



LIETUVOS RESPUBLIKOS SEIMO KONTROLIERIUS

PAŽYMA DĖL UAB „A“ SKUNDO PRIEŠ KAUNO APSKRITIES VALSTYBINĘ MOKESČIŲ INSPEKCIJĄ

2015-12-04 Nr. 4D-2014/1-1362

Vilnius

I. SKUNDO ESMĖ

1. Lietuvos Respublikos Seimo kontrolierius gavo UAB „A“, atstovaujamos direktoriaus X (toliau vadinama – Bendrovė arba Pareiškėjas), skundą dėl Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau vadinama ir – Kauno AVMI) pareigūnų veiksmų (neveikimo) (toliau vadinama – Skundas). Pareiškėjas 2015-02-05 ir 2015-04-22 pateikė Skundo papildymo dokumentus.

2. Pareiškėjas Skunde nurodo:

2.1. „UAB „A“ yra transporto paslaugas teikianti įmonė. [...] 2014-04-09, [...] Kauno AVMI atlikus Bendrovės mokestinį patikrinimą, buvo surašytas patikrinimo aktas Nr. 04.2.2-FR0680-274. [...] akto vienas egzempliorius buvo įteiktas Bendrovei, tačiau prie šio patikrinimo akto nebuvo pateikti priedai, kurių pagrindu UAB „A“ buvo papildomai paskaičiuoti pridėtinės vertės ir pelno mokesčiai“ (šios ir kitų citatų kalba netaisyta).

2.2. „2014-04-30 raštu [...] kreipėmės į Kauno AVMI, prašydami pateikti visų patikrinimo akto priedų kopijas, tačiau Kauno AVMI atsisakė tai padaryti. [...] nurodė, kad remiantis ES [Europos Sąjungos] ir LR teisės aktų nuostatomis, priedai neteikiami, jeigu juose yra valstybės paslaptį sudaranti informacija arba paslaptimi laikoma informacija apie kitą mokesčių mokėtoją [...]. Tačiau šio atsisakymo Kauno AVMI nepagrindė jokiais argumentais ir / ar įrodymais, t. y. nenurodė, kuri informacija ir kodėl yra laikytina valstybės paslaptimi ir / arba paslaptimi apie kitą mokesčių mokėtoją.“

2.3. „Nepagrįsdama savo atsisakymo ir nepaisydama mūsų prašymų leisti susipažinti su patikrinimo akto priedais, Kauno AVMI patikrinimo aktą patvirtino 2014-06-09 sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-326 [...]. Prie sprendimo [...] priedai pateikti taip pat nebuvo.“

2.4. „[...] Kauno AVMI 2014-05-06 rašte Nr. (13.2-04.2.2)-K-3977 rėmėsi teisės aktų nuostatomis [...], tačiau tame pačiame rašte [...] nurodė, kad „patikrinimo akto dėstomojoje dalyje iš surinktos informacijos UAB „A“ atžvilgiu yra pateikti visi susisteminti duomenys ir surinkta informacija“. [...] Bendrovės nuomone, tai [...] patvirtina faktą, kad tokia informacija nelaikytina valstybės paslaptimi. [...] patikrinimo akte susistemintai pateikti duomenys ir informacija nepatenka į VTPĮ [Valstybės ir tarnybos paslaptių įstatymas; toliau vadinama ir – VTPĮ] suformuluotą valstybės paslapties apibrėžtį, ji niekaip nesusijusi ir su VTPĮ 7 straipsnyje nurodytais atvejais [...].“

2.5. „[...] Bendrovė nesiekia susipažinti su valstybės paslaptimi ar kito mokesčių mokėtojo paslaptį sudarančia informacija. Bendrovės interesas yra susipažinti tik su ta informacija, kuria yra grindžiamas jos atžvilgiu priimtas individualus administracinis aktas (patikrinimo aktas). [...] ta informacija, kuri yra dėstoma patikrinimo akte, nėra valstybės paslaptis ar paslaptis apie kitą

mokesčių mokėtoją, todėl nėra jokio teisinio pagrindo neleisti susipažinti su priedais, o Kauno AVMI atsakymas vertintinas tik kaip formalus atsirašinėjimas, o ne klausimo sprendimas.“

2.6. „[...] Bendrovei kyla pagrįstas klausimas, kokių būdu informacija yra atskiriama ir rūšiuojama bei koks konkretus Kauno AVMI pareigūnas kompetentingas vieną ar kitą su Bendrovės veikla susijusią informaciją priskirti valstybės paslapčiai.“

2.7. „[...] individualus administracinis aktas, t. y. tiek patikrinimo aktas, tiek sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo, negali būti grindžiamas išimtinai valstybės paslaptimi ar panašaus pobūdžio paslaptimi, priešingu atveju asmuo neturėtų galimybių ginti savo teisių, nes gintis, neturint galimybės susipažinti su medžiaga, kurios pagrindu buvo priimtas sprendimas, yra tiesiog neįmanoma. [...] teisinėje valstybėje mokesčių administravimas negali būti grindžiamas vien tik slaptomis pažymomis ir / ar dokumentais, kurie negalėtų būti atskleisti ir kvestionuojami.“

2.8. „[...] kai tam tikra informacija yra laikoma paslaptimi, mokesčių mokėtojai negali būti paneigta teisė susipažinti su informacijos dalimi, kuri nėra pripažinta paslaptimi.“

2.9. „Mokesčių mokėtojas, neturėdamas galimybės susipažinti su pirminiais dokumentais, kurie sudaro patikrinimo akto priedus, negali ginčyti mokesčių administratoriaus patikrinimo akte pateikto faktinių aplinkybių vertinimo. [...] subjektai, vertindami tam tikrus faktus, juos interpretuoja, todėl mokesčių mokėtojai svarbu susipažinti su realia pateiktų faktų ir aplinkybių formuluote. Neturint galimybės betarpiškai susipažinti [...], tenka tik spėlioti dėl tam tikrų aplinkybių buvimo ar nebuvimo. [...]“

2.10. „[...] patikrinimo aktas buvo patvirtintas Kauno AVMI sprendimu Nr. (04.7.2)-FR0682-326, tačiau Bendrovei vis tiek nebuvo pateikti priedai, kurių pagrindu papildomai paskaičiuoti mokesčiai ir baudos. Bendrovei užkirstas kelias ne tik pateikti pastabas dėl patikrinimo akto, bet ir ginčyti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo. Neturint galimybės patikrinti faktų ir duomenų, kurių pagrindu buvo priimtas atitinkamas sprendimas, ne tik apginti savo teisių, bet ir elementariai pasirinkti gynybos pozicijos, suformuluoti atsikirtimo motyvų yra tiesiog neįmanoma.“

2.11. „[...] nepateikiant mokesčių mokėtojai priedų ikiteisminėje ginčo stadijoje, mokesčių mokėtojas yra priverstas bylinėtis teisme. Bylai pasiekus teismą, su visais patikrinimo akto priedais mokesčių mokėtojams paprastai leidžiama susipažinti, kadangi draudžiama neišslaptintus duomenis naudoti kaip įrodymus. Europos Žmogaus Teisių Teismas (toliau – EŽTT) ne kartą yra konstatavęs, kad, pareiškėjo negalėjimas ar neturėjimas priėjimo prie įslaptintų dokumentų ir nekomunikavimas su pareiškėju dėl turimos informacijos, pažeidė Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių konvencijos 6 straipsnyje įtvirtinto teisingo bylos nagrinėjimo principą (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2012 m. lapkričio 19 d. nutartis adm. b. Nr. A822-2515/2012). Todėl [...] manytina, kad ikiteisminio ginčo nagrinėjimo etape turėtų būti leista susipažinti su visais dokumentais ir duomenimis, kad būtų galima patikrinti patikrinimo akto, taip pat ir sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo teisingumą ir objektyvumą, neverčiant Bendrovės bylinėtis teisme.“

2.12. „[...] santykiuose su mūsų Bendrove, Kauno AVMI veikia ne kaip objektyvi ir nešališka viešąjį administravimą vykdanči institucija [...], slepia informaciją, prisidengdama valstybės paslaptimi, [...] nepaiso Bendrovės teisės į gynybą, sąmoningai ją apsunkindama. Kauno AVMI raštas, kuriuo ji atsisakė pateikti priedus, Bendrovės nuomone, yra nemotyvuotas, formalus, pažeidžiantis Bendrovės teises ir turintis biurokratizmo požymių (šiuo raštu Bendrovės prašymas nesprendžiamas iš esmės, nesilaikoma įstatymų ir kitų teisės aktų reikalavimų, vengiama atlikti veiksmus).“

2.13. „Kauno AVMI pareigūnai pažeidė Europos tinkamo administravimo elgesio kodekse, Viešojo administravimo įstatyme įtvirtintą valdininkų pareigą užtikrinti savo veiklos ir sprendimų teisėtumą bei pagrįstumą, taip pat teisinio tikrumo, protingumo, teisės į gynybą principus, elgėsi biurokратиškai, piktnaudžiavo savo teisėmis ir įgaliojimais.“

3. Pareiškėjas Seimo kontrolieriaus prašo:

3.1. „imtis veiksmų užkirsti kelią Kauno AVMI pareigūnų biurokratizmui ir piktnaudžiavimui, sistemingam teisėtumo, teisinio tikrumo, teisingumo, protingumo bei kitų bazinių viešojo administravimo principų pažeidimui ir sudaryti sąlygas ūkio subjektams įgyvendinti savo teisę į tinkamą viešąjį administravimą“;

3.2. „pasiūlyti Kauno AVMI užpildyti teises spragas ir užtikrinti savo veikloje taikomų teisės aktų galiojimą“;

3.3. „pasiūlyti Centriniam mokesčių administratoriui imtis priemonių vietos mokesčių administratorių praktikai šioje srityje suvienodinti.“

4. Su Skundu pateikta:

4.1. Kauno AVMI 2014-04-09 patikrinimo aktas Nr. 04.2.2.-FR0680-274, kuriame, be kita ko:

4.1.1. pateikiama informacija apie mokesčio mokėtoją – Pareiškėją, nurodomi patikrinimo metu naudoti dokumentai, tiriamoji veikla, nustatytos aplinkybės, faktai, mokesčių įstatymų pažeidimai, patikrinimo metu apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio ir pelno mokesčio sumos;

4.1.2. nurodyta pastabų dėl patikrinimo akto teikimo tvarka ir kt.;

4.1.3. prie akto pridėti du priedai: UAB „A“ pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimas (priedas Nr. 1) ir UAB „A“ juridinių asmenų pelno (pajamų) mokesčio apskaičiavimo ir teisingumo patikrinimas (priedas Nr. 2).

4.2. Bendrovės 2014-04-30 prašymas, kuriame nurodoma, kad prie 2014-04-09 patikrinimo akto Nr. 04.2.2.-FR0680-274 nėra pridėta šio akto priedų, todėl prašoma „skubos tvarka pateikti mums visų patikrinimo aktų priedų kopijas, kad galėtume laiku pateikti jums pastabas (atsikirtimus) dėl patikrinimo akto.“

4.3. Kauno AVMI 2014-05-06 raštas Nr. (13.2-04.2.2)-K-3977 Bendrovei, kuriame, be kita ko, nurodoma:

4.3.1. „[...] informacija, reikalinga mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti, iš Europos Sąjungos įmonių yra gaunama ir teikiama, vadovaujantis 2010-10-07 Tarybos reglamento [Europos Tarybos 2010 m. spalio 7 d. reglamentas (ES) Nr. 904/2010 „Dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje“] [...] nuostatomis. Minėto reglamento 55 straipsnyje yra nustatyta, kad pagal šį reglamentą bet kokia forma perduodama ar surinkta informacija [...] yra valstybės paslaptis. Jai suteikiama tokia apsauga, kokia suteikiama tokiai pačiai informacijai tiek pagal ją gavusios valstybės nacionalinę teisę, tiek ir pagal Sąjungos institucijoms taikomas atitinkamas nuostatas“;

4.3.2. „UAB „A“ patikrinimo aktas surašytas pagal įmonės pateiktus dokumentus, kurie yra žinomi mokėtojui, pagal surinktą informaciją apie kitus mokėtojus ir gautą informaciją iš Estijos mokesčių administratorių“;

4.3.3. „Pagal išvardintas nuostatas pateikti susipažinimui Jūsų prašomų dokumentų neturime galimybės. [...] patikrinimo akto dėstomojoje dalyje iš surinktos informacijos UAB „A“ atžvilgiu yra pateikti visi susisteminti duomenys ir surinkta informacija.“

4.4. Kauno AVMI 2014-06-09 sprendimas dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (04.7.2)-FR0682-326, kuriame, be kita ko:

4.4.1. nurodyti mokestinio patikrinimo metu nustatyti pažeidimai dėl pridėtinės vertės mokesčio ir dėl pelno mokesčio apskaičiavimo, papildomai apskaičiuotos pridėtinės vertės mokesčio ir pelno mokesčio sumos, baudos, delspinigiai;

4.4.2. informuojama apie Pareiškėjo (citatoje taip pat vadinama – Mokėtoja) pateiktas pastabas dėl patikrinimo akto;

4.4.3. pateikiama susisteminta informacija apie nustatytas aplinkybes bei Pareiškėjo pastabų vertinimą pagal kiekvieną tikrintą įmonę, nurodant tikrintus sandorius ir nepripažintas

sumas, daroma išvada, „kad tarp Mokėtojos ir minėtų bendrovių neįvyko realus prekių pirkimas–pardavimas, t. y. ūkinės operacijos pagal bendrovių [...] vardu įformintus apskaitos dokumentus neįvyko, todėl jie pripažinti neturinčiais juridinės galios“;

4.4.4. nurodyta sprendimo apskundimo tvarka, kita su mokėtinų sumų sumokėjimu susijusi informacija.

5. Pareiškėjas, nesutikdamas su Kauno AVMI 2015-01-28 atsakymu (šios pažymos 8 punktas), 2015-02-05 pateikė skundo papildymo raštą, kuriame, be kita ko, nurodyta:

5.1. „Tarybos reglamentas (ES) Nr. 904/2010 [...] valstybės paslapties klausimo (kas yra laikoma valstybės paslaptimi, kaip ji turi būti užtikrinama, saugoma ir pan.) [...] nereglementuoja. [...] šioje srityje valstybės narės Europos Sąjungai kompetencijos nesuteikė. Valstybės paslapties [...] klausimą reguliuoti išimtinai priklauso pačioms valstybės narėms.“

5.2. „[...] užsienio mokesčių administratorių suteiktai informacijai apie mūsų Bendrovę LR teisės aktai nenumato tokio apsaugos lygio, apie kokį kalba ir kurį taiko Kauno AVMI.“

5.3. „[...] ši informacija nėra valstybės paslaptimi. [...] Kuomet mokestinį ginčą sprendžia centrinis mokesčių administratorius, mokestinių ginčų komisija (MGK) ar teismas, tuomet jau leidžiama susipažinti su visa turima medžiaga ir duomenimis. Susidaro tokia situacija, kad ta pati medžiaga ir informacija, kuomet ji yra vietos mokesčių administratoriaus dispozicijoje, yra laikoma valstybės paslaptimi, tačiau atsidūrusi centrinio mokesčių administratoriaus, MGK ar teismo dispozicijoje jau tokia nebelaikoma. Tokia situacija, Bendrovės nuomone, yra nelogiška, nepriimtina, parodo atitinkamos institucijos biurokratizmą ir piktybinį nenorą spręsti problemas [...]“

5.4. „[...] Kauno AVMI nurodo, kad patikrinimo medžiaga (gauta iš kitos apskrities mokesčių administratoriaus bei užsienio mokesčių administratoriaus) kaip priedai neįvardijama. Tačiau tai [...] nėra pagrindas tokios medžiagos neteikti susipažinti [...]“

5.5. „[...] MGK šiai dienai dalį sprendimo jau panaikino (t. y. sumažino paskaičiuotų mokesčių, baudų ir delspinigių sumą).“

6. 2015-04-22 Pareiškėjas pateikė skundo papildymo raštą, kuriame nurodyta:

6.1. „[...] Kauno AVMI, remdamasi 2010-10-07 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 „Dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje“ 55 straipsniu, atsisakė pateikti Bendrovei bet kokių dokumentų, gautų iš užsienio mokesčių administratorių, [...] kopijas, kadangi juose išdėstyta informacija (ar jos dalis), Kauno AVMI nuomone, yra laikytina slapta informacija ir negali būti atskleista mokesčių mokėtojui.“

6.2. „[...] tokia mokesčių administratoriaus pozicija vertintina kaip neteisėta ir nepagrįsta, kadangi tiek centrinis mokesčių administratorius, tiek mokestinių ginčų komisija (toliau – MGK), nagrinėdami mokestinį ginčą, taip pat teismas, su visa iš užsienio mokesčių administratorių gauta medžiaga ir duomenimis bei kitų šaltinių pagrindu gautais dokumentais leidžia susipažinti be jokių suvaržymų.“

6.3. „[...] nepaisant to, jog Kauno AVMI visą iš užsienio mokesčių administratorių gautą informaciją be jokio pagrindo ir „atsirašinėdama“ laikė paslaptimi ir griežtai atsisakė pateikti gautus dokumentus, centrinis mokesčių administratorius, nagrinėdamas Bendrovės skundą, su užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija leido susipažinti ir sudarė sąlygas pasidaryti dokumentų, gautų iš užsienio mokesčių administratorių, kopijas [...]“

6.4. „Išdėstytos aplinkybės, Bendrovės nuomone, patvirtina, kad iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija bei dokumentai nėra laikomi nei valstybės paslaptimi, nei paslaptimi apie kitą mokesčių mokėtoją ir centrinis mokesčių administratorius savo praktikoje laikosi tokios pozicijos [...]. Atitinkamai Kauno AVMI elgesys laikytinas neteisėtu ir akivaizdžiai turi biurokratizmo požymių.“

II. TYRIMAS IR IŠVADOS

Skundo tyrimui reikšmingos aplinkybės

7. Siekdamas išsiaiškinti Skunde aprašytas aplinkybes, Seimo kontrolierius 2014-12-18 raštu Nr. 4D-2014/1-1362/3D-3268 kreipėsi į Kauno AVMI ir Valstybinę mokesčių inspekciją prie Finansų ministerijos (toliau vadinama – VMI prie FM) prašydamas pateikti informaciją, paaiškinimus ir juos patvirtinančius dokumentus, susijusius su Pareiškėjo Skunde keliamais patikrinimo akto priedų nepateikimo Pareiškėjui klausimais, Pareiškėjo 2014-04-30 prašymo nagrinėjimu, patikrinimo akte ir jo prieduose esančios informacijos pripažinimu slapta informacija ir galimybe tam tikrą informaciją pateikti Pareiškėjui. 2015-03-24 Seimo kontrolierius raštu Nr. 4D-2014/1-1362/3D-793 pakartotinai kreipėsi į VMI prie FM prašydamas pateikti papildomą informaciją.

8. Kauno AVMI 2015-01-28 raštu Nr. (13.2-04.2.2)-K824, atsakydama į Seimo kontrolieriaus klausimus, pateikė šią informaciją:

8.1. „[...] prie mokesčių mokėtojų įteikiamo patikrinimo akto turi būti pridedami pažeidimo faktą ar skaičiavimus pagrindžiantys įrodymai, o ne visa patikrinimo metu surinkta informacija.“

8.2. „Prie 2014-04-09 Patikrinimo akto [...] pridėti 2 priedai – UAB „A“ (toliau taip pat vadinama – Bendrovė) pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo lentelė ir UAB „A“ juridinių asmenų pelno (pajamų) mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo lentelė. Abu priedai pateikti mokesčių mokėtojų [Pareiškėjui] kartu su įteiktu patikrinimo aktu.“

8.3. „Patikrinimo medžiaga (gauta informacija iš užsienio šalių mokesčių administratoriaus ir kitos apskrities mokesčių administratoriaus) kaip priedai neįvardinta.“

8.4. „Mokėtojo buhalterinėje apskaitoje apskaityti „pažeidimo“ dokumentai – jų kopijos (PVM sąskaitos faktūros, sutartys, apmokėjimo dokumentai) kaip priedai neįvardinti, nes mokėtojo buvo pateikti ankstesnės kontrolės procedūros – mokestinio tyrimo metu. [...] Mokestinio patikrinimo metu pasinaudota mokėtojo mokestinio tyrimo metu pateiktais dokumentais [...]“

8.5. „Patikrinimo akte yra detalios aprašytos mokėtojo atžvilgiu nustatytos aplinkybės bei surinktos informacijos pagrindu pateiktas nustatytų pažeidimų pagrindimas; pateiktuose prieduose pateiktos mokėtojo deklaruotos mokesčių sumos ir patikrinimo metu nustatytos mokesčių sumos.“

8.6. „Informacija iš užsienio šalių mokesčių administratorių, reikalinga mokesčių apskaičiavimo teisingumui pagrįsti, yra gaunama ir teikiama, vadovaujantis 2010-10-07 Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 [...] nuostatomis, [...] yra valstybės paslaptis.“

8.7. „Informacija iš kitų apskričių mokesčių administratorių yra apie kitus mokesčių mokėtojus, jų atžvilgiu įformintas kontrolės procedūras – tai raštai, operatyvinių patikrinimų pažymos, mokestinių tyrimų ataskaitos ir kt., iš kurių išrinkti Pareiškėjo atžvilgiu reikšmingi duomenys, susistemintai ir detalizuotai pateikiant patikrinimo akte, tačiau kita informacija [...] mokėtojų negali būti žinoma, nes tai informacija apie kitą mokesčių mokėtoją.“

8.8. „Patikrinimų taisyklių [Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklės; toliau vadinama – Taisyklės] 81.1 p. yra numatyta, kad, jei faktams pagrįsti yra naudojami dokumentai, kuriuose pateikiami duomenys apie kitus mokėtojus, minėti dokumentai kaip priedai prie patikrinimo akto pridedami ir tikrinamam mokėtojų pateikiami, jei MAĮ 38, 39 straipsniuose nustatyta tvarka tokie duomenys apie mokėtoją gali būti skelbiami. Kitu atveju reikalingas mokėtojo sutikimas, kad informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamam mokėtojų. Neturint tokio sutikimo, patikrinimo akte pateikta susisteminta informacija. MAĮ [Mokesčių administravimo įstatymas; toliau vadinama ir – MAĮ] ir Taisyklėse nenumatyta, kad mokesčių

administratorius pagal tikrinamojo mokėtojo prašymą pateikti informaciją apie kitą mokėtoją turi kreiptis į kitą mokesčių mokėtoją dėl raštiško prašymo ar sutikimo gavimo, kad informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamajam mokėtojui.“

8.9. „Mokesčių administratorius, vykdydamas savo funkcijas, vadovaujasi MAĮ nuostatomis, kurios įpareigoja mokesčių administratorių informaciją apie visus mokesčių mokėtojus laikyti paslapyje ir suteikti galimybę šią informaciją atskleisti tik įstatymų nustatytais atvejais ir apimtimi (MAĮ 38 ir 39 straipsniai). Mokestinio patikrinimo metu laikytasi MAĮ nuostatų. [...] Administracinių bylų teisenos įstatymo 51 straipsnis numato platesnes proceso dalyvių teises susipažinti su bylos medžiaga, vykstant teisiniams ginčams, tačiau šios nuostatos nekeičia mokesčių administratorių pareigų, numatytų MAĮ.“

8.10. „Pagal Patikrinimo akte pateiktus duomenis yra tinkamai užtikrinama mokesčio mokėtojo teisė pateikti pastabas dėl patikrinimo akto ir teisė į gynybą [...]. [...] [Pareiškėjas] prieštaraudamas Patikrinimo akte pateiktoms išvadoms pagal nustatytus duomenis, pateikė savo atžvilgiu 8 puslapių išsamias pastabas dėl 2014-04-09 Patikrinimo akto [...] ir išsamų skundą centriniam mokesčių administratoriui dėl Kauno AVMI 2014-06-09 sprendimo [...] dėl Patikrinimo akto tvirtinimo, kurių prieštaravimai, argumentai ir motyvai išnagrinėti 2014-06-09 Kauno AVMI sprendime [...] ir 2014-10-22 VMI prie FM sprendime Nr. 69-125 dėl mokėtojo skundo.“

8.11. „Kauno AVMI 2014-05-06 rašte Nr. (13.2-04.2.2)-K-3977 [...] pažymėjo, kad mokėtojo [Pareiškėjo] Patikrinimo aktas surašytas pagal jo pateiktus dokumentus, kurie yra žinomi mokėtojui, pagal gautą informaciją iš Estijos mokesčių administratorių, taip pat pažymėjo, kad akto dėstomojoje dalyje iš surinktos informacijos mokėtojo atžvilgiu yra pateikti visi susisteminti duomenys ir surinkta informacija.“

8.12. „Duomenys iš patikrinimo metu surinktos informacijos, reikšmingi nustatyto pažeidimo pagrindimui, yra pateikti Patikrinimo akte, duomenys iš šios informacijos, nesusiję su nustatyto pažeidimo pagrindu ir tikrinamuoju mokėtoju, Patikrinimo akte nepaminėti. Mokesčių administratorius [...] pats sprendžia, kokie duomenys iš turimos informacijos yra reikšmingi pažeidimo pagrindimui ir gali būti atskleisti tikrinamajam mokėtojui.“

8.13. „Kauno AVMI 2014-05-06 rašte Nr. (13.2-04.2.2)-K-3977 nėra nurodyta sprendimo, kuriuo buvo atsisakyta pateikti Pareiškėjui jo prašomus dokumentus (Patikrinimo akto priedus), apskundimo tvarka, nes vertinta, kad minėtu raštu pateikiamas atsakymas yra informacinio pobūdžio dokumentas, kuriame nurodyti norminiai aktai, kurių pagrindu mokesčių mokėtojas informuotas, kad mokesčių administratorius neturi galimybės pateikti patikrinimo medžiagos dokumentų, kartu informuojant, kad duomenys, reikšmingi pažeidimo pagrindimui, yra pateikti Patikrinimo akte.“

9. VMI prie FM 2015-01-30 raštu Nr. (29.1-31-3)-R-921, atsakydama į Seimo kontrolieriaus klausimus, pateikė šią informaciją:

9.1. „[...] mokestinį patikrinimą atliekantis pareigūnas vertina ir priima sprendimus dėl patikrinimo aktuose, jų prieduose atskleistinos ir neatskleistinos informacijos ir jos teikimo / neteikimo prašantiems asmenims, vadovaujantis [...] MAĮ 38, 39 ir 129 straipsniais, [...] Taisyklių nuostatomis (81 punktas) bei kitų teisės aktų nuostatomis [...]“

9.2. „[...] pareigūnas, užtikrindamas tikrinamo mokesčių mokėtojo teisę pareikšti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto, patikrinimo akte, jo prieduose nurodo tik tą informaciją ir duomenis, kurie yra reikšmingi nustatyto pažeidimo pagrindimui. [...] duomenys, informacija [...], nesusiję su nustatyto pažeidimo pagrindu, patikrinimo akte neminimi ir kaip priedai prie patikrinimo akto nepateikiami.“

9.3. „Aptarnavimo taisyklių [Asmenų aptarnavimo Valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių] 37 punktas nurodo, kad atsakymai dėl išnagrinėtų asmenų prašymų išduoti dokumentą, patvirtinantį tam tikrą juridinį faktą, ar atlikti kitus administracinius veiksmus turi būti įforminami

įsakymais, nurodymais, raštais ar kitokiais dokumentais, atitinkančiais prašymo esmę. Aptarnavimo taisyklių 41 punktą nurodo, kad atsakyme apie asmens prašymo išnagrinėjimą turi būti nurodyti tokio sprendimo motyvai, pagrįsti teisės aktų nuostatomis, taip pat išaiškinta apskundimo tvarka.“

9.4. „[...] Kauno AVMI atsakė paklausėjui [Pareiškėjui] 2014 m. gegužės 6 d. raštu Nr. (13.2-04.2.2)-K-3977 [...], kuriame nurodė atsisakymo pateikti prašomą informaciją sprendimo motyvus, kurie buvo pagrįsti teisės aktų nuostatomis. [...] asmuo, nesutinkantis su VMI atsakymu į jo prašymą ar skundą, savo pasirinkimu turi teisę skųstis Administracinių ginčų komisijai ar administraciniam teismui [...] nustatyta tvarka.“

9.5. „Viena iš mokesčių administratoriaus pareigų, nurodytų MAĮ 129 straipsnio 4 dalyje, yra patikrinimo akto įteikimas mokesčių mokėtojui. Taip pat mokesčių administratorius įsipareigoja pridėti visus priedus su sąlyga, jeigu juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal MAĮ laikomos informacijos apie kitą asmenį. [...] vykdyti kitas teisės aktuose nustatytas pareigas (MAĮ 32 straipsnio 8 dalis), išplaukiančias iš bendradarbiavimo su užsienio šalių administratoriais [...]. [...] pareiga mokesčių administratoriui pagal Tarybos reglamentą surinktą ir perduodamą informaciją laikyti paslapyje.“

9.6. „Mokesčių mokėtojo teisės išvadintos MAĮ 36 straipsnyje [...]. [...] mokesčių mokėtojo teisė gauti informaciją iš mokesčių administratoriaus nėra absoliuti, ji yra ribojama [...] informacijos specifikos (rūšies) bei jos panaudojimo tikslų, taip pat kitų mokesčių mokėtojų teise reikalauti iš mokesčių administratoriaus užtikrinti informacijos apie juos slaptumą (MAĮ 36 straipsnio 10 punktą), o mokesčių administratorius privalo šią teisę užtikrinti (MAĮ 38 straipsnio 1 dalis) (Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A-575-757-11).“

9.7. „[...] Pareiškėjas pasinaudojo šia teise [teise apskųsti bet kokią mokesčių administratoriaus veiksmą], pateikdamas skundą centriniam mokesčių administratoriui dėl Kauno AVMI 2014-06-09 sprendimo [...] dėl patikrinimo akto tvirtinimo. VMI prie FM, išnagrinėjusi Bendrovės skundą, 2014-10-22 priėmė sprendimą Nr. 69-128 dėl mokėtojo skundo.“

9.8. „[...] Pareiškėjas nesutiko su Kauno AVMI pateiktu atsakymu, [...] turėjo vadovautis Taisyklių [Aptarnavimo taisyklių] 43 punktu ir savo pasirinkimu turėjo teisę skųstis Administracinių ginčų komisijai ar administraciniam teismui [...], tačiau, pagal Kauno AVMI pateiktą informaciją ir VMI prie FM turimą informaciją, Pareiškėjas tokia savo teise nepasinaudojo.“

9.9. „VMI prie FM, atlikusi Kauno AVMI veiklos kontrolę, nustatė, kad Kauno AVMI 2014-04-09 atliko Bendrovės patikrinimą. Prie Patikrinimo akto buvo pridėti priedai: Bendrovės pridėtinės vertės mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo lentelė ir Bendrovės juridinių asmenų pelno (pajamų) mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo lentelė “

9.10. „Mokestinio patikrinimo metu buvo panaudota informacija, gauta iš užsienio šalių mokesčių administratoriaus ir kitos apskrities mokesčių administratoriaus. Kauno AVMI šios informacijos, kaip priedų prie Patikrinimo akto, nepridėjo visa apimtimi, motyvuodama tuo, kad: 1) informacija, gauta iš užsienio šalių mokesčių administratoriaus [...], yra valstybės paslaptis; 2) informacija apie kitus mokesčių mokėtojus, gauta iš kitos apskrities mokesčių administratoriaus [...], gali būti apskleista kitiems asmenims, kai mokesčių mokėtojas raštu prašo arba sutinka (neprieštarauja), kad informacija būtų paskleista, t. y. reikalingas mokėtojo sutikimas [...].“

9.11. „Kauno AVMI, negavusi kitų mokesčių mokėtojų sutikimo dėl informacijos apie juos paskleidimo Pareiškėjui, išrinko mokestiniam patikrinimui reikšmingus duomenis [...], kurie galėjo būti atskleisti, ir susistemintai pateikė juos mokėtojo Patikrinimo akte.“

9.12. „Kauno AVMI, remdamasi Tarybos reglamento 7 straipsnio nuostatomis, per kompetentingą VMI prie FM struktūrinį padalinį siuntė Paklausimus Estijos ir Latvijos mokesčių administratoriams dėl Pareiškėjo sandorių su šių šalių mokesčių mokėtojais. Visa pagal [...] reglamentą surinkta bei perduodama informacija, vadovaujantis Tarybos reglamento 55 straipsnio 1

dalimi, turi būti laikoma paslapyje. [...] Kauno AVMI atsakyme Pareiškėjui naudojo sąvoką „valstybės paslaptis“, ta pačia apimtimi, kaip nurodyta Tarybos reglamento 55 straipsnio oficialiame vertime, t. y. Tarybos reglamento 55 straipsnyje minima sąvoka „valstybės paslaptis“, kuri suprantama kaip paslaptimi laikoma informacija, kaip tai apibrėžia nacionalinė teisė, šiuo atveju – MAĮ nuostatos.“

9.13. „VMI prie FM taip pat nustatė, kad Bendrovės dokumentų (PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų) kopijos, kurias mokėtojas pateikė ankstesnės kontrolės procedūros – mokestinio tyrimo – metu, nebuvo pridėti prie mokestinio patikrinimo akto. [...] VMI prie FM, įvertinusi nustatytus faktus, nustatė, kad Kauno AVMI netinkamai vadovavosi teisės aktais tik ta apimtimi, kad neprisidėjo prie mokestinio patikrinimo akto mokėtojo pateiktų ir turimų dokumentų (PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų) kopijų, kaip pažeidimo faktą pagrindžiančių įrodymų, tuo pažeisdama MAĮ 129 straipsnio 4 dalį, Taisyklių 81 punktą.“

9.14. „VMI prie FM [...] įsipareigoja imtis priemonių vietos mokesčių administratorių praktikai šioje srityje suvienodinti – parengti raštą-rekomendaciją visoms apskričių valstybinėms mokesčių inspekcijoms, kuriuo bus dar kartą primintos ir paašškintos patikrinimo aktuose, jų prieduose atskleistinos ir neatskleistinos informacijos ir jos teikimo / neteikimo prašantiems asmenims vertinimo ir sprendimų priėmimo procedūros bei teisinis jų reglamentavimas.“

10. VMI prie FM 2015-04-03 raštu Nr. (29.1-31-3)-R-2719, atsakydama į papildomus Seimo kontrolieriaus klausimus, pateikė šią informaciją:

10.1. „[...] pagal Tarybos reglamento 55 straipsnį, visa gauta informacija yra laikoma paslapyje. Pažymime, kad, vadovaujantis MAĮ 67 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius turi pareigą įrodyti mokesčių įstatymų pažeidimus. Mokestinį patikrinimą atlikęs pareigūnas, užtikrindamas tikrinamo mokesčių mokėtojo teisę teikti paašškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto ir vadovaudamasis [...] MAĮ 38, 39 straipsniais, patikrinimo akte, jo prieduose nurodo tik tą informaciją ir duomenis, kurie yra reikšmingi nustatyto pažeidimo pagrindimui. Mokestinio patikrinimo metu surinkti duomenys, informacija (iš kitų mokesčių administratorių, tikrinamo mokesčių mokėtojo ar kitų asmenų), nesusiję su nustatyto pažeidimo pagrindu, pažeidimo akte neminimi ir kaip priedai prie patikrinimo akto nepateikiami.“

10.2. „[...] jeigu mokesčių administratorius, atlikdamas mokestinį patikrinimą, tam tikriems pažeidimo faktams pagrįsti rinko informaciją iš užsienio mokesčių administratoriaus, kitų vietos mokesčių administratorių, patikrinimą atliekantis mokesčių administratorius, vadovaudamasis Taisyklių 81 punktu, gautos informacijos dalį, reikšmingą nustatyto pažeidimo pagrindimui, privalo susisteminti ir pateikti mokesčių mokėtojui akte.“

10.3. „[...] mokestinio ginčo atveju mokesčių administratoriaus veiksmus (šiuo atveju, ar tinkamai ir pakankamai buvo pateikta susisteminta informacija mokesčių mokėtojui patikrinimo akte) vertina ir, nustačius pažeidimą ar netinkamai atliktus veiksmus, nurodymus vietos mokesčių administratoriui duoda atitinkamos ginčą nagrinėjančios institucijos: centrinis mokesčių administratorius, Lietuvos Respublikos mokestinių ginčų komisija [...], teismas. Taip pat VMI prie FM pažymi, kad vadovaujantis Lietuvos Respublikos teismų įstatymo 41 straipsnio 2 dalimi, teismui pareikalavus, mokesčių administratorius privalo pateikti teismui visą prašomą informaciją, įskaitant ir paslapyje laikomą informaciją, tam, kad, mokesčių mokėtojui keliant tokį klausimą mokestinio ginčo metu, teismas įvertintų ir nustatytų, ar informacija mokesčių mokėtojui buvo pateikta pakankamai ir tinkamai.“

10.4. „VMI prie FM informuoja, kad Kauno AVMI nesikreipė į kitą mokesčių mokėtoją sutikimo, kad informacija apie jį būtų atskleista kitam mokesčių mokėtojui. Taip pat VMI prie FM atkreipia dėmesį, kad mokesčių administratoriui, atliekant jam pavestas funkcijas, nenumatyta pareiga kreiptis į kitą mokesčių mokėtoją dėl sutikimo paskleisti apie jį turimą informaciją.“

10.5. „VMI prie FM nustačius, kad UAB „A“ dokumentų (pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų) kopijos, kurias tikrinamas mokesčių mokėtojas pateikė ankstesnės kontrolės procedūros – mokestinio tyrimo – metu, nebuvo pridėtos prie mokestinio patikrinimo akto, Kauno AVMI, vadovaudamasi MAĮ 129 straipsnio 4 dalimi bei Taisyklių 81 p., 2015-03-27 raštu Nr. (13.2-04.2.2)-K-2375 UAB „A“ pateikė 87 PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų kopijas. [...]. Taip pat VMI prie FM informuoja, kad kita dalis informacijos, reikšmingos nustatyto pažeidimo įrodymui, dėl MAĮ 38, 39 straipsniuose įtvirtintų reikalavimų buvo susisteminta ir pateikta patikrinimo akte.“

11. VMI prie FM taip pat pateikė:

11.1. VMI prie FM 2014-10-22 sprendimą Nr. 69-125, kurio informuota apie išnagrinėtą Bendrovės 2014-06-30 skundą ir patvirtintas Kauno AVMI 2014-06-09 sprendimas Nr. (04.7.2)-FR0682-326;

11.2. Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2015-01-23 sprendimą (Komisija arba MGK) Nr. S-7(7-232/2014), kuriuo nuspręsta VMI prie FM 2014-10-22 sprendimo dalį dėl nurodymų Bendrovei sumokėti į biudžetą pridėtinės vertės mokestį, delspinigius ir baudą patvirtinti, o sprendimo dalį dėl nurodymų sumokėti pelno mokestį, delspinigius ir baudą panaikinti ir grąžinti šią skundo dalį VMI prie FM nagrinėti iš naujo; sprendime, be kita ko, taip pat nurodyta:

11.2.1. „Bendrovė, nesutikdama su priimtu mokesčių administratoriaus sprendimu, taip pat nurodė motyvus, susijusius su mokesčių administratoriaus padarytais procedūrinio pobūdžio pažeidimais. Tai yra nurodoma, kad Bendrovei nebuvo leista susipažinti su visa mokestinio patikrinimo medžiaga (nebuvo pateikti visi dokumentai (turima omenyje iš užsienio mokesčių administratoriaus gauti dokumentai, taip pat dokumentai, liečiantys kitus mokesčių mokėtojus [...]), kas, anot Bendrovės, sutrukdė jai pasinaudoti teise gintis.“

11.2.2. „Posėdžio Komisijoje metu Bendrovės atstovai, taip pat mokesčių administratoriaus atstovas patvirtino aplinkybes, jog Bendrovės skundo nagrinėjimo centrinio mokesčių administratoriaus įstaigoje metu mokėtojos atstovas susipažino su bylos medžiaga. Nepaisant to, Bendrovės atstovas laikėsi pozicijos, jog jo nurodomi procedūrinio pobūdžio pažeidimai sudaro pagrindą naikinti Inspekcijos sprendimą, kadangi, Bendrovės teigimu, jeigu jai būtų suteikta galimybė nuo pat pradžių susipažinti su bylos medžiaga, galbūt ji būtų pasinaudojusi kitomis mokestinio ginčo užbaigimo procedūromis.“

11.2.3. „[...] Bendrovės motyvai dėl mokesčių administratoriaus procedūrinių pažeidimų yra formalus pobūdžio, nesudarantys pagrindo konstatuoti, jog pirminių iš užsienio mokesčių administratoriaus gautų dokumentų, taip pat dokumentų, liečiančių kitus mokėtojus, nepateikimas (pažymėtina, jog šių dokumentų teikimas yra ribojamas pagal norminių aktų reikalavimus, todėl juose esanti apibendrinta informacija buvo nurodyta pačiame patikrinimo akte) mokėtojui sutrukdė jam pasinaudoti teise gintis ar naudotis kitomis MAĮ numatytais procedūromis. Todėl Bendrovės nurodomi motyvai nesudaro pagrindo konstatuoti, jog mokesčių administratorius padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus, turinčius įtakos sprendimo pagrįstumui ar sukliudžiusius mokėtojui pasinaudoti teise į gynybą. Bendrovės motyvai dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų vertintini kaip teisiškai nepagrįsti“;

11.3. Kauno AVMI 2015-03-27 raštą Nr. (13.2-04.2.2)-K-2375, kuriuo Bendrovei pateiktos Kauno AVMI 2014-04-29 patikrinimo akte Nr. 04.2.2-FR0680-274 nurodytų pažeidimų nustatymo faktą pagrindžiančių dokumentų kopijos.

Skundo tyrimui reikšmingi teisės aktai

12. Lietuvos Respublikos įstatymai ir kiti teisės aktai:

12.1. **Seimo kontrolierių įstatymo** (toliau vadinama ir – Įstatymas):

2 straipsnis – „1. Biurokratizmas – tokia pareigūno veika, kai vietoj reikalų sprendimo iš esmės laikomasi nereikalingų ar išgalvotų formalumų, nepagrįstai atsisakoma spręsti pareigūno kompetencijai priklausančius klausimus, vilkinama priimti sprendimus ar atlikti savo pareigas bei kitaip blogai ar netinkamai valdoma (atsisakoma informuoti asmenį apie jo teises, sąmoningai pateikiamas klaidinantis ar netinkamas patarimas ir t. t.). Biurokratizmu taip pat laikomas toks pareigūnų darbas, kai nevykdomi arba blogai vykdomi įstatymai ar kiti teisės aktai.“

12 straipsnis – „1. Seimo kontrolieriai tiria pareiškėjų skundus dėl pareigūnų piktnaudžiavimo, biurokratizmo ar kitaip pažeidžiamų žmogaus teisių ir laisvių viešojo administravimo srityje.“

20 straipsnis – „1. Pareigūnai privalo Seimo kontrolierių reikalavimu nedelsdami pateikti jiems informaciją, dokumentus ir kitą medžiagą, būtinus jų funkcijoms atlikti. [...]“

22 straipsnis – „1. Seimo kontrolierius, atlikęs tyrimą, priima sprendimą: 1) pripažinti skundą pagrįstu; 2) atmesti skundą; 3) nutraukti skundo tyrimą. [...]“

12.2. **Viešojo administravimo įstatymo** (toliau vadinama – VAI):

8 straipsnis – „1. Individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. 2. Individualiame administraciniame akte turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka.“

12.3. **Mokesčių administravimo įstatymo** (MAĮ):

3 straipsnis – „5. Visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai.“

18 straipsnis – „Valstybinę mokesčių inspekciją sudaro: 1) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Finansų ministerijos – centrinis mokesčių administratorius; 2) teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai.“

19 straipsnis – „1. Pagrindiniai Valstybinės mokesčių inspekcijos uždaviniai yra: 1) padėti mokesčių mokėtojams įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas; 2) įgyvendinti mokesčių įstatymus; 3) užtikrinti, kad mokesčiai į biudžetą būtų sumokėti.“

25 straipsnis – „1. Centrinis mokesčių administratorius pagal kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas: [...] 6) nustato mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo kontrolės prioritetus bei procedūras; [...] 9) nagrinėja mokestinius ginčus; [...] 12) kaupia ir apibendrina geriausią įvairių procedūrų mokesčių administravimo srityje atlikimo praktiką ir su ja supažindina vietos mokesčių administratorius; [...] 14) priima įstatymų lydimuosius teisės aktus, [...] 15) teikia Finansų ministerijai pasiūlymus dėl įstatymų ir kitų teisės aktų mokesčių klausimais įgyvendinimo, mokesčių administravimo gerinimo; [...] 18) koordinuoja, kontroliuoja ir metodiškai vadovauja vietos mokesčių administratoriaus darbui bei periodiškai įvertina jo darbo rezultatus; [...]“

26 straipsnis – „1. Vietos mokesčių administratorius pagal savo kompetenciją atlieka tokias pagrindines funkcijas: [...] 7) kontroliuoja, ar teisingai apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti mokesčiai; [...]“

32 straipsnis – „Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, privalo: [...] 2) nepažeisti mokesčių mokėtojo teisių; 3) tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų; [...] 5) užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą; [...]“

36 straipsnis – „Mokesčių mokėtojas turi teisę: [...] 6) teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto; 7) gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu; [...]“

38 straipsnis – „1. Informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui, turi būti laikoma paslapyje ir naudojama tik teisėtiems tikslams.“

39 straipsnis – „1. Informacija apie mokesčių mokėtoją gali būti pateikta: 1) kitam Lietuvos mokesčių administratoriui, jeigu tai būtina jo funkcijoms atlikti; 2) užsienio valstybių mokesčių administracijoms (kompetentingoms institucijoms); [...]; 4) teismams, teisėsaugos, kitoms valstybės įstaigoms bei institucijoms, kriminalinės žvalgybos subjektams ir kitiems asmenims įstatymų nustatytais atvejais, kai tai būtina jų funkcijoms atlikti; [...]; 9) kitiems asmenims, kai mokesčių mokėtojas raštu prašo arba sutinka (neprieštarauja), kad informacija būtų paskleista.“

128 straipsnis – „Mokestinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. [...].“

129 straipsnis – „4. Vienas patikrinimo akto egzempliorius įteikiamas mokesčių mokėtojui. Prie šio egzemplioriaus pridunami visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal šį Įstatymą laikomos informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją.“

155 straipsnis – „1. Skundas dėl mokestinio ginčo Mokestinių ginčų komisijai paduodamas per centrinį mokesčių administratorių. 2. Centrinis mokesčių administratorius per 3 darbo dienas nuo skundo gavimo dienos parengia mokestinio ginčo bylą ir perduoda ją Mokestinių ginčų komisijai. Mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi teisę Mokestinių ginčų komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga.“

12.4. Valstybės ir tarnybos paslaptių įstatyme (VTPĮ):

2 straipsnis – „1. Įslaptinta informacija – paslaptį subjekto pripažinta valstybės ar tarnybos paslaptimi informacija apie dokumentų, darbų, gaminių ar kitų objektų buvimą, esmę ar turinį, taip pat tokia paslaptimi pripažinti patys dokumentai, darbai, gaminiai ar kiti objektai. 2. Valstybės paslaptis – šio Įstatymo nustatyta tvarka įslaptinta politinė, karinė, žvalgybos, teisėsaugos, mokslo, technikos ir kita informacija, kurios praradimas arba neteisėtas atskleidimas gali sukelti grėsmę Lietuvos Respublikos suverenitetui, teritorijos vientisumui, gynybinei galiai, padaryti žalos valstybės interesams, sukelti pavojų žmogaus gyvybei. Valstybės paslaptių kategorijų sąrašą nustato šis Įstatymas.“

12.5. Europos Tarybos 2010 m. spalio 7 d. reglamento (ES) Nr. 904/2010 „Dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje“ (toliau vadinama – Reglamentas):

55 straipsnis – „1. Pagal šį reglamentą bet kokia forma perduodama ar surinkta informacija, įskaitant informaciją, kurią pareigūnas galėjo gauti VII, VIII ir X skyriuose nurodytomis aplinkybėmis arba šio straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais, yra valstybės paslaptis. Jai suteikiama tokia apsauga, kokia suteikiama tokiai pačiai informacijai tiek pagal ją gavusios valstybės narės nacionalinę teisę, tiek ir pagal Sąjungos institucijoms taikomas atitinkamas nuostatas. Tokia informacija gali būti naudojama tik šiame reglamente numatytais aplinkybėmis. Tokia informacija gali būti naudojama apmokestinimo bazei nustatyti, arba mokesčiams surinkti ar atlikti mokesčių administracinę kontrolę, kad būtų galima nustatyti apmokestinimo bazę. [...]. Be to, ši informacija gali būti naudojama teismo proceso metu, kai vyksta ginčas dėl baudų, skirtų už mokesčių įstatymų pažeidimus, nepažeidžiant bendrųjų taisyklių ir teisės aktų nuostatų, taikomų atsakovų ir liudytojų teisėms tokiaame procese. [...].“

12.6. Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių (Taisyklės), patvirtintų VMI prie FM viršininko 2004 m. gegužės 5 d. įsakymu Nr. VA-87 (su vėlesniais pakeitimais):

81 punktas – „Vadovaujantis MAĮ nuostatomis, prie mokėtojui įteikiamo patikrinimo akto turi būti pridunami pažeidimo nustatymo faktą pagrindžiantys įrodymai, t. y. visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal MAĮ laikomos informacijos apie kitą mokėtoją: 81.1. Jei faktams pagrįsti yra naudojami dokumentai, kuriuose pateikiami duomenys apie kitus mokėtojus, minėti dokumentai kaip priedai prie patikrinimo akto pridunami ir tikrinamam mokėtojui pateikiami, jei MAĮ 38, 39 straipsniuose nustatyta tvarka tokie duomenys apie mokėtoją gali būti skelbiami. Kitu atveju reikalingas mokėtojo sutikimas, kad

informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamam mokėtojai. Neturint tokio sutikimo prie patikrinimo akto pateikiama susisteminta informacija, bet neidentifikuojamas duomenų šaltinis. [...]; 81.3. Kai patikrinimo akte pažeidimo nustatymo faktas yra grindžiamas dokumentais, gautais iš tikrinamojo mokėtojo, pvz., sąskaitos faktūros, PVM sąskaitos faktūros, sutartys ir pan., tokių dokumentų kopijos, kaip priedai turi būti pridėti prie visų patikrinimo akto egzempliorių.“

12.7. **Asmenų aptarnavimo valstybinėje mokesčių inspekcijoje taisyklių** (toliau vadinama – Aptarnavimo taisyklės), patvirtintų VMI prie FM viršininko 2007-12-17 įsakymu Nr. VA-77:

37 *punktas* – „Atsakymai dėl išnagrinėtų asmenų prašymų priimti individualų administracinį aktą, išduoti dokumentą, patvirtinantį tam tikrą juridinį faktą, ar atlikti kitus administracinius veiksmus turi būti įforminami įsakymais, nurodymais, raštais ar kitokiais dokumentais, atitinkančiais prašymo esmę.“

41 *punktas* – „Atsakyme apie asmens prašymo ir/ar skundo išnagrinėjimą turi būti nurodyti tokio sprendimo motyvai, pagrįsti teisės aktų nuostatomis, taip pat išaiškinta atsakymo apskundimo tvarka.“

43 *punktas* – „Asmuo, nesutinkantis su VMI atsakymu į jo prašymą ar skundą, savo pasirinkimu turi teisę skųstis Administracinių ginčų komisijai ar administraciniam teismui Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 1999, Nr. 13-308; 2000, Nr. 85-2566) nustatyta tvarka.“

Skundo tyrimui reikšminga teismų praktika

13. Konstitucinio Teismo 2004 m. gruodžio 13 d. nutarimas:

„Konstitucijoje įtvirtintas teisinės valstybės principas, be kitų reikalavimų, suponuoja ir tai, kad turi būti užtikrintos žmogaus teisės ir laisvės, kad visos valstybės valdžia įgyvendinančios ir kitos valstybės ir savivaldybių institucijos, visi pareigūnai turi veikti remdamiesi teise, paklusdami Konstitucijai ir teisei, kad Konstitucija turi aukščiausią teisinę galią ir kad visi teisės aktai turi atitikti Konstituciją. Neatsiejami teisinės valstybės principo elementai yra teisėtų lūkesčių apsauga, teisinis tikrumas ir teisinis saugumas. Teisinio saugumo principas – vienas iš esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų, reiškiantis valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti teisinių santykių subjektų teises, taip pat įgytas teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius. Neužtikrinus teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise. Valstybė privalo vykdyti savo įsipareigojimus asmeniui.“

14. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau vadinama – LVAT) 2014 m. liepos 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-1627/2014:

„[...] mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu susijusius duomenis mokesčio mokėtojai gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, šis atsisakymas taip pat negali būti vertinamas, kaip sukeliantis savarankiškas (autonomines), t. y. su sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimu nesusijusias, materialines teises pasekmes pareiškėjo teisių ir pareigų apimčiai.“

„Pabrėžtina ir tai, kad mokesčių mokėtojas (tikrinamu atveju – pareiškėjas), manydamas, jog dėl atsisakymo pateikti tam tikrų dokumentų, susijusių su patikrinimo aktu, kopijas buvo apsunkinta jo galimybė tinkamai realizuoti Mokesčių administravimo įstatymu jam garantuojamas teises, gali pateikti motyvuotus argumentus pastabose dėl patikrinimo akto (Mokesčių administravimo įstatymo 131 str. 1 d.), į kurias, kaip minėta, mokesčių administratorius turi atsižvelgti (įvertinti) priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo (Mokesčių

administravimo įstatymo 132 str. 1 d.). Be to, jei dėl sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo būtų inicijuotas mokestinis ginčas, šį ginčą nagrinėdamos ikiteisminės institucijos ar (ir) teismas įvertins ir tokius tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksnius), kaip atsisakymą pateikti dokumentų kopijas, bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmiais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamos mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui.“

15. LVAT 2010 m. kovo 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-178/2010:

„Įstatymo reikalavimas, kad individualiame administraciniame akte turi būti nurodyta akto apskundimo tvarka, nustato pareigą individualų administracinį aktą priimančiam viešojo administravimo subjektui sprendime nurodyti tokius duomenis, iš kurių be papildomų informacijos šaltinių (įstatymų, poįstatyminių teisės aktų) ir laiko sąnaudų pareiškėjui, nepriklausomai nuo jo išsilavinimo, amžiaus, būtų visiškai aišku, kokiai institucijai (institucijos pavadinimas, adresas) ir per kokį terminą (nurodant, ar terminas skaičiuojamas nuo sprendimo priėmimo, ar nuo individualaus akto gavimo dienos) gali būti paduotas skundas. Administracinio akto apskundimo tvarkos neišaiškinimas tinkamai nesiderina su geru viešuoju administravimu bei Konstitucijoje įtvirtintu principu, kad valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, gali suvaržyti asmens teisę kreiptis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją ar teismą.“

Tyrimo išvados

16. Iš skundo turinio ir pateiktų dokumentų nustatyta, kad:

16.1. Kauno AVMI atliko Bendrovės mokestinį patikrinimą; 2014-04-09 buvo surašytas patikrinimo aktas Nr. 04.2.2-FR0680-274;

16.2. prie patikrinimo akto pridėti du priedai: Bendrovės PVM apskaičiavimo ir sumokėjimo lentelė bei Bendrovės juridinių asmenų pelno (pajamų) mokesčio apskaičiavimo ir sumokėjimo lentelė;

16.3. prie patikrinimo akto nebuvo pateikti pažeidimo faktą pagrindžiantys dokumentai (PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų, taip pat dokumentų, gautų iš užsienio mokesčių administratorių, kopijos);

16.4. Pareiškėjas 2014-04-30 pateikė prašymą dėl visų patikrinimo akto priedų kopijų gavimo;

16.5. Kauno AVMI 2014-05-06 rašte nurodė, kad neturi galimybės pateikti prašomų dokumentų, kadangi patikrinimo aktas surašytas pagal įmonės pateiktus dokumentus (kurie Pareiškėjui yra žinomi), taip pat pagal surinktą informaciją apie kitus mokėtojus (kuri yra teiktina tik tuo atveju, jei MAĮ 38, 39 straipsniuose nustatyta tvarka tokia informacija apie mokėtoją gali būti skelbiama) ir iš Estijos mokesčių administratorių (kuri negali būti teikiama, kadangi (Reglamento 55 straipsnis) pagal šį Reglamentą bet kokia forma perduodama ar surinkta informacija, įskaitant informaciją, kurią pareigūnas galėjo gauti VII, VIII ir X skyriuose nurodytomis aplinkybėmis arba šio straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais, yra valstybės paslaptis) gautą informaciją;

16.6. Kauno AVMI 2015-05-06 rašte neišaiškino apskundimo tvarkos;

16.7. Pareiškėjas 2014-05-09 pateikė pastabas dėl patikrinimo akto;

16.8. Kauno AVMI išnagrinėjo pateiktas pastabas ir 2014-06-09 sprendimu Nr. (04.7.2.)-FR0682-236 patvirtino patikrinimo aktą;

16.9. Pareiškėjas 2015-06-30 VMI prie FM pateikė skundą dėl Kauno AVMI sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą;

16.10. VMI prie FM išnagrinėjo Pareiškėjo skundą ir 2014-10-22 priėmė sprendimą Nr. 69-125, kuriuo patvirtino Kauno AVMI 2014-06-09 sprendimą Nr. (04.7.2.)-FR0682-326;

16.11. Bendrovė VMI prie FM 2014-10-22 sprendimą Nr. 69-125 apskundė MGK;

16.12.MGK išnagrinėjo Pareiškėjo skundą ir 2015-01-23 priėmė sprendimą VMI prie FM 2014-10-22 sprendimo dalį dėl nurodymų Bendrovei sumokėti į biudžetą pridėtinės vertės mokestį, delspinigius ir baudą patvirtinti, o sprendimo dalį dėl nurodymų sumokėti pelno mokestį, delspinigius ir baudą panaikinti ir grąžinti VMI prie FM nagrinėti iš naujo;

16.13.MGK sprendime, be kita ko, nurodė, kad Bendrovės pateikiami motyvai, susiję su pirminių iš užsienio mokesčių administratoriaus gautų dokumentų, taip pat dokumentų, liečiančių kitus mokėtojus, nepateikimu, nesudaro pagrindo konstatuoti, jog mokesčių administratorius padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus, turinčius įtakos sprendimo pagrįstumui ar sukliudžiusius Pareiškėjui pasinaudoti teise į gynybą;

16.14.skundo nagrinėjimo VMI prie FM metu Bendrovės atstovas susipažino su visa bylos medžiaga ir jam buvo sudarytos galimybės pasidaryti iš užsienio mokesčių administratoriaus gautų dokumentų (šios pažymos 6.3 ir 11.2.2 punktai) kopijas;

16.15.VMI prie FM 2015-01-30 informavo, kad, atlikusi Kauno AVMI veiklos kontrolę, nustatė, jog Kauno AVMI netinkamai vadovavosi teisės aktais tik ta apimtimi, kad nepridėjo prie mokesstinio patikrinimo akto mokėtojo pateiktų ir turimų dokumentų (PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų) kopijų, kaip pažeidimo faktą pagrindžiančių įrodymų, tuo pažeisdama MAĮ 129 straipsnio 4 dalį, Taisyklių 81 punktą;

16.16.Kauno AVMI 2015-03-27 Bendrovei pateikė PVM sąskaitų faktūrų, sutarčių, apmokėjimo dokumentų kopijas.

17. Atsižvelgus į nustatytas aplinkybes, galima konstatuoti, jog Skundo tyrimo metu išnyko skundžiamos aplinkybės, t. y. Pareiškėjui buvo sudarytos galimybės susipažinti su visa byloje esančia medžiaga, kartu ir iš užsienio mokesčių administratoriaus gauta medžiaga, bei pasidaryti jos kopijas, todėl, vadovaujantis Įstatymo 22 straipsnio 3 dalimi, numatančia, kad skundo tyrimas nutraukiamas, jeigu tyrimo metu išnyksta skundžiamos aplinkybės, Skundo tyrimas nutrauktinas.

18. Nepaisant to, atsižvelgęs į tyrimo metu gautą informaciją ir nustatytas aplinkybes, Seimo kontrolierius sprendžia, kad tikslinga pasisakyti dėl Kauno AVMI ir VMI prie FM veiksmų, teikiant (neteikiant) iš užsienio mokesčių administratoriaus gautą informaciją / dokumentus, taip pat dėl teisės aktų nuostatų, susijusių su galimybe paskleisti informaciją apie mokesčių mokėtoją, esant jo sutikimui, bei dėl Kauno AVMI veiksmų, 2015-05-06 rašte neišaiškinus šio rašto apskundimo tvarkos.

19. MAĮ 38 straipsnio 1 dalyje įtvirtinta, kad informacija apie mokesčių mokėtoją, pateikta mokesčių administratoriui, turi būti laikoma paslaptimi, taip pat nurodyta, kokia informacija nelaikoma paslaptimi (pvz., mokesčių mokėtojo identifikacinis numeris, mokesčių mokėtojo – juridinio asmens sumokėtų (įskaitytų) mokesčių suma ir t. t.). MAĮ 39 straipsnyje nurodyta, kad informacija apie mokesčių mokėtoją, be kita ko, gali būti pateikta kitam Lietuvos mokesčių administratoriui, teismams, teisėsaugos bei kitoms institucijoms, kai tai reikalinga (būtina) jų funkcijoms atlikti, taip pat gali būti pateikta ir kitiems asmenims, bet tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas raštu prašo arba sutinka (neprieštarauja), kad informacija būtų paskleista. To paties MAĮ 129 straipsnyje įtvirtinta, kad mokesstinio patikrinimo rezultatai įforminami patikrinimo aktu. Vienas patikrinimo akto egzempliorius įteikiamas mokesčių mokėtojui ir prie šio egzemplioriaus pridedami visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal šį įstatymą laikomos informacijos apie kitą mokesčių mokėtoją (šios pažymos 12.3 punktas).

Taisyklių 81 punkte nurodyta, kad, vadovaujantis MAĮ nuostatomis, prie mokėtojui įteikiamo patikrinimo akto turi būti pridedami pažeidimo nustatymo faktą pagrindžiantys įrodymai, t. y. visi priedai, jei juose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal

MAĮ laikomos informacijos apie kitą mokėtoją, o jei faktams pagrįsti yra naudojami dokumentai, kuriuose pateikiami duomenys apie kitus mokėtojus, šie dokumentai kaip priedai prie patikrinimo akto pridedami ir tikrinamam mokėtojui pateikiami, jei MAĮ 38, 39 straipsniuose nustatyta tvarka tokie duomenys apie mokėtoją gali būti skelbiami. Kitu atveju reikalingas mokėtojo sutikimas, kad informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamam mokėtojui. Neturint tokio sutikimo, prie patikrinimo akto pateikiama susisteminta informacija, bet neidentifikuojamas duomenų šaltinis. Pažymėtina, kad Taisyklėse taip pat nustatyta, jog, kai patikrinimo akte pažeidimo nustatymo faktas yra grindžiamas dokumentais, gautais iš tikrinamojo mokėtojo, pvz., sąskaitomis faktūromis, PVM sąskaitomis faktūromis, sutartimis ir pan., tokių dokumentų kopijos kaip priedai turi būti pridėti prie visų patikrinimo akto egzempliorių (šios pažymos 12.6 punktas).

Reglamente nustatyta, kad pagal šį reglamentą bet kokia forma perduodama ar surinkta informacija, įskaitant informaciją, kurią pareigūnas galėjo gauti VII, VIII ir X skyriuose nurodytomis aplinkybėmis arba šio straipsnio 2 dalyje nurodytais atvejais, yra valstybės paslaptis. Jai suteikiama tokia apsauga, kokia suteikiama tokiai pačiai informacijai tiek pagal ją gavusios valstybės narės nacionalinę teisę, tiek ir pagal Sąjungos institucijoms taikomas atitinkamas nuostatas (šios pažymos 12.5 punktas).

20. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad, teikdama atsakymus Pareiškėjui ir paaiškinimus Seimo kontrolieriui, susijusius su iš užsienio mokesčių administratorių gautos informacijos teikimu, Kauno AVMI vartojo sąvoką „valstybės paslaptis“, kaip tai nurodyta oficialiame Reglamento vertime. Tačiau pažymėtina, kad VMI prie FM paaiškino, jog Kauno AVMI atsakyme Pareiškėjui vartojo sąvoką „valstybės paslaptis“ ta pačia apimtimi, kaip nurodyta Tarybos reglamento 55 straipsnio oficialiame vertime, t. y. Tarybos reglamento 55 straipsnyje vartojama sąvoka „valstybės paslaptis“, kuri suprantama kaip paslaptimi laikoma informacija, kaip tai apibrėžia nacionalinė teisė, šiuo atveju – MAĮ nuostatos (šios pažymos 9.12 punktas).

Įvertinęs Kauno AVMI ir VMI prie FM paaiškinimus, Seimo kontrolierius pažymi, kad sutinka su VMI prie FM pateikta nuomone, kad Reglamente vartojama ir Kauno AVMI atsakymuose pateikta sąvoka „valstybės paslaptis“ turi būti suprantama kaip paslaptimi laikoma informacija, kaip tai apibrėžia nacionalinė teisė, todėl šioje pažymoje nenagrinėtinas klausimas dėl informacijos, gautos iš užsienio šalių mokesčių administratorių, galimai netinkamo priskyrimo valstybės paslapčiai (taip, kaip ji apibrėžiama Valstybės ir tarnybos paslapčių įstatyme).

21. Taigi, teisės aktų nuostatų analizė suponuoja išvadą, kad patikrinimo akte turėtų būti nurodoma tik tokia informacija ir prie akto pridedami tik tokie dokumentai, kuriuose nėra valstybės paslaptį sudarančios informacijos, taip pat paslaptimi pagal MAĮ ir Reglamentą laikomos informacijos, o tuo atveju, kai patikrinimo akte pažeidimo nustatymo faktas grindžiamas dokumentais, gautais iš kito mokėtojo arba pagal Reglamentą gauta informacija, prie patikrinimo akto turi būti pateikta susisteminta informacija.

22. MAĮ 155 straipsnyje nurodyta, kad mokestinio ginčo nagrinėjimo metu mokesčių mokėtojas ir mokesčių administratorius turi teisę Komisijoje susipažinti su byloje esančia medžiaga (šios pažymos 12.3 punktas). Šiuo atveju nėra numatyti apribojimai dėl susipažinimo su paslaptimi pagal MAĮ (kartu ir pagal Reglamentą) laikoma informacija. Taigi, mokestinio ginčo nagrinėjimo MGK metu mokesčių mokėtojui turėtų būti sudarytos sąlygos susipažinti su visa, kartu ir užsienio mokesčių administratoriaus pateikta, byloje esančia medžiaga. Pažymėtina, kad MAĮ aiškiai nenurodo tokios teisės mokesčių mokėtojui, kai jo skundą nagrinėja centrinis mokesčių administratorius (VMI prie FM).

23. Kauno AVMI ir VMI prie FM, teikdamos atsakymus Seimo kontrolieriui ir Pareiškėjui, ne kartą pabrėžė, kad pagal Reglamento 55 straipsnį visa mokesčių administratoriaus gauta informacija yra laikoma paslaptimi (yra „valstybės paslaptis“) (šios pažymos 4.3.1, 8.6, 9.10 ir 10.1 punktai) ir yra neteiktina. VMI prie FM, atlikusi Kauno AVMI veiksmų kontrolę, be kita ko, nurodė, jog Kauno AVMI netinkamai vadovavosi teisės aktais tik ta apimtimi, kad nepridėjo prie mokestinio patikrinimo akto Pareiškėjo pateiktų ir turimų dokumentų (šios pažymos 9.13 punktas). Taigi, galima daryti išvadą, kad, VMI prie FM nuomone, Kauno AVMI tinkamai taikė teisės aktų nuostatas, nesuteikdama Pareiškėjui iš užsienio administratoriaus gautų dokumentų. Teikdama paaiškinimus, VMI prie FM taip pat atkreipė dėmesį, kad mokestinio ginčo atveju mokesčių administratoriaus veiksmus (pvz., ar tinkamai ir pakankamai buvo pateikta susisteminta informacija mokesčių mokėtojų patikrinimo akte) vertina ir, nustatius pažeidimą ar netinkamai atliktus veiksmus, nurodymus vietos mokesčių administratoriui duoda atitinkamos ginčą nagrinėjančios institucijos: centrinis mokesčių administratorius, MGK, teismas; VMI prie FM taip pat pabrėžė, kad, teismui pareikalavus, mokesčių administratorius privalo pateikti visą prašomą, kartu ir paslaptimi laikomą, informaciją (šios pažymos 10.3 punktas). Pabrėžtina, kad VMI prie FM nenurodė jokių kitų galimybių mokesčių mokėtojų susipažinti su paslaptimi laikoma informacija. Taigi, įvertinus Kauno AVMI ir VMI prie FM pateiktus paaiškinimus ir argumentus, susijusius su pagal Reglamentą gautos informacijos teikimu mokesčių mokėtojų, galima daryti prielaidą, jog paslaptimi pagal MAĮ ir Reglamentą laikomos informacijos mokesčių mokėtojų neturi teisės pateikti nei centrinis (VMI prie FM), nei vietos (Kauno AVMI) mokesčių administratoriai.

Tačiau atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pareiškėjo skundo VMI prie FM tyrimo metu šios Bendrovės atstovams buvo sudaryta galimybė susipažinti su visa bylos medžiaga, kartu ir su užsienio mokesčių administratorių pateikta informacija, ir buvo sudarytos sąlygos pasidaryti šių dokumentų kopijas (šios pažymos 6.3 ir 11.2.2 punktai). Pažymėtina, kad, kaip jau buvo nurodyta pirmiau, MAĮ nesuteikia mokesčių mokėtojų konkrečios teisės susipažinti su visa bylos medžiaga, kai mokestinį ginčą nagrinėja centrinis mokesčių administratorius, todėl kyla pagrįstas klausimas (ypač įvertinus pirmiau pacituotus VMI prie FM paaiškinimus, kad visa pagal Reglamentą mokesčių administratoriaus gauta informacija laikoma paslaptimi), kokiomis teisės aktų nuostatomis vadovavosi VMI prie FM, mokesčių mokėtojų (Pareiškėjui) leisdama susipažinti su visa mokesčių administratoriaus sukaupta informacija.

Įvertinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad nurodytos aplinkybės leidžia daryti prielaidą, jog centrinis mokesčių administratorius ir vietos mokesčių administratoriai galimai nevienodai taiko tas pačias teisės aktų normas.

24. Konstitucinis Teismas ne kartą yra konstatavęs, kad teisinio saugumo principas – vienas iš esminių Konstitucijoje įtvirtinto teisinės valstybės principo elementų, reiškiantis valstybės pareigą užtikrinti teisinio reguliavimo tikrumą ir stabilumą, apsaugoti teisinių santykių subjektų teises, taip pat įgytas teises, gerbti teisėtus interesus ir teisėtus lūkesčius. Neužtikrinus teisėtų lūkesčių apsaugos, teisinio tikrumo ir teisinio saugumo, nebūtų užtikrintas asmens pasitikėjimas valstybe ir teise (šios pažymos 13 punktas). Pažymėtina, kad teisinio saugumo ir teisinio tikrumo principai reiškia ir tai, kad skirtingi viešojo administravimo subjektai, siekdami užtikrinti šių principų įgyvendinimą bei apsaugoti teisinių santykių subjektų teises ir teisėtus interesus, vadovaudamiesi tais pačiais teisės aktais, turėtų juos taikyti ir aiškinti vienodai.

Pažymėtina, kad tokia situacija, kai vienu atveju VMI prie FM teigia, kad visa iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija turi būti laikoma paslaptimi ir gali būti teikiama tik teismui pareikalavus, o kitu atveju leidžia su šia informacija susipažinti, suponuoja prielaidą, jog Kauno AVMI ir VMI prie FM galimai skirtingai taiko tas pačias teisės aktų nuostatas, o tai gali sąlygoti nepasitikėjimą mokesčių administratoriumi ir abejones jo sprendimais.

25. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad VMI prie FM rekomenduotina pateikti motyvuotus ir teisės aktų nuostatomis pagrįstus paaiškinimus, kokių pagrindų VMI prie FM leido Pareiškėjui susipažinti su visa mokesčių administratoriaus gauta informacija (kartu ir iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija), taip pat rekomenduotina imtis priemonių mokesčių administratorių praktikai šioje srityje suvienodinti, t. y. pateikti motyvuotą ir teisės aktų nuostatomis pagrįstą išaiškinimą, kokiais atvejais iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija gali būti pateikta mokesčių mokėtojui (arba leidžiama su ja susipažinti), prireikus, inicijuoti teisės aktų tikslinimą, aiškiai nustatant centrinio mokesčių administratoriaus teises ir pareigas teikiant informaciją mokesčių mokėtojui ginčo nagrinėjimo metu.

26. Atsižvelgus į šį kontekstą būtina atkreipti dėmesį į Pareiškėjo argumentus, susijusius su tuo, kad negavus patikrinimo aktų priedų, Bendrovė negalėjo ginčyti mokesčių administratoriaus patikrinimo akte pateikto faktinio aplinkybių vertinimo ir taip buvo užkirstas kelias ne tik teikti pastabas dėl patikrinimo akto, bet ir ginčyti dėl patikrinimo akto tvirtinimo priimtą sprendimą (šios pažymos 2.9 ir 2.10 punktai).

27. LVAT 2014-07-31 nutartyje Nr. A⁵⁵⁶-1627/2014 (šios pažymos 14 punktas) yra konstatavęs, kad mokesčių administratoriaus atsisakymas pateikti tam tikrus su patikrinimo aktu susijusius duomenis mokesčio mokėtojui gali apsunkinti jo teisės pateikti pastabas įgyvendinimą, tačiau pats toks atsisakymas savaime niekaip nelemia mokesčių mokėtojo materialinių teisių ir pareigų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo srityje, šis atsisakymas taip pat negali būti vertinamas kaip sukeliantis savarankiškas (autonomines), t. y. su sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimu nesusijusias, materialines teises pasekmes pareiškėjo teisių ir pareigų apimčiai. Šioje nutartyje teismas taip pat pabrėžė tai, kad mokesčių mokėtojas, manydamas, jog dėl atsisakymo pateikti tam tikrų dokumentų, susijusių su patikrinimo aktu, kopijas buvo apsunkinta jo galimybė tinkamai realizuoti MAĮ jam garantuojamas teises, gali pateikti motyvuotus argumentus pastabose dėl patikrinimo akto (MAĮ 131 str. 1 d.), į kurias mokesčių administratorius turi atsižvelgti (įvertinti) priimdamas sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo (MAĮ 132 str.), taip pat tai, kad tuo atveju, jei dėl sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą būtų inicijuotas mokestinis ginčas, šį ginčą nagrinėdamos ikiteisminės institucijos arba (ir) teismas įvertins ir tokius tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksmus), kaip atsisakymas pateikti dokumentų kopijas, bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamoms mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad Pareiškėjas pasinaudojo savo teisėmis pateikti pastabas dėl patikrinimo akto bei skundą dėl Kauno AVMI sprendimo patvirtinti patikrinimo aktą (šios pažymos 8.10 ir 9.7 punktai), taip pat VMI prie FM sprendimą dėl skundo išnagrinėjimo apskundė MGK (šios pažymos 11.2 punktas).

MGK, nagrinėdama Pareiškėjo skundą, be kita ko, pateikė argumentus ir dėl Bendrovės išdėstytų motyvų, susijusių su mokesčių administratoriaus padarytais procedūrinio pobūdžio pažeidimais, nepateikiant visų dokumentų. MGK nurodė, Pareiškėjo nurodomi motyvai (negavus prašomų dokumentų buvo sutrukdyta pasinaudoti teise gintis) nesudaro pagrindo konstatuoti, jog mokesčių administratorius padarė procedūrinio pobūdžio pažeidimus, turinčius įtakos sprendimo pagrįstumui ar sukludžiusius mokėtojui apsinaudoti teise į gynybą, todėl Bendrovės motyvai dėl procedūrinio pobūdžio pažeidimų vertintini kaip teisiškai nepagrįsti (šios pažymos 11.2.3 punktas).

Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, ypač į tai, kad Bendrovės keliamas klausimas išnagrinėtas ikiteisminėje ginčų nagrinėjimo institucijoje, Pareiškėjui aktualus klausimas, susijęs su tuo, kad, nepateikus patikrinimo aktų priedų, jam buvo užkirstas kelias pateikti pastabas dėl patikrinimo akto

ir ginčyti sprendimą patvirtinti patikrinimo aktą, šio tyrimo metu nenagrinėtinas.

28. Pažymėtina, jog, teikdamos paaiškinimus, Kauno AVMI ir VMI prie FM nurodė, kad teisė aktai nenumato pareigos mokesčių administratoriui, atliekant jam pavestas funkcijas, pagal tikrinamojo mokėtojo prašymą kreiptis į kitą mokesčių mokėtoją prašant sutikimo paskleisti apie jį turimą informaciją (šios pažymos 8.8 ir 10.4 punktai).

29. MAĮ įtvirtinta, jog informacija apie mokesčių mokėtoją gali būti pateikta kitiems (nei išvardinta įstatyme) asmenims, kai mokesčių mokėtojas raštu prašo arba sutinka (neprieštarauja), kad informacija būtų paskleista (šios pažymos 12.3 punktas). Taisyklėse numatyta, kad tuo atveju, jei faktams pagrįsti yra naudojami dokumentai, kuriuose pateikiami duomenys apie kitus mokėtojus, šie dokumentai kaip priedai prie patikrinimo akto pridedami ir tikrinamam mokėtojui pateikiami, jei MAĮ 38, 39 straipsniuose nustatyta tvarka tokie duomenys apie mokėtoją gali būti skelbiami. Kitu atveju reikalingas mokėtojo sutikimas, kad informacija apie jį būtų paskelbta tikrinamam mokėtojui. Neturint tokio sutikimo, prie patikrinimo akto pateikiama susisteminta informacija, bet neidentifikuojamas duomenų šaltinis (šios pažymos 12.6 punktas). Pažymėtina, kad nei MAĮ, nei Taisyklėse nėra nustatyta, kokiais atvejais mokesčių administratorius privalo kreiptis dėl mokesčių mokėtojo sutikimo, taip pat nėra nustatyta, kad mokesčių administratorius neprivalo kreiptis dėl tokio sutikimo, kai to prašo kitas mokesčių mokėtojas. Taigi, teisės aktai nenustato jokių kriterijų, kuriais remiantis mokesčių administratorius galėtų spręsti dėl būtinybės kreiptis arba nesikreipti į mokesčių mokėtoją dėl sutikimo paskleisti apie jį informaciją.

Įvertinus teisės aktų nuostatas, darytina išvada, kad, esant dabartiniam teisiniam reglamentavimui, mokesčių administratorius, vykdydamas patikrinimus ir gavęs mokesčių mokėtojo prašymą pateikti duomenis, kuriais remiantis nustatyti pažeidimai, atskirtais atvejais gali skirtingai taikyti tas pačias teisės aktų nuostatas, t. y. vienu atveju, kai tikrinamas mokesčių mokėtojas prašo suteikti informaciją apie kitą mokesčių mokėtoją, mokesčių administratorius savo nuožiūra, nesivadovaudamas jokiais kriterijais, gali kreiptis į kitą mokėtoją dėl sutikimo paskleisti apie jį informaciją, o kitu – analogišku – atveju, gali ir nesikreipti. Taigi, mokesčių mokėtojo, kurio veikla yra tikrinama, galimybė susipažinti su informacija apie kitą mokėtoją, kurios pagrindu yra konstatuojami jo padaryti pažeidimai, iš esmės priklauso nuo mokesčių administratoriaus subjektyvaus, niekuo nepagrįsto, sprendimo. Darytina išvada, kad, esant tokiai situacijai, kai mokesčių mokėtojas negali būti tikras, kaip mokesčių administratorius taikys jo atžvilgiu teisės aktų nuostatas, yra pažeidžiami teisinio tikrumo ir teisinio saugumo principai.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, VMI prie FM rekomenduotina imtis priemonių mokesčių administratorių praktikai šioje srityje suvienodinti, prireikus, inicijuoti teisės aktų tikslinimą, nustatant aiškius kriterijus, kokiais atvejais mokesčių administratorius privalo kreiptis į mokesčių mokėtoją dėl informacijos apie jį paskleidimo arba imtis kitų priemonių pagal savo kompetenciją.

30. Aptarnavimo taisyklių 41 punkte nustatyta, kad atsakyme apie asmens prašymo ir / ar skundo išnagrinėjimą turi būti nurodyti tokio sprendimo motyvai, pagrįsti teisės aktų nuostatomis, taip pat išaiškinta atsakymo apskundimo tvarka, o 43 punkte nurodyta, kad asmuo, nesutinkantis su VMI atsakymu į jo prašymą ar skundą, savo pasirinkimu turi teisę skųstis Administracinių ginčų komisijai ar administraciniam teismui Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo nustatyta tvarka (šios pažymos 12.7 punktas). Pažymėtina, kad LVAT yra konstatavęs, jog administracinio akto apskundimo tvarkos neišaiškinimas tinkamai nesiderina su geru viešuoju administravimu bei Konstitucijoje įtvirtintu principu, kad valdžios įstaigos tarnauja žmonėms, gali suvaržyti asmens teisę kreiptis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją ar teismą.

Kauno AVMI, teikdama atsakymą į Pareiškėjo kreipimąsi dėl patikrinimo aktų priedų kopijų pateikimo, neišaiškino atsakymo apskundimo tvarkos ir, teikdama paaiškinimus Seimo kontrolieriui, paaiškino, jog apskundimo tvarka rašte nėra nurodyta, kadangi šis raštas yra informacinio pobūdžio dokumentas (šios pažymos 8.13 punktas). Tačiau būtina pažymėti, jog Kauno AVMI atsakymas negali būti vertinamas tik kaip informacinio pobūdžio dokumentas, kuriame išaiškintos teisės aktų normos, kadangi Pareiškėjo prašyme suteikti institucijos turimą informaciją, buvo aiškiai nurodyta, kad jis siekia susipažinti (ir prašo pateikti) dokumentus, kurių pagrindu buvo nustatyti jo galimai padaryti pažeidimai, o Kauno AVMI atsakyme yra aiškiai išreikšta institucijos pozicija – atsakymas pateikti prašomus dokumentus.

Atkreiptinas dėmesys į tai, kad VMI prie FM nurodė, jog, teikiant atsakymus apie asmens prašymo išnagrinėjimą, turi būti išaiškinama atsakymo apskundimo tvarka (šios pažymos 9.3 punktas), taip pat į tai, kad šį Kauno AVMI atsakymą VMI prie FM taip pat laiko ne informaciniu dokumentu, o sprendimu atsisakyti pateikti informaciją (šios pažymos 9.4 punktas). Pažymėtina, kad Pareiškėjas šio Kauno AVMI atsakymo neskundė nei Administracinių ginčų komisijai, nei administraciniam teismui (šios pažymos 9.8 punktas).

Įvertinus tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Kauno AVMI, savo atsakyme nepagrįstai nenurodydama apskundimo tvarkos, netinkamai įgyvendino teisės aktų nuostatas ir tokiu būdu galimai apsunkino Pareiškėjo galimybę įgyvendinti teisę (dėl galimai nepagrįsto Kauno AVMI atsisakymo pateikti prašomus dokumentus) kreiptis į išankstinio ginčų nagrinėjimo ne teismo tvarka instituciją arba teismą.

Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, VMI prie FM rekomenduotina imtis teisinių ir organizacinių priemonių tam, kad ateityje būtų užtikrinta, jog mokesčių administratorių, išnagrinėjusių asmenų prašymus ir skundus, atsakymuose pareiškėjams teisės aktų nustatyta tvarka būtų nurodoma apskundimo tvarka.

31. Seimo kontrolierius taip pat atkreipia VMI prie FM dėmesį į tai, kad pagal Įstatymo 19 straipsnio 1 dalies 1, 3 punktų nuostatas Seimo kontrolierius turi teisę reikalauti nedelsiant pateikti informaciją, medžiagą ir dokumentus, būtinus savo funkcijoms atlikti, taip pat reikalauti, kad pareigūnai, kurių veikla tiriama, pasiaiškintų raštu ar žodžiu, o pagal Įstatymo 20 straipsnio 1 dalies nuostatas pareigūnai Seimo kontrolierių reikalavimu privalo pateikti informaciją, dokumentus ir kitą medžiagą, būtinus jų funkcijoms atlikti (šios pažymos 12.1 punktas).

2015-03-24 Seimo kontrolierius kreipėsi į VMI prie FM, prašydamas pateikti papildomą informaciją ir paaiškinimus, pagrindžiant juos teisės aktų nuostatomis ir patvirtintomis dokumentų kopijomis. VMI prie FM, teikdama paaiškinimus, be kita ko, nurodė, kad ėmėsi priemonių ir 2015-01-30 parengė raštą Nr. (32.44-31-3)-RM-1792, adresuotą visoms apskričių valstybinėms mokesčių inspekcijoms, kuriuo buvo primintos ir paaiškintos patikrinimo aktuose, jų prieduose atskleistinos ir neatskleistinos informacijos ir jos teikimo / neteikimo prašantiems asmenims vertinimo procedūros bei teisinis reglamentavimas. Pažymėtina, kad VMI prie FM neįvykdė Seimo kontrolieriaus prašymo visą informaciją pagrįsti patvirtintomis dokumentų kopijomis ir nepateikė šio rašto kopijos.

III. SEIMO KONTROLIERIAUS SPRENDIMAS

32. Seimo kontrolierius, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Seimo kontrolierių įstatymo 22 straipsnio 1 dalies 3 punktu, nusprendžia UAB „A“ skundo dėl Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos pareigūnų veiksmų (neveikimo) tyrimą nutraukti.

IV. SEIMO KONTROLIERIAUS REKOMENDACIJOS

33. Vadovaudamasis Lietuvos Respublikos Seimo kontrolierių įstatymo 19 straipsnio 1 dalies 14 ir 17 punktais, Seimo kontrolierius **rekomenduoja Valstybinei mokesčių inspekcijai prie Finansų ministerijos:**

33.1. pateikti motyvuotus ir teisės aktų nuostatomis pagrįstus paaiškinimus, kokių pagrindų (kokiomis teisės aktų nuostatomis vadovaujantis) VMI prie FM leido Pareiškėjui susipažinti su visa mokesčių administratoriaus surinkta informacija (kartu ir galimai paslapyje laikoma iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija);

33.2. imtis priemonių suvienodinti mokesčių administratorių praktiką informacijos, gautos iš užsienio mokesčių administratorių, teikimo srityje, t. y. pateikti motyvuotą ir teisės aktų nuostatomis pagrįstą išaiškinimą, kokiais atvejais iš užsienio mokesčių administratorių gauta informacija (arba dokumentai) gali būti pateikta mokesčių mokėtojui (arba leidžiama su ja susipažinti), prireikus, inicijuoti teisės aktų tikslinimą, aiškiai nustatant mokesčių administratoriaus teises ir pareigas teikiant informaciją mokesčių mokėtojui ginčo nagrinėjimo metu (išaiškinimo kopiją pateikti Pareiškėjui ir Seimo kontrolieriui);

33.3. imtis priemonių suvienodinti mokesčių administratorių praktiką kreipimosi į mokesčių mokėtoją dėl sutikimo paskleisti informaciją srityje, prireikus, inicijuoti teisės aktų tikslinimą, nustatant aiškius kriterijus, kokiais atvejais mokesčių administratorius privalo kreiptis į mokesčių mokėtoją dėl informacijos apie jį paskleidimo arba imtis kitų priemonių pagal savo kompetenciją;

33.4. imtis teisinių ir organizacinių priemonių tam, kad ateityje būtų užtikrinta, jog mokesčių administratorių, išnagrinėjusių asmenų prašymus ir skundus, atsakymuose pareiškėjams teisės aktų nustatyta tvarka būtų nurodoma apskundimo tvarka;

33.5. pateikti Seimo kontrolieriui VMI prie FM 2015-01-30 rašto Nr. (32.44-31-3)-RM-1792 kopiją.

Apie rekomendacijų nagrinėjimo rezultatus Lietuvos Respublikos Seimo kontrolierių informuoti iki **2016 m. sausio 29 dienos**.

Seimo kontrolierius

Augustinas Normantas