



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA
PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB "KLAIPĖDOS MĖSINĖ" SKUNDO**

2019 m. rugpjūčio 14 d. Nr. S-104 (7-77/2019)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš komisijos nario, pavaduojančio komisijos pirmininką Andriaus Veniaus, narių Evaldo Raistensko, Rasos Stravinskaitės (pranešėja), Vilmos Vildžiūnaitės, išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Klaipėdos mėsinė“ (toliau – Pareiškėjas) 2019-06-21 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – Inspekcija, centrinis mokesčių administratorius) 2019-06-04 sprendimo Nr. 69-61 (toliau – Sprendimas). Pareiškėjo atstovai N. T., L. H. 2019-08-07 dalyvavo Komisijos posėdyje, Inspekcijos atstovas – nedalyvavo.

Komisija n u s t a t ė :

Pareiškėjas 2019-06-21 skunde nurodo nesutinkantis su Sprendimo dalimi, kuria buvo patvirtintos Klaipėdos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos (toliau – Klaipėdos AVMI) apskaičiuotos mokestinės prievolės. Klaipėdos AVMI patikrinimo aktą surašė perrašydama Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Lietuvos Respublikos vidaus reikalų ministerijos Klaipėdos apygardos valdybos Ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus (toliau – FNTT) pateiktos 2015-03-20 specialisto išvados Nr. 5-3/24 dėl UAB "Klaipėdos mėsinė" ūkinės finansinės veiklos (toliau – Specialisto išvada) teiginius, pirminiai dokumentai nebuvo analizuojami, naujai apskaičiuota mokestinė prievolė nustatyta analogiška, kaip ir Specialisto išvadoje. Klaipėdos AVMI padarius klaidingas išvadas dėl Pareiškėjo prievolių, Pareiškėjas nurodo teikiantis šį skundą.

Pareiškėjas skunde teikia argumentus dėl gyventojų pajamų mokesčio (toliau – GPM) apskaičiavimo. Cituoja Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo (toliau – GPMĮ) 3, 22 straipsnių, 23 straipsnio 1 dalies nuostatas ir tvirtina, jog šiuo atveju GPM prievolę Klaipėdos AVMI perkėlė Pareiškėjui, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui.

Klaipėdos apylinkės teismas 2018-01-10 priimtu nuosprendžiu (toliau – Nuosprendis) ir 2018-05-31 Klaipėdos apygardos teismas nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 1-16-526/2018 pabrėžė, kad Pareiškėjas neturėjo neapskaitytų lėšų, iš kurių būtų galėjęs mokėti papildomas sumas fiziniams asmenims, kad minėtiems fiziniams asmenims išmokėtos lėšos priklausė ne Pareiškėjui, bet kitiems, baudžiamojoje byloje nenustatytiems asmenims. Pareiškėjo kaltės nebuvimas konstatuotas ir Inspekcijos sprendime, pasisakant, kad apie fiziniams asmenims išmokėtas lėšas Pareiškėjas nežinojo bei kad išlaidų dėl šių finansinių operacijų Pareiškėjas nepatyrė. Tokios faktinės aplinkybės ir GPMĮ 23 straipsnio 1 dalies formuluotė, pasak Pareiškėjo, lemia, kad išskaičiuojantis asmuo turėtų būti tas, kuris išmokėjo lėšas fiziniams asmenims. Tačiau nagrinėjamu atveju nėra aišku, kas šias lėšas išmokėjo, todėl negalint nustatyti atitikties GPMĮ 23 straipsnio 1 dalies ir 22 straipsnio 1 dalies nuostatoms, tokios pajamos turėtų būti apmokestintos kaip B klasės pajamos.

Apibendrinant tai, kas išdėstyta ir remiantis teismų pozicija, kad lėšas fiziniams asmenims išmokėjo ne Pareiškėjas, Pareiškėjo tvirtinimu, nėra pagrindo teigti, kad jis yra pripažintinas ir GPM išskaičiuojančiu asmeniu.

Dėl pelno mokesčio (toliau – PM) perskaičiavimo Pareiškėjas nurodo, jog Patikrinimo akto 2 puslapyje nurodyta, kad yra tikrintas ir Pareiškėjo ribotos atsakomybės juridinių asmenų PM. Tačiau patikrinimo akte nėra minima, kad būtų atlikta šio mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo analizė. Klaipėdos AVMI Pareiškėjui apskaičiuoja papildomai mokėtinus GPM, valstybinio socialinio draudimo (toliau – VSD), privalomojo sveikatos draudimo (toliau – PSD) ir Garantinio fondo (toliau – GF) įmokas, tačiau nutyli tai, jog pagal Pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMI) 24 straipsnio 1 dalį visi šie mokesčiai yra priskirtini leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėjas mano, kad tuo atveju, jei būtų laikoma, kad GPMĮ 23 straipsnio 1 dalies nuostatos nėra pagrindas panaikinti Pareiškėjo prievolę, naujai apskaičiuoti GPM, VSD ir PSD įmokos turėtų būti priskirti leidžiamiems atskaitymams, kaip Pareiškėjo patirti veiklos kaštai ir atitinkamai pripažinta egzistavusi Pareiškėjo PM permoka. To nepadarius, Pareiškėjas patirtų tiesioginius nuostolius, nes Klaipėdos AVMI teigiant, kad PM yra šio mokestinio patikrinimo dalykas, Pareiškėjas praranda teisę tikslinti tikrinamojo laikotarpio PM deklaracijas (t. y. nebetenka teisės susimąžinti PM jam papildomai apskaičiuotais mokesčiais). Tas pačias pasekmes lemia dar ir tai, kad patikrinimas inicijuotas 2016 m. ir jau yra suėjusi 2012–2013 m. deklaracijų tikslinimo senatis (2013 m. deklaracijų tikslinimo senatis yra suėjusi dėl mokesčių administratoriaus kaltės po Nuosprendžio įsiteisėjimo pusmetį delsiant atnaujinti mokestinį patikrinimą ir atlikti aktyvius patikrinimo veiksmus).

Klaipėdos AVMI sprendime nurodė, kad „vienetas, išmokėdamas neapskaiytą darbo užmokestį, faktiškai įprastinių vykdomai veiklai sąnaudų, būtinų deklaruotoms pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti, nepatiria, todėl darbo užmokesčio sumos nepriskirtinos leidžiamiems vieneto atskaitymams“. Pareiškėjo vertinimu, toks Klaipėdos AVMI teiginys atspindi šio patikrinimo rezultatų absurda: jei Pareiškėjas sumokės mokesčius, jis bus patyręs realias finansines sąnaudas. Mokesčius sumokėti reikalaujama ne iš nežinomų asmenų, bet iš Pareiškėjo uždirbtų lėšų. Nuosprendžiu konstatuota, kad lėšas apskaičiavo M. S., išmokėję lėšas asmenys nenustatyti, iš kokių lėšų atlikti mokėjimai Pareiškėjo darbuotojams – neanalizuota. Tai reiškia, kad tiek teisėsaugos institucijos, tiek mokesčių administratorius nežino kas, už ką ir iš kokių šaltinių išmokėjo lėšas (t. y. kas patyrė sąnaudas mokėjimams), tačiau Nuosprendžiu konstatuota, kad tai padarė ne Pareiškėjas, nes jis neturėjo alternatyvių lėšų šaltinių, kurių nebuvo įtraukęs į buhalterinę apskaitą. Pareiškėjo vardu pasinaudojo nenustatyti asmenys (jų tapatybių mokesčių administratorius nežino ir dėl to negali jiems apskaičiuoti mokestinės prievolės), kurie iš savo lėšų atliko mokėjimus, o mokesčių administratorius prievolę sumokėti realias mokesčių sumas nuo nežinomų asmenų išmokėtų lėšų perkelia Pareiškėjui.

Pareiškėjas tvirtina, jog Inspekcija į šiuos argumentus neatsakė, tačiau pažymėjo, kad iš baudžiamojoje byloje nustatytų mokėjimų fiziniams asmenims Pareiškėjas jokių sąnaudų ekonominei naudai gauti nepatyrė, todėl ir naujai apskaičiuoti GPM, VSD ir PSD įmokos negali būti priskirti leidžiamiems atskaitymams. Tokiu teiginiu Inspekcija prieštarauja pati sau, nes teigia, kad ne Pareiškėjo lėšomis fiziniams asmenims išmokėtos apmokestinamosios pajamos turi būti priskirtos Pareiškėjo mokesčio bazei, bet tokie atskaitymai PM bazei priskirti būti negali.

Toks mokesčių administratoriaus požiūris, pasak Pareiškėjo, prasilenkia su proporcingumo, teisingumo, teisėtų lūkesčių ir mokesčių lygybės principais. Taip pat sukuriama dvigubo apmokestinimo situacija Pareiškėjui, kuris, pasak pačios Inspekcijos, nėra kaltas dėl mokesčių nesumokėjimo ir lėšų mokėjimo fiziniams asmenims. Pareiškėjui nesuprantama, kodėl jo sąskaita apmokestinamos išlaidos (gyventojų pajamos), kurių Pareiškėjas nepatyrė, tačiau PM tikslais tokie atskaitymai nėra leidžiami.

Pareiškėjas skunde cituoja Mokesčių administravimo įstatymo (toliau – MAĮ) 70 straipsnio 1 dalį ir nurodo, jog skunde Inspekcijai buvo pateiktas argumentas dėl MAĮ 70 straipsnio taikymo pagrįstumo. Klaipėdos AVMI sprendime ir patikrinimo akte visiškai nėra pasisakyta apie specialiuoju metodų taikymą ir pagrįstumą ir tai reiškia, kad specialusis metodas patikrinimo metu

nebuvo pritaikytas, o jį taikyti vėlesnėse stadijose, Pareiškėjo vertinimu, nėra teisėto pagrindo. Pirmiausia turėjo būti nustatytos MAĮ 70 straipsnio taikymo sąlygos (faktinės aplinkybės), tuomet pritaikytas apskaičiavimo metodas (lyginamasis, ekonominių modelių, išlaidų ar kt.) ir jo pagalba gauta naujai apskaičiuota mokesčio suma. Taisyti patikrinimo metu padarytas klaidas ir pritaikyti specialiuosius metodus, kurie nebuvo taikyti laiku ir tinkamai, nėra mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos – Inspekcijos funkcija.

Inspekcija sprendime konstatavo, kad Pareiškėjo atžvilgiu pritaikytas ekonominių modelių metodas. Pareiškėjas neginčija Inspekcijos išdėstytos Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo (toliau – LVAT) praktikos, tačiau mano, kad šiuo konkrečiu atveju Klaipėdos AVMI jos netaikė, o Inspekcija taikyti negalėjo, nes jos pareiga – nagrinėti ginčą, o ne atlikti patikrinimą ar atlikti tai, kas neatlikta patikrinimo metu.

Pareiškėjas skunde cituoja LVAT praktikos, suformuotos pasisakant dėl MAĮ 70 straipsnio 1 dalies taikymo, nuostatas (LVAT 2010-11-29 nutartis adm. byloje Nr. A438-1542/2010, 2011-01-26 nutartis adm. byloje Nr. A575-146/2011, 2012-11-12 nutartis adm. byloje Nr. A442-1984/2012, 2013-04-15 sprendimas adm. byloje Nr. A602-27/2013, 2015-12-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2210-502/2015, 2016-02-04 nutartis adm. byloje Nr. A-384-442/2016 ir kt.) ir nurodo, jog iš šios praktikos akivaizdu, kad mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius apskaičiuotas mokesčių sumas. Mokestį apskaičiuodamas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, įrodyti, kad mokesčių mokėtojas pažeidė mokesčių įstatymų nuostatas ir tik paskui, taikydama specialųjį metodą, apskaičiuoti mokesčio dydį. Nagrinėjamu atveju, pasak Pareiškėjo, buvo pasielgta atvirkščiai, be to, pagrindų bandoma ieškoti tik mokestinio ginčo nagrinėjamo Inspekcijoje metu. Pareiškėjo tvirtinimu, pagrindai taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas neegzistuoja, nes baudžiamojoje byloje konstatuota, kad nebuvo Pareiškėjo žinojimo apie tokius veiksmus ir tyčios. T. y. nagrinėjamu atveju nėra pagrįsta teigti, kad mokesčio dydžio negalima nustatyti dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdė arba netinkamai vykdė bent vieną iš šių pareigų: apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus.

Pareiškėjas pažymi, kad tiek Nuosprendyje, tiek Inspekcijos sprendime konstatuota, jog nėra jo kaltės dėl baudžiamojoje byloje aptartų išmokėjimų kai kuriems Pareiškėjo darbuotojams. Pareiškėjo vertinimu, būtent ši aplinkybė turėtų būti pagrindas pasisakant dėl Pareiškėjo prievolių ir analizuojant faktines ginčo aplinkybes ir MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo pagrįstumą.

Iš baudžiamosios bylos medžiagos ir priimtų teismų sprendimų, pasak Pareiškėjo, matyti, kad jis neturėjo tikslo išvengti mokėti sumas, nurodytas neteisėtai naudojantis jo vardu surašytuose žiniaraščiuose. Žinodamas apie pažeidimus, Pareiškėjas būtų nedelsdamas juos sprendęs ir užkirtęs kelią nusikalstamoms veikoms. Pareiškėjas tinkamai ir laiku vykdė visas jam žinomas mokestines prievoles ir tinkamai vedė buhalterinę apskaitą. Klaipėdos AVMI jokių neatitikimų Pareiškėjo veikloje nėra nustačiusi.

Taigi šiuo atveju Pareiškėjas įvykdė visas savo pareigas, kurios jam buvo žinomos, o nežinomas trečiųjų asmenų nusikalstamas veikas pavyko išsiaiškinti tik FNNT. Baudžiamojoje byloje nėra nustatyta, kokie asmenys, kokių tikslu ir kokiomis lėšomis Pareiškėjo vardu mokėjo lėšas žiniaraštyje nurodytiems Pareiškėjo darbuotojams, tačiau Nuosprendžiu konstatuota, kad tai darė ne Pareiškėjas ir ne jo įgaliojimi asmenys.

Be to, Klaipėdos AVMI perrašyti Specialisto išvados skaičiavimai atlikti peržiūrėjus iš M. S. paimtuose žiniaraščiuose nurodytų Pareiškėjo darbuotojų paaiškinimus. Pareiškėjas atkreipia dėmesį į tai, kad minėti žiniaraščiai negali būti vertinami kaip dokumentai, surašyti Pareiškėjo vardu – šie dokumentai yra laisvos formos, ant jų nėra Pareiškėjo rekvizitų. Tai buvo viena iš priežasčių Nuosprendyje konstatuoti, jog Pareiškėjas prie nusikalstamų veikų nėra prisidėjęs, o pinigai darbuotojams buvo mokami trečiųjų asmenų. Dokumentai rasti pas M. S., kuri nėra Pareiškėjo vyr. buhalterė, t. y. jai nekyla atsakomybė už Pareiškėjo finansinės apskaitos tvarkymą ir deklaracijų mokesčių administratoriui teikimą.

Pareiškėjas tvirtina, jog iš turimų dokumentų buvo galima nustatyti jo prievoles, mokestinių pareigų Pareiškėjas laikėsi, o jų vykdymui mokesčių administratorius neturėjo jokių

priekaištų. Poreikis sumokėti GPM buvo sukurtas trečiųjų asmenų, ne iš Pareiškėjo lėšų ir mokesčius nuo šių sumų privalėjo sumokėti arba lėšas išmokėję, arba lėšas gavę asmenys. Pareiškėjas iš tokių trečiųjų asmenų nusikalstamų veikų patyrė tik nuostolį, todėl yra nepagrįsta iš jo reikalauti padengti trečiųjų asmenų veiksmais biudžetui padarytą žalą.

Pareiškėjo tvirtinimu, šiame ginče svarbu tai, kad Specialisto išvadoje pateikto mokesčių apskaičiavimo neįmanoma įvertinti kaip netiesioginio skaičiavimo rezultato (t. y. atlikto išvestiniais skaičiavimais). Todėl Pareiškėjo atžvilgiu Klaipėdos AVMI pritaikė tiesioginį mokesčių apskaičiavimą.

MAĮ 70 straipsnio taikymas yra paremtas būtent išvestiniais skaičiavimais. Tai matyti pagal MAĮ 70 straipsnio taikymo metodus, išvardintus Taisyklėse: palyginamąjį, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų bankų sąskaitose, ekonominių modelių. Nagrinėjamu atveju mokesčiai buvo skaičiuojami pagal trečiųjų asmenų neteisėtai pasinaudojant Pareiškėjo vardu sudarytą žiniaraštį ir ne visuomet atsižvelgiant į žiniaraštyje išvardintų fizinių asmenų paaiškinimus. Dalies asmenų, neigusių lėšų gavimą, neva gautos sumos nebuvo įtrauktos į mokesčio apskaičiavimą, kita dalis kartais įtraukta, kartais ne. Jokie koeficientai ar kitokie rodikliai nebuvo išvesti.

Inspekcijos sprendime nurodyta, kad taikytas ekonominių modelių metodas, tačiau neaptarti jo taikymo pagrindai ir mokesčio apskaičiavimo būdai. Šiuo atveju faktinės aplinkybės, Pareiškėjo nuomone, neatitinka ekonominių modelių metodo taikymo reglamentavimo.

Pareiškėjas skunde cituoja Taisyklių 25–27 punktus, reglamentuojančius ekonominių modelių metodo taikymo pagrindus ir tvirtina, jog nagrinėjamu atveju ekonominių modelių metodas netaikytas. Akivaizdu, kad naudojant ekonominių modelių metodą skaičiavimai atliekami pagal išvestinius rodiklius ir pritaikius realų ekonomine kategorija išreikštą modelį (realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išėigos). Pareiškėjo darbuotojų paaiškinimai, kurie kaip šaltinis paviršutiniškai analizuoti Specialisto išvadoje, nėra nei rodiklis, nei ekonominė kategorija (ekonominis modelis).

Apibendrinant skunde konstatuojama, kad Klaipėdos AVMI nenustatė pagrindų MAĮ 70 straipsnio taikymui ir netaikė nei vieno iš Taisyklėse nustatytų metodų. Todėl nėra pagrindo teigti, kad MAĮ 70 straipsnio nuostatos buvo iš viso taikytos ir taikytos kaip tai numato teisės aktai ir teismų praktika.

Pareiškėjas skunde cituoja MAĮ 67 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodo, kad įstatymas pirminę įrodinėjimo pareigą nustato mokesčių administratoriui. Pažymi, kad patikrinimo aktas surašytas pagal ikiteisminiam tyrimui pateiktą Specialisto išvadą, kaip vienintelis priedas yra pateikta lentelė „Duomenų suvestinė apie UAB "Klaipėdos mėsinė" darbuotojams priskaičiuotą darbo užmokestį, išskaitytus mokesčius ir įmokas, išmokėtą darbo užmokestį, pagrindimą apskaitos dokumentais ir užregistravimą apskaitoje laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-02-28 (Sugrupuota pagal laikotarpius)“. Lygiai tokio paties pavadinimo, grupavimo, eilučių ir stulpelių eiliškumo tvarkos pavadinimų ir formatavimo lentelė su analogiškais skaitinėmis išraiškomis buvo ikiteisminiam tyrimui pateikta kaip 27 priedas prie Specialisto išvados (baudž. bylos 17 tomas, 153 lapas).

Tai, pasak Pareiškėjo, reiškia, kad Klaipėdos AVMI neatliko jokio savarankiško tyrimo mokestiniame patikrinime, o tik nukopijavo ikiteisminio tyrimo rezultatus, neatsižvelgdama į tai, kad ši išvada parengta baudžiamojoje byloje, kurioje Pareiškėjas išteisintas nesant jo kaltės, t. y. ikiteisminio tyrimo rezultatai paneigti. Šioje išvadoje atsižvelgta ne į visas liudytojų paaiškinimuose nurodytas aplinkybes, kai kurie vienodi paaiškinimai traktuojami skirtingai ir tai matyti skaitant ne tik Specialisto išvadą, bet ir pirminius dokumentus.

Pareiškėjas skunde cituoja Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalį, kurioje aptartos neįrodinėtinos aplinkybės ir nurodo, kad administraciniam teismui (atitinkamai ir mokestinį ginčą nagrinėjančioms ikiteisminio nagrinėjimo institucijoms) privalomą pobūdį turi ne bet kokie baudžiamojo proceso dokumentai, o tik įsiteisėję nuosprendžiai dėl asmenų, kurių kaltė įrodyta. Atsižvelgiant į tai, kad Specialisto išvada, jos priedai neturi tokios teisinės galios, kokia yra nustatyta teismo nuosprendžiams, minėta Specialisto išvada nėra laikytina pagrindu mokestinės prievolės dydžiui nustatyti. Savarankiškų veiksmų Pareiškėjo prievolei nustatyti Klaipėdos AVMI

neatliko, nors galėjo susipažinti su visa teisme išnagrinėtos baudžiamosios bylos medžiaga ir (ar) pati apklausti minėtus asmenis, įskaitant ir nuteistąją M. S., kuri rengė premijų apskaičiavimo žiniaraščius.

Su Inspekcijos teiginiu, kad specialisto išvada laikytina kitų institucijų dokumentu, pagal kurį mokesčių administratorius gali nustatyti prievolę pagal MAĮ 72 straipsnį Pareiškėjas nesutinka dėl skunde pacituotos Administracinių bylų teisenos įstatymo nuostatos. LVAT ne kartą yra išaiškinęs, kad tokiais dokumentais faktinėms aplinkybėms, o ne teisingam mokesčių apskaičiavimui konstatuoti galėtų būti laikomi įsiteisėję teismų sprendimai, bet ne tarpiniai ikiteisminio tyrimo dokumentai. Tuo tarpu Klaipėdos AVMI specialistė 2018-11-13 (mokestinio patikrinimo metu), atvykusi į Klaipėdos apylinkės teismą susipažinti su baudžiamosios bylos medžiaga, kurioje Pareiškėjas buvo išteisintas, susipažino (darė kopijas) tik su pirminėje ikiteisminio tyrimo stadijoje surinktais dokumentais, tačiau neanalizavo teismo nagrinėtų duomenų.

Pareiškėjas pažymi, kad teisme paaiškėjusios faktinės aplinkybės skiriasi nuo surinktų ikiteisminio tyrimo byloje, be to, Specialisto išvadoje ikiteisminio tyrimo metu gauti liudytojų parodymai interpretuoti lanksčiai, kai kur neatsižvelgiant į tai, kad kitoje parodymų lapo pusėje yra papildomų pastabų.

Skundžiamame Inspekcijos sprendime nurodyta, kad Klaipėdos AVMI, apskaičiuodama Pareiškėjo mokesčių bazę, įvertino įvairius informacijos šaltinius, kaip nustatyta Taisyklių 29 punkte. Pareiškėjas skunde cituoja Taisyklių 28, 29 punktus, kuriuose yra įtvirtinta įrodinėjimo pareiga, ir tvirtina, jog iš šių Taisyklių nuostatų matyti, kad yra referuojama į pirminius dokumentus, net jei jie įvardijami kaip kitų institucijų turima informacija, 29.1–29.2 punktuose yra detalizuojama, kad tokia informacija laikomi konkretūs pirminiai informacijos šaltiniai.

Priešingai nei teigiama Inspekcijos sprendime, Klaipėdos AVMI nesiremia ir neanalizuoja pirminių dokumentų (įskaitant fizinių asmenų paaiškinimus) turinio, tačiau pažodžiui perrašo Specialisto išvadą, kuri nėra pirminis dokumentas, tai pagal ikiteisminio tyrimo institucijos pateiktus klausimus Specialisto išvadą rengusio specialisto vertinimas, kuris nebūtinai yra teisingas. Tai pabrėžia ir Klaipėdos miesto apylinkės teismas Nuosprendyje akcentuodamas, kad minėtoje specialisto išvadoje yra surasta eilė neatitikimų. Būtent neatitikimais tarp Specialisto išvados bei pirminių dokumentų Pareiškėjas kaip vienu iš argumentų ir grindžia savo poziciją.

Pareiškėjas nurodo, jog pagal Inspekcijos viršininko 2004-05-05 įsakymu Nr. VA-87 patvirtintų Mokestinių patikrinimų atlikimo, jų rezultatų įforminimo ir patvirtinimo taisyklių 127 punktą, kai mokėtojas pateikė rašytines pastabas dėl patikrinimo akto, sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo turi būti nurodyta, į kurias pastabas yra atsižvelgta (neatsižvelgta). Jei į mokėtojo rašytines pastabas nebuvo atsižvelgta, turi būti nurodomos motyvuotos priežastys. To Klaipėdos AVMI nepadarė, ką Pareiškėjas ir nurodė skunde Inspekcija. Pareiškėjui nėra aišku, kodėl nei Klaipėdos AVMI, nei Inspekcijos sprendimuose pirminiai dokumentai neanalizuoti ir dėl jų įrodomosios reikšmės nepasisakyta.

Pareiškėjo vertinimu, Patikrinimo akte yra klaidingai aprašytos faktinės aplinkybės, kurios yra reikšmingos jo mokestinei prievolei nustatyti. Šie argumentai buvo teikiami Klaipėdos AVMI su pastabomis, tačiau Sprendime dėl šių Pareiškėjo motyvų nepasisakyta.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad nei vienu iš aprašytų atvejų Klaipėdos AVMI nepateikia nuorodų, iš kokių konkrečių šaltinių ima vienus ar kitus duomenis, t. y. nenurodo, kokiu dokumentu remiasi, kokiam byloje ir lape ši informacija yra, kad jos tikslumą būtų galima patikrinti.

Patikrinimo akto 7 puslapyje klaidingai nurodyta, kad iš liudytojų apklausos protokolų, surinktų ikiteisminio tyrimo baudžiamojame byloje metu, matyti, kad „visais baudžiamojame byloje užfiksuotais 86 atvejais tai, kad premijas grynaisiais pinigais gavo patvirtino visi neapskaitytas premijas gavę 33 darbuotojai“. Pareiškėjas tvirtina, jog priešingai, nei teigiama Patikrinimo akte, ne visi minėti asmenys pripažino tokias premijas grynaisiais pinigais gavę. Tai matyti iš liudytojų apklausos protokolų ir teismo posėdžių įrašų.

Pareiškėjas skunde detalčiai analizuoja ir lygina U. Y., K. I., U. M. ikiteisminio tyrimo, įrodymų tyrimo teisme duotus parodymus, pateikia šių parodymų vertinimą. Nurodo, jog iš ikiteisminio tyrimo metu surinktų liudytojų parodymų matyti, kad daugelis buvusių Pareiškėjos

darbuotojų nurodė, kad žiniaraščiuose nurodytų sumų jie nėra gavę, o kai kurie po 100 Eur gaudavę asmenys žiniaraščiuose nurodyti kaip gaudavę po 700 Lt ir daugiau. Šie asmenys iš viso nebuvo įtraukti į mokesčių apskaičiavimo lentelę Specialisto išvadoje, ir atitinkamai, į identišką mokesčių administratoriaus prie patikrinimo akto teikiamą lentelę. Tokie asmenys – Y. R. (žiniaraštyje sumos per didelės, GPM neapskaičiuotas), R. A., O. S., V. D., L. Y., P. U. F. A., F. P. (negavo jokio papildomo apmokėjimo, nežino, kas už juos galėjo pasirašyti žiniaraščiuose) ir kt. (baudž. bylos 21 tome esantys parodymai).

Pavyzdžiui, E. Y. teisme (2016-08-16 posėdžio garso įrašas) parodė, kad 2012 m. gruodžio mėn. nepasirašė žiniaraštyje ir 300 Lt negavo, tą patį liudytojas nurodė ir liudytojo apklausos protokole (baudž. bylos 20 tomas, 143 lapas). Specialisto išvados priede ir analogiškoje Patikrinimo akto priede esančioje lentelėje ši suma nurodyta kaip apmokestinta.

Atkreiptas dėmesys į tai, kad kitais atvejais, kai asmenys paaiškino gavę mažesnes sumas, nei nurodyta žiniaraščiuose, mokesčiai iš viso nebuvo skaičiuojami. Pavyzdžiui, J. M. atveju (apklausos protokolas baudž. bylos 21 tome, 31 lape) apskaičiuota tik už 2012 m. gruodžio mėn., kai ji patvirtino gavusi kalėdinę premiją, tačiau tais atvejais, kurių ji teigė neprisimenanti ir parašai ne jos, mokesčiai neapskaičiuoti.

Pareiškėjas nurodo, jog už šiuos asmenis nepriklausomai nuo žiniaraštyje nurodytų sumų GPM, VSD ir PSD įmokos nebuvo apskaičiuoti, o tai reiškia, kad žiniaraščiuose nurodyta informacija yra nepatikima, juose vietomis yra pasirašę ne nurodytas sumas gavę asmenys, todėl žiniaraščių turiniu negalima vadovautis mokesčiams apskaičiuoti. Kai kuriais atvejais toks vertinimas yra ir Specialisto išvadoje pateiktuose skaičiavimuose, kitais – analogiškos situacijos dėl nenurodytų priežasčių vertinamos kaip apmokestintinos. Tai reiškia, kad mokesčio patikrinimo metu liudytojų parodymai, pateikti raštu ir teismo posėdžių metu, nebuvo analizuoti.

Tyrimo teisme metu ir daugiau liudytojų paaiškino, kad premijos grynaisiais jiems nebuvo mokamos.

C. E. (2016-08-16 posėdžio garso įrašas) parodė, kad jokių premijų nėra gavusi, parašus daug kur dėdavo. Žiniaraštį su parašais jai rodė ikiteisminio tyrimo metu, tačiau ji nepatvirtino, kad ten jos parašas. Nors panašumo buvo, bet ten tikrai ne jos parašas. Kai pradėjo dirbti, atlyginimai visada buvo mokami kasoje.

Apie tai, kad iki banko kortelių visuotinio naudojimo įmonėje atlyginimai (bet ne premijos) buvo išmokami tik per kasą, nurodė daugelis ikiteisminio tyrimo metu ir teisme parodymus davusių liudytojų. U. Y. teisme parodė, kad 2012–2013 m. algas mokėdavo kasoje, o dabar perveda į kortelę. Ji nepamena, kad būtų gavusi premijų. Nieko nežino ir apie žiniaraštį. Ten esantis parašas panašus į jos, tačiau ji negali patvirtinti, kad parašas būtų jos. Liudytoja I. Y. teisme parodė, kad jai rodė tyrėja žiniaraštį, tačiau jos parašai ten visur skirtingi. Tai reiškia, kad I. Y. nepripažįsta pasirašiusi už neva jai išmokėtus pinigus. Y. U. teisme parodė, kad savo ikiteisminio tyrimo metu duotų parodymų netvirtina, nes ten surašyta žymiai daugiau, nei ji pasakojo tyrėjams. Y. U. teigė, kad jai buvo mokamas atlyginimas du kartus per mėnesį. Nebuvo mokamos premijos. Nebuvo atvejų, kad jai kasoje išmokėtų kažkokius pinigus grynaisiais.

Tame pačiame Patikrinimo akto 7 puslapyje nurodyta, kad „Apie tai, jog minėtuose pinigų žiniaraščiuose nepasirašė arba parašas ne jo, iš 86 atvejų apklausos metu parodė 6 bendrovės darbuotojai 13-oje atvejų, t. sk.: darbuotojai J. S., N. R., A. P. nurodė po vieną atvejį, darbuotojai V. D. ir V. T. nurodė po 2 atvejus ir darbuotojas V. Ž. – 6 atvejus“.

Pareiškėjas tvirtina, jog Klaipėdos AVMI nepateikė paaiškinimo, kaip vertina tuos atvejus, kada asmenys teigia, jog parašai žiniaraščiuose yra ne jų. Kaip minėta, Specialisto išvados rengėja kai kuriuos iš šių asmenų pasirinko apmokestinti, o kai kurių ne, Specialisto išvadoje tokio pasirinkimo priežasčių nepaaiškinta.

Atlikus išsamią liudytojų parodymų (pirminių dokumentų) analizę, Pareiškėjo tvirtinimu, matyti, kad mokesčių administratorius dėl nenurodytų priežasčių vienu asmenų paaiškinimus, jog tokių sumų jie negavo, priima kaip pagrindą mokesčių neskaičiuoti, o kitais – skaičiuoti. Tai reiškia, kad visos suvestinės, kuriuose nurodytas mokesčių skaičiavimas, yra vertintinos iš naujo, nes

baudžiamosios bylos atveju tikslaus mokesstinės prievolės dydžio formavimas nebuvo bylos dalykas ir dėl jo pagrįstumo teismas iš esmės nepasisakė.

Sprendimo 7 puslapyje nurodyta, kad yra įvertinta Specialisto išvada, nuosprendžiu nustatytos aplinkybės, baudžiamojoje byloje surinkta informacija, tačiau, pasak Pareiškėjo, yra akivaizdu, kad šie dokumentai nebuvo analizuoti ir buvo perrašyta Specialisto išvada, „nepastebint“ klaidingo aplinkybių vertinimo Specialisto išvadoje ir Nuosprendyje lakoniškai aprašytų mokesčių administratoriui nenaudingų liudytojų parodymų teisme (pilni liudytojų parodymai yra teismo posėdžių įrašuose, su kuriais Klaipėdos AVMI nesiekė susipažinti).

Pareiškėjas pabrėžia, kad mokesčių administratorius visas vienodas aplinkybes privalo įvertinti vienodai. T. y. kai sumos, kurių gavimo liudytojai nepripažįsta, yra neapmokestinamos vieniems asmenims, turi būti neapmokestinamos ir kitiems asmenims, kurie nurodo, kad tokių sumų negavo. Todėl mano, kad dėl kiekvieno asmens parodymų pagrįstumo turi būti pasisakoma tiesiogiai išnagrinėjus visus jo teiktus parodymus, įskaitant išsamius žodinius parodymus, esančius baudžiamojoje byloje teisme, o ne nurašius Specialisto išvadą.

Pareiškėjas skunde paaiškina darbo apmokėjimo tvarką, pagal kurią jo darbuotojams darbo užmokestis visuomet buvo skaičiuojamas išmokant fiksuotą ir kintamą dalis (premiją) pagal įmonės rezultatus. Tai patvirtina ir liudytojų parodymai bei baudžiamosios bylos medžiaga. Tiek fiksuota, tiek kintanti darbo užmokesčio dalis darbuotojams buvo mokama tuo pačiu būdu, t. y. turintiems banko sąskaitas – pavedimu, kitiems – grynaisiais pinigais Pareiškėjo kasoje. Daugelis Pareiškėjo darbuotojų liudytojų parodymuose tvirtina gaudavę premijas. Tačiau iš šių parodymų matyti, kad premijomis yra vadinama bet kokia fiksuotą darbo užmokesčio dalį viršijanti suma. Be to, nei vienas premijomis vadinamą atlygį gavęs asmuo ikiteisminio tyrimo metu nenurodė, kad šios lėšos žinomai nebuvo apskaitomos buhalterinėje apskaitoje, t. y., kad premijas gaudami darbuotojai suvokė, jog šios pajamos nebuvo apmokestintos.

Be to, Pareiškėjo darbuotojams mokamas darbo užmokestis yra aukštesnis nei paprastai mokamas šioje rinkoje, todėl mokėti papildomas neapskaitytas sumas Pareiškėjui nėra tikslinga. Nei Klaipėdos AVMI, nei Inspekcija neanalizavo Pareiškėjo darbo užmokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos, jo faktinio atspindėjimo buhalterinėje apskaitoje. Pareiškėjo vertinimu, neanalizuojant esminių apmokestinimą sukuriančių aplinkybių bei netiriant liudytojų paaiškinimų, patikrinimo rezultatai nėra laikytini teisėtais ir pagrįstais.

Atsižvelgiant į pateiktus argumentus ir vadovaujantis MAĮ 155 straipsnio 4 dalimi, skunde prašoma panaikinti Inspekcijos 2019-06-04 sprendimą Nr. 69-61.

Inspekcija Sprendimu iš dalies patvirtino Klaipėdos AVMI 2019-02-01 sprendimą Nr. (28.19)-FR0682-28, t. y. patvirtino nurodymus sumokėti į biudžetą 2 627,52 Eur GPM, 1 051 Eur GPM baudą, 4 952,29 Eur VSD įmokas, 2 476 Eur VSD įmokų baudą, 1 428,83 Eur PSD įmokas, 1 359 Eur PSD įmokų baudą, 31,75 Eur GF įmokas, 12 Eur GF įmokų baudą, atleido Pareiškėją nuo 400,86 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija nurodo, jog Klaipėdos AVMI, atlikusi Pareiškėjo 2012–2013 m. GPM, VSD, PSD ir GF įmokų bei pridėtinės vertės mokesčio ir PM apskaičiavimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimą, surašė 2018-11-26 patikrinimo aktą Nr. FR0680-450. Vadovaudamasi MAĮ 72 straipsniu bei remdamasi FNTT pateikta Specialisto išvada, atlikto mokesstinio patikrinimo metu surinktais įrodymais, nustatė, kad Pareiškėjas į buhalterinę apskaitą neįtraukė laikotarpiu nuo 2012 m. balandžio mėn. iki 2013 m. sausio mėn. 54 816,21 Lt (15875,87 Eur) apskaičiuoto ir darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio, nuo kurio neapskaičiavo ir nesumokėjo privalomų mokesčių ir įmokų į valstybės biudžetą. Klaipėdos AVMI, vadovaudamasi MAĮ 70 straipsnio 1 dalies, Inspekcijos viršininko 2004-05-24 įsakymu Nr. VA-103 „Dėl mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių patvirtinimo“ patvirtintų „Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklių“ (toliau – Taisyklės) 4 punkto nuostatomis, apskaičiavo, kad Pareiškėjas buhalterinėje apskaitoje neapskaitė 15 875,87 Eur savo darbuotojams priskaičiuotino darbo užmokesčio. Vadovaudamasi GPMĮ 8, 20, 22, 23 straipsniais, Valstybinio socialinio draudimo įstatymo (toliau – VSDĮ) 9, 14 straipsniais, Sveikatos draudimo įstatymo (toliau – SDĮ) 17, 18 straipsniais, Garantinio fondo įstatymo (toliau – GFĮ) 3 straipsniu,

apskaičiavo Pareiškėjui 2 627,52 Eur GPM, 4 952,29 Eur VSD įmokas, 1 428,83 Eur PSD įmokas, 31,75 Eur GF įmokas.

Klaipėdos AVMI, išnagrinėjusi patikrinimo aktą ir pateiktas pastabas, 2019-02-01 sprendimu Nr. (28.19)-FR0682-28 patvirtino patikrinimo akte apskaičiuotus 2 627,52 Eur GPM, 4 952,29 Eur VSD, 1 428,83 Eur PSD, 31,75 Eur GF įmokas. Vadovaudamasi GPMĮ 36 straipsniu ir MAĮ 96 straipsniu, Pareiškėjui apskaičiavo 400,86 Eur GPM delspinigius. Vadovaudamasi MAĮ 139 straipsniu, VSDĮ 19 straipsniu, SDĮ 19 straipsniu ir įvertinusi tai, kad bendrovėje nebuvo apskaitoma dalis darbuotojams išmokamo darbo užmokesčio, papildomi mokesčiai ir įmokos į biudžetą apskaičiuoti taikant MAĮ 70 straipsnio nuostatas, Pareiškėjas nepripažįsta padaręs pažeidimą, kas laikytina atsakomybę sunkinančiomis aplinkybėmis, skyrė Pareiškėjui 40 proc. dydžio 1 051 Eur GPM ir 12 Eur GF įmokų baudas ir 50 proc. dydžio 2 476 Eur VSD, 714 Eur PSD įmokų baudas.

Pasak Inspekcijos, mokestinis ginčas byloje kilo dėl Pareiškėjo 2012–2013 m. mokesčio bazės, nuo kurios apskaičiuoti GPM, VSD, PSD, GF įmokos, dydžio nustatymo, mokesčių administratoriui teigiant, jog Pareiškėjas neapskaitė ir nedeklaravo savo darbuotojams išmokėto 54 816,21 Lt darbo užmokesčio (premijų).

Vietos mokesčių administratorius atlikto patikrinimo metu Pareiškėjo mokesčių bazę nustatė pagal jo atliktą įvertinimą, taikydamas ekonominių modelių metodą. Inspekcija sprendime cituoja MAĮ 70 straipsnio 1, 2 dalių, Taisyklių 4, 6.1. punktų, LVAT praktikos (2016-08-02 nutartis adm. byloje Nr. A-2626-575/2016) nuostatas. Nurodo, jog iš bylos medžiagos matyti, kad Klaipėdos apygardos teismas 2018-05-31 nutartyje baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018 (nutarties p. 75–77) nurodė, kad „iš ikiteisminio tyrimo metu duotų liudytojų parodymų aiškiai nustatyta, jog pagal jiems parodytus „Premijų išmokėjimo žiniaraščius“ K. E. patvirtino, kad premijų išmokėjimo žiniaraščiuose ties savo vardu ir pavarde pasirašė ir gavo už 2012 m. balandžio mėn. 600 Lt, už 2012 m. birželio mėn. 800 Lt grynaisiais kasoje, už 2012 m. spalio mėn. 800 Lt grynaisiais, už 2012 m. lapkričio mėn. 800 Lt grynaisiais, už 2012 m. gruodžio mėn. 800 Lt kasoje, O. F. patvirtino, kad premijų išmokėjimo žiniaraščiuose pasirašė ir gavo už 2012 m. spalio mėn. 100 Lt grynaisiais, už 2012 m. lapkričio mėn. 200 Lt premiją grynaisiais kasoje, už 2012 m. gruodžio mėn. 200 Lt grynaisiais kasoje“ ir t. t.“. Klaipėdos apygardos teismas taip pat konstatavo, jog „liudytojų parodymai patvirtina, jog jiems buvo priskaičiuotos ir išmokėtos atitinkamo dydžio premijos, tačiau kaip tyrimo metu nustatyta ir 2015-03-20 specialisto išvadoje Nr. 5-3/24 konstatuota, jos nebuvo apskaitytos UAB "Klaipėdos mėsinė" apskaitoje, atitinkamai nesumokėti privalomi sumokėti mokesčiai. Dėl padarytų buhalterinės apskaitos pažeidimų negalima iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ir struktūros“. Šiuo atveju pagal teismo nutartį nustačiusi, kad mokesčių mokėtojas (mokestį išskaičiuojantis asmuo) nevykdė arba netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuojant mokesčius, Inspekcijos tvirtinimu, Klaipėdos AVMI pagrįstai Pareiškėjo mokestinį patikrinimą atliko taikydama MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad aplinkybė, jog Pareiškėjas nedeklaravo Inspekcijai pateiktose 2012-04-01–2013-01-31 laikotarpio mėnesinėse pajamų mokesčio nuo A klasės pajamų ir metinėje deklaracijose, VSDFV Klaipėdos skyriui pateiktose 2012-04-01–2013-01-31 laikotarpio ataskaitose bei į deklaracijas ir ataskaitas įrašė neteisingus (nepatikimus, prieštarungus), t. y. ne visus duomenis apie išmokėtą darbo užmokestį, išskaitytą ir sumokėtą pajamų mokestį bei PSD ir VSD įmokas yra nustatyta įsiteisėjusia Klaipėdos apygardos teismo 2018-05-31 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018.

Byloje nustatyta, kad FNTT atliktas ikiteisminis tyrimas baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-02040-12 pagal BK 222 straipsnio 1 dalį ir 223 straipsnio 1 dalį, kuris pradėtas dėl to, kad laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-02-28 Pareiškėjas savo apskaitoje galimai neatvaizdavo dalies mėsos skerdenų pardavimų, gauto apmokėjimo už parduotą mėsos skerdeną ir taip pat dėl to, kad dalis Pareiškėjo darbuotojams išmokėtų atlyginimų nebuvo įtraukti į jo buhalterinę apskaitą, nuo jų nesumokėti privalomi mokesčiai ir įmokos į biudžetą. FNTT pareigūnai 2013-03-05 atliko kratą bendrovės nuomojamose administracinėse patalpose verslo centre „Neapolis“, adresu:

(duomenys neskelbtini). Kratos metu Pareiškėjo vyresniosios buhalterės M. S. darbo vietoje rasti ir paimti Pareiškėjo dokumentai ir daiktai (USB laikmenos, diskai). Įvertinus ikiteisminio tyrimo metu surinktą informaciją, 2015-03-20 surašyta specialisto išvada Nr. 5-3/24 „Dėl UAB "Klaipėdos mėsinė" ūkinės finansinės veiklos“ (toliau – Specialisto išvada), kuri pateikta Klaipėdos AVMI.

Pagal ūkinės finansinės veiklos tyrimui pateiktus 2012 m. balandžio, birželio, spalio, lapkričio, gruodžio mėn. ir 2013 m. sausio mėn. premijų išmokėjimo žiniaraščius (atspausdinti iš USB laikmenų „J. S.“, 4 GB, paimtų iš Pareiškėjo darbuotojos M. S. darbo vietos), kuriuose nurodyta pinigų mokėjimo paskirtis – „Premija“, liudytojų apklausos protokolus, premijų išmokėjimo žiniaraščius bei Pareiškėjo apskaitos dokumentus (darbo laiko apskaitos, darbo užmokesčio priskaitymo, išmokėjimo žiniaraščius) nustatyta, kad laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-02-28 apskaitos registre „Su darbo santykiais susiję įsipareigojimai“ 86 atvejais Pareiškėjas neužregistravo darbuotojams priskaičiuoto darbo užmokesčio, iš viso 54 816,21 Lt (15 875,87 Eur, iš jų: 2012 m. 79 atvejais, iš viso 48 836,91 Lt; 2013 m. 01 mėn. 7 atvejais, iš viso 5 979,30 Lt).

Iš bylos medžiagos, pasak Inspekcijos, matyti, kad Pareiškėjo patikrinimas atliktas pagal jo pateiktus laikotarpio nuo 2012-01-01 iki 2013-12-31 pirminius buhalterinės apskaitos dokumentus, registrus, pagal duomenis, esančius mokesčių mokėtojo archyvinėje byloje. Surinkta informacija iš VMI integruotos informacinės sistemos bei kitų VMI naudojamų duomenų bazių, taip pat patikrinimo metu įvertinta 2015-11-09 raštu Nr. 25/12-1-10-20040 FNTT pateikta Specialisto išvada, patikrinimo metu buvo vertinamos aplinkybės, nustatytos Klaipėdos apylinkės teismo Klaipėdos miesto rūmų 2018-01-10 priimtu nuosprendžiu ir 2018-05-31 Klaipėdos apygardos teismo nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 06-1-02040-12 (Nr. 1-16-526/2018), naudojama kita baudžiamojoje byloje surinkta medžiaga. Tokiu būdu Klaipėdos AVMI pagal įvertinimą apskaičiuodama Pareiškėjo mokesčių bazę įvertino įvairius informacijos šaltinius, kaip tai nustatyta Taisyklių 29 punkte.

Patikrinimo metu nustatyta, kad Pareiškėjo ikiteisminio tyrimo byloje įsegtuose žiniaraščiuose (atspausdinti iš USB laikmenų „J. S.“, 4 GB, paimtų iš Pareiškėjo darbuotojos M. S. darbo vietos) nurodytas pinigų išmokėjimo terminas, nurodyta išmokėta pinigų suma įvardintiems asmenims, nurodyti šių piniginių lėšų gavėjų vardai, pavardės, yra šių pinigų gavėjų parašai. Pinigų išmokėjimo žiniaraščius savo parašu patvirtino Pareiškėjo direktorius L. H., vyriausioji buhalterė C. A. bei žiniaraščių sudarytoja Pareiškėjo darbuotoja vyresnioji buhalterė M. S..

Susipažinusi su Pareiškėjo baudžiamojoje byloje sukaupta informacija, Klaipėdos AVMI nustatė, jog Pareiškėjo darbuotojai, atliekant ikiteisminį tyrimą, apklausos metu parodė:

Generalinis direktorius L. H. 2015-12-11 papildomos apklausos metu dėl Pareiškėjo darbuotojams mokėtų atlyginimų ir premijų patvirtino, jog apklausos metu pateiktuose premijų išmokėjimo žiniaraščiuose parašai yra labai panašūs į jo, kaip generalinio direktoriaus, parašus, galimai tie parašai ir yra jo, tačiau nepamena, kad būtų tokius dokumentus pasirašinęs. Nurodė, jog negali pasakyti, ar šie dokumentai yra įtraukti į Pareiškėjo apskaitą ir pažymėjo, kad jei šie dokumentai yra tikri ir jei juose yra jo parašai, vadinasi, Pareiškėjo atsakingi darbuotojai privalėjo šiuose dokumentuose užfiksuotus duomenis įvesti į apskaitą.

Pareiškėjo vyresnioji buhalterė M. S. 2013-03-05 pirminės apklausos metu parodė, kad sutinka, jog jai pareikštame įtarime nurodytą veiką ji padarė. Parodė, kad duomenis apie Pareiškėjo darbuotojams priskaičiuotus ir išmokėtus atlyginimus į el. laikmenas (USB raktus), kurie kratos metu rasti jos namuose ir darbo vietoje, suvedinėjo ji pagal kitų Pareiškėjo atsakingų darbuotojų pateiktus duomenis popieriniuose variantuose. Nurodė, jog vėliau šiuos popierinius dokumentus sunaikindavo. Įtariamojo apklausos protokole 2014-06-16 M. S. parodė, jog darbo užmokesčio suvestines Pareiškėjo darbuotojams sudarinėjo ji viena, padariusi darbo užmokesčio suvestines, perduodavo Pareiškėjo direktoriaus pavaduotojui I. S.. Nurodė, jog nežino, kodėl darbo užmokesčio (premijų) žiniaraščiuose (apklausos metu parodytuose) yra Pareiškėjo generalinio direktoriaus L. H. parašai. Taip pat paaiškino, jog pasirašiusi minėtus darbo užmokesčio (premijų) žiniaraščius atiduodavo šiuos dokumentus I. S., kuris po kurio laiko grąžindavo jai tuos pačius darbo užmokesčio (premijų) žiniaraščius jau su Pareiškėjo darbuotojų parašais. Apklausos metu M. S.

parodė, jog nežino, kokiomis aplinkybėmis tie parašai darbo užmokesčio (premių) žiniaraščiuose atsirado, nes realiai pinigų žiniaraščiuose įvardintiems Pareiškėjo darbuotojams ji nemokėjo, kas mokėjo, nežino, taip pat patvirtino, jog žino, kad apklausos metu parodyti apskaitos dokumentai – darbo užmokesčio (premių) žiniaraščiai nėra įtraukti į Pareiškėjo apskaitą ir nuo šiuose žiniaraščiuose apskaitytų atlyginimų nėra sumokėti mokesčiai į biudžetą.

Pareiškėjo pirkimų vadovas U. Y. 2013-03-05 pirminės apklausos metu parodė, jog realiai jo atlyginimas pagal darbo sutartį kas mėnesį būdavo 3 000 Lt, tačiau kiekvieną mėnesį nuo 2012 m. rugpjūčio mėn. iki 2013 m. sausio mėn. imtinai jam buvo mokamas dar papildomai 1 430 Lt neoficialus atlyginimas grynaisiais pinigais, t. y. už 2012 m. rugpjūčio, rugsėjo, spalio, lapkričio, gruodžio ir 2013 m. sausio mėn. iš viso gavo 8 580 Lt piniginių lėšų sumą grynaisiais pinigais kaip neoficialų atlyginimą. Nurodė, jog pinigus jam išmokėdavo Pareiškėjo darbuotoja T. B. priklausančiose patalpose (duomenys neskelbtini).

Klaipėdos AVMI pagal Pareiškėjo baudžiamojoje byloje esamą medžiagą ir pagal duomenis, surinktus iš liudytojų apklausos protokolų apie laikotarpį nuo 2012-01-01 iki 2013-02-28 Pareiškėjo darbuotojams išmokėtas neapskaitytas premijas grynaisiais pinigais, nustatė, jog visais baudžiamojoje byloje užfiksuotais 86 atvejais tai, kad gavo premijas grynaisiais pinigais patvirtino visi neapskaitytas premijas gavę 33 Pareiškėjo darbuotojai, kurių sąrašas pateiktas patikrinimo akto p. 5.

Priimdamas apkaltinamąjį nuosprendį M. S. atžvilgiu, Klaipėdos apygardos teismas vadovavosi Specialisto išvada, kurioje nurodyta, kad laikotarpiu nuo 2012-01-01 iki 2013-02-28 UAB "Klaipėdos mėsinė" apskaitos dokumentais nepagrindė darbo užmokesčio priskaitymo iš viso už 54 816,21 Lt (15 875,87 Eur, neišskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo į biudžetą 9 072,30 Lt (2 627,52 Eur) GPM, 109,63 Lt (31,75 Eur) GF įmokų, 22 032,74 Lt (6 381,12 Eur) VSD įmokų. Klaipėdos apygardos teismas nurodė, kad dėl Buhalterinės apskaitos įstatymo 6 straipsnio 2 dalies ir 12 straipsnio 1 dalies nuostatų nesilaikymo negalima iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos turto, nuosavo kapitalo, išpareigojimų dydžio ir struktūros. Klaipėdos apygardos teismas padarė išvadą, kad Pareiškėjo buhalterės M. S. padaryta nusikalstama veika dėl to, jog ji apskaitos dokumentais 86 atvejais nepagrindė ir į Pareiškėjo apskaitą neįtraukė darbo užmokesčio priskaitymo bei darbo užmokesčio išmokėjimo Pareiškėjo darbuotojams, neužregistravo piniginių lėšų išlaidų iš kasos bei atitinkamai neužregistravo mokėtinų mokesčių bei įmokų į valstybės biudžetą. Teismas konstatavo, kad M. S., būdama Pareiškėjo vyresniąja buhalterė darbo užmokesčiui, pagal jai priskirtas funkcijas privalėjo pagrįsti ir į apskaitą įtraukti darbuotojams priskaitytą ir išmokėtą darbo užmokesį (premijas), atitinkamai užregistruoti mokėtinus mokesčius ir įmokas į valstybės biudžetą, tačiau to nepadarė. Teisme Pareiškėjo darbuotojos M. S. veika kvalifikuota kaip nusikalstama, konstatuota, jog tokią veiką M. S. padarė vykdydama Pareiškėjo jai pavestas darbinės funkcijas.

Pareiškėjas minėtoje dalyje Klaipėdos apygardos teismo 2018-05-31 nutarties kasacine tvarka neskundė, t. y. sutiko, kad jos darbuotoja vyresnioji apskaitininkė M. S., neįtraukdama darbo užmokesčio priskaitymo į Pareiškėjo apskaitą bei atitinkamai neužregistruodama mokėtinų mokesčių bei įmokų į valstybės biudžetą, padarė nusikalstamą veiką.

Pagal Pareiškėjo baudžiamojoje byloje surinktą medžiagą nustatytas darbo užmokesčio neapskaitymo ir išmokėjimo Pareiškėjo darbuotojams faktas. Akcentuojama, jog Pareiškėjo darbuotoja vyresnioji buhalterė M. S. į jo apskaitą (t. y. ne į savo kaip fizinio asmens apskaitą ar kurios nors kitos įmonės / juridinio asmens apskaitą) neįtraukė darbuotojams priskaitytą ir išmokėtą darbo užmokesį (premijas), atitinkamai nuo jų nesumokėjo mokėtinų mokesčių ir įmokų į valstybės biudžetą.

Iš minėtų byloje nustatytų aplinkybių Inspekcija sprendime daro išvadą, jog Klaipėdos AVMI pagrįstai konstatavo, kad Pareiškėjo buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio. Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012 m. balandžio mėn. iki 2013 m. sausio mėn. išmokėjęs darbuotojams atlyginimus (premijas) iš viso 54 816,21 Lt (15 875,87 Eur), kurios pagal GPMĮ 23 straipsnio nuostatas priskiriamos su darbo santykiais susijusiomis išmokomis ir pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamoms A klasės pajamoms, jų nepagrindė apskaitos dokumentais ir neįtraukė į apskaitą, tuo iškreipė savo veiklos turinį. Inspekcijai pateiktose

mėnesinėse pajamų mokesčio ir PSD įmokų nuo A klasės pajamų deklaracijose (FR0572) Pareiškėjas įrašė nepatikimus, prieštaringus duomenis apie darbuotojams išmokėtas išmokas bei nuo jų išskaičiuotą GPM, taip pat Valstybinio socialinio draudimo fondo valdybai pateiktuose pranešimuose apie apdraustųjų valstybinio socialinio draudimo įmokas (forma SAM3SD) laikotarpiu nuo 2012 m. balandžio mėn. iki 2013 m. sausio mėn. nurodė neteisingas pajamų, nuo kurių skaičiuojamos įmokos bei apskaičiuotų įmokų sumas.

Pareiškėjas pateiktame skunde nurodo, kad skundžiamame sprendime, kaip ir patikrinimo akte remiamasi išimtinai ikiteisminio tyrimo metu FNTT surašyta Specialisto išvada. Teigia, kad Klaipėdos apylinkės teismas išteisino Pareiškėją dėl nusikaltimo, numatyto BK 20 straipsnio 3 dalyje ir 222 straipsnio 1 dalyje, nes nepadaryta veika, turinti nusikaltimo ar baudžiamojo nusižengimo požymių. Tuo pačiu nuosprendžiu Pareiškėjo vyresniąja buhalterė dirbusi M. S. buvo pripažinta kalta savo iniciatyva (ar veikdama su nenustatytais asmenimis) apgaulingai tvarkiusi buhalterinę apskaitą, o konkrečiai – į buhalterinę apskaitą neįtraukusi duomenų apie Pareiškėjo darbuotojams grynaisiais pinigais išmokėtas sumas. Konstatuota, kad apie šią M. S. veiką Pareiškėjas nežinojo (t. y. nežinojo Pareiškėjo vardu veikti teisę turintis vadovas, finansų direktorius ir vyr. buhalterė, kurie yra atsakingi už Pareiškėjo buhalterinę apskaitą). Pareiškėjui nesuprantama, kokių pagrindų jam yra perkeliama mokestinė prievolė už nenustatytų asmenų gautas pajamas, kuriomis šie asmenys, prisidengdami Pareiškėjo vardu ir jam nieko apie tai nežinant, dalinasi su kai kuriais Pareiškėjo darbuotojais.

Inspekcija tvirtina, jog šie Pareiškėjo argumentai yra nepagrįsti. Nurodo, jog Klaipėdos apygardos teismas 2018-05-31 nutartimi nustatė, kad „iš ikiteisminio tyrimo metu duotų liudytojų parodymų aiškiai nustatyta, jog pagal jiems parodytus „Premijų išmokėjimo žiniaraščius“ K. E. patvirtino, kad premijų išmokėjimo žiniaraščiuose ties savo vardu ir pavarde pasirašė ir gavo už 2012 m. balandžio mėn. 600 Lt, už 2012 m. birželio mėn. 800 Lt grynaisiais kasoje, už 2012 m. spalio mėn. 800 Lt grynaisiais, už 2012 m. lapkričio mėn. 800 Lt grynaisiais, už 2012 m. gruodžio mėn. 800 Lt kasoje, O. F. patvirtino, kad premijų išmokėjimo žiniaraščiuose pasirašė ir gavo už 2012 m. spalio mėn. 100 Lt grynaisiais, už 2012 m. lapkričio mėn. 200 Lt premiją grynaisiais kasoje, už 2012 m. gruodžio mėn. 200 Lt grynaisiais kasoje“ ir t. t.“. Šios nutarties p. 75–77 yra išvardinti visi 33 Pareiškėjo darbuotojai, kurie kasoje grynaisiais pinigais iš Pareiškėjo gavo neapskaitytas pajamas. Klaipėdos apygardos teismas taip pat konstatavo, jog „liudytojų parodymai patvirtina, jog jiems buvo priskaičiuotos ir išmokėtos atitinkamo dydžio premijos, tačiau kaip tyrimo metu nustatyta ir 2015-03-20 specialisto išvadoje Nr. 5-3/24 konstatuota, jos nebuvo apskaitytos UAB "Klaipėdos mėsinė" apskaitoje, atitinkamai nesumokėti privalomi sumokėti mokesčiai“.

Inspekcija sprendime cituoja Buhalterinės apskaitos įstatymo 6 straipsnio 2 dalies, 12 straipsnio 4 dalies, MAĮ 2 straipsnio 17 dalies, GPMĮ 22 straipsnio 1 dalies, 2 dalies 2 punkto, 23 straipsnio 1 dalies, VSDĮ 9 straipsnio, SDĮ 17 straipsnio, GFĮ 3 straipsnio nuostatas ir tvirtina, jog Klaipėdos AVMI, atsižvelgusi į baudžiamojoje byloje nustatytas faktines aplinkybes, pagrįstai konstatavo, jog Pareiškėjas mokėjo buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą darbo užmokestį, nuo kurio turėjo būti apskaičiuoti ir sumokėti GPM, VSD, PSD, GF įmokos.

Dėl Pareiškėjo skundo argumentų, jog Klaipėdos AVMI nenustatė pagrindo MAĮ 70 straipsnio taikymui ir netaikė nei vieno iš Taisyklėse nustatytų metodų Inspekcija pažymi, kad Klaipėdos apygardos teismas, apeliacine tvarka išnagrinėjęs baudžiamąją bylą pagal apeliacinius skundus dėl Klaipėdos apylinkės teismo Klaipėdos miesto rūmų 2018-01-10 nuosprendžio, kuriuo M. S. pripažinta kalta, L. H., Pareiškėjas ir U. Y. išteisinti, pasisakė, kad nėra pagrindo netikėti FNTT ūkinės finansinės veiklos tyrimo skyriaus 2015-03-20 specialisto išvados Nr. 5-3/24 dėl Pareiškėjo ūkinės finansinės veiklos dalimi, kuria buvo tiriamas Pareiškėjo darbuotojams priskaičiuoto ir išmokėto darbo užmokesčio apskaitymas Pareiškėjo finansinėje apskaitoje. Atliekant tyrimą ir jo duomenis užfiksuojuant bei padarant išvadą 2015-03-20 specialisto išvadoje Nr. 5-3/24, pagrįstai buvo atsižvelgta ne tik į kratos metu paimtose laikmenose esančius duomenis – suvestines, premijų mokėjimo žiniaraščius, bet ir į liudytojų, kuriems buvo priskaičiuotas ir išmokėtas darbo užmokestis, parodymus, nes šiuo atveju būtent liudytojų parodymai pagal jiems

parodytus žiniaraščius patvirtina, kad juose yra jų parašai, jog jiems buvo priskaičiuotos ir išmokėtos atitinkamo dydžio premijos, tačiau, kaip tyrimo metu nustatyta ir specialisto išvadoje konstatuota, jos nebuvo apskaitytos Pareiškėjo apskaitoje, atitinkamai nesumokėti privalomi sumokėti mokesčiai. Dėl padarytų buhalterinės apskaitos pažeidimų negalima iš dalies nustatyti Pareiškėjo veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. Atsižvelgiant į nustatytas ir aptartas aplinkybes, apeliacinės instancijos teismas neturi pagrindo nesutikti su skundžiamame nuosprendyje pirmosios instancijos teismo padaryta išvada, kad M. S. padaryta veika dėl to, jog ji apskaitos dokumentais 86 atvejais nepagrindė ir į Pareiškėjo apskaitą neįtraukė darbo užmokesčio priskaitymo bei darbo užmokesčio išmokėjimo Pareiškėjo darbuotojams, neužregistravo piniginių lėšų išlaidų iš Pareiškėjo kasos bei atitinkamai neužregistravo mokėtinų mokesčių ir įmokų į valstybės biudžetą, dėl padarytų buhalterinės apskaitos pažeidimų negalima iš dalies nustatyti Pareiškėjo veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ir struktūros, yra įrodyta.

MAĮ 72 straipsnyje numatyta, kad mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokesčių remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą nustatyta tvarka. LVAT yra išaiškinęs, jog specialisto išvada, teismo baudžiamasis įsakymas, liudytojų parodymai – pakankamas faktinis duomenų kiekis bei jų kokybinė išraiška vienareikšmiškai išvadai padaryti bei sprendimui priimti (LVAT 2008-12-19 nutartis adm. byloje Nr. A-556-2049-08).

Klaipėdos AVMI patikrinimo metu mokesčius apskaičiavo vadovaudamasi MAĮ 70 straipsniu, nustačiusi, jog nėra galimybės mokesčių bazę apskaičiuoti įprastu būdu. Nagrinėjamu atveju, pasak Inspekcijos, mokesčių administratorius taikė ekonominio modelio vertinimo metodą, numatytą Taisyklių 6.3. punkte. Taisyklių 25 punkte yra nustatyta, kad taikant ekonominių modelių vertinimo metodą gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šiuo atveju vertinimui atlikti naudoti kratos metu paimitose laikmenose esantys duomenys – suvestinės, premijų mokėjimo žiniaraščiai, liudytojų apklausų protokolų, Specialisto išvados duomenys, baudžiamojoje byloje priimtame pirmos instancijos įsiteisėjusiame teismo nuosprendyje bei apeliacinės instancijos teismo įsiteisėjusioje nutartyje pateikta informacija. Pagal LVAT praktiką toks duomenų kiekis bei jo kokybinė išraiška, taikant ekonominio modelio vertinimo metodą, yra pakankami vienareikšmiškai išvadai padaryti bei sprendimui priimti.

Inspekcija atkreipia dėmesį ir į tai, kad nors Klaipėdos apylinkės teismo Klaipėdos miesto rūmų 2018-01-10 nuosprendžiu Pareiškėjas išteisintas dėl nusikaltimo, numatyto BK 222 straipsnio 1 dalyje (apgaulingas apskaitos tvarkymas), padarymo, tačiau 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 (LVAT 2011-03-24 nutartis adm. byloje Nr. A-442-1056/11, 2010-12-23 nutartis 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, subjektus, todėl mokestinė prievolė gali atsirasti nepriklausomai nuo baudžiamosios bylos baigties. Todėl Klaipėdos apylinkės teismo Klaipėdos miesto rūmų 2018-01-10 nuosprendis, kuriuo Pareiškėjas išteisintas dėl nusikalstamos veikos pagal BK 222 straipsnio 1 dalį padarymo, nedraudžia mokesčių administratoriui vertinti Pareiškėjo veiksmus mokestiniais teisiniais aspektais.

Bendrovė skunde nurodo, kad patikrinimo metu apskaičiuotos mokėtinės GPM, VSD, PSD, GF įmokų sumos, tačiau nutylėta, jog pagal PMĮ 24 straipsnio 1 dalį visi šie mokesčiai yra priskiriami leidžiamiems atskaitymams, todėl šiomis sumomis turėjo būti koreguojama PM bazė. Dėl šių Pareiškėjo argumentų Inspekcija pažymi, kad pagal PMĮ 11 straipsnio 4 dalį 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, o pagal 17 straipsnio 1 dalį vieneto leidžiamais atskaitymais laikomos visos faktiškai patirtos įprastinės tokiai veiklai sąnaudos, būtinos pajamoms uždirbti ar vieneto ekonominei naudai gauti.

Pagal GPMĮ 3 straipsnio nuostatas GPM mokėtojas yra pajamų gavęs gyventojas, tai vienetas, iš savo lėšų už gyventoją sumokėjęs pajamų mokesťį, apskaičiuodamas apmokestinamąjį pelną, turi šias sumas, kaip nesusijusias su pajamų uždirbimu ir neįprastines vykdomai veiklai, priskirti neleidžiamiems atskaitymams. Analogiška tvarka neleidžiamiems atskaitymams priskiriamos ir apdraustųjų VSD bei PSD įmokos, kurių mokėtojas pagal VSDĮ ir SDĮ nuostatas yra pats apdraustasis.

Šiuo atveju, pasak Inspekcijos, Pareiškėjas, išmokėdamas neapskaitytą darbo užmokesťį, faktiškai įprastinių vykdomai veiklai sąnaudų, būtinų deklaruotoms pajamoms uždirbti ar Pareiškėjo ekonominei naudai gauti, nepatyrė, todėl tokios darbo užmokesčio sumos ir papildomai nuo neapskaityto darbo užmokesčio apskaičiuoti GPM, VSD, PSD, GF įmokos nepriskiriamos vieneto leidžiamiems atskaitymams.

Pareiškėjas pateiktame skunde prašo atleisti nuo baudų ir delspinigių, nes mano, kad nėra kaltas dėl padaryto mokesčių įstatymų pažeidimo.

Inspekcija atkreipia dėmesį į tai, kad mokesčių mokėtojai nuo skaičiuojamų (apskaičiuotų), bet nesumokėtų (neišieškotų) delspinigių ar jų dalies atleidžiami vadovaujantis MAĮ 100 straipsnio 1 dalyje ir 141 straipsnio 1 dalyje bei Inspekcijos viršininko 2004-07-26 įsakymu Nr. VA-144 patvirtintų Atleidimo nuo baudų, delspinigių ir palūkanų taisyklių 5 punkte nustatytais teisiniais pagrindais ir sprendime cituoja atleidimo nuo delspinigių pagrindus.

Inspekcija nurodo, jog MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punktą nustato, kad mokesčių mokėtojas turi įrodyti, jog nėra kaltas dėl padaryto pažeidimo. Nagrinėjant, ar egzistuoja pagrindas atleisti Pareiškėją nuo delspinigių mokėjimo MAĮ 141 straipsnio 1 dalies 1 punkte nustatytu pagrindu, turi būti nustatyta, ar Pareiškėjas, 2012–2013 m. padaręs 2018-11-26 patikrinimo akte Nr. FR0680-450 nustatytas veikas, suprato, ar, atsižvelgiant į eilę teisiškai reikšmingų aplinkybių, turėjo ir galėjo suprasti, kad pažeidžia GPMĮ nuostatas. Iš Klaipėdos apygardos teismo 2018-05-31 nutarties baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018 (nutarties p. 87) matyti, jog „tam, kad būtų užtikrintas tinkamas teisės aktų reikalaujamos buhalterinės apskaitos tvarkymas, bendrovėje buvo įkurtas savarankiškas buhalterinės apskaitos tvarkymo padalinys, bendrovėje buvo įdiegtos kompiuterinės apskaitos programos, kurių pagalba buvo realiai kontroliuojama Pareiškėjo veikla iš esmės. Taip pat sudaryta ir 2012-01-02 Pareiškėjo generalinio direktoriaus L. H. patvirtinta Pareiškėjo valdymo schema. Ir tai vienareikšmiškai parodo, kad juridinio asmens veiklos politika, organizacinė struktūra buvo nukreipta ne į Pareiškėjo darbuotojų neteisėtų veiksmų toleravimą, bet, priešingai, į tai, kad juridinis asmuo negalėtų veikti nusikalstamai. Kartu akivaizdu, kad nėra jokio pagrindo konstatuoti, jog nebuvo Pareiškėjo generalinio direktoriaus L. H. pakankamos priežiūros ir kontrolės organizuojant buhalterinės apskaitos tvarką“. Atsižvelgiant į šias Klaipėdos apygardos teismo konstatuotas aplinkybes, Pareiškėjas, Inspekcijos nuomone, yra atleistas nuo 400,86 Eur GPM delspinigių.

Inspekcija nurodo, jog byloje nėra pateikta duomenų, kad Pareiškėjas būtų sumokėjęs apskaičiuotas GPM, VSD ir PSD įmokų prievoles ar šių mokesčių sumokėjimo terminas būtų atidėtas arba išdėstytas, todėl nėra įvykdyta MAĮ 141 straipsnio 2 dalyje nustatyta sąlyga nagrinėti klausimą, ar egzistuoja MAĮ 141 straipsnio 1 dalyje nustatyti pagrindai, kuriems esant Pareiškėjas galėtų būti atleistas nuo paskirtų GPM, VSD, PSD įmokų baudų.

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

Ginčijamas Inspekcijos 2019-06-04 sprendimas Nr. 69-61 tvirtintinas, Pareiškėjo 2019-06-21 skundas atmestinas.

Ginčas tarp šalių vyksta dėl Pareiškėjui papildomai apskaičiuotų 2 627,52 Eur GPM, 4 952,29 Eur VSD, 1 428,83 Eur PSD, 31,75 Eur GF įmokų ir su šiais mokesčiais susijusių sumų,

Klaipėdos AVMI mokestinio patikrinimo metu konstatavus, kad Pareiškėjas laikotarpiu nuo 2012 m. balandžio mėn. iki 2013 m. sausio mėn. į savo buhalterinę apskaitą neįtraukė 54 816,21 Lt (15 875,87 Eur) apskaičiuoto ir darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio, nuo kurio neišskaičiavo, nedeklaravo ir nesumokėjo privalomų į valstybės biudžetą mokėtinų mokesčių. Pareiškėjo GPM bazė, nuo kurios skaičiuoti mokesčiai, buvo apskaičiuota vadovaujantis MAĮ 70 straipsnio nuostatomis (pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą), taikant ekonominių modelių metodą, be kita ko, remiantis ikiteisminio tyrimo metu (FNTT 2015-03-20 specialisto išvada Nr. 5-3/24 „Dėl UAB "Klaipėdos mėsinė" ūkinės finansinės veiklos“) nustatytais faktais. Pažymėtina, jog šiam mokestiniam ginčui aktualūs faktai, susiję su Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje neatvaizduoto darbo užmokesčio jo darbuotojams išmokėjimu, buvo patvirtinti Klaipėdos apylinkės teismo Klaipėdos miesto rūmų 2018-01-10 nuosprendžiu baudžiamojoje byloje Nr. 1-16-526/2018, kuris buvo peržiūrėtas apeliacine tvarka Klaipėdos apygardos teismo (2018-05-31 nutartis baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018), Pareiškėjo buhalterę M. S. pripažįstant kalta padarius nusikalstamą veiką, numatytą BK 222 straipsnio 1 dalyje (apgaulingas apskaitos tvarkymas), dalyje dėl neapskaitytų atlyginimų (premijų) išmokėjimo Pareiškėjo darbuotojams.

Pareiškėjas skunde bei jo atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu nesutikimą su ginčijamu Inspekcijos sprendimu motyvuoja tuo, jog Sprendimas naikintinas, nes Klaipėdos AVMI patikrinimo akte bei sprendime nemotyvavo MAĮ 70 straipsnio nuostatų taikymo, ir tai, pasak Pareiškėjo, reiškia, kad ši MAĮ norma bei specialus Taisyklėse įtvirtintas mokesčių apskaičiavimo metodas nebuvo taikytas. Inspekcija, priimdama Sprendimą mokestiniame ginče ir jame pasisakydama dėl netiesioginio mokesčių apskaičiavimo būdo šiame mokestiniame ginče taikymo, pasak Pareiškėjo, taisė mokestinio patikrinimo metu padarytas klaidas ir išėjo už savo kompetencijos ribų. Be to, Pareiškėjo nuomone, mokesčių administratorius nenustatė pagrindų tam, kad taikytų MAĮ 70 straipsnį, taip pat netinkamai taikė šio straipsnio nuostatas, nes suabsoliutino FNTT specialisto išvadoje užfiksuotus duomenis, perrašė juos, neatlikęs jokių skaičiavimų, neatsižvelgė į tai, kad Pareiškėjo darbuotojai, ikiteisminio tyrimo metu parodę, jog premijos jiems buvo mokamos, vėliau pakeitė savo parodymus. Pareiškėjo atstovų tvirtinimu, mokesčių administratorius ginčo byloje nenustatė, už ką ir iš kieno lėšų (baudžiamojoje byloje nenustatyta aplinkybė, jog Pareiškėjas būtų gavęs pajamas pardavęs buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą mėsos skerdeną) Pareiškėjo darbuotojams buvo mokamos premijos, be to, nenustatyti asmenys, kurie veikė Pareiškėjo vardu. Šių aplinkybių nenustatymas, Pareiškėjo tvirtinimu, eliminuoja jo pareigą atsakyti už trečiųjų asmenų atliktus premijų jo darbuotojams išmokėjimo veiksmus.

Komisija, įvertinusi bylos medžiagą, konstatuoja, jog Pareiškėjo skundo bei jo atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje išdėstyti teiginiai vertintini kaip nepagrįsti ir prieštaraujantys byloje nustatytiems aplinkybėms, susijusioms su Pareiškėjo 2012–2013 m. laikotarpiu išmokėto neoficialaus darbo užmokesčio (premijų) neapskaitymu, nedeklaravimu ir mokesčių nesumokėjimu, kurias objektyviai ir visapusiškai ištyrė Inspekcija. Centrinis mokesčių administratorius tinkamai įvertino įrodymus, teisingai taikė teisės normas, reglamentuojančias Pareiškėjo apmokestinimą, todėl priėmė teisėtą ir pagrįstą sprendimą. Inspekcijos išvados nagrinėjimais aspektais yra tinkamai ir išsamiai motyvuotos. Atkreiptinas dėmesys, jog visos šiam mokestiniam ginčui aktualios aplinkybės ir teisinė argumentacija, susijusi su Pareiškėjo apmokestinimu, buvo detalios aprašytos skundžiamame Inspekcijos sprendime (taip pat ir šio Komisijos sprendimo aprašomojoje dalyje), todėl Komisija, laikydama, kad nuodugnus šių aplinkybių kartojimas būtų perteklinis, pakartotinai jų nedetalizuoja ir nurodo šiame sprendime plačiau pasisakysianti dėl Pareiškėjo skunde Komisijai išdėstyti argumentų.

Pareiškėjas skunde dėsto argumentus dėl to, kad mokesčių administratoriui apskaičiavus Pareiškėjui papildomai mokėtinus į biudžetą mokesčius, visi šie mokesčiai turėjo būti priskirti leidžiamiems atskaitymams PMĮ prasme ir todėl šiomis sumomis turėjo būti koreguota Pareiškėjo PM bazė. Pasisakydama dėl šių Pareiškėjo argumentų, Komisija konstatuoja, kad Inspekcija pagrįstai šioje mokestinio ginčo dalyje rėmėsi PMĮ 11 straipsnio 4 dalies, 17 straipsnio 1 dalies nuostatomis ir Pareiškėjo 2012–2013 metų laikotarpiu patirtas išlaidas sumokant buhalterinėje

apskaitoje neapskaitytą darbo užmokestį, nuo neapskaityto darbo užmokesčio apskaičiuotus mokesčius priskyrė neleidžiamiems atskaitymams.

Pažymėtina, jog LVAT, aiškindamas minėtos PMĮ 17 straipsnio 1 dalies turinį, yra nurodęs, 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 vienetui vykdant 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 (LVAT išplėstinės teisėjų kolegijos 2015-06-16 nutartis adm. byloje Nr. eA-1409-602/2015). LVAT praktikoje taip pat laikomasi pozicijos, kad sąnaudos turi būti realiai patirtos. Be to, siekiant pagrįsti PM mažinančių sąnaudų susidarymo faktą, būtent mokesčių mokėtojui tenka pareiga atitinkamais buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįsti išlaidų, patirtų uždirbant pajamas, realumą (LVAT 2011-09-05 nutartis adm. byloje Nr. A438-2268/2011). Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, jog Pareiškėjui faktiškai nepatyrus buhalterinės apskaitos dokumentais pagrįstų išlaidų (ginčo byloje nustatyta, kad buvo mokėtas buhalterinėje apskaitoje neapskaitytas darbo užmokestis, nuo kurio mokesčiai nebuvo apskaičiuoti, deklaruoti ir sumokėti), būtinų deklaruotoms pajamoms uždirbti ar Pareiškėjo ekonominei naudai gauti, mokesčių administratorius pagrįstai buhalterinėje apskaitoje neapskaitytą darbo užmokestį bei apskaičiuotus mokesčius priskyrė neleidžiamiems atskaitymams PMĮ prasme.

Komisija pažymi, jog nepagrįsti yra Pareiškėjo skundo teiginiai, jog vietos mokesčių administratorius tiek patikrinimo akte, tiek sprendime dėl patikrinimo akto tvirtinimo visiškai nemotyvavo MAĮ 70 straipsnio taikymo, nenurodė taikyto specialaus mokesčių apskaičiavimo metodo ir tai reiškia, jog joks Taisyklėse įtvirtintas metodas nebuvo taikytas, o jį taikyti ikiteisminio mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje nėra pagrindo. Susipažinus su patikrinimo akto, taip pat sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo turiniu (patikrinimo akto p. 2, 7–8, sprendimo p. 6), matyti, jog šiuose vietos mokesčių administratoriaus įformintuose dokumentuose yra nurodyti bei argumentuoti nustatant Pareiškėjo mokesčių bazę taikyti mokesčių apskaičiavimo būdas bei metodas. Aplinkybė, jog Pareiškėjas nesutinka su tokia mokesčių administratoriaus argumentacija, ar, jo nuomone, ji nėra pakankama, nepaneigia netiesioginio mokesčių apskaičiavimo būdo taikymo šiame mokestiniame ginče fakto, kaip kad tvirtina Pareiškėjas savo skunde.

Pareiškėjo tvirtinimu, pagrindai taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas jo apmokestinimo atveju neegzistavo, nes baudžiamojoje byloje konstatuota, kad nebuvo Pareiškėjo žinojimo apie neoficialaus darbo užmokesčio išmokėjimo jo darbuotojams veiksmus ir tuo labiau – tyčios. Todėl nagrinėjamu atveju nėra pagrįsta teigti, jog mokesčių dydžio negalima buvo nustatyti dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdė arba netinkamai vykdė bent vieną iš šių pareigų: apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus.

Vertinant nurodytuosius Pareiškėjo argumentus pažymėtina, kad buhalterinės apskaitos duomenys pagal teisės aktų nuostatas yra pirminiai ir leistini informacijos šaltiniai, kurių pagrindu yra galima nustatyta tvarka apskaičiuoti mokėtinus į biudžetą mokesčius, todėl tais atvejais, kai tokių duomenų mokesčio mokėtojas nerenka, juos iškraipo ar sunaikina, yra prarandama objektyvi galimybė įprasta (teisės aktų nustatyta) tvarka apskaičiuoti į biudžetą mokėtinų mokesčių sumas (dydžius). Nagrinėjamo ginčo atveju įsiteisėjusiu teismo nuosprendžiu yra konstatuota aplinkybė, jog Pareiškėjo vyresnioji buhalterė darbo užmokesčiui M. S. 2012 m. balandžio, birželio, rugpjūčio, rugsėjo, spalio, lapkričio, gruodžio bei 2013 m. sausio mėn. apskaitos dokumentais nepagrindė ir į Pareiškėjo buhalterinę apskaitą neįtraukė dalies darbuotojams priskaityto ir išmokėto darbo užmokesčio (premijų), atitinkamai, apskaitos registruose neužregistravo mokėtinų mokesčių ir įmokų į valstybės biudžetą. Šios aplinkybės konstatavimas lėmė, kad Pareiškėjas, neapskaitydamas ir nedeklaruodamas dalies darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio, t. y. savo buhalterinėje

apskaitoje neatspindėdamas visų realiai įvykusių ūkinių operacijų ir įvykių, sudarė prielaidas mokesčių administratoriui taikyti MAĮ 70 straipsnio nuostatas.

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 mokestinės 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 FNTT Specialisto išvada, surašyta įvertinus fizinių asmenų (liudytojų) apklausos protokoluose nurodytą informaciją, premijų išmokėjimo žiniaraščius, Pareiškėjo buhalterinės apskaitos dokumentus. Tokie informacijos šaltiniai patenka į Taisyklių 29 punkte pateiktą šaltinių sąrašą.

Kaip minėta, Pareiškėjas ginčija Inspekcijos sprendimo pagrįstumą, tvirtindamas, kad mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesčius, pats neatlikęs jokių mokesčių apskaičiavimo veiksmų, nepagrįstai vadovavosi FNTT Specialisto išvadoje užfiksuotais duomenimis ir pateiktais skaičiavimais, kurie, Pareiškėjo tvirtinimu, negali būti pagrindas mokestinės prievolės dydžiui nustatyti. Juolab, kad Specialisto išvada buvo parengta baudžiamojoje byloje, kurioje Pareiškėjas yra išteisintas nesant jo kaltės, t. y. ikiteisminio tyrimo rezultatai yra paneigti.

Komisija pažymi, jog pareigą apskaičiuoti mokesčius, visų pirma, turi pats mokesčių mokėtojas (MAĮ 66 straipsnio 1 dalis), tačiau, kai pastarasis minėtos pareigos nevykdo, mokesčių mokėtojui priklausanti mokėti mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais MAĮ numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (MAĮ 66 straipsnio 2 dalis). Pareiškėjo argumentą, jog nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius nepagrįstai rėmėsi FNTT Specialisto išvada, paneigia MAĮ 72 straipsnio nuostatos, pagal kurias 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 mokesčio 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 (pavyzdžiui, 2008-09-12 nutartis adm. byloje Nr. A-261-1507/2008, 2009-04-02 nutartis adm. byloje Nr. A-442-388/2009, 2012-11-08 nutartis adm. byloje Nr. A-442-3046/2012). LVAT praktikoje taip pat pripažįstama, jog mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokestinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais (pavyzdžiui, 2010-12-14 nutartis adm. byloje Nr. A-575-1815/2010). Taigi nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pagrįstai vadovavosi FNTT Specialisto išvada bei įsiteisėjusiais teismų sprendimais.

Dėl Pareiškėjo išteisinimo nesant jo kaltės aplinkybės, kuri, Pareiškėjo nuomone, eliminuoja ir jo mokestinę atsakomybę, paminėtina, jog iš mokestinio ginčo byloje esančios medžiagos matyti, jog Pareiškėjas buvo išteisintas nesant jo kaltės dėl BK 222 straipsnio 1 dalyje

nurodytos veikos – apgaulingo buhalterinės apskaitos tvarkymo baudžiamosios bylos epizode, susijusiam su Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje neapskaitytomis iš UAB "D1" UAB "A1" ir UAB "E1" gautomis skerdienos pardavimo pajamomis. Be to, kaip yra nurodęs LVAT, netgi baudžiamojo persekiojimo nutraukimas nepaneigia mokesstinės pareigos. Tai skirtingos teisinės atsakomybės rūšys (pavyzdžiui, LVAT 2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A-6-238/2007, 2008-02-11 nutartis adm. byloje Nr. A-20-201/2008, 2011-07-07 nutartis adm. byloje Nr. A-442-2337/2011, 2011-12-29 nutartis adm. byloje Nr. A-575-3633-11, 2015-04-30 nutartis adm. byloje Nr. A-383-438/2015, 2019-06-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1198-556/2019). Tuo tarpu baudžiamosios bylos epizode dėl neapskaityto darbo užmokesčio Pareiškėjo darbuotojams mokėjimo įsiteisėjusiam Klaipėdos apylinkės teismo 2018-01-10 nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. 1-16-526/2018, kuris buvo patvirtintas Klaipėdos apygardos teismo 2018-05-31 nutartimi baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018, vienareikšmiškai yra konstatuotas Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje neapskaityto darbuotojams išmokėto darbo užmokesčio (premių), nuo kurio Pareiškėjas neapskaičiavo ir nesumokėjo į biudžetą GPM, VSD, PSD bei GF įmokų, išmokėjimo faktas. Vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 4 dalimi, įsiteisėjęs teismo nuosprendis baudžiamojoje byloje yra privalomas teismui, nagrinėjančiam administracines bylas dėl asmens, kuriam priimtas teismo nuosprendis, veiksmų administracinių teisinių pasekmių.

Pabrėžtina, jog Pareiškėjos atstovai skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentavo neginčijantys pajamų Pareiškėjo darbuotojams išmokėjimo fakto. Tačiau, jų nuomone, nenustačius asmenų, kurie neteisėtai veikė Pareiškėjo vardu, nenustačius aplinkybių, jog atlyginimai buvo išmokėti iš juridinio asmens lėšų (baudžiamojoje byloje nenustatytas neapskaitytų pajamų gavimo faktas), jog darbo užmokestis buvo mokamas už darbo funkcijų vykdymą, už šiame mokesciniame ginče apskaičiuotų mokesčių prievolių vykdymą negali būti atsakingas juridinis asmuo – Pareiškėjas.

Dėl šių Pareiškėjo argumentų pažymėtina, jog nei mokesčių įstatymai, nei juos taikant suformuota teismų praktika nereikalauja, jog nustačius buhalterinėje apskaitoje neapskaityto darbo užmokesčio darbuotojams išmokėjimo faktą, tokiu būdu gyventojų gautų pajamų apmokestinimas GPM, VSD, PSD ar GF įmokomis būtų galimas tik tuo atveju, jei baudžiamojo persekiojimo metu būtų nustatytos (įrodytos) darbo užmokestį išmokėjusio mokesčių mokėtojo neapskaitytų pajamų iš vykdytos veiklos gavimo aplinkybės.

Pastebėtina, jog Klaipėdos apylinkės teismas bei Klaipėdos apygardos teismas, priimdami šiame mokesciniame ginče aptariamus nuosprendžius, Pareiškėjo, jo darbuotojų veiksmus vertino baudžiamosios atsakomybės prasme, o ne sprendė Pareiškėjo mokesčių prievolių atsiradimo ir jų vykdymo klausimus. Baudžiamoji atsakomybė ir mokesstinė atsakomybė yra savarankiškos teisinės atsakomybės rūšys. Pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jų pagrindai bei su tuo susiję klausimai yra reguliuojami mokesčių teisės aktais, todėl baudžiamosios 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, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu (pavyzdžiui, LVAT 2007-05-28 sprendimas adm. byloje Nr. A6-238-2007). Pažymėtina, jog LVAT savo praktikoje (pavyzdžiui, 2007-11-23 nutartyje adm. byloje Nr. A17-1062/2007, 2015-09-23 nutartyje adm. byloje Nr. A434-438/2015) taip pat yra konstatavęs, kad sprendimas mokesčių teisės byloje nebūtinai siejamas su baigiamuoju teisės aktu, priimtu baudžiamojo proceso tvarka. Asmuo gali būti nepripažintas kaltu baudžiamosios teisės aspektu, tačiau tai nėra besąlyginis pagrindas eliminuojantis atsakomybę mokesčių teisės srityje. Baudžiamajame procese sprendžiamas nusikalstamas veikas padariusių asmenų baudžiamosios atsakomybės klausimas, o mokesciniame procese – mokesčių mokėtojo apmokestinimo klausimas. Todėl pareiga sumokėti mokesčius ir pareiga atsakyti už padarytą nusikalstamą veiką nėra susijusios tiesioginiu priežastiniu ryšiu.

Komisija pažymi, jog, atsižvelgiant į mokesčius reglamentuojančių teisės normų turinį – pagal GPMĮ 5 straipsnio 1 dalį pajamų mokesčio objektas yra gyventojų pajamos, šio įstatymo 23 straipsnio 1 dalis numato, jog Lietuvos vienetas, kaip mokesčių išskaičiuojantis asmuo, išmokėdamas išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas gyventojų A klasės pajamoms, privalo išskaičiuoti ir sumokėti į biudžetą šio įstatymo nustatytą pajamų mokesčių, jeigu šios išmokos pagal šio įstatymo nuostatas nėra priskiriamos neapmokestinamosioms pajamoms, 24 straipsnio 1 dalis nustato, kad mokesčių išskaičiuojantis asmuo, mokestiniu laikotarpiu išmokėjęs išmokas, pagal mokesčio mokėjimo tvarką priskiriamas A klasės pajamoms, privalo deklaruoti išmokėtas išmokas, išskaičiuotą ir sumokėtą pajamų mokesčių pateikdamas deklaracijas; pagal ginčui aktualiui laikotarpiu galiojusias VSDĮ 9 straipsnio nuostatas įmokas priskaičiuoja, išskaito ir moka draudėjas; pagal SDĮ 17 straipsnio nuostatas draudėjai moka PSD įmokas; pagal GFĮ 3 straipsnį įmokas į Garantinį fondą moka darbdavys, yra akivaizdu, jog teisės aktai nereikalauja pagrįsti gyventojams išmokėtų su darbo santykiais susijusių pajamų gavimo šaltinių. Todėl šiuo atveju Pareiškėjo teigiama aplinkybė, jog nebuvo įrodytas neapskaitytų pajamų įmoneje gavimo faktas jokios įtakos šiame mokestiniame ginče neturi. Tuo tarpu iš aukščiau nurodytų įsiteisėjusių Klaipėdos apylinkės teismo 2018-01-10 nuosprendžio baudžiamojoje byloje Nr. 1-16-526/2018 bei Klaipėdos apygardos teismo 2018-05-31 nutarties baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018 akivaizdžiai matyti, jog yra visiškai įrodyta, kad Pareiškėjo darbuotoja vyresnioji buhalterė darbo užmokesčiui M. S., veikdama per Pareiškėjo vyr. buhalterę C. A., nesupratusią jos nusikalstamos veikos pobūdžio, vykdydama jai pavestas darbinės funkcijas, 2012 m. balandžio, birželio, rugpjūčio, rugsėjo, spalio, lapkričio, gruodžio bei 2013 m. sausio mėn. apskaitos dokumentais 86 atvejais nepagrindė ir į Pareiškėjo apskaitą neįtraukė darbo užmokesčio priskaitymo bei darbo užmokesčio išmokėjimo Pareiškėjo darbuotojams, neužregistravo piniginių lėšų išlaidų iš kasos bei atitinkamai neužregistravo mokėtinų mokesčių bei įmokų į valstybės biudžetą. Dėl Buhalterinės apskaitos įstatymo 6 straipsnio 2 dalies, 12 straipsnio 1 dalies nuostatų reikalavimų nesilaikymo laikotarpiu nuo 2012-04-01 iki 2013-02-28 negalima iš dalies nustatyti Pareiškėjo veiklos, jo turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų dydžio ir struktūros. Šių teismo nuosprendyje konstatuotų aplinkybių visuma – pajamų Pareiškėjo darbuotojams išmokėjimo faktas, Pareiškėjo darbuotojos M. S., vykdant jai pavestas darbinės funkcijas, darbo užmokesčio priskaitymo ir išmokėjimo neatspindėjimas Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje, yra pakankamas pagrindas konstatuoti, jog būtent Pareiškėjui, kaip Lietuvos vienetui (juridinis asmuo, įsteigtas Lietuvos Respublikos teisės aktų nustatyta tvarka, GPMĮ 2 straipsnio 25 dalis) nagrinėjamu atveju turėjusiam mokesčių išskaičiuojančio asmens statusą, kuriam buvo nustatyta pareiga apskaičiuoti, išskaičiuoti ir sumokėti GPM į biudžetą nuo gyventojams išmokamų A klasės pajamų, VSD, PSD bei GF įmokas, pagrįstai buvo taikytos mokesčių įstatymų nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už juose numatytų pareigų nevykdymą.

Pastebėtina, kad LVAT praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog situacijoms, kuomet mokesčių įstatymo pažeidimą 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 (pavyzdžiui, 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). Be to, kaip teisingai pastebėjo Inspekcija ginčijamame sprendime, LVAT 2008-02-18 nutartyje adm. byloje Nr. A-438-59/2008 yra išaiškines, jog kitų asmenų nusikalstami veiksmai, dėl kurių įmonei, mokestinių teisinių santykių subjektui, atsirado mokestinių prievolių, taikant mokesčių įstatymus, nėra reikšmingi, nes šie asmenys nėra atitinkamų mokestinių teisinių subjektai ir jie savo nusikalstamais veiksmais padarė žalą ne valstybės biudžetui, o įmonei, kuriai tenka pareiga vykdyti dėl nusikalstamų veiksnių atsiradusią mokestinę prievolę. Šie tokių asmenų veiksmai mokestinių teisinių santykių subjektui (mokesčio mokėtojui) galėtų sudaryti prielaidas reikalauti iš šių asmenų atlyginti žalą remiantis Civilinio kodekso normomis. Komisija, remdamasi tuo, kas išdėstyta, atmeta kaip nepagrįstą Pareiškėjo argumentą, kad neoficialų darbo užmokesčių jo darbuotojams mokėjo ne jis, o baudžiamojoje byloje nenustatyti asmenys, todėl jam negali atsirasti mokestinė

prievolė, kadangi šių asmenų veiksmai taikant mokesčių įstatymus nėra reikšmingi. (LVAT 2012-12-05 nutartis adm. byloje Nr. A-438-2830-12).

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, susijusių su Specialisto išvados įrodomąja reikšme šiame mokestiniame ginče (išvada parengta baudžiamojoje byloje, kurioje Pareiškėjas išteisintas nesant jo kaltės, todėl ikiteisminio tyrimo rezultatai paneigti, išvadoje atsižvelgta ne į visas liudytojų paaiškinimuose nurodytas aplinkybes, kai kurie paaiškinimai traktuojami skirtingai), pažymėtina, jog ir Klaipėdos apygardos teismas 2018-05-31 nutartyje, pasisakydamas dėl M. S. nuteisimo pagal BK 222 straipsnio 1 dalį už darbuotojams priskaičiuoto ir išmokėto darbo užmokesčio apskaitos neįtraukimą į Pareiškėjo buhalterinę apskaitą, pažymėjo (p. 78), jog nėra pagrindo netikėti FNTT Specialisto išvados dalimi, kuria buvo tiriamas Pareiškėjo darbuotojams priskaičiuoto ir išmokėto darbo užmokesčio apskaitymas Pareiškėjo finansinėje apskaitoje. Atliekant tyrimą ir jo duomenis užfiksuojant bei padarant išvadą Specialisto išvadoje, pagrįstai buvo atsižvelgta ne tik į kratos metu paimtose laikmenose esančius duomenis – suvestines, premijų mokėjimo žiniaraščius, bet ir į liudytojų, kuriems ir buvo priskaičiuotas bei išmokėtas darbo užmokestis, parodymus, nes šiuo atveju būtent liudytojų parodymai pagal jiems parodytus žiniaraščius, patvirtina, kad juose yra jų parašai, jog jiems buvo priskaičiuotos ir išmokėtos atitinkamo dydžio premijos, tačiau kaip tyrimo metu nustatyta ir Specialisto išvadoje konstatuota, jos nebuvo apskaitytos Pareiškėjo apskaitoje, atitinkamai nesumokėti privalomi sumokėti mokesčiai. Taigi atsižvelgiant į aukščiau šiame sprendime išdėstytas aplinkybes, patvirtinančias, jog Pareiškėjas buvo išteisintas kitame nagrinėtos baudžiamosios bylos epizode bei į teismo pateiktą Specialisto išvados šioje ginčo dalyje vertinimą, Pareiškėjo argumentai atmestini kaip nepagrįsti.

Pasisakant dėl Pareiškėjo skunde dėstomų argumentų, susijusių su liudytojų paaiškinimuose nurodytų aplinkybių skirtingu bei neteisingu traktavimu, Pareiškėjo atstovų skundo nagrinėjimo Komisijos posėdyje metu akcentuotos aplinkybės, jog daugiau kaip pusė teisme apklaustų jos darbuotojų pakeitė pirminius parodymus dėl premijų gavimo aplinkybių, pažymėtina, jog ikiteisminio tyrimo metu apklaustų liudytojų pateiktos informacijos patikimumą ir tikslumą įvertino tiek Klaipėdos apylinkės teismas 2018-01-10 nuosprendyje, tiek ir apeliacine tvarka baudžiamąją bylą išnagrinėjęs Klaipėdos apygardos teismas 2018-05-31 nutartyje. Pirmosios instancijos teismas nuosprendyje (p. 56) nurodęs, jog didžioji dalis byloje teismo posėdžio metu apklaustų buvusių bei esamų Pareiškėjo darbuotojų nurodė, kad jų darbo metu be atlyginimo ir avanso būdavo mokamos ir premijos, tačiau liudytojos Y. U., F. P. teismo nagrinėjimo metu paneigė savo ikiteisminio tyrimo metu duotus parodymus, tvirtindamos, kad atlyginimus gaudavo į korteles, grynųjų pinigų negaudavo, tačiau negalėjo nurodyti priežasties, kodėl pakeitė parodymus, šių liudytojų parodymus teisme vertino kritiškai. Apeliacinės instancijos teismas 2018-05-31 nutartyje detalai aprašęs teisiamajame posėdyje apklaustų liudytojų duotus parodymus (p. 75), pažymėjo, kad nuo liudytojų apklausos ikiteisminio tyrimo metu iki jų apklausos teisiamajame posėdyje praėjo daug laiko, todėl akivaizdu, kad teisiamajame posėdyje liudytojai visų aplinkybių galėjo ir neprisiminti, liudytojai C. E., K. E., Y. U., F. P. savo duotus parodymus ikiteisminio tyrimo metu pakeitė ir nepatvirtino, jog gavo premijas ir pasirašė ant žiniaraščių. Tačiau, pasak Klaipėdos apygardos teismo, iš ikiteisminio tyrimo metu duotų liudytojų parodymų *aiškiai nustatyta*, jog pagal jiems parodytus „Premijų išmokėjimo žiniaraščius“ K. E. patvirtino, kad premijų išmokėjimo žiniaraščiuose ties savo vardu ir pavarde pasirašė ir gavo už 2012 m. balandžio mėn. 600 Lt, už 2012 m. birželio mėn. 800 Lt grynaisiais kasoje, už 2012 m. spalio mėn. 800 Lt grynaisiais, už 2012 m. lapkričio mėn. 800 Lt grynaisiais, už 2012 m. gruodžio mėn. 800 Lt grynaisiais kasoje, O. F. patvirtino, kad premijų išmokėjimo žiniaraščiuose pasirašė ir gavo už 2012 m. spalio mėn. 100 Lt grynaisiais, už 2012 m. lapkričio mėn. 200 Lt premiją grynaisiais kasoje, už 2012 m. gruodžio mėn. 200 Lt grynaisiais kasoje ir t. t. (nutarties p. 76–77). Šios nutarties 5.3 punkte Klaipėdos apygardos teismas konstatavo, jog iš ikiteisminio tyrimo metu duotų ir aptartų liudytojų parodymų matyti, kad kiekvienas pagal jiems parodytus „Premijų išmokėjimo žiniaraščius“ patvirtino, kad žiniaraščiuose nurodytas premijų sumas gavo grynaisiais pinigais, žiniaraščiuose yra jų parašai. Atkreiptinas dėmesys į tai, kad liudytojai I. H., E. Y., H. Y., A. G., K. I. parodė, kad žiniaraščiuose už juos pasirašė kiti asmenys, tačiau juose nurodytus pinigus pasirašė

asmenys perdavė, už kitas išmokėtas premijas pasirašė patys. Ir tai, Klaipėdos apygardos teismo vertinimu, parodo, kad liudytojai davė teisingus parodymus, kiekvienas iš liudytojų parodė tik jiems, o ne tyrėjui žinomas aplinkybes, susijusias su premijų išmokėjimu, atpažino savo ir ne savo parašus, o tai patvirtina, kad liudytojams tikrai buvo pateikti „Premijų išmokėjimo žiniaraščiai“, todėl netikėti ikiteisminio tyrimo metu duotais liudytojų parodymais nėra jokio pagrindo. Klaipėdos apygardos teismas taip pat konstatavo, jog liudytojų parodymai patvirtina, jog jiems buvo priskaičiuotos ir išmokėtos atitinkamo dydžio premijos, tačiau kaip tyrimo metu nustatyta ir Specialisto išvadoje konstatuota, jos nebuvo apskaitytos Pareiškėjo apskaitoje, atitinkamai nesumokėti privalomi sumokėti mokesčiai.

Pasisakant šiuo ginčo aspektu taip pat pažymėtina, jog ir mokestinių 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 (pavyzdžiui, 2007-03-15 nutartis adm. byloje Nr. A17-301/2007, 2009-06-12 nutartis adm. byloje Nr. A556-695/2009). LVAT savo praktikoje taip pat yra pažymėjęs, jog mokestinių 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 (pavyzdžiui, LVAT 2011-11-24 nutartis adm. byloje Nr. A442-2822/2011). 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 (LVAT 2019-06-05 nutartis adm. byloje Nr. eA-1198-556/2019).

Pareiškėjas skunde aprašo įmonėje galiojančią darbo užmokesčio apskaičiavimo, mokėjimo tvarką, neįvertinus kurios, pasak Pareiškėjo, patikrinimo rezultatai nelaikytini teisėtais ir pagrįstais. Nurodo, jog Pareiškėjo darbuotojams mokamas darbo užmokestis yra aukštesnis nei paprastai mokamas šioje rinkoje, todėl mokėti papildomas neapskaitytas sumas Pareiškėjui nėra tikslinga. Tačiau, Komisijos vertinimu, atsižvelgiant į Klaipėdos apylinkės teismo nuosprendyje konstatuotą aplinkybę, jog byloje pateikta Tauragės rajono apylinkės prokuratūros 2008-07-15 nutarimo nutraukti ikiteisminį tyrimą kopija patvirtina, kad Pareiškėjo generalinio direktoriaus L. H. atžvilgiu dėl bendrovėje mokėtų neapskaitytų atlyginimų tyrimas nutrauktas vadovaujantis BK 38 straipsnio, (duomenys neskelbtini) straipsnio 5 punktu, 214 straipsnio 2 dalimi, o tai reiškia, kad praktika mokėti neapskaitytus atlyginimus bendrovėje egzistavo (p. 57), darytina išvada, jog šie Pareiškėjo argumentai nelaikytini reikšmingais siekiant paneigti mokesčių administratoriaus šiame mokestiniame ginče konstatuotas Pareiškėjo buhalterinėje apskaitoje neapskaityto darbo užmokesčio mokėjimo aplinkybes.

Atsižvelgiant į visumą aukščiau išdėstytų aplinkybių, konstatuotina, jog, kaip išaiškinta aukščiau, mokesčių administratoriui leistinai duomenimis nustačius aplinkybę, kad tikrinamuoju laikotarpiu Pareiškėjas išmokėjo fiziniams asmenims neoficialų darbo užmokestį, būtent Pareiškėjui, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, teko pareiga nuo gyventojams išmokamų pajamų apskaičiuoti GPM, VSD, PSD ir GF įmokas bei šiuos mokesčius sumokėti į biudžetą. Tačiau Pareiškėjui to nepadarius, mokesčių administratorius turėjo teisę šių darbuotojų darbo užmokestį apskaičiuoti pagal savo įvertinimą, be kita ko, šiam apskaičiavimui atlikti remtis FNTT Specialisto išvadoje, Klaipėdos apylinkės teismo 2018-01-10 nuosprendyje baudžiamojoje byloje Nr. 1-16-526/2018, Klaipėdos apygardos teismo 2018-05-31 nutartyje baudžiamojoje byloje Nr. 1A-106-606/2018 pateikta informacija. Pareiškėjas šiame mokestiniame ginče nepateikė jokių objektyvių duomenų, įtikinamai nuginčijančių mokesčių administratoriaus nustatytos mokesčių bazės bei nuo jos apskaičiuotų mokesčių teisingumą (MAĮ 67 straipsnio 2 dalis). Pareiškėjo skundas Komisijai yra pagrįstas tik jo abstrakčiais vertinamojo (subjektyvaus) pobūdžio teiginiais, kurie be papildomų, naujų įrodymų negali paneigti mokesčių administratoriaus nustatytų faktų bei faktų, konstatuotų įsiteisėjusiuose teismo sprendimuose.

Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija konstatuoja, jog ginčijamas Inspekcijos 2019-06-04 sprendimas Nr. 69-61 tvirtintinas kaip teisėtas ir pagrįstas, panaikinti jį Pareiškėjo skunde nurodytais motyvais nėra teisinio pagrindo.

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

Patvirtinti Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2019-06-04 sprendimą Nr. 69-61.

Pagal MAĮ 159 straipsnio 1, 3 ir 4 dalis mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su Mokestinių ginčų komisijos sprendimu, turi teisę šį sprendimą apskusti Vilniaus apygardos administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius). Pagal MAĮ 159 straipsnio 2 dalį apskusti Mokestinių ginčų komisijos sprendimą taip pat turi teisę centrinis mokesčių administratorius, tačiau tik tuo atveju, kai centrinis mokesčių administratorius ir Mokestinių ginčų komisija, sprendami mokestinį ginčą (arba mokestinio ginčo metu), skirtingai interpretavo įstatymų ar kito teisės akto nuostatas. Skundas Vilniaus apygardos administraciniam teismui turi būti paduodamas ne vėliau kaip per 20 dienų po Mokestinių ginčų komisijos sprendimo įteikimo dienos.

Komisijos narys, pavaduojantis komisijos pirmininką	Andrius Venius
Komisijos narys	Evaldas Raistenskis
Komisijos narė	Rasa Stravinskaitė
Komisijos narė	Vilma Vildžiūnaitė