



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL NŽL KLUBO 2013-09-19 SKUNDO**

2013 m. lapkričio 25 d. Nr. S-181 (7-186/2013)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie
Lietuvos Respublikos Vyriausybės,
susidedanti iš:

komisijos pirmininko
komisijos narių

Stepono Vytauto Jurnos
Rasos Stravinskaitės
Linos Vosylienės – pranešėja

sekretoriaujant

Jūratei Dalmantaitei

dalyvaujant mokesčių mokėtojo atstovui
mokesčių administratoriaus atstovui nedalyvaujant

A. D.

2013 m. spalio 29 d. posėdyje išnagrinėjusi NŽL (toliau – Pareiškėjas arba klubas) 2013-09-19 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija) 2013-08-26 sprendimo Nr. 69-109, n u s t a t ė:

Inspekcija 2013-08-26 sprendimu Nr. 69-109 pakeitė Kauno apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Kauno AVMI) 2013-05-17 sprendimo Nr. (04.4.3)-K3-125 dalį, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 13532 Lt gyventojų pajamų mokesį (toliau – GPM), 5354 Lt šio mokesčio delspinigius, 6766 Lt GPM baudą, ir nurodė Pareiškėjui sumokėti 13532 Lt GPM, 5354 Lt šio mokesčio delspinigius ir 4060 Lt GPM baudą, panaikino Kauno AVMI 2013-05-17 sprendimo Nr. (04.4.3)-K3-125 dalį, kuria nurodyta Pareiškėjui sumokėti į biudžetą 950 Lt privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) įmokas, 314 Lt šių įmokų delspinigius, 475 Lt PSD įmokų baudą, neatleido Pareiškėjo nuo 5354 Lt GPM delspinigių.

Sprendime nurodoma, jog Kauno AVMI, atlikdama Pareiškėjo GPM apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, nustatė, kad Pareiškėjo direktorius R. P. kaip klubo atskaitingas asmuo laikotarpiu nuo 2006-01-25 iki 2011-10-31 iš klubo gautas 220578 Lt pinigines lėšas panaudojo ne klubo veiklos tikslams, ir išmokėtas lėšas priskyrė su darbo santykiais nesusijusioms (B klasės) pajamoms. Kauno AVMI, vadovaudamasi 2004-04-13 Mokesčių administravimo įstatymo Nr. IX-2112 (toliau – MAĮ) 68 str. 1 dalies, 2002-07-02 Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo Nr. IX-1007 (toliau – GPMĮ) 5–6 straipsnių, 1996-05-21 Sveikatos draudimo įstatymo Nr. I-1343 (2008-12-22 Sveikatos draudimo įstatymo straipsnių 2, 6, 8, 15, 16, 17, 18 pakeitimo ir papildymo įstatymo Nr. IX-98 redakcija) nuostatomis,

Pareiškėjui nuo išmokėtų 72455 Lt pajamų už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2011-10-31 papildomai apskaičiavo 13532 Lt GPM ir už 2009 metus 950 Lt PSD įmokas.

Nurodoma, kad Pareiškėjo mokestinis patikrinimas buvo inicijuotas vadovaujantis MAĮ 72 straipsniu pagal Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Šiaulių apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus (toliau – FNNT) 2012-11-30 specialisto išvadą Nr. 5-4/113. Pagal Pareiškėjo pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus ir registrus nustatyta, kad klubas (teisine forma asociacija) tikrinamuoju laikotarpiu faktiškai vykdė įregistruotas įvairios klubo veiklos rūšis – sportinę, niekur kitur nepriskirtą poilsio organizavimo, verslo, kitą pramoginę veiklas. Mokesčių mokėtojo vadovas ir vyriausiasis finansininkas (buhalteris) laikotarpiu nuo 2006-01-25 iki 2011-11-05 buvo R. P. . Mokestiniam patikrinimui nepateikta duomenų apie asmenis, kurie tikrinamuoju laikotarpiu tvarkė buhalterinę apskaitą. Todėl patikrinimo metu, vadovaujantis 2001-11-06 Buhalterinės apskaitos įstatymo Nr. IX-574 (toliau – BAĮ) 21 str. 1 dalies nuostatomis (už apskaitos organizavimą pagal šio įstatymo reikalavimus atsako ūkio subjekto vadovas), pripažinta, kad už klubo buhalterinės apskaitos organizavimą tikrinamuoju laikotarpiu buvo atsakingas klubo vadovas R. P. .

Sprendime taip pat nurodoma, jog tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjo buhalterinė apskaita buvo tvarkoma pažeidžiant BAĮ 2 str. 5 dalies, 4 straipsnio, 9 str. 2 dalies, 12 str. 4 dalies, 16 str. 1 dalies, 19 str. 1 ir 2 dalių, 21 str. 1 ir 2 dalių nuostatas – mokesčių mokėtojas nepateikė klubo ilgalaikio ir trumpalaikio turto buhalterinių sąskaitų apyvartų žiniaraščių, didžiosios knygos, suvestinių žiniaraščių, apskaitos politikos, klubo vadovo įsakymų, kurių pagrindu būtų numatyti įsigyto turto vertės priskyrimas ilgalaikio ar trumpalaikio turto grupėms, jų nusidėvėjimo skaičiavimo, atsargų nurašymo metodai, neregistravo atliktų ūkinių operacijų suvestiniuose registruose, nevedė didžiosios knygos ar kito suvestinio registro už tikrinamąjį laikotarpį, nepateikė vadovo patvirtintos tvarkos, numatančios priemones užtikrinti dokumentų saugumui, už 2008 m. nepateikti klubo pirminiai buhalterinės apskaitos dokumentai ir suvestiniai registrai, Pareiškėjo buhalterinė apskaita nepilnai atspindi vykdytas ūkines operacijas, nėra išsami, klubas už 2006–2010 m. apskaitą tvarkė netinkamai, apskaitos informacija nepalyginama, nenaudinga vidaus ir išorės naudotojams, klubas už tikrinamąjį laikotarpį nepateikė ilgalaikio finansinio turto apskaitos, trumpalaikio turto judėjimo registravimui – šio turto buhalterinių sąskaitų apskaitos, suvestinių registru, dėl šios priežasties nebuvo galimybės nustatyti, už kiek, kada, kokių atsargų-žaliavų, kito trumpalaikio turto klubas buvo įsigijęs; MAĮ 40 straipsnio, 81 str. 1 dalies nuostatas, 2004-11-22 Lietuvos Respublikos finansų ministro įsakymu Nr. 1K-372 patvirtintų Pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos ir finansinių ataskaitų sudarymo ir pateikimo ir politinių kampanijų dalyvių neatlygintinai gauto turto ir paslaugų įvertinimo taisyklių I skyriaus 3–5 dalis ir Lietuvos Respublikos Vyriausybės 1999-06-03 nutarimu Nr. 719 patvirtintų Inventorizacijos taisyklių nuostatas, nes klube apskaitant buhalterinėje apskaitoje įsigytą–parduotą ar kitaip perleistą ilgalaikį materialųjį turtą nebuvo atliekama šio turto inventorizacija.

Nustatyta, kad tikrinamuoju laikotarpiu iš klubo lėšų pagal kasos aparatų kvitus ir iš bankinės sąskaitos (2010 metais) atsiskaityta už automobilinius degalus, tačiau klubo vardu automobilis SAAB 9-5, valstybinis Nr., VĮ „Regitra“ duomenimis registruotas tik 2008-03-14, parduotas 2010-03-23. Kuras nebuvo užpajamuotas klubo pirminiuose buhalteriniuose apskaitos registruose, mokestiniam patikrinimui nepateikti kelionės lapai, nurašymo aktai dėl įsigyto kuro sunaudojimo klubo reikmėms, nepateiktos automobilių panaudos sutartys (nėra informacijos/duomenų apie jų sudarymą), nepateiktas automobilio įvedimo į eksploataciją aktas, jo nusidėvėjimo, eksploataavimo sąnaudų apskaitos dokumentai. Mokesčių administratorius nustatė, kad laikotarpiu, kai klubas neturėjo savo vardu įregistravęs automobilio, t. y. iki automobilio įsigijimo ir po pardavimo, patirta 28102,02 Lt išlaidų kurui, kurios negali būti priskirtos klubo veiklos vykdymui.

Sprendime nurodoma, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas per atskaitingo asmens direktoriaus R. P. avanso apyskaitas (grynaisiais pinigais 7801,17 Lt) ir atsiskaitomasias sąskaitas (už 2006 m. – 1496 Lt, už 2007 m. – 8297,28 Lt, už 2009 m. – 1273,07 Lt, už 2010 m. – 559,29 Lt) sumokėjo 11625,64 Lt už įvairias statybines medžiagas, veterinarinius preparatus, sportinį inventorių, automobilio detales, mokestiniu laikotarpiu, kai klubas neturėjo savo vardu įregistravęs automobilio, kitą smulkios vertės įvairių trumpalaikį turta, kuris nebuvo užpajamuotas klubo buhalterinėje apskaitoje. Mokesčių mokėtojas patikrinimui nepateikė trumpalaikio turto nurašymo aktų, trumpalaikio turto panaudojimas klubo veikloje nepagrįstas dokumentais, nėra informacijos (perdavimo dokumentų) apie šio turto perdavimą naujai išrinktai klubo administracijai, klube nevedama trumpalaikio turto apskaita. Pagal pateiktus Pareiškėjo pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus nustatyta, kad per tikrinamąjį laikotarpį iš klubo kasos išmokėta 83604,20 Lt įvairiems asmenims (asociacijos nariams, asmenims, kurie nėra asociacijos nariai) kaip dienpinigiai: 2006 m. – 38875 Lt, 2007 m. – 28929 Lt, 2009 m. – 1950 Lt, 2010 m. – 12875,20 Lt, 2011 m. – 975 Lt, nepateikiant valdybos sprendimų, vadovo įsakymų dėl šių asmenų vykimo į komandiruotes klubo veiklos tikslais, nenumatant komandiruočių išlaidų apmokėjimo vidinės tvarkos, nepateikiant dokumentų, pagrindžiančių komandiruočių išlaidų apmokėjimą.

Nustatyta, kad per tikrinamąjį laikotarpį iš klubo lėšų sumokėta 93826,96 Lt suma, tame skaičiuje 35428,42 Lt sumokėta grynaisiais pinigais atskaitingo asmens direktoriaus R. P. , 58398,54 Lt pavedimais iš klubo atsiskaitomųjų banko sąskaitų. Pagal pateiktus parduotuvių, kavinių, restoranų čekių, mokėjimo kvitus nustatyta, kad dalis išlaidų patirtos už maitinimąsi bei alkoholinius gėrimus viešo maitinimosi įstaigose, maisto produktus, alkoholinius gėrimus, taip pat apmokėtos išlaidos už lėktuvo bilietus, ne klubo narių apgyvendinimo viešbučiuose išlaidos, žmonos ir ne klubo narių įvairios kelionės išlaidos, apmokėtos išlaidos už asmenines klubo direktoriaus R. P. telekomunikacijų paslaugas, R. P. žemės mokesčiai. Mokestiniam patikrinimui Pareiškėjas nepateikė klubo valdybos sprendimų, vadovo įsakymų, kurių pagrindu būtų daromos reprezentacinės išlaidos, reprezentacinių išlaidų nurašymo aktų. Nepateisintas fizinių asmenų vykimo į komandiruotes išlaidų apmokėjimas – šioms išlaidoms pagrįsti nepateikti klubo valdybos sprendimai, vadovo įsakymai, dokumentai, pagrindžiantys kelionių išlaidas.

Taip pat nustatyta, kad 3418,66 Lt iš klubo lėšų atskaitingo asmens direktoriaus R. P. grynaisiais sumokėta už ilgalaikį materialųjį turta, kuris nebuvo užpajamuotas klubo buhalterinėje apskaitoje, nepateikti šio turto apyvartos žiniaraščiai, įvedimo į eksploataciją aktai, nėra informacijos (perdavimo dokumentų) apie šio turto perdavimą naujai išrinktai klubo administracijai, neskaičiuotas ilgalaikio materialaus turto nusidėvėjimas (už 2006 m. sumokėta 2368 Lt, už 2007 m. – 1050,66 Lt).

Sprendime daroma išvada, kad per laikotarpį nuo 2006-01-25 iki 2011-10-31 R. P. iš klubo gautas 220578 Lt lėšas panaudojo ne klubo veiklos vykdymui, todėl patikrinimo metu, įvertinus MAĮ 68 straipsnio nuostatas dėl mokesčių apskaičiavimo senaties, Pareiškėjui kaip pajamas išmokėjusiam asmeniui už laikotarpį nuo 2008-01-01 iki 2011-10-31 nuo išmokėtų 72455 Lt pajamų apskaičiuotas mokėtinas GPM ir PSD įmokos.

Nurodoma, jog Pareiškėjas neginčija, kad R. P. iš klubo gautas 220578 Lt lėšas panaudojo ne klubo veiklos vykdymui, tačiau tvirtina, kad mokestinės prievolės turėtų būti nustatomos fiziniam asmeniui R. P. , nes patikrinimo metu konstatuota, kad minėtos išmokos yra B klasės pajamos. Dėl šių argumentų Inspekcijos sprendime nurodoma, jog iš Kauno AVMI sprendimo turinio matyti, kad padaryta išvada, jog ginčo pajamos, kurias panaudojo R. P. ne klubo veiklai vykdyti, buvo priskirtos fizinio atskaitingo asmens su darbo santykiais nesusijusioms pajamoms. Patikrinimo akte padaryta išvada, kad išmokėtos sumos priskirtos atskaitingo asmens R. P. pajamoms ir pripažintos B klasės pajamomis, tačiau mokestinės prievolės nustatytos Pareiškėjui kaip pajamas išmokančiam asmeniui. Teigiama, kad pagal GPMĮ 22 str. 1 dalį gyventojo pajamos (įskaitant pajamas, kurios pagal šio įstatymo nuostatas yra neapmokestinamosios) pagal mokesčio mokėjimo tvarką skirstomos į A ir B klasės pajamas. Šio skirstymo paskirtis yra ta, kad,

priklausomai nuo to, kokiai klasei yra priskiriamos pajamos, pareiga apskaičiuoti GPM ir jį sumokėti tenka arba pajamas išmokančiam vienetai, arba šias pajamas gaunančiam fiziniam asmeniui (GPMĮ 23 straipsnis). Vietos mokesčių administratorius padarė dviprasmiškas išvadas dėl išmokėtų pajamų klasės, tačiau, Inspekcijos tvirtinimu, vertinant išmokėtų pajamų pobūdį, teisinį reglamentavimą, teigtina, kad pagal GPMĮ 22 str. 2 d. 1 punktą, kvestionuojamos pajamos yra priskiriamos A klasės pajamoms. GPMĮ 23 straipsnyje įtvirtinta, kad GPM nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokesť išskaičiuojantis asmuo. Todėl sprendime daroma išvada, kad Kauno AVMI klaidingai įvardino Pareiškėjo išmokėtų pajamų klasę, tačiau iš ginčo medžiagos matyti, kad pajamos yra priskirtinos A klasės pajamoms, todėl teisingai ir pagrįstai mokesstinės prievolės nustatytos Pareiškėjui kaip pajamas išmokėjusiam asmeniui.

Dėl Pareiškėjo argumentų, kad ginčo lėšas R. P. įgijo neteisėtai ir dėl to šio asmens atžvilgiu vyksta ikiteisminis tyrimas, sprendime nurodoma, kad Pareiškėjo argumentai nepagrįsti jokiais objektyviais įrodymais, mokesčių administratorius tokių duomenų taip pat neturi. Vadovaujamosi Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) 2008-02-18 nutartimi adm. byloje Nr. A⁴³⁸-59/2008 ir nurodoma, kad net ir nustačius R. P. nusikalstamas veikas, tai neeliminuoja Pareiškėjo mokesstinės atsakomybės, bet sudaro prielaidas reikalauti žalos atlyginimo civilinio proceso metu.

Dėl PSD įmokų apskaičiavimo Inspekcija sprendime vadovaujasi MAĮ 114 straipsniu, 120 str. 1 dalimi, Inspekcijos viršininko 2005-01-13 įsakymu Nr. VA-3 patvirtintų Pavedimo tikrinti FR0773 formos pildymo taisyklių 5.8, 5.14 punktais ir nurodo, kad 2013-02-01 pavedime tikrinti Pareiškėją Nr. AU2-4 nurodyta mokesčio patikrinimo tema – fizinių asmenų pajamų mokesčiai/gyventojų pajamų mokesčiai. Patikrinimo temos pakeitimas nebuvo atliktas, todėl papildomų mokesčių, nenumatytų pavedime tikrinti, apskaičiavimas pažeidžia mokesčių mokėtojo teisėtų lūkesčių principą. Todėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotos PSD įmokų, jų delspinigių ir baudų sumos yra naikintinos.

Dėl atleidimo nuo apskaičiuotų delspinigių.

Sprendime teigiama, jog dėl MAĮ 141 str. 1 d. 1 punkto taikymo, kai mokesčių mokėtojas nuo paskirtos baudos gali būti atleistas, jei „įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo“, LVAT yra pažymėjęs, kad įstatymų leidėjas atleidimą nuo delspinigių sieja ne tik su mokesčių mokėtojo kaltės nebuvimu, bet ir su jo pareiga šią faktinę aplinkybę įrodyti. Įrodinėjimo našta tenka mokesčių mokėtojui, jei jis siekia pasinaudoti atleidimo nuo delspinigių teisine galimybe (2011-03-28 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁵⁶-364/2011, nutartis adm. byloje Nr. A⁴³⁸-2122/2011). Nurodoma, jog nagrinėjamu atveju svarbus faktas yra tai, kad mokesčių nesumokėjimas yra susijęs su vadovo kaip vienasmenio valdymo organo R. P. veiksmais, klubo vardu veikusio nuo Pareiškėjo įsteigimo 2006-01-25 iki 2011-11-05. R. P. minėtu laikotarpiu taip pat buvo valdybos narys bei atsakingas už įmonės buhalterinės apskaitos organizavimą. LVAT praktikoje situacijoms, kuomet mokesčio įstatymo pažeidimą padaro juridinio asmens atstovas, darbuotojai, taikoma taisyklė, kad už jų veiksmus mokesčių mokėjimo prasme yra atsakingas pats juridinis asmuo. Todėl aplinkybė, kad pažeidimą tiesiogiai padarė juridinio asmens atstovas, darbuotojai, paprastai nelaikoma pagrindu atleisti nuo baudos (delspinigių) pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą (pvz., žr. 2010-07-07 nutartį adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-864/2010, 2005-01-26 nutartį adm. byloje Nr. A⁸-102/2005). Todėl teigtina, kad nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo apskaičiuotų 5354 Lt GPM delspinigių pagal MAĮ 141 str. 1 d. 1 punktą konstatavus kaltės nebuvimą.

Dėl paskirtos GPM baudos.

Sprendime nurodoma, jog Inspekcija sutinka su Pareiškėjo skundo argumentais, kad baudos skyrimas turi būti pagrįstas. Vadovaujamosi MAĮ 139 str. 1 dalies, Inspekcijos viršininko 2004-05-10 įsakymu Nr. VA-90 patvirtintų patikrinimo pažymos FR0681 formos ir sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo FR0682 formos užpildymo taisyklių 14 punkto nuostatomis, atsižvelgiama į LVAT 2008-02-15 nutartyje adm. byloje Nr. A²⁶¹-214/2008, 2010-06-04 nutartyje adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-916/2010, 2010-06-30 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴⁴²-884/2010, 2010-11-29 nutartyje adm. byloje Nr. A⁴³⁸-1546/2010 pateiktus MAĮ 139 str. 1 dalies taikymo

išaiškinimus ir nurodoma, jog, įvertinus ginčijamo vietos mokesčių administratoriaus sprendimo motyvus, teigtina, kad Kauno AVMI, neindividualizuodama Pareiškėjo baudos skyrimui reikšmingų aplinkybių, skyrė maksimalią 50 procentų patikrinimo metu apskaičiuotų mokesčių baudas. Centrinis mokesčių administratorius, įvertinęs nustatyto pažeidimo pobūdį, bei tai, kad Pareiškėjo atstovė patikrinimo metu geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, nurodo, kad paskirta 50 procentų 6766 Lt GPM bauda mažinama iki 30 procentų 4060 Lt GPM baudos.

Pareiškėjas nesutinka su ginčijamu Inspekcijos sprendimu ir 2013-09-19 skunde nurodo, kad 2011-10-18 įvyko neeilinis visuotinis jo narių susirinkimas, kurio metu buvo patvirtinta nauja Pareiškėjo įstatų redakcija, išrinkti nauji valdybos nariai ir pirmininkas. Pažymi, kad iki 2011-10-18 Pareiškėjo prezidento (vadovo) pareigas nuo 2006-01-24, t. y. nuo klubo įsteigimo, vykdė R. P. . Remiantis tuometiniais įstatais prezidentas privalėjo vykdyti šias pareigas: klubo veiklos organizavimą bei jos tikslų įgyvendinimą; atstovauti klubo interesus valstybinės valdžios ir valdymo organuose; sudaryti metinę finansinę atskaitomybę; pateikti informaciją ir dokumentus visuotiniam narių suvažiavimui ir valdybai; užtikrinti klubo dokumentų ir duomenų pateikimą juridinių asmenų registru; teikti informaciją klubo nariams; atidaryti ir uždaryti sąskaitas banke; priimti į darbą ir atleisti darbuotojus, sudaryti su jais darbo sutartis; imtis priemonių klubo turto apsaugai ir kt. Taigi, Pareiškėjo prezidentas (vadovas) buvo atsakingas už vadovavimą klubo veiklai ir buvo įgalintas klubo vardu tvarkyti visus su klubo veikla susijusius klausimus. Klubo prezidentas buvo vienintelis veikęs Pareiškėjo vardu (jokių kitų darbuotojų ar įgaliotinių niekada nebuvo).

Skunde nurodoma, kad naujajai Pareiškėjo vadovybei atlikus klubo veiklos analizę buvo nustatyta, jog jo veikloje tuo metu, kai klubo prezidento pareigas ėjo R. P. , buvo įvykdyta eilė teisės aktų nuostatoms prieštaraujančių veiksmų, kurie sąlygojo esminį Pareiškėjo ir jo narių teisių ir teisėtų interesų pažeidimą. Todėl nauja vadovybė kreipėsi su pareiškimu į Lietuvos Respublikos generalinę prokuratūrą, kad nustatyti, ar R. P. veiksmuose nėra Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso 183, 184, 222, 223 ir/ar kituose straipsniuose kriminalizuotų nusikalstamų veikų sudėties požymių. Teigiama, jog Pareiškėjo patikrinimo aktas bei Kauno AVMI sprendimas patvirtina, kad FNTT vykdo ikiteisminį tyrimą, kurio metu nustatinėjama, kokias nusikalstamas veikas atliko Pareiškėjo prezidento pareigas ėjęs R. P. . Būtent minėto ikiteisminio tyrimo metu nustatytų duomenų pagrindu ir buvo pavesta atlikti Pareiškėjo mokestinį patikrinimą. Todėl, Pareiškėjo teigimu, yra nepateisinama tai, kad Inspekcijos sprendime formaliai konstatuota, jog nėra duomenų apie vykdomą ikiteisminį tyrimą.

Skunde pažymima, kad būtent buvęs Pareiškėjo prezidentas R. P. laikytinas asmeniu, atsakingu už tai, kad pažeidimai (neteisėti veiksmai) nebūtų įvykę. Remiamasi BAĮ 6 str. 2 dalimi, 11 str. 1 dalimi, 21 str. 1 ir 2 dalimis ir nurodoma, jog ūkio subjekto vadovas atsako už buhalterinių įrašų teisingumą, apskaitos organizavimą ir apskaitos dokumentų išsaugojimą. Lietuvos Respublikos Vyriausybės 2000-02-17 nutarimu Nr. 179 yra patvirtintos „Kasos darbo organizavimo ir kasos operacijų atlikimo taisyklės“, kurios detalčiai reglamentuoja kasos operacijų atlikimo tvarką. Pareiškėjo vertinimu, R. P. atliko visą eilę nurodytų taisyklių pažeidimų (įskaitant, bet neapsiribojant, 3, 4, 9, 11, 16 p.). Be to, minėtų taisyklių 30 punkte aiškiai nustatyta, jog už apskaitos organizavimą pagal šių taisyklių reikalavimus, kaip ir pagal BAĮ reikalavimus, atsako ūkio subjekto vadovas.

Visos išdėstytos aplinkybės, Pareiškėjo teigimu, patvirtina, jog jis pats inicijavo ikiteisminio tyrimo atlikimą (netiesiogiai ir mokestinio patikrinimo atlikimą) tam, kad būtų nustatyta reali buvusio prezidento R. P. neteisėtais veiksmais padaryta žala Pareiškėjui ir minėto asmens veiksmai būtų įvertinti teisėtumo aspektu. Pareiškėjas nuosekliai laikosi pozicijos, jog buvęs prezidentas R. P. atliko eilę neteisėtų veiksmų, kurių esminis siekis buvo realus Pareiškėjui priklausančio turto pasisavinimas. Iš esmės tokią poziciją patvirtina patikrinimo aktas ir

sprendimas, kuriuose konstatuota, kad R. P. savo naudai, pažeisdamas teisės aktų reikalavimus, išsimokėjo iš Pareiškėjui priklausančių piniginių lėšų 220577,48 Lt sumą.

Pareiškėjas skunde vadovaujasi Viešojo administravimo įstatymo 3 straipsnyje įtvirtintais principais, 2 str. 9 dalimi, 8 str. 1 dalimi, MAĮ 67 str. 1 dalimi ir nurodo, jog šios teisės normos, jų aiškinimo ir taikymo praktika įpareigoja mokesčių administratorių Pareiškėjo atžvilgiu vykdyto mokesčio patikrinimo rezultatus pagrįsti jokių abejonių nekeliančiais ir vienareikšmiškais įrodymais, t. y. mokesčių administratorius privalėjo surinkti įrodymus ir tiek faktiškai, tiek teisiškai pagrįsti, kodėl Pareiškėjas vertinamas kaip subjektas, turintis pareigą mokėti patikrinimo akte nurodytas sumas nuo piniginių lėšų, kurias neteisėtai pasisavino R. P. Pareiškėjo vertinimu, rengiant patikrinimo aktą bei priimant sprendimus nebuvo tinkamai įvertinta eilė reikšmingų įrodymų bei aplinkybių ir jų įrodomoji reikšmė mokesčio patikrinimo galutiniams rezultatams (pavyzdžiui, nepagrįstai R. P. pasisavintos piniginių lėšos prilygintos pajamoms, kurios yra GPM objektas), padaryta esminių teisės normų taikymo ir aiškinimo klaidų, kurios turėjo įtakos nepagrįstai Pareiškėjui priskiriant sumokėti itin ženklas GPM sumas.

Pareiškėjas skunde išdėsto argumentus dėl piniginių lėšų, nuo kurių buvo apskaičiuotas GPM, neatitikimo GPMĮ įtvirtintai pajamų sąvokai ir sąlygų šias pinigines lėšas vertinti kaip GPM objektą nebuvimo. Vadovaujasi GPMĮ 5 str. 1 dalies, 2 str. 14 dalies nuostatomis ir pabrėžia, jog, Pareiškėjo vertinimu, piniginių lėšos, nuo kurių yra apskaičiuotas GPM, negali būti traktuojamos kaip pajamos GPMĮ prasme, nes R. P. pasisavinta 220577,48 Lt suma negali būti GPM objektu. Pareiškėjo nuomone, GPMĮ 2 str. 14 dalies prasme pajamomis gali būti laikoma tik tam tikra teisėtai gauta nauda (atlygis už darbus, paslaugas, perduotą turtą ir pan.). Skunde akcentuojama, jog piniginių lėšos, nuo kurių apskaičiuotas GPM ir PSD imokos, negali būti traktuojamos kaip GPM apmokestinamos piniginių lėšos (teisėtai gauta nauda), nes: (i) yra vienareikšmiškai pripažinta, jog buvęs Pareiškėjo direktorius R. P. šias pinigines lėšas įgijo neteisėtai jas pasisavindamas iš Pareiškėjo; (ii) dėl nurodytos sumos pasisavinimo/iššvaistymo FNTT vykdo ikiteisminį tyrimą R. P. atžvilgiu. Pats Pareiškėjas inicijavo šių veiksmų atlikimą, siekdamas nustatyti, kokio dydžio piniginių lėšos buvo pasisavintos. Pareiškėjo nuomone, susidaro dviprasmiška situacija, kai ne tik, kad buvo pasisavintos jo piniginių lėšos, bet ir nuo tokių neteisėtai pasisavintų lėšų jis yra įpareigojamas sumokėti GPM. Tokia situacija teisiškai bei morališkai nepateisinama. Išdėstytos aplinkybės, Pareiškėjo teigimu, patvirtina, jog baudžiamosios bylos baigtis turės įtakos mokesčiniam patikrinimui, nes baudžiamojoje byloje bus galutinai nustatyta, kokias neteisėtas veikas atliko R. P. Dėl to būtų buvę racionalu, jei mokesčių administratoriaus sprendimas būtų buvęs priimtas po to, kai būtų paaikšėjusi ikiteisminio tyrimo baigtis; (iii) Pareiškėjas negali dar labiau nukentėti nuo buvusio vadovo R. P. neteisėtų veiksmų. Pareiškėjas pabrėžia, jog po to, kai bus galutinai atliktas ikiteisminis tyrimas (baigta baudžiamoji byla), jis kreipsis į teismą dėl jam padarytos žalos iš R. P. priteisimo. Objektvyvu, jog padaryta žala (jos piniginių išraiška) negali būti GPM objektu; (iv) Vertinant GPMĮ 2 str. 14 dalyje įtvirtintą GPM objekto apibrėžimą, yra aiškus vienas esminių kriterijų, taikomų pajamoms – pajamos (nauda) turi būti teisėtos. Pareiškėjo atveju šio kriterijaus nėra; (v) Ginčijamame sprendime atmetant Pareiškėjo argumentus dėl GPM objekto nebuvimo, daroma nuoroda į LVAT 2008-02-18 nutartį adm. byloje Nr. A⁴³⁸-59/2008, tačiau nurodyta nutartimi nėra pagrindo vadovautis, nes jos faktinės aplinkybės yra visiškai kitos ir nėra pagrindo laikyti, jog situacijos yra analogiškos.

Pareiškėjas skunde nurodo argumentus dėl asmens, turinčio sumokėti GPM, netinkamo identifikavimo. Pažymi, kad net ir sutinkant su klaidinga išvada, jog 220578,48 Lt suma gali būti vertinama kaip pajamos GPMĮ prasme, buvo neteisėtingai identifiкуotas asmuo, turintis sumokėti mokesčius nuo tokių pajamų. Nurodo, kad patikrinimo akte bei Kauno AVMI sprendime vienareikšmiškai nurodyta, jog 220578,48 Lt suma yra vertinama kaip B klasės pajamos (GPMĮ 22 str. 3 dalis), todėl, vadovaujantis GPMĮ 25 str. 1 dalimi, asmeniu, kuris turi sumokėti GPM, turėtų būti ne Pareiškėjas, o R. P. .

Skunde nurodoma, kad ginčijamame Inspekcijos sprendime, siekiant išvengti aukščiau nurodytų teisės normų taikymo, abstrakščiai konstatuota, jog nurodomos sumos turėtų būti priskiriamos A klasės pajamoms remiantis GPMĮ 22 str. 1 dalimi. Su tokia pozicija Pareiškėjas nesutinka, nes, remiantis GPMĮ 22 str. 1 dalyje įtvirtintu A klasės pajamų apibrėžimu, yra akivaizdu, jog trūksta esminio kriterijaus, kurio pagrindu pajamos galėtų būti priskirtos A klasės pajamoms – nėra Pareiškėjo valios išmokėti R. P. atitinkamas piniginių lėšų sumas, visas šias sumas, atlikdamas neteisėtus veiksmus, išsimokėjo R. P. .

Skunde Pareiškėjas nurodo nesutinkantis su Kauno AVMI bei Inspekcijos pozicijomis skiriant jam baudas ir skaičiuojant delspinigius. Teigia, jog delspinigiai ir baudos negali būti skaičiuojami, nes, kaip patvirtina aukščiau išdėstyti argumentai, Pareiškėjas neatliko mokestinių pažeidimų. Tuo tarpu baudos gali būti skiriamos ir delspinigiai skaičiuojami tik dėl mokestinių pažeidimų (MAĮ 138 straipsnis). Pagal MAĮ 100 str. 1 d. 2 punktą ir 141 str. 1 d. 1 punktą mokesčių mokėtojas gali būti atleistas nuo baudų bei delspinigių mokėjimo, jeigu įrodo, kad nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Pareiškėjo teigimu, visi aukščiau išdėstyti argumentai patvirtina, jog jis neatliko neteisėtų veiksmų ir negali būti laikomas kaltu dėl R. P. netinkamo pareigų vykdymo ir turto pasisavinimo sąlygotų mokestinių pažeidimų.

Skunde tvirtinama, jog Pareiškėjui yra nesuprantama, kodėl buvo paskirtos santykinai didelės baudos. Baudų skyrimas buvo nemotyvuotas ir vien dėl to negali būti laikomas teisėtu. Ginčijamame Inspekcijos sprendime pripažįstamas Pareiškėjo geranoriškumas ir bendradarbiavimas, tačiau skiriamas baudos vidurkis, t. y. neatsižvelgiama į konstatuotas lengvinančias aplinkybes.

Pareiškėjas, atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus bei remdamasis MAĮ 155 str. 4 d. 2 punktu, skunde prašo panaikinti Kauno AVMI 2013-05-17 sprendimą Nr. (04.4.3)-K3-125 ir Inspekcijos 2013-08-26 sprendimą Nr. 69-109.

Iš bylos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo skundas atmestinas, o ginčijamas Inspekcijos sprendimas tvirtintinas.

Mokestinis ginčas šioje byloje yra kilęs dėl Pareiškėjo 2008-01-01–2011-10-31 laikotarpiu jo buvusiam direktoriui R. P. išmokėtų 72455 Lt pajamų apmokestinimo GPM. Pažymėtina, kad Pareiškėjas savo skunde neišdėstė argumentų ir nepareiškė reikalavimų dėl aritmetinio GPM apskaičiavimo, o pateikė reikalavimus tik dėl įrodymų vertinimo ir GPMĮ aiškinimo bei taikymo. Pareiškėjas skunde nesutinka su jam paskirtos GPM baudos dydžiu bei mano, kad, vadovaujantis MAĮ 100 str. 1 d. 1 punktu ir 141 str. 1 d. 1 punktu, yra pagrindas atleisti jį nuo GPM delspinigių ir baudos mokėjimo.

Byloje nustatyta, kad Pareiškėjui nuo jo įsteigimo 2006-01-25 iki 2011-11-05 vadovavęs direktorius R. P. minėtuju laikotarpiu per jo vardą išrašytas avanso apyskaitas bei iš Pareiškėjo bankų sąskaitose esančių lėšų išsimokėjo 220578 Lt sumą, kurią panaudojo ne Pareiškėjo veiklos tikslams – mokėjo už automobilių kūrą, už ilgalaikį ir trumpalaikį turta, kitas įsigytas prekes, dienpinigius, apmokėjo komandiruočių išlaidas neturėdamas šioms išlaidoms pagrįsti pateisinančių dokumentų. Mokesčių administratorius, nurodęs, kad iš Pareiškėjo lėšų sumokėta 220578 Lt suma negali būti priskirta Pareiškėjo veiklos sąnaudoms, vadovaudamasis GPMĮ 5 str. 2 dalies nuostata, šią sumą priskyrė fizinio-atskaitingo asmens direktoriaus R. P. gautoms pajamoms bei nuo 2008-01-01–2011-10-31 laikotarpiu gautų 72455 Lt pajamų apskaičiavo 13532 Lt GPM (GPM nuo 2006-01-25–2007-12-31 laikotarpiu gautų pajamų neapskaičiuotas suėjus MAĮ 68 straipsnyje nustatytam mokesčių apskaičiavimo senaties terminui). Pažymėtina, jog Pareiškėjas neginčija bei savo skunde patvirtina, jog jo buhalterinė apskaita R. P. vadovavimo laikotarpiu buvo tvarkoma pažeidžiant visą eilę teisės aktų (normų) reikalavimų, taip pat aplinkybės, jog R. P. iš Pareiškėjo gauta 220578 Lt lėšų suma buvo panaudota ne Pareiškėjo veiklos vykdymui (Pareiškėjo padaryti pažeidimai tvarkant buhalterinę apskaitą bei faktinės aplinkybės, susijusios su nurodytos sumos panaudojimu, yra detalčiai aprašytos Pareiškėjo patikrinimo akte (akto 9–11, 14–21 psl.) bei ginčijamame Inspekcijos sprendime (2–4 psl.), dėl

ko Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija) pakartotinai jų neatkartoja), tačiau tvirtina, jog GPM apmokestintos piniginės lėšos negali būti laikomos GPM objektu GPMĮ prasme, nes buvo neteisėtai pasisavintos iš Pareiškėjo, jog mokesčių administratorius neteisingai identifikavo asmenį, turintį sumokėti GPM nuo tokiu būdu gautų pajamų, nes, Pareiškėjo nuomone, tokiu asmeniu laikytinas asmuo, atlikęs neteisėtus veiksmus, t. y. R. P. . Taigi, mokestinis ginčas iš esmės yra kilęs dėl Pareiškėjo skunde nurodytų GPMĮ nuostatų aiškinimo ir jų taikymo ginčo situacijoje.

Pagal ginčui aktualiu laikotarpiu galiojusio GPMĮ (originali 2002-07-02 įstatymo Nr. IX-1007 redakcija ir 2008-12-23 įstatymo Nr. XI-111 redakcija, galiojanti nuo 2008-12-30) 5 str. 1 dalį GPM objektas yra gyventojų pajamos, pagal 3 straipsnį pajamų mokesčių moka pajamų gavęs ir (arba) pajamų uždirbęs gyventojas. Pagal GPMĮ 2 str. 14 dalies nuostatas pajamos – pozityviosios pajamos, priskiriamos Europos ekonominių interesų grupės pajamos, nutraukus gyvybės draudimo sutartis ar išstojus iš pensijų fondo grąžinamos įmokos (ar jų dalis), atlygis už atliktus darbus, suteiktas paslaugas, už perduotas ar suteiktas teises, už perduotą ar kitaip perleistą, investuotą turtą ar lėšas ir (arba) kita gauta nauda pinigais ir (arba) natūra, išskyrus šios straipsnio dalies 1–8 punktuose išvardintas gyventojų gaunamas pinigines lėšas ar kitą naudą, kurios nėra laikomos gyventojų pajamomis ir nėra GPM objektas. GPMĮ 8 str. 1 dalyje nustatyta, kad pajamos pripažįstamos jų gavimo momentu, o to paties straipsnio 2 dalyje (2004-04-08 įstatymo Nr. IX-2103 redakcija, galiojanti nuo 2004-05-01) nurodyta, jog pajamų, išskyrus pozityviasias pajamas bei priskiriamas Europos ekonominių interesų grupės pajamas, gavimo momentu laikomas momentas: 1) kai pajamos bet kokia forma faktiškai gaunamos. Jeigu pajamos gautos užsienio valstybėje, faktiškai gautomis pajamomis laikoma visa pajamų suma, neatsižvelgiant į toje valstybėje nuo tų pajamų išskaičiuotą ir (arba) sumokėtą pajamų ar jam tapataus mokesčio sumą, arba 2) kai bet kokia forma išmokamos išmokos, jei pagal šį Įstatymą prievolė išskaičiuoti pajamų mokesčių nuo gyventojų pajamų nustatyta mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui. GPMĮ 22 str. 1 dalyje nurodyta, jog pagal mokesčio mokėjimo tvarką gyventojų pajamos (įskaitant pajamas, kurios pagal šio Įstatymo nuostatas yra neapmokestinamosios) skirstomos į dvi klases – A ir B, o to paties straipsnio 2 dalyje (nuo 2010-12-11 galiojo 2010-11-23 įstatymo Nr. XI-1152 redakcija) nustatyta, kad *A klasės pajamoms priskiriamos*: 1) iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos pajamos, išskyrus azartinių lošimų ir loterijų laimėjimus, neribotos civilinės atsakomybės vieneto dalyvio pajamas, gautas iš šio neribotos civilinės atsakomybės vieneto, ir šiame punkte nenurodytas individualios veiklos pajamas, taip pat šiame punkte nenurodytas pajamas iš ne individualios veiklos turto ir individualios veiklos turtui priskirto nekilnojamojo pagal prigimtį daikto pardavimo ar kitokio perleidimo nuosavybėn. Iš Lietuvos vieneto, iš užsienio vieneto per jo nuolatinę buveinę ir iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų per jo nuolatinę bazę gautos sporto veiklos, atlikėjo veiklos pajamos, kitos veiklos pajamos, kurias gyventojui išmoka su juo darbo santykiais ar jų esmę atitinkančiais santykiais susijęs asmuo, nenuolatinė Lietuvos gyventojų pajamos, gautos už perduotą ar kitaip perleistą nuosavybėn nekilnojamąjį daiktą, esantį Lietuvoje, arba kilnojamąjį daiktą, jeigu šios rūšies daiktui pagal Lietuvos Respublikos teisės aktus privaloma teisinė registracija ir šis daiktas yra (ar privalo būti) įregistruotas Lietuvoje, bei gyventojų individualios ir ne individualios veiklos pajamos už perduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn nenukirstą mišką, apvaliąją medieną, netauriųjų metalų laužą, taip pat priskiriamos A klasės pajamoms, ir 2) iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų gautos su darbo santykiais arba jų esmę atitinkančiais santykiais susijusios pajamos, sporto veiklos pajamos, atlikėjo veiklos pajamos, palūkanos ir honorarai, taip pat iš nenuolatinio Lietuvos gyventojų, vykdančio individualią netauriųjų metalų laužo supirkimo veiklą, už perduotą arba kitaip perleistą nuosavybėn netauriųjų metalų laužą gautos individualios ir ne individualios veiklos pajamos.

B klasės pajamoms priskiriamos visos A klasei nepriskiriamos pajamos (GPMĮ 22 str. 3 dalis). Nuolatinis Lietuvos gyventojas, *Lietuvos vienetas*, nuolatinė buveinė arba nenuolatinis

Lietuvos gyventojas, vykdamasis individualią veiklą per nuolatinę bazę, kaip mokesčių išskaičiuojantys asmenys išmokėdami išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio Įstatymo nustatyta pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio Įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms (GPMĮ 23 str. 1 dalis, 2003-11-25 įstatymo Nr. IX-1848 redakcija, galiojanti nuo 2003-12-12). Pajamų mokesčių nuo pajamų, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamų B klasės pajamoms, šio Įstatymo nustatyta tvarka deklaruoja, apskaičiuoja ir sumoka pats nuolatinis Lietuvos gyventojas arba jo įgaliotas asmuo (GPMĮ 25 str. 1 dalis).

Iš byloje surinktos medžiagos matyti, kad Pareiškėjo direktorius R. P. ginčo laikotarpiu iš Pareiškėjo, pagal GPMĮ nuostatas – Lietuvos vieneto, per avansines apyskaitas bei pavedimais iš banko sąskaitų gavo 220578 Lt piniginių lėšų sumą, kuria laisvai disponavo, naudojo savo asmeninių ar kitų asmenų poreikių tenkinimui, taigi, panaudojo ne Pareiškėjo veiklos tikslams. Atsižvelgiant į tai konstatuotina, jog mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, kad minėta 220578 Lt suma pagal GPMĮ nuostatas yra Pareiškėjo direktoriaus R. P. gautos pajamos. Pareiškėjas skunde akcentuoja, jog nurodytoji piniginių lėšų suma, nuo kurios buvo apskaičiuotas GPM, neatitinka GPMĮ įtvirtintos pajamų sąvokos, negali būti vertinama kaip GPM objektas, nes, Pareiškėjo nuomone, nėra pajamoms taikomo esminio kriterijaus – pajamos turi būti gautos teisėtai, tuo tarpu Pareiškėjo direktorius R. P. pinigines lėšas įgijo neteisėtai jas pasisavindamas iš Pareiškėjo. Komisijos vertinimu, Pareiškėjas neteisėtai aiškina GPMĮ nuostatas, nes iš aukščiau nurodyto teisinio reglamentavimo matyti, jog GPMĮ, apibrėždamas GPM objektą, nenurodo pajamų gavimo būdo, taip pat ir tolimesnio jų panaudojimo, kaip kad tvirtina Pareiškėjas, o prievolę sumokėti GPM sieja su pajamų gavimo faktu (faktiniu pajamų gavimu) ir gavimo momentu.

Pripažinus, jog R. P. gautos pajamos yra GPM objektas, spręstinas klausimas, kuriai klasei (A ar B) jos priskirtinos ir priklausomai nuo to, kuriam iš subjektų – Pareiškėjui kaip mokesčių išskaičiuojančiam asmeniui ar R. P. kaip pajamas gavusiam asmeniui, atsirado prievolė mokėti GPM. Mokestinio ginčo byloje nustatyta, jog ginčo pajamas R. P. gavo iš Pareiškėjo, kuriam, kaip nurodo savo skunde ir Pareiškėjas, pagal ginčui aktualių laikotarpiu galiojusius Pareiškėjo įstatus jis pats ir vadovavo, turėjo įgaliojimus Pareiškėjo vardu tvarkyti visus su jo veikla susijusius klausimus. Pagal aukščiau nurodytas GPMĮ nuostatas (22 str. 2 dalį) iš Lietuvos vieneto gyventojų gautos pajamos, išskyrus tam tikras šioje teisės normoje numatytas išimtis, priskiriamos A klasės pajamoms. Pareiškėjas, kaip Lietuvos vienetas (juridinis asmuo, įsteigtas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka (GPMĮ 2 str. 25 dalis) nagrinėjamu atveju turėjo mokesčių išskaičiuojančio asmens statusą ir jam buvo nustatyta pareiga apskaičiuoti ir sumokėti GPM nuo gyventojui išmokamų A klasės pajamų.

Pažymėtina, jog administracinių teismų praktikoje (žr. administracines bylas Nr. A⁴⁴²-2754/2011, A⁴³⁸-359/2010, Nr. A⁴³⁸-2100/2012 ir kt.) aiškinant bei taikant GPMĮ nuostatas, susijusias su mokesčių išskaičiuojančio asmens teisiniu statusu, pripažįstama, kad yra galimi dvejopos mokesstinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokesčių (GPMĮ 3 straipsnis), o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokesčių (GPMĮ 23 straipsnis). Būtent atsižvelgiant į tai, GPMĮ mokesčių mokėtojų pajamas pagal mokėjimo tvarką suskirsto į dvi klases – A ir B, o A klasei priskirtinos pajamos, nuo kurių mokesčių apskaičiuoti, išskaičiuoti ir pervesti į biudžetą privalo mokesčių išskaičiuojantis asmuo. Pagal MAĮ 2 str. 16 dalį mokesčių išskaičiuojantis asmuo – tai subjektas, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokesčių ir jį sumokėti į biudžetą. Šio įstatymo 2 str. 15 dalis *expressis verbis* įtvirtina bendrą taisyklę – mokesčių išskaičiuojantis asmuo yra laikomas mokesčių mokėtoju – asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokesčių. Vadinas, mokesčių išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją, t. y. jam MAĮ nuostatos, *inter alia* nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčių įstatymuose

numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtyms galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais.

Pareiškėjas skunde nesutinka su ginčo piniginių lėšų priskyrimu A klasės pajamoms, nes, jo nuomone, trūksta esminio kriterijaus, remiantis kuriuo pajamos galėtų būti priskirtos A klasės pajamoms – nėra Pareiškėjo valios išmokėti R. P. atitinkamas piniginių lėšų sumas, visas šias sumas, atlikdamas neteisėtus veiksmus, pats sau išsimokėjo R. P. Pareiškėjas neteisus teigdamas, kad išmokant ginčo pinigines lėšas nebuvo jo valios, nes, kaip matyti iš byloje nustatytų aplinkybių, lėšų išmokėjimo veiksmai buvo atlikti Pareiškėjo įgalioto atstovo ir veikiant jo vardu. Pareiškėjo skunde akcentuojamos aplinkybės, kad buvęs jo direktorius įvykdė eilę teisės aktų pažeidimų, sąlygojusių Pareiškėjo teisių pažeidimus, kad R. P. Pareiškėjo pinigines lėšas pasisavino/iššvaistė ir dėl nurodytos sumos pasisavinimo/iššvaistymo FNNTT vykdo ikiteisminį tyrimą R. P. atžvilgiu, kurį inicijavo pats Pareiškėjas, kad baudžiamosios bylos baigtis turės įtakos mokestiniam ginčui, nes baudžiamojoje byloje bus galutinai nustatyta, kokias neteisėtas veikas atliko R. P., kad po to, kai bus galutinai atliktas ikiteisminis tyrimas (baigta baudžiamoji byla), Pareiškėjas kreipsis į teismą dėl jam padarytos žalos iš R. P. priteisimo, nėra šio mokestinio ginčo dalykas bei negali būti vertinamos kaip šalinančios Pareiškėjo mokestinę atsakomybę. Akcentuotina, jog administracinių teismų praktikoje vienareikšmiškai pripažįstama, kad mokestinė atsakomybė ir baudžiamoji atsakomybė yra dvi skirtingos atsakomybės rūšys, atsirandančios skirtingais pagrindais. LVAT išplėstinė teisėjų kolegija 2007-05-28 sprendime adm. byloje Nr. A⁶-238/2007 išaiškino, kad 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, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato. Pažymėtina, kad baudžiamajame procese sprendžiamas galimai nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, kai tuo tarpu mokestiniame procese sprendžiamas mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimas. Taigi, ir šio mokestinio ginčo atveju mokestinių teisinių santykių subjektas yra Pareiškėjas ir baudžiamosios atsakomybės taikymas buvusiam jo direktoriui negali pakeisti Pareiškėjo mokestinės prievolės, atsiradusios pagal mokesčių įstatymą, valstybei. Baudžiamojo proceso tvarka nustatius, jog buvęs Pareiškėjo vadovas veikė ne Pareiškėjo interesais, dėl ko pastarajam atsirado neigiamos pasekmės (taip pat ir mokestinės), Pareiškėjas galėtų reikalauti iš šio asmens atlyginti žalą remiantis Civilinio kodekso normomis.

Atsižvelgiant į aukščiau aprašytą teisinį reglamentavimą, byloje nustatytas aplinkybes konstatuotina, jog mokesčių administratorius, vadovaudamasis GPMĮ 22 str. 2 d. 1 punktu ir 23 str. 1 dalimi, pagrįstai Pareiškėjui apskaičiavo 13532 Lt GPM nuo buvusiam jo direktoriui išmokėtos 72455 Lt piniginių lėšų sumos. Konstatavus, jog Pareiškėjas padarė mokestinį pažeidimą – neapskaičiavo bei nesumokėjo GPM nuo R. P. išmokėtų pajamų, atmetini Pareiškėjo skunde išdėstyti argumentai, jog jam negalėjo būti skaičiuojami delspinigiai bei skiriama bauda, nes Pareiškėjas, jo teigimu, mokestinių pažeidimų nepadarė.

Dėl ginčijamu Inspekcijos sprendimu Pareiškėjui paskirtos GPM baudos dydžio Komisija pažymi, jog centrinis mokesčių administratorius, sumažindamas Pareiškėjui skirtą 50 proc. dydžio GPM baudą iki 30 proc., tinkamai taikė MAĮ 139 str. 1 dalies nuostatas, skirdamas šioje teisės normoje numatytos baudos vidurkį, pagrįstai atsižvelgė ne tik į Pareiškėjo atsakomybę lengvinančią aplinkybę – Pareiškėjo atstovė geranoriškai bendradarbiavo su mokesčių administratoriumi, bet ir jo atsakomybę sunkinančią aplinkybę, o būtent, padaryto mokestinio pažeidimo pobūdį – Pareiškėjas ilgą laiką tarpą išmokėdamas išmokas, priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, neapskaičiavo bei nesumokėjo į biudžetą GPM nuo šių išmokų.

Pareiškėjas skunde taip pat nurodė, kad jis turėtų būti atleistas nuo apskaičiuotų GPM delspinigių ir skirtos baudos MAĮ 100 str. 1 d. 2 punkte ir 141 str. 1 d. 1 punkte įtvirtintu atleidimo nuo delspinigių ir baudos pagrindu – jei mokesčių mokėtojas įrodo, kad nėra kaltas dėl

padaryto pažeidimo. Pažymėtina, kad centrinis mokesčių administratorius ginčijamame sprendime išsamiai paaiškino, kodėl nėra pagrindo atleisti Pareiškėją nuo GPM delspinigių mokėjimo aptariamu pagrindu. Komisija, sutikdama su Inspekcijos šioje ginčo dalyje išdėstytais argumentais, atkreipia dėmesį į tai, jog LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, kad situacijoms, kuomet mokesčių įstatymo pažeidimą, už kurį skiriama bauda arba skaičiuojami delspinigiai pagal MAĮ nuostatas, padaro juridinio asmens atstovas (vadovas, darbuotojas, tarpininkas ir pan.), turi būti taikoma taisyklė, kad juridinio asmens atstovo padaryta neteisėta veika yra nuosava juridinio asmens veika ir už tokią juridinio asmens neteisėtą veiką privalo atsakyti pats juridinis asmuo (pvz., LVAT 2005-10-11 nutartis adm. byloje Nr. A¹⁵-1421-05, 2005-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A⁸-102/2005, 2010-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A⁵⁷⁵-864/2010). Pažymi, jog MAĮ 141 str. 2 dalyje nustatyta, kad nuo baudos atleidžiama tik tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas mokesčio, susijusio su paskirta bauda, sumą yra sumokėjęs (mokestis įskaitytas ir (arba) priverstinai išieškotas) ar šio mokesčio sumokėjimo terminas šio įstatymo nustatyta tvarka yra atidėtas arba išdėstytas. Atsižvelgiant į šį reikalavimą ir byloje nesant duomenų, jog Pareiškėjas ginčo GPM yra sumokėjęs, konstatuotina, jog svarstyti klausimą dėl Pareiškėjo atleidimo nuo paskirtos 4060 Lt GPM baudos nėra pagrindo.

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

Patvirtinti Inspekcijos 2013-08-26 sprendimą Nr. 69-109.

Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu dėl mokestinio ginčo, turi teisę šį sprendimą apskųsti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, LT-01102 Vilnius). Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos. Mokesčių administravimo įstatymo 164 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad dokumentų, siunčiamų registruotu laišku, įteikimo mokesčių mokėtojui diena laikoma penkta darbo diena, einanti po mokesčių administratoriaus siunčiamos korespondencijos perdavimo paštui dienos.

Komisijos pirmininkas

Steponas Vytautas Jurna

Komisijos nariai

Rasa Stravinskaitė

Lina Vosyliienė