



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „A“ SKUNDO**

2025 m. rugsėjo d. Nr. S-2025/ (7-2025/104)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininkės Vilmos Vildžiūnaitės, narių Gvidos Ivanauskienės, Kristinos Jakštienės (pranešėja) ir Jurgitos Narkevičiūtės, išnagrinėjo UAB „A“ (toliau – Pareiškėja) 2025-07-16 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2025-06-26 sprendimo Nr.69-35 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjos atstovė A.A. ir Inspekcijos atstovas B.B. 2025-09-02 dalyvavo Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Posėdyje nuotoliniu būdu taip pat dalyvavo liudytojas C.C..

Komisija n u s t a t ė:

Pareiškėja nesutinka su Inspekcijos Sprendimu ir prašo jį panaikinti, taip pat prašo atleisti arba sumažinti Pareiškėjai paskirtą baudą.

Dėl faktinių aplinkybių

Šiaulių apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (toliau – Šiaulių AVMI), atlikusi pakartotinę Pareiškėjos pelno mokesčio (toliau – PM), gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) ir valstybinio socialinio draudimo įmokų (toliau – VSD įmokos) apskaičiavimo, deklaravimo bei sumokėjimo teisingumo patikrinimą, surašė 2025-02-14 patikrinimo aktą Nr. (31.49Mr) FR0680-46 (toliau – Patikrinimo aktas). Mokestinis patikrinimas atliktas pagal Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Šiaulių ir Panevėžio apygardos valdybos Šiaulių ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus (toliau – FNNT) 2023-02-23 specialisto išvadą Nr. IBPS-V-530166-23 (toliau – Specialisto išvada), Šiaulių apygardos prokuratūros baudžiamojo persekiojimo skyriaus (toliau – Šiaulių apygardos prokuratūra) 2023-06-16 Nutarimą dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo Nr. IBPS-V-1654693-23 (toliau – Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo), Šiaulių apylinkės teismo (toliau – Teismas) 2023-10-17 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-10-17) Nutarimą administracinio nusižengimo byloje II-54-771/2024 (toliau – Teismo nutarimas), Teismo 2023-02-29 (Komisijos pastaba: tikėtina 2023-02-29), 2024-03-27 ir 2023-06-04 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-06-04) posėdžių protokolus administracinio nusižengimo byloje Nr. II-54-771/2024 (toliau – Posėdžio protokolai), mokesčių administratoriaus duomenų bazėse esančius duomenis ir kitą mokestinio patikrinimo metu surinktą informaciją. Specialisto išvadoje pagal 4 liudytojų (D.D. (toliau – D.D.), C.C. (toliau – C.C.), E.E. (toliau – E.E.), F.F. (toliau – F.F.)) apklausos protokolų duomenis pirminio patikrinimo metu konstatuota, kad Pareiškėja išmokėjo darbuotojams 14500 Eur neoficialaus darbo užmokesčio, išmokėjimo operacijų Pareiškėja neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais, neįtraukė jų į buhalterinę apskaitą, nuo neapskaičytų išmokėtų darbo užmokesčio sumų neapskaičiavo ir nedeklaravo GPM ir VSD įmokų. Patikrinimo metu mokesčių administratorius, įvertinęs papildomai gautą

informaciją, pateiktą Teismo Posėdžių protokoluose, patikslino pirminio patikrinimo akte apskaičiuotas sumas ir nustatė, kad Pareiškėjos darbuotojams išmokėta 13300 Eur neapskaičiuoto darbo užmokesčio suma, nuo kurios apskaičiuota 4396,70 Eur GPM ir 4675,86 Eur VSD įmokų. Šiaulių AVMI 2025-03-28 sprendimu dėl patikrinimo akto tvirtinimo Nr. (31.49 Mr) FR0682-66 (toliau – Šiaulių AVMI sprendimas) patvirtino Patikrinimo aktą ir, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalimi, 72 straipsnio 1 dalimi, 96 straipsnio 1 dalies 2 punktu, 97 straipsnio 2 dalimi, 132 straipsnio 2 dalies 1 punktu, 139 straipsnio 1 dalimi, 140 straipsniu, Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 5 straipsniu, 22 straipsnio 1 ir 2 dalimis, 23 straipsnio 1 dalimi, 36 straipsnio 2 dalimi, Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 11 straipsnio 1 ir 2 dalimis, Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 4 straipsnio 1 dalimi, 10 straipsnio 1 dalimi, 16 straipsnio 2 dalimi, 17 straipsnio 2 ir 3 dalimis, 19 straipsnio 2 dalimi, nurodė Pareiškėjai sumokėti į biudžetą 4396,70 Eur GPM, 397,40 Eur GPM delspinigių, 1319 Eur GPM baudą, 4675 Eur VSD įmokų ir 1402 Eur VSD įmokų baudą.

Inspekcija Sprendimu Šiaulių AVMI sprendimą patvirtino.

Dėl GPM ir VSD įmokų apskaičiavimo pagrįstumo

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, jog pirmiau paminėti keturi darbuotojai yra gavę didesnę darbo užmokesčių nei nurodyta darbo užmokesčio apskaitos žiniaraščiuose. Pareiškėjos nuomone, ši išvada padaryta selektyviai vertinant tik mokesčių administratoriui palankias bylos aplinkybes.

Pareiškėja pažymi, kad nei Pareiškėjai, nei Pareiškėjos vadovui H.H. (toliau – H.H.), nebuvo taikoma baudžiamoji ar administracinė atsakomybė. Nenustačius nei nusikalstamos veikos, nei administracinio nusižengimo, jokia atsakomybė Pareiškėjai negalėjo būti taikoma. Teismo posėdžio metu liudytojų parodymai keitėsi ir iš jų nėra įmanoma nustatyti, kad buvo mokėtos kokios nors neoficialios sumos ar objektyviai įvertinti tokių neva išmokėtų sumų dydžio bei apskaičiuoti neva nesumokėtų mokesčių valstybei.

Pareiškėja nurodo, kad Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikoje pažymima, kad apmokestinimas taikant MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatytą tvarką paprastai yra paremtas tam tikromis teisinėmis ir faktinėmis prezumpcijomis, todėl mokestinė prievolė tokiais atvejais gali būti pripažinta pagrįsta tik ištyrus visus įrodymus bei padarius pagrįstą išvadą, kad priimtu administraciniu sprendimu nebus pažeisti mokesčių mokėtojų interesai (žr., pvz., LVAT 2013-04-15 sprendimą adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2017-10-30 sprendimą adm. byloje Nr. A-991-602/2017). Taikant MAĮ 70 straipsnį bei pasirenkant vertinimo būdą, šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Apskaičiuodamas mokesčius, mokesčių administratorius negali remtis prielaidomis ir spėliojimais, t. y., vadovautis bet kokiais rodikliais, kuriuos vėliau turi paneiginti mokesčių mokėtojas, nepagrįstai apskaičiavus mokėtinus mokesčius, įrodinėjimo našta juos paneigti neturi būti perkeliama mokesčių mokėtojui (žr., pvz., LVAT 2014-04-15 nutartį adm. byloje Nr. A-602-409/2014). MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas mokesčių administratoriui leistino elgesio turinys, o būtent, apskaičiavimą jis turi atlikti „atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją“, o jų nepakankant – „parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus“ (žr., pvz., LVAT 2014-11-10 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1643/2013). LVAT yra konstatavęs, kad mokestinėse bylose mokesčių administratorius, taikydamas MAĮ 70 straipsnį ir papildomai apskaičiuodamas mokesčius bei su jais susijusias sumas, privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Įrodinėjimo pareiga (*onus probandi*) yra paskirstyta tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo. Mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus,

nes priešingu atveju tokie sprendimai būtų niekiniais bei nulemti besąlyginiam naikinimui (žr., pvz., LVAT 2011-11-14 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2839/2011). Taip pat ir Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 patvirtintų Mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių (toliau – Taisyklės) 28 punkte nurodoma, kad mokesčių administratorius, norėdamas atlikti įvertinimą ir apskaičiuoti mokesčius, privalo surinkti pakankamą kiekį informacijos ir duomenų, reikalingų skaičiavimams atlikti ir pagrįsti.

Pareiškėja atkreipia dėmesį, kad teismų praktikoje išaiškinta, kad ikiteisminiame tyrime duoti parodymai negali būti pripažįstami savarankišką įrodomąją reikšmę ir galią turinčiais įrodymais, jais negalima grįsti apkaltinamojo nuosprendžio, o galima tik patikrinti kitus byloje esančius įrodymus (žr., pvz., kasacinės nutartis baudžiamosiose bylose Nr. 2K-287/2013, 2K-83-699/2015, 2K276-976/2015). Taigi, ikiteisminio tyrimo duomenys yra tikrinami teismo posėdžio metu teismui tiesiogiai tiriant įrodymus, todėl būtent teismo posėdžio metu pateikti duomenys laikomi patikimesniais. Atsižvelgiant į tai, Pareiškėjos įsitikinimu, esant prieštaravimui tarp Pareiškėjos darbuotojų ikiteisminio tyrimo metu ir Teisme pateiktų duomenų, turėtų būti vertinami būtent Teisme pateikti duomenys. Be to, esant prieštaravimams tarp duomenų, apmokestinimui taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, turi būti vertinami Pareiškėjai palankesni duomenys, nes tik tokiu būdu galėtų būti nustatyta kiek įmanoma tikslesnė ir mažiausiai Pareiškėjos interesus pažeidžianti mokesstinė prievolė, kaip yra reikalaujama pagal LVAT praktiką.

Pareiškėja skunde akcentuoja pagrindinius darbuotojų teiginius, kurių pagrindu, Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratoriaus nurodyta neva išmokėta 13300 Eur neoficialaus darbo užmokesčio suma negali būti laikoma pagrįsta:

1) Šiaulių AVMI vertinimu, D.D., kaip neoficialus darbo užmokestis, išmokėta 1100 Eur (nustatyta pagal liudytojo apklausos protokolą). 2023-06-04 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-06-04) Posėdžio protokole yra užfiksuota, kad D.D. nepamena nei kokias sumas, nei kiek kartų gavo, todėl iš D.D. liudijimo nėra įmanoma nustatyti nei neva išmokėtos neoficialios sumos, nei apskaičiuoti neva nesumokėtų mokesčių;

2) Šiaulių AVMI vertinimu, C.C., kaip neoficialus darbo užmokestis, išmokėta 9500 Eur. Iš C.C. liudijimo¹ akivaizdu, kad jis paneigė gavęs bet kokį neoficialų darbo užmokestį, iš šio liudijimo nėra įmanoma nustatyti neišmokėtos neoficialios darbo užmokesčio sumos, pagal jo liudijimą jam grynaisiais pinigais išmokėtas darbo užmokestis yra 0 Eur (nebuvo niekada mokėtas). Be to, atsižvelgiant į aplinkybę, kad šiam asmeniui yra diagnozuotas bipolinis sutrikimas ir sunki depresija, šio buvusio darbuotojo teikiamos informacijos iš viso negalima laikyti patikimu informacijos šaltiniu. Be to, nėra nurodyta, kad pinigus C.C., kaip atskaitingas asmuo, pinigus yra gavęs būtent iš Pareiškėjos. Todėl Sprendime nepagrįstai teigiama, kad C.C. vakarėliams perduoti gryniesi pinigai iš tiesų yra jam išmokėtas darbo užmokestis, nes įmonės pateiktais buhalterinės apskaitos (kasos, banko sąskaitų, iš atskaitingų asmenų gautinų sumų vertės, skolinių įsipareigojimų, komandiruotės išlaidų apskaitos registru) duomenimis, C.C. nebuvo išmokėta pinigų atsiskaitytinai;

3) Šiaulių AVMI vertinimu, F.F., kaip neoficialus darbo užmokestis, išmokėta 800 Eur. 2024-03-27 Posėdžio protokole užfiksuota, kad liudydama F.F. nurodė nepamenantį sumos², todėl nėra įmanoma nustatyti nei neva išmokėtos neoficialios sumos, nei apskaičiuoti neva nesumokėtų mokesčių, nes tikslų skaičių ji neįvardino;

4) Šiaulių AVMI vertinimu, E.E., kaip neoficialus darbo užmokestis, išmokėta 1900 Eur. 2024-03-27 Posėdžio protokole užfiksuota, kad liudydama E.E. nurodė nepamenantį sumos. Liudijimo metu keitėsi jos minima suma ir konkrečiai taip ir nebuvo įvardinta³. Atitinkamai iš

¹ Pareiškėja skunde cituoja 2023-02-29 (tikėtina 2024-02-29) Posėdžio protokole užfiksuotus C.C. parodymus.

² Pareiškėja skunde cituoja 2024-03-27 Posėdžio protokole užfiksuotus F.F. parodymus.

³ Pareiškėja skunde cituoja 2024-03-27 Posėdžio protokole užfiksuotus E.E. parodymus.

E.E. liudijimo nėra įmanoma nustatyti nei neva išmokėtos neoficialios sumos, nei apskaičiuoti neva nesumokėtų mokesčių. E.E. ne kartą teigė, kad sumos nefiksavo, niekur neužsirašė ir jos neprisimena. Be to, Pareiškėja nurodo, kad mokesčių apskaičiavimui Šiaulių AVMI naudojo Pareiškėjai nepalankiausias duomenis. Nesant jokių objektyvių įrodymų dėl konkrečios išmokėtos sumos dydžio ir mokesčius skaičiuojant nuo didžiausios įvardintos sumos, neabejotinai yra pažeidžiamos MAĮ ir Taisyklių nuostatos, ir Pareiškėjos interesai;

5) aplinkybes, kad nebuvo mokamas neoficialus neapskaitytas darbo užmokestis grynaisiais pinigais, patvirtina savo liudijimais ir I.I. (toliau – I.I.) bei H.H..

Pareiškėja pažymi, kad mokesčių administratorius netinkamai vertino liudytojų parodymus, nes šie parodymus keitė, detalių aplinkybių apie užmokesčio išmokėjimą nenurodė, kai kurie patvirtino gavę spaudimą iš pareigūnų. Mokesčių administratorius nevertino, kad C.C. (kaip ir I.I. bei H.H.) paneigė, kad Pareiškėjos įmonėje buvo mokamas neoficialus darbo užmokestis. Todėl, Pareiškėjos teigimu, nėra pakankamai patikimų įrodymų pagrįsti, jog buvo išmokamas neoficialus darbo užmokestis. Tie darbuotojai, kurie nurodė neva gavę atlyginimus „vokeliuose“, nei vienas negalėjo įvardinti išmokėjimo aplinkybių, t. y. tariamus atlyginimus tiesiog rasdavo darbo vietoje, negalėjo įvardinti kas juos išmokėdavo. Be to, mokesčių administratorius nepagrindė, kodėl neva išmokėto darbo užmokesčio suma pripažino didžiausias, o ne mažiausias darbuotojų įvardintas sumas. Tokiais veiksmais mokesčių administratorius pažeidė MAĮ 70 straipsnio ir Taisyklių nuostatas, mokesčių administratoriaus veiksmai prieštarauja LVAT praktikai dėl MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo.

Pareiškėja, remdamasi Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (toliau – VAĮ) 8 straipsnio 1 dalimi, nurodo, kad individualiame administraciniame akte turi būti nurodomi pagrindiniai faktai, argumentai ir įrodymai, pateikiamas teisinis pagrindas, kuriuo viešojo administravimo subjektas rėmėsi, priimdamas administracinį aktą, motyvų išdėstymas turi būti adekvatus, aiškus ir pakankamas. Ši teisės norma siejama su teisėtumo principu, pagal kurį reikalaujama, kad viešojo administravimo subjektai savo veikla nepažeistų teisės aktų, kad jų sprendimai būtų pagrįsti, o sprendimų turinys atitiktų teisės normų reikalavimus (žr., pvz., LVAT 2015-07-16 nutartį adm. byloje Nr. eA-1652-662/2015; 2015-09-02 nutartį adm. byloje Nr. A-2760-492/2015). Atsižvelgiant į tai, priimamas individualus administracinis aktas turi būti teisėtas ir pagrįstas. LVAT savo praktikoje yra pažymėjęs, kadangi individualių administracinių aktų priėmimas – teisės taikymas, sukelia konkrečius teisinius padarinius asmenų teisiniam statusui, todėl privalo būti grindžiamas faktais ir teisės normomis. Tam, kad individualus teisės aktas būtų teisėtas, jis turi apimti faktinių aplinkybių tyrimą, taikytinos teisės normos paiešką, teisinį nustatytų faktų vertinimą (kvalifikavimą) (žr., pvz., LVAT 2015-09-02 nutartį adm. byloje Nr. A-2760-492/2015).

Pareiškėjos teigimu, mokesčių administratorius savo sprendimuose nesivadovavo nurodyta LVAT praktika. Inspekcija Sprendimą priėmė neatlikusi visų faktinių aplinkybių tyrimo bei neįvertinusi visų faktinių aplinkybių visumos ir duomenų pakankamumo savo išvadai pagrįsti. Be to, mokesčių administratorius remiasi duomenimis, surinktais neviešo pobūdžio procesinėmis prievartos priemonėmis baudžiamajame procese (elektroniniais ryšių tinklais perduodamais pokalbiais). Tokiais duomenimis mokesčių administratorius negali naudoti, siekdamas apskaičiuoti papildomai mokėtinas mokesčių sumas, kadangi: a) tokie duomenys nebuvo tirti teisme ir asmenys, kurių atžvilgiu buvo taikomi neviešo pobūdžio procesiniai veiksmai, tokių duomenų gavimo teisėtumo negalėjo ginčyti, negalėjo pasisakyti apie jų turinį; b) joks teismas nėra pasisakęs dėl tokių duomenų gavimo teisėtumo; c) tokių duomenų negalima laikyti įrodymais, jie nėra Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekso 20 straipsnio tvarka ištirti ir pripažinti įrodymais.

Pareiškėja pažymi, kad dėl duomenų, gautų siekiant kovoti su sunkiais ar labai sunkiais nusikaltimais, panaudojimo kituose procesuose Europos Sąjungos Teisingumo

Teismas (toliau – ESTT) nurodė, kad tokie duomenys, saugomi ir pateikti kompetentingoms institucijoms siekiant kovoti su sunkiais nusikaltimais, negali būti perduoti kitoms institucijoms ir naudojami norint įgyvendinti kitus tikslus, kurie bendrojo intereso tikslų hierarchijoje yra ne tokie svarbūs kaip kovos su sunkiais nusikaltimais ir didelės grėsmės visuomenės saugumui prevencijos tikslai (prokuroro sprendimas prieš Lietuvos generalinę prokuratūrą 2023-09-07 byloje Nr. C-162/22). Tokiu atveju priegios prie saugomų duomenų suteikimas prieštarautų šiai bendrojo intereso tikslų hierarchijai, primintai šio sprendimo (žr., pvz., 2022-04-05 sprendimą Nr. C-140/20).

Pareiškėja nurodo, kad argumentai dėl neviešo pobūdžio procesinėmis prievartos priemonėmis surinktų duomenų naudojimo buvo pateikti Pareiškėjos skunde centriniam mokesčių administratoriui, tačiau Sprendime nurodoma, kad Pareiškėja neįvardija konkrečių duomenų, kuriuos Šiaulių apygardos prokuratūra perdavė Šiaulių AVMI, todėl centrinis mokesčių administratorius nesutinka su Pareiškėja, jog Šiaulių AVMI naudojo neviešo pobūdžio procesinėmis priemonėmis surinktus duomenis.

Pareiškėja nurodo, kad neviešo pobūdžio procesinėmis prievartos priemonėmis baudžiamajame procese surinkti duomenys yra elektroniniais ryšių tinklais perduodami pokalbiai. Tiek Šiaulių AVMI Patikrinimo akte bei sprendime, tiek ir Inspekcijos Sprendime yra cituojami užfiksuoti telefoniniai pokalbiai ir šie duomenys pateikiami kaip vienas iš įrodymų, patvirtinančių, neva mokėtą neapskaitytą darbo užmokestį. Mokestinio patikrinimo metu buvo vertinami ir mokesčių apskaičiavimui naudojami pagrįsti telefoniniai pokalbiai, kurie mokestinėje byloje negalėjo būti naudojami. Taigi, atsižvelgiant į išdėstytą, Sprendimas privalo būti panaikintas.

Dėl PM apskaičiavimo pagrįstumo

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus išvada, kad Pareiškėja, išmokėdama neapskaitytą darbo užmokestį, faktiškai įprastinių vykdomai veiklai sąnaudų, būtinų deklaruotoms pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, nepatyrė, todėl nėra pagrindo tokias darbo užmokesčio sumas bei papildomai nuo neapskaityto darbo užmokesčio apskaičiuotus GPM ir VSDJ priskirti Pareiškėjos leidžiamiems atskaitymams. Pareiškėja nurodo, kad būtent pripažinus darbo užmokesčio išmokėjimą darbuotojams yra apskaičiuojamas GPM ir VSDJ, tačiau dėl PM perskaiciavimo, mokesčių administratorius jau teigia, kad faktiškai sąnaudos nebuvo patirtos. Šiuo atveju susidaro situacija, kai mokesčių administratorius nurodo, jog buvo patirtos išlaidos, susijusios su neoficialiu darbo užmokesčio mokėjimu, tačiau nepripažįsta sąnaudų pagal tas išlaidas, kurias pats nustatė.

Pareiškėja cituoja MAJ 70 straipsnio 1 dalies nuostatą bei šio straipsnio komentarą ir nurodo, kad aplinkybė, jog nebuvo apskaitytas darbo užmokestis, nesutrukdė mokesčių administratoriui apmokestinti neva išmokėto darbo užmokesčio GPM ir VSD įmokomis, vadovaujantis MAJ 70 straipsnio nuostatomis, nors nėra jokių dokumentų, patvirtinančių tokio neoficialaus darbo užmokesčio išmokėjimą. Tačiau vertinant PM, dokumentų nebuvimas jau tampa kliūtimi pripažinti sąnaudas, kurias mokesčių administratorius pats pripažino kaip faktiškai patirtas. Pareiškėjos įsitikinimu, šiuo atveju PM perskaiciavimui mokesčių administratorius nepagrįstai netaiko tų pačių MAJ 70 straipsnio nuostatų. Pareiškėjos įsitikinimu, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas GPM ir VSD įmokų prievoles pagal MAJ 70 straipsnio nuostatą, tuo pačiu principu privalo vertinti ir PM prievoles.

Pareiškėja nurodo, kad LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 nurodė, kad iš PMJ 17 straipsnio 1 dalies nuostatos loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyvias) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vienetai vykdančiam komercinę ar gamybinę savo veiklą; (3) komercine ar gamybine veikla,

kurią vykdant patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdant vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. Šiuo atveju mokesčių administratoriui teigiant, kad Pareiškėja išmokėjo savo darbuotojams neapskaitytą darbo užmokestį ir apskaičiavus išmokėto darbo užmokesčio dydį bei mokesčius nuo jo, Pareiškėja atitinka visas LVAT byloje paminėtas sąlygas. Darbuotojų darbo užmokestis neabejotinai yra susijęs su Pareiškėjos vykdoma veikla, yra įprastinės sąnaudos ir neabejotinai susijusios su pajamų uždirbimu. Be to, pagal PMĮ 17 straipsnio nuostatas, leidžiamoms atskaitymams priskiriamos visos išlaidos darbuotojų naudai, jei ši darbuotojų gauta nauda yra GPM objektas. Atsižvelgiant į tai, mokesčių administratorius nepagrįstai neperskaičiavo Pareiškėjos PM.

Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius, teigdamas, kad buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas darbo užmokestis bei apskaičiuoti mokesčiai priskiriami neleidžiamoms atskaitymams PMĮ prasme, nepagrįstai remiasi LVAT 2021-02-24 nutartimi adm. byloje Nr. eA-1994-968/2021. Pareiškėja teigia, kad net viena skirtinga faktinė aplinkybė gali nulemti kitokį vertinimą ir lemti visai kitokį sprendimą. Tai nėra išplėstinės teisėjų kolegijos suformuota praktika, kuri turėtų būti taikoma visose situacijose, tai yra tiesiog LVAT nutarties išvada toje konkrečioje byloje, atsižvelgiant į tos bylos faktines aplinkybes. Pareiškėjos teigimu, kitose LVAT nutartyse (žr., pvz., LVAT 2015-06-16 nutartį adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015) tokių nuostatų nėra.

Pareiškėjos teigimu, Inspekcijos nurodomos LVAT nutartys, kuriose pasisakoma, kad išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorius pagrindžiančių dokumentų pateikimu, yra neaktualios šioje ginčo situacijoje. Šiuo atveju Pareiškėja nebando pagrįsti patirtų sąnaudų juridinės galios neturinčiais dokumentais, faktiškai patirtas sąnaudas nustatė pats mokesčių administratorius, nurodydamas, kad Pareiškėjos darbuotojams buvo išmokėtas 13300 Eur neapskaitytas darbo užmokestis. Skundžiamame Sprendime nurodomose LVAT bylose, mokestiniai patikrinimai nebuvo atliekami vadovaujantis MAĮ 70 straipsniu, o šiuo atveju mokesčio bazė buvo nustatyta būtent pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pareiškėja tvirtina, kad jeigu pats mokesčių administratorius nustatė faktiškai patirtas išlaidas, šios išlaidos privalo būti priskiriamos leidžiamoms atskaitymams. Tais atvejais, kai asmenys neapskaito pardavimo pajamų ir mokesčio bazė nustatoma pagal MAĮ 70 straipsnį, to paties straipsnio nuostatomis yra nustatomos ir prekių įsigijimo išlaidos, kurios priskiriamos leidžiamoms atskaitymams, nors asmuo ir neturi juridinę galią turinčių prekių įsigijimo dokumentų. MAĮ 70 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad mokesčių mokėtojo mokėtina mokesčių suma apskaičiuojama pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kai mokėtas neišsaugojęs dokumentų, kaip yra ir šiuo atveju. Įstatymas nenumato, kad apskaičiuojant mokėtiną mokesčio sumą nėra vertinamos sąnaudos, priešingai, nurodoma, kad mokėtiną mokesčio sumą mokesčių administratorius turi apskaičiuoti atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Pareiškėjos įsitikinimu, atlikdamas mokestinį patikrinimą ir apskaičiuodamas mokestines prievoles pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, mokesčių administratorius turėjo ne tik nustatyti ir apskaičiuoti GPM ir VSDĮ nuo nustatyto darbuotojams neva neoficialiai išmokėto darbo užmokesčio, bet įvertinti ir šio nustatyto darbo užmokesčio įtaką visiems mokėtiniams mokesčiams, įskaitant ir PM.

Pareiškėja nurodo, kad jos PM prievolės, susijusios su neva neapskaityto darbo užmokesčio išmokėjimu, buvo vertintos pirminio mokestinio patikrinimo metu ir pirminio patikrinimo metu darbo užmokesčio sąnaudos bei nuo jų apskaičiuoti darbdavio mokami mokesčiai buvo pripažinti leidžiamais atskaitymais. Pareiškėjai nesuprantama, kodėl

pakartotinio mokestinio patikrinimo metu buvo padaryta priešinga išvada dėl leidžiamų atskaitymų pripažinimo, kadangi nei PMĮ nei LVAT praktika nesikeitė ir nėra jokių naujų aplinkybių, kurios nebuvo žinomos pirminio patikrinimo metu, dėl kurių galėtų būti daroma priešinga išvada. Pareiškėja akcentuoja, kad tokie mokesčių administratoriaus veiksmai ir pozicijos keitimas prieštarauja gero administravimo principui, kuris yra pripažįstamas ESTT praktikoje ir kuris yra traktuojamas kaip bendrųjų teisės principų dalis (žr., pvz., ESTT sprendimą byloje Nr. C-395/00, sprendimą byloje Nr. C-221/09).

Pareiškėjos vertinimu, mokestinis patikrinimas atliktas nekompetentingai, patikrinimo išvados paremtos subjektyviu vertinimu, siekiant gerų kontrolės veiksmų rezultatų. Pareiškėjos vertinimu, apmokestinus Pareiškėją GPM ir VSD įmokomis dėl neva darbuotojams išmokėto neapskaityto darbo užmokesčio, privalėjo būti perskaiciuotas ir Pareiškėjos PM, todėl Sprendimas negali būti pripažinti pagrįstu ir turi būti panaikintas.

Dėl paskirtos baudos dydžio

Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus Pareiškėjai paskirta 30 proc. mokesčio dydžio bauda, konstatavus, kad patikrinimo metu nebuvo nustatyta atsakomybė lengvinančių aplinkybių, o sunkinančia aplinkybe pripažintas faktas, kad mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnį. Pareiškėja skunde cituoja MAĮ 139 straipsnio 2 dalies nuostatas. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais bei atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Pareiškėjos nuomone, šiuo atveju, vertinant baudos dydį, turėjo būti atsižvelgta į mokesčių administratoriaus nurodomą neva biudžetui padarytos žalos dydį, kuris šiuo atveju yra nedidelis, kadangi Pareiškėjai apskaičiuota papildomai mokėtina mokesčių suma yra 9 072,56 Eur, todėl padaryta žala biudžetui yra minimali. MAĮ 139 straipsnio 2 dalies komentare nurodoma, kad dėl padaryto pažeidimo atsiradusios žalos dydis ypač lemia pažeidimo pavojingumo pobūdį, kadangi mokesčių mokėtojams, kuriems apskaičiuota papildomai mokėtina mokesčio suma nėra didelė, pripažįstama, kad tokie veiksmai nebuvo tokie pavojingi kaip pažeidimai, kuriais apskaičiuojama didelė mokesčių suma.

Be to, Pareiškėja nesutinka su mokesčių administratoriaus pozicija, pagal kurią Pareiškėjos atsakomybę sunkinančia aplinkybe yra pripažįstamas pažeidimo pobūdis (mokesčiai apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnį). Pareiškėja pažymi, kad LVAT yra nurodęs, kad pažeidimo padarymo būdo negalima kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančios ir baudą didinančios aplinkybės. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta (žr., pvz., LVAT 2012-06-28 nutartį adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartį adm. byloje Nr. A-602-409/2014).

Pareiškėja akcentuoja, kad, kaip nurodyta MAĮ 140 straipsnio 2 dalyje, skiriant baudą atsižvelgiama į padarytą žalą, vadinasi skiriant baudą turi būti atsižvelgiama į žalos dydį ir tais atvejais, kai žala yra nedidelė, žalos dydis negali būti vertinamas kaip sunkinanti aplinkybė ir darantis įtaką baudos dydžiui tik tada, kai tai yra naudinga mokesčių administratoriui.

Pareiškėja nurodo, kad jai neaišku, kodėl nebuvo atsižvelgta į LVAT poziciją, kad sunkinančia aplinkybe negali būti laikoma mokesčių apskaičiavimas pagal MAĮ 70 straipsnį. Nors įstatymų leidėjas yra numatęs, kad mokesčių apskaičiavimas pagal MAĮ 69 straipsnio ar 70 straipsnio nuostatas yra traktuojama kaip atsakomybę sunkinanti ir baudą didinti aplinkybė, tačiau LVAT savo praktikoje laikosi kitokios pozicijos. Atsižvelgiant į nurodytą LVAT praktiką, Pareiškėjai pripažinus kaip sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę, būtų pažeidžiamas MAĮ 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas, kadangi vieniems mokesčių

mokētojams MAJ 69 straipsnio ar 70 straipsnio nuostatų taikymas apskaičiuojant mokesčius nėra laikomas sunkinančia aplinkybe, o kitiems laikoma ir sudaro pagrindą skirti didesnę baudą. Pareiškėjos teigimu, įvertinus apskaičiuotų mokesčių dydį bei nenustačius Pareiškėjos atsakomybę sunkinančių aplinkybių, paskirta GPM ir VSD įmokų bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc.

Inspekcija Sprendime pasisakė dėl apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, dėl patirtų sąnaudų ir dėl baudos sumažinimo galimybes.

Dėl apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Inspekcija nurodė, kad ginčui spręsti aktuali LVAT formuojama praktika dėl MAJ 70 straipsnio taikymo ir baudžiamojo bei mokestinio proceso vertinimo. Inspekcija pacitavo MAJ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas, nustatančias mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą sąlygas ir nurodė, kad, vadovaujantis šio įstatymo 70 straipsnio 2 dalimi, detalią minėto straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru. Ši tvarka buvo nustatyta Taisyklėse. Inspekcija, remdamasi LVAT praktika (žr., pvz., LVAT 2010-11-29 nutartį adm. byloje Nr. A-438-1542/2010, 2011-01-26 nutartį adm. byloje Nr. A-575-146/2011, 2012-11-12 nutartį adm. byloje Nr. A-442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimą adm. byloje Nr. A-602-27/2013, 2015-12-02 nutartį adm. byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016-02-04 nutartį adm. byloje Nr. A-384-442/2016), išdėstė sąlygas, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti MAJ 70 straipsnyje įtvirtintą elgesio modelį, pacitavo mokesčių apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą sąlygas, išdėstytas Taisyklių 4 ir 4.1 punktuose ir pabrėžė, kad mokesčių administratorius mokesčius šiuo būdu gali apskaičiuoti dvejopai: taikydamas savo nustatytus įvertinimo metodus (nustatytus Taisyklėse), arba jų netaikydamas. Taisyklėse nustatytų metodų jis gali netaikyti tuomet, kai disponuoja pakankama informacija, kuria remiantis gali atkurti tikrąsias ūkinių operacijų aplinkybes bei pakankamai tiksliai apskaičiuoti mokėtinų mokesčių sumas. O kai turima informacija yra nepakankama tokio pobūdžio skaičiavimams atlikti, jis mokėtinų mokesčių sumas gali apskaičiuoti remdamasis ekonomikos srityje taikomais teorinio pobūdžio skaičiavimo būdais, kuriuos parenka, atsižvelgdamas į turimos informacijos kiekį, pobūdį, šaltinius ir pan. (Taisyklių 6.2–6.3 punktai, 28–29 punktai) (žr., pvz., LVAT 2017-09-12 nutartį adm. byloje Nr. eA-806-438/2017, 2021-06-02 nutartį adm. byloje Nr. eA-2077-442/2021). LVAT konstatavo, kad mokesčių administratorius mokėtinų mokesčių sumas gali apskaičiuoti remdamasis ekonomikos-finansų srityje taikomais teorinio pobūdžio skaičiavimo būdais, kuriuos parenka, atsižvelgdamas į turimos informacijos kiekį, pobūdį, šaltinius ir pan. (žr., pvz., LVAT 2021-08-11 nutartį adm. byloje Nr. eA-2324-575/2022).

Inspekcija Sprendime akcentavo, kad LVAT savo praktikoje ne kartą yra pažymėjęs, kad pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra nagrinėjami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios atsakomybės ar administracinės atsakomybės klausimus reglamentuojantys įstatymai šiuo atveju netaikytini. Pareiga mokėti mokesčius atsiranda pagal mokesčių įstatymus, o baudžiamoji ar administracinė atsakomybė pagal kitus įstatymus, reguliuojančius su atitinkama atsakomybės rūšimi susijusius klausimus, t. y. skiriasi šių teisinių reiškinių pagrindai, skiriasi ir jų esmė bei tikslai (žr., pvz., LVAT 2011-03-24 nutartį adm. byloje Nr. A-442-1056/11, 2010-12-23 nutartį adm. byloje A-442-1412/10 ir kt.). Baudžiamajame procese sprendžiamas galimai nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokestiniam procese sprendžiamas mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimas. Abu šie procesai vykdomi pagal skirtingus teisės aktus, turi skirtingus tikslus, skirtingus subjektus, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties. Todėl apelianą išteisinus dėl nusikalstamos veikos padarymo, nedraudžiama apeliano veiksmus vertinti mokestiniais teisiniais aspektais.

Inspekcija pažymėjo, kad patikrinimo metu buvo nustatytos šios aplinkybės:

1) Pagal liudytojų protokolų duomenis nustatyta, kad Pareiškėja išmokėjo darbuotojams neoficialaus darbo užmokesčio 14500 Eur. Neoficialaus darbo užmokesčio išmokėjimo operacijų Pareiškėja neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais, neįtraukė jų į buhalterinę apskaitą, nuo neapskaitytų išmokėtų darbo užmokesčio sumų neapskaičiavo ir nedeklaravo GPM ir VSDĮ (Specialisto išvada, 5, 6 psl.);

2) Specialisto išvadoje nurodytas sąlygines išvadas patvirtina liudytojais apklausti D.D., C.C., E.E., F.F., taip pat liudytoju apklaustas asmuo, kuriam taikomas anonimiškumas, įvardintas Nr. 1. Minėtų liudytojų parodymai visiškai sutampa, nors kai kurie įmonėje dirbo skirtingais laikotarpiais, pvz.: C.C. dirbo nuo 2019-08-06 iki 2020-03-23, F.F. dirbo nuo 2020-09-15 iki 2021-02-24, D.D. dirbo nuo 2019-09-23 iki 2020-01-31, E.E. dirbo nuo 2019-09-02 iki 2020-01-29. Realiai liudytoja F.F. neturėjo jokio ryšio su liudytojais C.C., E.E. ir D.D., bet jos ir kitų minėtų liudytojų parodymai dėl neapskaityto darbo užmokesčio išmokėjimo grynaisiais sutampa. Liudytoju apklaustas asmuo, kuriam taikomas anonimiškumas, įvardintas Nr. 1., davė parodymus, kuriuos patvirtino ir minėtų liudytojų parodymai. Minėtų liudytojų parodymus patvirtina ir kratos metu paimto nešiojamojo kompiuterio „Dell Latitude E5570“, kuriuo naudojosi I.I., kietajame diske rastos vertinimo lentelės, pavadinimais „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“, kuriose užpildytos lentelės su darbuotojų duomenimis bei nurodyti vertinimo kriterijai, kuriais remiantis apskaičiuojama mokėtina suma darbuotojui. Be to, minėtų liudytojų parodymus netiesiogiai patvirtina ir 2022-03-17 elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokoluose, ir fiksuoti reikšmingi tyrimui telefoniniai pokalbiai 2021-12-15, 2022-01-05, 2022-01-11 tarp H.H. ir I.I.⁴, iš kurių turinio galima spręsti, kad H.H. su I.I. tariasi dėl neoficialių priedų išmokėjimo grynaisiais Pareiškėjos darbuotojams. Įtariamuoju apklaustas H.H. kategoriškai neigė, kad Pareiškėjos darbuotojams buvo mokami neoficialūs pinigai grynaisiais. Nurodė, kad liudytojais apklausti dirbę D.D., C.C., E.E., F.F. duodami parodymus dėl neoficialaus atlyginimo mokėjimo jų darbo metu galėjo sumaišyti faktines aplinkybes, nes tuo pačiu laikotarpiu dirbo kitose logistikos įmonėse, kuriose galimai ir gaudavo tokias išmokas. Be to, H.H. teigia, kad minėti buvę darbuotojai nuolat kėlė pretenzijas dėl atlyginimo dydžio, todėl dabar gali piktavališkai jį apkalbėti. Šių H.H. parodymų nepatvirtina byloje surinkti faktiniai duomenys (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 5–11, 23, 24 psl.);

3) pagal duomenis apie asmenis iš Socialinio draudimo valdybos duomenų išrašų matyti, kad tiriamuoju laikotarpiu E.E., C.C., D.D. ir F.F. dirbo tik pas Pareiškėją, tuo pačiu laikotarpiu kitose įmonėse nedirbo. Taip pat tyrimo metu minėti liudytojai parodė, kad jie savo iniciatyva nutraukė darbo santykius su Pareiškėja, nes jų netenkino darbo sąlygos ir darbo užmokesčio politika. Nei vienas iš minėtų liudytojų neparodė, kad vyko konfliktai dėl atlyginimo su H.H. ar I.I.. Be to, ta aplinkybė, kad darbuotojai reikė pretenzijas dėl darbo užmokesčio, dar nereiškia, kad šie asmenys galėtų turėti priežastį piktavališkai apkalbėti buvusį darbdavį, duodami parodymus ikiteisminiame tyrime ir būdami įspėti dėl atsakomybės už melagingų parodymų davimą (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 24 psl.);

4) įtariamuoju apklausiamas I.I. neigė mokėjęs priedus grynaisiais darbuotojams ir parodė, kad tiriamuoju laikotarpiu jis buvo išėjęs tėvystės atostogų, todėl jam pateikti įtarimai yra visiškai nepagrįsti. Tačiau kratos metu paimto nešiojamojo kompiuterio „Dell Latitude E5570“, kuriuo naudojosi I.I., kietajame diske buvo rastos vertinimo lentelės, pavadinimais „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“, sudarytos I.I., J.J., D.D., C.C., K.K., E.E., L.L. vardais. Lentelėse įrašyti kriterijai, kuriais remiantis atliekama darbuotojo vertinimas procentine išraiška. Šios lentelės ir juose esantys duomenys taip pat patvirtina liudytojų D.D., C.C., E.E., F.F. ir liudytojo, kuriam taikomas anonimiškumas, įvardintas Nr. 1 parodymus, kad Pareiškėjos

⁴ Pokalbio detalės išdėstytos Inspekcijos Sprendime.

įmonėje buvo mokami kasmėnesiniai priedai, kurie nebuvo įtraukiami į apskaitą (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 24 psl.);

5) Šiaulių apygardos prokuratūra, įvertinusi tyrimo metu surinktų faktinių duomenų visumą, padarė išvadą, kad H.H. ir I.I. pažeidė tuo metu galiojusio Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos įstatymo (toliau – BAĮ) 6 straipsnio 2 dalies, 12 straipsnio 1 ir 4 dalies nuostatas, nuo 2019-08-06 iki 2020-03-23 ir nuo 2020-09-15 iki 2021-02-24, nes apgaulingai tvarkė (padėjo tvarkyti) buhalterinę apskaitą, kadangi išmokėjo darbuotojams D.D., C.C., E.E. ir F.F. iš viso 14500,00 Eur neoficialaus darbo užmokesčio, šitų duomenų neperdavė apskaitą tvarkančioms buhalterėms, kurios šių ūkinių operacijų neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais: darbo užmokesčio žiniaraščiais, kasos išlaidų orderiais, išmokėto darbo užmokesčio apskaičiavimo ir išmokėjimo dokumentais ir neįrašė į įmonės buhalterinę apskaitą (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 25 psl.);

6) Šiaulių apygardos prokuratūra nutraukė ikiteisminį tyrimą H.H. pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau – BK) 222 straipsnio 1 dalies, 220 straipsnio 1 dalies, nes nebuvo padarytos veikos, turinčios šių nusikaltimų ar kitos nusikalstamos veikos, požymių, ir I.I. pagal BK 24 straipsnio 6 dalies, 222 straipsnio 1 dalies, nes nebuvo padaryta veika, turinti šio nusikaltimo ar kitos nusikalstamos veikos, požymių, tačiau Šiaulių apygardos prokuratūra nurodė, kad, įvertinus padarytos veikos pavojingumą, kilusius padarinius, apskaičiuotų mokesčių dydį, taip pat atsižvelgiant į kasacinio teismo formuojamą praktiką, kad baudžiamoji atsakomybė negali kilti už mažiau pavojingą veiką nei nustatyta administracinė atsakomybė, ikiteisminis tyrimas H.H. pagal BK 222 straipsnio 1 dalies yra nutraukiamas, kadangi veikoje nėra nusikaltimo, numatyto BK 222 straipsnio 1 dalies, sudėties, o yra administracinio nusižengimo, numatyto Lietuvos Respublikos administracinių nusižengimų kodekso (toliau – ANK) 205 straipsnio 6 dalies, požymių. Šiaulių apygardos prokuratūra medžiagą dėl administracinio poveikio priemonių taikymo, už nustatytus teisės aktų pažeidimus, perdavė pagal kompetenciją FNTT. Šiaulių apygardos prokuratūra perdavė nutarimą FNTT dėl administracinio poveikio priemonių taikymo: H.H. dėl veikų, turinčių ANK 205 straipsnio 6 dalyje, 187 straipsnio 4 dalyje, požymių ir I.I. dėl veikos, turinčios ANK 205 straipsnio 6 dalyje, požymių (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 26, 27 psl.);

7) FNTT buvo pradėta administracinio nusižengimo byla Nr. 0056-ANR_N_2-2023 H.H. atžvilgiu ir priimtas nutarimas nubausti H.H. pagal ANK 205 straipsnio 6 dalį, 187 straipsnio 4 dalį ir skirti administracines nuobaudas. H.H. apskundė priimtą nutarimą. Teismas, išnagrinėjęs administracinę atsakomybės patraukto H.H. skundą dėl 2023-10-11 FNTT priimto nutarimo Nr. 0056-ANR_N-2-2023, nustatė, kad administracinės nuobaudos skyrimo terminas buvo pasibaigęs, todėl administracinę teiseną 2024-10-17 H.H. atžvilgiu nutraukė. Teismas nevertino kitų administracinio nusižengimo bylos duomenų dėl 2023-10-11 priimto 2023-10-11 FNTT nutarimo Nr. 0056-ANR_N-2-2023 pagrįstumo;

8) nustatyta, jog liudytojos E.E. ir D.D. patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus. Liudytoja F.F. iš dalies patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus. C.C. pakeitė ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus dėl gauto neoficialaus atlyginimo ir teisme teigė, kad gauti grynieji pinigai buvo ne už atliktas darbo funkcijas, bet Pareiškėjos įmonės darbuotojų vakarėliams skirti pinigai;

9) liudytoja E.E. 2024-03-27 Teismo posėdyje patvirtino, kad darbo pokalbis vyko su I. (I.I. – įmonės vykdomasis direktorius). Buvo minėta, jog už vilkiko priežiūrą bus mokama 100 Eur. Stabilus užmokestis – minimalus atlyginimas, o nuo vilkikų kiekio, bonusų – kitas. Minimalų atlyginimą pervesdavo į kortelę, o likusieji buvo išmokami „vokelyje“. Buvo mokami gryni pinigai, vadinami „juodi pinigai“, tai pinigai į rankas, kurie buvo neapmokestinti. Pinigai buvo paliekami ant stalo, juos rasdavo atėjusi ryte. Pinigų yra gavusi ir tiesiai iš savininko H. (H.H. – įmonės direktoriaus). Toks atsiskaitymas buvo ir su kitais įmonės darbuotojais. Grynais pinigais gauta suma galėjo būti 1900 Eur. Liudytojos parodymuose ji nurodė, kad „<...>

prieš parodymų davimą grįžus į Lietuvą trys žmonės bandė su manimi susisiekti, kad pakeisčiau parodymus, pasakiau, kad nekeisiu <...>“ ir „<...> išėjau iš įmonės vien dėl to, kad netinkamai buvo mokami pinigai <...>“ (2024-03-27 Posėdžio protokolas, 1, 2 psl.);

10) liudytoja F.F. 2024-03-27 Teismo posėdyje patvirtino, kad darbo pokalbis vyko su I.. Pokalbio metu kalbėjo apie bazę – fiksuotą atlyginimą ir priedą priklausomai nuo darbo krūvio. Bazė buvo maždaug minimalus atlyginimas. Dėl atlyginimo mokėjimo nebuvo sutarta, sutartį pasirašė neapdairiai, nes tikėjosi, kad viskas bus į kortelę apskaityta, o antrą ar kelintą dieną iš kolegų sužinojo, kad priedas bus neapskaitytas, o bazė – pervesta į kortelę. Neapskaityto priedo per bandomąjį laikotarpį negavo, gavo tik du mėnesius po bandomojo laikotarpio pabaigos. Liudytoja, nurodė, kad gavo maždaug po 400 Eur du mėnesius, iš viso – apie 800 Eur. Mažesni skaičiai negalėjo būti. Vieną kartą pinigus rado darbe ant stalo, kitą kartą I. atvežė ir jai išėjus į lauką padavė. Liudytojo parodymuose ji nurodė, kad iš darbo išėjo dėl atlyginimo apskaitymo ir dėl darbo specifikos (2024-03-27 Posėdžio protokolas, 2, 3 psl.);

11) liudytoja D.D. 2023-06-04 Teismo posėdyje patvirtino, kad darbo pokalbis vyko su I., bet detalių nepamena. Kai buvo aptariamas darbo užmokestis, buvo pasakyta tam tikra suma, tai 100 Eur už mašiną. Dalį užmokesčio gavo į kortelę, dalį grynaisiais. Didesnę dalį gaudavo grynaisiais. Grynuosius pinigus atnešdavo H. ir I. vokelyje. Už tuos pinigus nereikėjo pasirašyti. Iš kolegų L. ir C. žinojo, kad gaus atlyginimą grynaisiais. Administracijai sakė, kad nepatinka visi šie „juodi“ pinigai. Vadino juos „juodais“, nes nuo jų neatskaitomi mokesčiai. Liudytojo parodymuose ji patvirtino, kad buvo dalinami vokeliai ir tokiu būdu išmokamas neapskaitytas darbo užmokestis. Kiek vokelyje buvo pinigų, liudytoja apklausos protokole nurodė, kad neatsimena ir FNTT duotų parodymų (1100 Eur) nekeičia. Išėjo iš darbo, nes nepatiko įmonės požūris į vadybininką, bendravimas ir mokami pinigai vokelyje (2023-06-04 Posėdžio protokolas);

12) liudytojas C.C. 2023-02-29 teismo posėdyje paliudijo, kad darbo pokalbis vyko su I., darbo užmokestis – fiksuotas minimalus atlyginimas, nuo administruojamų mašinų kiekio nepriklausė. Darbo užmokestis buvo pervedamas į banko sąskaitą. Apklausos protokole C.C. nurodė, kad už darbo funkcijas grynųjų pinigų nėra gavęs. Grynųjų gaudavo iš įmonės, bet tai nebuvo susiję su darbo funkcijomis. Atėjęs dirbti į įmonę, pasiūlė padaryti vakarėlį, nes norėjo kuo greičiau įsilieti į kolektyvą. Sumokėdavo už „team building“, o I. jam atiduodavo. Iš kur I. gaudavo pinigų, nežino, gal surinkdavo iš kitų. H. yra kokį kartą perdavęs pinigus už tuos pačius vakarėlius. Tikrai nepamena, kokią maksimalią sumą yra gavęs. Tai vykdavo maždaug kas tris savaites. Tiksliai nepamena ar tikrai atlyginimas buvo 440 Eur. Apie tai, kad gaudavo 1500 Eur, nėra tikras, gal čia buvo maksimali suma, nes reikėjo išnuomoti sodybą ir pirtį, užsakyti transportą, nupirkti šašlykus. Kai 2022 m. buvo apklausiamas, nežino, kodėl sakė, kad visiems vadybininkams buvo išmokami grynai pinigai, už kuriuos nereikėdavo pasirašyti. Bonusai, tai ir buvo tie vakarėliai, kuriuos susiorganizuodavo patys darbuotojai. Suprato, kad įmonėje mokami pinigai vakarėliams, o ar jie apskaityti ar neapskaityti, nežino. Nežino, kiek galėjo per laikotarpį nuo 2019-08-06 iki 2020-03-23 „prabaliavoti“. Mano, kad gal ir galėjo išleisti 9500 Eur (2023-02-29 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-02-29) posėdžio protokolas, 3, 4 psl.). Įmonės pateiktų dokumentų: (kasos (sąsk. Nr. (duomenys neskelbtini)), bankų sąskaitų (sąsk. Nr. (duomenys neskelbtini)), iš atskaitingų asmenų gautinų sumų vertės (sąsk. Nr. (duomenys neskelbtini)), kitų skolinių įsipareigojimų (sąsk. Nr. (duomenys neskelbtini)), skolinių įsipareigojimų (sąsk. Nr. (duomenys neskelbtini)), komandiruotės išlaidų (sąsk. Nr. (duomenys neskelbtini)) apyvartos) duomenimis, C.C. nebuvo išmokėjusi pinigų atsiskaitytinai.

Inspekcija nurodė, kad liudytojos E.E. ir D.D. patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus. Liudytoja F.F. iš dalies patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus. Liudytojas C.C. pakeitė ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus dėl gauto neoficialaus atlyginimo ir teisme teigė, kad gauti gryniesi pinigai buvo ne už atliktas darbo funkcijas, bet įmonės darbuotojų vakarėliams skirti pinigai, tačiau Pareiškėjos direktorius ir

vykdomasis direktorius, vykdydami darbinės funkcijas, neperdavė apskaitą tvarkančiai vyr. buhalterei duomenų apie pinigų išmokėjimą C.C., dėl to išmokėta suma nebuvo įtraukta į buhalterinę apskaitą ir Pareiškėja, kaip mokesčius išskaičiuojantis asmuo, neapskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo GPM nuo išmokėtų A klasės pajamų bei VSDĮ.

Inspekcijos vertinimu, Teismo posėdžio metu atliktos apklausos duomenys patvirtina, kad Pareiškėja C.C. neatsiskaitytinai išmokėjo 9500 Eur, E.E. išmokėjo 1900 Eur neoficialaus darbo užmokesčio, neapskaityto buhalterinėje apskaitoje, F.F. – 800 Eur, D.D. – 1100 Eur, iš viso –13300 Eur, todėl nėra pagrindo sutikti, jog liudytojų parodymai yra prieštaringi ir neįmanoma nustatyti išmokėtų sumų

Inspekcija Sprendime pabrėžė, jog administracinės ar baudžiamosios atsakomybės netaikymas Pareiškėjai ar jos direktoriui, nepašalina Pareiškėjos pareigos sumokėti mokesčius nuo neoficialiai išmokėto darbo užmokesčio, nes, kaip minėta, LVAT pažymėjo, jog apmokestinimo klausimus sprendžia mokesčių teisės normos, todėl nėra pagrindo sutikti, kad Pareiškėja neturi pareigos sumokėti mokesčius mokesčių teisės aktų nustatyta tvarka ir terminais.

Inspekcija konstatavo, kad, kaip matyti iš LVAT praktikos, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokestinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais, teismuose nagrinėtų bylų medžiaga (žr., pvz., 2010-12-14 nutartį adm. byloje Nr. A-575-1815/2010). Inspekcijos vertinimu, mokesčių administratorius turėjo teisę remtis Šiaulių apygardos prokuratūros, kaip kompetentingos valstybės institucijos, nustatytais faktais ir padarytomis išvadomis. Šiaulių apygardos prokuratūros Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo buvo išsiųstas Pareiškėjos vadovams, jų gynėjui, tačiau mokesčių administratorius pagal ginčo medžiagą nenustatė, jog Prokuratūros padarytos išvados dėl neoficialiai mokamo darbo užmokesčio buvo užginčytos. Kita vertus, Inspekcija nenustatė, jog Šiaulių apygardos prokuratūra perdavė Inspekcijai ištirti neviešo pobūdžio procesinėmis priemonėmis surinktus duomenis ir juos įvertinti mokesčių teisės prasme. Be to, Pareiškėja neįvardija konkrečių duomenų, kuriuos Šiaulių apygardos prokuratūra perdavė Inspekcijai, todėl Inspekcija nesutinka su Pareiškėja, jog Inspekcija naudojo neviešo pobūdžio procesinėmis priemonėmis surinktus duomenis.

Dėl patirtų sąnaudų

Inspekcija įvertino Pareiškėjos argumentus dėl mokesčių administratoriaus išvados, kad neoficialus darbo užmokestis buvo išmokėtas, tačiau nepripažįsta patirtų sąnaudų dėl PM perskaičiavimo, nors darbo užmokestis yra susijęs su Pareiškėjos veikla, yra įprastinės sąnaudos ir neabejotinai susijusios su pajamų uždirbimu.

Inspekcija nurodė, kad LVAT 2022-01-05 nutartyje adm. byloje Nr. eA-36-575/2022, pabrėžė, kad PMĮ 11 straipsnio 4 dalyje nustatyta, kad išlaidos, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, gali būti grindžiamos tik juridinę galią turinčiais dokumentais, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Be šių rekvizitų, išlaidas, kurių pagrindu pripažįstamos sąnaudos, pagrindžiančiuose dokumentuose privalo būti nurodyti ir kiti Lietuvos Respublikos Vyriausybės ar jos įgaliotos institucijos nustatyti papildomi rekvizitai. Aiškindamas šias teisės normas LVAT yra nurodęs, kad išlaidų pripažinimas yra siejamas tik su juridinę galią turinčių dokumentų ar sandorių pagrindžiančių dokumentų pateikimu, o įrodinėjimo našta (*onus probandi*) šiuo atveju tenka pačiam mokesčių mokėtojui (žr., pvz., LVAT 2013-11-18 nutartį adm. byloje Nr. A-602-1718/2013). Be to, LVAT 2018-04-04 sprendimu adm. byloje Nr. A-367-602/2018 panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą, kuriuo mokesčių administratoriui, nustačius, kad sąnaudos buvo grindžiamos juridinės galios neturinčiais dokumentais, buvo pavesta sąnaudas nustatyti pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas, nes pirmosios instancijos teismas neteisingai sprendė dėl mokesčių administratoriaus taikytų materialinės teisės normų.

Inspekcija konstatavo, kad Pareiškėja privalo pateikti buhalterinės apskaitos dokumentus (sutarčių, kasos pajamų, išlaidų orderių, atliktų darbų aktų bei kitų dokumentų), patvirtinančius jos buhalterinės apskaitos registruose apskaitytus bei pelno (nuostolių) ataskaitoje ir PM deklaracijose deklaruotus duomenis. Mokesčių administratorius nenustatė duomenų buhalterinės apskaitos registruose apie aukščiau minėtiems darbuotojams išmokėtą 13300 Eur darbo užmokesčio sumą, todėl Inspekcija sutinka, jog nėra teisinio pagrindo sąnaudą pripažinti Pareiškėjai neturint juridinę galią turinčių dokumentų, kurie privalo turėti visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus. Inspekcija išdėstė MAĮ 67 straipsnio 1 ir 2 dalių nuostatas, susijusias su mokesčių apskaičiavimo teisingumo pagrindimu bei LVAT praktiką šiuo klausimu (žr., pvz., LVAT 2003-12-15 nutartį adm. byloje Nr. A-11- 648/2003; 2013-01-29 nutartį adm. byloje Nr. A-556-622/2013; 2014-06-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-1379/2014, 2021-04-21 nutartį adm. byloje Nr. A-715-556/2021). Inspekcijos vertinimu, mokesčių administratorius pareigas, nustatytas MAĮ 67 straipsnyje, įvykdė. Tuo tarpu mokesčių mokėtojas faktinių duomenų, kurie leistų spręsti kitaip, nepateikė. Inspekcijos vertinimu, išvada, kad Pareiškėja neapskaitė išmokėto darbo užmokesčio, yra pagrįsta.

Dėl baudos

Inspekcija įvertino Pareiškėjos prašymą sumažinti baudą iki 10 proc. Inspekcija pažymėjo, jog įstatymų leidėjas nenustatė, jog mažiau nei 500 bazinių socialinių išmokų nesumokėtų mokesčių dydis yra lengvinanti baudos skyrimo aplinkybė (MAĮ (2018-06-28 redakcija Nr. XIII-1329, galioja nuo 2019-01-01) 140 straipsnio 3 dalis). Tokią aplinkybę galima vertinti kaip neutralią, nes mokesčių mokėtojas neįvykdo imperatyvios pareigos – deklaruoti ir sumokėti mokesčius (MAĮ 8 straipsnio 1 dalis, 40 straipsnio 1, 4, 5 punktai).

Inspekcijos vertinimu, Pareiškėja nepagrįstai teigia, kad minimali žala valstybės biudžetui yra lengvinanti aplinkybė skiriant baudą, sunkinanti baudos skyrimo aplinkybė yra kai mokesčių mokėtojas nevykdo savo pareigų apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ar šias pareigas vykdo netinkamai, taip pat nesilaiko kitų apskaitą reglamentuojančių teisės aktų reikalavimų ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybių apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, tai yra specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka (MAĮ 70 straipsnio 1 dalis). Minėta aplinkybė pagrįstai vertinta kaip sunkinanti aplinkybė. Kadangi nebuvo nustatyta lengvinančių aplinkybių, vidutinio dydžio (30 proc.) bauda Pareiškėjai buvo skirta pagrįstai.

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

Pareiškėjos skundas iš dalies tenkintinas. Skundžiamas Inspekcijos Sprendimas tvirtintinas. Pareiškėja atleistina nuo 50 proc. apskaičiuotų GPM delspinigių.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjai apskaičiuotų 4396,70 Eur GPM, 397,40 Eur GPM delspinigių, 1319 Eur GPM baudos, 4675 Eur VSDJ, 1402 Eur VSDJ baudos, Šiaulių AVMI mokesstinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėja 2019–2021 m. į savo buhalterinę apskaitą neįtraukė darbuotojams išmokėto 13300 Eur darbo užmokesčio, nuo neapskaitytų išmokėtų darbo užmokesčio sumų neapskaičiavo ir nedeklaravo GPM ir VSD įmokų. Pareiškėjos GPM bazė, nuo kurios skaičiuoti mokesčiai, buvo apskaičiuota vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis (pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), taikant ekonominių modelių metodą.

Pareiškėja skunde ir jos atstovė Komisijos posėdžio metu išdėstė nesutikimo argumentus dėl pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą papildomai apskaičiuotų GPM ir VSD įmokų, dėl pelno mokesčio (apskaičiuoto darbo užmokesčio, GPM ir VSD įmokų pripažinimo leidžiamais atskaitymais) ir dėl paskirtų sankcijų sumažinimo galimybės.

Komisija, vengdama pasikartojimų, plačiau faktinių ginčo bylos aplinkybių, kurios yra išsamiai išdėstytos ir Komisijos sprendimo nustatomojoje dalyje, iš naujo neaptarinėja. Kadangi mokestinio ginčo nagrinėjimo dalyką ir pagrindą, t. y. savo pažeistos teisės ar įstatymo saugomo intereso gynybos būdą bei apimtį, nustato pats skundą padavęs subjektas, skunde suformuluodamas materialųjį teisinį reikalavimą bei nuroydamas aplinkybes, kuriomis jį grindžia (LVAT 2012-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A-858-257/2012; LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2014-04-10 nutartis adm. byloje Nr. A-261-1032/2014, 2024-07-17 nutartis adm. byloje Nr. eA-611-662/2024), sprendime pasisakoma dėl Pareiškėjos skunde Komisijai nurodytų esminių nesutikimo su skundžiamu sprendimu motyvų.

Dėl papildomai apskaičiuotų GPM ir VSD įmokų

Pareiškėja skunde ir jos atstovė skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu išreiškė nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos Sprendimu ir papildomai apskaičiuotomis GPM ir VSD įmokų bei su jais susijusiomis sumomis. Pareiškėja nurodo, kad mokesčių administratorius netinkamai vertino liudytojų parodymus, nes šie parodymus keitė ir detalių aplinkybių apie užmokesčio išmokėjimą nenurodė, negalėjo įvardinti, kas juos išmokėdavo, kai kurie patvirtino gavę spaudimą iš pareigūnų. C.C., I.I. bei H.H. neoficialaus darbo užmokesčio išmokėjimo faktą neigė. Todėl, Pareiškėjos nuomone, nėra pakankamai patikimų įrodymų pagrįsti, jog buvo išmokamas neoficialus darbo užmokestis. Pareiškėja nurodo, kad teismų praktikoje išaiškinta, jog ikiteisminiame tyrime duoti parodymai negali būti pripažįstami savarankišką įrodomąją reikšmę ir galią turinčiais įrodymais, jais negalima grįsti apkaltinamojo nuosprendžio, o galima tik patikrinti kitus byloje esančius įrodymus. Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratoriaus veiksmai prieštarauja LVAT praktikai dėl MAJ 70 straipsnio nuostatų taikymo, nes mokesčių administratorius išmokėto darbo užmokesčio suma pripažino didžiausias darbuotojų įvardintas sumas, nors esant prieštaravimams tarp duomenų, turi būti vertinami Pareiškėjai palankesni duomenys.

Pareiškėja akcentuoja, kad Pareiškėjos vadovui nebuvo taikoma baudžiamoji ar administracinė atsakomybė, todėl Pareiškėjai jokia atsakomybė negalėjo būti taikoma.

Pareiškėjos vertinimu, mokesčių administratorius savo sprendimuose nesivadovavo VAJ 8 straipsnio 1 dalimi, Sprendimą priėmė neatlikęs visų faktinių aplinkybių tyrimo, rėmėsi duomenimis, surinktais neviešo pobūdžio procesinėmis prievartos priemonėmis baudžiamajame procese.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjos skundo bei jos atstovės skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje išdėstyti teiginiai vertintini kaip nepagrįsti ir prieštaraujantys byloje nustatytoms aplinkybėms, susijusioms su Pareiškėjos 2019–2021 m. laikotarpiu išmokėto neoficialaus darbo užmokesčio neapskaitymu, nedeklaravimu ir mokesčių nesumokėjimu, kurias objektyviai ir visapusiškai ištyrė Inspekcija.

Pagal GPMĮ 5 straipsnio 1 dalį pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, šio įstatymo 23 straipsnio 1 dalis numato, jog <...> Lietuvos vienetas, <...>, kaip mokestį išskaičiuojantis asmuo išmokėdamas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokestį, jeigu šios išmokos pagal šio įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms. Šio įstatymo 24 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokestį išskaičiuojantis asmuo, mokestiniu laikotarpiu išmokėjęs išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas A klasės pajamoms, privalo deklaruoti išmokėtas išmokas, išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų mokestį pateikdamas deklaracijas. Pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusias VSDĮ 17 straipsnio 2 dalies nuostatas, draudėjai privalo teisingai ir laiku apskaičiuoti bei mokėti socialinio draudimo įmokas pagal tarifus ir terminus, nustatytus šiame ir kituose įstatymuose.

Iš Specialisto išvadoje pateiktų duomenų, kurie iš esmės patvirtinti Šiaulių apygardos prokuratūros Nutarime dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, matyti, kad pagal liudytojų D.D.,

C.C., E.E., F.F. apklausos protokolų duomenis, Pareiškėja išmokėjo darbuotojams 14500 Eur neoficialaus darbo užmokesčio. Nustatyta, kad D.D. papildomai gavo 1100 Eur, C.C. – 9500 Eur, E.E. – 1900 Eur, F.F. – 2000 Eur neapskaitytų grynųjų pinigų. Neoficialaus darbo užmokesčio išmokėjimo operacijų Pareiškėja neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais, neįtraukė jų į buhalterinę apskaitą, nuo neapskaitytų išmokėtų darbo užmokesčio sumų neapskaičiavo ir nedeklaravo GPM ir VSD įmokų.

Teisme, administracinėn atsakomybėn patraukto H.H. skundo nagrinėjimo metu, vyko teismo posėdžiai (2024-02-29, 2024-03-27 ir 2023-06-04, kurių metu buvo apklausti liudytojai: E.E., F.F., D.D. ir C.C.).

Kaip matyti iš 2024-03-27 Posėdžio protokolo, liudytoja E.E. patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus⁵, be kita ko, nurodė, kad grynais pinigais gauta suma galėjo būti 1900 Eur, pinigai buvo paliekami ant stalo, pinigų yra gavusi ir tiesiai iš savininko. 2023-06-04 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-06-04) posėdžio protokolo duomenimis, liudytoja D.D. patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus⁶, be kita ko, nurodė, kad jos darbo užmokestis buvo 1800–2100 Eur ir buvo kas mėnesį skirtingas, dalį užmokesčio gavo į kortelę, dalį grynais, didesnę dalį gaudavo grynais, grynus pinigus atnešdavo H. ir I. vokelyje, už grynus pinigus niekur nereikėdavo pasirašyti. 2024-03-27 Posėdžio protokolo duomenimis, liudytoja F.F. iš dalies patvirtino ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus⁷, be kita ko, nurodė, kad neapskaityto priedą gavo tik du mėnesius po bandomojo laikotarpio, gavo maždaug po 400 Eur du mėnesius. C.C. pakeitė ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus dėl gauto neoficialaus atlyginimo⁸. 2023-02-29 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-02-29) Posėdžio protokole nurodyta, kad C.C. teigė, kad už darbo funkcijas grynųjų pinigų nėra gavęs, grynų pinigų gaudavo iš įmonės, bet tai nebuvo susiję su darbo funkcijomis, tai vakarėliams skirti pinigai, jis sumokėdavo už „Team building“, o i. jam atiduodavo. C.C. nurodė, kad apie tai, kad gaudavo 1500 Eur, nėra tikras, gal čia buvo maksimali suma, nes reikėjo išsinuomoti sodybą ir pirtį, užsakyti transportą ir kt. (2023-02-29 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-02-29) Posėdžio protokolo 3 psl.).

Inspekcija atsižvelgė į F.F. teismo posėdžio metu pateiktus parodymus ir vertino, kad F.F. gavo ne 2000 Eur, bet 800 Eur neapskaityto darbo užmokesčio, todėl konstatavo, kad iš viso Pareiškėja per 2019–2021 m. savo darbuotojams išmokėjo 13300 Eur darbo užmokesčio. Į C.C. 2023-02-29 Šiaulių apylinkės teismo posėdžio metu pateiktą paaiškinimą, jog jis negavo neapskaityto atlyginimo, mokesčių administratorius neatsižvelgė.

Pareiškėja teigia, kad mokesčių administratorius netinkamai vertino liudytojų parodymus, kadangi dalis darbuotojų neigė gavę darbo užmokesį. Pareiškėja, siekdama įrodyti, kad mokesčių administratorius netinkamai vertino liudytojo C.C. 2023-02-29 duotus parodymus, pakvietė C.C. dalyvauti Komisijos posėdyje nuotoliniu būdu. Komisijos posėdžio metu C.C. nurodė, kad visi parodymai buvo duoti teisme, jokios neapskaityto darbo užmokesčio sumos jis negavo. Paklaustas, kodėl skiriasi ikiteisminio tyrimo metu ir Teismo posėdžio metu duoti parodymai, atsakė, kad ne iki galo suprato, ko iš jo norima apklausos metu, niekada nebuvo patyręs bendravimo su policija ir buvo nemažai nesusikalbėjimo. Komisijai patikslinus aplinkybę, kad C.C. pasirašė apklausos protokole, C.C. nurodė, jog pasirašė, išgirdęs informaciją apie gresiančias nuobaudas.

Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu nurodė, kad C.C. 2022-08-17 liudytojo apklausos protokole nurodyti duomenys ir šio protokolo priedo („Kasmėnesinio priedo

⁵ 2022-10-05 Apklausos protokolo duomenimis, E.E. per visą dirbtą laikotarpį gavo ne mažiau kaip 1900 Eur.

⁶ 2022-08-01 Apklausos protokolo duomenimis, D.D. gavo grynuosius pinigus vokelyje, ne mažiau kaip 1100 Eur.

⁷ 2022-06-20 Apklausos protokolo duomenimis, F.F. priedų kiekvieną mėnesį gaudavo ne mažiau kaip 400 Eur.

⁸ 2022-08-17 Apklausos protokolo duomenimis, C.C. pirmus du darbo mėnesius gavo ne mažiau 250 Eur, likusius 6 mėn. gaudavo ne mažiau 1500 Eur per mėnesį.

apskaičiavimas“) duomenys skiriasi. Liudytojo apklausos protokole nurodyta, kad C.C. (dirbo Pareiškėjos įmonėje nuo 2019 m. rugpjūčio mėn.) pirmus du mėnesius gavo 250 Eur darbo užmokesčio, likusius 6 mėn. gaudavo ne mažiau kaip 1500 Eur per mėnesį, o lapkričio mėn. liudytojo apklausos priede („Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“) nurodyta, kad priedo suma yra 498,33 Eur, tokiu būdu ikiteisminio tyrimo metu C.C. įvardinta 1500 Eur per mėnesį neva gaunama papildomo darbo užmokesčio suma negali būti laikoma pagrįsta. Pareiškėja 2025-09-02 Komisijai pateikė 2022-08-17 liudytojo C.C. apklausos protokolą bei priedą („Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“).

Komisija, įvertinusi Pareiškėjos skunde bei Komisijos posėdžio metu išdėstytus Pareiškėjos atstovės motyvus dėl, Pareiškėjos nuomone, neteisingai nustatytos C.C. išmokėto neapskaityto darbo užmokesčio sumos, C.C. pasisakymą Komisijos posėdžio metu bei byloje nustatytą aplinkybių visumą, pažymi, kad:

1) C.C. 2022-08-17 liudytojo apklausos protokolas yra pakankamai informatyvus, t. y. paaiškinta „bonusų“ esmė (išmokėti gryniesi pinigai); nurodyta, kad „bonusų“ dydis priklausė nuo administruojamų sunkvežimių kiekio; nurodyta, kad jie išmokami visiems vadybininkams; išdėstytos grynųjų pinigų išmokėjimo aplinkybės; nurodytos konkrečios minimalios („ne mažiau kaip“) gautos neapskaitytų grynųjų pinigų sumos; nurodyta, jog už gautus grynuosius pinigus nereikėdavo pasirašyti ir kt. Su proceso veiksmo protokolu C.C. susipažino pasirašytinai, taip pat parašu patvirtino, kad protokolas surašytas teisingai, pastabų neturi;

2) C.C., 2023-02-29 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-02-29) Teismo posėdžio metu teigdamas, kad gauti gryniesi pinigai buvo skirti Pareiškėjos įmonės darbuotojų renginiams organizuoti, nepateikė jokių tai įrodančių dokumentų (pvz., mokėjimo dokumentų už transporto, sodybų nuomą, už restoranų, kavinių paslaugas ar pan.);

3) C.C. Teismo posėdžio metu nurodytos parodymų keitimo priežastys („Kai 2022 m. buvau apklausiamas, nežinau kodėl sakiau, kad visiems vadybininkams buvo išmokami gryni pinigai, už kuriuos nereikėdavo pasirašyti. Tie žodžiai buvo ištraukti man iš burnos. Buvau išsigandęs, mane pasikvietė, nepaaiškino, dėl ko esu kviečiamas. Nusivedė į mažą kambarį, perspėjo, kad jei meluosiu, bus baudžiamoji atsakomybė, bus teismas ir baudos <...>“) nelaikytinos pagrįstomis, kadangi Pareiškėja nepateikė ir byloje nėra jokių duomenų apie pareigūnų darytą įtaką liudytojui ar pareigūnų atliktus neteisėtus veiksmus Pareiškėjo atžvilgiu;

4) Komisijos posėdžio metu C.C. nenurodė jokių konkrečių savo parodymų dėl išmokėto neapskaityto darbo užmokesčio keitimo aplinkybių.

Komisija, atsižvelgdama į pirmiau nurodytas aplinkybes, vertina, kad mokesčių administratorius, spręsdamas C.C. išmokėtų neapskaitytų piniginių lėšų apmokestinimo klausimą, visiškai pagrįstai 2022-08-17 liudytojo apklausos protokole užfiksuotus duomenis vertino kaip patikimesnius duomenis ir jais rėmėsi, apskaičiuodamas C.C. išmokėtą neoficialaus darbo užmokesčio sumą. Pažymėtina, kad mokesčių ginčų nagrinėjimo praktikoje laikomasi pozicijos, kad vėliau asmenų teikiami parodymai ir paaiškinimai gali dėl įvairių priežasčių kisti, tačiau tai nesudaro pagrindo teigti, jog negalima vadovautis pirminiais jų parodymais, kaip patikimesniais duomenimis už vėlesniu laikotarpiu pateiktus paaiškinimus. LVAT praktikoje laikomasi pozicijos, kad pirminiai paaiškinimai pripažįstami objektyvesniais ir patikimesniais (žr., pvz., 2007-03-15 nutartį adm. byloje Nr. A-17-301/2007, 2009-06-12 nutartį adm. byloje Nr. A-556-695/2009). LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog mokesčių prievolių atsiradimui reikšmingų aplinkybių nustatymui galima remtis ir baudžiamojoje byloje surinktais įrodymais, jeigu pagal Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodeksą tokie įrodymai mokesčių administratoriui gali būti teikiami. Šie duomenys yra tiriami ir vertinami ne baudžiamojo proceso požiūriu, o pagal administracinio proceso įrodinėjimo taisyklės, kaip ir bet kurie kiti administraciniame procese pateikti įrodymai (žr., pvz., LVAT 2011-11-24 nutartį adm. byloje Nr. A-442-2822/2011). Todėl nėra jokio pagrindo nesivadovauti ikiteisminio tyrimo metu duotais pirminiais parodymais. Jie negali būti atmesti,

nes yra vieni iš pirmųjų, nepaveikti laiko bei kitų aplinkybių (žr., pvz., LVAT 2019-06-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1198-556/2019). Tuo labiau, jog MAJ 72 straipsnis suteikia mokesčių administratoriui teisę vadovautis kitų institucijų surinkta informacija.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos pateikto 2022-08-17 liudytojo C.C. apklausos protokolo priedo („Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“) įrodomosios reikšmės, pažymi, kad, kaip matyti iš Specialisto išvados, tyrimui pateikti atliktos kratos metu paimti dokumentai, tarp jų ir kompiuteryje „Dell Latitude E5570“ rastos kelių transporto vadybininkų (įskaitant ir C.C.) vertinimo lentelės „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“ bei lentelės be pavadinimo „Priedas Nr. 1, Nr. 2“ dėl darbo užmokesčio priskaičiavimo. Iš šių lentelių turinio matyti, kad jose numatyti darbo užmokesčio įkainiai pagal administruojamų sunkvežimių kiekį ir prie numatytos sumos pridedamas priedas pinigine išraiška (Specialisto išvados 5 psl.). Detaliai kiekvienos iš šių kasmėnesinio priedo apskaičiavimo lentelių duomenys pateikti 2023-06-16 Šiaulių apygardos prokuratūros Nutarime dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo (19 psl.). Iš šių duomenų matyti, kad, be kita ko, „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimo“ lentelėse nurodyti vertinimo kriterijai, kuriais remiantis apskaičiuojama mokėtina suma darbuotojui, taip nurodyta grafa „Viso mokėti į rankas (FIX+kintama dalis)“ bei šiose grafose nurodytos skirtingos sumos.

Iš bylos medžiagos matyti, kad ikiteisminio tyrimo apklausų metu Pareiškėjos darbuotojai (įskaitant ir C.C.) buvo supažindinami su lentelės „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“ duomenimis. Nors C.C. patvirtino gavęs šioje lentelėje nurodytą pinigų sumą⁹, dalis darbuotojų (pvz., D.D., E.E.), nors ir patvirtino gavę neapskaitytą atlyginimą, neigė gavę būtent šiuose apskaičiavimuose nurodytą sumą¹⁰. Taigi, duomenys šiuose apskaičiavimuose patvirtina, kad Pareiškėja pagal tam tikrus kriterijus vertino skaičiavo darbuotojams papildomai mokėtinas sumas ir Pareiškėjos įmonėje buvo mokami buhalterinėje apskaitoje neapskaitomi kasmėnesiniai priedai. Tačiau įvertinant šiose lentelėse nurodytą neapskaityto darbo užmokesčio apskaičiavimo laikotarpį (tik lapkričio mėn.) ir tai, kad neapskaitytas darbo užmokestis kas mėnesį buvo skaičiuojamas kintamai (FIX+kintama dalis), taip pat įvertinant liudytojų parodymų dėl šiose lentelėse esančių duomenų ir įvardinto gauto neapskaityto darbo užmokesčio, neatitikimą, nėra pagrindo teigti, jog apskaičiuojant Pareiškėjos per 2019–2021 m. darbuotojams (įskaitant ir C.C.) išmokėtą neapskaitytą darbo

⁹ 2022-08-17 Apklauso protokol duomenimis, liudytojui C.C. pateikus susipažinti su Priedu Nr. 1 (Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas) nurodė, kad tokie duomenys jam yra matyti, juos matydavo I.I. darbo kompiuteryje, pagal kuriuos, kaip supranta, I.I. apskaičiuodavo taip vadinamą išmokamų „bonusų“ dydį. Ar pagal šiuos pateiktus duomenis jam buvo išmokėta tokia pinigų suma, tai gali patvirtinti, kad greičiausiai ir buvo išmokėta tokia pinigų suma.

¹⁰ 2022-08-01 Apklauso protokol duomenimis, liudytojai D.D. pateikus susipažinti „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimą“ su jos vardu ir pavarde, nurodė, kad tokių duomenų (tokios lentelės) ji nėra mačiusi, ar joje yra jos darbo užmokesčio apskaičiavimas, tai gali nurodyti, kad greičiausiai ne, nes iš lentelės duomenų mato, kad tai lapkričio mėnuo, o lapkričio mėnesį ji kontroliavo tik 6 sunkvežimius. Lentelėje pažymėta 19 neatitinka sunkvežimių kiekis, taip pat „Alga Netto“ nurodyta 1250,00 Eur, jos tuo metu buvo mažesnė. Kaip minėjo, lapkričio mėnesį buvo gavusi tik minimalų darbo užmokestį į banko sąskaitą, šioje lentelėje nurodyta 1996,54 Eur suma, kur tokia suma jai nepriklausė ir ji jos negavo. Minėtoje lentelėje yra nurodyta M.M., tai gali pasakyti, kad ji atėjo dirbti į jos darbo vietą, kuomet ji buvo išėjusi į deketą. Kas tokias lenteles pildo ir kas jose suvedinėja duomenis, nežino.

2022-10-05 Apklauso protokol duomenimis, E.E., susipažinusi su jai pateiktu „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“, kuriame nurodytas jos vardas ir pavardė, paaiškino, kad tokio priedo nėra mačiusi, tačiau gali nurodyti, kad darbo Pareiškėjos įmonėje metu dirbo su minėtame priede nurodytais klientais: (duomenys neskelbtini). Ar šiame priede nurodytą pinigų sumą ji gavo, nurodyti negali. Jos gaunamas tuo metu minimalus darbo užmokestis, kuris buvo mokamas pavedimais būdavo apie 470 Eur, 500 Eur tikrai nesiekdavo, tačiau 700 Eur grynaisiais, kas pagal šitą priedą atitiktų administruojamų sunkvežimių kiekį, ji nėra gavusi. Ar priede nurodytą administruojamų sunkvežimių kiekį ji administravo nepamena ir nurodyti negali.

užmokestį, mokesčių administratorius turėjo vadovautis kas mėnesinio priedo apskaičiavimo lentelėse išdėstytais apskaičiavimais.

Šiuo aspektu primintina, kad MAĮ 70 straipsnyje yra apibrėžtas mokesčių administratoriui leistino elgesio (mokesčio sumą apskaičiuoti pagal jo atliekamą įvertinimą) turinys, o būtent, šį apskaičiavimą jis turi atlikti „atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją“, o jų nepakankant – „parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokesstinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus“. Taisyklių 28 punkte nustatyta, jog mokesčių administratorius, norėdamas atlikti įvertinimą ir apskaičiuoti mokesčius, privalo surinkti pakankamą kiekį informacijos ir duomenų, reikalingų skaičiavimams atlikti ir pagrįsti; vertinimui atlikti mokesčių administratoriaus pareigūnas turi pasirinkti tokį (-ius) informacijos šaltinį (-ius), kuris (-ie) leistų tiksliausiai ir objektyviausiai atlikti įvertinimą. Taisyklių 29 punkte nurodytas pavyzdinis informacijos šaltinių sąrašas, kuriais gali remtis mokesčių administratorius. Nagrinėjamu atveju iš patikrinimo akto turinio matyti, jog mokesčių administratorius rėmėsi Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentais, FNTT Specialisto išvada, surašyta įvertinus fizinių asmenų (liudytojų) apklausos protokoluose nurodyta informacija, administracinio nusižengimo bylos nagrinėjimo Teisme, t. y. Teismo posėdžių metu apklaustų liudytojų parodymais, nešiojamo kompiuterio „Dell Latitude E5570“, kuriuo naudojosi I.I., diske rastomis lentelėmis „Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“, kuriose įrašyti kriterijai bei darbuotojų vertinimas procentine išraiška. Tokie informacijos šaltiniai patenka į Taisyklių 29 punkte pateiktą šaltinių sąrašą (Taisyklių 29.1, 29.11 papunkčiai).

Pasisakydama dėl Pareiškėjos nurodyto motyvo, jog mokesčių administratorius rėmėsi duomenimis, surinktais neviešo pobūdžio procesinėmis prievartos priemonėmis baudžiamajame procese (elektroniniais ryšių tinklais perduodami pokalbiai), pažymi, kad 2022-03-17 elektroninių ryšių tinklais perduodamos informacijos kontrolės, jos fiksavimo ir kaupimo protokoluose užfiksuoti 2021-12-15, 2022-01-05, 2022-01-11 telefoniniai pokalbiai tarp H.H. ir I.I. vertintini kaip papildomai mokesčių administratoriaus pateikta informacija. Inspekcijai buvo suteiktas leidimas susipažinti su ikiteisminio tyrimo medžiaga (Šiaulių apygardos prokuratūros 2023-12-07 raštas Nr. IBPS-S-696150-23). Tuo pačiu pakartotinai paaiškintina, kad vadovautis baudžiamosios bylos duomenimis leidžiama pagal MAĮ 72 straipsnį bei formuojančią LVAT praktiką.

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos pozicijos, jog mokesčių mokėtojui nenustačius administracinio nusižengimo ar nusikalstamos veikos, mokesčių administratorius neturi objektyvaus pagrindo skaičiuoti mokesčių nuo darbuotojams neva išmokėtų darbo užmokesčio sumų, atkreipia dėmesį į tai, kad LVAT yra nurodęs, jog baudžiamąjį persekiojimą nutraukimas nepaneigia mokesstinės pareigos. Tai yra skirtingos teisinės atsakomybės rūšys (žr., pvz., LVAT 2007-05-28 sprendimą adm. byloje Nr. A-6-238/2007, 2008-02-11 nutartį adm. byloje Nr. A-20-201/2008, 2011-07-07 nutartį adm. byloje Nr. A-442-2337/2011, 2011-12-29 nutartį adm. byloje Nr. A-575-3633-11, 2015-04-30 nutartį adm. byloje Nr. A-383-438/2015, 2019-06-05 nutartį adm. byloje Nr. eA-1198-556/2019 ir kt.). Pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje (žr., pvz., 2007-11-23 nutartį adm. byloje Nr. A-17-1062/2007, 2015-09-23 nutartį adm. byloje Nr. A-434-438/2015) taip pat yra konstatavęs, kad sprendimas mokesčių teisės byloje nebūtinai siejamas su baigiamuoju teisės aktu, priimtu baudžiamąjį proceso tvarka. Asmuo gali būti nepripažintas kaltu baudžiamosios teisės aspektu, tačiau tai nėra besąlyginis pagrindas eliminuojantis atsakomybę mokesčių teisės srityje.

Kaip matyti iš bylos medžiagos, Šiaulių apygardos prokuratūra nutraukė ikiteisminį tyrimą H.H. pagal BK 222 straipsnio 1 dalies, 220 straipsnio 1 dalies, nes nebuvo padarytos veikos, turinčios šių nusikaltimų ar kitos nusikalstamos veikos, požymių ir I.I. pagal BK 24 straipsnio 6 dalies, 222 straipsnio 1 dalies, nes nebuvo padaryta veika, turinti šio nusikaltimo

ar kitos nusikalstamos veikos, požymių. Šiaulių apygardos prokuratūra konstatavo kad, įvertinus padarytos veikos pavojingumą, kilusius padarinius, apskaičiuotų mokesčių dydį, taip pat atsižvelgiant į kasacinio teismo formuojamą praktiką, kad baudžiamoji atsakomybė negali kilti už mažiau pavojingą veiką nei nustatyta administracinė atsakomybė, ikiteisminis tyrimas H.H. pagal BK 222 straipsnio 1 dalies yra nutraukiamas, kadangi veikoje nėra nusikaltimo, numatyto BK 222 straipsnio 1 dalies, sudėties, o yra administracinio nusižengimo, numatyto ANK 205 straipsnio 6 dalies, požymių. Šiaulių apygardos prokuratūra medžiagą dėl administracinio poveikio priemonių taikymo, už nustatytus teisės aktų pažeidimus, perdavė pagal kompetenciją FNTT. Šiaulių apygardos prokuratūra perdavė nutarimą FNTT dėl administracinio poveikio priemonių taikymo: H.H. dėl veikų, turinčių ANK 205 straipsnio 6 dalyje, 187 straipsnio 4 dalyje, požymių ir I.I. dėl veikos, turinčios ANK 205 straipsnio 6 dalyje, požymių (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 26, 27 psl.). Tačiau Nutarime dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo nurodyta, kad įvertinus tyrimo metu surinktų faktinių duomenų visumą, darytina išvada, kad H.H. ir I.I. pažeidė BAĮ 6 straipsnio 2 dalies, 12 straipsnio 1 ir 4 dalies nuostatas, nuo 2019-08-06 iki 2020-03-23 ir nuo 2020-09-15 iki 2021-02-24 apgaulingai tvarkė (padėjo tvarkyti) Pareiškėjos buhalterinę apskaitą, nes išmokėjo darbuotojams D.D., C.C., E.E. ir F.F. iš viso 14500,00 Eur neoficialaus darbo užmokesčio, šių duomenų neperdavė apskaitą tvarkančioms buhalterėms, kurios šių ūkinių operacijų neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais: darbo užmokesčio žiniaraščiais ar kasos išlaidų orderiais, išmokėto darbo užmokesčio apskaičiavimo ir išmokėjimo dokumentais, ir neįrašė į Pareiškėjos buhalterinę apskaitą. Taip pat surinkti faktiniai duomenys patvirtina, kad dėl to, kad išmokėto darbo užmokesčio apskaičiavimo ir išmokėjimo ūkinės operacijos nebuvo įtrauktos į ūkio buhalterinę apskaitą buvo neapskaičiuoti ir nesumokėti mokesčiai (Nutarimas dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo, 25 psl.).

FNTT buvo pradėta administracinio nusižengimo byla Nr. 0056-ANR_N-2-2023 H.H. atžvilgiu. H.H. 2023-10-11 FNTT Šiaulių apygardos valdybos nutarimu Nr. 0056-ANR-N-2-2023 buvo nubaustas pagal ANK 205 straipsnio 6 dalį ir 187 straipsnio 4 dalį už tai, kad jis, būdamas Pareiškėjos direktoriumi, pagal BAĮ nuostatas, būdamas atsakingu už apskaitos organizavimą ir apskaitos dokumentų ir registrų išsaugojimą, ir įstatymų nustatytais atvejais jų duomenų teikimą civilinę, administracinę ir baudžiamąją atsakomybę reglamentuojančių teisės aktų nustatyta tvarka; pagal Lietuvos Respublikos įmonių finansinės atskaitomybės įstatymo nuostatas, būdamas atsakingu už įmonės finansinių ataskaitų, metinio pranešimo parengimą ir pateikimą Juridinių asmenų registro tvarkytojui, pats bei susitaręs kartu su direktoriaus pavaduotoju I.I., laikotarpiu nuo 2019-08-06 iki 2020-03-23 ir nuo 2020-09-15 iki 2021-02-24 išmokėjo darbuotojams D.D., C.C., E.E. ir F.F. iš viso 14500,00 Eur neoficialaus darbo užmokesčio, t. y. tyčia apgaulingai tvarkė Pareiškėjos finansinę apskaitą.

H.H. apskundė priimtą nutarimą. Teismas, išnagrinėjęs administracinę atsakomybės patraukto H.H. skundą dėl 2023-10-11 FNTT priimto nutarimo Nr. 0056-ANR_N-2-2023, nurodė, kad 2023-10-11 FNTT nutarimas Nr. 0056-ANR_N-2-2023 H.H. atžvilgiu buvo priimtas jau pasibaigus administracinių nuobaudų skyrimo terminui, kuris numatytas ANK 39 straipsnyje, todėl administracinė teisena H.H. atžvilgiu, dėl administracinio nusižengimo, numatyto ANK 205 straipsnio 6 dalyje galimo padarymo nutrauktina. Teismas nurodė, kad ANK 205 straipsnio 6 dalyje numatytos galimos veikos padarymas sąlygoja ANK 187 straipsnio 4 dalyje numatytos veikos padarymą. H.H. atžvilgiu 2023-10-11 negalėjo būti priimtas nutarimas patraukti jį administracinę atsakomybę pagal ANK 205 straipsnio 6 dalį, nes buvo pasibaigęs administracinės nuobaudos skyrimo terminas, todėl vertinti, ar H.H. atliko ANK 205 straipsnio 6 dalyje nurodytus veiksmus, negalima. Atsižvelgiant į minėtas aplinkybes, administracinio nusižengimo byla H.H. atžvilgiu dėl administracinio nusižengimo, numatyto ANK 187 straipsnio 4 dalyje, galimo padarymo, nutrauktina, nesant jo veikoje minėtos administracinio nusižengimo sudėties požymių.

Taigi, nors Pareiškėjos vadovui nebuvo taikyta administracinė ar baudžiamoji atsakomybė, tačiau, kaip matyti iš Specialisto išvados, Šiaulių apygardos prokuratūros Nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą (25–26 psl.), ikiteisminio tyrimo metu bei Teismo metu liudytojų duotų parodymų, Pareiškėjos buhalterinėje apskaitoje neapskaityto darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio faktas yra vienareikšmiškai konstatuotas.

Komisija, atsakydama į Pareiškėjos teiginį, kad mokesčių administratorius nepagrįstai išmokėto darbo užmokesčio sumomis pripažino didžiausias darbuotojų įvardintas sumas, nurodo, kad, kaip jau minėta, patikrinimo metu buvo konstatuotas darbo užmokesčio neapskaitymo ir išmokėjimo Pareiškėjos darbuotojams faktas, t. y. Pareiškėjos buhalterinės apskaitos dokumentuose neatsispindėjo tikrasis įvykdytų ūkinių operacijų turinys, todėl, vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio 1 dalimi, mokesčiai buvo apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

Pažymėtina, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtiniais ir galimais apskaičiavimais. LVAT yra konstatavęs, kad MAĮ 70 straipsnio 1 dalies norma yra skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo ir teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių vertinimo kriterijų. Tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo ir teisingumo kriterijų (žr., pvz., LVAT 2007-06-05 nutartį adm. byloje Nr. A-11-603/2007, 2012-12-12 nutartį adm. byloje Nr. A-438-2491/2011, 2023-05-24 nutartį adm. byloje Nr. eA-295-556/2023).

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, ikiteisminio tyrimo metu D.D. nurodė, kad neoficialaus atlyginimo gavo ne mažiau 1100 Eur (2022-08-01 Liudytojo apklausos protokolas, 2 psl.). Teismo posėdžio metu D.D. nurodė, kad maksimalus darbo užmokestis buvo 2500 Eur, jos darbo užmokestis buvo 1800–2100 Eur, jis buvo kas mėnesį skirtingas, dalį užmokesčio gavo į kortelę, dalį grynaisiais. Didesnę dalį gaudavo grynaisiais, tuos pinigus atnešdavo H. ir I. vokelyje (2023-06-04 (Komisijos pastaba: tikėtina 2024-06-04) Teismo posėdžio protokolas, 1 psl.). Iš patikrinimo akto duomenų matyti, kad mokesčių administratorius vertino, jog D.D. gavo 1100 Eur neapskaityto darbo užmokesčio, t. y. darbo užmokesčio suma nebuvo pripažinta didžiausia D.D. įvardinta gautų neapskaitytų pinigų suma. Be to, kaip jau buvo minėta, mokesčių administratorius atsižvelgė į liudytojos F.F. 2024-03-27 liudijimą Teismo posėdyje, kad neapskaityto darbo užmokesčio gavo maždaug 800 Eur, nors pirminio patikrinimo metu, vertinant ikiteisminiame tyrime teiktus parodymus buvo vertinta, kad F.F. neapskaityto darbo užmokesčio gavo po 400 Eur kas mėnesį (2022-06-20 Liudytojo apklausos protokolas, 2 psl.), viso 2000 Eur.

Taigi, nėra pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius, nustatydamas mokesčių bazę, rėmėsi tik darbuotojų nurodytomis didžiausiomis išmokėtomis sumomis. Atvirkščiai, Komisijos vertinimu, mokesčių administratoriaus pasirinktas ekonominių modelių metodas garantavo teisingą mokestinės prievolės apskaičiavimą, įvertinimas buvo atliktas atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes, patikrinimo metu siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus. Vadinasi apmokestinimas atitiko teisingumo ir protingumo kriterijus, kurių reikalauja LVAT.

Pareiškėja skunde akcentuoja, kad VAĮ 8 straipsnio 1 dalyje yra įtvirtinti minimalūs reikalavimai, keliami administraciniam aktui, individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius

nesivadovavo šia nuostata ir skunde išdėstyta LVAT praktika, savo išvadas pateikė ir Sprendimą grindė neatlikęs visų faktinių aplinkybių tyrimo.

Šiuo aspektu Komisija pažymi, kad vadovaudamasis mokesčių teisės aktais, priklausantį mokėti mokesčių apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis <...> (MAĮ 66 straipsnio 1 dalis). Tačiau tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais šiame skyriuje numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 straipsnio 2 dalis). Mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis šio straipsnio 1 dalyje numatytu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai minėtoje dalyje nurodytos institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgalios šio įstatymo nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Šiuo atveju pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių administratorius neprivalo (MAĮ 72 straipsnio 1 ir 2 dalys). LVAT praktikoje yra pripažįstama, jog FNTT pagal savo kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, todėl pagal MAĮ 72 straipsnį mokesčių administratorius turi teisę remtis FNTT dokumentais ir vadovaudamasis jais apskaičiuoti mokesčio mokėtojo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas (žr., pvz., 2008-09-12 nutartį adm. byloje Nr. A-261-1507/2008, 2009-04-02 nutartį adm. byloje Nr. A-442-388/2009, 2012-11-08 nutartį adm. byloje Nr. A-442-3046/2012). LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokesstinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (žr., pvz., 2010-12-14 nutartį adm. byloje Nr. A-575-1815/2010).

Komisija pažymi, kad mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis Specialisto išvados, Nutarimo dėl ikiteisminio tyrimo nutraukimo duomenimis bei Teismo metu duotais liudytojų parodymais, vertino, kad Pareiškėja išmokėjo darbuotojams 13300 Eur neapskaityto darbo užmokesčio, darbo užmokesčio išmokėjimo operacijų Pareiškėja neįformino buhalterinės apskaitos dokumentais, neįtraukė jų į buhalterinę apskaitą, nuo neapskaitytų išmokėtų darbo užmokesčio sumų neapskaičiavo ir nedeklaravo GPM ir VSDĮ. Tai patvirtina ikiteisminio tyrimo metu liudytojais apklausti 4 darbuotojai, taip pat liudytoju apklaustas asmuo, kuriam taikomas anonimiškumas, įvardintas Nr. 1., o taip pat Teismo posėdžio metu atliktų apklausų duomenys. Liudytojai pakankamai išsamiai apibūdino Pareiškėjos įmonėje mokamą darbo užmokesčio tvarką (banko pavedimais ir grynais pinigais), skaičiavimo metodiką, grynųjų pinigų mokėjimo aplinkybes ir kt. Nustatyta, kad minėti darbuotojai tikrinamuoju laikotarpiu dirbo tik Pareiškėjos įmonėje, jų parodymai visiškai sutampa, nors kai kurie jų Pareiškėjos įmonėje dirbo skirtingais laikotarpiais. Liudytojų parodymus patvirtina kratos metu paimto nešiojamojo kompiuterio „Dell Latitude E5570“ kietajame diske rastos vertinimo lentelės („Kasmėnesinio priedo apskaičiavimas“) su darbuotojų vertinimo kriterijais, kuriais remiantis apskaičiuojama suma darbuotojui. Todėl Komisija nesutinka su Pareiškėjos argumentais, susijusiais su liudytojų paaiškinimuose nurodytų aplinkybių neteisingu vertinimu.

Apibendrinama tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, kad mokesčių administratorius tinkamai įvertino įrodymus, teisingai taikė teisės normas, reglamentuojančias Pareiškėjos apmokestinimą, ir priėmė teisėtą ir pagrįstą Sprendimą. Inspekcijos išvados nagrinėjamaisiais aspektais yra tinkamai ir išsamiai motyvuotos, visos šiam

mokestiniam ginčui aktualios aplinkybės ir teisinė argumentacija, susijusi su Pareiškėjos apmokestinimu, buvo detaliai aprašytos, todėl Sprendimas atitinka VAĮ ir teismų praktikoje suformuluotus reikalavimus. Iš Pareiškėjos negauta duomenų, kurių visumos pagrindu būtų galima nuginčyti mokesčių administratoriaus poziciją, pagrįstą šioje byloje surinktais įrodymais. Todėl panaikinti Inspekcijos Sprendimą remiantis Pareiškėjos skunde bei Komisijos posėdžio metu išdėstytais argumentais nėra teisinio pagrindo.

Dėl apskaičiuoto darbo užmokesčio, GPM ir VSD įmokų pripažinimo leidžiamais atskaitymais

Mokesčių administratoriui nustačius, kad Pareiškėja, išmokėjusio darbuotojams 13300 Eur grynais pinigais, išmokėjimo operacijų buhalterinės apskaitos dokumentais neįformino ir neįtraukė į buhalterinę apskaitą, nuo jų neišskaičiavo, nedeklaravo ir į biudžetą nesumokėjo GPM ir VSD įmokų, vadovaujantis PMĮ 11 straipsnio 1 ir 4 dalių, 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis, konstatuota, kad Pareiškėja, išmokėdama neapskaitytą darbo užmokesį, faktiškai įprastinių veiklai vykdomų sąnaudų, būtinų deklaruotoms pajamoms uždirbti ar ekonominei naudai gauti, nepatyrė. Atsižvelgiant į tai, konstatuota, kad tokias darbo užmokesčio sumas bei papildomai nuo neapskaityto darbo užmokesčio apskaičiuotus GPM ir VSD įmokas Pareiškėjos leidžiamiems atskaitymams priskirti nėra pagrindo.

Inspekcija Sprendime, remdamasi LVAT 2022-01-05 nutarties adm. byloje Nr. eA-36-575/2022 ir 2018-04-04 sprendimo adm. byloje Nr. A-367-602/2018, nuostatomis, akcentavo, jog nėra teisinio pagrindo patirtomis sąnaudomis pripažinti išmokėtas darbo užmokesčio sumas, nesant juridinę galią turinčių dokumentų, turinčių visus buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nustatytus privalomus apskaitos dokumentų rekvizitus.

Pareiškėja laikosi pozicijos, kad mokesčių administratoriui nurodžius, kad patirtos išlaidos, susijusios su neoficialaus darbo užmokesčio mokėjimu, nepagrįstai šių išlaidų nepripažįsta sąnaudomis. Pareiškėjos nuomone, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas GPM ir VSD įmokų prievolės pagal MAĮ 70 straipsnio nuostatas, tuo pačiu principu privalo vertinti ir PM prievolės ir apskaičiuotas darbo užmokesčių sumas bei nuo jų apskaičiuotus mokesčius ir įmokas priskirti leidžiamiems atskaitymams. Pareiškėja pažymi, kad PM prievolės, susijusios su neapskaityto darbo užmokesčio išmokėjimu, buvo vertintos pirminio mokestinio patikrinimo metu ir pirminio patikrinimo metu darbo užmokesčio sąnaudos bei nuo jų apskaičiuoti darbdavio mokami mokesčiai buvo pripažinti leidžiamais atskaitymais. Pareiškėja nurodo, kad atitinka visas būtinas LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 nurodytas darbo užmokesčio priskyrimo leidžiamiems atskaitymams sąlygas.

PMĮ 11 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad apskaičiuojant Lietuvos vieneto apmokestinamąjį pelną, jeigu šis straipsnis nenustato ko kita, iš pajamų: 1) atimamos neapmokestinamosios pajamos; 2) atskaitomi leidžiami atskaitymai; 3) atskaitomi ribojamų dydžių leidžiami atskaitymai. PMĮ 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad leidžiami atskaitymai yra visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai vieneto sąnaudos, būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, jeigu šis įstatymas nenustato ko kita <...>. Sąnaudos PMĮ 2 straipsnio 31 dalyje yra apibrėžiamos kaip visos išlaidos, patirtos uždirbant pajamas.

LVAT 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015, aiškindamas PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatas, yra pasisakęs, kad iš PMĮ 17 straipsnio 1 dalies nuostatų loginės ir lingvistinės konstrukcijos bei sisteminio jos vertinimo kitų šio įstatymo nuostatų kontekste matyti, kad leidžiamais atskaitymais, išskyrus šiame įstatyme numatytas išimtis (atskirus atvejus), pripažįstamos tik tokios vieneto sąnaudos, kurios atitinka šias turinčias egzistuoti kartu (kumuliatyviai) sąlygas: (1) vieneto sąnaudos turi būti faktiškai patirtos; (2) sąnaudos patirtos vieneto vykdomam komercinei ar gamybinei savo veiklai; (3) komercine ar gamybine veikla, kurią vykdoma patiriamos sąnaudos, vienetas siekia gauti ir (arba) uždirbti pajamų ar kokios

kitos ekonominės naudos; (4) sąnaudos turi būti įprastinės veiklai, kurią vykdančios vienetas jas patiria; (5) sąnaudos turi būti būtinos vieneto pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti. LVAT praktikoje nuolat akcentuojama patirtų sąnaudų pripažinimo leidžiamais atskaitymais sąsaja su vieneto pajamų uždirbimu ar vieneto gaunama ekonomine nauda (žr., pvz., 2019-07-31 nutarties adm. byloje Nr. eA-1607-575/2019, 48 punktą; 2021-04-14 nutarties adm. byloje Nr. eA-575-602/2021, 53–54 punktus; 2022-01-05 nutarties adm. byloje Nr. eA-36-575/2022, 19 punktą; 2022-06-22 nutarties adm. byloje Nr. eA-10-442/2022, 28 punktą ir kt.).

Nagrinėjamu atveju, atsakant į Pareiškėjos skundo argumentą, jog mokesčių administratorius nepagrįstai leidžiamais atskaitymais nepripažino pagal MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatas apskaičiuotos darbo užmokesčio sumos bei nuo jos apskaičiuotų mokesčių, nes Pareiškėjos situacija atitinka visas LVAT 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 paminėtas sąlygas, pažymi, kad darbuotojams išmokėtos piniginės lėšos (darbo užmokestis) nebuvo apskaitytos buhalterinėje apskaitoje, todėl nėra pagrindo teigti, jog šios išlaidos pagrįstos buhalterinės apskaitos dokumentais ir sietinos su Pareiškėjos deklaruotomis pajamomis ar gauta ekonomine nauda. Akcentuotina, kad LVAT 2021-02-24 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1994-968/2021, remdamasis anksčiau minėtos LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartyje adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015 išdėstytais nuostatomis, nurodė, kad mokesčių mokėtojai faktiškai nepatyrus buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįstų išlaidų, būtinų *deklaruotoms* pajamoms uždirbti ar pareiškėjo ekonominei naudai gauti, mokesčių administratorius pagrįstai buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą darbo užmokestį bei apskaičiuotus mokesčius priskyrė neleidžiamoms atskaitymams PMĮ prasme (žr., pvz., LVAT 2021-02-24 nutarties adm. byloje Nr. eA-1994-968/2021 34 punktą). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog nesant tiesioginės sąsajos tarp išmokėtų atlyginimų ir Pareiškėjos apskaitytų pajamų, mokesčių administratorius pagrįstai, remdamasis MAĮ 70 straipsnio 1 dalies nuostatomis, apskaičiuotos 2019–2021 m. darbuotojams išmokėtos 13300 Eur darbo užmokesčio sumos bei nuo jos apskaičiuotų mokesčių sumų nepriskyrė leidžiamoms atskaitymams PMĮ prasme.

Dėl atleidimo nuo paskirtų sankcijų ar jų sumažinimo

Pareiškėja skunde ir Pareiškėjos atstovė Komisijos posėdžio metu nurodė, jog Pareiškėjai paskirtos sankcijos (delspinigiai ir baudos) yra nepagrįstai didelės. Pareiškėja akcentuoja, jog skiriant baudą, sunkinančia aplinkybe negali būti laikomas mokesčių apskaičiavimas pagal MAĮ 70 straipsnį, taip pat, skiriant baudą, minimali žala valstybės biudžetui turėtų būti vertinama kaip Pareiškėjos atsakomybę lengvinanti aplinkybė.

Pareiškėjos teigimu, įvertinus apskaičiuotų mokesčių dydį bei nenustačius Pareiškėjos atsakomybę sunkinančių aplinkybių, paskirta GPM ir VSD įmokų bauda turėtų būti sumažinta iki 10 proc.

Komisija pažymi, kad atleidimo nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies pagrindai nustatyti MAĮ 100 straipsnio 1 dalies 2–4 punktuose, atitinkamai, atleidimo nuo baudų pagrindai įtvirtinti MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1–4 punktuose, tačiau sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių mokėjimo klausimus, taip pat gali būti vadovujamasi ir teisingumo bei protingumo kriterijais, įtvirtintais MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje. LVAT, nagrinėdamas mokesčių mokėtojų atleidimo nuo delspinigių pagrindus, taip pat laikosi pozicijos, kad sprendžiant mokesčių mokėtojų atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių klausimus, turi būti vadovujamasi teisingumo ir protingumo kriterijais bei atsižvelgiama į Lietuvos Respublikos Konstitucinio Teismo suformuotą doktriną dėl skiriamų sankcijų už įstatymų pažeidimus (žr., pvz., LVAT 2011-09-19 nutartį adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, 2011-09-08 nutartį adm. byloje Nr. A-575-2144/2011).

Taikant teisingumo ir protingumo kriterijus, vertintini visų mokesčių teisinių santykių dalyvių veiksmai mokesčių administravimo procese. Teisingumo siekimas suprantamas, kaip siekimas protingos skirtingų interesų pusiausvyros, atsižvelgiant į abiejų šalių interesus bei

pareigas (mokesčių mokėtojo prievolę teisingai mokėti ir deklaruoti mokesčius bei mokesčių administratoriaus pareigą skatinti savanorišką mokesčių mokėjimą).

Reikšminga aplinkybe, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, LVAT pripažįstamas ir paties mokesčių mokėtojo elgesys (žr., pvz., LVAT 2011-10-10 nutartį adm. byloje Nr. A-556-2544/2011, 2014-03-25 nutartį adm. byloje Nr. A-556-971/2014). Taip pat protingumo kriterijus reikalauja, kad mokesčių administratorius elgtųsi atidžiai, teisingai ir sąžiningai, taikydamas sankcijas už mokesčių įstatymų pažeidimus, atsižvelgtų į sunkinančias ir lengvinančias aplinkybes.

Komisija pažymi, kad reikšmingomis aplinkybėmis, sprendžiant atleidimo nuo ekonominių sankcijų (baudų, delspinigių) klausimą, teismas pripažįsta ir tokias aplinkybes, kaip mokestinio patikrinimo, mokestinio ginčo trukmė, mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmų atlikimo operatyvumas (žr., pvz., LVAT 2011-09-19 nutartį adm. byloje Nr. A-556-3447/2011, LVAT 2014-03-17 nutartį adm. byloje Nr. A-556-990/2014) ir pan.

Šios teismų praktikos suformuotos taisyklės įprastai pripažįstamos sudarančiomis pagrindą atleisti mokesčių mokėtoją ne nuo visų, o nuo dalies delspinigių (ar baudų) mokėjimo, nes laikomasi pozicijos, jog yra nustatyti mokesčių teisės aktų pažeidimai, todėl atleidžiant mokesčių mokėtoją nuo visų ekonominių sankcijų, jos neatliktų jų skyrimu numatytų tikslų: poveikio konkrečiam mokesčių mokėtojui, bendrosios prevencijos.

Komisija atkreipia dėmesį į tai, kad Pareiškėjai ginčo mokesčiai ir su juo susijusios sumos apskaičiuoti atlikus pakartotiną patikrinimą. Pirmasis Pareiškėjos mokesčių ir įmokų apskaičiavimo ir deklaravimo patikrinimas pradėtas pagal 2023-10-31 pavedimą tikrinti Nr. (31.49 Mr) FR0773-1317), pabaigtas 2023-12-06. Pakartotinis patikrinimas pradėtas pagal 2024-03-04 pavedimą tikrinti Nr. (31.49 Mr) FR0773-308, pabaigtas 2025-02-14, šis patikrinimas buvo sustabdytas nuo 2024-03-19 iki bus gautas atsakymas į išsiųstą paklausimą tretiesiems asmenims; sustabdytas nuo 2024-03-21 iki bus priimtas procesinis sprendimas administracinėje byloje; pratęstas nuo 2024-12-02 iki 2024-12-19 mokestinio patikrinimo atlikimui, patikrinimo akto surašymui; sustabdytas nuo 2024-12-13 iki bus gautas atsakymas dėl išsiųsto paklausimo, kurio atsakymas turi įtakos mokesčių bazės nustatymui; pratęstas nuo 2025-01-07 iki 2025-01-21 mokestinio patikrinimo atlikimui, patikrinimo akto surašymui; sustabdytas nuo 2025-01-21 iki bus gautas atsakymas į paklausimą iš Lietuvos Respublikos valstybės institucijos; pratęstas nuo 2025-01-27 iki 2025-01-31 papildomai gautų dokumentų įvertinimui; sustabdytas nuo 2025-01-31 iki 2025-02-11, nes negauti dokumentai iš mokėtojo reikalingi mokesčių bazei nustatyti; pratęstas nuo 2025-02-11 iki 2025-02-21 papildomai gautų dokumentų įvertinimui.

Komisija, atsižvelgusi į bendrą daugiau nei vienerius metus trukusį mokestinio patikrinimo laiką (įskaitant ir Šiaulių AVMI 2024-01-31 sprendimo Nr. (31.49 Mr) FR0682-21, kuriuo buvo pavesta atlikti pakartotiną patikrinimą, priėmimo laiką), pirmiau paminėtas Pareiškėjos atžvilgiu vykdyto patikrinimo stabdymo priežastis, patikrinimo stabdymo skaičių ir trukmę, jų eiliškumą, į aplinkybę, jog pirminio ir pakartotinio patikrinimo metu buvo skirtingai vertinamos darbo užmokesčio ir nuo jų apskaičiuotų mokesčių pripažinimo leidžiamais atskaitymais, aplinkybės, pažymi, kad mokesčių administratoriaus kontrolės veiksmai šiuo atveju nebuvo operatyvūs, dėl to akivaizdžiai prailgėjo vykdyto patikrinimo laikas ir, atitinkamai, padidėjo Pareiškėjai papildomai apskaičiuoti delspinigiai. Todėl, Komisija, atsižvelgdama į nustatytas faktines aplinkybes bei vadovaudamasi MAĮ 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintais teisingumo bei protingumo principais, atleidžia Pareiškėją nuo 50 procentų skundžiamu Sprendimu apskaičiuotų GPM delspinigių mokėjimo, t. y. nuo 198,70 Eur GPM (397,40 x 50 proc.) delspinigių mokėjimo.

Kaip matyti iš skundai nagrinėti pateiktos medžiagos, mokesčių administratorius, vadovaudamasis MAĮ 139 straipsnio 1 dalimi bei 140 straipsnyje nustatytais baudų skyrimo taisyklėmis, nuo papildomai už 2019–2021 m. apskaičiuotos mokėti 4396,70 Eur GPM sumos

Pareiškėjai skyrė vidutinio dydžio (30 procentų) papildomai mokėtiną į biudžetą 1319 Eur baudą bei, vadovaudamasis Lietuvos Respublikos valstybinio socialinio draudimo įstatymo 16 straipsnio 2 dalimi, nuo papildomai apskaičiuotų 4675,86 Eur VSD įmokų skyrė 30 procentų dydžio 1402 Eur VSD įmokų baudą. Mokesčių administratorius konstatavo, kad mokesčio patikrinimo metu nebuvo nustatyta asmens atsakomybę lengvinančių aplinkybių, tačiau nustatyta asmens atsakomybę sunkinanti aplinkybė – nesant galimybės mokesčių apskaičiuoti įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka, mokesčiai apskaičiuoti vadovaujantis MAJ 70 straipsniu, pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą.

GPMĮ 36 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad už šio įstatymo pažeidimus skiriamos baudos ir (arba) skaičiuojami delspinigiai Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatyta tvarka.

Vadovaujantis VSDĮ 19 straipsnio 2 dalimi, jeigu patikrinimo metu nustatoma, kad socialinio draudimo įmokos neteisėtai sumažintos, priskaičiuojama trūkstama socialinio draudimo įmokų suma ir draudėjui skiriama bauda *mutatis mutandis* taikant MAJ 139 ir 140 straipsniuose nurodytus baudų dydžius ir nustatytą baudų skyrimo tvarką.

MAJ 139 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad jeigu mokesčių administratorius mokesčio patikrinimo metu nustato, kad mokesčių mokėtojas neapskaičiavo nedeklaruojamo (įskaitant muitinės deklaracijose apskaičiuojamą mokesį) ar nedeklaravo deklaruojamo mokesčio arba neteisėtai pritaikė mažesnę mokesčio tarifą ir dėl šių priežasčių mokėtiną mokesį neteisėtai sumažino, mokesčių mokėtojui priskaičiuojama trūkstama mokesčio suma ir skiriama nuo 10 iki 50 procentų šios trūkstamos mokesčio sumos dydžio bauda, jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija, galiojanti nuo 2019-01-02).

Pagal MAJ 140 straipsnio 1 dalį, asmenims, pažeidusiems mokesčių įstatymus, baudos skiriamos pagal pažeidimo padarymo metu galiojančius teisės aktus, išskyrus šio įstatymo 142 straipsnyje nurodytus atvejus. Minėtas straipsnis iš esmės buvo pakeistas (2018-06-28 įstatymas Nr. XIII-1329 (įsigaliojo nuo 2019-01-01)), papildant šį straipsnį 2 dalimi, kurioje nurodyta, kad mokesčių administratorius už mokesčių įstatymų pažeidimus skiria asmenims baudas, vadovaudamasis teisingumo, protingumo kriterijais ir neviršydamas šio įstatymo 139 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatytų skirtinos baudos dydžių, o jeigu skirtinos baudos dydžiai nustatyti specialiajame mokesčio įstatyme, – neviršydamas jame nustatytų skirtinos baudos dydžių, atsižvelgdamas į: 1) pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą; 2) kaltę (kaltės formą ir rūšį); 3) dėl padaryto pažeidimo atsiradusią žalą; 4) atsakomybę lengvinančias ir sunkinančias aplinkybes. Pažymėtina, kad šie kriterijai buvo nurodyti ir originalioje Metodikos redakcijoje¹¹, tačiau LVAT praktikoje pažeidimo pobūdis nebuvo laikomas baudą didinančia aplinkybe: <...> „Teisėjų kolegija nesutinka su mokesčių administratoriaus sprendimu pažeidimo padarymo būdą kvalifikuoti kaip atsakomybę sunkinančią ir baudą didinančią aplinkybę. LVAT praktikoje buvo laikomasi pozicijos, kad šitaip aiškinant situaciją, pareiškėjo atsakomybė būtų nepagrįstai apsunkinta jo paties padaryta neleistina veika. Kadangi už patį pažeidimą yra baudžiama, todėl pripažinti tą pažeidimą atsakomybe didinančia aplinkybe bei sudarančia prielaidas didinti skirtiną baudą, yra nepagrįsta (žr., pvz., LVAT 2012-06-28 nutartį adm. byloje Nr. A-602-2285/2012, 2014-04-15 nutartį adm. byloje Nr. A-602-409/2014, 2017-06-16 nutartį adm. byloje Nr. eA-875-556/2017). Todėl pažeidimo padarymo būdas, vadovaujantis LVAT praktika, iki 2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 įsigaliojimo, nedarė įtakos mokesčių mokėtojams skiriamos baudos dydžiui. Kaip minėta, nuo 2019-01-01 įsigaliojo nauja MAJ 140 straipsnio redakcija, taip pat ir jo 2 dalis, kurioje numatyta, skiriant baudą, atsižvelgti

¹¹ Baudų skyrimo ir delspinigių skaičiavimo metodika (Inspekcijos viršininko 2007-03-28 įsakymo Nr. VA-25 redakcija).

pažeidimo pavojingumo pobūdį ir mastą, taip pat šio straipsnio 3 ir 4 dalys, kuriose išvardintos mokesčių mokėtojų atsakomybę lengvinančios ir sunkinančios aplinkybės.

MAJ 140 straipsnio 4 dalyje (2018-06-28 įstatymo Nr. XIII-1329 redakcija) išvardintos atsakomybę sunkinančios aplinkybės, tarp kurių asmens atsakomybę sunkinančia aplinkybe laikoma, kai mokesčių mokėtojas nevykdo ar netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokestį, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius neturi galimybių apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka (MAJ 140 straipsnio 4 dalies 2 punktas).

Pareiškėja išmokėjo darbuotojams buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą darbo užmokestį ir dėl to mokesčių administratorius neturėjo galimybės apskaičiuoti mokėtinų mokesčių įprastine, t. y. specialiojo mokesčio įstatymo nustatyta, tvarka. Todėl konstatuotina, kad mokesčių administratorius pagrįstai, vadovaudamasis MAJ 140 straipsnio 4 dalies 2 punktu, šią aplinkybę vertino kaip Pareiškėjos atsakomybę sunkinančią aplinkybę.

MAJ 140 straipsnio 3 dalyje (2023-05-01 įstatymo Nr. XIV-1658 redakcija, galiojanti nuo 2023-05-01) nurodyta, kad asmens atsakomybę lengvinančia aplinkybe pripažįstama, kai asmuo pripažino mokesčio įstatymo pažeidimą ir (arba) bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi šio pažeidimo tyrimo metu (sudarė sąlygas tinkamai mokesčių administratoriaus veiklai tiriant pažeidimą, pateikė mokesčių administratoriui prašomą informaciją, padėjo mokesčių administratoriui išaiškinti šį pažeidimą ir jame dalyvavusius asmenis) (1 punktas); asmuo savo noru atlygino arba pašalino dėl pažeidimo padarymo atsiradusią žalą (2 punktas); pažeidimas padarytas dėl sunkios fizinio asmens ekonominės ir (ar) socialinės padėties (3 punktas); pažeidimas padarytas dėl psichinės ir (ar) fizinės prievartos (4 punktas); pažeidimas padarytas kitomis svarbiomis aplinkybėmis, kurias mokesčių administratorius pripažįsta lengvinančiomis aplinkybėmis (5 punktas).

Komisija, pasisakydama dėl Pareiškėjos pozicijos, jog žalos dydis negali būti vertinamas kaip darantis įtaką baudos dydžiui tik tada, kai žala yra didelė, pažymi, kad iš tikrųjų, dėl padaryto pažeidimo atsiradusios žalos dydis yra reikšmingas kriterijus, vertinant pažeidimo pavojingumo pobūdį. Tačiau MAJ nenumatyta, kad aplinkybę, kuomet skiriama bauda nuo nesumokėtų mokesčių, kurių dydis nesiekia 500 bazinių socialinių išmokų (šiuo atveju Pareiškėjai iš viso apskaičiuota 9072,56 Eur GPM ir VSD įmokų), reikia vertinti kaip atsakomybę lengvinančią aplinkybę (MAJ 140 straipsnio 3 dalis).

Pagal MAJ 140 straipsnio 5 dalies 4 punkto nuostatą, mokesčių administratorius, nustatęs, kad yra kelios asmens atsakomybę sunkinančios aplinkybės ir nėra lengvinančių aplinkybių, asmeniui skiria baudą, viršijančią skirtinos baudos vidurkį. Šiuo atveju mokesčių administratorius 30 proc. (vidutinio dydžio) sankcijos dydį pritaikė nenustatęs atsakomybę lengvinančių aplinkybių ir nustatęs atsakomybę sunkinančią aplinkybę, nustatytą MAJ 140 straipsnio 4 dalies 2 punkte.

Atsižvelgdama į pirmiau išdėstytas teisės aktų nuostatas ir nurodytas aplinkybes, Komisija neturi pagrindo tenkinti Pareiškėjos prašymą mažinti paskirtas GPM ir VSD įmokų baudas iki minimalaus 10 proc. dydžio.

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, vadovaudamasi Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalimi, 155 straipsnio 4 dalies 1 punktu, n u s p r e n d ž i a:

1. Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2025-06-26 sprendimą Nr.69-35.
2. Atleisti Pareiškėją nuo 198,70 Eur GPM delspinigių mokėjimo.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskųsti Regionų administraciniam teismui, skundą paduodant pasirinktinai: Vilniaus rūmuose (Žygimantų g. 2, 01102, Vilnius), Kauno rūmuose (A. Mickevičiaus g. 8 A, 44312, Kaunas), Klaipėdos rūmuose (Galinio Pylimo g. 9, 91230, Klaipėda), Šiaulių rūmuose (Dvaro g. 80, 76298, Šiauliai), Panevėžio rūmuose (Respublikos g. 62, 35158, Panevėžys) ar per Lietuvos teismų elektroninių paslaugų portalą <https://e.teismas.lt>. Skundas Regionų administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimo įteikimo dienos.

Pagal Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 2 dalį apskųsti Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės, sprendami mokesčių ginčą (arba mokesčio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas.

Komisijos pirmininkė

Vilma Vildžiūnaitė

Komisijos narė

Gvida Ivanauskienė

Komisijos narė

Kristina Jakštienė

Komisijos narė

Jurgita Narkevičiūtė