



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „DA“ 2018-01-16 SKUNDO**

2018 m. kovo 23 d. Nr. S- 52 (7-22/2018)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininkės
komisijos narių

Editos Galiauskaitės
Vilmos Vildžiūnaitės – pranešėja
Rasos Stravinskaitės
Martyno Endrijaičio
Andriaus Veniaus
Ramutei Matkevičienei
Justui Randžiui

sekretoriaujant
dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui
nedalyvaujant

2018 m. vasario 27 d. posėdyje išnagrinėjusi UAB „DA“ (toliau – Pareiškėja) 2018-01-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, Centrinis mokesčių administratorius) 2017-12-21 sprendimo Nr. 69-123, n u s t a t ė:

Inspekcija 2017-12-21 sprendimu patvirtino Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2017-10-20 sprendimą Nr. (7.45-4.7.2) K10-112 “Dėl atleidimo nuo baudų, delspinigių ir/ar palūkanų”, kuriuo Kauno AVMI netenkino Pareiškėjos 2017-09-21 prašymo atleisti nuo paskirtų baudų mokėjimo. Vietos mokesčių administratorius savo sprendime nurodė, jog nenustačius atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindų, nustatytų Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 141 str. 1 dalyje, Pareiškėja neatleidžiama nuo 6540,11 Eur PVM baudos mokėjimo.

Inspekcija sprendime pažymi, jog Kauno AVMI atliko Pareiškėjo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), pelno mokesčio (toliau – PM), laikinojo socialinio mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą už laikotarpį nuo 2006-01-01 iki 2009-12-31 ir 2017-05-16 surašė patikrinimo aktą Nr. FR0680-219, kuriuo Pareiškėjai apskaičiavo 452082,95 Eur PVM, 227564,87 Eur PM, 39409,18 Eur laikinąjį socialinį mokestį, iš viso – 719057 Eur mokesčių sumą.

Kauno AVMI 2017-08-21 sprendimu Nr. (7.45) FR0682-325 patvirtino 2017-08-21 susitarimą Nr. S-105 „Dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio“, kuriuo Kauno AVMI ir Pareiškėja susitarė dėl 35 proc. patikrinimo metu papildomai apskaičiuotų mokesčių sumų ir 10 proc. baudų nuo sutartų mokesčių sumų mokėjimo, t. y.: 158229 Eur PVM ir 15823 Eur PVM baudos, 79648 Eur PM ir 7965 Eur PM baudos, 13793 Eur laikinojo socialinio mokesčio ir 1379 Eur laikinojo socialinio mokesčio baudos, t. y. sutarė, jog Pareiškėjos

mokestinė prievolė pagal minėtą patikrinimo aktą yra 251670 Eur mokesčių suma ir 25167 Eur baudų suma.

Pareiškėja neskundė 2017-08-21 sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45) FR0682-325, tačiau 2017-09-21 pateikė Kauno AVMI prašymą atleisti nuo paskirtų 25167 Eur baudų mokėjimo. Kauno AVMI 2017-10-20 sprendimu Nr. (7.45-4.7.2) K10-112 nusprendė neatleisti Pareiškėjos nuo 6540,11 Eur PVM baudos mokėjimo.

Pareiškėja nesutiko su minėtu sprendimu ir 2017-11-16 pateikė skundą Inspekcijai, kuriame savo reikalavimą atleisti nuo 25167 Eur baudų mokėjimo grindė iš esmės vienu argumentu – suteikta klaidinga mokesčių administratoriaus konsultacija, t. y. vadovaudamasi MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punktu.

Inspekcija ginčijamame sprendime konstatavo, jog nagrinėjamu atveju ginčo klausimai turi būti sprendžiami vadovaujantis MAĮ 141 str. bei Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų ir delspinigių taisyklių (toliau - Taisyklės) 5 punktu. MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatyti atleidimo pagrindai yra: 1) jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo; 2) jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčių mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti. Tokiomis aplinkybėmis nelaikomi mokesčių mokėtojo ar jo darbuotojų veiksmai ar neveikimas, taip pat mokesčių mokėtojo nemokumas; 3) kai mokesčių mokėtojo atskira veika, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaroma žala biudžetui; 4) kai mokesčio mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija Centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.

Pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkto nuostatas, mokesčių mokėtojas atleidžiamas nuo baudų mokėjimo, kai mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija Centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais. Pažymėta, jog siekiant pasinaudoti MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkte nurodytu atleidimo nuo baudos pagrindu, mokesčio mokėtojui tenka pareiga įrodyti, kad jis dėl atitinkamo mokesčio mokėjimo, mokėtino tam tikru laikotarpiu, kreipėsi į mokesčių administratorių, o pastarasis jam suteikė tuo klausimu klaidingą konsultaciją (*LVAT 2011 m. birželio 30 d. nutartis adm. byloje Nr. A438-796/11, LVAT 2010 m. lapkričio 19 d. nutartis adm. byloje Nr. A438-1637/10*). Be to, pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkte įtvirtintos normos prasmę mokesčių mokėtojo atleidimą nuo baudų lemia ne bet kokia klaidinga konsultacija, o tokia, kuri nulėmė mokesčių mokėtojo padarytą mokesčių įstatymų pažeidimą. Todėl turi būti nustatyta, jog mokesčių mokėtojo įstatymo pažeidimas yra sąlygotas paties mokesčių administratoriaus suteiktu klaidingu taikytinų mokestinių teisės normų aiškinimu (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A575-13/2012).

Pareiškėja skunde Inspekcijai nurodė, kad Kauno AVMI 2003-12-08 patikrinimo pažyma Nr. 18-03-24-1019, kurioje nenustatyta PVM teisės normų pažeidimo, bei 2009-09-22 operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU12-225, kurioje mokesčių administratorius nagrinėjo trečiųjų asmenų atsiskaitymus už (Duomenys neskelbiami)L.L.C. bei nenustatė Pareiškėjos veiklos neatitikimo įstatymų reikalavimams, *vertintinos kaip suteiktos klaidingos mokesčių administratoriaus konsultacijos*.

Inspekcija nesutiko su minėta Pareiškėjos pozicija ir sprendime nurodė, jog 2003 m. atlikto mokestinio patikrinimo tema – PVM, kurio metu nebuvo atliktas PM ir su juo susijusių mokestinių prievolių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimas, o 2009 m. atliktas operatyvus patikrinimas, kurio metu patikrintas mokesčių

įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose ir kitose srityse nustatytų mokesčių mokėtojų pareigų vykdymas, surinkta informacija apie Pareiškėjos sandorius su gyventojais, įsigijusiais verslo liudijimus ir buvo nustatinėjamas gyventojų pajamų mokesčio prievolės vykdymo teisingumas, atkreiptas dėmesys į įvairaus pobūdžio paslaugų pirkimus, sandorius tarp susijusių asmenų, piniginius srautus už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2009-08-31. Kauno AVMI operatyvaus patikrinimo pažymos Nr. AU12-255 2009-09-29 tęsinyje Pareiškėjai nurodė iki 2009-09-30 pateikti paaiškinimą pagal pateiktus klausimus dėl sandorių su (Duomenys neskelbiami) L.L.C. ir 2009-09-30 pažymos tęsinyje rekomendavo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti GPM nuo A klasės pajamų. Inspekcijos nuomone, *mokesčių administratoriaus surašyti atskirų kontrolės procedūrų įforminimo dokumentai nelaikytini konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais MAĮ prasme.*

Nenustačius aplinkybių, jog Pareiškėja kreipėsi į mokesčių administratorių prašydama paaiškinti ginčo PVM ir PM apskaičiavimo klausimus ir būtų gavęs klaidingą konsultaciją, centrinis mokesčių administratorius konstatavo, jog nėra pagrindo atleisti Pareiškėjos nuo baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkte įtvirtintu pagrindu bei kitais MAĮ 141 str. nustatytais pagrindais. Sprendime akcentuota, kad kiekvienas mokesčių mokėtojas privalo mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikydamasis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos. Mokesčių surinkimas, kaip ne kartą yra pažymėjęs ir Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas bei Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas, yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių, viešasis interesas yra pažeidžiamas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu pažeidžiami ir mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principai, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys (*Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas, LVAT 2011 m. rugsėjo 5 d. sprendimas adm. byloje Nr. A556 – 2255/11*). Pabrėžta, kad jeigu Pareiškėja būtų atleista nuo baudų mokėjimo, VMI prie FM pažeistų visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės bei teisingumo principus kitų mokesčių mokėtojų atžvilgiu. Centrinis mokesčių administratorius konstatavo, kad taikyti MAĮ 8 str. įtvirtintų principų ir atleisti Pareiškėją nuo baudų mokėjimo nėra pagrindo.

Inspekcija sprendime pažymėjo, jog Pareiškėja pateiktame skunde be kita ko kvestionuoja mokesčių administratoriaus atliktą įskaitymą už nesumokėtas baudas, tačiau šio skundo nagrinėjimo ribos buvo aiškiai apibrėžtos Pareiškėjos skundu – atleisti nuo baudų mokėjimo, todėl nesutikdamas su mokesčių administratoriaus įskaitymo atliktais veiksmais, Pareiškėja gali / galėjo atskiru skundu ginčyti mokesčių administratoriaus atliktų įskaitymo veiksmų teisėtumą.

Minėtų argumentų pagrindu Inspekcija netenkino Pareiškėjos skundo.

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos sprendimu ir teikia šiuos argumentus:

1) Inspekcija iš esmės nenagrinėjo klausimo, nuo kokios baudų sumos turi būti svarstomas atleidimo nuo baudų klausimas ir prieštarauja Inspekcijos sprendime esančiam pasiūlymui atskiru skundu ginčyti dalies baudų įskaitymo veiksmus. Toks pasiūlymas prieštarauja VAĮ 3 str. įtvirtintam efektyvumo principui, kuris numato centrinio mokesčių administratoriaus pareigą priimant ir įgyvendinant sprendimus jam skirtus išteklius naudoti ekonomiškai bei rezultatų siekti kuo mažesnėmis sąnaudomis. Kauno AVMI sprendime patvirtinta, kad Pareiškėja sumokėjo su mokesčių administratoriumi sutartą 251670 Eur mokesčių sumą. Jame taip pat nurodyta, kad iš mokesčių mokėtojo turėtos permokos 2017-09-08 užskaityta 15101,89 Eur baudų įsiskolinimui padengti, o 2017-09-11 užskaityti dar 3525 Eur. Pareiškėja pabrėžia, kad ji nesiekė sumokėti ir neprašė įskaityti paskirtų mokesčių baudų iš mokesčių permokų, jos siekis buvo, sumokėjus mokesčius, būti atleistai nuo baudų mokėjimo. Mokesčių permoka, kurią VMI užskaitė kaip baudų mokėjimą (15101,89 Eur) ir

2017-09-11 mokėjimo pavedimas (3525 Eur), buvo skirta avansinio nekilnojamojo turto mokesčio įsipareigojimams dengti, t. y. Pareiškėja savo valia 18626,89 Eur baudų nemokėjo, apie šių sumų nuskaitymą nebuvo informuota. Pareiškėja nurodo, jog Kauno AVMI priimdama sprendimą svarstyti atleidimą tik nuo 6540,11 Eur baudos, o ne nuo visos paskirtos ir prašomos panaikinti baudos – 25167 Eur, nepagrįstai remiasi analogija į MAĮ 100 str. 1 dalį, kuri reglamentuoja atleidimą nuo delspinigių mokėjimo, tuo tarpu, sprendžiant atleidimo nuo baudų klausimą, nėra reikalavimo, kad baudos privalomai būtų nesumokėtos (neužskaitytos).

2) Inspekcija Pareiškėjos atžvilgiu *nepagrįstai netaiko atleidimo nuo baudų pagrindo, numatyto MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkte*. Pareiškėja nurodo, jog Kauno AVMI ir Inspekcija, atmesdama Pareiškėjos argumentus dėl galimybės ginčo situacijai taikyti MAĮ 141 str. 1 d. 4 punkto nuostatas, savo sprendimą grindžia formaliu šio straipsnio nuostatų interpretavimu ir neatsižvelgia į tai, jog faktiškai tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus susiklosčiusi situacija savo rezultatu atitinka situaciją, pagal kurią bet kuris mokesčių mokėtojas būtų atleistas nuo paskirtų baudų mokėjimo.

Pareiškėja pažymi, jog Kauno AVMI 2009 09 22–30 dienomis, atliko mokesčių mokėtojos operatyvų veiklos patikrinimą (pažymos Nr. AU12-225 kopija pridedama) (toliau – Operatyvus patikrinimas), kurio turinį sudarė šios pagrindinės temos:

(i) UAB „DA“ ekonominiai santykiai su pagal verslo liudijimą dirbančiais asmenimis (toliau – Situacija A).

(ii) UAB „DA“ ekonominiai santykiai su (Duomenys neskelbiami) *L.L.C.* (toliau – Situacija B).

(iii) UAB „DA“ ekonominiai santykiai su (Duomenys neskelbiami) *Limited* (toliau – Situacija C).

(iv) Operatyvinio patikrinimo išvadose „*Siūlymai, pastabos, rekomendacijos mokesčių mokėtojui*“ Kauno AVMI nurodo nustačiusi su Situacija A susijusių neatitikimų ir nurodo juos ištaisyti sumokant mokėti priklausančius mokesčius.

Tačiau, pasak Pareiškėjos, kaip galima spręsti iš Kauno AVMI sprendimo, Operatyvų patikrinimą atlikęs mokesčių administratorius įtaria, jog Situacijoje B galimai yra padaryti pažeidimai, tačiau, Pareiškėja apie juos neinformuojama (cit.): „*Sprendimas dėl UAB „DA“ mokestinio patikrinimo inicijavimo buvo pagrįstas preliminariais faktiniais duomenimis, kurie pagrįstai Mokėtojui neįvardinti Operatyvaus patikrinimo pažymoje*“. Praėjus beveik 2 metams, 2011 m. gegužės mėnesį Kauno AVMI pradeda Pareiškėjos mokesčių patikrinimą, kuris dar po daugiau nei 6 metų, t. y. 2017 m. rugpjūčio mėn. baigiasi mokesčių mokėtojos ir Kauno AVMI derybomis ir susitarimu.

Pareiškėjos nuomone, Kauno AVMI sprendimas, operatyvaus patikrinimo metu nustačius galimus ar esamus pažeidimus, jų sąmoningas neatskleidimas mokesčių mokėtojais sąlygojo abipusiai žalingą situaciją, kuomet buvo įsivelta į nepagrįstai ilgą (2009–2017 m.), abiejų šalių darbuotojų laiką ir finansinius išteklius eikvojusį tyrimą. Pareiškėjos supratimu, mokesčių administratoriaus pareiga yra padėti mokesčių mokėtojams teisingai apskaičiuoti ir deklaruoti mokesčius pagal galiojančių teisės aktų nuostatas, o ne siekti nubauti mokesčių mokėtoją ir priskaičiuoti kuo daugiau mokesčių, pridedant prie priklausančių sumokėti mokesčių baudas ir delspinigius. Dėl šios priežasties, Pareiškėjai nėra aišku, kodėl dvejose to paties Operatyvaus patikrinimo situacijose (A ir B) Kauno AVMI pasirinko skirtingus elgesio modelius: Situacijoje A – informavo Pareiškėją apie esančius mokesčių įstatymų pažeidimus ir nurodė juos ištaisyti, o Situacijoje B – priėmė valingą sprendimą savo įtarimus nusiūlyti. Jeigu Kauno AVMI Situacijoje B būtų taikiusi tą patį elgesio modelį kaip ir Situacijoje A ir būtų pateikusi rekomendaciją ar siūlymą peržiūrėti savo veiklos suderinamumą su mokesčių įstatymų reikalavimais, tai būtų leidę abiem šio ginčo šalims išvengti ekonomiškai žalingo proceso pasiekiant tą patį rezultatą, o Pareiškėjai nebūtų reikėję papildomai mokėti baudų.

MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. numatytas pagrindas atleisti mokesčių mokėtojus nuo paskirtų baudų mokėjimo, kuomet klaidinga mokesčių administratoriaus suteikta konsultacija sąlygojo neteisingą mokesčių įstatymų vykdymą. Tai savo esme reiškia, kad įstatymų leidėjas numato sąlygą atleisti mokesčių mokėtoją nuo baudos mokėjimo tuo

atveju, kai aplinkybė, kuri lemia baudos skyrimą, yra neteisingas mokesčių administratoriaus veiksmas. Mokesčių mokėtoja yra įsitikinusi, jog atsidūrė būtent tokioje situacijoje. Pareiškėjos nuomone, Kauno AVMI atlikto Operatyvaus patikrinimo pažyma Nr. AU12-225 gali būti prilyginta mokesčių administratoriaus konsultacijai raštu. Pareiškėja buvo informuota, jog operatyvaus patikrinimo metu mokestiniu aspektu tikrinamas mokesčių mokėtojos ir (Duomenys neskelbiami) L.L.C. bendradarbiavimas. Pareiškėja atsakė į Kauno AVMI klausimus ir pateikė prašomus dokumentus. Lygiai tas pats būtų padaryta teikiant paklausimą konsultacijai dėl Pareiškėjos ir (Duomenys neskelbiami) L.L.C. bendradarbiavimo mokestinių aspektų. Mokesčių administratoriui nepateikus jokių pastabų dėl mokesčių apskaičiavimo teisingumo Situacijoje B, mokesčių mokėtoja turėjo pagrindą manyti, jog jos bendradarbiavimas su (Duomenys neskelbiami) L.L.C. atitinka įstatymų reikalavimus. Kauno AVMI ir Inspekcija šį situacijų palyginamumą palieka nenagrinėta, formaliai nurodydamos, kad Pareiškėja nesikreipė konsultacijos į mokesčių administratorių. Pareiškėja šio fakto neginčija, tačiau nemano, kad jis turi esminės įtakos nagrinėjant atleidimo nuo baudų klausimą. Pareiškėjos nuomone, reikalavimas po 2009 m. rugsėjo mėnesį įvykusio operatyvaus patikrinimo su paklausimu kreiptis į mokesčių administratorių dėl tų pačių klausimų, kurie buvo patikrinti Kauno AVMI, nepasikeitus jokioms reikšmingoms aplinkybėms būtų perteklinis ir nelogiškas, t. y. neatitiktų aukščiau minėtų protingumo ir teisingumo principų.

Pareiškėja, atsikirdama į Kauno AVMI ir Inspekcijos sprendimuose pateiktus motyvus, kurių pagrindu Pareiškėja neatleidžiama nuo paskirtų baudų, mano, kad jie nėra teisingi. Inspekcija nurodė, jog (cit.): „...už tinkamą mokesčių sumokėjimą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti ir jis negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų nepakankamai atlikta jo veiksmų kontrole“. Pareiškėja jai priklausančius mokesčius sumokėjo – dėl to ginčo nėra. Tačiau dėl Kauno AVMI valingai neatskleistos informacijos, kas gali būti traktuojama kaip „kitų asmenų nepakankama veiksmų kontrolė“, mokesčiai buvo sumokėti tik 2017 m.. Jeigu Kauno AVMI būtų atskleidusi operatyvaus patikrinimo metu surinktą informaciją, Pareiškėja jai priklausančius mokėti mokesčius būtų sumokėjusi 2009 m. Pareiškėja kritiškai vertina ir kitą Inspekcijos motyvą, t. y. (cit.): „...pagal MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. įtvirtintos normos prasmę mokesčių mokėtojo atleidimą nuo baudų lemia ne bet kokia klaidinga konsultacija. <...> konsultacija turi būti tas faktas, kuris nulėmė mokesčių įstatymo pažeidimą“. Pareiškėja sutinka, kad 2009 m. atliktas operatyvus patikrinimas nenulėmė 2006–2008 m. padarytų mokesčių įstatymų pažeidimų. Tačiau jis turėjo esminę įtaką mokesčių mokėtojos galimybei savarankiškai ištaisyti įvykusius pažeidimus – Kauno AVMI pateikus išvadą, kurioje buvo sąmoningai neatskleisti įtariamai ar nustatyti mokesčių įstatymo pažeidimai, Pareiškėja pagrįstai laikė savo veiklą buvus atitinkančia įstatymo reikalavimus ir nebeturėjo loginio pagrindo šiuo aspektu jos kvestionuoti.

3) Inspekcija, priimdama sprendimą neatleisti Pareiškėjos nuo baudų mokėjimo, nesivadovavo protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principais. Pareiškėja nurodo, jog Inspekcija neteisingai vertina MAĮ 8 str. įtvirtintų protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principų taikymą Pareiškėjai paskirtų baudų ir mokestinio patikrinimo trukmės santykyje. Inspekcija sprendime nurodė, kad (cit.): „mokestinio patikrinimo trukmę lėmė objektyvios priežastys (bylos sudėtingumas, didelis vertinamų dokumentų kiekis, specialistų kaita)“ ir tuo remdamasi daro išvadą, kad (cit.): „baudos skyrimo atžvilgiu ši aplinkybė nėra reikšminga“. Pareiškėja nesutinka su šia argumentacija ir jos išvadamis. Pirma, teiginys, kad patikrinimo trukmę lėmė „objektyvios priežastys“, yra deklaratyvus ir nepagrįstas. Nei Kauno AVMI, nei Centrinis mokesčių administratorius konkrečiais faktais nepagrindžia savo paaiškinimų, kodėl mokestinis patikrinimas tęsėsi 6 metus ir kodėl, pavyzdžiui, 2013-06-06 išnykus aplinkybei stabdyti mokestinį patikrinimą, jis buvo atnaujintas ir pratęstas tik po pusantrų metų – 2014-11-24. Antra, Inspekcija, akcentuodama mokesčių mokėtojo pareigą mokėti mokesčius ir laikytis mokestinių įstatymų nustatytos jų apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, pamiršta, jog mokesčių administratorius taip pat turėjo pareigų, kurių nepaisė mokestinio patikrinimo metu, tokių kaip: atlikdamas savo funkcijas, stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (MAĮ 32 str. 7 p.), nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių (MAĮ 32 str. 2 p.), laikytis mokesčių mokėtojų lygiateisiškumo principo (Viešojo

administravimo įstatymo 3 str. 9 p.). Pareiškėja neabejoja, jog tie patys Kauno AVMI darbuotojai, kurie 6 metus vykdė mokesčių mokėtojo mokestinį patikrinimą, jo metu pradėjo ir pabaigė kitų mokesčių mokėtojų patikrinimus, kas Kauno AVMI sprendimu sąlygojo Pareiškėjos nelygią poziciją su kitais mokesčių mokėtojais pažeidžiant MAĮ 32 str. 2 p. ir Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 9 p. nuostatas. Viso mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI sprendimu buvo apribota Pareiškėjos galimybė naudotis jai priklausančio nekilnojamojo turto disponavimo teisėmis, kas, pasak Pareiškėjos, buvo jos veiklą trikdanči aplinkybė, pažeidžianti MAĮ 32 str. 7 p. nuostatas. *Trečia*, ir svarbiausia, Inspekcija nevertina, kokią įtaką mokestinio patikrinimo trukmė turėjo pačiam patikrinimo rezultatui. Mokesčių mokėtoja rašte, kuriuo kreipėsi dėl Kauno AVMI sprendimo panaikinimo, Centriniam mokesčių administratoriui nurodė, kad per 6 metus trukusį mokestinį patikrinimą (1) pasikeitė įmonės vadovas; (2) pasikeitė mokesčių mokėtojo vykdoma veikla; (3) pasikeitė visas įmonės personalas (neliko nė vieno darbuotojo, kuris būtų dalyvavęs įmonės veikloje mokestinio patikrinimo laikotarpiu); (4) dėl fizinio ir technologinio nusidėvėjimo buvo prarasta galimybė naudotis įmonės serveriais, kuriuose buvo mokestinio patikrinimo laikotarpio (2006–2009 m.) informacija; (5) dėl Lietuvos Respublikos muitinės dokumentų saugojimo terminų suėjimo nebeliko galimybės gauti su patikrinimu susijusios informacijos iš šios institucijos. Visos šios aplinkybės ženkliai apribojo Pareiškėjos galimybes savo teisinių interesų atstovavimui surinkti pilnavertišką informaciją, susijusią su 2006–2009 m. laikotarpiu. Kadangi po 2017-05-16 Kauno AVMI patikrinimo akto surašymo, Pareiškėjai savo pozicijai dėl patikrinimo akto suformuoti buvo skirti tik 2 mėnesiai, Pareiškėja inicijavo MAĮ 71 str. 1 p. numatytą galimybę mokestinį ginčą išspręsti kompromisu.

Pareiškėja, neginčija 2017-08-21 Kauno AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2) FR0682-325 priimto jo ir Kauno AVMI susitarimo dėl mokesčių sumokėjimo. Tačiau tai, kad buvo inicijuotas susitarimas pagal MAĮ 71 str. 1 p. nuostatas, reiškia, jog egzistavo šioje teisės normoje nurodyta sąlyga, kad *„apskaičiuojant mokesčius, nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti“*. Pareiškėjos neturėjimas pakankamai įrodymų didele dalimi susidarė būtent dėl ilgos mokestinio patikrinimo trukmės.

Apibendrinama Pareiškėja skunde akcentuoja, jog Inspekcija: (i) nepaiso viešojo administravimo subjektų efektyvumo principo, siūlydama plėsti nuo 2009 m. vykstančio mokestinio proceso apimtį papildomu ginču dėl neteisėto baudų įskaitymo; (ii) nesigilindama į turinį remiasi išskirtinai formaliu MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. interpretavimu, kuriuo siekė neatleisti nuo Kauno AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2) paskirtų baudų mokėjimo; (iii) šališkai bei neišsamiai nagrinėja protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principų taikymą Pareiškėjai paskirtų baudų ir mokestinio patikrinimo trukmės sąsajoje. Pareiškėja prašo pripažinti Inspekcijos sprendimą neteisingu ir atleisti nuo visos 2017-08-21 Kauno AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2) paskirtų baudų sumos, t. y. atleisti nuo 25167 Eur baudų mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) konstatuoja, jog nagrinėjamoje byloje mokestinis ginčas yra kilęs dėl Inspekcijos 2017-12-21 sprendimo Nr. 69-123, kuriuo patvirtintas Kauno AVMI 2017-10-20 sprendimas Nr. (7.45-4.7.2) K10-112 neatleisti Pareiškėją nuo 6540,11 Eur PVM baudos mokėjimo, tuo tarpu Pareiškėja nagrinėjamoje byloje teikė ir teikia reikalavimą atleisti nuo visos Kauno AVMI 2017-08-21 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45) FR0682-325 paskirtos 25167 Eur baudų sumos.

Pareiškėja skunde Komisijai išreiškė reikalavimą atleisti nuo Kauno AVMI 2017-08-21 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45) FR0682-325 paskirtos 25167 Eur baudų sumos MAĮ 141 str. 1 d. 4 p. nustatytu pagrindu ir / arba vadovaujantis protingumo, teisingumo principais, įtvirtintais MAĮ 8 str. ir šis aiškus reikalavimas apibrėžia bylos nagrinėjimo ribas – atleisti / neatleisti nuo 25167 Eur baudų mokėjimo.

Komisija pastebi, jog nagrinėjamu atveju Inspekcija neatleido Pareiškėjos nuo baudų mokėjimo, nes nenustatė, jog Pareiškėja tenkina bent vieną MAĮ nustatytą atleidimo nuo baudų pagrindą. Aplinkybė, jog Pareiškėja sumokėjo su mokesčių administratoriumi sutartą mokesčių sumą, patvirtina MAĮ 141 str. 2 dalyje įtvirtintos sąlygos (cit.): *„nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta*

bauda, sumą yra sumokėjęs <...>“ įvykdymą, tačiau teisinis pagrindas atleisti mokesčių mokėtoją nuo paskirtos baudos (baudų) atsiranda tik tuomet, kai nustatoma, jog egzistuoja aplinkybės, numatytos MAĮ 141 str. 1 dalies 1–4 punktuose (bent viename iš jų). Iš Inspekcijos sprendimo matyti, jog jame yra išsamiai išdėstytos faktinės aplinkybės bei priimto sprendimo teisinė argumentacija, kurios išdėstytos ir šio sprendimo aprašomojoje dalyje, todėl Komisija jų detaliam neatkartos, bet pasisakys dėl esminių Pareiškėjos nesutikimo su skundžiamu Inspekcijos sprendimu motyvų.

1. Dėl atleidimo / neatleidimo tik nuo nesumokėtos (neįskaitytos) baudos sumos teisinio pagrindo

Komisija sutinka su Pareiškėjos skundo motyvais, jog Kauno AVMI ir Inspekcija plečiamai aiškina MAĮ nuostatas, reglamentuojančias atleidimo nuo baudos pagrindus. MAĮ 141 str. 2 dalyje yra nustatyta vienintelė sąlyga, kurią patenkinus yra taikomi šio straipsnio 1 dalyje nustatyti atleidimo nuo baudų mokėjimo pagrindai, t. y. nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) privestinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio Įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas.

Šalys neginčija, jog Pareiškėja Kauno AVMI 2017-08-21 sprendimu Nr. (7.45) FR0682-323 patvirtintą 251670 Eur mokesčių sumą sumokėjo dalimis 2017-09-07 ir 2017-09-08. Konstatuotina, jog Pareiškėja 2017-09-21 teikdama prašymą mokesčių administratoriui atleisti ją nuo 25167 Eur baudų mokėjimo įvykdė būtinąją sąlygą, kurią įvykdžius, svarstytinas klausimas, ar Pareiškėjos atžvilgiu yra taikytinas bent vienas iš MAĮ 141 str. 1 dalyje nustatytų pagrindų.

Mokesčių administratorius, išnagrinėjęs Pareiškėjos prašymą, nusprendė, jog nėra pagrindo Pareiškėją atleisti nuo nesumokėtos (neįskaitytos) 6540,11 Eur baudų sumos (ši sprendimą Inspekcija patvirtino) vadovaudamasis analogijos principu ir ginčo atvejui taikydamas atleidimo nuo delspinigių sąlygą, numatytą MAĮ 100 str. 1 dalyje (delspinigiai turi būti nesumokėti). Komisijos nuomone, MAĮ 141 str. 2 dalyje yra išdėstyta aiški atleidimo nuo baudų sąlyga, kurią aiškinti plečiamai nėra teisinio pagrindo.

2. Dėl atleidimo nuo baudų mokėjimo pagal MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punktą.

Kaip jau minėta, Pareiškėjas savo prašymą atleisti nuo baudų mokėjimo argumentuoja tuo, jog nagrinėjamu atveju, nors ir netiesiogiai, bet pagal savo turinį, yra pagrindas atleisti Pareiškėją nuo baudų mokėjimo vadovaujantis MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkto nuostatomis.

MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punktu nustatytas atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindas (cit.): „*kai mokesčių mokėtojas mokesčio įstatymą pažeidė dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu, jei suteikta konsultacija centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka buvo įrašyta ir yra galimybė nustatyti skambinantį asmenį – mokesčių mokėtoją (ar jo atstovą), suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais.*“

Iš Pareiškėjos skundo matyti, jog ji neginčija, kad nei raštu, nei telefonu nesikreipė į mokesčių administratorių, prašydama paaiškinti, ar teisingai taiko mokesčių įstatymų nuostatas vykdydama sandorius su užsienio įmone (Duomenys neskelbiami) *L.L.C.* Pareiškėja taip pat sutinka, jog 2009-09-29 operatyvaus patikrinimo pažymoje Nr. AU12-225 mokesčių administratoriaus neatskleisti Pareiškėjos mokesčių įstatymų pažeidimai sandoriuose su (Duomenys neskelbiami) *L.L.C.* niekaip nesąlygojo jų padarymo 2006–2008 m. Konstatuotina, jog Pareiškėjos PVM ir PM įstatymų pažeidimai objektyviai egzistavo nepriklausomai nuo to, ar jie buvo identifikuoti operatyvaus patikrinimo metu, ar ne. Todėl sutiktina su Inspekcijos pozicija, jog Pareiškėjos atžvilgiu MAĮ 141 str. 1 dalies 4 punkte nustatyto atleidimo nuo paskirtų baudų mokėjimo pagrindas nėra taikytinas.

Pareiškėja skunde, be kita ko, nurodo hipotetines aplinkybes, t. y. jei mokesčių administratorius operatyvaus patikrinimo metu būtų identifikavęs Pareiškėjos padarytus mokesčių įstatymų pažeidimus, tai ji juos būtų ištaiusi ir priklausančius sumokėti mokesčius būtų sumokėjusi 2009 m., o baudų nebūtų reikėję mokėti. Komisija pažymi, jog iš 2009-09-29 pažymos Nr. AU12-225 tęsinio matyti, jog mokesčių administratorius šioje pažymoje aprašė Pareiškėjos sandorius su (Duomenys neskelbiami) *L.L.C.* ir (Duomenys neskelbiami) *Limited*, prašė atsakyti į klausimus, į kuriuos Pareiškėja atsakė. Iš šių

dokumentų turinio matyti (pavyzdžiui, prekių pirkimas/pardavimas muitinės sandėlyje), jog Pareiškėja, būdama atidi ir rūpestinga, turėjo pagrindo pasitikrinti ir kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu paaiškinti, ar ji teisingai taiko mokesčių įstatymų nuostatas, bet Pareiškėja to nepadarė.

Komisija pažymi, jog mokesčių administratorius savo sprendime išsamiai aprašė skirtumus tarp operatyviam patikrinimui ir mokestiniam patikrinimui keliamų tikslų, su kuriais Komisija iš esmės sutinka, todėl jų iš naujo neanalizuoja. Pagal MAĮ 115 str. operatyvus patikrinimas apima tik atskirų įstatymuose bei jų lydymuose teisės aktuose numatytą *atskirų* mokesčių mokėtojų *pareigų* apskaitos, mokesčių deklaravimo, sumokėjimo, registravimosi mokesčių mokėtoju ir kitose srityse vykdymo patikrinimas, o mokestinis patikrinimas apima mokesčio mokėtojo mokamo mokesčio (teminis patikrinimas) ar visų mokesčio mokėtojo mokamų mokesčių (kompleksinis patikrinimas), administruojamų atitinkamo mokesčių administratoriaus, per tam tikrą laikotarpį *apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą*. Iš mokesčių administratoriaus sprendimo matyti, jog nagrinėjamu atveju 2009 m. atlikto operatyvaus patikrinimo metu buvo nustatyta rizika, jog galimai mokesčių mokėtoja pažeidė mokesčių įstatymus, todėl buvo inicijuotas mokestinis patikrinimas. Pažymėtina, jog MAĮ nenustato pareigos mokesčių administratoriui atskleisti mokesčių mokėtojui operatyvaus ar mokestinio tyrimo metu nustatytus įtarimus dėl mokesčių įstatymų galimų pažeidimų.

Pažymėtina ir tai, jog Pareiškėja neginčija, kad Inspekcija pagrįstai nenustatė aplinkybių, kurios įgalintų Pareiškėją atleisti nuo baudų mokėjimo MAĮ 141 str. 1 dalies 1 punkte nustatytu pagrindu (*kai mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo*), taip pat to paties įstatymo 141 str. 1 dalies 2 punkte nustatytu pagrindu (*jei mokesčio įstatymas pažeistas dėl aplinkybių, kurios nepriklausė nuo mokesčio mokėtojo valios ir kurių jis nenumatė ir negalėjo numatyti <...>*) ir 3 punkte nustatytu pagrindu (*kai mokesčio mokėtojo atskira veikla, nors ir pažeidžiančia mokesčio įstatymo nuostatas, nepadaro žala valstybės biudžetui*). Konstatuotina, jog Inspekcija pagrįstai nenustatė kurio nors MAĮ 141 str. 1 dalyje įtvirtinto atleidimo nuo baudos pagrindo.

Dėl atleidimo nuo baudų mokėjimo vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais (MAĮ 8 str.).

Pareiškėja skunde Komisijai teigia, jog Inspekcija šališkai bei neišsamiai išnagrinėjo protingumo, teisingumo ir sąžiningumo principų taikymą Pareiškėjai paskirtų baudų ir mokestinio patikrinimo trukmės sąsajoje. Pareiškėjos operatyvus patikrinimas buvo atliktas 2009 m. rugsėjo mėn., jo pagrindu nustatytų galimų pažeidimų Pareiškėjos mokestinis patikrinimas pradėtas 2011-05-25, baigtas 2017-05-16 surašius patikrinimo aktą Nr. (7.45) FR0680-219. Patikrinimas buvo ne kartą stabdytas, t. y. mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai Pareiškėjos atžvilgiu, įskaitant operatyvų patikrinimą, tęsėsi neprotingą terminą – beveik 8 metus, o pats mokestinis patikrinimas – 6 metus.

Pareiškėja teigia, jog mokesčių administratorius, atlikdamas savo funkcijas, nepaisė įpareigojimo stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (MAĮ 32 str. 7 p.), nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių (MAĮ 32 str. 2 p.), laikytis mokesčių mokėtojų lygiateisiškumo principo (Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 9 p.), kas Kauno AVMI sprendimu sąlygojo Pareiškėjos nelygią poziciją su kitais mokesčių mokėtojais pažeidžiant MAĮ 32 str. 2 p. ir Viešojo administravimo įstatymo 3 str. 9 p. nuostatas. Mokestinio patikrinimo metu Kauno AVMI sprendimu buvo apribota Pareiškėjos galimybė naudotis jai priklausančio nekilnojamojo turto disponavimo teisėmis, kas, pasak Pareiškėjos, buvo jos veiklą trikdanti aplinkybė, pažeidžianti MAĮ 32 str. 7 p. nuostatas. Svarbiausia, Inspekcija nevertino, kokią įtaką mokestinio patikrinimo trukmė turėjo pačiam patikrinimo rezultatui, t. y. per 6 metus trukusį mokestinį patikrinimą (1) pasikeitė įmonės vadovas; (2) pasikeitė mokesčių mokėtojo vykdoma veikla; (3) pasikeitė visas įmonės personalas (neliko nė vieno darbuotojo, kuris būtų dalyvavęs įmonės veikloje mokestinio patikrinimo laikotarpiu); (4) dėl fizinio ir technologinio nusidėvėjimo buvo prarasta galimybė naudotis įmonės serveriais, kuriuose buvo mokestinio patikrinimo laikotarpio (2006–2009 m.) informacija; (5) dėl Lietuvos Respublikos muitinės dokumentų saugojimo terminų suėjimo nebeliko galimybės gauti su patikrinimu susijusios informacijos iš šios institucijos. Visos šios aplinkybės ženkliai apribojo Pareiškėjos galimybes surinkti visą informaciją, susijusią su 2006–2009 m. laikotarpiu. Kadangi po 2017-05-16 Kauno AVMI patikrinimo akto surašymo, Pareiškėjai

savo pozicijai dėl patikrinimo akto suformuoti buvo skirti tik 2 mėnesiai, Pareiškėja inicijavo MAĮ 71 str. 1 p. numatytą galimybę mokestinį ginčą išspręsti kompromisu.

Komisija pripažįsta, jog Pareiškėjos atžvilgiu mokesčių administratoriaus atliktų kontrolės veiksmų trukmė nesiderina su gero viešojo administravimo principais. Tačiau iš Kauno AVMI 2017-08-21 sprendimo Nr. (7.45) FR0682-323 matyti, jog Pareiškėjai, vadovaujantis MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatomis, buvo skirta minimali 10 proc. nuo apskaičiuotų mokėtinų mokesčių bauda, t. y. 25167 Eur. Komisija neturi pagrindo vertinti pagal MAĮ nuostatas paskirtos baudos dydžio kaip neatitinkančio protingumo ir teisingumo kriterijų.

Komisijos vertinimu, nepagrįstai ilga mokestinio patikrinimo trukmė pagal MAĮ nuostatas neturi sąsajų su mokėtinomis baudų sumomis ir, paprastai, lemia delspinigių dydį, kuris, atsižvelgiant į Konsitucinio teismo doktriną ir LVAT praktiką, galėtų būti vertinamas MAĮ 8 str. nustatytų protingumo ir teisingumo kriterijų aspektu. Nagrinėjamu atveju, Kauno AVMI, atsižvelgdama į ilgą mokestinio patikrinimo trukmę, taip pat į Pareiškėjos teiktas pastabas ir pasiūlymą pasirašyti susitarimą dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio, minėtu sprendimu delspinigių Pareiškėjai nenurodė sumokėti.

Taigi, Komisija nagrinėjamu atveju neižvelgia aplinkybių, kurios lemtų teisingumo bei protingumo kriterijų taikymą atleidžiant Pareiškėją nuo paskirtų baudų mokėjimo.

Mokestinių ginčų komisija, vadovaudamasi Mokesčių administravimo įstatymo 155 str. 4 dalimi ir 141 str. 3 dalimi, n u s p r e n d ž i a:

Neatleisti Pareiškėjos nuo 2017-08-21 Kauno AVMI sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (7.45-4.7.2) paskirtų 25167 Eur baudų mokėjimo.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 str. 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskūsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 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 Galiauskaitė

Komisijos nariai

Martynas Endrijaitis

Rasa Stravinskaitė

Andrius Venius

Vilma Vildžiūnaitė

