centrinis mokesčių administratorius, priimdamas skundžiamą sprendimą, tinkamai taikė pažeidimo padarymo metu baudų skyrimą reglamentuojančias MAĮ 139 straipsnio nuostatas, įvertinęs Pareiškėjo atsakomybę sunkinančią bei lengvinančią aplinkybę, teisingai nustatė Pareiškėjui skirtos baudos dydį (20 proc. papildomai apskaičiuotos PVM sumos). Komisija taip pat pažymi sutinkanti su Inspekcijos Sprendime išdėstyta pozicija, jog ginčo atveju neskirti PVM baudos Pareiškėjui nėra teisinio pagrindo, nes tai būtų MAĮ reikalavimų pažeidimas. Tačiau atsižvelgusi į aplinkybes, jog Pareiškėjas ne tik pripažino padaręs mokestinį pažeidimą, tačiau ir iki šio sprendimo priėmimo dienos ėmėsi aktyvių veiksmų pažeidimu padarytai žalai atlyginti ir didžiąją dalį šios žalos atlygino (Patikrinimo aktu Pareiškėjui buvo apskaičiuota mokėtina 70 676 Eur PVM suma, 2022-10-27 PVM skolos likutis – 23 069,56 Eur), Komisija laikosi pozicijos, kad ginčo atveju baudos skyrimo tikslai – ne tik finansiškai neigiamai paveikti pažeidimą padariusį asmenį, tačiau ir teisingai parinkta poveikio priemone atgrasyti jį nuo tolimesnių pažeidimų, bus pasiekti skiriant Pareiškėjui 10 proc. papildomai apskaičiuoto mokesčio dydžio baudą. Todėl Sprendimas dėl Pareiškėjui paskirtos 14 135 Eur PVM baudos keistinas, nurodant sumokėti 7 068 Eur PVM baudą.

Pareiškėjas skunde išdėstė alternatyvų prašymą atleisti jį nuo PVM baudos mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 3 punkte įtvirtintu pagrindu – kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui.

Komisija pažymi, kad, remiantis MAĮ 141 straipsnio 2 dalimi, nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Iš prie Pareiškėjo 2022-04-13 skundo pridėtų priedų matyti, kad Inspekcija 2021-04-07 priėmė sprendimą Nr. (23.24-08) 327-18117 atidėti ir išdėstyti Pareiškėjo pagal Patikrinimo aktą apskaičiuotos 55 932,04 PVM nepriemokos sumokėjimą laikotarpiui nuo 2021-02-26 iki 2024-06-25. Mokesčių administratorius ir Pareiškėjas 2022-04-07 pasirašė mokestinės paskolos sutartį Nr. (23.24-08) 327-18353, kuria išdėstė nurodytosios nepriemokos sumokėjimą laikotarpiui nuo 2021-02-26 iki 2024-06-25, įmokų mokėjimo pagal šią sutartį pradžia atidėjo 2021-04-25. Tačiau, kaip informavo Inspekcija 2022-10-26 el. laišku, Pareiškėjui nesilaikant įmokų pagal pasirašytą mokestinės paskolos sutartį mokėjimo grafiko, Inspekcija 2022-08-05 priėmė sprendimą Nr. (23.24-08) 327-61029 nutraukti mokestinės paskolos sutartį. Taigi, šio sprendimo priėmimo dieną Pareiškėjui ginče minimu Patikrinimo aktu apskaičiuoto PVM sumokėjimo terminas MAĮ nustatyta tvarka nėra atidėtas arba išdėstytas.

Vadovaujantis MAĮ 141 straipsnio 2 dalimi bei atsižvelgiant į tai, kad Pareiškėjui apskaičiuota PVM suma nebuvo (nėra) sumokėta ar išieškota (Inspekcijos duomenimis, PVM nepriemokos likutis – 23 069,56 Eur), taip pat byloje nesant duomenų, kad Pareiškėjas su mokesčių administratoriumi šio sprendimo priėmimo metu yra susitaręs dėl mokesčio mokėjimo atidėjimo ar išdėstymo, iš esmės nagrinėti Pareiškėjo prašymą atleisti jį nuo paskirtos PVM baudos mokėjimo nėra pagrindo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 141 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 4 punktu, nusprendžia:

1. Pakeisti Inspekcijos 2022-03-25 sprendimą Nr. 69-18, vietoje Pareiškėjui nurodytos sumokėti 14 135 Eur PVM baudos nurodant sumokėti 7 068 Eur PVM baudą.

2. Pareiškėjo skunde išdėstyta prašymą atleisti jį nuo 7 068 Eur PVM baudos mokėjimo palikti nenagrinėtu.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, 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 prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos pirmininkas

Evaldas Raistenskis

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė

Komisijos narė

Rasa Stravinskaitė

Komisijos narys

Andrius Venius

Komisijos narė

Vilma Vildžiūnaitė