

III. Informacinė dalis

Pritarta Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo
teisėjų 2011 m. rugsėjo 21 d. pasitarime

Parengė Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo
Teisinės analizės ir informacijos departamentas

1. Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant mokesčių administravimą reglamentuojančias teisės normas, apibendrinimas (I dalis)

Turinys

I. Mokesčių teisinis reglamentavimas ir įgyvendinimas

- 556 Bendrosios nuostatos
- 565 Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai
- 572 Mokesčių teisės aktų aiškinimas ir konsultavimas

II. Mokesčių administratorius

- 575 Mokesčių administratoriaus samprata
- 577 Mokesčių administratoriaus pareigos ir jų vykdymas
- 582 Mokesčių administratoriaus teisės ir jų įgyvendinimas
- 587 Mokesčių administratoriaus veiksmų įforminimas

III. Mokesčių mokėtojas

- 591 Mokesčių mokėtojo samprata
- 594 Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos

IV. Mokesčio apskaičiavimas

- 596 Mokesčio apskaičiavimas ir perskaičiavimas
- 600 Mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimas
- 606 Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą
- 617 Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą
- 627 Susitarimas dėl mokesčio dydžio
- 629 Mokesčio apskaičiavimas pagal kitų valstybės institucijų dokumentus

V. Mokestinė prievolė

- 631 Mokestinės prievolės vykdymo tvarka
- 634 Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimas (įskaitymas)
- 638 Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas arba išdėstymas

Įvadas

Vienas iš pagrindinių valstybės pajamų formavimo būdų yra mokesčiai. Jie yra valstybės finansų sistemos esminė dalis. Įstatymų leidėjas mokesčių apibrėžia kaip mokesčio įstatyme mokesčių mokėtojui nustatytą piniginę prievolę valstybei (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo (Žin., 2004, Nr. 63-2243; toliau – ir Mokesčių administravimo įstatymas, MAĮ) 2 str. 23 d.). Teisės doktrinoje mokestis apibūdinamas kaip valstybės mokesčių įstatymais nustatytas visuotinai privalomas ir individualiai neatlygintinas bei negražintinas piniginis juridinių ir fizinių asmenų nustatyto dydžio mokėjimas į biudžetą, siekiant gauti valstybės pajamų, reikalingų viešųjų interesų tenkinimo finansavimui¹. Taigi pagrindinė mokesčių paskirtis yra fiskalinė – valstybės siekis gauti pajamų, reikalingų valstybių (savivaldybių) veiklai. Be to, šiuo fiskaliniu instrumentu ar atskirais jo elementais (tarifu, mokesčio objektu, mokesčio mokėtojais, lengvatomis ir kt.) taip pat gali būti siekiama reguliuoti valstybėje vykstančius ekonominius, socialinius procesus, skatinti naudingas ūkines pastangas, paremti ūkinės plėtros prioritetus, pritraukti kapitalą, investicijas, ar priešingai – sustabdyti nepageidautinas socialinės-ekonominės raidos tendencijas.

Lietuvos Respublikos Konstitucinis Teismas (toliau – ir Konstitucinis Teismas) yra pažymėjęs, kad tam, jog būtų pasiekti minėti tikslai, o mokesčiai būtų tinkamai mokami ir surenkami, nepakanka mokesčius, kaip prievolę, vien nustatyti – būtina sureguliuoti jų mokėjimo tvarką, kuri *inter alia* apimtų

1 MEDELIENĖ, A., SUDAVIČIUS, B. *Mokesčių teisė*. Vilnius: Registrų centras, 2011. P. 35. Panaši mokesčio samprata pateikiama ir oficialioje Konstitucinio Teismo bei Vyriausiojo administracinio teismo doktrinoje. Pavyzdžiui, Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija 2002 m. sausio 25 d. sprendime, priimtame administracinėje byloje Nr. I²-7/2003 (Administracinių teismų praktika Nr. 3, 2002, p. 12–19), pažymėjo, kad „mokesčiai apibrėžiami kaip valstybinės valdžios organų nustatyti, privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį ir mokėjimo tvarką“. Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d. nutarime taip pat nurodoma, jog „mokesčiai apibrėžiami kaip valstybės nustatyti privalomi ir individualiai neatlygintini juridinių ir fizinių asmenų mokėjimai į valstybės (savivaldybės) biudžetą nurodant jų dydį bei mokėjimo terminą“

mokesčių administravimo procedūras, mokesčių apskaičiavimo metodiką ir kt. Taigi teisinis mokesčių reguliavimas – tai ne tik jų nustatymas įstatymais, bet ir šių įstatymų įgyvendinimo tvarkos įtvirtinimas (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimai). Vadinasi, mokesčių administravimas, įstatymo leidėjo apibrėžiamas kaip mokesčių administratoriaus funkcijų įgyvendinimas, taip pat mokesčių ir kituose įstatymuose nustatytų mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo pareigų vykdymas ir teisių įgyvendinimas (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 13 p.), yra neatsiejamas nacionalinės mokesčių sistemos elementas. Jis apima ne tik mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus (vykdomas mokesčių administravimo procedūras), bet ir mokestinių teisinių santykių dalyvių teisių ir pareigų realizavimą.

Vadovaujantis Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo (Žin., 1999, Nr. 13-308; 2000, Nr. 85-2566; toliau – ir Administracinių bylų teisenos įstatymas, ABTĮ) 15 straipsnio 1 dalies 4 punktu, bylos dėl mokesčių, kitų privalomų mokėjimų, rinkliavų sumokėjimo, gražinimo ar išieškojimo, finansinių sankcijų taikymo, taip pat dėl mokestinių ginčų priklauso administracinių teismų kompetencijai. Taigi šiems teismams tenka labai svarbus vaidmuo užtikrinant mokestinių teisinių santykių dalyvių teises ir teisėtus interesus, susijusius su mokesčių administravimą reglamentuojančių teisės normų laikymusi bei tinkamu jų įgyvendinimu. Mokesčiai ir jų administravimas tiesiogiai ir (arba) netiesiogiai paliečia daugelio asmenų teises ir interesus, todėl apibendrinta ir susisteminta medžiaga apie teismų praktiką mokesčių administravimo srityje yra neabejotinai aktuali mokestinių teisinių santykių dalyviams, valdžios institucijoms, teismams, mokesčių konsultantams, teisininkams, akademinėi bendruomenei bei kitiems suinteresuotiems asmenims. Vadovaujantis Administracinių bylų teisenos įstatymo 13 straipsniu, vienodą administracinių teismų praktiką aiškinant ir taikant įstatymus bei kitus teisės aktus formuoja Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (toliau – ir Vyriausiasis administracinis teismas, LVAT). Atsižvelgiant į tai ir siekiant didinti teismų atvirumą, praktikos nuoseklumą, supažindinti suinteresuotą visuomenę su aktualia teisės normų taikymo ir aiškinimo praktika, Vyriausiajame administraciniame teisme buvo parengtas šis apibendrinimas, kuriame pateikiama susisteminta ir apibendrinta medžiaga, susijusi su iš mokesčių administravimo teisinių santykių kylančiais ginčais.

Pagrindinis dėmesys apibendrinime yra skiriamas Vyriausiojo administracinio teismo praktikai aiškinant ir taikant būtent Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas. Šio teismo jurisprudencija, susijusi su kitų

nacionalinei mokesčių teisės sistemai priskiriamų įstatymų ir juos lydinčių poįstatyminių teisės aktų, taip pat Europos Sąjungos teisės normų taikymu, yra analizuojama tiek, kiek ji apima ar siejasi su Mokesčių administravimo įstatyme numatytomis mokesčių administravimo procedūromis.

Apibendrinime apžvelgiami klausimai, susiję su nacionalinės mokesčių teisės sistema ir jos bendraisiais reguliavimo principais, mokestinių teisinių santykių dalyvių teisėmis ir pareigomis, jų atsakomybe, mokesčių mokėtojui nustatytų mokestinių prievolių vykdymu ir mokesčių administratoriaus atliekama mokesčių mokėtojų kontrole, taip pat kai kurie ginčų su mokesčių administratoriumi nagrinėjimo ypatumai. Vis dėlto, atsižvelgiant į gausią Vyriausiojo administracinio teismo praktiką, pakankamai plačią minėtų santykių teisinio reguliavimo sritį bei didelę apibendrinimo apimtį, šis apibendrinimas yra išskaidytas į dvi dalis.

Pirmoje apibendrinimo dalyje, kuri publikuojama šiame biuletenyje, pateikiama Vyriausiojo administracinio teismo praktikos apžvalga, susijusi su mokesčių teisiniu reglamentavimu ir įgyvendinimu, mokestinių teisinių santykių dalyviais, jų bendromis teisėmis ir pareigomis, mokesčių apskaičiavimu bei bendraisiais mokestinės prievolės klausimais. Antroje šio apibendrinimo dalyje, kurią numatoma publikuoti kitame biuletenio numeryje, planuojama apžvelgti Vyriausiojo administracinio teismo praktiką mokestinės prievolės įvykdymo užtikrinimo, mokestinės nepriemokos priverstinio išieškojimo, mokestinio patikrinimo ir tyrimo, mokesčių įstatymų pažeidimų ir atsakomybės, mokesčių mokėtojo informavimo, ginčų dėl mokesčių administratoriaus veiksmų (neveikimo) bei kitais susijusiais klausimais.

Atkreiptinas skaitytojo dėmesys į tai, kad apibendrinime yra pateikiamos ne naujos teisės aktų aiškinimo taisyklės, kurios, paisant teisinės valstybės principų, gali būti formuojamos tik nagrinėjant konkrečias bylas, o aktualios administracinių teismų praktikos apžvalga. Taip pat pažymėtina, kad teismai teisės normas aiškina ir taiko atsižvelgdami į konkrečios individualios bylos faktines aplinkybes ir jas siedami su ginčo santykiams taikytina teisės norma. Dėl to kiekvienas teismo pateiktas teisės aiškinimas turi būti suprantamas bei interpretuojamas tik konkrečios bylos kontekste.

Pabrėžtina ir tai, kad teismų praktika nėra ir negali būti visiškai statiška. Ji gali būti vystoma, kai tai yra neišvengiamai, objektyviai būtina, šį būtinumą tinkamai motyvuojant. Siekis stiprinti žmogaus teisių apsaugą yra svarbus tikslas, galintis pateisinti teismų praktikos kitimą. Tinkamai motyvuota teismų praktikos kaita, kai ji nėra atsitiktinė, atitinka teisinės valstybės imperatyvą (2009 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje

Nr. A¹⁴³-67/2009, Administracinė jurisprudencija Nr. 7(17), 2009, p. 289–303; 2008 m. rugsėjo 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-984/2008, Administracinė jurisprudencija Nr. 6(16), 2008, p. 224–239).

Parengtam apibendrinimui atrinktos² 2004–2011 metų³ bei kai kurios ankstesnio laikotarpio administracinės bylos, kuriose suformuotos taisyklės bei pateikiami teisės aiškinimo ir taikymo pavyzdžiai yra (gali būti) aktualūs ir šiomis dienomis. Todėl dėl per apžvelgiamą praktikos laikotarpį kitusio teisinio reguliavimo, atitinkamo teismo sprendimo citavimas kartais reikalauja pateikti nuorodas į jau nebegaliojančias ar pakeistas teisės normas ir atskleisti jų turinį. Be to, atsižvelgiant į tai, kad teisė pasižymi sisteminiu pobūdžiu, tam tikrų įstatymų ir juos įgyvendinančių poįstatyminių teisės aktų nuostatų pasikeitimas gali suponuoti būtinybę kitaip interpretuoti ir aiškinti kitas, nepakeistas, šių teisės aktų normas.

I. Mokesčių teisinis reglamentavimas ir įgyvendinimas

Bendrosios nuostatos

1. Mokesčių teisės sistema. Įstatymų leidėjas yra nustatęs, kad Lietuvos Respublikos mokesčių teisės sistemą sudaro mokesčių įstatymai ir šių įstatymų pagrindu priimti įstatymų lydimieji teisės aktai (Mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 1 d.). Atitinkamai mokesčių įstatymas yra apibrėžtas kaip Lietuvos Respublikos įstatymas, nustatantis Mokesčių administravimo įstatymo 13 straipsnyje nurodytą mokestį, Mokesčių administravimo įstatymas, Lietuvos Respublikos muitinės įstatymas (Žin., 2004, Nr. 73-2517), taip pat Lietuvos Respublikos tarptautinė sutartis arba Europos Sąjungos muitų teisės aktai, kurie nustato mokestį ir (arba) apibrėžia su mokesčio taikymu arba mokesčio lengvatomis susijusius klausimus (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 7 d.).

1.1. Mokesčių teisės sistemos pagrindai yra įtvirtinti Lietuvos Respublikos Konstitucijoje (Žin., 1992, Nr. 33-1014; toliau – ir Konstitucija), kurios 127 straipsnio 3 dalis nustato, kad mokesčius, kitas įmokas ir biudžetus ir rinkliavas nustato Lietuvos Respublikos įstatymai. Vadovaujantis Konstitucijos 67 straipsnio 15 punktu, valstybinius mokesčius ir kitus privalomus mokėjimus nustato Lietuvos Respublikos Seimas (toliau – ir Seimas).

2 Nuo 2004 m. sausio 1 d. iki 2011 m. liepos 1 d. Vyriausiasis administracinis teismas išnagrinėjo daugiau kaip 2 300 apeliacinių ir atskirųjų skundų mokesčių ir muitinės veiklos bylose.

3 Rengiant šią (pirmąją) apibendrinimo dalį, buvo analizuojami tik tie procesiniai sprendimai, kurie buvo priimti iki 2011 m. birželio 30 d.

Aiškindamas šias nuostatas, Konstitucinis Teismas yra konstatavęs, kad jose įtvirtinta, kokios formos (rūšies) teisės aktu nustatomi mokesčiai – mokesčius galima nustatyti tik įstatymu, taip pat, kad valstybinius mokesčius nustato tik Seimas (pvz., žr. Konstitucinio Teismo 2004 m. rugsėjo 2 d. nutarimą). Tokie esminiai mokesčio elementai kaip mokesčio objektas, mokestinių santykių subjektai, jų teisės ir pareigos, mokesčio dydžiai (tarifai), mokėjimo terminai, išimties bei lengvatų, baudos ir delspinigiai taip pat turi būti nustatomi tik įstatymu (Konstitucinio Teismo 2000 m. kovo 15 d., 2002 m. birželio 3 d., 2003 m. lapkričio 17 d., 2004 m. rugsėjo 2 d., 2006 m. sausio 24 d., 2006 m. rugsėjo 26 d. nutarimai). Tuo tarpu mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarka, taip pat ir konkretaus mokėtino mokesčio apskaičiavimo tvarka gali būti nustatoma ne tik įstatymais, bet ir poįstatyminiais teisės aktais. Tačiau poįstatyminiuose aktuose, nustatančiuose mokesčių įstatymų įgyvendinimo tvarką, negali būti teisės normų, nustatančių kitokį negu įstatymo nustatytasis teisinį reguliavimą ir konkuruojančių su įstatymo normomis (Konstitucinio Teismo 2003 m. lapkričio 17 d. nutarimas).

1.2. Ratifikuotos tarptautinės sutartys pagal Konstitucijos 138 straipsnio 3 dalį yra sudedamoji Lietuvos Respublikos teisinės, įskaitant mokesčių teisės (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 7 d., 3 str. 1 d.), sistemos dalis. Šių dokumentų ir nacionalinės mokesčių teisės sistemos tarpusavio santykį, be kita ko, apibrėžia Mokesčių administravimo įstatymo 5 straipsnio 1 dalis. Pastaroji nuostata įtvirtina, kad jeigu Lietuvos Respublikos tarptautinėse sutartyse nustatytos kitokios negu atitinkamų mokesčių įstatymuose apmokestinimo taisyklės ir šios sutartys yra ratifikuotos, įsigaliojusios ir taikomos Lietuvos Respublikoje, tai viršenybę turi minėtose tarptautinėse sutartyse nustatytos taisyklės.

Pavyzdžiui, sienos kirtimo (tarptautinį, tarpvalstybinį) elementą turinčių mokestinių teisinių santykių dalyviams yra aktualios Lietuvos ir užsienio valstybių dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo bei mokesčių slėpimo prevencijos sutartys (pvz., Lietuvos Respublikos ir Latvijos Respublikos sutartis „Dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo ir fiskalinių pažeidimų išvengimo“, Žin., 1995, Nr. 84-1905, ir kt.).

1.3. Esminę Lietuvos mokesčių teisės sistemos dalį sudaro nacionalinės teisės aktai, pirmiausia – mokesčius nustatantys įstatymai: pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 35-1271; toliau – ir PVM įstatymas), Lietuvos Respublikos gyventojų pajamų mokesčio įstatymas (Žin., 2002, Nr. 73-3085; toliau – ir Gyventojų pajamų mokesčio įstatymas, GPMĮ), Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Žin., 2001,

Nr. 110-3992; toliau – ir Pelno mokesčio įstatymas) Lietuvos Respublikos nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas (Žin., 2005, Nr. 76-2741; toliau – ir Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas), Lietuvos Respublikos mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas (Žin., 1999, Nr. 47-1469; 2002, Nr. 13-474; toliau – ir Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas) ir kt.

Paminėtina ir tai, kad, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 7 dalimi, mokesčių įstatymams, sudarantiems nacionalinę mokesčių teisės sistemą, priskiriami ir atlygintinumo požymį turinčius privalomuosius mokėjimus į valstybės (savivaldybių) biudžetą nustatantys įstatymai: pavyzdžiui, Lietuvos Respublikos rinkliavų įstatymas (Žin., 2000, Nr. 52-1484; toliau – ir Rinkliavų įstatymas), žyminį mokestį nustatantis Lietuvos Respublikos civilinio proceso kodeksas (Žin., 2002, Nr. 36-1340; toliau – ir Civilinio proceso kodeksas) ir kt.

Į aptariamą teisės sistemą patenka ir Mokesčių administravimo įstatymas, kuris nustato pagrindines sąvokas ir taisykles, kurių būtina laikytis vykdant mokesčių įstatymus, pagrindinius apmokestinimo mokesčiais teisinio reglamentavimo principus, įtvirtina Lietuvos Respublikoje taikomų mokesčių sąrašą, nustato mokesčių administratoriaus funkcijas, teises ir pareigas, mokesčių mokėtojo teises ir pareigas, mokesčių apskaičiavimą ir sumokėjimą, mokesčio bei su juo susijusių sumų priverstinio išieškojimo bei mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarką (Mokesčių administravimo įstatymo 1 str. 1 d.). Pastebėtina, jog pagal bendrąją taisyklę, Mokesčių administravimo įstatyme numatytos mokesčių administravimo procedūros vienodai taikomos visiems šio įstatymo 13 straipsnyje nurodytiems mokesčiams ir jų mokėtojams, jeigu šis įstatymas ar atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato kitaip (Mokesčių administravimo įstatymo 14 str. 1 d.).

Be to, kaip minėta, mokesčių teisės sistemą sudaro ir mokesčių įstatymus lydintys (poįstatyminiai) teisės aktai. Šiuos teisės aktus leidžia Lietuvos Respublikos Vyriausybė (toliau – ir Vyriausybė), o kai yra jos pavedimas – Lietuvos Respublikos finansų ministerija (toliau – ir Finansų ministerija). Spręsdamos klausimus, priskirtus jų kompetencijai, Vyriausybė ir Finansų ministerija gali pavesti centriniam mokesčių administratoriui priimti lydimočius teisės aktus, nustatančius atitinkamas mokesčių įstatymų įgyvendinimo taisykles. Kitoms institucijoms įgyvendinti mokesčio įstatymą gali būti pavesta tik išakmiai mokesčių įstatymuose nurodytais atvejais (Mokesčių administravimo įstatymo 11 str.).

1.4. Lietuvai įstojus į Europos Sąjungą, pastarosios galiojanti teisė (*acquis communautaire*) tapo mūsų nacionalinės teisės sistemos dalimi.

Muitai (bei kai kurie su importo akcizu ir PVM susiję administravimo klausimai) yra priskiriami išimtinai Europos Sąjungos kompetencijai (Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (toliau – ir SESV) 2 str. 1 d., 3 str. 1 d. a p.). Šie mokesčiai nustatomi ir administruojami tiesiogiai taikomais Sąjungos teisėkūros subjektų priimtais teisės aktais, *inter alia* 1992 m. spalio 12 d. Tarybos reglamentu (EEB) Nr. 2913/92, nustatančiu Bendrijos muitinės kodeksą (toliau – ir Bendrijos muitinės kodeksas), 1993 m. liepos 2 d. Komisijos reglamentu (EEB) Nr. 2454/93, išdėstančiu Bendrijos muitinės kodekso įgyvendinimo nuostatas. Valstybių narių (taip pat ir Lietuvos) kompetencija šioje srityje paprastai apsiriboja tik atskirais ar pavieniais minėtų mokesčių prievolių administravimo klausimais, o nacionalinė teisė taikoma tik ta apimtimi, kiek atitinkamų santykių nereguliuoja Europos Sąjungos *acquis* (Mokesčių administravimo įstatymo 14 str. 6 d.).

Kitose mokesčių teisinių santykių reguliavimo, įskaitant ir administravimo procedūras, srityse Europos Sąjungos kompetencija yra ribota, iš esmės susijusi tik su bendrųjų SESV tikslų siekimu. Kadangi valstybių narių mokesčių sistemos labai skiriasi dėl ekonominių ir socialinių struktūrų skirtumų ir skirtingo bendrojo apmokestinimo bei konkrečių mokesčių vaidmens suvokimo, paprastai kitų nei muitai netiesioginių (pvz., 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos; 1992 m. vasario 25 d. Tarybos direktyva 92/12/EEB dėl bendros tvarkos, susijusios su akcizais apmokestinamais produktais ir jų laikymu, judėjimu ir kontrole), taip pat tam tikrų tiesioginių (pvz., 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms) mokesčių bei administracinio bendradarbiavimo (pvz., 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis) srityse yra priimanamos direktyvos, kurias valstybės narės įgyvendina priimdamos atitinkamus nacionalinės teisės aktus.

Šiame kontekste būtina pastebėti, kad nors direktyva nėra tiesioginio taikymo teisės aktas, pagal nusistovėjusią Vyriausiojo administracinio teismo praktiką, Lietuvos Respublikos teismai ir kitos kompetentingos valstybės institucijos, aiškindamos ir taikydamos direktyvą įgyvendinančius Lietuvos Respublikos teisės aktus (nesvarbu, ar jų nuostatos priimtos prieš įsigaliojant direktyvai, ar po to), turi pareigą aiškinti nacionalinę teisę kuo labiau atsižvelgdami į atitinkamos direktyvos turinį ir tikslą, kad būtų pasiektas direktyvoje numatytas rezultatas (pvz., žr. 2010 m. birželio 23 d.

nutartį administracinėje byloje A⁸⁵⁸-1810/2010; 2010 m. kovo 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-471/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 19, 2010, p. 55–91; 2010 m. gruodžio 8 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-686/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 150–169; 2011 m. kovo 7 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶³-2604/2011).

2. Mokesčių teisės santykis su kitų teisės šakų normomis. Mokestiniai santykiai yra viešosios teisės reguliavimo dalykas, todėl jų realizavimui pirmiausia taikomas administracinio teisinio reguliavimo metodas (Konstitucinio Teismo 1997 m. liepos 10 d. nutarimas). Tiek mokestinių santykių teisinio reguliavimo metodas (imperatyvus, subordinacinis), tiek ir šio reglamentavimo dalykas (teisiniai santykiai, susiję su mokesčių apskaičiavimu, sumokėjimu ir išieškojimu) lemia tai, kad šie teisiniai santykiai yra reglamentuojami specifiniais teisės aktais.

2.1. Santykis su private teise. Susidūrus su viešosios teisės normomis nereglamentuotais teisiniais santykiais yra galimas subsidiarus privatinės teisės normų taikymas. Tai tiesiogiai numato Lietuvos Respublikos civilinio kodekso (Žin., 2000, Nr. 74-2262; toliau – ir Civilinis kodeksas) 1.1 straipsnis, nustatantis, jog Civilinio kodekso normos viešojo administravimo srityje taikytinos tik tais atvejais, kai tai yra įsakmiai nurodyta Civiliniame kodekse ir kai viešojo administravimo santykiai nėra tiesiogiai reglamentuoti viešosios teisės normomis. Subsidiarus Civilinio kodekso normų taikymas pildant viešosios teisės spragas leidžia tiksliau prognozuoti galimą susiklosčiusių teisinių santykių įvertinimą, nei teisės spragas šalinant kitu būdu – įstatymų arba teisės analogijos pagalba. Tačiau, kai viešosios teisės santykiai yra tiesiogiai reglamentuoti atitinkamos viešosios teisės normomis ir kai tokia situacija įsakmiai nenurodyta Civiliniame kodekse, turi būti taikomos atitinkamos viešosios teisės normos. Pagal Civilinio kodekso 1.1 straipsnyje įtvirtintą teisinį reglamentavimą, norint nustatyti būtinybę mokesčių administratoriui remtis Civilinio kodekso normomis, reikia arba konstatuoti būtinybę vertinti susiklosčiusius teisinius santykius privatinio teisiniu aspektu, arba nustatyti esant viešosios teisės teisinio reglamentavimo spragą, dėl kurios subsidiariai turi būti taikomos Civilinio kodekso normos (Civilinio kodekso 1.1 str. 2 d.) (2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2003, p. 120–137).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁰-686/2004 buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius savo poziciją dėl mokesčių mokėtojui tenkančios mokestinės prievolės, be kita ko, grindė tyrimo išvada, kad ginčo sandoriais

buvo siekiama sumažinti mokėtinus mokesčius, t. y. buvo sumažintas apmokestinamasis pelnas padidinus sąnaudas ir taip išvengta juridinių asmenų pelno mokesčio mokėjimo. Dėl to, jo nuomone, pagal Civilinio kodekso 1.81 straipsnį tokie sandoriai prieštaravo viešajai tvarkai ir gerai moralei, todėl buvo niekiniai ir negaliojantys. Tačiau, vertindama pastaruosius argumentus, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, pažymėjusi, jog byloje nagrinėti teisiniai santykiai buvo reglamentuojami juridinių asmenų pelno mokesčio mokėjimą ir šio mokesčio administravimą reguliuojančių viešosios teisės normų, konstatavo, kad taikyti ir privatinės teisės normas nebuvo pagrindo. Mokesčių administratorius, prieš nustatydamas mokesčio bazę, nuginčyti sandorius civiline tvarka neprivalėjo (2004 m. rugpjūčio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-686/2004). Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-762/2011, remdamasis minėtomis taisyklėmis, Vyriausiasis administracinis teismas atmetė pareiškėjo argumentus, kad delspinigiams, mokėtiniems pagal Mokesčių administravimo įstatymą, taikytinas Civilinio kodekso 1.125 straipsnio 5 dalies 1 punkte įtvirtintas 6 mėnesių ieškinio senaties terminas ieškiniams dėl netesybų (baudos, delspinigių) išieškojimo (2011 m. balandžio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-762/2011).

2.1.1. Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 17 punktą nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę pagal savo kompetenciją pareikšti ieškinį teismui dėl sandorio ar jo dalies pripažinimo negaliojančiu. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje nuosekliai laikomasi pozicijos, jog nei mokesčių įstatymai, nei Civilinis kodeksas, nei kiti teisės aktai nesuteikia mokesčių administratoriui teisės kištis į privačius sandorio šalių santykius ir ginčyti jų sudarytus sandorius pagrindais, nesusijusiais su mokesčių mokėtojo mokestinių prievolių nevykdymu ar netinkamu vykdymu (2007 m. kovo 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-328/2007). Kaip pabrėžė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A¹⁷-301/2007, nei mokesčių administratorius, nei byla nagrinėjantys administraciniai teismai nesprenžia dėl sandorių galiojimo ir iš to kylančių civilinių teisinių pasekmių (pvz., sandorių vykdymo), o vertina pagal tokį sandorį susiklosčiusius civilinius teisinius santykius mokestiniais teisiniais aspektais (2007 m. kovo 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-301/2007, Administracinė jurisprudencija Nr. 1(11), 2007, p. 103–113; taip pat žr. 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010).

2.1.2. Mokesčių mokėtojo pareigos tinkamai įvykdyti jam mokesčių įstatymų nustatytas mokestines prievoles nepaneigia neteisėti kitų asmenų

veiksmai, be kita ko, sudarantys pagrindą pastarųjų civilinei (deliktinei) atsakomybei už padarytą žalą.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-521/2009 buvo nagrinėjamas ginčas dėl bendrovei apskaiciuotų PVM ir juridinių asmenų pelno mokesčių sumų už gautas pinigines lėšas, kurios, kaip teigė mokesčių mokėtojas, nors ir buvo pervestos į bendrovės sąskaitas, tačiau priklausė su bendrove nesusijusiems fiziniams asmenims. Pastarieji, susitarę su bendrovėje dirbusia vyriausiąja finansininke, neteisėtai naudojo mokesčių mokėtojo sąskaitomis, klastodami dokumentus nuimdavo iš jų minėtas lėšas. Teisėjų kolegija, akcentuodama, jog viešosios teisės normos (mokesčių įstatymai) prievolę mokėti mokesčius nuo gautų pajamų nustatė bendrovei, konstatavo, kad kitų asmenų net nusikalstami veiksmai, kurie iššaukė arba galėjo iššaukti mokesčių mokėtojui mokestinių prievolių atsiradimą, mokesčių įstatymų taikymo prasme nėra reikšmingi, nes šie (neteisėtą veiką atlikę) asmenys nėra atitinkamų mokestinių teisinių santykių subjektai, ir jie savo galimai nusikalstamais veiksmais padarė žalą ne valstybės biudžetui, o įmonei, kuriai tenka pareiga vykdyti dėl nusikalstamų veiksmų 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, arba šie asmenys galėtų už šią įmonę į valstybės biudžetą sumokėti dėl jų veiksmų atsiradusias mokesčių mokėtojo mokestines nepriemokas (2009 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-521/2009; taip pat žr. 2009 m. lapkričio 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1265/2009).

Pasisakant apie žalos valstybės biudžetui atlyginimą, pateikiant civilinį ieškinį asmeniui, dėl kurio neteisėtos veiklos mokesčių mokėtojui atsirado mokestinės prievolės, paminėtina administracinė byla Nr. A⁴³⁸-59/2008. Šioje byloje buvo nagrinėjama situacija, kai mokesčių administratorius ne tik nurodė įmonei (mokesčių mokėtojui) įvykdyti jai mokesčių įstatymuose numatytą mokestinę prievolę, bet ir fiziniams asmenims, dėl kurių neteisėtų veiksmų įmonei atsirado minėtos prievolės, iškeltoje baudžiamojoje byloje pareiškė civilinį ieškinį dėl žalos valstybės biudžetui atlyginimo dėl tų pačių sumų. Vertindama prievolės sumokėti mokesį ir žalos valstybės biudžetui civiline tvarka atlyginimo tarpusavio santykio problemą, teisėjų kolegija konstatavo, jog byloje susiklostę teisiniai santykiai buvo tiesiogiai reglamentuoti mokesčių įstatymais, ir tai savo ruožtu nesudarė teisinio pagrindo subsidiariai taikyti privatinės teisės normas (Civilinio kodekso 1.1 str. 2 d.). Teisėjų kolegija taip pat akcentavo, jog mokestinių teisinių santykių subjektu nagrinėjamu atveju

yra J.K. individuali įmonė, kuriai tiek pagal Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymą, tiek pagal Lietuvos Respublikos sveikatos draudimo įstatymą teko prievolė sumokėti atitinkamus mokesčius. Tai sąlygojo, kad mokesčių administratoriui nebuvo būtinybės remtis ir taikyti Civilinio kodekso normas, pareiškiant materialinį–teisinių reikalavimą dėl žalos, padarytos valstybės biudžetui, atlyginimo. Dėl šių priežasčių teisėjų kolegija atmetė apeliacinio skundo argumentus, kad pareiškėjas turėjo būti atleistas nuo atsakomybės dėl jam priskaičiuotų mokesčių nepriemokų, nes analogiškas reikalavimas buvo pareikštas civilinėje byloje, ar kad žalą valstybės biudžetui padarė ne ši įmonė, o kiti asmenys, kurie ir turi atsakyti (2008 m. vasario 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-59/2008).

2.1.3. Tam tikri privalomieji mokėjimai taip pat turi atlygintinumo požymį, todėl Vyriausiąjį administracinį teismą kartais pasiekia ginčai, kuriuose proceso šalys savo argumentus grindžia privatinės, o ne viešosios teisės normomis.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1035/2011 buvo nustatyta, kad atsakovas nebuvo sumokėjęs Šiaulių miesto savivaldybėje nustatytos vietinės rinkliavos už komunalinių atliekų surinkimą ir tvarkymą. Atsakovas bandė paneigti savo pareigą mokėti minėtą rinkliavą remdamasis privatinės teisės normomis, be kita ko, akcentuodamas, jog nebuvo sudaręs jokios sutarties dėl komunalinių atliekų surinkimo ir tvarkymo. Atmesdama šiuos argumentus Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija nurodė, kad vietinė rinkliava už komunalinių atliekų surinkimą ir tvarkymą yra įstatymo pagrindu ir savivaldybės tarybos sprendimu nustatyta privaloma įmoka į savivaldybės biudžetą (Rinkliavų įstatymo 2 str. 3 d., 11 str. 1 d. 8 p., 16 str. 2 d.). Ji yra viešosios teisės nustatytas privalomasis mokėjimas, o ne privatinės (civilinės) teisės reguliavimo srities sutartinio pobūdžio įsipareigojimas. Todėl atsakovo pareigos mokėti minėtą rinkliavą atsiradimui atitinkamos sutarties nebuvimas įtakos neturi. Vyriausiasis administracinis teismas taip pat pripažino, kad Šiaulių apygardos administracinis teismas nepagrįstai priteisė iš atsakovo palūkanas nuo priteistos sumos nuo bylos iškėlimo teisme iki teismo sprendimo visiško įvykdymo. Šias palūkanas teismas priteisė vadovaudamasis Civilinio kodekso 6.37 straipsnio 2 dalimi ir 6.210 straipsnio 1 dalimi. Tačiau šios normos nustato palūkanas civiliniams prievoliniams santykiams ir negali būti taikomos viešosios teisės nustatytiems privalomiesiems mokėjimams. Teisines pasekmes pastarųjų mokėjimų nevykdymo atvejais nustato viešosios teisės normos. Rinkliavos už komunalinių atliekų surinkimą ir tvarkymą priteisimo atveju viešoji teisė (šią rinkliavą ir jos administravimą

reglamentuojantys teisės aktai) nenumato pastarųjų palūkanų mokėjimo, todėl tokios palūkanos negali būti priteisiamos (2011 m. balandžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1035/2011).

2.2. Santykis su baudžiamąją (administracinę) atsakomybę nustatančiomis normomis. Už tam tikrus mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų pažeidimus yra numatyta baudžiamoji arba administracinė atsakomybė. Šiuo klausimu paminėtina, jog pareiga mokėti mokesčius, atleidimo nuo jos 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 jų esmė bei tikslai, todėl tiek pareiga sumokėti mokesčius, tiek pareiga atsakyti už padarytą nusikaltimą, baudžiamąjį nusižengimą ar administracinės teisės pažeidimą gali egzistuoti vienu metu, kilti dėl vieno ir to paties veiksmo ar jo rezultato (2007 m. gegužės 28 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁶-238/2007, Administracinė jurisprudencija Nr. 2(12), 2007, p. 60–69).

2.2.1. Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010 Vyriausiasis administracinis teismas, be kita ko, pasisakė dėl apeliacinio skundo argumento, kad pirmosios instancijos teismas turėjo sustabdyti mokestinio ginčo nagrinėjimą, kol pasibaigs baudžiamoji byla. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad administracinėje byloje buvo nustatinėjamas pareiškėjo mokestinių prievolių įvykdymo teisingumas, o baudžiamajame procese buvo sprendžiamas baudžiamosios atsakomybės klausimas. Administracinių bylų teisenos įstatymo 98 straipsnio 1 dalies 3 punkte nustatyta, kad teismas sustabdo bylą, kai negalima nagrinėti tos bylos, kol bus išspręsta kita byla, nagrinėjama civiline, baudžiamąja ar administracine tvarka. Šiame kontekste teisėjų kolegija konstatavo, kad mokestinio ginčo byloje surinktų įrodymų ir nustatytų aplinkybių visuma leido išspręsti ginčą iš esmės, todėl pirmosios instancijos teismas pagrįstai atsisakė stabdyti administracinės bylos nagrinėjimą iki baudžiamosios bylos baigties (2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010).

2.2.2. Teismų išnagrinėtose baudžiamosiose ir (ar) administracinių teisės pažeidimų bylose nustatytos faktinės aplinkybės mokestiniuose teisiniuose santykiuose iš naujo neįrodinėjamos, jomis yra remiamasi atliekant mokestinį patikrinimą ar (ir) nagrinėjant mokestinius ginčus (*plačiau šiuo klausimu žr.*

apibendrinimo skyrių „Mokesčio apskaičiavimas pagal kitų valstybės institucijų dokumentus“, 36 ir 37 punktai).

3. Mokesčių administravimo procedūra – mokesčių administratoriaus veiksmai, atliekami įgyvendinant jo funkcijas, taip pat mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo veiksmai, atliekami vykdant pareigas ir naudojantis teisėmis, nustatytais mokesčių įstatymuose (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 14 d.). Atskleisdamas mokesčių administravimo procedūros sampratą, Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, jog ši procedūra – nepertraukiamas procesas, susidedantis iš daugelio sudėtinių veiksmų, paprastai užsibaigiantis mokesčio administratoriaus sprendimu, kuris įsiteisėja pasibaigus šio teisės akto apskundimo terminui arba teismui priėmus galutinį baigiamąjį aktą dėl tokio sprendimo (2006 m. birželio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1020/2006)⁴.

Apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principai

Įstatymų leidėjo įtvirtinti apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo pagrindiniai principai yra šie: mokesčių mokėtojų lygybės, teisingumo ir visuotinio privalomumo, apmokestinimo aiškumo, turinio viršenybės prieš formą (Mokesčių administravimo įstatymo 6 str.). Pastebėtina, jog paminėti bendrieji mokesčių teisės sistemos principai yra tarpusavyje glaudžiai susiję, todėl, kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, konkrečiame mokestiniame teisiniame santykiyje jie paprastai yra taikomi kompleksiskai, papildydami vienas kitą.

4. Mokesčių mokėtojų lygybės principas yra įtvirtintas Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje, nustatančiame, jog taikant mokesčių įstatymus, visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs. Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad šis principas iš

⁴ Papildomai apie mokesčių administravimo procedūrą žr. Vyriausiojo administracinio teismo 2011 m. kovo 17 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1238/2011, kurioje, be kita ko, konstatuota, jog pavedimo atlikti mokestinį patikrinimą teisėtumas negali būti vertinamas pagal atskirą reikalavimą, t. y. toks pavedimas negali būti savarankiškas administracinės bylos dalykas. Nesutikdamas su tokio pobūdžio procedūrinio sprendimu (veiksmu), pareiškėjas šio nesutikimo argumentus (bet ne savarankiškus reikalavimus) gali pareikšti įstatymų nustatyta tvarka ginčydamas galutinį mokesčių administratoriaus sprendimą šioje mokesčių administravimo (mokestinio patikrinimo) procedūroje. Būtent nagrinėdamos pastarąjį ginčą ikiteisminės institucijos ar (ir) teismas įvertina ir tokius tarpinius (procedūrinius) sprendimus (veiksnius), kaip pavedimas atlikti mokestinį patikrinimą (pavedimas tikrinti), bei šiais procedūriniais (tarpiniais) sprendimais (veiksmais) padarytų pažeidimų įtaką galutinio aptariamoms mokesčių administravimo procedūros sprendimo teisėtumui.

esmės vertintinas kaip konstitucinio asmenų teisinės lygybės (lygiateisiškumo) įstatymui, teismui ir kitoms valstybės institucijoms principo, įtvirtinto Konstitucijos 29 straipsnio 1 dalyje, išraiška mokesčių teisėje. Todėl, aiškinant mokesčių mokėtojų lygybės principo turinį, būtina atsižvelgti ir į Konstitucinio Teismo formuojamą konstitucinę doktriną, kuria remiantis „lygybės įstatymui principas reiškia „lygų matą“, kai reikia tą pačią normą taikyti skirtingiems asmenims“. Be to, šis principas įpareigoja „vienodus faktus teisiškai vertinti vienodai, ir draudžia iš esmės tokius pat faktus savavališkai vertinti skirtingai“, taip pat reikalauja, kad „teisėje pagrindinės teisės ir pareigos būtų įtvirtintos vienodai“. Vadovaudamasis paminėtais imperatyvais, teismas, nagrinėdamas, ar pareiškėjos veikla kvalifikuotina individualia veikla pagal Gyventojų pajamų mokesčio įstatymą, *inter alia* akcentavo, kad akivaizdu, jog mokesčių administratorius, nagrinėdamas tuos pačius pareiškėjos ir jos sutuoktinio bei pareiškėjos motinos sudarytus sandorius, padarė skirtingas išvadas apmokestinimo (mokesčių apskaičiavimo prasme), t. y. iš esmės tokias pat (vienodas) faktines aplinkybes vertino skirtingai, kas, savo ruožtu, suponuoja tiek bendrojo konstitucinio asmenų teisinės lygybės, tiek ir specialiojo mokesčių teisėje įtvirtinto mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimą. Valstybinės mokesčių inspekcijos sprendimas buvo panaikintas (2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-239/2011).

4.1. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010 teisėjų kolegija, atsakydama į apeliacinio skundo argumentus dėl pareiškėjo ir jo sutuoktinės socialinės padėties ir ribotų galimybių sumokėti apskaičiuotas mokestines sumas (apeliantas teigė, kad jam iki senatvės pensijos liko 2 metai, sutuoktinė yra II grupės invalidė, bedarbė, norint padengti mokestinę nepriemoką tektų parduoti vienintelį gyvenamąjį būstą), pažymėjo, kad tai nėra pagrindas netvirtinti pagrįstai mokesčių administratoriaus pareiškėjui nustatytų mokestinių prievolių ir dėl to apskaičiuotų mokestinių sumų, nes priešingu atveju būtų pažeistas Mokesčių administravimo įstatymo 7 straipsnyje įtvirtintas mokesčių mokėtojų lygybės principas, nustatantis, kad taikant mokesčių įstatymus visi mokesčių mokėtojai dėl šių įstatymų nustatytų sąlygų yra lygūs (2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010; taip pat žr. 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1852/2010). Administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-1785/2008 teisėjų kolegija teisiškai nereikšmingomis aplinkybėmis pripažino pareiškėjo argumentus, jog jis (mokesčio už aplinkos teršimą mokėtojas) yra valstybės kapitalo įmonė, kurios 100 procentų akcijų valdo Pagėgių savivaldybė, įmonė finansuojama iš biudžeto, jos finansinė padėtis labai sunki, o priskaičiuotas

mokesčius įmonė finansiškai nepajėgi sumokėti (2008 m. spalio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵-1785/2008).

4.2. Mokesčių mokėtojų lygybės principas taip pat iš principo įpareigoja mokesčių administratorių vienodai vertinti faktines aplinkybes to paties mokestinio teisinio santykio dalyvių atžvilgiu. Vyriausiojo administracinio praktika rodo, kad mokesčių administratoriaus pozicijos nenuoseklumas gali turėti reikšmės vertinant byloje surinktus įrodymus. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵-1000/2006 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pažymėjo, kad remiantis tiek bendraisiais viešojo administravimo principais, tiek apmokestinimo teisinio reglamentavimo ir taikymo principais, o ypač mokesčių mokėtojų lygybės principu, mokesčių administratorius neturėtų to paties sandorio mokestinių teisinių pasekmių skirtingų sandorio dalyvių atžvilgiu vertinti skirtingai. Nagrinėtu atveju Telšių apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos patikrinimo aktas patvirtino, kad mokesčių administratorius, atlikdamas bendrovės, su kuria pareiškėjas buvo sudaręs pirkimo–pardavimo sutartį, patikrinimą ir vertindamas tuos pačius sandorius su pareiškėju (tą pačią PVM sąskaitą faktūrą), neneigė realaus ūkinės operacijos atlikimo, kaip tai darė byloje nagrinėtame mokestiniame ginče dėl pareiškėjo mokestinio patikrinimo. Įvertinusi visas bylos faktines aplinkybes, teisėjų kolegija pripažino, jog nebuvo įrodymų, kad prekių tiekimas kaip PVM objektas realiai neįvyko, todėl konstatavo, jog pareiškėjas turi teisę į PVM atskaitą (2006 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵-1000/2006).

4.3. Kaip pastebėjo Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁸-827/2005, mokesčių mokėtojų lygybės principo pažeidimu gali būti laikoma ir aplinkybė, jei vien dėl to, kad skirtingus mokesčių mokėtojus dėl to paties mokesčio (pvz., pridėtinės vertės mokesčio) administruoja skirtingos institucijos (pvz., Valstybinė mokesčių inspekcija ir Muitinė), pastarieji (mokesčių mokėtojai) atsidurtų teisiškai nelygiose padėtyse. Šioje byloje teisėjų kolegija atmetė atsakovo argumentus, kad muitinei netaikomos Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos, draudžiančios atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą dėl tų pačių mokesčių už tą patį laikotarpį. Teisėjų kolegija mokesčių mokėtojo lygybės principo kontekste pažymėjo, kad neturėtų susidaryti tokia situacija, kai vienų mokesčių mokėtojų atžvilgiu, kuriuos administruotų valstybinė mokesčių inspekcija, galiotų juos ginanti nuostata dėl pakartotinio patikrinimo, o kitų atžvilgiu, kuriuos administruotų muitinė, ši nuostata jau nebegaliotų (2005 m. rugpjūčio 25 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-827/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 8, 2005, p. 195–204).

4.4. Pabrėžtina, jog aptariamasis principas pažeidžiamas ne tik tais atvejais, kai mokesčių mokėtojų atžvilgiu mokesčių įstatymų ir juos įgyvendinančių teisės aktų nuostatos taikomos skirtingai, bet ir tada, kai mokesčių mokėtojai (tinkamai) neatlikdami savo pareigų nepagrįstai atsiduria geresnėje padėtyje nei kiti. Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁶-1845/2006, mokesčių surinkimas yra susijęs su viešojo intereso apsauga, nes taip yra gaunama lėšų visos visuomenės poreikiams tenkinti. Nemokant mokesčių yra pažeidžiamas viešasis interesas, o subjektas, tiesiogiai ar netiesiogiai prisidedantis prie mokesčių nemokėjimo, mokesčių teisės prasme elgiasi nesąžiningai. Tokiu būdu, be kita ko, pažeidžiamas mokesčių mokėtojų lygybės principas, nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šį principą pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Todėl, teisėjų kolegijos teigimu, jeigu mokesčių mokėtojas žino apie tai, jog jo atliekamos ūkinės operacijos ar kitokia vykdoma veikla prisideda prie mokesčių nemokėjimo, arba nors ir nežino, bet atsižvelgiant į teisiškai reikšmingas aplinkybes turi galimybę žinoti, ir nepaisydamas to atlieka tokią ūkinę operaciją, jis elgiasi nesąžiningai (2006 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-1845/2006; taip pat žr. 2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartį administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004, Administracinių teismų praktika Nr. 6, 2004, p. 128–143; 2007 m. vasario 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007).

5. Teisingumo ir visuotinio privalomumo principai bei jų turinys yra, be kita ko, įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnyje.

5.1. Mokesčių visuotinio privalomumo principas yra suprantamas kaip kiekvieno mokesčių mokėtojo prievolė mokėti mokesčių įstatymų nustatytus mokesčius, laikantis mokesčių teisės aktuose nustatytos mokesčio apskaičiavimo ir mokėjimo tvarkos (Mokesčių administravimo įstatymo 8 str. 1 d.). Šis principas yra pažeidžiamas nemokant mokesčių (2007 m. vasario 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶-206/2007). Mokesčių mokėtojas privalo laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę, turi pareigą teisingai apskaičiuoti mokestį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (Mokesčių administravimo įstatymo 40 str.).

5.2. Mokesčių teisingumo principas yra neatsiejamas nuo Mokesčių administravimo įstatymo 8 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos mokesčių administratoriaus pareigos, administruojant mokesčius, vadovautis protingumo ir teisingumo kriterijais. Mokesčių administratorius savo veikloje privalo vadovautis ne tik formaliomis mokesčių teisės aktuose nustatytais taisyklėmis, bet ir minėtais kriterijais (2005 m. gegužės 3 d.

nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-518/2005; taip pat žr. 2007 m. lapkričio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁷-1086/2007; 2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁵-1075/2005). Vadovaujantis protingumo ir teisingumo kriterijais privalo būti atliekamas mokestinis patikrinimas, nepažeidžiant mokesčio mokėtojų teisių (2008 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-158/2008; 2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009; 2009 m. birželio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-483/2009), vertinamas mokesčių mokėtojų sąžiningumas (2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-355/2004, Administracinių teismų praktika Nr. 6, 2004, p. 128–143), vykdomos kitos mokesčių administravimo procedūros ar atliekami atskiri mokesčių administravimo veiksmai.

Pastebėtina, jog mokesčių administravimo procedūrose protingumo ir teisingumo kriterijaus taikymas yra ypač aktualus tais atvejais, kai nėra pakankamai duomenų (esant duomenų prieštaravimui), leidžiančių tinkamai ir objektyviai atlikti atitinkamas administravimo procedūras. Pavyzdžiui, įstatymų leidėjas Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje aiškiai nurodė, kad atitinkamomis sąlygomis nesant pakankamų duomenų, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus.

Vertindama pastarąją nuostatą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A¹¹-603/2007 yra pažymėjusi, kad ji (teisės norma) skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinos prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei – kiek objektyviai įmanoma – teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinos prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neviršija šių įvertinimo kriterijų. Todėl, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, kad nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų. Kadangi tokių įrodymų pareiškėjas šioje byloje nepateikė, o bylos medžiaga neleido daryti išvados, kad minėtų kriterijų nebuvo laikytasi, teisėjų kolegija atsisakė tenkinti pareiškėjo

skundą šioje dalyje (2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-603/2007; *taip pat plačiau šiuo klausimu skaitykite apibendrinimo skyriuje „Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą“, 31–33 punktai*).

6. Apmokestinimo aiškumo principas reikalauja, jog mokesstinės prievolės turinys, jos atsiradimo, vykdymo ir pasibaigimo tvarka ir pagrindai Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktuose būtų aiškiai apibrėžti (Mokesčių administravimo įstatymo 9 str.).

6.1. Pirmiausia paminėtina, kad mokesčių administratorius turi pareigą priimti mokesčių mokėtojui jam realiai suvokiamą sprendimą. Taip yra paisoma teisių bei pareigų vienovės principo, o taip pat ir apmokestinimo aiškumo principo, įtvirtinto Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnyje, bei iš čia kylančių pasekmių (2010 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-302/2010; taip pat žr., 2010 m. rugsėjo 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-934/2010).

6.2. Vyriausiasis administracinis teismas yra pripažinęs, jog apmokestinimo aiškumo principas taikomas ir aiškinant mokesčių įstatymus. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-100/2011 buvo nustatyta, jog ginčytame turto arešto akte ir kituose mokesčių administratoriaus surašytuose dokumentuose mokesčių mokėtoju įvardijama G. B. įmonė, tačiau buvo areštuotas fiziniam asmeniui priklausantis turtas. Teisėjų kolegija, nurodžiusi, kad Mokesčių administravimo įstatymo 101 straipsnio 3 dalis suteikė teisę mokesčių administratoriui areštuoti tik G. B. įmonės, t. y. juridinio asmens – individualios įmonės, turtą, konstatavo, kad pagal minėtą teisės normą, mokesčių administratorius negalėjo areštuoti jokio kito asmens, t. y. asmens, kuris mokesčių teisės požiūriu nėra mokesčių mokėtojas, turto. Priešingas minėtos įstatymo nuostatos aiškinimas, teisėjų kolegijos teigimu, pažeistų apmokestinimo aiškumo principą (2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-100/2011).

Mokesčių administravimo įstatymo 9 straipsnio nuostata iš esmės yra siekiama užtikrinti mokesčių mokėtojų teises bei teisėtus interesus, todėl šio principo realizavimui yra svarbus įstatymo leidėjo nustatytas reikalavimas, jog visi mokesčių įstatymų neaiškumai turi būti aiškinami mokesčių mokėtojo naudai (Mokesčių administravimo įstatymo 3 str. 5 d.). Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje pabrėžiama, jog šioje nuostatoje kalbama būtent apie mokesčių įstatymų neaiškumą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1105/2011 teisėjų kolegija nurodė, kad mokesčio mokėtojo ir mokesčių administratoriaus pozicijų išsiskyrimas dėl atlikto mokesstinio patikrinimo bei

kilusių padarinių akivaizdžiai nepatenka į mokesčių teisės aktų prieštaravimų ar neaiškumų sąvoką (2011 m. birželio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1105/2011).

Vyriausiojo administracinio teismo praktika, taikant ir aiškinant minėtą Mokesčių administravimo įstatymo nuostatą, nėra gausi. Vis dėlto iš esamos praktikos matyti, jog Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalis, be kita ko, taikoma atvejams, kai:

6.2.1. mokesčių įstatymuose (juos lydintuose teisės aktuose) mokestiniams teisiniams santykiams reikšmingi klausimai yra nesureguliuoti. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A²-839/2007 buvo kilęs ginčas dėl atsakovo atsisakymo masinio vertinimo būdu nustatytą nekilnojamojo turto vertę, nuo kurios skaičiuojamas nekilnojamojo turto mokestis, patikslinti pagal pareiškėjo pateiktą individualų nekilnojamojo turto įvertinimą. Savo atsisakymą atsakovas, be kita ko, grindė aplinkybe, jog atliekant individualų pareiškėjo turto vertinimą buvo taikomi netinkami metodai. Tačiau teisėjų kolegija, pažymėjusi, jog pagal Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalį visi Lietuvos Respublikos mokesčių teisės aktų (kuriems priklauso ir Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymas) prieštaravimai ar neaiškumai aiškinami mokesčių mokėtojo naudai, ginčo teisiniams santykiams taikytinas Nekilnojamojo turto mokesčio įstatymo nuostatas išaiškino kaip nenustačiusias jokie konkretaus nekilnojamojo turto vertės nustatymo metodo, kai atliekamas individualus šio turto vertinimas (2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-839/2007);

6.2.2. mokesčių teisės aktuose vartojamos neaiškiai apibrėžtos (neapibrėžtos) sąvokos, turinčios įtakos mokesčių mokėtojo teisėms ir pareigoms. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A²-89/2005 kilo ginčas, ar doktorantui išmokėta stipendija buvo priskirtina Lietuvos Respublikos fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo, galiojusio ginčo santykių atsiradimo metu, nustatytoms neapmokestinamosioms pajamoms – mokymo įstaigų studento stipendija. Mokesčių administratorius teigė, jog tuo metu galiojęs Lietuvos Respublikos mokslo ir studijų įstatymas nenumatė, jog mokslo institutų doktorantai yra laikomi mokymo įstaigų studentais. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, nurodžiusi būtinybę taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 3 straipsnio 5 dalį bei įvertinusi teisinį reguliavimą, konstatavo, jog minėta nuostata dėl neapmokestinamųjų pajamų taikoma visiems doktorantams nepriklausomai nuo to, kas yra doktorantūros steigėjas: tik aukštoji mokykla ar ši mokykla kartu su institutu, ir kuri iš šių įstaigų išmokėjo doktorantui stipendiją, mokamą iš valstybės biudžeto lėšų

(2005 m. vasario 4 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A²-89/2005, Administracinių teismų praktika Nr. 7, 2005, p. 77–82).

7. Turinio viršenybės prieš formą principas, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 10 straipsniu, reikalauja, jog mokesčių teisiniuose santykiuose viršenybė būtų teikiama šių santykių dalyvių veiklos turiniui, o ne jos formaliai išraiškai. Taigi aiškiai pastebima įstatymų leidėjo pozicija tikrajam ūkinės operacijos turiniui teikti pirmenybę šio turinio įforminimo atžvilgiu (2004 m. spalio 27 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹-355/2004, Administracinių teismų praktika Nr. 6, 2004, p. 128–143; *išsamiau apie šio principo taikymą skaitykite apibendrinimo skyriuje „Mokesčių apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, 28–30 punktai).*

Mokesčių teisės aktų aiškinimas ir konsultavimas

8. Mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių įstatymų aiškinimas yra viena iš prielaidų užtikrinti vienodą mokesčių įstatymų taikymą mokestiniuose teisiniuose santykiuose. Jis atliekamas rengiant ir viešai skelbiant mokesčių įstatymų paaiškinimus (komentarų) bei tiesiogiai konsultuojant mokesčių mokėtojus.

8.1. Mokesčio įstatymo apibendrinimas (komentaras). Mokesčių administravimo įstatymo 12 straipsnio 1 dalis nustato, jog apibendrintus mokesčių įstatymų paaiškinimus, suderinusi su Finansų ministerija, teikia ir skelbia Valstybinė mokesčių inspekcija. Aplinkos ministerijos ar jos įgaliotos institucijos, Lietuvos Respublikos muitinės bei Žemės ūkio ministerijos ar jos įgaliotos institucijos administruojamų mokesčių įstatymų apibendrintus paaiškinimus teikia ir skelbia atitinkamai Aplinkos ministerija, Muitinės departamentas bei Žemės ūkio ministerija, suderinę su Finansų ministerija. Šių apibendrinimų juridinė galia yra nustatyta to paties straipsnio 2 dalyje – apibendrintas mokesčio įstatymo paaiškinimas mokesčių mokėtojui neturi teisės akto galios ir išreiškia kompetentingos valstybės institucijos nuomonę mokesčių įstatymų reglamentuojamais klausimais. Todėl šie aiškinimai, *inter alia* mokesčių įstatymų komentarai, neturi sprendžiamojo pobūdžio reikšmės mokestinio ginčo (mokestinės bylos) teisme nagrinėjimui (2007 m. rugsėjo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-762/2007). Mokesčio įstatymo paaiškinimas yra mokesčių administratoriaus nuomonė mokesčių įstatymo taikymo atžvilgiu. Pagrindo teigti, kad mokesčių administratorius turi pareikšti tokią nuomonę dėl visų įmanomų situacijų, kurios gali susidaryti taikant

mokesčių įstatymus, nėra. Jei mokesčių mokėtojai jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais reikalinga konsultacija, jis turi teisę ją gauti iš mokesčių administratoriaus (2011 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-312/2011).

8.2. Mokesčių mokėtojo konsultavimas. Mokesčių mokėtojo teisė gauti iš mokesčių administratoriaus konsultaciją mokesčių mokėjimo klausimais yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio 2 punkte. Pagal Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 4 dalį, konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais – mokesčių administratoriaus individualaus pobūdžio paaiškinimas, skirtas konkrečiam mokesčių mokėtojai jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais. To paties įstatymo 37 straipsnio 2 dalyje taip pat nustatyta, kad mokesčių mokėtojas neprivalo vadovautis jam pateikta konsultacija mokesčių mokėjimo klausimais.

8.2.1. Aiškindamas šias nuostatas Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojai jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais, nėra individualus ar norminis teisės aktas, kaip jis yra suprantamas Administracinių bylų teisenos įstatymo 2 straipsnio 13 ir 14 dalyse, nes konsultacijoje nėra suformuluota ar sankcionuota visuotinai privaloma elgesio taisyklė, nustatanti atitinkamo visuomeninio santykio dalyviams teises bei pareigas ir garantuojama to santykio dalyvių abipuse nauda ir valstybės prieveiksmas. Teisine prasme, mokesčių administratoriaus pateikta konsultacija konkrečiam mokesčių mokėtojai jo mokamų (numatomų mokėti) mokesčių mokėjimo klausimais, gali būti vertinama tik kaip mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri (nuomonė) mokesčių mokėtojai nėra privaloma (2009 m. rugpjūčio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁴³⁸-462/2009; taip pat žr., 2008 m. lapkričio 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-1895/2008).

8.2.2. Tais atvejais, kai dėl mokesčių administratoriaus konsultacijos kreipiamasi į teismą, Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog teismo nagrinėjimo dalyku negali būti ginčijamos konsultacijos turinys, t. y. negali būti sprendžiamas klausimas, ar mokesčių administratoriaus neoficiali nuomonė dėl atitinkamų teisės aktų taikymo, kuri (nuomonė) mokesčių mokėtojai nėra privaloma, pateikta ginčijamoje konsultacijoje, atitinka aukštesnės galios teisės aktų turinį, ar ne. Šiuo atveju bylos nagrinėjimo dalyką sudaro tik nustatymas aplinkybių, ar nebuvo pažeista pareiškėjo teisė nustatyta tvarka ir būdu gauti konsultaciją iš mokesčių administratoriaus dėl mokamų ar numatomų mokėti mokesčių mokėjimo (2009 m. birželio 1 d. nutartis

administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-657/2009, Administracinė jurisprudencija Nr. 7(17), 2009, p. 337–344).

8.2.3. Aplinkybė, kad dėl klaidingo apibendrinto mokesčio įstatymo paaiškinimo arba mokesčių administratoriaus raštu ar telefonu suteiktos klaidingos konsultacijos mokesčių mokėjimo klausimais, mokesčių mokėtojas pažeidžia mokesčio įstatymą, sudaro pagrindą jį atleisti nuo baudų ir delspinigių (Mokesčių administravimo įstatymo 100 str. 1 d. 2 p., 141 str. 1 d. 4 p.; *Vyriausiojo administracinio teismo praktika šiuo klausimu bus apžvelgta II-oje šio apibendrinimo dalyje, kurią planuojama publikuoti kitame biuletenyje*).

8.2.4. Paminėtina, kad nuo 2012 m. sausio 1 d. įsigaliosiantis Mokesčių administravimo įstatymo 37¹ straipsnis (2010 m. lapkričio 23 d. įstatymo Nr. XI-1159 redakcija) numato naują Lietuvos mokesčių teisės sistemoje mokesčių administratoriaus išankstinio išsipareigojimo dėl mokesčių teisės aktų nuostatų taikymo institutą. Pagal šioje nuostatoje įtvirtintą teisinį reguliavimą, mokesčių mokėtojas nuo nuostatos įsigaliojimo dienos įgis teisę kreiptis į mokesčių administratorių su prašymu pritarti jo siūlomam mokesčių teisės aktų nuostatų taikymui būsimajam sandoriui. Pritardamas tokiam taikymui mokesčių administratorius išsipareigos, kontroliuodamas, ar šis mokesčių mokėtojas teisingai apskaičiavo, deklaravo ir mokėjo mokesčius, taikyti mokesčių teisės aktų nuostatas būsimajam sandoriui taip, kaip nurodyta sprendime pritarti, išskyrus įstatyme numatytus atvejus.

9. Kitų nei mokesčių administratorius subjektų teikiamos konsultacijos mokesčių teisės aktais nėra reguliuojamos.

Lietuvos Respublikos teritorijoje veikia įvairios įmonės, įstaigos, organizacijos, užsiimančios mokesčių teisės aktų aiškinimu, mokesčių mokėtojų konsultavimu visuomeniniais ar komerciniais pagrindais. Vertinant galimas teises pasekmes mokesčių mokėtojui dėl minėtų subjektų pateikto klaidingo mokesčių įstatymų aiškinimo, pažymėtina, jog Mokesčių administravimo įstatymas teisę aiškinti minėtas normas suteikia tik mokesčių administratoriui, ir tik pastarojo pateiktas klaidingas aiškinimas sukelia tam tikras teises pasekmes santykiuose tarp mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴-118/2005 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, jog įmonė neturėjo teisinio pagrindo savo veikloje naudotis konsultacijų mokesčių klausimais užsiimančios įmonės organizuotame seminare gautais PVM įstatymo išaiškinimais, neva maitinimo paslaugos, teikiamos vidurinės mokyklos moksleiviams, PVM neapmokestinamos. Teisėjų kolegija pabrėžė, jog konsultuoti mokesčio mokėtojus mokesčių mokėjimo klausimais yra mokesčio administratoriaus

pareiga, tuo tarpu bylos nagrinėjimo metu nenustatyta, kad pareiškėjas būtų pasinaudojęs galimybe iš mokesčių administratoriaus gauti jam aktualios teisės normos išaiškinimą (2005 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴-118/2005).

II. Mokesčių administratorius

Mokesčių administratoriaus samprata

Mokesčių administravimo įstatymo 2 straipsnio 12 dalis mokesčių administratorių apibrėžia kaip už mokesčių administravimą atsakingą valstybės įstaigą ar instituciją, turinčią įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje.

10. Mokesčių administratorius – viešojo administravimo subjektas. Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje mokesčių administratorius yra pripažįstamas viešojo administravimo subjektu (pvz., žr. 2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartį administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2003, p. 120–137; 2011 m. birželio 27 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011). Tai, be kita ko, reiškia, jog mokesčių administratorius, administruodamas mokesčius, be šiame apibendrinime apžvelgtų mokesčių įstatymų aiškinimo ir taikymo principų (Mokesčių administravimo įstatymo 6–10 str.), privalo laikytis ir Lietuvos Respublikos viešojo administravimo įstatymo (Žin., 1999, Nr. 60-1945; 2006, Nr. 77-2975; toliau – ir Viešojo administravimo įstatymas) 3 straipsnyje įtvirtintų viešojo administravimo principų (pvz., 2005 m. vasario 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-131/2005; 2011 m. gegužės 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-851/2011), *inter alia* įstatymo viršenybės (pvz., 2007 m. vasario 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁸⁰-127/2007), objektyvumo (pvz., 2010 m. birželio 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-502/2010; 2009 m. liepos 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-830/2009), proporcingumo (pvz., 2007 m. balandžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS⁶-184/2007) principų.

11. Mokesčius administruojančios institucijos ir jų pareigūnai. Pagrindinė valstybės institucija, atsakinga už mokesčių, išskyrus muitus, administravimą Lietuvos Respublikoje yra Valstybinė mokesčių inspekcija.

Muitus (įstatymų numatytais atvejais ir (importo) akcizus bei pridėtinės vertės mokestį) administruoja Lietuvos muitinė (Mokesčių administravimo įstatymo 15 str. 1 ir 2 d.). Valstybinės mokesčių inspekcijos struktūrą sudaro Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir Valstybinė mokesčių inspekcija) – centrinis mokesčių administratorius, bei teritorinės valstybinės mokesčių inspekcijos – vietos mokesčių administratoriai (Mokesčių administravimo įstatymo 18 str.). Atitinkamai Lietuvos muitinėje centrinio mokesčių administratoriaus funkcijas atlieka Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (toliau – ir Muitinės departamentas), o vietos mokesčių administratoriaus – teritorinės muitinės (Mokesčių administravimo įstatymo 15 str. 2 d.). Centrinio ir vietos mokesčių administratorių pagrindinės funkcijos yra išvardintos atitinkamai Mokesčių administravimo įstatymo 25 ir 26 straipsniuose.

11.1. Jokios kitos valstybės įstaigos arba institucijos negali atlikti mokesčių administratoriaus funkcijų, išskyrus Mokesčių administravimo įstatyme arba atitinkamo mokesčio įstatyme tiesiogiai nustatytus atvejus (Mokesčių administravimo įstatymo 15 str. 3 d.). Vienas iš tokių atvejų yra numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnyje, kurio 1 ir 2 dalys administruoti tam tikrus mokesčius paveda atitinkamai Aplinkos ministerijai ir Žemės ūkio ministerijai ar jų įgaliotoms institucijoms. Dėl pastarųjų įstaigų ir institucijų atliekamų mokesčių apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo patikrinimų tvarkos, patikrinimų rezultatų įforminimo bei patvirtinimo, įstaigų ir institucijų bei jų pareigūnų veiksmų apskundimo šio Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos netaikomos. Minėtus teisinius santykius reguliuoja šių institucijų veiklą reglamentuojantys teisės aktai bei atitinkami administruojamų mokesčių įstatymai (Mokesčių administravimo įstatymo 16 str. 3 d.).

Administracinėje byloje Nr. AS²⁶¹-232/2009 buvo sprendžiamas klausimas dėl mokestinio ginčo dėl Aplinkos ministerijos apskaičiuoto mokesčio už aplinkos teršimą nagrinėjimo tvarkos. Remdamasi paminėta Mokesčių administravimo įstatymo 16 straipsnio 3 dalies nuostata, teisėjų kolegija konstatavo, kad Mokesčių administravimo įstatymo 145 straipsnyje numatyta ikiteisminė mokestinių ginčų nagrinėjimo tvarka mokesčiams, apskaičiuotiems už aplinkos teršimą, nėra taikoma. Pareiškėjo ginčijamo sprendimo dėl patikrinimo akto patvirtinimo metu (2008 m. lapkričio 14 d.) Mokesčio už aplinkos teršimą įstatymas ar kiti teisės aktai, reglamentuojantys šio mokesčio administravimą, nebuvo nustatę privalomos ikiteisminės ginčo nagrinėjimo tvarkos dėl mokesčio apskaičiavimo už aplinkos teršimą gaminių ir pakuotės

atliekomis. Todėl, pasak teisėjų kolegijos, ginčai dėl šio mokesčio apskaičiavimo nagrinėtini tiesiogiai administraciniame teisme (2009 m. gegužės 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS²⁶¹-232/2009; taip pat žr. 2008 m. sausio 3 d nutartį administracinėje byloje Nr. AS⁷⁵⁶-28/2008; 2007 m. sausio 18 d. nutartį administracinėje byloje Nr. AS⁶-37/2007).

11.2. Mokesčių administravimo funkcijas atlieka mokesčių administratoriaus pareigūnai, o pastarųjų atlikti veiksmai mokesčių (viešojo) administravimo srityje yra laikomi mokesčių administratoriaus, t. y. institucijos, veiksmais. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A²-2107/2006 pareiškėjas teismui skundė Utenos apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos nurodymą pateikti paaiškinimus apie turto įsigijimo ir (ar) pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Šiame skunde atsakovais jis nurodė pareigūnus, pasirašiusius pastarąjį nurodymą. Vyriausiasis administracinis teismas pirmiausia pažymėjo, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnį mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) suteikta teisė nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti. Atitinkamai teisėjų kolegija nurodė, kad tokia įstatymo formuluotė reiškia, jog tiesiogiai išreikšti valią dėl minėto nurodymo pateikimo gali tiek mokesčių administratoriaus vadovas, tiek pareigūnas, atlikdamas jam pavestas funkcijas, tačiau abiem atvejais tai bus mokesčio administratoriaus, tai yra už mokesčių administravimą atsakingos valstybės institucijos, turinčios įstatymų suteiktus įgaliojimus veikti mokesčių administravimo srityje, nurodymas. Todėl ginčijant tokį nurodymą atsakovu turėtų būti atitinkamas mokesčių administratorius, nagrinėtu atveju – Utenos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (2006 m. lapkričio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-2107/2006).

Mokesčių administratoriaus pareigos ir jų vykdymas

Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnis, nustatydamas mokesčių administratoriaus pareigas, įsakmiai reikalauja, kad pastarasis (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas: nepažeistų mokesčių mokėtojo teisių (2 p.); tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktų (3 p.); naudotųsi savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su jam pavestomis funkcijomis (6 p.); atlikdamas savo funkcijas, stengtųsi kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą (7 p.); vykdytų kitas šiame ir kituose įstatymuose bei jų lydimočiuose teisės aktuose nustatytas pareigas (8 p.). Aiškinant šias Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas,

darytina išvada, kad mokesčių administratoriaus veikla privalo griežtai atitikti įstatymų reikalavimus, būti pagrįsta teisinėmis ir faktinėmis aplinkybėmis, tiesiogiai susieta su įstatymų pavestų funkcijų ir uždavinių įgyvendinimu. Tik tokia mokesčių administratoriaus veika laikytina teisėta (2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴-127/2007; taip pat žr., 2005 m. birželio 8 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁴-685/2005).

12. Pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 3 punkte. Pastaroji nuostata įpareigoja tiksliai laikytis ne tik įstatymų, bet ir juos įgyvendinančių poįstatyminių teisės aktų (2009 m. gruodžio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1543/2009), taip pat ir patvirtintų paties mokesčių administratoriaus.

Aptariama mokesčių administratoriaus pareiga yra glaudžiai susijusi su to paties įstatymo 36 straipsnio 8 ir 9 punktuose įtvirtinta mokesčio mokėtojo teise nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų bei reikalauti, kad pastarasis, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir nevirsytų jam suteiktų įgaliojimų. Kaip nurodė Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-722/2008, Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 3 punkte ir 36 straipsnio 9 punkte nustatyta mokesčių administratoriaus pareiga tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir šiuose aktuose numatytų procedūrų, be kita ko, reiškia, kad atlikdamas vienokį ar kitokį veiksmą, mokesčių administratorius turi jį pagrįsti ne tik bendrojo pobūdžio teisės norma, į kurios taikymo sferą patenka šis veiksmas, bet ir nurodyti atitinkamą specialią tokį veiksmą leidžiančią atlikti teisės normą (2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-722/2008).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1292/2010 nagrinėtas ginčas kilo dėl mokesčių administratoriaus nurodymo mokesčių mokėtojui pateikti atitinkamų fizinių asmenų dokumentų kopijas apie jų nuolatinę gyvenamąją vietą ir dokumentų kopijas apie Europos Bendrijos sienos kirtimą bei jų buvimą Lietuvoje įvykusių ūkinių operacijų metu. Šį nurodymą mokesčių administratorius iš esmės grindė Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 42 straipsnio 1 dalimi, nustatančia, kad užsienio keleivis privalo įrodyti, jog jo nuolatinė gyvenamoji vieta nėra Europos Bendrijų teritorijoje, pateikdamas Lietuvos Respublikos Vyriausybės nustatytos rūšies dokumentą. Pažymėjusi, kad ši teisės norma nukreipta į konkretų subjektą – užsienio keleivį, o ne į Lietuvos mokesčių mokėtoją, teisėjų kolegija pripažino, kad šia teisės norma remtasi neteisėtai, todėl pripažino minėtą nurodymą nepagrįstu (2010 m. gruodžio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1292/2010).

13. Pareiga naudotis savo teisėmis tik tiek, kiek tai susiję su pavestomis funkcijomis mokesčių administratoriui yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 6 punkte. Vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas šią įstatymų leidėjo nustatytą pareigą, yra pabrėžęs, jog tarp mokesčių administratoriaus naudojimosi savo teisėmis iš esmės turi būti tiesioginis ryšys su konkrečių jam pavestų funkcijų vykdymu. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴-127/2007 buvo ginčijami vietos mokesčių administratoriaus nurodymai pateikti duomenis apie turtą. Šis nurodymas buvo grindžiamas vien Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 1 punktu, mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) suteikiančiu teisę, atliekant jam pavestas funkcijas, „gauti iš asmenų, tarp jų iš kredito įstaigų, funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija“. Vertindama minėto nurodymo teisėtumą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pirmiausia pažymėjo, jog tarp mokesčių administratoriaus teisių ir jam pavestų funkcijų turi būti tiesioginis ryšys, t. y. nustatytomis teisėmis turi būti naudojamosi pagrįstai. Kadangi ginčo nurodymuose tebuvo nurodyta tik mokesčių administratoriaus teises nustatanti norma, nenurodant tokių teisių įgyvendinimo pagrindo (byloje nustatyta, kad ginčijami nurodymai nebuvo susiję su mokesčių mokėtojo veiklos patikrinimu, mokesčių administratoriaus taip pat nepateikė jokių duomenų apie nurodymo būtinybę ir ryšį su konkrečiomis funkcijomis), teisėjų kolegija tokį mokesčių administratoriaus nurodymą pripažino nepagrįstu (2007 m. vasario 9 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴-127/2007). Pažymėtina, jog aptariama mokesčių administratoriaus pareiga taip pat suponuoja jo pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojo atžvilgiu atliekamų veiksmų būtinumą (pvz., 2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴-685/2005).

14. Pareiga stengtis kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) atliekant savo funkcijas yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 7 punkte.

14.1. Šios pareigos vykdymo kontekste paminėtina, jog Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad pareiga pagrįsti, jog mokesčių mokėtojui duodami privalomi nurodymai yra būtini, tenka mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵-1075/2005 buvo sprendžiamas klausimas dėl mokesčių administratoriaus nurodymo mokesčių mokėtojui tą pačią dieną, kada nuperkamos prekės, skirtos perpardavimui, informuoti jį apie įvykusias operacijas. Mokesčių administratorius teigė, jog

tokiu nurodymu buvo siekiama kontroliuoti bei įsitikinti, ar visos įmonės ūkinės operacijos atspindi apskaitos registruose bei įtraukiami ūkiniai sandoriai atspindi faktiškai vykdomų operacijų turinį. Tačiau teisėjų kolegija pažymėjo, kad toks mokesčių administratoriaus nurodymas trikdo mokesčių mokėtojo veiklą. Net ir pastarojo veiklai esant nedidelio masto (per mėnesį įmonė gaudavo apie 50–60 PVM sąskaitų faktūrų), toks operatyvus mokesčių administratoriaus informavimas susijęs su mokesčių mokėtojo papildomų veiksmų sisteminant informaciją, ją perduodant, atlikimu, o tai susiję su papildomomis pastarajam tenkančiomis organizacinėmis, darbo, laiko ir, tikėtina, finansinėmis sąnaudomis. Akcentuodama mokesčių administratoriaus pareigą įrodyti tokių priemonių būtinumą, teisėjų kolegija vertino, kad pastarasis aiškiai nepagrindė duoto nurodymo. Nurodymas buvo grindžiamas vien mokesčių administratoriaus įtarimu, kad pareiškėjas pažeidžia mokesčius reglamentuojančius teisės aktus. Toks įtarimas rėmėsi aplinkybe, kad teisėsaugos institucijoms buvo perduota surinkta medžiaga, pagal kurią buvo pradėtas ikiteisminis tyrimas įtariant mokesčių mokėtojo nusikalstamą veiklą. Tačiau teisėjų kolegija manė, jog vien šis faktas nebuvo pakankamas tokiu mastu trikdyti mokesčio mokėtojo veiklą (2005 m. rugsėjo 14 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵-1075/2005). Taigi teismo praktikoje nurodymas mokesčių mokėtojui tą pačią dieną teikti informaciją apie visas įvykdytas prekių, skirtų pardavimui, pirkimo operacijas, paprastai laikomas nepagrįstai apsunkinančiu mokesčių mokėtojo veiklą ir pažeidžiančiu pirmiau nurodytą įstatyminę mokesčių administratoriaus pareigą (2005 m. rugsėjo 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-1166/2005; taip pat žr. 2005 m. birželio 15 d. sprendimą administracinėje byloje Nr. A¹⁴-754/2005).

14.2. Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje taip pat pripažįstama, jog nepagrįstas nurodymas atlikti mokestinį patikrinimą gali būti laikomas pažeidžiančiu mokesčių administratoriaus pareigą kuo mažiau trikdyti mokesčių mokėtojo veiklą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1086/2007 buvo pastebėta, kad sprendimas dėl pakartotinio mokestinio patikrinimo dėl to paties mokesčio už tą patį laikotarpį buvo priimtas jau trečią kartą. Vyriausiasis administracinis teismas, išsamiai įvertinęs visas faktines bylos aplinkybes, pažymėjo, jog mokesčių administratorius, turėdamas realias galimybes bei pakankamą laiko tarpą, per pirmuosius du patikrinimus galėjo ir turėjo įvertinti mokesčių mokėtojo veiklą ir iš esmės pasisakyti dėl mokestinių prievolių buvimo ar nebuvimo. Atitinkamai teisėjų kolegija pripažino ne tik aptariamą pareigą, bet ir gero administravimo principo pažeidimą, o tai šioje byloje suponavo centrinio mokesčių administratoriaus sprendimo

dėl pakartotinio patikrinimo neteisėtumą (2007 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1086/2007).

15. Pareiga bendradarbiauti su mokesčių mokėtoju. Bendradarbiavimas su mokesčių mokėtoju pirmiausia pasireiškia mokesčių administratoriaus teikiama pagalba mokesčių mokėtojui naudotis teisėmis ir vykdyti pareigas. Mokesčių administratorius: 1) šviečia ir konsultuoja mokesčių mokėtojus; 2) rengia patogias mokesčių deklaracijų formas, nemokamai aprūpina jų blankais, patvirtina ir aiškina jų deklaravimo tvarką; 3) informuoja apie mokesčių administratoriaus pareigūnų, tiesiogiai bendraujančių su mokesčių mokėtojais, veiksmų apskundimo galimybę administracine tvarka; 4) rengia susitikimus su mokesčių mokėtojais, jų asociacijų ar kitų mokesčių mokėtojų interesams atstovaujančių organizacijų atstovais; 5) kitaip bendradarbiauja su mokesčių mokėtojais ir stengiasi, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas (Mokesčių administravimo įstatymo 27 str. 1 d.).

15.1. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011 nustatyta, kad pareiškėjas (Rusijos Federacijos ūkio subjektas), gavęs mokesčių administratoriaus nurodymą pateikti informaciją, raštu paprašė paaiškinti, koku pagrindu jis būtų registruojamas Lietuvos Respublikoje mokesčių mokėtoju (pateikė paaiškinimus, kad jo veikla Lietuvos Respublikoje nebuvo nuolatinė), prašė suteikti laiko nurodymo apsvartymui. Vyriausiasis administracinis teismas, akcentuodamas, kad ne tik mokesčių mokėtojas, bet ir mokesčių administratorius turi pareigą bendradarbiauti, pastarosios pareigos pažeidimu pripažino aplinkybę, kad mokesčių administratorius, užuot padėjęs pareiškėjui įgyvendinti savo teises ir atlikti pareigas (Mokesčių administravimo įstatymo 19 str. 1 d. 1 p.), suteikęs jam informacijos apie įstatymus bei kitus teisės aktus mokesčių klausimais (Mokesčių administravimo įstatymo 26 str. 1 d. 1 p.) bei siekdamas tarpusavio supratimo (Mokesčių administravimo įstatymo 27 str. 1 d. 5 p.), išsiuntė pareiškėjui pakartotinį nurodymą su analogiško turinio reikalavimu pateikti buhalterinės apskaitos dokumentus, taip pat neatsakė į pareiškėjo jam atsiųstus raštus (2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011).

15.2. Tačiau, kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A²-1284/2006, Mokesčių administravimo įstatymo 27 straipsnyje įtvirtintas mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimo principas, apimantis ir mokesčių administratoriaus pareigą stengtis, kad būtų pasiektas savitarpio supratimas su mokesčių mokėtoju, nereiškia, jog mokesčių administratorius visus prašymus turi besąlygiškai spręsti mokesčio mokėtojo naudai. Administruodamas mokesčius

ir priimdamas atitinkamus sprendimus, mokesčių administratorius turi vadovautis įstatymais bei poįstatyminiais teisės aktais, nustatančiais atskirus mokesčius bei mokesčių administravimo procedūras (2006 m. rugsėjo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-1284/2006).

15.3. Pabrėžtina, jog įstatymai įtvirtina abipusę bendradarbiavimo pareigą. Mokesčių mokėtojas, bendradarbiaudamas su mokesčių administratoriumi, savanoriškai vykdo mokesčių teisės aktuose jam nustatytas pareigas bei nekliudo mokesčių administratoriui įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (Mokesčių administravimo įstatymo 27 str. 2 d.). Ši mokesčių mokėtojo pareiga yra numatyta ir Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnio 2 punkte, nustatančiame, jog mokesčių mokėtojas privalo bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių.

Mokesčių administratoriaus teisės ir jų įgyvendinimas

Tam, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas) galėtų tinkamai atlikti pavestas funkcijas, jam yra suteikiamos atitinkamos teisės, taip pat – ir Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnyje įtvirtintos bendrosios teisės. Pažymėtina, jog pastarojoje nuostatoje pateikiamas mokesčių administratoriaus teisių sąrašas nėra baigtinis – Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 20 punktas nustato, kad mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas jam pavestas funkcijas, turi teisę naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis. Administracinėje byloje Nr. A⁴-685/2005 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pabrėžė, kad pastaroji nuostata, nustatydamą mokesčių administratoriaus teisę naudotis kitomis mokesčių ir kitų įstatymų suteiktomis teisėmis, nukreipia į kitus teisės aktus, todėl mokesčio administratorius, naudodamasis šia nuostata, privalo nurodyti ir konkretų įstatymą, jo normą, kurioje nustatyta jo teisė atlikti atitinkamus veiksmus (2005 m. birželio 8 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴-685/2005). Pastebėtina, jog, kaip matyti iš toliau apžvelgiamos Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, pastarąsias teises mokesčių mokėtojo ir (ar) trečiųjų asmenų atžvilgiu mokesčių administratorius paprastai įgyvendina duodamas Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 7 punkte, mokesčių įstatymuose bei juos lydiniuose teisės aktuose numatytus privalomus vykdyti nurodymus.

16. Teisė reikalauti pateikti dokumentus ir kitą informaciją yra įtvirtinta minėto straipsnio 1 punkte ir apima teisę gauti iš asmenų, tarp jų –

iš kredito įstaigų, mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus, kompiuterinių laikmenų duomenis (kopijas) apie to arba kito asmens turtą, pajamas, išlaidas ir veiklą, naudotis savo ir kitų juridinių asmenų valdomų ar tvarkomų registru, duomenų bazių informacija.

16.1. Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad mokesčių administratorius turi teisę reikalauti tik tokių duomenų, kurie yra būtini konkrečiai mokesčių administratoriaus funkcijai įvykdyti. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A²-589/2005 pareiškėjas apeliaciniame skunde nurodė, kad anketoje, kurią jam nurodyta užpildyti, renkami areštuojuojant turtą nereikalingi duomenys bei duomenys apie kitų asmenų (sutuoktinės) turtą. Patikrinti šių argumentų pagrįstumą šioje byloje teisėjų kolegija neturėjo galimybės, nes fizinio asmens turto anketos nė viena iš proceso šalių teismui nepateikė. Nors mokesčių administratorius nurodė, kad ši anketa buvo patvirtinta centrinio mokesčių administratoriaus įsakymu, tačiau šiame įsakyme apie tokios anketos formos patvirtinimą nebuvo nurodyta, ir ji kaip įsakymo priedas oficialiai nebuvo paskelbta. Teisėjų kolegija pripažino mokesčių administratoriaus teisę gauti reikalingus duomenis iš fizinio asmens apie jo turtą įvairiais būdais, tiek laisva forma, tiek ir pildant apklausos lapus, anketas ar pan., tačiau įgyvendinant šią teisę turi būti užtikrinama, kad bus reikalaujama tik konkrečiu atveju būtinų duomenų. Jei anketa paruošta taip, kad joje atsispindėtų duomenys, reikalingi įvairioms mokesčio administratoriaus funkcijoms vykdyti, pateikiant anketą mokesčio mokėtojui turi būti nurodoma, kokias grafas jis turi užpildyti. Kadangi, kaip minėta, pastaroji anketa nebuvo pateikta ir įvertinta, teisėjų kolegija panaikino pirmosios instancijos teismo sprendimą ir bylą perdavė jam nagrinėti iš naujo (2005 m. gegužės 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-589/2005).

Mokesčių mokėtojo teisė atsisakyti pateikti mokesčių administratoriaus nurodomą informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupiti neprivalo, yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnio, nustatančio mokesčių mokėtojo bendrąsias teises, 8 punkte.

16.2. Jei įstatymai nenustato ko kita, Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 1 punkte nurodyta informacija bei duomenys, būtini mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti, turi būti pateikti ne vėliau kaip per 10 dienų nuo atitinkamo mokesčių administratoriaus nurodymo įteikimo dienos arba mokesčių administratoriaus nustatyto, ilgesniu negu minėtasis, terminu (Mokesčių administravimo įstatymo 49 str. 1 d.). Tai bendroji teisės norma, kurios dispozicija yra adresuota neapibrėžtam subjektų ratui, iš kurių mokesčių

administratorius turi teisę gauti reikiamus duomenis ir dokumentų nuorašus (2009 m. kovo 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-283/2009). Dėl šios nuostatos taikymo paminėtina, jog administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-407/2010 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija sprendė, kad byloje ginčytame mokesčių administratoriaus nurodyme reikalavimas pateikti prašomus duomenis „nedelsiant“, nenurodant konkretaus dienų skaičiaus, turi būti vertinamas ne kaip esminis pažeidimas, suvaržęs mokesčių mokėtojo teises, nes šiuo atveju pareiškėjas tokį atsakovo patvarkymą galėjo vykdyti nepažeisdamas Mokesčių administravimo įstatymo 49 straipsnio 1 dalies reikalavimų iki 10 dienų nuo nurodymo įteikimo dienos. Kadangi byloje nebuvo kitų minėto nurodymo pripažinimo neteisėtu pagrindų, teisėjų kolegija atmetė mokesčių mokėtojo reikalavimus šioje dalyje kaip nepagrįstus (2010 m. kovo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-407/2010).

16.3. Mokesčių administratoriaus reikalaujama informacija turi būti pateikiama jam arba jo nurodytam pareigūnui. Tokios informacijos pateikimas kitiems asmenis nėra laikomas tinkamu mokesčių administratoriaus nurodymo įvykdymu. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1498/2008 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija atmetė mokesčių mokėtojo teiginius, kad teismui apžiūrai posėdžio metu pateikus dokumentus, laikytina, kad jie buvo tinkamai pateikti ir mokesčių administratoriui (2008 m. rugpjūčio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1498/2008).

16.4. Mokesčių administravimo įstatyme yra įtvirtintos specialios nuostatos, reguliuojančios antstolių ir notarų (50 str.), licencijas išduodančių institucijų (51 str.), daiktus, daiktines teises ir juridinius faktus registruojančių (52 str.), gyventojų registrą tvarkančių (53 str.) įstaigų, juridinių asmenų registro tvarkytojo (54 str.) informacijos, informacijos apie atidarytas ir uždarytas sąskaitas (42, 55 str.), gautas ir suteiktas paskolas (56 str.), įsigytus vertybinius popierius (57 str.), įmokas už studijas (58 str.), sumokėtas gyvybės (59 str.), pensijų draudimo įmokas (60 str.) bei informacijos, būtinos Tarybos direktyvai 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo įgyvendinti (61 str.) teikimą mokesčių administratoriui. Pavyzdžiui, minėto Mokesčių administravimo įstatymo 50 straipsnio 1 dalis nustato, kad antstoliai ir notarai privalo mokesčių administratoriui teikti duomenis apie juridinius faktus, dėl kurių asmenims gali atsirasti prievolė mokėti mokesťį, taip pat kitokią informaciją, reikalingą mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti. Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-283/2009 nustatyta, kad Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija, remdamasi pastarąja nuostata, kreipėsi į notarą dėl paveldėjimo teisės liudijimo į mirusiojo R. K. palikimą

pateikimo (ši informacija buvo reikalinga PVM nepriemokos išieškojimui vykdyti). Notaras atsisakė tenkinti šį prašymą nurodydamas, kad Mokesčių administravimo įstatymo 50 straipsnio 1 dalimi notaras tėra įpareigotas mokesčių administratoriui pateikti duomenis apie juridinius faktus, ar kitokią informaciją, reikalingą mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti, tačiau neturi teisės teikti dokumentų nuorašus, kuriuose yra užfiksuotas pats notarinio veiksmo atlikimas. Vertindama šiuos argumentus, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija sutiko su pirmosios instancijos teismo išvada, kad dokumento (kuriame užfiksuotas notarinio veiksmo atlikimas) nuorašas ir teikiami duomenys apie notariu veiksmu nustatytus juridinius faktus ar kita informacija apie tai, nėra tapačios teisinės kategorijos, nes dokumento, kuriame yra užfiksuotas notarinio veiksmo atlikimas, nustatant atitinkamus juridinius faktus, teisinė galia, reikšmė, paskirtis bei forma yra skirtinga, lyginant su teikiamais duomenimis ar kita informacija, kuri reikalinga mokesčių administratoriui atlikti jo funkcijas. Mokesčių administravimo įstatymo 50 straipsnis nesuteikia teisės mokesčio administratoriui iš notaro reikalauti pateikti dokumento (kuriame užfiksuotas notarinio veiksmo atlikimas) nuorašą. Mokesčio administratorius, remdamasis šia teisės norma, gali reikalauti pateikti jam tik „duomenis apie juridinius faktus, dėl kurių asmenims gali atsirasti prievolė mokėti mokesį, taip pat kitokią informaciją, reikalingą mokesčių administratoriaus funkcijoms atlikti“. Plečiamasis šios teisės normos aiškinimas prieštarautų viešosios teisės principui, nustatančiam, kad viešojo administravimo subjektui yra leidžiama elgtis tik taip, kaip numatyta jo veiklą reglamentuojančiose teisės normose (2009 m. kovo 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-283/2009).

17. Teisė reikalauti atvykti pas mokesčių administratorių. Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 7 punktą *inter alia* numato mokesčių administratoriaus teisę duoti mokesčių mokėtojui, taip pat kitiems fiziniams ir juridiniams asmenims (kai tai susiję su mokesčių administratoriaus teisių mokesčių mokėtojo atžvilgiu įgyvendinimu) privalomus vykdyti nurodymus atvykti pas mokesčių administratorių, jei tai būtina jo funkcijoms atlikti.

Aiškindamas paminėtą nuostatą, Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, jog joje įtvirtinta teise mokesčių administratorius gali naudotis tik mokesčių mokėtojo ar su juo susijusių asmenų atžvilgiu. Administracinėje byloje Nr. A¹⁴-1981/2006 nustatyta, jog pirmosios instancijos teismas mokesčių administratoriaus nurodymą pareiškėjai atvykti panaikino tuo pagrindu, kad jis buvo netikslus, t. y. nurodyme pareiškėja kviesta atvykti kaip mokesčių mokėtoja, o faktiškai buvo kviečiama kaip įmonės (mokesčių mokėtojo)

akcininkė. Vertindama tokio pirmosios instancijos teismo sprendimo pagrįstumą, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija konstatavo, kad pirmosios instancijos teismo nurodyta aplinkybė negalėjo būti prilyginta esminiam procedūriniam pažeidimui, darančiam neteisėtu skundžiamą administracinį aktą. Pareiškėja buvo su tikrinamomis įmonėmis susijęs asmuo, galintis pateikti informaciją apie jų veiklą, todėl atsakovo (mokesčių administratoriaus) jai duoto nurodymo atvykti pas mokesčių administratorių pagrįstumas nekelia abejonų. Antra vertus, pati pareiškėja skunde teismui nurodė, jog paskambinusi į valstybinę mokesčių inspekciją sužinojo, dėl ko yra kviečiama pas mokesčių administratorių, t. y. išsiaiškino pirmosios instancijos teismo sprendime konstatuotą nurodymo netikslumą. Iš nurodytų aplinkybių Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija padarė išvadą, kad nebuvo pagrindo naikinti skundžiamo mokesčių administratoriaus nurodymo dėl procedūrinių pažeidimų. Pripažinusi, kad mokesčių administratorius turėjo pagrindą kviesti pareiškėją duoti paaiškinimams dėl atliekamų mokesčių tyrimų, kolegija taip pat pabrėžė, kad su skundžiamo nurodymo vykdymu susiję jos teisių suvaržymai bei patiriami nepatogumai laikytini neišvengiamais ir pateisinamais (2006 m. lapkričio 24 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-1981/2006).

18. Teisė reikalauti paaiškinimų apie pajamų gavimo (turto įsigijimo) šaltinius. Mokesčių administratorius, kai kyla pagrįstas įtarimas, kad asmens pajamos nėra apmokestintos įstatymų nustatyta tvarka ar turtas įsigytas už įstatymų nustatyta tvarka neapmokestintas lėšas, turi teisę nurodyti asmenims pateikti centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta forma ir tvarka paaiškinimus apie turto įsigijimo ir pajamų gavimo šaltinius ir juos pagrįsti (Mokesčių administravimo įstatymo 33 str. 13 p.).

Administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-722/2008 buvo nagrinėjamas ginčas dėl mokesčių administratoriaus nurodyme pateikto reikalavimo atlikti konkrečių asmenų (nurodyme išvardintų sutarčių sudarymo ir vykdymo metu dirbusių pareiškėjo darbuotojų) apklausą. Tokį nurodymą mokesčių administratorius *inter alia* grindė Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 punktu. Teisėjų kolegija konstatavo, kad toks nurodymas negali būti pripažintas pagrįstu Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 punkto taikymo požiūriu. Teismas nurodė, kad pastaroji norma betarpiškai adresuota tikrinamam asmeniui, o ne kitiems mokesčio tikrinimo procedūroje nedalyvaujantiems asmenims. Kolegija taip pat pažymėjo, kad Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 dalies taikymas, atsižvelgiant į mokesčių administratoriaus pareigą tiksliai laikytis mokesčių teisės aktų ir juose numatytų procedūrų,

suponuoja: 1) būtinumą mokesčių administratoriui nurodyti (remtis) centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta nurodymo forma, kurioje numatyta mokesčių mokėtojo pareiga pateikti atitinkamus paaiškinimus (nagrinėjamu atveju buvo nurodyta FR0706 forma, kurioje tokios pareigos nebuvo numatyta); 2) nurodyti minėto įtarimo esmę (nebūtinai atskleidžiant tokio įtarimo detales) tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų ne tik pateikti atitinkamus paaiškinimus, bet ir juos pagrįsti. Kolegija pažymėjo, kad tam buvo skirta speciali centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta nurodymo FR0698 forma, kuria mokesčių administratorius (jo pareigūnas) privalėjo remtis reikalaujamas pateikti atitinkamus paaiškinimus, tačiau nagrinėtu atveju tai nebuvo padaryta. Atsižvelgusi į pateiktus argumentus, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad šiuo atveju atsakovas netinkamai taikė Mokesčių administravimo įstatymo 33 straipsnio 13 punktą (2008 m. balandžio 22 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-722/2008).

Mokesčių administratoriaus veiksmų įforminimas

19. Bendrieji formos ir turinio reikalavimai. Mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam suteiktas teises, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius (Mokesčių administravimo įstatymo 34 str.).

19.1. Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje laikomasi pozicijos, jog tais atvejais, kai mokesčių administratorius priima individualų administracinį aktą, tokio veiksmo įforminimas turi atitikti ir Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnyje nustatytus minimalius reikalavimus priimtam individualiam administraciniam aktui. Toks aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos. Individualiame administraciniame akte turi būti aiškiai suformuluotos nustatytos arba suteikiamos teisės ir pareigos ir nurodyta akto apskundimo tvarka. Individualus administracinis aktas turi būti pasirašytas jį priėmusio pareigūno ar valstybės tarnautojo arba viešojo administravimo subjekto vadovo, jo pavaduotojo ar įgalioto asmens ir patvirtintas antspaudu (Viešojo administravimo įstatymo 8 str. 1-3 d.). Šių pareigų nepašalina (ir negali pašalinti) Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnis, įtvirtinantis, kad „mokesčių administratorius (jo pareigūnas), atlikdamas savo funkcijas ir įgyvendindamas jam suteiktas

teisės, atliekamus veiksmus įformina sprendimais ir kitais dokumentais, kurių formas ir užpildymo tvarką nustato centrinis mokesčių administratorius“. Vyriausiojo administracinio teismo išplėstinė teisėjų kolegija yra nurodžiusi, kad nėra jokio objektyvaus pagrindo konstatuoti prieštaravimą tarp Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies ir Mokesčio administravimo įstatymo 34 straipsnio nuostatų, o galiojančią teisinę reguliavimą vertinti kaip sudarantį pagrindą Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnį pripažinti *lex specialis* Viešojo administravimo įstatymo atžvilgiu, vienareikšmiškai eliminuojančiu mokesčių administratoriaus pareigą laikytis pastarajame teisės akte įtvirtintų bendrųjų individualaus administracinio akto turinio reikalavimų, susijusių su viešojo administravimo subjektui tenkančia pareiga priimti pagrįstą ir motyvuotą (mokesčių mokėtoju (adresatui) suprantamą) sprendimą. Mokesčių administratoriaus priimamų sprendimų priėmimo teisinis bei faktinis pagrindai turi būti žinomi ne tik mokesčių administratoriui, bet ir asmeniui, kurio atžvilgiu šis sprendimas priimamas. Individualus administracinis aktas paprastai turi būti toks, kad iš jo būtų galima suprasti visuomeninių santykių esmę, subjektus, dalyvaujančius šiuose santykiuose, būtų aiškus tų visuomeninių santykių teisinis kvalifikavimas (2011 m. birželio 27 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-336/2011). Kaip pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵-1055/2007, Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsniu nėra daroma išimtis ir nesuteikiama teisė centriniam mokesčių administratoriui nustatyti taisykles, prieštaraujančias įstatymui, o šiuo atveju – Viešojo administravimo įstatymui. Todėl nagrinėtos bylos kontekste teisėjų kolegija konstatavo, jog nėra pagrindo teigti, kad sprendimui sustabdyti mokestinį patikrinimą nekeliami bendrieji individualaus administracinio sprendimo reikalavimai. Kadangi byloje ginčytas mokesčių administratoriaus pavedimas sustabdyti mokestinį patikrinimą neatitiko Viešojo administravimo įstatyme individualiam administraciniam aktui nustatytų reikalavimų, teisėjų kolegija pirmosios instancijos teismo sprendimą panaikinti minėtą pavedimą pripažino pagrįstu (2007 m. lapkričio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵-1055/2007; taip pat žr. 2011 m. birželio 27 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimą administracinėje byloje Nr. A⁵⁶-336/2011).

19.2. Tačiau taip pat atkreiptinas dėmesys ir į tai, jog Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-426/2009 nurodė, kad Viešojo administravimo įstatyme yra išdėstytos tik taisyklės, kurios keliamos, visų pirma, individualaus administracinio akto turiniui bei jo rekvizitams ir nėra nustatyta reikalavimų individualaus administracinio akto

formai. Taip pat nėra nustatyta, keliuose rašytiniuose dokumentuose turi būti išdėstytas individualaus administracinio akto pagrindimas (jo turinys) ir pats sprendimas dėl nustatytų ar suteiktų teisių, t. y. nereikalaujama, kad individualus administracinis aktas būtų surašytas vientisame dokumente (2009 m. balandžio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-426/2009). Minėta taisykle Vyriausiasis administracinis teismas rėmėsi ir administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-651/2011. Šioje byloje teisėjų kolegija nusprendė, kad ginčyto nurodymo pateikti informaciją (duomenis), kuris buvo išrašytas operatyvaus patikrinimo metu, priėmimo individualus pagrindas (objektyvūs duomenys) buvo pateiktas šio patikrinimo pavedime (apie pavedimą tikrinti mokesčių mokėtojas buvo pasirašytinai informuotas). Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija minėtą nurodymą pripažino pagrįstu objektyviais duomenimis, todėl mokesčių mokėtojo skundą šioje dalyje atmetė kaip nepagrįstą (2011 m. kovo 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-651/2011)

19.3. Individualiais administraciniais aktais, kuriuos priima viešojo administravimo subjektai, yra sprendžiami klausimai dėl skirtingo pobūdžio teisinių santykių, kuriuos reguliuoja specialios teisės normos, skirtos tik šiems teisiniams santykiams reglamentuoti. Tai lemia, kad ir skirtinguose teisiniuose santykiuose priimamų individualių administracinių aktų turinys gali būti skirtingas (pagal apimtį, struktūrą ir pan.), nes gali būti sąlygotas tų specialiųjų teisės normų reikalavimų, kurios reglamentuoja atitinkamus teisinius santykius. Kiekvienu konkrečiu atveju vertinant individualaus administracinio akto teisėtumą Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio taikymo aspektu, turi būti atsižvelgiama ir į tuos teisės aktus, kurie reguliuoja konkretų teisinį santykį, t. y. turi būti įvertinama, kokie ir kokia apimtimi yra teisiškai reikšmingi faktai bei kokios konkrečios materialinės teisės normos asmeniui gali sudaryti atitinkamas prielaidas bei sąlygas, kad būtų sukurtos, panaikintos ar pakeistos asmens subjektinės teisės tam tikruose teisiniuose santykiuose (2010 m. spalio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1116/2010. Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 180–191). Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011 išplėstinė teisėjų kolegija, pasisakydama dėl mokesčių administratoriaus pareigos paisyti Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio 1 dalies („individualus administracinis aktas turi būti pagrįstas objektyviais duomenimis (faktais) ir teisės aktų normomis, o taikomos poveikio priemonės turi būti motyvuotos“) reikalavimo, taip pat yra pažymėjusi, jog kai nėra pagrindo atitinkamą individualų administracinį aktą pripažinti visiškai nemotyvuotu, kiekvienu konkrečiu atveju, sprendamas dėl tokio akto atitikties pastarosios įstatymo nuostatos reikalavimams, teismas privalo *ad hoc* įvertinti,

ar nustatyti turinio (teisinio ir faktinio pagrindimo, motyvacijos) trūkumai yra esminiai, sukliudę šio individualaus administracinio akto adresatams suprasti atitinkamų visuomeninių santykių esmę ir turinį, identifikuoti jų teisių, pareigų bei teisėtų interesų pasikeitimą, šio pasikeitimo pagrindus ir apimtį, tinkamai įgyvendinti šiuo aktu suteiktas teises ar (ir) įvykdyti nustatytas pareigas bei įstatymų nustatyta tvarka efektyviai realizuoti teisę į (galimai) pažeistų teisių ir teisėtų interesų gynybą. Šis vertinimas turi būti atliekamas individualaus administracinio akto adresato (mokesčių mokėtojo) požiūriu, t. y. būtent to, kuris turi teisę žinoti ir suprasti, dėl kokios priežasties ir kuo remiantis priimtas konkretus sprendimas, be kita ko, atsižvelgiant ir į pastarajam asmeniui žinomas aplinkybes, lėmusias minėtą sprendimą. Šioje administracinėje byloje buvo nustatyta, jog mokesčių mokėtojui buvo žinoma apie mokesčio patikrinimo metu nustatytą mokesčinę nepriemoką (dėl šios mokesčinės prievolės jis buvo inicijavęs mokesčinį ginčą), jam buvo įteiktas raginimas geruoju šią mokesčinę nepriemoką įvykdyti (pastarajame raginime buvo nurodytas faktinis raginamų sumokėti mokesčių ir su jais susijusių sumų pagrindas), kartu su sprendimu priverstinai išieškoti mokesčinę nepriemoką buvo pateikta ataskaita, iš kurios turinio buvo galima spręsti, kad išieškomos patikrinimo akte bei minėtame raginime nurodytos sumos. Atsižvelgdama į tai, kas paminėta anksčiau, taip pat atkreipusi dėmesį į tai, jog ginčytame sprendime priverstinai išieškoti mokesčinę nepriemoką iš mokesčių mokėtojo turto buvo nurodytas tam tikras teisinis jo (sprendimo) priėmimo pagrindas, išplėstinė teisėjų kolegija, įvertinusi konkrečias faktines aplinkybes bei mokesčinės nepriemokos priverstinio išieškojimo procedūros teisinį reguliavimą, nusprendė, kad mokesčių mokėtojas šiuo atveju iš esmės galėjo ir turėjo suvokti (suprasti) priimto sprendimo faktinius ir teisinius pagrindus, jo priėmimo motyvus, todėl nebuvo pakankamo pagrindo ginčijamą sprendimą pripažinti neteisėtu ir jį panaikinti (2011 m. birželio 27 d. išplėstinės teisėjų kolegijos sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-336/2011).

19.4. Paminėtina ir tai, jog pati centrinio mokesčių administratoriaus patvirtinta atitinkamo sprendimo forma nelaikytina individualiu administraciniu aktu ir dėl šios priežasties jai netaikytini minėti Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio reikalavimai. Tik konkrečiu atveju priimtas sprendimas pagal pastarąją formą gali būti laikomas individualiu administraciniu aktu, kuriam taikytini minėti reikalavimai (2009 m. balandžio 4 d. išplėstinės teisėjų kolegijos nutartis administracinėje byloje Nr. I⁸²²-21/2009).

19.5. Pastebėtina, jog Mokesčių administravimo įstatymo 34 straipsnis nedraudžia mokesčių administratoriui (jo pareigūnui) įforminti sprendimų

(veiksmų), kai centrinis mokesčių administratoriaus nėra patvirtinęs atitinkamos formos. Be to, faktas, jog atitinkamus mokesčių administratoriaus atliekamus veiksmus įforminančio sprendimo forma nėra nustatyta (patvirtinta) centrinio mokesčių administratoriaus, negali būti lemiamas sprendžiant, ar dokumentas laikytinas individualiu administraciniu aktu. Lemiamu kriterijumi turėtų būti atitinkamo dokumento turinys (2007 m. kovo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-277/2007).

III. Mokesčių mokėtojas

Mokesčių mokėtojo samprata

20. Mokesčių mokėtojas – asmuo, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį. Mokesčių mokėtoju pagal Mokesčių administravimo įstatymą laikomas ir mokestį išskaičiuojantis asmuo, tai yra šio įstatymo nuostatos minėtam asmeniui taikomos taip pat kaip ir mokesčių mokėtojui, išskyrus tiesiogiai numatytus specialius atvejus. Muitų atžvilgiu mokesčių mokėtoju laikomas asmuo, privalantis sumokėti skolą muitinei (skolininkas) (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 15 d.). Pastaroji sąvoka yra bendrinė, apimanti visų rūšių mokesčių mokėtojus, neatsiejama nuo kitų Mokesčių administravimo įstatymo nuostatų (2009 m. lapkričio 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. P⁵⁶-272/2009).

Paminėtina ir tai, jog Vyriausiojo administracinio teismo praktikoje iš esmės nuosekliai laikomasi pozicijos, jog asmens pripažinimui mokesčių mokėtoju, t. y. asmeniu, kuriam pagal mokesčio įstatymą yra nustatyta prievolė mokėti mokestį (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 15 d.), neturi įtakos aplinkybė, jog atitinkama mokestinė prievolė atsirado dėl neteisėtų trečiųjų asmenų veiksmų (*plačiau šiuo klausimu skaitykite apibendrinimo poskyrį „Mokesčių teisės santykis su kitų teisės šakų normomis“, 2 punktą*).

Mokesčių administravimo įstatymo 91 ir 92 straipsniai numato mirusio, reorganizuoto ar pertvarkyto mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės perėjimą jų teisių perėmėjams (paveldėtojams). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-294/2009 teisėjų kolegija pripažino, kad nustačius, jog IĮ „Senamiesčio agentūra“ savininko sprendimu buvo reorganizuota į UAB „Senamiesčio agentūra“, buvo tinkamai nuspręsta, jog pastarajai perėjo ne tik reorganizuoto juridinio asmens teisės, bet ir pareigos, taip pat ir pareiga

padengti nesumokėtus mokesčius (Mokesčių administravimo įstatymo 91 str. 2 d.), todėl mokesčių administratorius pagrįstai priskaičiavo mokesčius būtent UAB „Senamiesčio agentūra“ (2009 m. kovo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-294/2009).

21. Mokestį išskaičiuojantis asmuo – asmuo, kuriam mokesčių teisės aktuose nustatyta prievolė išskaičiuoti mokesčių mokėtojo mokestį ir jį sumokėti į biudžetą (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 16 d.). Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, mokestį kaip prievolę valstybei struktūriškai sudaro pareiga mokėti įstatymo nustatytą mokestį ir pareiga laikytis įstatymo nustatytos mokesčio mokėjimo tvarkos. Daugumos mokesčių atžvilgiu šios dvi pareigos sutampa ir už tinkamą vykdymą atsako vienas asmuo – savarankiškas mokesčio mokėtojas. Tačiau galimi dvejopos mokestinės prievolės atvejai, kai vienas asmuo pagal mokesčio įstatymą privalo mokėti mokestį, o kitas asmuo šią prievolę faktiškai atlieka, sumokėdamas (pervesdamas) į biudžetą nustatyta tvarka apskaičiuotą mokestį. Šiuo atveju viena mokestinė prievolė tenka mokesčio mokėtojui ir mokestį išskaičiuojančiam asmeniui. Tokiu atveju mokestį išskaičiuojantis asmuo paprastai pakeičia mokesčių mokėtoją, t. y. jam Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos *inter alia* nuostatos, reglamentuojančios atsakomybę už mokesčio įstatymuose numatytų pareigų nevykdymą, taikomos analogiškai kaip ir mokesčių mokėtojui, o išimtyms galimos tik tiesiogiai specialiai numatytais atvejais (2010 m. balandžio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-359/2010).

21.1. Administracinėje byloje Nr. A¹⁴-548/2007 nesutikimą su naujai apskaičiuotomis mokėtinomis mokesčių sumomis UAB „Senovė“ (pareiškėjas), be kita ko, grindė tuo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai jam perkėlė prievolę mokėti fizinių asmenų pajamų mokestį, nes tikrieji mokesčio mokėtojai yra pardavėjai (fiziniai asmenys), iš kurių pareiškėjas įsigijo žemės sklypus. Šioje byloje taikyta Fizinių asmenų pajamų mokesčio laikinojo įstatymo (1990 m. spalio 5 d. įstatymo Nr. I-641 redakcija) 34 straipsnio 2 dalis nustatė, kad „tais atvejais, kai šio įstatymo 33 straipsnyje nurodytas pajamas mokėtojas gauna iš įmonių, įstaigų ir organizacijų arba per jas, pajamų mokestį išskaito ir sumoka į biudžetą šios įmonės, įstaigos ir organizacijos“. Pasak teisėjų kolegijos, ginčo situacijoje pareiškėjas, būdamas žemės sklypų pirkėju, fiziniams asmenims išmokėjo lėšas už perkamą žemę. Taigi įstatymine pareiga sumokėti į biudžetą pajamų mokestį ginčo atveju teko pareiškėjui, kaip mokestį išskaičiuojančiam asmeniui, todėl jis buvo atsakingas ir už šios pareigos nevykdymą. Mokesčių įstatymai nereglamentuoja santykių tarp

mokesčio mokėtojo ir mokesčių išskaičiuojančio asmens, atsirandančių dėl to, kad mokesčio mokėtojas be pagrindo sutaupo lėšas (2007 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-548/2007).

21.2. Tačiau iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, kad tam tikrais atvejais mokesčių išskaičiuojantis asmuo gali būti atleistas nuo pareigų, susijusių su mokesčio išskaičiavimu ir sumokėjimu. Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-965/2010 kaip apžvelgiamos mokesčių išskaičiuojančio asmens pareigos išimtis buvo pripažintas Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje numatytų aplinkybių (mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (išskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus) konstatavimas. Šioje byloje nustatyta, jog gyventojas, pirkimo–pardavimo sutartyje nepagrįstai sumažinęs žemės su nebaigtais statyti statiniais kainą (ši kaina buvo sumažinta dėl neva neatliktų statybos darbų, kurie faktiškai buvo atlikti), gavo naudos natūra. Teisėjų kolegija, nagrinėdama šį ginčą, visų pirma atkreipė dėmesį į ankstesnę teismo praktiką, pagal kurią, konstatavus Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje numatytas sąlygas (sudarius sandorį(-ius), kurio(-ių) vienintelis tikslas – mokestinės naudos gavimas), Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnyje įtvirtinta taisyklė, kad gyventojų pajamų mokesčių nuo A klasei priskirtų pajamų sumoka mokesčių išskaičiuojantis asmuo, gali būti netaikoma. Priešingu atveju galėtų būti pažeisti teisingumo, protingumo ir sąžiningo mokesčių mokėjimo principai, kadangi gyventojas, kuriam numatyta pagrindinė mokesčių mokėjimo pareiga, fiktyviai, motyvuodamas vieninteliu tikslu – mokestinės naudos siekiu, gali perkelti gyventojų pajamų mokesčio mokėjimą kitam subjektui ir taip piktnaudžiauti savo mokestinėmis teisėmis. Taigi tais atvejais, kai nustatomos Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje įtvirtintos sąlygos dėl mokestinės naudos (priešingos teisei) gavimo, nesumokėtas mokestis gali būti tiesiogiai išieškotas iš asmens, gavusio tokią mokestinę naudą, t. y. netaikant Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo 23 straipsnio nuostatų. Šiomis aplinkybėmis, akcentuodama, jog aptartu atveju mokestinę naudą gavo mokesčių mokėtojas, teisėjų kolegija konstatavo, jog šiuo atveju iš jo (mokesčių mokėtojo, o ne mokesčius išskaičiuojančio asmens) gali būti išieškotas gyventojų pajamų mokestis už natūra gautas pajamas (2010 m. rugsėjo 22 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-965/2010; taip pat žr. 2010 m. balandžio 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-359/2010).

Mokesčių mokėtojo teisės ir pareigos

22. Bendrosios mokesčių mokėtojo teisės mokestiniuose teisiniuose santykiuose yra įtvirtintos Mokesčių administravimo įstatymo 36 straipsnyje. Pastebėtina, jog minėtoje nuostatoje pateikiamas teisių sąrašas nėra baigtinis, mokesčių mokėtojas naudojasi ir kitomis Mokesčių administravimo įstatymo ir kitų įstatymų bei jų lydimųjų teisės aktų suteiktomis teisėmis (Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. 13 p.). Minėtame įstatymo straipsnyje yra įtvirtinta, kad mokesčių mokėtojas turi teisę:

22.1. iš mokesčių administratoriaus gauti nemokamą informaciją apie mokesčius, jų lengvatas, informaciją apie galiojančius mokesčių teisės aktus bei kitą informaciją, reikalingą jo mokestinėms prievolėms vykdyti (1 p.), taip pat gauti konsultacijas mokesčių mokėjimo klausimais (2 p.) (*šiuo klausimu žr. apibendrinimo poskyrį „Mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių įstatymų aiškinimas“, 8 punktas*);

22.2. reikalauti laiku gražinti (įskaityti) mokesčio permokas (3 p.) (*šiuo klausimu plačiau skaitykite šio apibendrinimo skyrių „Mokesčio permokos (skirtumo) gražinimas (įskaitymas)“, 40–42 punktai*);

22.3. asmeniškai dalyvauti arba būti atstovaujamas (jei įstatymai tokio atstovavimo tiesiogiai nedraudžia) savo atstovo pagal įstatymą ar įgalioto atstovo esant santykių su mokesčių administratoriumi, taip pat mokestinį ginčą nagrinėjančiose institucijose (4 p.);

22.4. dalyvauti mokestinio patikrinimo procese (5 p.), teikti paaiškinimus ir atsikirtimus dėl patikrinimo akto (6 p.), gauti sprendimą dėl patikrinimo akto tvirtinimo, taip pat visus kitus dėl jo priimtus mokesčių administratoriaus sprendimus, susijusius su mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžiu (7 p.) (*šis klausimas bus apžvelgtas II-oje šio apibendrinimo dalyje, kurią planuojama publikuoti kitame Vyriausiojo administracinio teismo biuletenyje*);

22.5. nevykdyti neteisėtų mokesčių administratoriaus nurodymų, įskaitant teisę atsisakyti pateikti informaciją, jei nurodymas pateikiamas dėl duomenų, kuriais mokesčių mokėtojas nedisponuoja ir pagal galiojančius teisės aktus kaupti neprivalo (8 p.), taip pat reikalauti, kad mokesčių administratorius, atlikdamas administravimo veiksmus mokesčių mokėtojo atžvilgiu, tiksliai laikytųsi mokesčių teisės aktuose numatytų procedūrų ir neviršytų jam suteiktų įgaliojimų (9 p.) (*šiuo klausimu žr. apibendrinimo skyrių „Mokesčių administratoriaus pareigos ir jų vykdymas“, 12–15 punktai*);

22.6. reikalauti užtikrinti informacijos apie mokesčių mokėtoją slaptumą (10 p.). Pastaroji mokesčių administratoriaus pareiga yra eksplicitiškai įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 32 straipsnio 5 punkte, o šios pareigos įgyvendinimo sąlygas, be kita ko, nustato to paties įstatymo 38 straipsnis. Atvejai ir subjektai, kuriems gali būti atskleidžiama pastarojo straipsnio 1 dalyje nurodyta informacija, kuri turi būti laikoma paslapyje, yra nurodyti Mokesčių administravimo įstatymo 39 straipsnyje. Paminėtina, jog iš esmės panašus sąrašas buvo pateiktas ir iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusio Mokesčių administravimo įstatymo 22 straipsnio 3 dalyje. Administracinėje byloje Nr. A³-267/2001 teisėjų kolegija pabrėžė, jog pastarojoje nuostatoje įstatymų leidėjas pateikė išsamų sąrašą asmenų, kuriems gali būti paskleista informacija, susijusi su mokesčio mokėtoju, be mokesčio mokėtojo sutikimo. Kadangi pareiškėjas į nurodytą sąrašą asmenų nepateko, teismas pripažino, jog mokesčių administratorius pagrįstai atsisakė suteikti prašytą informaciją apie mokesčių mokėtoją (2001 m. vasario 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A³-267/2001);

22.7. reikalauti atlyginti neteisėta mokesčių administratoriaus veika padarytą turtinę ir neturtinę žalą (pvz., žr. 2007 m. spalio 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁸-483/2007);

22.8. įstatymų nustatyta tvarka apskūsti bet kokią mokesčių administratoriaus (jo pareigūno) veiksmą ar jo neatlikimą (12 p.) (*apie mokesčių ginčų nagrinėjimą ikiteismine tvarka skaitykite Lietuvos vyriausiojo administracinio teismo praktikos, taikant išankstinio ginčų nagrinėjimo ne per teismą tvarką reglamentuojančias teisės normas apibendrinimo II dalį (Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 575–611); papildomai mokesčių mokėtojo teisės skūsti mokesčių administratoriaus veiksmus (neveikimą) klausimas bus apžvelgtas ir II-oje šio apibendrinimo dalyje, kurią planuojama publikuoti kitame biuletenyje*).

23. Bendrosios mokesčių mokėtojo pareigos. Mokesčių administravimo įstatymo 40 straipsnis pateikia bendrųjų mokesčių mokėtojo pareigų sąrašą, kuris, vadovaujantis šio straipsnio 10 punktu, nėra baigtinis. Pagal šią nuostatą mokesčių mokėtojas privalo:

23.1. laiku ir tiksliai įvykdyti mokesstinę prievolę (1 p.), teisingai apskaičiuoti mokesį, vadovaudamasis mokesčių įstatymais (4 p.), laiku pateikti mokesčių deklaracijas ir kitus teisės aktuose nurodytus dokumentus (5 p.). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-8/2011, atsižvelgusi į paminėtas pareigas, teisėjų kolegija padarė išvadą, jog pareiškėja, kaip mokesčių mokėtoja ir PVM apmokestinamą ekonominę veiklą vykdančią asmuo, privalėjo savarankiškai

domėtis jai tenkančias mokesťines prievolės apibrėžiančių teisės norminių aktų reikalavimais ir juos vykdyti. Todėl apeliacinės instancijos teismas jos argumentus, kad ji nežinojo ir nesuvokė, o mokesčių administratoriaus pareigūnai jai nepaaiškino apie prievolę registruotis PVM mokėtoja ir mokėti PVM, atmetė kaip nereikšmingus (2011 m. balandžio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-8/2011). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1218/2009 Vyriausiasis administracinis teismas pažymėjo, kad už tinkamą mokesťinės prievolės vykdymą pirmiausia yra atsakingas pats mokesčių mokėtojas. Jis privalo žinoti (išsiaiškinti) savo su mokesčių mokėjimu susijusias pareigas, jas tinkamai vykdyti. Asmuo negali teisinti savo paties pareigų nevykdymo kitų asmenų (mokesčių administratoriaus) nepakankamai atlikta jo veiklos kontrole (2009 m. spalio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1218/2009) (*šiuo klausimu taip pat žr. apibendrinimo skyrių „Mokesťinės prievolės vykdymo tvarka“, 38 ir 39 punktai*);

23.2. bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, vykdyti jo teisėtus nurodymus ir netrukdyti įgyvendinti įstatymų suteiktų teisių (2 p.) (*apie mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bendradarbiavimą skaitykite šio apibendrinimo poskyrį „Pareiga bendradarbiauti su mokesčių mokėtoju“, 15 punktas*);

23.3. teisės aktų nustatyta tvarka tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos dokumentus ir registrus, taip pat kitus dokumentus (6 p.) (*plačiau skaitykite apibendrinimo 31.3 punktą „Netinkamas apskaitos tvarkymas“*);

23.4. sudaryti mokesčių administratoriui patikrinimui atlikti reikiamas sąlygas, kai patikrinimas atliekamas nuvykus pas mokesčių mokėtoją (7 p.), pateikti mokesčių administratoriui visus patikrinimui atlikti reikiamus dokumentus, kompiuteriu tvarkomos apskaitos duomenis bei kitą informaciją (8 p.) (*Vyriausiojo administracinio teismo praktikos apžvalga šiais klausimais bus pateikta II-oje šio apibendrinimo dalyje, kurią planuojama publikuoti kitame biuletenyje*).

IV. Mokesčio apskaičiavimas

Mokesčio apskaičiavimas ir perskaičiavimas

24. Mokesčių mokėtojo pareiga apskaičiuoti mokesčius, be kita ko, yra įtvirtinta Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 1 dalyje. Pastarojoje nuostatoje įtvirtinta, jog vadovaudamasis mokesčių teisės aktais,

priklausantį mokėti mokesčių apskaičiuoja pats mokesčių mokėtojas, išskyrus atitinkamuose mokesčių teisės aktuose numatytas išimtis. Pastebėjęs, kad mokeskis buvo apskaičiuotas neteisingai, mokesčių mokėtojas jį perskaičiuoja. Taigi mokesčių mokėtojas turi pareigą pats teisingai apskaičiuoti mokesčių (Mokesčių administravimo įstatymo 40 str. 4 p.). Jeigu mokesčių mokėtojui, vykdant šią pareigą, iškyla neaiškumų, jis gali kreiptis konsultacijos į mokesčių administratorių (Mokesčių administravimo įstatymo 36 str. 1 ir 2 p.). Tuo tarpu mokesčių administratorius mokesčio deklaravimo metu negali žinoti visų reikšmingų mokesčių mokėtojo veiklos aplinkybių. Atsižvelgdama į tai, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1489/2011 teisėjų kolegija pažymėjo, jog pareiškėja apeliaciniame skunde nepagrįstai kaltino mokesčių administratorių tuo, kad jis, gaudamas jos deklaracijas, neinformavo apie galimus individualios veiklos požymius. Šiuo atveju visapusiškai įvertinti mokesčių mokėtojo mokesčių prievolių vykdymo tinkamumą mokesčių administratorius galėjo tik Mokesčių administravimo įstatymo VI skyriaus nustatyta tvarka atlikęs mokesčių patikrinimą, ir tai nagrinėjamu atveju buvo padaryta (2011 m. birželio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1489/2011).

24.1. Mokesčių administravimo įstatymo 66 straipsnio 3 dalis įtvirtina, jog Mokesčių administravimo įstatyme, jei jo atitinkamuose straipsniuose nenustatyta kitaip, naudojama mokesčio apskaičiavimo sąvoka apima ir mokesčių išskaičiuojančio asmens atliekamą mokesčių išskaičiavimą.

24.2. Tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas teisės aktų nustatyta tvarka neapskaičiavo mokesčio arba neteisingai apskaičiavęs jo neperskaičiavo, mokesčių mokėtojui priklausantį mokėti mokesčių apskaičiuoja mokesčių administratorius, remdamasis mokesčių mokėtojo pateiktomis mokesčių deklaracijomis, apskaitos bei kitais dokumentais arba kitais Mokesčių administravimo įstatyme numatytais specialiais mokesčių apskaičiavimo būdais (Mokesčių administravimo įstatymo 66 str. 2 d.) (*plačiau šiuo klausimu žr. apibendrinimo skyrius „Mokesčių apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą“, 28–30 punktai; „Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą“, 31–33 punktai; „Susitarimas dėl mokesčių dydžio“, 34 ir 35 punktai*).

25. Mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatis. Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalis nustato, jog, jeigu kitaip nenustatyta atitinkamo mokesčio įstatyme, mokesčių mokėtojas ar mokesčių administratorius mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti gali ne daugiau kaip už einamuosius ir penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradedama mokesčių apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos.

25.1. Administracinėje byloje A¹⁵-485/2005 Vyriausiasis administracinis teismas, nurodęs, jog mokestiniuose ginčiuose mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senatį teismas privalo taikyti *ex officio* (savo iniciatyva), konstatavo, jog to nepadaręs pirmosios instancijos teismas pažeidė Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalį (2005 m. balandžio 27 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-485/2005).

25.2. Paminėtina, jog Vyriausiasis administracinis teismas yra nusprendęs, jog aptariamam senaties terminas neriboja mokesčių administratoriaus teisės nustatyti ir vertinti į šį terminą nepatenkančias faktines aplinkybes, kurios yra reikšmingos apskaičiuojamiems (perskaičiuojamiems) mokesčiams ir susijusioms sumoms.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011 buvo nustatyta, jog mokesčių administratorius, atlikdamas patikrinimą, gyventojų pajamų mokesť apskaičiavo už 2003 m. laikotarpį, kuris pateko į penkerius praėjusius kalendorinius metus, skaičiuojamus atgal nuo tų metų, kada pradėdama mokesť apskaičiuoti arba perskaičiuoti, sausio 1 dienos (mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2008 m. gruodžio 15 d.). Kaip buvo matyti iš mokesčių administratoriaus surašyto pareiškėjo mokesstinio patikrinimo akto turinio, atliekant mokesstinį patikrinimą buvo vertinami gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimui svarbūs duomenys apie pareiškėjo 2003 m. gautas pajamas, taip pat apie 2003 m. patirtas išlaidas. Šiuo atveju mokesstinio patikrinimo metu nebuvo sprendžiamas klausimas dėl pareiškėjo apmokestinimo už 2001 m. mokesstinį laikotarpį, nes mokesčių administratorius netyrė, nenagrinėjo bei nenustatinėjo su šiuo laikotarpiu sietinų pareiškėjo apmokestinamųjų pajamų. Teisėjų kolegija pažymėjo, jog atliekant mokesstinį patikrinimą, 2001 m. spalio 29 d. senovinių daiktų pirkimo–pardavimo sutartis buvo vertinama vien tik kaip įrodymas, pagrindžiantis turto įsigijimo šaltinius (gautas pajamas bei turėtas išlaidas) būtent 2003 m. mokesciniu laikotarpiu, kuriam nagrinėtu atveju netaikytinas Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalyje apibrėžtas mokesčio apskaičiavimo (perskaičiavimo) senaties terminas (į šią sutartį buvo atsižvelgta tik kaip į bylai įrodomąją reikšmę turintį faktą, vertinant 2003 m. mokesstinį laikotarpį). Teisėjų kolegija taip pat akcentavo, jog nei Mokesčių administravimo įstatymas, nei kiti įstatymai nenumato jokių apribojimų tiek mokesčių mokėtojui, tiek mokesčių administratoriui apskaičiuojant bei perskaičiuojant mokesčius už tam tikrą mokesstinį laikotarpį remtis (vadovautis) papildoma įrodomąja medžiaga, kurioje užfiksuotos ankstesniais laikotarpiais atsiradusios faktinės aplinkybės, svarbios teisingam mokesčio apskaičiavimui (perskaičiavimui). Tokiais atvejais,

vertinant šią įrodomąją medžiagą bei nustatant jos reikšmę, vadovujamasi ne Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalies nuostatomis, bet atsižvelgiama į bendrąsias įstatymuose įtvirtintas įrodinėjimo taisykles (vertinama, ar ši medžiaga atitinka įrodymų sampratą, nustatomas įrodymų leistinumas, sąsajumas ir panašios aplinkybės) (2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

25.3. Atvejais, kai mokestis apskaičiuojamas ar perskaičiuojamas atliekant mokestinį patikrinimą, Vyriausiasis administracinis teismas nuosekliai laikosi pozicijos, jog Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio taikymo požiūriu šioje teisės normoje nustatyto termino skaičiavimo pradžia yra siejama ne su mokesčių mokėtojo patikrinimo pabaiga, o su tokio patikrinimo pradžia (pvz., 2009 m. vasario 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴³-214/2009).

Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1431/2009 Vyriausiasis administracinis teismas konstatavo, jog pirmosios instancijos teismas pagrįstai aptariamo termino atskaitos pradžia susiejo su mokestinio patikrinimo pradžia (pavedimo tikrinti išrašymu), ir nustatęs, jog mokestinis patikrinimas buvo pradėtas 2004 m. gruodžio 15 d., pagrįstai konstatavo, jog mokesčių administratorius turėjo teisę tikrinti pareiškėją ir už 1999 metus. Mokestinis patikrinimas iš esmės yra mokesčių administratoriaus atliekamas mokesčių mokėtojo vykdomo mokesčių apskaičiavimo patikrinimas (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 21 d.). Visa mokestinio patikrinimo procedūra yra nukreipta būtent į mokesčių apskaičiavimą ar perskaičiavimą, todėl pradėjus mokestinį patikrinimą kartu prasideda ir mokesčių administratoriaus vykdomas mokesčių apskaičiavimas ar perskaičiavimas (2009 m. lapkričio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1431/2009).

25.4. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 2 dalimi, šio įstatymo nustatyta tvarka mokesčių administratoriui atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalies nuostatos netaikomos, tačiau mokesčių administratorius tokio patikrinimo metu negali apskaičiuoti mokesčio už ilgesnį laikotarpį negu pirminio patikrinimo metu.

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-521/2009, be kita ko, buvo sprendžiamas klausimas dėl minėtos 5 metų senaties taikymo pakartotinio patikrinimo atveju, kai pirminio patikrinimo metu galiojęs Mokesčių administravimo įstatymas numatė 10 metų mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo terminą. Pritardama mokesčių administratoriaus pozicijai, jog minėtas 5 metų terminas šiuo atveju netaikytinas, teisėjų kolegija iš esmės nusprendė, kad vadovaujantis

Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 2 dalimi, nagrinėjamu atveju mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu galėjo perskaičiuoti mokesčius ir už ilgesnį nei 5 prieš tai buvusių ir einamųjų metų laikotarpį, nes pirminio patikrinimo metu galiojo ir buvo taikytas ilgesnis senaties terminas. Nustatęs, jog atliekant pakartotinį patikrinimą mokesčiai bei su jais susijusios sumos apskaičiuoti už ne ilgesnį laikotarpį nei pirminio patikrinimo metu, taip pat ne ilgesnį nei 10 metų laikotarpį, teismas atsisakė tenkinti mokesčių mokėtojo apeliacinį skundą šioje dalyje (2009 m. balandžio 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-521/2009). Administracinėje byloje A⁴⁴²-301/2011 buvo nustatyta, kad nuo 2007 m. gegužės 10 d. pradėjus pirminį pareiškėjo mokesčių patikrinimą, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnio 1 dalimi, buvo galima apskaičiuoti pelno mokestį už 2002 metus. Atlikus pakartotinį pareiškėjo patikrinimą, 2009 m. kovo 18 d. sprendimu papildomai buvo apskaičiuotas pelno mokestis už 2002 metus ir su šiuo mokesčiu susijusios sumos. Taigi, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, atliekant pakartotinį mokesčių mokėtojo patikrinimą, mokesčių administratorius pakartotinio patikrinimo metu apskaičiavo pelno mokestį už laikotarpį, kuris nebuvo ilgesnis negu pirminio patikrinimo metu. Todėl nagrinėjamu atveju Mokesčių administravimo įstatymo 68 straipsnyje nustatytas mokesčio apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties terminas nebuvo pažeistas (2011 m. kovo 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-301/2011).

Mokesčio apskaičiavimo teisingumo pagrindimas

26. Mokesčių administratoriui tenkanti įrodinėjimo našta. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius privalo pagrįsti jo mokesčių mokėtojui apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas. Pažymėtina, kad teisės aktai nenustato dokumentų, kuriais mokesčių administratorius gali grįsti apskaičiuotus mokesčius, sąrašo, todėl mokesčių mokėtojui apskaičiuotos mokesčio ir su juo susijusios sumos gali būti grindžiamos įrodymų leistinumą kriterijus atitinkančiais dokumentais (2011 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1427/2011).

26.1. Paminėtos Mokesčių administravimo įstatymo nuostatos taikymo atvejais Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra pažymėjęs, jog mokesčių administratorius apskaičiuodamas mokesčius privalo remtis objektyvia informacija, nustatoma renkant ir nešališkai vertinant visus

įrodymus. Visų pirma mokesčių administratorius turi turėti atitinkamus įrodymus priimdamas ir grįsdamas savo sprendimus, taip pat surinkti ir teikti juos (2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1527/2010 ir 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-973/2010). Būtent mokesčių administratorius, o ne teismas turi pareigą pagrįsti mokesčių mokėtojai apskaičiuotas mokesčio ir su juo susijusias sumas (2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-1375/2010; 2010 m. rugsėjo 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-984/2010).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁴-202/2005 teisėjų kolegija konstatavo, jog centrinio mokesčio administratoriaus sprendimas buvo paremtas prieštarais duomenimis apie ginčo turto tikslinę paskirtį ir vertę, todėl negalėjo būti laikomas pagrįstu ir paliktas galioti. Esant būtinybei surinkti papildomų įrodymų šioms prieštaravimams pašalinti, mokestinis ginčas buvo gražintas centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (2005 m. vasario 21 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁴-202/2005; taip pat žr. 2005 m. kovo 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹⁰-345/2005).

Administracinėje byloje Nr. A⁸-228/2005 nustatyta, jog atsakovas (mokesčių administratorius), nustatydamas faktiškai pareiškėjo (mokesčių mokėtojo) įgytų prekių kiekį, rėmėsi iš esmės tik pardavėjo apskaitos duomenimis – Gyvulių judėjimo ir pašarų sunaudojimo apskaitos lapais – bei visiškai nesirėmė pareiškėjo (pirkėjo) Gyvulių judėjimo ir pašarų sunaudojimo apskaitos lapų duomenimis, pripažindamas, jog pareiškėjas pagal šiuos dokumentus užpajamavo mažesnę prekių kiekį. Vertindama šią aplinkybę teisėjų kolegija nurodė, jog atsakovas savo išvadas dėl prekių kiekio iš esmės grindė tokiais apskaitos dokumentais, kurie yra priešaringi kitiems, tokio pat lygmens įrodymų patikimumo prasme, apskaitos dokumentams. Pažymėjusi, jog įrodymų priešaringumas įrodymų vertinimo prasme yra pagrindas abejoti išvada, kurios priimtoms dėl tokių įrodymų, pagrįstumu, teisėjų kolegija šiuo konkrečiu atveju iš esmės atsisakė atsakovo argumentus, paremtus vien minėtu dokumentu, pripažinti pagrįstais (2005 m. kovo 3 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-228/2005). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-203/2011, be kita ko, buvo kilęs ginčas dėl dviejų akcijų paketo vertės nustatymo ataskaitų, parengtų skirtingų nepriklausomų turto vertintojų. Pirmosios instancijos teismas, įvertinęs minėtas vertinimo ataskaitas, konstatavo, kad mokesčių administratorius pagrįstai vadovavosi vieno iš turto vertintojų pateikta vertinimo ataskaita, nes kitas, atlikdamas vertinimą, laikėsi netinkamos metodikos. Pažymėjusi, kad minėtos ataskaitos – tai įrodymai, kurie buvo surinkti panaudojant specialias žinias, o šių įrodymų

vertinimas nagrinētu atveju taip pat turėjo būti atliekamas pasinaudojus tokiomis pačiomis specialiomis žiniomis, kurių teismas neturi, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija šiuo konkrečiu atveju perdavė bylą pirmosios instancijos teismui nagrinėti iš naujo (2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-203/2011; taip pat žr. 2010 m. gruodžio 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1655/2010). Tačiau šiuo aspektu pabrėžtina, kad pagal Administracinių bylų teisenos įstatymo 57 straipsnio 6 dalį, jokie įrodymai teismui neturi iš anksto nustatytos galios. Teismas įvertina įrodymus pagal vidinį savo įsitikinimą, pagrįstą visapusišku, išsamiu ir objektyviu bylos aplinkybių viseto išnagrinėjimu, vadovaudamasis įstatymu, taip pat teisingumo ir protingumo kriterijais. Todėl aplinkybė, ar mokesčių administratorius įvykdė Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalyje nustatytą pareigą, labai priklauso nuo konkrečios, t. y. individualios situacijos ir visų byloje surinktų įrodymų vertinimo.

26.2. Administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų plenarinė sesija, atkreipusi dėmesį, kad įrodinėjimo našta teisingai apskaičiuojant mokesčio sumą mokesčio mokėtojo patikrinimo metu tenka mokesčių administratoriui, pripažino, jog Mokesčių administravimo įstatymo nuostata, kad nesutikdamas su apskaičiuotąja suma mokesčių mokėtojas privalo įrodyti, jog apskaičiuotoji suma yra neteisinga, neleidžia daryti išvados, kad apskaičiuodamas mokesčius mokesčio administratorius gali remtis prielaidomis ir spėliojimais, kuriuos vėliau turi paneiginti mokesčių mokėtojas (2003 m. gruodžio 15 d. plenarinės sesijos nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-648/2003, Administracinių teismų praktika Nr. 4, 2003, p. 120–137).

Priešingai, mokesčių administratorius privalo surinkti visus reikiamus duomenis, pagrindžiančius mokesčių administratoriaus apskaičiuotas mokesčių sumas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁰-780/2005 buvo nustatyta, jog apmokestindamas pareiškėją fizinių asmenų pajamų mokesčiu, mokesčių administratorius rėmėsi iš atitinkamos Latvijos mokesčių institucijos gauta informacija apie tai, kad į pareiškėjo sąskaitą Latvijos banke JAV įmonė „Baltic Atlant Shipping“ pervedė pareiškėjui atlyginimą. Tačiau pareiškėjas ginčijo atidaręs asmeninę sąskaitą minėtame banke ir gavęs per šį banką atlyginimą. JAV įmonėje „Baltic Atlant Shipping“ pareiškėjas nedirbo bei pateikė tai patvirtinančią šios įmonės buhalterinę pažymą. Pažymoje buvo nurodoma, kad į pareiškėjo sąskaitą 6 159,75 JAV doleriai buvo pervesti per klaidą ir įmonė šiuos pinigus susigrąžino. Esant tokioms aplinkybėms, teismas suabejojo atsakovo gauta informacija, kad pareiškėjas gavo pajamų iš užsienio

valstybės įmonės. Šioje konkrečioje byloje teisėjų kolegija konstatavo, kad vien informacijos, jog į pareiškėjo sąskaitą buvo pervesta atitinkama pinigų suma, nepakanka padaryti išvadą, kad pareiškėjas gavo apmokestinamųjų pajamų (2005 m. birželio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-780/2005; taip pat žr. 2008 m. gegužės 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-828/2008).

27. Mokesčių mokėtojai tenkanti įrodinėjimo našta. Pagal bendrąją taisyklę, mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su mokesčių administratoriaus apskaičiuotomis konkrečiomis mokesčio ir su juo susijusiomis sumomis, privalo pagrįsti, kodėl jos yra neteisingos (Mokesčių administravimo įstatymo 67 str. 2 d.). Taigi nustačius, kad mokesčių administratorius pateikė pakankamai duomenų, įrodančių mokesčio ir su juo susijusių sumų apskaičiavimo pagrįstumą bei teisingumą, mokesčių mokėtojai, kuris nesutinka su mokesčių administratoriaus apskaičiavimu, tenka pareiga įrodyti, jog mokesčių administratorius neteisingai apskaičiavo mokesčio ir su juo susijusias sumas. Jeigu mokesčių mokėtojas neįvykdo šios pareigos, tai nustačius, jog mokesčių administratorius pagrindė mokesčių mokėtojai apskaičiuotą mokestį ir su juo susijusias sumas, mokesčių mokėtojai atsiranda mokestinė prievolė (2011 m. vasario 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-147/2011; 2011 m. gegužės 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-1427/2011).

27.1. Aiškindamas Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 2 dalies nuostatą, administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1280/2005 Vyriausiasis administracinis teismas pabrėžė, jog joje vartojama sąvoka „pagrįsti“ turi dvejopą reikšmę. Vienu atveju „pagrįsti“ reiškia pateikti pagrįstus argumentus, kad pagal mokesčio administratoriaus turimą ir tirtą medžiagą mokestis apskaičiuotas neteisingai ar neteisingai nustatyta mokesčio bazė ar neteisingai interpretuotos faktinės aplinkybės arba neteisingai taikytos materialinės teisės normos. Kitu atveju „pagrįsti“ reiškia pateikti naujus įrodymus, kurie patvirtintų faktines aplinkybes, sąlygojančias nustatytos mokesčio bazės neteisingumą ar mokesčio dydžio apskaičiavimo neteisingumą arba įrodymus apie kitas aplinkybes, kuriomis mokesčių mokėtojas grindžia savo reikalavimą (2005 m. spalio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁵-1280/2005; taip pat žr. 2010 m. spalio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1147/2010).

Kaip pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1527/2010, kai mokesčių administratorius yra surinkęs atitinkamus faktinius duomenis ir jais grindžia apskaičiuotus papildomus mokesčius bei su jais susijusias sumas, mokesčių mokėtojai apsiginti galimybė atsiranda, kai jis savo ruožtu teikia kitokius faktinius duomenis, suponuojančius priešingą nei mokesčių administratoriaus padarytą išvadą.

Apsiribojimas vien teiginiais, atsikirtimais, nepagrįstais jokiais įrodymais, negali nulemti sprendimo priėmimo mokesčių mokėtojo naudai. Šioje byloje, atsižvelgdama į mokesčių administratoriaus surinktus duomenis, teisėjų kolegija sprendė, jog mokesčių administratorius pagrįstai pareiškėjo (mokesčių mokėtojo) gautas pajamas pripažino apmokestinamosiomis. Kadangi mokesčių mokėtojas neteikė jokių įrodymų, leidžiančių daryti priešingą išvadą, o apsiribojo abstrakčiais, niekuo neparemtais paaiškinimais apie ginčo pinigų priklausomumą kitiems asmenims, Vyriausiasis administracinis teismas pripažino, jog mokesčių administratorius turėjo tiek faktinį, tiek teisinį pagrindą apskaičiuoti atitinkamus mokesčius bei su jais susijusias sumas (2010 m. lapkričio 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1527/2010; taip pat žr. 2010 m. rugsėjo 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-983/2010).

Mokesčių mokėtojui siekiant paneigti apskaičiuotas sumas bei nugincyti mokesčių administratoriaus sprendimą, nepakanka apsiriboti įrodymais nepagrįstų paaiškinimų, kontrargumentų teikimu. Mokesčių mokėtojas turėtų pateikti tokius įrodymus, kurie suponuotų priešingą išvadą nei daro mokesčių administratorius. O tuo atveju, kai nepakanka įrodymų patvirtinti nei mokesčių mokėtojo, nei mokesčių administratoriaus nurodomas aplinkybes, sprendimas priimtinas tos šalies nenaudai, kuriai priklauso neįrodytų aplinkybių įrodinėjimo našta (2010 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1023/2010; taip pat žr. 2010 m. rugsėjo 13 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-973/2010).

27.2. Nors, minėta, pagrindinė našta pagrįsti mokesčių mokėtojui apskaičiuotą mokestinę prievolę tenka mokesčių administratoriui, kuris privalo surinkti visus reikalingus dokumentus ir informaciją, tam tikrais atvejais būtina informacija disponuoja tik pats mokesčių mokėtojas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-863/2010 buvo konstatuota, jog mokesčių administratorius pagrįstai pripažino, kad mokesčių mokėtojas (pareiškėjas) kompanijos „Northern American Industrial Funding Inc.“ išduota mokėjimo kortele naudojosi asmeniniais tikslais, todėl sumas, kurias jis panaudojo atsiskaitydamas minėta kortele, vertino kaip apmokestinamąsias pajamas. Tokią išvadą mokesčių administratorius padarė atsižvelgdamas į asmeninį prekių ir paslaugų, už kurias atsiskaityta minėta mokėjimo kortele, pobūdį, taip pat į aplinkybes, jog mokesčių mokėtojas nepateikė jokių konkrečių įrodymų (dokumentų), iš kurių būtų galima spręsti, kada ir kaip jis bendravo su minėtos kompanijos atstovais, kaip sprendė dovanų, suvenyrų, kitų paslaugų suteikimo kompanijos verslo partneriams klausimus, kaip konkrečiai atsiskaitydavo kompanijos atstovams už padarytas konkrečias išlaidas. Pažymėjusi, jog pagal

Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnyje įtvirtintas įrodinėjimo taisyklės neigiamos pasekmės dėl neįrodytų aplinkybių, paneigiančių mokesčių administratoriaus argumentus, tenka būtent mokesčių mokėtojui, teisėjų kolegija atsisakė tenkinti pareiškėjo skundą (2010 m. rugsėjo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-863/2010; taip pat žr. 2010 m. birželio 28 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-862/2010; 2009 m. rugsėjo 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1024/2009).

Paminėtina ir administracinė byla Nr. A²⁶¹-1755/2010, kurioje nustatyta, jog mokesčių mokėtojas nedeklaravo B klasės pajamų (gautų keičiant lošimų žetonus į pinigus lošimo namuose) ir nesumokėjo gyventojų pajamų mokesčio. Mokesčių mokėtojas paaiškino, kad lošimo žetonus jis ne laimėjo, o prieš tai įsigijo už savo pinigus lošimams. Sumos, gautos lošimo namuose išsikeitus prieš tai įsigytus nepanaudotus žetonus atgal į pinigus, nelaikomos gyventojų pajamomis ir pajamų mokesčiu neapmokestinamos. Pateikdamas papildomai surinktą informaciją iš UAB „Olympic Casino Group Baltija“, kurioje nurodyta, kad ši įmonė neturi techninių galimybių atskirti, ar lošėjas keičia laimėtus žetonus, ar anksčiau įsigytus žetonus, mokesčių mokėtojas teigė, kad jam neturi būti priskirta pareiga įrodinėti aplinkybes, kurių įrodyti objektyviai neįmanoma. Atmesdama šiuos argumentus, teisėjų kolegija nurodė, jog preziumuojama, kad pareiškėjas, kaip mokesčių mokėtojas, žinojo arba galėjo žinoti Gyventojų pajamų mokesčio įstatymo nuostatas, kad iš azartinių lošimų gavęs pajamų, privalės tokias pajamas deklaruoti, apskaičiuoti ir pats ar per atstovą sumokėti atitinkamo dydžio pajamų mokesťį. Todėl jis kaip mokesčių mokėtojas privalėjo pasirūpinti atitinkamais dokumentais, patvirtinančiais išlaidas, susijusias su azartiniais lošimais ir tokias galimybes galiojantys teisės aktai numatė (2011 m. sausio 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-1755/2010).

Pastebėtina, kad atitinkamus mokestinius teisinius santykius reguliuojantys teisės aktai tam tikrų aplinkybių įrodinėjimo pareigą eksplicitiškai nustato mokesčių mokėtojui. Pavyzdžiui, PVM įstatymo 56 straipsnis pareigą įrodyti 0 procentų PVM tarifo taikymo pagrįstumą numato šį tarifą pritaikiusiam šio mokesčio mokėtojui (šiuo klausimu, pvz., žr. 2010 m. balandžio 1 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-552/2010).

Pasitaiko atvejų, kai mokesčių mokėtojo mokesčiams bei su jais susijusioms sumoms apskaičiuoti (perskaičiuoti) reikšmingą informaciją (duomenis) yra paėmusios kompetentingos valstybės (savivaldybių) institucijos, dėl ko mokesčių mokėtojas neturi galimybės jos pateikti mokesčių administratoriui. Šiuo klausimu paminėtina administracinė byla Nr.

A⁵⁷⁵-1744/2010, kurioje Vyriausiasis administracinis teismas grąžino mokestinį ginčą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo, nustatęs, jog mokesčių administratoriaus atliktas mokestinis patikrinimas buvo neišsamus, paremtas prieštariniais duomenimis. Kaip vieną iš tokių sprendimą nulėmusių priežasčių teisėjų kolegija nurodė aplinkybę, kad iš byloje esančio Visagino miesto apylinkės teismo 2002 m. sausio 28 d. nuosprendžio baudžiamojoje byloje buvo matyti, jog 1996 m. spalio 23 d. ir 1997 m. spalio 7 d. kratos metu iš pareiškėjo buvo paimti dokumentai. Visagino miesto apylinkės teismas konstatavo, kad dėl minėto dokumentų paėmimo pareiškėjas neturėjo galimybės mokesčių administratoriui pateikti teisingų žinių apie savo turtą ir pajamas už 1997–1999 m. Taigi, kaip pažymėjo teisėjų kolegija, byloje buvo reikšmingas faktas, ar visus dokumentus valstybė grąžino, tačiau šis faktas nenustatytas. Vien tai, kad Visagino policijos komisariatas raštu vietos mokesčių administratoriui pranešė, jog ši policijos įstaiga pareiškėjo dokumentų neturi, neįrodo, kad jie buvo grąžinti pareiškėjui. Pasak teismo, minėtas dokumentas įrodo tik tai, kad komisariatas dokumentų neturi, bet neįrodo, kad jie buvo grąžinti pareiškėjui (2011 m. sausio 6 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1744/2010). Kita vertus, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-688/2010 pareiškėja skunde, be kita ko, nurodė, kad Organizuoto nusikalstamumo tyrimo tarnyba atliko jos 2001–2003 m. patikrinimą, kurio metu buvo paimti pareiškėjos apskaitos dokumentai, o pastarųjų poėmis nebuvo tinkamai įformintas, dokumentų dėžės buvo atidarytos, grąžinant dokumentus nebuvo sudarytas joks grąžinamų dokumentų sąrašas. Kadangi byloje buvo duomenų, kad vyko paimtų dokumentų grąžinimas, teisėjų kolegija pabrėžė, jog pareiškėja nepateikė jokių įrodymų dėl dalies buhalterinės apskaitos dokumentų dingimo. Todėl Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija sutiko su pirmosios instancijos vertinimu, kad minėti skundo argumentai laikytini kaip subjektyvaus pobūdžio pareiškėjos pasirinkta gynybos pozicija ir samprotavimai (2010 m. gegužės 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-688/2010).

Mokesčio apskaičiavimas taikant turinio viršenybės prieš formą principą

28. Mokesčio apskaičiavimas nustačius tikslą gauti mokestinę naudą. Tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaromi turint tikslą gauti mokestinę naudą, t. y. tiesiogiai ar netiesiogiai nukelti mokesčio mokėjimo terminus, sumažinti

mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo, arba padidinti gražintiną (įskaitytiną) mokesčio permoką (skirtumą), arba sutrumpinti mokesčio permokos (skirtumo) gražinimo terminus, mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokesť, taiko turinio viršenybės prieš formą principą. Šiuo atveju mokesčių administratorius neatsižvelgia į formalią mokesčių mokėtojo veiklos išraišką, bet atkuria iškreipiamas ar slepiamas aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, ir mokesť apskaičiuoja pagal minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas (Mokesčių administravimo įstatymo 69 str. 1 d.).

28.1. Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra konstatavęs, kad siekiant konkrečiai situacijai taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas, būtina nustatyti, jog mokesčių mokėtojas, sudarydamas atitinkamus sandorius ar vykdydamas tam tikras ūkines operacijas, siekė vienintelio tikslo – gauti mokestinę naudą. Kai objektyviai nustatoma, kad atitinkamas sandoris (ūkinė operacija) turėjo kitus, ekonomiškai arba kitaip pagrįstus tikslus, nurodyta norma negali būti taikoma net ir tuo atveju, kai mokesčio mokėtojas turėjo iš šio sandorio (ūkinės operacijos) atitinkamą mokestinę naudą (pvz., 2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; 2007 m. liepos 17 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-719/2007).

Kaip pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011, joks teisės aktas neįpareigoja mokesčių mokėtojo, esant galimybei pasirinkti vieną iš kelių teisėto elgesio modelio variantų, rinktis tokį, pagal kurį jam atsirastų didžiausia mokestinė prievolė. Įstatymai taip pat neįpareigoja (nenustato prievolės) rinktis tokį turto perleidimo (sandorių sudarymo) būdą, kuris būtų naudingiausias valstybės biudžetui. Akivaizdu, jog sąžiningai veikiantis asmuo (teisės subjektas, mokesčių mokėtojas) turi teisę bei galimybę numatyti savo veiksmų mokestines pasekmes ir pasirinkti tokį teisėtą veiklos modelį, kuris leistų vykdyti savo veiklą mažiausiomis išlaidomis, jei tik nėra pažeidžiamas draudimo piktnaudžiauti teise principas. Akcentuotina, jog tokios nuostatos, aiškinant vieno iš bendrųjų teisės principų – draudimo piktnaudžiauti teise principo – turinį laikomasi ir Teisingumo Teismo praktikoje (pvz., žr. 2010 m. gruodžio 22 d. sprendimą *Weald Leasing Ltd.* byloje (C-103/09), 27 p.). Todėl vien tik aplinkybė, kad sudarydamas atitinkamus sandorius ar juose dalyvaudamas mokesčių mokėtojas įgijo tam tikrą mokestinę pranašumą, savaime nėra pagrindas konstatuoti, jog šie sandoriai buvo sudaryti piktnaudžiaujant mokesčių mokėtojui suteiktomis teisėmis. Tuo tikslu būtina

nustatyti įgyjamo mokestinio pranašumo prieštaravimą mokesčių įstatymų nuostatomis siekiamam tikslui, taip pat nustatyti objektyvių požymių visumą, kuri patvirtintų, kad nagrinėjamų sandorių pagrindinis tikslas yra įgyti mokestinį pranašumą (2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011).

Atskleidžiant draudimo piktnaudžiauti teise principo turinį, teisės doktrinoje ir teismų praktikoje taip pat pripažįstama, jog asmuo, įgyvendindamas savo teises ir naudodamasis savo laisvėmis, privalo laikytis Konstitucijos ir įstatymų, nevaržyti kitų žmonių teisių ir laisvių. Teisė neturėtų ginti asmens, kuris piktnaudžiauja mokesčių teisės aktais. Konstitucinis Teismas 2003 m. lapkričio 17 d. nutarime yra pažymėjęs, kad mokesčiai turi būti apskaičiuojami sąžiningai, kad draudžiama mokesčio įstatymo nustatytą prievolę pažeisti piktnaudžiovimu, kad esant piktnaudžiovimui mokesčio administratorius, nustatydamas mokesčio bazę, atkuria iškreiptas ar slepiamas aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas turi konstitucinę pareigą sąžiningai mokėti mokesčius (2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

28.2. Taigi mokesčio apskaičiavimui taikant turinio viršenybės prieš formą principą, būtina nustatyti, kad sandoris, ūkinė operacija ar bet kokia jų grupė sudaryta turint tikslą gauti mokestinę naudą. Atsižvelgiant į Mokesčių administravimo įstatymo 67 straipsnio 1 dalies nuostatas, pagrįsti tvirtinimą, kad sandoriai sudaryti siekiant mokestinės naudos, privalo mokesčių administratorius (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008). Todėl ginčui pasiekus teismą, pastarasis turi nustatyti, ar mokesčių administratoriaus išvada dėl tikrojo ginčo sandorio (ūkinės operacijos) turinio yra pagrįsta tinkamu faktinių aplinkybių vertinimu ir pakankamais įrodymais (pvz., 2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-828/2008). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1655/2010 priimta nutartimi teisėjų kolegija gražino bylą pirmosios instancijos teismo nagrinėti iš naujo, be kita ko, pripažinusi, jog pastarojo teismo išvada, kad pagrindinis akcijų paketo pardavimo ginčo akcijų pirkimo–pardavimo sutartimi tikslas buvo gauti mokestinę naudą, buvo abstrakti ir nepagrįsta išsamia įrodymų analize. Pirmosios instancijos teismas neišnagrinėjo pareiškėjo skunde išdėstytų argumentų, kad ginčo sandoriu jis nesiekė mokestinės naudos, nenurodė, kokios konkrečiai mokestinės naudos akcijų įsigijimo sandoriu pareiškėjas siekė, t. y. kokį konkretų pažeidimą, nurodytą Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalyje, padarė, nors tai yra būtina mokesčių mokėtojo atsakomybės sąlyga (2010 m. gruodžio 20 d. nutartis administracinėje byloje

Nr. A⁴³⁸-1655/2010; taip pat žr., 2008 m. rugsėjo 16 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁷⁵⁶-1591/2008).

28.3. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 166 straipsnio 3 dalimi, šio įstatymo 69 straipsnio 1 dalis, nepažeidžiant 68 straipsnio 1 dalies nuostatų (t. y. mokesčių apskaičiavimo ir perskaičiavimo senaties), taikoma mokesčių mokėtojo sandoriams, ūkinėms operacijoms ar bet kokiai jų grupei, kurie įvyko ar yra vykdomi po 2002 m. liepos 1 d. Administracinėje byloje Nr. A⁸-1089/2006, be kita ko, buvo sprendžiamas klausimas dėl Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies taikymo pagrįstumo, 2000–2003 metais iš užsienio kompanijos pareiškėjo gautas pajamas pripažįstant ne jam suteikta paskola, bet fizinių asmenų pajamų mokesčiu apmokestinamomis pajamomis. Byloje nustačiusi, jog pareiškėjas minėtu laikotarpiu atitinkamas sumas iš užsienio kompanijos gaudavo periodiškai, teisėjų kolegija pripažino, kad tarp pareiškėjo ir minėtos kompanijos buvo atsiradusi ilgalaikio bei vienodo pobūdžio veikla, kuri vertintina kaip vientisa ūkine komercine prasme. Kadangi ši pareiškėjo veikla buvo vykdoma ir po 2002 m. liepos 1 d., todėl mokesčių administratoriui atsirado prielaidos šiai veiklai taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas (2006 m. rugsėjo 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-1089/2006; taip pat žr. 2011 m. vasario 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011). Administracinėje byloje Nr. A¹⁴-455/2007, pažymėjusi, kad mokestiniam ginčė nagrinėjamos finansinės operacijos vyko 2002 metų gruodžio mėnesį, teisėjų kolegija nurodė, jog jų vertinimui taikytinos Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatos (2007 m. gegužės 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-455/2007; taip pat žr. 2005 m. birželio 23 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁶-741/2005).

Be to, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas. Šio bendrojo principo egzistavimą pagrindžia ir Teisingumo Teismo praktika (pvz., žr. 2000 m. gruodžio 14 d. prejudicinis sprendimas byloje *Emsland-Stärke*, C-110/99, rink. p. I-11569). Piktnaudžiaujant teise sukurtos teisinės pasekmės nepripažįstamos ir neginamos. Piktnaudžiavimu mokesčių įstatymais dirbtinai sukuriama teisinė situacija, lemianti mokestinę naudą (mokestinį pranašumą). Tokios mokestinės naudos įgijimas pažeidžia mokesčių visuotinio privalomumo, mokesčių mokėtojų lygybės principus (Mokesčių administravimo įstatymo 7, 8 straipsniai), nes mokesčių nemokantys subjektai konkurencine prasme atsiduria geresnėje padėtyje nei juos mokantys. Šiuos principus pažeidžianti veikla negali būti laikoma teisėta veikla. Piktnaudžiavimo konstatavimas, kai tai atlieka mokesčių

administratorius ar mokestinius ginčus nagrinėjantys subjektai, neprivalo būti siejamas su specialiomis teisės normomis, suteikiančiomis tokią teisę, nes, kaip minėta, draudimas piktnaudžiauti teise yra bendrasis teisės principas, kurio taikymas yra neribotas laiko požiūriu. Teisės normos, leidžiančios konstatuoti mokesčių mokėtojo piktnaudžiavimą, gali detalizuoti teises pasekmes, susijusias su tokio piktnaudžiavimo konstatavimu, tačiau jų nebuvimas negali drausti mokesčių administratoriui nepripažinti piktnaudžiaujant sandoriais sukurtų teisinių pasekmių. Tačiau piktnaudžiavimas mokesčių įstatymais gali būti nustatytas tik tada, kai mokestinio pranašumo įgijimas buvo pagrindinis ūkinėmis operacijomis siekiamas tikslas, o mokesčių mokėtojo veikla, lemianti mokestinio pranašumo atsiradimą, negali būti pateisinta nei ekonominės logikos, pasireiškiančios didžiausio pelno siekimu mažiausiomis sąnaudomis, nei kitomis aplinkybėmis (2011 m. vasario 23 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-371/2011; taip pat žr. 2006 m. balandžio 6 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴⁴-794/2006).

29. Sandoriai (ūkinės operacijos), sudaromi siekiant mokestinės naudos, kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo nagrinėtų mokestinių ginčų ir kitų mokesčių bylų, pasižymi didele įvairove. Todėl šioje apibendrinimo dalyje sprendimai ir nutartys apžvelgiamos siekiant atskleisti, kaip šis teismas vertina atitinkamus sandorius (ūkinės operacijas), kokiais požymiais remdamasis pripažįsta, jog minėtais sandoriais yra siekiama mokestinės naudos Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies prasme.

29.1. Iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, kad mokesčių mokėtojai tam tikrais atvejais sudaro sandorius tik dėl akių, jų realiai ne(į)vykdo, o juos (sandorius) ir jų pagrindu išrašytus fiktyvius apskaitos dokumentus, siekdami mokestinės naudos, naudoja, pavyzdžiui, apmokestinamoms pajamoms iš kitų šaltinių pagrįsti, į apskaitą įtraukti nepatirtas išlaidas ir pan. Atitinkamai, nustačius pastarąsias aplinkybes, atsiranda prielaida taikyti turinio viršenybės prieš formą principą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-953/2011 buvo nustatyta, jog 1999 m. paskolas pareiškėjai suteikę asmenys įstatymų nustatyta tvarka nebuvo deklaravę paskolintų ar pasiskolintų piniginių lėšų, o su šiais asmenimis sudarytose paskolų sutartyse nebuvo numatytas nei paskolos gražinimo terminas ir sąlygos, nei palūkanų už neterminuotai paskolintus pinigus mokėjimas, nei paskolos gražinimo užtikrinimo priemonės (garantija, laidavimas ir pan.). Be to, remiantis mokesčių administratoriaus surinktais duomenimis, nė vienas iš paskolų, kurių dydis nuo 10 000 iki 30 000 Lt, davėjų, paskolų

sutarčių sudarymo metu patys neturėjo pakankamai pajamų ir buvo tėvų išlaikomi. Tuo remdamasis Vyriausiasis administracinis teismas patvirtino mokesčių administratoriaus išvadą, jog pareiškėjos pateiktos paskolos sutartys nepagrindžia pareiškėjos nurodytų nekilnojamojo turto įsigijimo pajamų šaltinių 2001 m., todėl paskolų sutartyse nurodyta piniginių lėšų suma kvalifikuota ne kaip skolintos lėšos, o kaip kitos pareiškėjos pajamos (2011 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-953/2011). Pastebėtina, kad išvados apie mokesčio mokėtojo tam tikrų civilinių sandorių pagrindu gautų pajamų realumą darytinos sistemiškai bei kompleksiskai įvertinus visus tiesioginius bei netiesioginius įrodymus, pagrindžiančius ar paneigiančius objektyvų pajamų gavimo faktą. Vien atskirų formalių įrodymų (pvz., paprasta rašytine ar notarine forma sudarytų sutarčių) apie pajamas pateikimas, nesant realaus pajamų gavimo fakto, patvirtinto visapusiška pajamų gavimo faktinių aplinkybių analize, paties pajamų gavimo nepagrindžia (2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

29.2. Teismo praktikoje taip pat sutinkami atvejai, kai siekiant tam tikros mokestinės naudos, įvykę sandoriai (ūkinės operacijos) yra įforminami taip, kad formalizuota jų išraiška neatitinka realaus jų ekonominio (socialinio) turinio. Kitaip tariant, atitinkamais sandoriais yra pridengiami kiti sandoriai, kito pobūdžio ir turinio ūkinės operacijos nei formaliai užfiksuotos. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011, įvertinusi visas reikšmingas aplinkybes, teisėjų kolegija pripažino pagrįstu mokesčių administratoriaus vertinimą, kad pareiškėjos darbuotojams dovanojimo sutartimi pervestos pinigų sumos realiai buvo su darbo santykiais susijusios pastarųjų asmenų pajamos (2011 m. vasario 3 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-66/2011). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1128/2010, be kita ko, buvo kilęs ginčas dėl darbuotojams išmokėtų sumų (dienpinigių) priskyrimo komandiruočių išlaidoms. Šioje byloje teisėjų kolegija, pažymėjusi, kad mokestinio patikrinimo metu surinkta pakankamai įrodymų, patvirtinusių, jog nurodytomis dienomis į komandiruotes vykę asmenys realiai buvo Lietuvoje (pasirašinėjo įvairiuose finansiniuose dokumentuose, jų darbo laikas užfiksuotas darbo laiko apskaitos žiniaraščiuose ir kt.), taip pat įvertinusi kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, padarė išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai (t. y. esant tinkamam faktiniam pagrindui) minėtų dienpinigių nepripažino komandiruočių sąnaudomis ir, vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatomis, fiziniams asmenims apskaičiuotą dienpinigių sumą pripažino su darbo santykiais susijusiomis pajamomis (2010 m. spalio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1128/2010).

Administracinėje byloje Nr. A¹⁰-841/2007 nustatyta, kad pareiškėjas (įmonė), pasinaudojęs Pelno mokesčio įstatyme numatyta galimybe, iš apmokestinamojo pelno atskaitė paramos, suteiktos VŠĮ „Egzotikos autosportas“, sumą. Mokestinio patikrinimo metu, be kita ko, buvo nustatyta, kad 2003 metais minėta viešoji įstaiga gavo iš pareiškėjo 810 996 Lt ir pervedė pareiškėjui 782 876 Lt, o 2004 metais – gavo 524 000 Lt ir pervedė 883 232 Lt. Pareiškėjas nepateikė jokių įrodymų, galinčių patvirtinti, kad šios nurodytos sumos, kurias VŠĮ „Egzotikos autosportas“ pervedė pareiškėjui 2003 ir 2004 metais, buvo apmokėjimas už nuomą ir suteiktas paslaugas, kaip buvo nurodyta šios įstaigos kasos išlaidų orderiuose ir pavedimuose. Byloje taip pat nebuvo įrodymų, kad tokios paslaugos buvo iš tikrųjų suteiktos. Remdamasi šiomis bei kitomis byloje nustatytomis aplinkybėmis, teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius padarė pagrįstą išvadą, jog tokiu būdu VŠĮ „Egzotikos autosportas“ tiesiog gražindavo pareiškėjui pinigus, gautus iš jo paramos forma, ir kad paramos sutartys buvo sudarytos siekiant gauti mokestinę naudą. Teisėjų kolegija nusprendė, kad mokesčių administratorius nagrinėjamu atveju teisėtai ir pagrįstai sumas, kurias pareiškėjas pervedė VŠĮ „Egzotikos autosportas“ kaip paramą ir kurios vienokia ar kitokia forma buvo jam gražintos, priskyre apmokestinamajam pelnui (2007 m. spalio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-841/2007).

29.3. Tam tikri nebūtini tarpiniai sandoriai (ūkinės operacijos) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje dėl to paties objekto (jo dalies), kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, neretai sudaromi (ūkinės operacijos – atliekamos) siekiant sumažinti mokėtiną mokesčio sumą arba visiškai išvengti mokesčio mokėjimo.

29.3.1. Tai, jog sudarant pastaruosius sandorius (atliekant ūkines operacijas) siekiama mokestinės naudos, kartu su kitomis aplinkybėmis, gali liudyti sąlyginai trumpas laiko tarpas tarp sandorių (ūkinių operacijų) susijusių sandorių (ūkinių operacijų) grandinėje.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008 nustatyta, kad pagal sandorių sudarymą laike (nuo nekilnojamojo turto įsigijimo (kai turtą įsigijo pareiškėjos tėvas) iki jo dovanojimo praėjo 8 dienos, o nuo šio turto dovanojimo iki jo pardavimo UAB „Elturna“ praėjo pusantro mėnesio) to paties nekilnojamojo turto perleidimas iš vieno asmens kitam, o po to – ir trečiam asmeniui vyko sparčiu tempu. Ši faktinė aplinkybė, pasak teisėjų kolegijos, leido teigti, jog nekilnojamojo turto likimas jau buvo pakankamai aiškus prieš dovanojimo sandorį. Atliktų veiksmų seka, atsižvelgiant į dokumentuose kintančią turto vertę (2006 m. sausio 23 d. žemės sklypas iš susijusių asmenų buvo įsigytas už 180 000 Lt; 2006 m. sausio 31 d. sudaryta dovanojimo

sutartimi įvertintas 820 000 Lt; 2006 m. kovo 14 d. parduotas už 840 000 Lt), suponavo išvadą, kad tokiu būdu mokestinės naudos siekė pareiškėjos tėvas V. I. Pareiškėjai I. I. dovanojimo sutartimi perleistas turtas turėjo būti tarpine grandimi, padėsiančia nuslėpti tikruosius pareiškėjos tėvo tikslus – įteisinti didesnę turto vertę, siekiant mokestinės naudos. Tokiu būdu vien per trumpą laiką įvykusių sandorių daugetas, nesant kitų aplinkybių, patvirtinančių tokių sandorių būtinumą, buvo pakankamas pagrindas taikyti turinio viršenybės prieš formą principą, t. y. taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalį (2008 m. vasario 20 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-250/2008; taip pat žr. 2011 m. vasario 4 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011). Administracinėje byloje Nr. A¹⁰-846/2006 nustatyta, kad pareiškėjo tėvas 2004 m. rugpjūčio 25 d. įsigijo automobilį už 21 000 litų ir 2004 m. spalio 25 d. jį padovanojo pareiškėjui, o pareiškėjas jau sekančią dieną po dovanojimo sutarties sudarymo automobilį už 57 000 litų pardavė įmonei, kuriai vadovavo jo tėvas. Byloje nebuvo pateikta patikimų įrodymų, kad po to, kai automobilį nupirko pareiškėjo tėvas, į šį automobilį būtų buvę investuota, kad jo vertė būtų padidėjusi iki 57 000 litų. Atsižvelgusi į šias aplinkybes, Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratoriui buvo pagrindas daryti išvadą, jog automobilis dovanotas pareiškėjui, siekiant įteisinti didesnę šio automobilio įsigijimo kainą, kad po to automobilį parduodant nebūtų įsigijimo ir pardavimo kainų skirtumo, nuo kurio yra skaičiuojamas pajamų mokestis (2006 m. vasario 28 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A¹⁰-846/2006).

29.3.2. Aplinkybės, jog sudarant tarpinius sandorius (atliekant ūkinės operacijas) yra siekiama mokestinės naudos, nustatymui gali būti svarbūs tiek mokesčių mokėtojo, tiek kitos sandorio (ūkinės operacijos) šalies veiksmai. Kaip pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁸-1844/2005, vienokio ar kitokio tikslo, kaip subjektyvaus faktoriaus nustatymas yra galimas tik analizuojant faktiškai atliktus mokesčio mokėtojo veiksmus, kuriais ir yra įgyvendinami mokesčio mokėtojo turėti tikrieji tikslai. Nustatyta, kad J. B., kuri vertėsi nekilnojamojo turto supirkimu ir pardavimu, įsigytą žemės sklypą, padidindama jo vertę, padovanojo sūnui, o pastarasis pardavė UAB „Autoradinyš“. Iš bylos įrodymų taip pat buvo matyti, kad dar iki dovanojimo sutarties sudarymo žemės sklypo pirkėjas – UAB „Autoradinyš“ – kreipėsi į banką dėl kredito gavimo pirkti šį sklypą. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija nurodė, kad tai įrodo, kad jau tuo metu sandorio šalys turėjo tikslą žemės sklypą parduoti minėtai bendrovei. Priešingu atveju būtų nelogiškas toks UAB „Autoradinyš“ elgesys, žinant, jog

žemės sklypas gali būti perleistas kitam asmeniui (šiuo atveju pareiškėjui), kuris žemės sklypo gali nebeparduoti, parduoti brangiau ir pan. Tolesni sandorių šalių veiksmai ir įrodė, kad minėtas tikslas faktiškai ir buvo įgyvendintas (2005 m. gruodžio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-1844/2005; taip pat žr. 2010 m. balandžio 29 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-644/2010). Iš esmės analogiškai Vyriausiasis administracinis teismas vertino administracinėje byloje Nr. A²-142/2005 susiklosčiusią faktinę situaciją, kai apdovanotasis, dar nebūdamas patalpų (kurios jam vėliau buvo padovanotos) savininku, jau tarėsi su potencialiu pirkėju dėl jų pardavimo (2005 m. vasario 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-142/2005; taip pat žr. 2010 m. gegužės 10 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-478/2010). Šios ir kitos minėtose bylose nustatytos aplinkybės rodė, kad sudaryti tarpinį (dovanojimo) sandorį nebuvo jokio poreikio. Tokiu sandoriu buvo siekiama tik pasididinti turto įsigijimo vertę, kuri turėjo tiesioginę reikšmę mokėtinų mokesčių dydžiui.

29.3.3. Kai kuriais atvejais mokestinės naudos siekimą kartu su kitais įrodymais gali liudyti ir aplinkybė, jog pradinis turto savininkas po turto perleidimo tarpiniu sandoriu (ūkine operacija) ir toliau valdo, naudoja, disponuoja šiuo turto bei atlieka aktyvius veiksmus sudarant galutinį sandorį (atliekant galutinę ūkinę operaciją). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1019/2005 buvo nustatyta, kad pareiškėjos duktė N. O. 2002 m. gruodžio 9 d. už 5 000 Lt įsigijo žemės sklypą, kurį 2003 m. lapkričio 18 d. dovanojimo sutartimi (joje sklypas įvertintas 490 000 Lt) padovanojo pareiškėjai, N. O. motinai. Dovanojimo sutarties sudarymo dieną pareiškėja įgaliojo savo dukterį N. O. savo nuožiūra tvarkyti, valdyti padovanotąjį žemės sklypą ir juo disponuoti. Po dviejų dienų N. O. motinai padovanotą žemės sklypą už 490 000 litų pardavė, o pinigai už parduotą žemės sklypą buvo pervesti ne į pareiškėjos, o į N. O. asmeninę sąskaitą banke. Įvertinusi paminėtas aplinkybes, teisėjų kolegija padarė išvadą, kad dovanojimo sutartimi buvo siekiama gauti mokestinę naudą (2005 m. rugsėjo 13 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁰-1019/2005). Tai, jog avansą už perkamą nekilnojamąjį turtą pirkėjai perdavė ne asmeniui, kuriam buvo padovanotas turtas, bet dovanotojui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1747/2010 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija vertino kaip vieną iš aplinkybių, patvirtinančių, jog dovanojimo sutartimi buvo siekiama mokestinės naudos (2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1747/2010).

Pasitaiko ir atvejų, kai pirminis lėšų savininkas pats asmeniškai turtą perduoda ne tarpinio, bet galutinio sandorio (ūkinės operacijos) dalyviui. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011, kaip vieną iš pagrindų

pripažinti, jog sudarant dovanojimo sutartis tarp dukters ir motinos bei tarp motinos ir sūnaus buvo siekiama mokestinės naudos (kartu su kitais įrodymais), teisėjų kolegija pripažino aplinkybę, jog padovanotos piniginės lėšos apdovanotajam pagal pirmąjį dovanojimo sandorį (motinai) realiai net nebuvo perleistos, nes dovanotojas (pagal pirmąjį sandorį – sesuo) jas tiesiogiai pervedė į galutinio gavėjo (apdovanotojo pagal antrąjį sandorį – brolio) atsiskaitomąją sąskaitą (2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011).

29.4. Didelis skirtumas tarp sandorio (ūkinės operacijos) ir realios turto vertės (turto pirkimo–pardavimo, nuomos) ir kitos panašios aplinkybės, rodančios sandorių ekonominį nepagrįstumą (nelogiškumą), tam tikrais atvejais leidžia teigti apie mokestinės naudos siekį.

29.4.1. Būtina pažymėti, kad kaip ir prieš tai apžvelgtuose praktikos pavyzdžiuose, Vyriausiasis administracinis teismas pastarųjų aplinkybių paprastai nelaiko savarankiškai įrodančiomis mokestinės naudos siekimą, bet jas vertina visų faktinių aplinkybių kontekste. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-828/2008 teisėjų kolegija sutiko su mokesčių administratoriaus argumentais, kad UAB „Autotopus“ darbuotojams už išnuomotus automobilius mokėto nuomos mokesčio dydis buvo nepagrįstai didelis lyginant su išsinuomotų iš darbuotojų automobilių verte (per nuomos laikotarpį (5–13 mėn.) įmonė už automobilių nuomą sumokėjo tiek, kiek šie automobiliai yra verti, o už kai kuriuos – dvigubai). Pagrindą manyti, jog bendrovė, mokėdama savo darbuotojams nuomos mokesčius už automobilius, faktiškai išmokėjo darbuotojams darbo užmokesčio dalį, pasak teisėjų kolegijos, sudarė taip pat tos aplinkybės, kad darbuotojams, iš kurių bendrovė nuomojosi automobilius, buvo mokami pakankamai maži atlyginimai, be to, darbuotojams per mėnesį mokėtas nuomos mokestis už automobilį buvo didesnis nei darbuotojams mokėtas darbo užmokestis. Tačiau Vyriausiasis administracinis teismas vertino, jog vien pastarųjų aplinkybių nepakako, kad būtų galima neabejotinai tvirtinti, jog tikrasis pareiškėjo sudarytų automobilių nuomos sutarčių turinys buvo paslėptas siekis sumokėti savo darbuotojams papildomą darbo užmokestį. Teisėjų kolegija, nurodžiusi būtinybę papildomai įvertinti kitų tokių patį darbą įmonėje ir darbo rinkoje dirbančių asmenų darbo užmokesčius, kaip skyrėsi darbo užmokestis prieš, per ir po nuomos sutarčių galiojimo, kokios buvo automobilių nuomos kainos rinkoje bei kitas reikšmingas aplinkybes, grąžino mokestinį ginčą centriniam mokesčių administratoriui nagrinėti iš naujo (2008 m. gegužės 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵²⁵-828/2008; taip pat žr. 2009 m. liepos 9 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-830/2009).

29.4.2. Vyriausiasis administracinis teismas, sprenddamas, ar atitinkamų sandorių pagrindu ir (ar) ūkinių operacijų metu mokesčių mokėtojo sumokėtas sumas priskiriant mokestinę prievolę mažinančioms išlaidoms (ekonominės (apmokestinamos) veiklos sąnaudoms), nebuvo siekiama mokestinės naudos, ne kartą šias sumas (išlaidas, sąnaudas) vertino ekonominio pagrįstumo (ekonominės logikos) aspektu.

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁶-965/2006 nustatyta, kad septyniems fiziniams asmenims, dirbusiems pagal rangos sutartis, už atliktus statybos remonto darbus buvo išmokėta 425 000 Lt (mokesčių administratorius nustatė, kad vienam asmeniui vidutiniškai buvo mokama nuo 536 iki 2 879 Lt per dieną, nors darbo jėgos pasiūla Klaipėdos rajone buvo pakankama; nebuvo duomenų apie aukštą jų kvalifikaciją ar didelę darbo statybose patirtį (priešingai, šių asmenų įprastinė veikla nebuvo susijusi su statybomis); taip pat nebuvo jokių duomenų apie tai, kokius konkrečius darbus šie asmenys atliko, o ši suma sudarė 31 proc. viso pastato savikainos). Įvertinusi šias ir kitas byloje nustatytas aplinkybes bei patikrinimo metu surinktą informaciją apie dirbančiųjų statybos įmonėse vidutinį mėnesinį darbo užmokestį tuo laikotarpiu, apie kitų subjektų atliktus analogiškus darbus statomame objekte ir sumokėtas už juos sumas, teisėjų kolegija pripažino, jog mokesčių administratoriaus išvada, kad pareiškėjas minėtiems fiziniams asmenims sumokėjęs aptartą sumą dirbtinai padidino atliktų darbų vertę ir apskaitoje fiksavo tikrovės neatitinkančias ūkines operacijas, siekdamas išvengti pelno mokesčio, yra teisinga (2006 m. spalio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁶-965/2006).

30. Mokesčio apskaičiavimas nustačius klaidą ar formalių reikalavimų nesilaikymą atliekamas, be kita ko, vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 2 dalimi. Pastaroji įstatymo nuostata įtvirtina, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas, įformindamas apskaitos dokumentus ir pateikdamas mokesčio deklaraciją, suklysta, taip pat kitais atvejais, kai mokesčio mokėtojo veikla neatitinka formalių teisės aktų reikalavimų, tačiau jos turinys atitinka aplinkybes, su kuriomis mokesčių įstatymai sieja apmokestinimą, mokestis apskaičiuojamas taikant minėtų mokesčių įstatymų atitinkamas nuostatas.

Pavyzdžiui, Vyriausiasis administracinis teismas ne kartą yra konstatavęs, jog pagal Mokesčių administravimo įstatymo 168 straipsnio 3 dalį, 10 straipsnį ir 69 straipsnio 2 dalį, vien formalus apskaitos dokumentų trūkumas nėra besąlyginė vada atimti mokesčio mokėtojui teisę į PVM atskaitą, jei ūkinės operacijos realumas (turinys) nekelia abejonių (pvz., 2005 m. sausio 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-51/2005).

Mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą

Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalis nustato, jog tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, tvarkyti apskaitą, saugoti apskaitos ar kitus dokumentus ir dėl to mokesčių administratorius negali nustatyti mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka, mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, atsižvelgdamas į visas įvertinimui reikšmingas aplinkybes, turimą informaciją ir prireikus parinkdamas savo nustatytus įvertinimo metodus, atitinkančius protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingo mokestinės prievolės dydžio nustatymo kriterijus. Ši nuostata reglamentuoja tik mokestinės prievolės dydžio nustatymą, bet nėra skirta nustatyti mokestinės prievolės atsiradimo pagrindus. Kokiais atvejais ir kokie subjektai turi mokėti tam tikras mokesčių sumas, nustato atitinkami mokesčių įstatymai (2006 m. vasario 15 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A²-836/2006).

Detalią Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio įgyvendinimo tvarką pagal savo kompetenciją nustato centrinis mokesčių administratorius, suderinęs su finansų ministru (Mokesčių administravimo įstatymo 70 str. 2 d.). Vykdydamas pastarąjį pavedimą, Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininkas 2004 m. gegužės 24 d. įsakymu Nr. VA-103 (Žin., 2004, Nr. 86-3156) patvirtino Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą taisyklės (toliau – ir Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklės).

31. Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą pagrindai. Kaip matyti iš Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalies, mokesčių administratorius įgyja teisę apskaičiuoti mokesčius pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą esant dviem būtinoms sąlygoms, kurių buvimas sudaro prielaidas taikyti šioje teisės normoje įtvirtintą elgesio modelį: pirma, mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka ir, antra, to padaryti (apskaičiuoti mokesčio) negalima dėl to, jog mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo savo pareigas (1) apskaičiuoti mokesčius, (2) bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi, (3) tvarkyti apskaitą, (4) saugoti apskaitos ar kitus dokumentus (2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje

Nr. A⁴³⁸-1542/2010). Pastebėtina, kad neretai konkrečiame mokestiniame teisiniame santykiyje kartu egzistuoja kelios minėtos mokesčių mokėtojo elgesio sąlygos mokestinės prievolės dydžiui pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą apskaičiuoti. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-135/2011 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius, atsižvelgęs į tai, kad pareiškėjas individualią veiklą (automobilių prekybą) vykdė jos neįsiregistravęs, nedeklaravo iš automobilių pardavimo gautų pajamų, netvarkė buhalterinės apskaitos, išsaugojo ne visus dokumentus, pareiškėjo nurodytos išlaidos viršijo gautas pajamas, pagrįstai mokesčius apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas ekonominių modelių metodą (2011 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-135/2011).

Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje numatyti mokesčių mokėtojo elgesio atvejai, kada mokestinės prievolės dydis gali būti apskaičiuotas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, kiek tai susiję su Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamais mokesčiais, yra detalizuojamos Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4 punkte. Pažymėtina, kad pastarojoje poįstatyminio teisės akto nuostatoje yra pateikiamas pavyzdinis, bet ne baigtinis mokesčių mokėtojo elgesio, kuriam esant gali būti taikomas Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnis, sąrašas. Todėl ir kitais, šiame teisės akte konkrečiai neišvardintais, atvejais toks įvertinimas gali būti atliekamas, jei tenkinamos pirmiau minėtos Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalies sąlygos. Tokia pozicija nėra atsitiktinė, nes paprastai nėra įmanoma apibrėžti visų situacijų, kada kyla būtinybė mokesčių apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (šiuo klausimu, pvz., žr. 2009 m. rugsėjo 14 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-945/2009).

31.1. Netinkamas mokesčių apskaičiavimas, kaip mokesčių mokėtojo elgesio sąlyga mokestinę prievolę apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, apima atvejus, kai mokesčio mokėtojas nepateikia mokesčio deklaracijos, į ją įrašo neteisingus (nepatikimus, prieštarigus) duomenis, mokesčių mokėtojo įsigyto turto vertė ir (ar) asmeninės išlaidos per atitinkamą laikotarpį yra didesnės už deklaruotas pajamas ir kitos aplinkybės (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.1 p.). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011, apibendrinusi visas nustatytas ir išdėstytas reikšmingas aplinkybes, teisėjų kolegija padarė išvadą, jog mokesčių administratorius pagrįstai konstatavo, kad pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas (negalėjo pagrįsti 2003 m. patirtų

išlaidų, kurios buvo didesnės už dokumentais pagrįstas pajamas). Todėl mokesčių administratorius mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydžio negalėjo nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka, ir gyventojų pajamų mokestį už 2003 m. teisėtai apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą (apmokestinamosioms pajamoms priskyre patirtų išlaidų ir pagrįstų pajamų bei pinigų likučių skirtumą), taikydamas išlaidų metodą (2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011; taip pat žr. 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1852/2010). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1103/2010 nustatyta, kad paskolos davėjai neturėjo ir negalėjo turėti piniginių lėšų suteikti pareiškėjui paskolas, todėl mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į pastarąją aplinkybę bei vadovaudamasis Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalimi, konstatavo, jog pareiškėjas netinkamai vykdė savo pareigas apskaičiuoti mokesčius, į mokesčio deklaracijas įrašė neteisingus duomenis apie savo pajamas, todėl mokesčių mokėtojui tenkančios mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, atitinkamų mokesčių įstatymų nustatyta tvarka. Atsižvelgdamas į tai, mokesčių administratorius mokesčius apskaičiavo pagal savo įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą ir kvalifikuodamas pareiškėjo pajamas kaip nepagrįstas realiais gavimo šaltiniais. Susipažinęs ir įvertinęs visas reikšmingas aplinkybes, Vyriausiasis administracinis teismas pastarąjį mokesčių administratoriaus sprendimą pripažino pagrįstu (2010 m. rugsėjo 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1103/2010).

Be to, kaip jau buvo pažymėta, Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.1 punkte pateiktas sąrašas nėra baigtinis. Šiuo klausimu paminėtina administracinė byla Nr. A⁵⁵⁶-348/2009, kurioje nagrinėtame apeliaciniame skunde buvo teigiama, kad padaryti neatitikimai turto deklaracijoje, o ne mokesčio deklaracijoje, negalėjo sąlygoti gyventojų pajamų mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčio administratoriaus įvertinimą. Teisėjų kolegijos nuomone, šiuo atveju tai neturėjo teisinės reikšmės, nes mokesčio apskaičiavimas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą gali būti atliekamas įrašius neteisingus duomenis ne tik į mokesčio deklaraciją, bet ir į kitokį dokumentą. Pagal nustatytą teisinį reglamentavimą, įvertinimas neturėtų būti siejamas vien ir tik su neteisingsais duomenimis mokesčio deklaracijoje. Prieštaringi, nepatikimi duomenys gali būti nustatyti iš visumos dokumentų, gautų tiek iš mokesčių mokėtojo, tiek surinktų paties mokesčių administratoriaus (2009 m. kovo 12 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-348/2009).

31.2. Netinkamas bendradarbiavimas su mokesčių administratoriumi

įstatymų leidėjo taip pat pripažįstamas pagrindu mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnyje nustatyta tvarka. Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.2 punktą tokiam atvejui priskiria aplinkybes, kad mokesčių mokėtojas nevykdo arba netinkamai vykdo mokesčių teisės aktuose nustatytas mokesčių mokėtojo pareigas, trukdo mokesčių administratoriui įgyvendinti jam suteiktas teises, nevykdo mokesčių administratoriaus nurodymų pateikti apskaitos dokumentus, registrus, sutvarkyti buhalterinę apskaitą ir kita. Spėsdamas, ar yra pagrindas taikyti apžvelgiamą mokestinės prievolės dydžio nustatymo būdą, Vyriausiasis administracinis teismas vertina, ar mokesčių mokėtojas iš tiesų nebendradarbiavo su mokesčių administratoriumi. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011 buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius netinkamai informavo pareiškėją apie mokestinį patikrinimą, o taip pat informavo pareiškėją tik apie vieną iš trijų atliekamo mokestinio patikrinimo temų. Mokesčių administratorius apskaičiavo pareiškėjui pelno ir socialinių mokesčius bei su jais susijusias sumas pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, nors apie šias mokestinio patikrinimo temas mokesčių mokėtojas net nebuvo informuotas. Iš to teisėjų kolegija padarė išvadą, kad pareiškėjas dėl šių mokesčių net neturėjo galimybės pateikti mokesčių administratoriui atitinkamus paaiškinimus bei dokumentus, t. y. bendradarbiauti su mokesčių administratoriumi. Teisėjų kolegija konstatavo, jog pirmosios instancijos teismas pagrįstai nenustatė mokesčių administratoriui pagrindo apskaičiuoti pareiškėjui mokesčius, remiantis Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalimi (2011 m. sausio 26 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-146/2011).

31.3. Netinkamas apskaitos tvarkymas ir pareigų, susijusių su apskaitos bei kitų dokumentų saugojimo nesilaikymas taip pat gali būti pagrindu apskaičiuoti mokesčių pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Kai mokesčių mokėtojas apskaitos netvarko arba tvarko nesilaikydamas Lietuvos Respublikos įstatymų ir kitų teisės aktų nustatytų reikalavimų (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.3 p.) ir (ar) mokesčių mokėtojas neišsaugo dokumentų arba išsaugo ne visus, dokumentus saugo neužtikrindamas jų įskaitomumo (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 4.4 p.), mokesčių mokėtojo prievolės dydį nustatyti įprastine tvarka gali tapti sunku arba visai neįmanoma.

31.3.1. Kai mokesčių mokėtojas visiškai nevykdo jam įstatymuose ir (ar) lydinčiuose teisės aktuose nustatytos pareigos apskaityti jo mokestinės prievolės dydžiui įtakos turinčius sandorius (ūkinės operacijas), paprastai yra

pagrindas pastarąjį dydį nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-667/2008 nustatyta, kad Vilniaus apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos atlikto patikrinimo metu buvo išsiaiškinta, jog pareiškėja 2000–2004 m. Kalvarijų turgavietės paviljone vykdė prekybą rūkytais mėsos gaminiais pagal įgytus patentus (verslo liudijimus), tačiau už dalį šio laikotarpio nepateikė patikrinimui fizinio asmens piniginių įplaukų žurnalo, kurį pagal tuo metu galiojusius teisės aktus privalėjo pildyti, bei nedeklaravo pajamų, gautų iš veiklos, kuria verstis buvo įsigytas patentas. Pareiškėja savo paaiškinime nurodė, kad minėtu laikotarpiu ji pildė piniginių įplaukų apskaitos žurnalą, tačiau šio žurnalo neišsaugojo. Dėl šių priežasčių Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, kad patikrinimo metu mokesčių administratorius pajamų sumą, nuo kurios pareiškėjai buvo apskaičiuoti mokesčiai, pagrįstai nustatė remdamasis Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio nuostatomis (2008 m. balandžio 21 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-667/2008; taip pat žr. 2010 m. rugsėjo 22 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-985/2010; 2009 m. vasario 20 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-245/2009).

31.3.2. Kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnis taikomas ir tais atvejais, kai į mokesčių mokėtojo turimus apskaitos dokumentus yra įrašomi tikrovės neatitinkantys duomenys. Kaip nurodė teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A¹⁶-965/2006, patikrinimo metu nustatė, kad juridinę galią turintys dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių finansinių operacijų turinio, mokesčių administratorius privalėjo pareiškėjo mokesčių prievolių dydį nustatyti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Todėl pirmosios instancijos teismas, išanalizavęs ir įvertinęs byloje esančių įrodymų visumą, pagrįstai konstatavo, kad mokesčių administratorius turėjo pagrindą taikyti Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio nuostatas apskaičiuojant mokesčių prievolių dydį (2006 m. spalio 19 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁶-965/2006). Kaip vieną iš pagrindų mokėtiną pelno mokesčių apskaičiuoti taikant Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalį, administracinėje byloje Nr. A⁶³-610/2011 Vyriausiasis administracinis teismas pripažino aplinkybę, jog buhalterinėje apskaitoje užsienio vienetų pervestos piniginės lėšos buvo fiksuojamos kaip avansiniai mokėjimai, neturint tų patvirtinančių dokumentų. Priešingai, mokesčių administratorius nustatė, kad šiuose pavedimuose nebuvo nurodoma, jog tai avansiniai mokėjimai, didžiojoje dalyje mokėjimo pavedimų konkrečiai nurodoma už ką yra atliekamas apmokėjimas (pvz., transporto paslaugos, apmokėjimas

už marketingo paslaugas, už kalendorius ir t. t.), nebuvo pateiktos sutartys ar kiti dokumentai, surašyti ar pasirašyti užsienio vienetų vardu, kurių pagrindu buvo pervestos lėšos bendrovei, taip pat egzistavo kitos aplinkybės, leidžiančios pagrįstai teigti, kad į apskaitą ir mokesčių deklaracijas buvo įrašyti neteisingi duomenys apie pajamas (2011 m. kovo 7 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-610/2011). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1542/2010 nustatyta, kad pareiškėjas pardavimo dokumentuose neteisingai įrašė jų kainas bei į biudžetą nesumokėjo pridėtinės vertės mokesčio nuo visų gautų pajamų, fiziniams asmenims darbo užmokesį mokėjo pagal neoficialų žiniaraštį bei darbo užmokesčio mokėjimui naudojo apskaitoje neužfiksuotas pinigines lėšas, šių operacijų neįtraukdamas į buhalterinę apskaitą, o fiziniams asmenims išmokėtų sumų neapmokestindamas gyventojų pajamų mokesčiu. Kaip sprendė teisėjų kolegija, šie pareiškėjo veiksmai – netinkamas apskaitos dokumentų tvarkymas bei jų netvarkymas ir iš to sekantis visų sumų nuo priklausančių mokėti mokesčių nesumokėjimas į biudžetą, yra tos teisiškai reikšmingos aplinkybės, kurios mokesčių administratoriui sudarė pagrindą konstatuoti, jog mokėtino mokesčio dydžio negalima apskaičiuoti (nustatyti) įprastine atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta tvarka, t. y. nesivadovauti pareiškėjo apskaitos dokumentų duomenimis apskaičiuojant mokėtinų mokesčių sumas (2010 m. lapkričio 29 d. nutartis administracinėje byloje A⁴³⁸-1542/2010).

31.3.3. Įtakos mokestinės prievolės dydžio nustatymui turinčių apskaitos dokumentų neišsamumas taip pat kartais sudaro prielaidas pastarąjį dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁶³-606/2011 nustačius, kad kartu su žemės sklypu parduodamų butų kaina nebuvo atskirai išskirta, teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius (apmokestinimo PVM tikslais) pagrįstai taikė Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio nuostatas ir, pritaikydamas ekonominių modelių metodą, apskaičiavo pastato ir žemės sklypo vertės proporciją gautose pardavimo pajamose (2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-606/2011).

31.4. Negalėjimas mokestinės prievolės dydžio nustatyti įprastine tvarka. Kaip minėta, kurio nors Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalyje nurodyto mokesčių mokėtojo netinkamo elgesio buvimo konstatavimas savaime dar nereiškia, jog kartu yra konstatuojama, kad yra tokia teisinė situacija, kai mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine tvarka (tiesiogiai). Nuostata, kad mokesčių mokėtojui priklausančią mokėti mokesčio sumą mokesčių administratorius apskaičiuoja pagal jo atliekamą įvertinimą, kai negali nustatyti mokestinės prievolės dydžio įprastine tvarka, reiškia, kad net

esant kuriam nors nurodytam mokesčio mokėtojo elgesio atvejui, visada būtina įvertinti ir spręsti, ar dėl to mokestinės prievolės dydžio negalima nustatyti įprastine, tai yra atitinkamo mokesčio įstatyme nustatyta, tvarka (tiesiogiai). Pastaroji sąlyga turi būti konstatuota atsižvelgiant į faktus, aplinkybes bei kitą turimą informaciją, t. y. jų pagrindu, o pareiga pagrįsti būtinybę mokestinės prievolės dydį apskaičiuoti pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą tenka mokesčių administratoriui (2008 m. liepos 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁰²-1305/2008).

32. Reikalavimai apskaičiuojant mokesťį pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą iš esmės yra nurodyti pačiame Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnyje bei jį, kiek tai susiję su Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamais mokesčiais, detalizuojančiose Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklėse. Be to, tam tikri šio mokestinės prievolės dydžio apskaičiavimo būdo išsamumo, apimties ir kiti klausimai buvo sprendžiami ir Vyriausiojo administracinio teismo nagrinėtose bylose.

32.1. Dėl Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnyje nustatyto būdu apskaičiuojamos mokestinės prievolės dydžio tikslumo pirmiausia pažymėtina, kad atliekant mokesčių apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, objektyviai yra įmanomi tam tikri netikslumai, nes mokesčių administratorius yra priverstas vadovautis ne tiksliais, o tikėtinais ir galimais paskaičiavimais (2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010). Vyriausiasis administracinis teismas yra nurodęs, kad Mokesčių administravimo įstatymo 70 straipsnio 1 dalies norma skirta ne tam, kad būtų nustatytas tikslus (t. y. objektyviais duomenimis paremtas) mokestinės prievolės dydis, o tam, kad būtų nustatytas mokėtinės prievolės dydis, atitinkantis protingumo bei, kiek objektyviai įmanoma, teisingumo kriterijus. Tai reiškia, kad mokesčių administratoriaus nustatytas mokėtinės prievolės dydis laikytinas pagrįstu tiek, kiek neperžengia šių įvertinimo kriterijų. Todėl tam, kad būtų paneigtas tokiu būdu nustatytas mokestinės prievolės dydis, mokesčių mokėtojas turi pateikti įrodymus, patvirtinančius, jog nurodytų įvertinimo kriterijų buvo nesilaikyta, t. y. įrodyti, kad mokesčio administratoriaus nustatytas mokestinės prievolės dydis neatitinka protingumo bei teisingumo kriterijų (2007 m. birželio 5 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹¹-603/2007).

32.2. Pasisakant dėl aptariamo mokestinės prievolės dydžio nustatymo būdo apimties, paminėtina, kad Vyriausiasis administracinis teismas, aiškindamas teisės aktus, reguliuojančius mokesčio apskaičiavimą pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, yra nurodęs, jog įstatymų nustatyta

tvarka konstatavus, kad bent dalis mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų neatspindi tikrojo jų turinio, įrodymų pakankamumo prasme tai gali sudaryti prielaidas bei pagrindą mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai ir kitų analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu (2010 m. rugsėjo 6 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-1019/2010; 2010 m. balandžio 1 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-457/2010). Tačiau pasisakydamas dėl mokesčio bazės netiesioginio nustatymo pagal iki 2004 m. gegužės 1 d. galiojusį Mokesčių administravimo įstatymą, Vyriausiasis administracinis teismas yra pažymėjęs, kad minėta taisyklė nesudaro pagrindo mokesčio bazės netiesioginio nustatymo metodus taikyti neribotai, neatsižvelgiant į atliktų ūkinių operacijų pobūdį, jų skaičių, laikotarpį, per kurį jos buvo atliktos, ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes. Pirmiausia mokesčio administratorius privalo patikrinti pakankamą mokesčio mokėtojo atliktų ūkinių operacijų skaičių, kuris, atsižvelgiant į visas aplinkybes, duotų pakankamą pagrindą teigti, jog mokesčių bazės negalima nustatyti tiesiogiai ir kitų ūkinių operacijų atžvilgiu, kitaip tariant, yra pagrindas taikyti netiesioginius mokesčio bazės nustatymo metodus, kadangi mokesčių mokėtojas į mokesčio deklaraciją įrašo neteisingus duomenis, buhalterinės apskaitos dokumentai neatspindi tikrojo įvykdytų ūkinių operacijų turinio ir kt. Tokiu būdu surinktų įrodymų pagrindu turėtų būti konstatuojama, kad per tam tikrą laikotarpį atliktų vienu ūkinių operacijų vertinimas gali reprezentuoti kitas ūkines operacijas. Antra, mokesčio bazę netiesiogiai gali būti nustatoma tik analogiškų ūkinių operacijų atžvilgiu, kurias sieja bendras požymis – atliekamų operacijų sistemiškumas. Trečia, siekiant mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai, svarbu įsitikinti, kad laikotarpiu, kuriuo apskaičiuojama mokesčio bazė, nepakito situacija rinkoje, infliacijos lygis, o taip pat nepasikeitė mokesčio mokėtojo veiklos pobūdis (pvz., neišaugo ar nesumažėjo pardavimų apimtys, iš esmės nepasikeitė prekių ar paslaugų asortimentas ir kt.). Taigi laikotarpis, už kurį siekiama netiesiogiai apskaičiuoti mokesčio bazę, turi būti santykinai apibrėžtas atsižvelgiant į minėtąsias ir kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes. Ketvirta, tiek atitinkamų mokesčio administratoriaus patikrintų konkrečių ūkinių operacijų rezultatas, tiek per atitinkamą laikotarpį atliktų ūkinių operacijų visumos rezultatas turi rodyti, jog mokesčio mokėtojo atlikti veiksmai akivaizdžiai prieštarauja ekonominei logikai, paprastai pasireiškiančiai pelno siekimu. Tik nustatčius minėtų aplinkybių visumą, o taip pat konkrečioje byloje įvertinus kitas teisiškai reikšmingas aplinkybes, galima konstatuoti, kad mokesčio mokėtojo elgesys leidžia jo atžvilgiu mokesčio bazę nustatyti netiesiogiai (2004 m. liepos 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁸-396/2004, Administracinių teismų praktika, Nr. 6, p. 110-119).

33. Mokesčio apskaičiavimo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą metodai, kuriuos taiko Valstybinė mokesčių inspekcija atlikdama aptariamą mokesčių administravimo procedūras, yra išvardinti Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 6.3 punkte (tai palyginamasis, analogijos, išlaidų, grynosios vertės, lėšų banko sąskaitose ir ekonominių modelių metodai) bei atitinkamai detalizuojami šių Taisyklių 8–27 punktuose.

Paminėtina, kad mokesčių administratorius turi pasirinkti tokį vertinimo būdą, kurį naudojant apskaičiuotas mokestinės prievolės dydis būtų kuo tikslesnis. Mokesčių administratoriaus pasirinkimas priklausys nuo to, kokie duomenys, informacijos šaltiniai turimi ir kuriais naudojantis atliktas vertinimas leistų pasiekti kuo realesnį rezultatą. Siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, mokesčių administratorius gali taikyti vieną arba kelis vertinimo metodus bei būdus (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 6.3 p.).

33.1. Palyginamasis metodas gali būti taikomas, jeigu mokesčių administratorius turi tikrinamo mokesčių mokėtojo ankstesnių ar vėlesnių mokestinių laikotarpių mokesčio deklaracijas ir yra įsitikinęs, kad tikrinamuoju laikotarpiu buvo vykdyta tokia pati veikla, kaip ir palyginamuoju laikotarpiu. Vertinimas atliekamas lyginant tikrinamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodiklius su kito lyginamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodikliais, arba lyginamojo laikotarpio mokesčio deklaracijos rodiklius prilyginant tikrinamojo laikotarpio rodikliams (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 8, 9 p.). Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010 Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius, siekdamas nustatyti, kokią mokesčių mokėtojo veiklos dalį sudarė PVM apmokestinama veikla, pagrįstai taikė palyginamąjį vertinimo metodą lyginant mokestinio patikrinimo laikotarpio šio mokesčio deklaracijas su vėlesnio laikotarpio deklaracijomis, kurios buvo teikiamos pradėjus mokestinį patikrinimą (2010 m. balandžio 29 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-635/2010; taip pat žr. 2007 m. birželio 5 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹¹-603/2007).

33.2. Analogijos metodas gali būti taikomas, jeigu parenkamas analogiškas mokesčių mokėtojas, vykdamas analogišką ūkinę-komercinę veiklą analogiškais veiklos sąlygomis, t. y. atskirais mokestiniais laikotarpiais turintis panašią apyvartą, panašų darbuotojų skaičių, vykdamas veiklą panašioje vietoje, panašiomis konkurencinėmis rinkos sąlygomis ir kt. (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 11 p.). Nėra reikalaujama identiškų veiklos sąlygų, o tai reiškia, jog yra priimtini nesutapimai dėl darbuotojų skaičiaus, apyvartos ir kitų rodiklių. Esminis momentas yra veiklos panašumas analogiškais sąlygomis, be kita ko, apskaičiuojant mokesčius, pasitelkiant į pagalbą ir kitas

reikšmingas aplinkybes. Mokesčių mokėtojas, siekdamas paneigti taikomo metodo pagrįstumą, turėtų teikti įrodymus, jog pasirinkimas nėra tinkamas (pavyzdžiui, kad analogijos metodui pasirinkti kiti ūkio subjektai vykdė veiklą ne toje pačioje teritorijoje kaip pareiškėjas, buvo vykdoma visiškai kitokia ūkinė-komercinė veikla ir pan.) ir mokesčių administratoriui atliekant įvertinimą turi būti taikomas kitas metodas (2011 m. gegužės 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-966/2011).

33.3. Išlaidų metodas gali būti taikomas tais atvejais, kai turima informacija (duomenys) apie mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių išlaidas, o taikant šį metodą vertinimas atliekamas lyginant mokesčių mokėtojo ir jo šeimos narių asmenines išlaidas su per atitinkamą laikotarpį deklaruotomis pajamomis (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 14, 15 p.). Administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011, patvirtinusi mokestinio patikrinimo metu nustatytas aplinkybes, jog pareiškėjo patikrinimo laikotarpiu turėtos išlaidos viršijo jo pajamas bei minėto laikotarpio pradžioje turėtus piniginių lėšų likučius, teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius teisėtai mokėtiną gyventojų pajamų mokestį apskaičiavo pagal mokesčių administratoriaus įvertinimą, taikydamas išlaidų metodą (2011 m. vasario 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-201/2011; taip pat žr. 2010 m. gruodžio 31 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1853/2010).

33.4. Ekonominių modelių metodas. Taikant šį vertinimo metodą, gali būti naudojami duomenys iš įvairių informacijos šaltinių. Šaltinis turi būti parenkamas taip, kad atspindėtų kuo tikslesnius, skaičiavimams atlikti reikalingus, rodiklius. Tai gali būti duomenys apie išlaidas, patalpas, įrenginius, klientų skaičių, vidutinį pirkimo mastą ir panašiai. Surinktiems duomenims įvertinti turi būti parinktas realus ekonominis modelis, kurį naudodamas mokesčių administratorius turi atlikti skaičiavimus (pvz., realizavimo pajamų, bendrojo pelno, grynojo pelno, antkainio, savikainos, pardavimo kainos, išeigos) (Apskaičiavimo pagal įvertinimą taisyklių 25, 26 p.). Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁶³-606/2011 mokesčių administratorius, taikydamas ekonominių modelių metodą, naudojo VĮ Registrų centro duomenimis, apskaičiavo pastato ir žemės sklypo vertės proporciją bendrose gautose pardavimo pajamose. Teismas tokio metodo ir duomenų naudojimą iš esmės pripažino pagrįstu (2011 m. sausio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁶³-606/2011). Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-135/2011 teisėjų kolegija pažymėjo, kad mokesčių administratoriaus pasirinktas ekonominių modelių metodas garantavo teisingą mokesstinės prievolės apskaičiavimą, įvertinimas buvo atliktas išsamiai, atsižvelgiant į visas reikšmingas aplinkybes,

patikrinimo metu siekiant atlikti kuo tikslesnius skaičiavimus, informacija apie vidutines automobilių kainas rinkoje buvo paimta iš trijų šaltinių. Todėl mokesčių administratorius, įvertinęs surinktą informaciją, tinkamai apskaičiavo pareiškėjo 37 pardutų automobilių kainas, nustatė, kiek pareiškėjas 2004–2006 metais gavo pajamų ir pagrįstai nuo nedeklaruotos mokesčio bazės papildomai apskaičiavo mokesčių sumas. Tuo tarpu pats mokesčių mokėtojas pasirinkto metodo nepagrįstumo atžvilgiu įrodymų negalėjo pateikti (2011 m. sausio 24 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-135/2011).

Susitarimas dėl mokesčio dydžio

34. Susitarimo dėl mokesčių dydžio sudarymo pagrindai ir sąlygos. Mokesčių administratorius ir mokesčių mokėtojas gali pasirašyti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio, jei, apskaičiuojant mokesčius, nėra viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti. Pasirašius tokį susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime. Minėtas susitarimas gali būti pasirašytas mokestinio tyrimo ar mokestinio patikrinimo metu, taip pat visų mokestinių ginčų nagrinėjimo etapų metu (Mokesčių administravimo įstatymo 71 str. 1 d.).

Valstybinės mokesčių inspekcijos administruojamų mokesčių srityje pasiūlymo dėl pastarojo mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo (mokestį išskaičiuojančio asmens) susitarimo pasirašymo pateikimo, informavimo apie priimtą sprendimą dėl pasiūlymo pasirašyti susitarimą ir susitarimo pasirašymo tvarką nustato Mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio pasirašymo taisyklės, patvirtintos Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos viršininko 2004 m. gruodžio 30 d. įsakymu Nr. VA-210 (toliau – ir Susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo taisyklės).

34.1. Tiek mokesčių mokėtojas, tiek mokesčių administratorius gali inicijuoti susitarimo dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų sudarymą, šiuo tikslu raštu pateikdami pasiūlymą tokį susitarimą sudaryti (Susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo taisyklių 5–9 p.). Šiuo klausimu paminėtina administracinė byla Nr. A⁴⁴²-863/2010, kurioje nustatyta, kad pareiškėja centriniam mokesčių administratoriui minėto pasiūlymo sudaryti susitarimą dėl mokesčio dydžio nepateikė, o tik skunduose, adresuotuose mokestinį ginčą

nagrinęsusioms institucijoms, reikalavo įpareigoti Vilniaus apskrities valstybinę mokesčių inspekciją sudaryti susitarimą dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Kadangi pareiškėja nesilaikė susitarimo dėl mokesčio dydžio sudarymo procedūros, teisėjų kolegija pripažino, kad pirmosios instancijos teismas pagrįstai atmetė pareiškėjos skundo reikalavimą dėl vietos mokesčių administratoriaus įpareigojimo sudaryti minėtą susitarimą. Šioje byloje taip pat buvo konstatuota, kad mokesčių administratorius pagrįstai apskaičiavo pareiškėjos mokėtinas mokesčio ir su juo susijusias sumas (2010 m. rugsėjo 16 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-863/2010).

34.2. Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1116/2010 nurodė, kad Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnio 1 dalis nenustato imperatyvios pareigos mokesčių administratoriui kiekvienu atveju pasirašyti susitarimą su mokesčio mokėtoju, o tik suteikia teisę susitarti dėl mokesčio ir su juo susijusių sumų dydžio. Iš šio teisinio reglamentavimo taip pat matyti, kad teisiškai reikšminga bei pakankama aplinkybė, kuri gali sudaryti prielaidas bei sąlygas pasirašyti arba nepasirašyti minėtą susitarimą, yra konstatavimas faktinės aplinkybės, jog „nė viena iš šalių neturi pakankamai įrodymų savo apskaičiavimams pagrįsti.“ Tačiau įrodymų pakankamumas ar jų nepakankamumas yra vertinamojo pobūdžio ir gali būti nulemtas kiekvieno individualaus atvejo, konkrečių aplinkybių bei kiekvienos iš šalių subjektyvaus vertinimo. Todėl tais atvejais, kai mokesčių administratorius turi pagrįstą pagrindą manyti bei teigti, kad mokestinei nepriemokai pagrįsti jis turi pakankamai įrodymų, neatsiranda prielaidos bei sąlygos realizuoti Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnio nuostatas. Tai savo ruožtu lemia, kad tais atvejais, kai mokesčių administratoriaus vertinimu įrodymų mokestinei nepriemokai pagrįsti pakanka ir šia aplinkybe jis grindžia savo atsisakymą sudaryti susitarimą su mokesčių mokėtoju, yra įvykdomi Viešojo administravimo įstatymo 8 straipsnio reikalavimai (2010 m. spalio 4 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1116/2010, Administracinė jurisprudencija Nr. 20, 2010, p. 180–191).

35. Susitarimo dėl mokesčių dydžio sudarymo pasekmės. Minėta, jog pasirašius aptariamą susitarimą, mokesčių mokėtojas praranda teisę ginčyti mokesčio apskaičiavimo teisingumą, o mokesčių administratorius – apskaičiuoti didesnę sumą negu nurodyta susitarime (Mokesčių administravimo įstatymo 71 str. 1 d.).

Administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009 teisėjų kolegija, kaip vieną iš mokesčių administratoriaus sprendimo pavesti atlikti pakartotinį mokestinį patikrinimą neteisėtumo pagrindų nurodė aplinkybę, jog leidus

tokį patikrinimą, kiltų grėsmė pasiektam susitarimui dėl mokesčių ir su jais susijusių sumų dydžio tarp mokesčių administratoriaus ir mokesčių mokėtojo bei galimam Mokesčių administravimo įstatymo 71 straipsnio pažeidimui (2009 m. gegužės 28 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-670/2009).

Administracinių bylų teisenos įstatymo 101 straipsnio 3 punktą numato, jog jei pareiškėjas atsisakė skundo, teismas nutraukia bylą. Šio įstatymo 52 straipsnyje įtvirtinta, jog pareiškėjas teisę atsiimti skundą turi iki jo priėmimo. Tikslinti ir pakeisti skundo pagrindą ar dalyką arba atsisakyti skundo pareiškėjas gali bet kurioje bylos nagrinėjimo stadijoje iki teismui išeinant į pasitarimų kambarį. Kaip pažymėjo Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-37/2010, pasirašydamas susitarimą su mokesčių administratoriumi, *inter alia* atimantį teisę ginčyti mokesčių dydžius, dėl kurių teisėtumo ir pagrįstumo buvo teiktas skundas teismui, pareiškėjas išreiškia savo subjektyvią poziciją atsisakyti nuo teismo nagrinėjimo. Todėl tokia minėtame susitarime išreikšta valia vertintina kaip skundo atsisakymas Administracinių bylų teisenos įstatymo 101 straipsnio 3 punkto prasme, o apeliacinės instancijos teismas turi teisę tokią bylą nutraukti (2010 m. gruodžio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-37/2010; taip pat žr. 2011 m. kovo 21 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-663/2011).

Mokesčio apskaičiavimas pagal kitų valstybės institucijų dokumentus

36. Vykdomosios valdžios institucijų dokumentai. Mokesčių administravimo įstatymo 72 straipsnio 1 dalis nustato, jog mokesčių administratorius turi teisę apskaičiuoti mokestį remdamasis kitų valstybės įstaigų ir institucijų aktais ar kitais dokumentais, surašydamas patikrinimo aktą šio įstatymo nustatyta tvarka. Mokestis tokiu būdu gali būti apskaičiuojamas tais atvejais, kai šios institucijos pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, tačiau nėra įgaliotos nustatyta tvarka atlikti mokesčių administravimo veiksmų. Šiuo atveju pakartotinai tikrinti mokesčių mokėtojo mokesčio apskaičiavimo, deklaravimo ir sumokėjimo teisingumo mokesčių administratorius neprivalo (Mokesčių administravimo įstatymo 72 str. 2 d.). Apskaičiavęs mokestį minėta tvarka, mokesčių administratorius prisiima visą atsakomybę dėl mokesčio apskaičiavimo teisingumo (Mokesčių administravimo įstatymo 72 str. 4 d.). Tais atvejais, kai iškyla abejonių dėl aptariamų institucijų apskaičiavimų pagrįstumo ir teisingumo, mokesčių

administratorius turi teisę jų pareikalauti atlikti pakartotinį patikrinimą konkrečiai nurodydamas, dėl ko nesutinkama, arba pats Mokesčių administravimo įstatymo nustatyta tvarka patikrinti, ar mokestis apskaičiuotas, deklaruotas ir sumokėtas teisingai (Mokesčių administravimo įstatymo 72 str. 3 d).

Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-388/2009 nustatyta, kad Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnyba (pagal jos veiklą reglamentuojančius teisės aktus) turėjo teisę įstatymų nustatyta tvarka ir pagrindais atskleisti ir tirti veikas, susijusias su mokesčių mokėtojų apgaulingu ar aplaidžiu apskaitos tvarkymu, žinomai neteisingų duomenų apie mokesčius, valstybės (savivaldybės) rinkliavas ir kitas įmokas teikimu atsakingoms institucijoms ir įstaigoms, mokesčių, valstybės (savivaldybės) rinkliavų, valstybinio socialinio draudimo ir kitų įmokų vengimu, nustatyta tvarka patvirtintų ataskaitų nepateikimu, ir kitus teisės pažeidimus, susijusius su mokesčiais, valstybės (savivaldybės) rinkliavomis, valstybinio socialinio draudimo ir kitomis įmokomis, taip pat turėjo teisę įstatymų nustatyta tvarka vykdyti ūkinės–finansinės veiklos tyrimą. Kadangi minėta tarnyba pagal įstatymuose nustatytą kompetenciją atlieka asmenų komercinės, ūkinės ar finansinės veiklos patikrinimus ir nustato mokesčių įstatymų pažeidimus, teisėjų kolegija pripažino, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 72 straipsnio nuostatas mokesčių administratorius šiuo atveju turėjo teisę, remdamasis Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos prie Vidaus reikalų ministerijos dokumentais, apskaičiuoti pareiškėjo nesumokėtus mokesčius bei delspinigius ir skirti jam baudas (2009 m. balandžio 2 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-388/2009; taip pat žr. 2008 m. rugsėjo 12 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-1507/2008).

37. Teismų aktai ir dokumentai. Kaip matyti iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos, mokesčių administratorius mokesčių mokėtojui tenkančią mokestinę prievolę tam tikrais atvejais apskaičiuoja remdamasis teismų sprendimais, teismuose nagrinėtų bylų medžiaga. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1815/2010 teisėjų kolegija, be kita ko, remdamasi Mokesčių administravimo įstatymo 72 straipsnio 1 dalimi, kaip nepagrįstą atmetė apeliacinio skundo argumentą, kad mokesčių administratorius neturėjo teisės apskaičiuoti akcizų ir su jais susijusių mokestinių sumų, vadovaudamasis baudžiamosios bylos medžiaga. Kadangi faktai, jog pareiškėjas neteisėtai laikė, gamino ir gabeno akcizais apmokestinamas prekes (etilo alkoholi), aiškiai ir nedviprasmiškai buvo nustatyti Vilniaus apygardos teismo nuosprendyje (nustatytas kiekis, etilo

alkoholio koncentracija), Vyriausiasis administracinis teismas vertino, jog mokesčių administratorius pagrįstai rėmėsi šia informacija, apskaičiuodamas pareiškėjui mokėtiną akcizą (2010 m. gruodžio 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-1815/2010; taip pat žr. 2008 m. kovo 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-589/2008).

V. Mokestinė prievolė

Mokestinės prievolės vykdymo tvarka

38. Mokestinės prievolės įvykdymo būdai. Pareiga laiku ir tiksliai vykdyti mokestinę prievolę yra nustatyta būtent mokesčio mokėtojui. Mokesčių administravimo įstatymo 81 straipsnio 1 dalis įtvirtina mokesčių mokėtojo pareigą sumokėti mokestį to mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto lydimojo teisės akto nustatytu terminu. To paties straipsnio 2 dalis numato mokesčių mokėtojo pareigą sumokėti sprendime, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, nurodytas papildomai apskaičiuotų mokesčių, paskirtų baudų ir apskaičiuotų delspinigių sumas. Mokestinių prievolių įvykdymo būdų sąrašas yra pateikiamas Mokesčių administravimo įstatymo 82 straipsnyje, pagal kurio nuostatas, konkretaus mokesčių mokėtojo mokestinė prievolė įvykdoma: 1) mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimu; 2) trečiojo asmens atliekamu mokesčių mokėtojo mokestinės nepriemokos perėmimu; 3) turimos mokesčio permokos (skirtumo) įskaitymu mokestinei nepriemokai padengti.

38.1. Mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimas yra įprastinis mokesčių mokėtojo mokestinės prievolės įvykdymo būdas. Pažymėtina, jog Mokesčių administravimo įstatyme vartojama mokesčio ir su juo susijusių sumų sumokėjimo sąvoka apima ir mokestį išskaičiuojančio asmens išskaičiuotų mokesčių ir su juo susijusių sumų sumokėjimą (Mokesčių administravimo įstatymo 83 str. 4 d.).

Mokesčių mokėtojo sumokėtos sumos įskaitomos pagal mokėjimo nurodyme mokesčių mokėtojo nurodytą įmokos kodą. Sumokėtų sumų kodavimo tvarką nustato Vyriausybė arba jos įgaliota institucija. Jei mokesčių mokėtojas konkrečiai nenurodo, už ką turi būti įskaityta jo sumokėtoji suma, ji įskaitoma centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka (Mokesčių administravimo įstatymo 84 str. 1 d.). Administracinėje byloje

Nr. A⁴⁴²-808/2009 pareiškėjas teigė, kad jis įmokėjo Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos specialisto priskaičiuotos atitinkamų mokesčių nepriemokos sumas naudodamas įmokos kodą 6930 (šiuo kodu Mokesčių, rinkliavų ir kitų įmokų, mokamų į teritorinių valstybinių mokesčių inspekcijų biudžeto pajamų surenkamąsias sąskaitas, kodų sąrašė, patvirtintame Valstybinės mokesčių inspekcijos viršininko ir Muitinės departamento direktoriaus 2003 m. vasario 26 d. įsakymu Nr. V-57/1B-160, žymimos Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos apskaičiuotos mokėtinos sumos), todėl visa jo sumokėta suma turėjo būti įskaityta minėto specialisto apskaičiuotoms mokestinėms nepriemokoms padengti mokesčių administratoriaus iniciatyva be papildomo prašymo. Mokesčių administratorius teigė, jog nesant pareiškėjo prašymo įskaityti įmokėtas sumas konkrečiam mokesčiui padengti, jis neturėjo pagrindo 6930 įmokos kodu sumokėtas sumas įskaityti savo nuožiūra, t. y. paskirstyti (įskaityti) jas atitinkamoms (konkrečioms) mokesčių, kuriuos apskaičiuavo Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos specialistas, rūšims (nepriemokoms). Įvertinusi ginčo teisiniams santykiams taikytiną teisinį reguliavimą ir nustačiusi, kad juose nebuvo įtvirtinta pareiga mokesčių mokėtojui pateikti prašymą įskaityti įmokas, įmokėtas konkrečiam mokesčiui padengti, teisėjų kolegija pripažino, kad mokesčių administratorius šiuo atveju privalėjo į apskrities valstybinės mokesčių inspekcijos surenkamąją sąskaitą pareiškėjo pagal įmokos kodą 6930 sumokėtas pinigų sumas įskaityti Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos specialisto apskaičiuotoms mokestinėms nepriemokoms ir su jomis susijusioms sumoms padengti. Kadangi priimant sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo ir apskaičiuojant mokėtinas sumas (įskaitant delpinigių) nebuvo atsižvelgta į tai, kad iki mokestinio patikrinimo akto patvirtinimo pareiškėjas mokėjo papildomai priskaičiuotus mokesčius, Vyriausiasis administracinis teismas grąžino patikrinimo akto patvirtinimo klausimą vietos mokesčių administratoriui spręsti iš naujo (2009 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-808/2009).

38.2. Mokestinės nepriemokos perėmimas. Nors vienas iš mokestinės prievolės požymių yra tai, kad ji yra individuali, tai yra tiesiogiai susijusi su konkrečiu mokesčių mokėtoju, tačiau Mokesčių administravimo įstatymo 86 straipsnis nustato šios taisyklės išimtį (2011 m. sausio 31 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A⁵⁵⁶-100/2011). Pastaroji įstatymo nuostata įtvirtina, kad Vyriausybės arba jos įgaliotos institucijos nustatyta tvarka mokesčių mokėtojo mokestinę nepriemoką, mokesčių administratoriui leidus, gali perimti kiti asmenys. Tokiems asmenims taikomos visos mokestinės nepriemokos sumokėjimą ir išieškojimą reglamentuojančios mokesčių įstatymų nuostatos,

kurios būtų taikomos mokesčių mokėtojui. Tokių mokesčių mokėtojo pareigų perleidimą (perėmimą) įstatymų leidėjas vertina kaip vieną iš mokestinės prievolės įvykdymo būdų (Mokesčių administravimo įstatymo 82 str. 2 p.).

38.3. Mokestinės permokos įskaitymas kitai mokestinei prievolei padengti taip pat yra vienas iš mokestinės prievolės įvykdymo būdų, tačiau jis yra laikomas tinkamu ir savalaikiu mokestinės prievolės, kurios vykdymo terminas dar nėra pasibaigęs, įvykdymu, kai yra pateiktas mokesčio mokėtojo prašymas (2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N⁶²-3180/2010). Toks mokestinės prievolės įvykdymo būdas yra taikomas ir mokestinėms nepriemokoms, t. y. mokesčių mokėtojo mokesčio įstatymo ar jo pagrindu priimto įstatymo lydimojo teisės akto nustatyta tvarka laiku nesumokėtoms mokesčio sumoms (Mokesčių administravimo įstatymo 2 str. 9 d.), padengti (Mokesčių administravimo įstatymo 82 str. 3 p.). Pats mokesčių mokėtojo turimos mokesčių permokos (skirtumo) įskaitymo institutas yra detalizuojamas Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnyje bei jį lydinčiuose teisės aktuose (*šiuo klausimu plačiau skaitykite apibendrinimo skyrių „Mokesčio permokos (skirtumo) gražinimas (įskaitymas)“, 40–42 punktai*).

39. Raginimas mokestinę prievolę įvykdyti geruoju yra numatytas Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnio 1 dalyje. Ši nuostata įtvirtina, jog mokesčių mokėtojui, laiku nevykdančiam savo mokestinės prievolės, mokesčių administratorius įteikia raginimą geruoju sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas vienu iš šių atvejų: 1) įsiteisėja sprendimas dėl mokesčių mokėtojo skundo mokestiniuose ginčiuose, tai yra apskundus mokesčių administratoriaus sprendimą, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos, mokestinį ginčą nagrinėjanti institucija savo sprendimu nepatenkina mokesčių mokėtojo skundo ir tokio sprendimo mokesčių mokėtojas nustatytu terminu neapskundžia; arba mokestinį ginčą nagrinėjančios institucijos sprendimas, nepatenkinantis mokesčių mokėtojo skundo, yra galutinis; 2) priimamas neigiamas sprendimas dėl mokesčių mokėtojo prašymo atidėti arba išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą; 3) nutraukiama mokestinės paskolos sutartis.

Iš Vyriausiojo administracinio teismo praktikos matyti, jog pastaroji nuostata įpareigoja mokesčių administratorių minėtą raginimą pateikti tik Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose numatytais atvejais. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-187/2011 nustačiusi, kad pareiškėjas laiku nesumokėjo 2009 m. gegužės 5 d. pateiktoje gyventojų pajamų mokesčio deklaracijoje už mokestinį laikotarpį nuo 2008 m. sausio 1 d. iki 2008 m. gruodžio 31 d. deklaruoto gyventojų pajamų mokesčio,

teisėjų kolegija pripažino, kad vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 89 straipsnio 1 dalimi, mokesčių administratorius neprivalėjo pareiškėjui įteikti raginimo geruoju sumokėti mokestį ir su juo susijusias sumas (2011 m. sausio 20 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-187/2011).

Mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimas (įskaitymas)

Jei atitinkamo mokesčio įstatymas nenustato ko kito, su mokesčio permokos (skirtumo) grąžinimu (įskaitymu) susiję teisiniai santykiai yra reguliuojami Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnyje įtvirtintomis nuostatomis. Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, pastarųjų sumų grąžinimas (įskaitymas) tiesiogiai siejamas su aplinkybe, kai konkretus mokesčių mokėtojas, sumokėdamas iš savo lėšų mokestį, patiria didesnes išlaidas negu numatyta mokesčio įstatyme. Be to, gali būti grąžinama (įskaitoma) realiai susidariusi mokesčio permoka, kuri yra mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktoje atitinkamo mokesčio deklaracijoje, mokesčio administratoriaus vedamoje mokesčio mokėtojų apskaitoje arba apskaičiuota mokesčio mokėtojo patikrinimo metu (pvz., 2008 m. birželio 2 d. sprendimas administracinėje byloje Nr. A²⁶¹-711/2008).

40. Mokesčių permokos įskaitymas mokestinei nepriemokai padengti. Mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos centrinio mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka yra įskaitomos mokesčių mokėtojo mokestinei nepriemokai padengti (Mokesčių administravimo įstatymo 87 str. 1 d.). Pastarosios įstatymo nuostatos taikymo klausimu Vyriausiasis administracinis teismas yra konstatavęs, kad joje nurodoma procedūra taikoma, kai jau yra konstatuotas mokestinės prievolės nevykdymo faktas, siekiant padengti susidariusią mokestinę nepriemoką – laiku nesumokėtą su mokesčiu susijusią sumą. Toks priverstinis mokestinės prievolės įvykdymas nepakeičia mokesčio mokėtojo pareigos laiku ir tiksliai įvykdyti mokestinę prievolę (2010 m. gruodžio 31 d. nutartis administracinėje byloje Nr. N⁶²-3180/2010).

41. Mokesčių permokos grąžinimas (įskaitymas) mokesčių mokėtojo prašymu. Pagal bendrąją taisyklę, mokesčių mokėtojo permokėtos mokesčių sumos, kurios lieka permokos sumas įskaičius mokestinei nepriemokai padengti, grąžinamos mokesčių mokėtojo prašymu (Mokesčių administravimo įstatymo 87 str. 5 d.). Prašymas turi būti pateikiamas ir tais atvejais, kai mokesčių mokėtojas pageidauja, kad mokesčio permoka būtų įskaityta mokesčiams, kurių mokėjimo terminas nepasibaigęs (Mokesčių administravimo įstatymo 87 str. 10 d.).

41.1. Minėta, jog pagal bendrąją taisyklę mokesčių mokėtojo teisė į mokestinės permokos susigrąžinimą gali būti realizuojama tik į tą mokestinės permokos dalį, kuri lieka padengus mokesčių mokėtojo turimas mokesčines nepriemokas. Atitinkamai pastaroji mokesčių mokėtojo teisė negali būti realizuojama ir į jo galimai mokestinei nepriemokai padengti mokesčių administratoriaus areštuotą mokestinę permoką (šiuo klausimu, pvz., žr. 2005 m. sausio 25 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A¹¹-71/2005).

41.2. Mokesčio permokos grąžinimo tvarka ir terminai yra įtvirtinti Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalyje ir taikomi, jei atitinkamo mokesčio įstatyme nėra nustatyta ko kito. Pastarosios įstatymo nuostatos 2 punktą reguliuoja situaciją, kai dėl mokesčio permokos grąžinimo atliekamas mokestinis patikrinimas arba su mokesčio permokos grąžinimu susiję klausimai yra sudedamoji mokesčių administratoriaus atliekamo to mokesčių mokėtojo patikrinimo dalis. Šiame punkte nustatyta, kad tokiu atveju mokesčio permoka turi būti grąžinta ne vėliau kaip per 20 dienų po mokesčių administratoriaus sprendimo, pagal kurį mokesčių mokėtojui naujai apskaičiuojamas ir nurodomas sumokėti mokestis ir (arba) su juo susijusios sumos (jei pažeidimų nenustatyta – pažymos apie tai), įteikimo mokesčių mokėtojui dienos. Mokesčių administratoriaus teisė patikrinti mokesčių mokėtojo prašymo grąžinti mokesčio permoką pagrįstumą, be kita ko, atliekant mokestinį patikrinimą, yra numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 6 dalyje.

Šio teisinio reguliavimo kontekste paminėtina administracinė byla Nr. A⁴³⁸-1749/2008, kurioje Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija pripažino, kad nebuvo teisinio pagrindo tenkinti pareiškėjo reikalavimų dėl mokestinės permokos įskaitymo į kitus mokėtinus mokesčius, nes dėl tikrai ar tariamai susidariusios permokos buvo atliekamas patikrinimas, dėl kurio mokesčio administratorius nėra priėmęs atitinkamo sprendimo. Savo ruožtu, kaip nustatyta Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 2 punkte, tokio sprendimo priėmimas yra būtina sąlyga atsirasti pareiškėjo subjektinei teisei į mokesčio permoką (2008 m. gruodžio 15 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1749/2008).

41.3. Mokesčių administratorius, per Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalyje nurodytus terminus negrąžinęs mokesčio permokos sumos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuoja palūkanas iki mokesčio permoka bus grąžinta. Palūkanų dydis yra lygus delspinigių už ne laiku sumokėtą mokesť dydžiui (Mokesčių administravimo įstatymo 87 str. 9 d.). Kaip yra pažymėjęs Vyriausiasis administracinis teismas, palūkanų mokėjimas už laiku

negražintą mokesčio permoką yra neatsiejamas nuo mokesčio permokos ir yra sudėtinė mokesčių gražinimo instituto dalis (2004 m. birželio 25 d. nutartis administracinėje byloje Nr. AS¹⁰-310/2004).

Nagrinęjant šio pobūdžio ginčus kartais susiduriama su klausimu, nuo kurios datos minėtos palūkanos turi būti skaičiuojamos. Administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-654/2011 nustatyta, kad dėl mokesčio permokos gražinimo du kartus buvo atliekamas mokestinis patikrinimas, kurių metu vietos mokesčių administratorius nepripažino mokestinės permokos. Pirmąjį (2007 m. spalio 24 d.) sprendimą dėl patikrinimo akto patvirtinimo (juo pareiškėjui buvo nurodyta sumokėti atitinkamas mokesčių ir susijusias sumas) centrinis mokesčių administratorius panaikino ir perdavė mokestinį patikrinimą atlikti iš naujo, o antrąjį (2009 m. kovo 19 d.) panaikino kaip nepagrįstą. Minėta, kad pagal Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 7 dalies 2 punktą ir 9 dalį, per 20 dienų nuo sprendimo dėl patikrinimo akto tvirtinimo (o jei pažeidimų nenustatyta – nuo pažymos) įteikimo mokesčių mokėtojui dienos negražinus jam permokos, mokesčių mokėtojo naudai skaičiuojamos palūkanos. Pareiškėjo teigimu, tokiu sprendimu turėjo būti laikomas 2007 m. spalio 24 d. sprendimas, o mokesčių administratoriaus teigimu – 2009 m. kovo 19 d. sprendimas. Šiuo klausimu teisėjų kolegija, įvertinusi bylos medžiagą bei Mokesčių administravimo įstatymo nuostatas, padarė išvadą, kad nagrinėtu atveju palūkanos pareiškėjo naudai turėjo būti skaičiuojamos po 20 dienų nuo 2007 m. spalio 24 d. sprendimo įteikimo pareiškėjui dienos. Tokią išvadą ji padarė atsižvelgdama į tai, kad vietos mokesčių administratorius, atlikęs pareiškėjo mokestinį patikrinimą, galėjo (turėjo galimybę) tinkamai įvertinti ginčo sandorius (ūkinės operacijas), mokesčių mokėtojas nuolat teikė paaiškinimus, tinkamai bendradarbiavo ir kt. Teisėjų kolegija, įvertinusi byloje surinktus įrodymus, pažymėjo, kad mokesčių administratorius turėjo pareigą iš karto priimti teisingą sprendimą – nenustatęs mokesčių įstatymų pažeidimų, mokestinio patikrinimo rezultatus įforminti patikrinimo pažyma, taip pat per 20 dienų nuo šios pažymos įteikimo pareiškėjui dienos gražinti jam permoką, o jos nustatytu terminu negražinus – skaičiuoti palūkanas. Be to, įvertinusi mokesčių mokėtojui tenkančios pareigos mokėti delspinigius už pradelstą mokesčių sumokėjimą teisinį reguliavimą, teisėjų kolegija pripažino, kad priešingas aiškinimas neatitiktų teisingumo ir sąžiningumo kriterijų (2011 m. kovo 14 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-654/2011).

Teisė į Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 9 dalyje numatytas palūkanas administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-232/2010 buvo pripažinta ir neteisėto mokestinės permokos arešto atveju. Šioje byloje nustatyta, kad

pirmosios instancijos teismas mokesčių mokėtojo patirtos žalos (negautų pajamų nuo areštuotos pareiškėjo turėtos PVM permokos sumos) dydį nustatė remdamasis Civilinio kodekso 6.210 straipsnio 1 dalies nuostatomis dėl minimalių nuostolių, kuriuos patiria asmuo, negalėdamas naudotis jam priklausančiomis lėšomis. Tačiau Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, pažymėjusi, kad byloje nagrinėtas ginčas buvo kilęs iš mokestinių teisinių santykių, konstatavo, kad mokesčių mokėtojui priklausančių mokestinių permokų gražinimo ir nuostolių kompensavimo už laiku negražintą mokestinę permoką klausimus reglamentuoja Mokesčių administravimo įstatymas (2010 m. sausio 18 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-232/2010).

42. Mokesčio permokos gražinimo (įskaitymo) senatis yra numatyta Mokesčių administravimo įstatymo 87 straipsnio 13 dalyje. Ši nuostata, be kita ko, įtvirtina, jog jei atitinkamame mokesčio įstatyme nenustatyta kitaip, mokesčio permoka gali būti gražinta (įskaityta), jeigu ji susidarė ne anksčiau kaip per einamuosius ir prieš juos einančius penkerius kalendorinius metus – skaičiuojama atgal nuo įskaitymo dienos, kai įskaitymas atliekamas mokesčių administratoriaus iniciatyva be atskiro mokesčių mokėtojo prašymo, o kai yra mokesčių mokėtojo prašymas – skaičiuojama atgal nuo šio prašymo pateikimo dienos.

Iš pastarosios nuostatos turinio matyti, jog jos taikymui yra svarbus mokestinės permokos susidarymo momentas – nuo jos prasideda aptariamo senaties termino skaičiavimas. Kaip administracinėje byloje Nr. A⁸-1622/2006 pažymėjo Vyriausiojo administracinio teismo teisėjų kolegija, mokesčio permokos susidarymo data sietina su data, kai mokesčio mokėtojas faktiškai sumokėjo per didelę mokesčio sumą į valstybės (savivaldybės) biudžetą. Todėl jei mokesčių mokėtojas praleido įstatymu nustatytą terminą ir per Mokesčių administravimo įstatymo nustatytą laikotarpį, skaičiuojamą nuo mokesčio permokos susidarymo datos, nesikreipė į mokesčių administratorių su prašymu gražinti susidariusią mokesčio permoką, jis praranda teisę reikalauti ją gražinti, o mokesčių administratoriui prievolė gražinti mokesčių mokėtojui permoką pasibaigia. Dėl šios priežasties teisėjų kolegija padarė išvadą, kad nepagrįsti buvo apelianto teiginiai, jog mokesčio permokos gražinimo (įskaitymo) senaties terminą reikėtų skaičiuoti nuo datos, kai mokesčio permoka buvo abiejų ginčo šalių pripažinta bei patvirtinta atitinkamais mokestinių patikrinimų aktais ar kitokia mokesčių administratoriaus nustatyta tvarka. Minėtas apelianto argumentas, nusprendė teisėjų kolegija, nebuvo pagrįstas jokiais teisės normomis ir – atitinkamai – neturėjo teisinio pagrindo (2006 m. spalio 9 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-1622/2006).

Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimas arba išdėstymas

43. Sąlygos atidėti (išdėstyti) mokestinės nepriemokos sumokėjimą. Mokestinės nepriemokos sumokėjimo terminą finansų ministro nustatyta tvarka mokesčių administratorius gali atidėti arba išdėstyti. Mokestinės nepriemokos mokėjimas atidedamas arba išdėstomas mokesčių administratoriaus sprendimu. Šio sprendimo pagrindu sudaroma mokesčių mokėtojo ir mokesčių administratoriaus mokestinės paskolos sutartis (Mokesčių administravimo įstatymo 88 str. 1 d.). Šio instituto įgyvendinimo tvarka yra detalizuojama Mokestinės nepriemokos sumokėjimo atidėjimo arba išdėstymo taisyklėse, patvirtintose finansų ministro 1998 m. lapkričio 17 d. įsakymu Nr. 268 (2004 m. gegužės 13 d. įsakymo Nr. 1K-182 redakcija).

43.1. Iš paminėtų įstatymo nuostatų matyti, kad mokestinės nepriemokos išdėstymo klausimą, esant teisės aktų numatytioms sąlygoms, sprendžia vietos mokesčių administratorius Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnyje numatyta tvarka. Administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-827/2009 Vyriausiasis administracinis teismas atmetė pareiškėjo apeliaciniame skunde teismui pateiktą prašymą jam apskaičiuotas sumas išdėstyti dalimis, nurodęs, kad teismas šioje byloje negali spręsti tokio prašymo. Teisėjų kolegija pažymėjo, kad jeigu pareiškėjas mano, jog jam nustatyta mokestinė nepriemoka galėtų būti išdėstyta, jis turėtų dėl šio klausimo išsprendimo nustatyta tvarka kreiptis į vietos mokesčių administratorių (2009 m. liepos 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴⁴²-827/2009).

Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 2 dalis įtvirtina, kad sprendimas atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą ar jį išdėstyti gali būti priimtas tik nustačius, kad nedelsiant ją sumokėjus mokesčių mokėtojo finansinė būklė taptų kritine arba mokesčių mokėtojas turėtų didelių sunkumų vykdydamas kitus savo finansinius įsipareigojimus, tačiau šios mokestinės nepriemokos mokėjimo atidėjimas ar išdėstymas suteiktų jam galimybę stabilizuoti savo finansinę būklę ir sumokėti mokestinę nepriemoką vėliau. Pastarąsias aplinkybes turi įrodyti mokesčių mokėtojas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A¹⁴-613/2007 nustatyta, kad mokesčių mokėtojas, pagrįsdamas prašymą atidėti mokestinės nepriemokos mokėjimą, motyvavo būsimu apyvartinių lėšų trūkumu atidarius dvi naujas įmonės parduotuves, bei pateikė anketą, kurios duomenimis individuali įmonė turi 256 000 Lt kreditorinį įsiskolinimą, jos turto vertė – apie 500 000 Lt. Išnagrinėjęs

pastarąjį prašymą mokesčių administratorius atsisakė jį tenkinti, nustatęs, kad įmonė dirbo pelningai, 2004–2005 metais gavo virš milijono litų pajamų, registro duomenimis, vien jos nekilnojamojo turto vertė sudaro 559 000 Lt, o savininkui bendrąja jungtine nuosavybe priklausančio nekilnojamojo turto vertė – 906 000 Lt. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija sutiko su mokesčių administratoriaus vertinimu, kad 64 000 Lt mokestinės nepriemokos sumokėjimas nesukeltų kritiškos finansinės būklės ir didelių sunkumų vykdant finansinius įsipareigojimus. Ji taip pat pažymėjo, kad pareiškėjos prašyme nurodytas pagrindas – kad įmonei pritrūks apyvartinių lėšų veiklai plėsti – neatitinka Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 2 dalyje nustatytų mokestinės nepriemokos išdėstymo pagrindų, nes tokie finansiniai nepatogumai negali būti vertinami kaip kritinė finansinė būklė. Mokestinės nepriemokos suma, lyginant su įmonės turto verte, yra nedidelė (2007 m. birželio 11 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A¹⁴-613/2007).

43.2. Tačiau tam, kad Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 1 dalyje numatytas sprendimas galėtų būti priimtas, mokesčių mokėtojas kartu su prašymu turi pateikti dokumentus, pagrindžiančius, kad turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį (Mokesčių administravimo įstatymo 88 str. 3 d.). Iš tiesų, kaip ne kartą yra nurodęs Vyriausiasis administracinis teismas, iš minėtų nuostatų matyti, kad mokestinės nepriemokos išdėstymas galimas esant tiek Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 2 dalyje, tiek to paties straipsnio 3 dalyje numatytiems sąlygoms, o šių sąlygų buvimą dokumentais turi pagrįsti mokesčių mokėtojas. Pavyzdžiui, administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1450/2010 teisėjų kolegija sprendė, kad vien tik aplinkybė, jog nedelsiant sumokėjus mokestinę nepriemoką mokesčių mokėtojo finansinė padėtis gali tapti kritinė, nėra absoliutus pagrindas išdėstyti mokestinės nepriemokos sumokėjimą, nes mokesčių mokėtojas taip pat privalo pateikti įrodymus, jog turi realių galimybių atsiskaityti per prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį. Šioje byloje teisėjų kolegija papildomai pažymėjo, jog iš teismui pateiktų įrodymų buvo matyti, kad iki prašymo dėl mokestinės nepriemokos sumokėjimo išdėstymo pateikimo įmonės veikla buvo nuostolinga, joje nebuvo įdarbinta samdomų darbuotojų, ji neturėjo jai priklausančio nekilnojamojo turto, turi kitų įsipareigojimų valstybės biudžetui bei privatiems kreditoriams, o pateikta informacija apie planuojamą veiklą vertintina kritiškai. Dėl šios priežasties nebuvo jokio teisinio pagrindo konstatuoti, jog pareiškėjas pagrindė realių galimybių atsiskaityti su valstybės biudžetu egzistavimą per jo prašomą suteikti mokestinės nepriemokos atidėjimo laikotarpį (2010 m. lapkričio 12 d.

nutartis administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-1450/2010; taip pat žr. 2011 m. gegužės 26 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁵⁷⁵-861/2011).

Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 3 dalyje įtvirtintos sąlygos tenkinimo aspektu, administracinėje byloje Nr. A²-1284/2006 buvo vertinamas mokesčių mokėtojo mokesčių administratoriui pateiktas verslo planas, pagal kurį mokestinė nepriemoka galėtų būti padengta iš nekilnojamojo turto nuomos gautomis pajamomis, per metus gaunant 18 000 Lt tokių pajamų ir 12 000 Lt skiriant mokestinės nepriemokos dengimui. Byloje buvo nustatyta, kad pareiškėjas skolingas kitiems kreditoriams, yra paėmęs paskolą, už kurią kas mėnesį privalo mokėti bankui po 2 200 Lt, t. y. daugiau nei numatoma gauti pajamų už patalpų nuomą, duomenų, kad su kitais kreditoriais yra susitarta dėl skolų išdėstymo, nepateikta, pareiškėjas pagrindinės komercinės veiklos nebevykdo, panaikintos licencijos verstis mažmenine prekyba alkoholiniais gėrimais ir tabako gaminiais, nekilnojamasis turtas įkeistas. Šiomis aplinkybėmis teisėjų kolegija pripažino, jog pirmosios instancijos teismas pagrįstai konstatavo, kad neįvykdytos įstatyminės sąlygos mokestinės nepriemokos išdėstymui, o būtent – nepateikti įrodymai, patvirtinantys realias atsiskaitymo galimybes per pareiškėjo prašomą laikotarpį (2006 m. rugsėjo 8 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A²-1284/2006).

44. Mokestinės paskolos sutarties nutraukimas. Vadovaujantis Mokesčių administravimo įstatymo 88 straipsnio 6 dalimi, jeigu mokesčių mokėtojas nesilaiko mokestinės paskolos sutarties sąlygų, ji nutraukiama. Vyriausiasis administracinis teismas administracinėje byloje Nr. A⁸-871/2005 yra nurodęs, kad pastarosios nuostatos numato tik vieną sąlygą mokestinės paskolos sutarčiai nutraukti – mokestinės paskolos sutarties sąlygų nevykdymą. Todėl pareiškėjo teiginiai, jog prieš priimdamas sprendimą dėl mokestinės paskolos sutarties nutraukimo mokesčių administratorius turėjo atsižvelgti į priežastis, dėl kurių susidarė mokestinė nepriemoka bei nebuvo vykdoma mokestinės paskolos sutartis, šioje byloje buvo pripažinti nepagrįstais. Paminėtina, kad šioje byloje taip pat buvo nustatyta, kad mokesčių administratorius prašė pateikti paaiškinimus dėl mokestinės paskolos nevykdymo. Atsakydamas į šį prašymą, mokesčių mokėtojas minėtos sutarties nevykdymo priežastimis nurodė užsitęsusių teisminių ginčus su jo skolininkais ir pasikėsinimą į jo direktorių bei prašė pratęsti mokestinės paskolos terminą iki konkrečios datos. Ir tik po pastarosios nurodytos datos nelikvidavus susidariusio išsiskolinimo pagal mokestinės paskolos sutartį bei esant einamųjų mokesčių išsiskolinimui, mokesčių administratorius priėmė sprendimą nutraukti minėtą sutartį (2005 m. rugpjūčio 30 d. nutartis administracinėje byloje Nr. A⁸-871/2005; taip pat žr. 2011 m. balandžio 11 d. nutartį administracinėje byloje Nr. A⁴³⁸-962/2011).